電子證書
e-Cert

第 12 期

第 一 組

澳門特別行政區公報
由第一組及第二組組成

二零二零年三月二十七日，星期五

Número 12

I

SÉRIE

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

Sexta-feira, 27 de Março de 2020

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

第 二 副 刊
2.º SUPLEMENTO

目 錄

SUMÁRIO

澳門特別行政區

REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU

經濟財政司司長辦公室：

第44/2020號經濟財政司司長批示，核准《財務報告準則》。 142

Gabinete do Secretário para a Economia e Finanças:

Despacho do Secretário para a Economia e Finanças n.º 44/2020, que aprova as Normas de Relato Financeiro. 142

印務局，澳門氹仔北安O1地段多功能政府大樓。電話：2857 3822 • 傳真：2859 6802 • 電子郵件：info@io.gov.mo
Imprensa Oficial, Lote O1 dos Aterros de Pac On, Edifício Multifuncional do Governo, Taipa, Macau.
Tel.: 2857 3822 • *Fax:* 2859 6802 • *E-mail:* info@io.gov.mo
網址*Website:* https://www.io.gov.mo

澳門特別行政區

經濟財政司司長辦公室

第 44/2020 號經濟財政司司長批示

經濟財政司司長行使《澳門特別行政區基本法》第六十四條賦予的職權，並根據第25/2005號行政法規《會計準則》第六條的規定，作出本批示。

一、核准載於本批示並為其組成部分的附件內的《財務報告準則》。

二、本批示核准的《財務報告準則》取代第25/2005號行政法規核准並載於該行政法規附件二的《財務報告準則》。

三、本批示自公佈翌日起生效，但不影響下列規定的適用：

（一）第25/2005號行政法規第四條所指的實體，可自二零二二年一月一日起適用第一款所指的《財務報告準則》；

（二）經九月九日第21/78/M號法律核准的現行《所得補充稅規章》第一-A條（一）項所指的最終母實體，為編製其自二零一九年度起的會計報表，適用第一款所指的《財務報告準則》。

二零二零年三月十七日

經濟財政司司長　李偉農

REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU

GABINETE DO SECRETÁRIO PARA A ECONOMIA E FINANÇAS

Despacho do Secretário para a Economia e Finanças n.º 44/2020

Usando da faculdade conferida pelo artigo 64.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e nos termos do artigo 6.º do Regulamento Administrativo n.º 25/2005 (Normas de Contabilidade), o Secretário para a Economia e Finanças manda:

1. São aprovadas as Normas de Relato Financeiro, doravante designadas por NRF, em anexo ao presente despacho, do qual fazem parte integrante.

2. As NRF aprovadas pelo presente despacho substituem as aprovadas pelo Regulamento Administrativo n.º 25/2005 e constantes do seu Anexo II.

3. O presente despacho entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes:

1) As entidades referidas no artigo 4.º do Regulamento Administrativo n.º 25/2005 podem aplicar as NRF referidas no n.º 1, a partir de 1 de Janeiro de 2022;

2) As entidades-mãe finais referidas na alínea 1) do artigo 1.º-A do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos em vigor, aprovado pela Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro, aplicam as NRF referidas no n.º 1, para efeitos da elaboração de relatórios contabilísticos de 2019 e dos anos seguintes.

17 de Março de 2020.

O Secretário para a Economia e Finanças, *Lei Wai Nong.*

附件

《財務報告準則》

注意事項

澳門特別行政區之《財務報告準則》內含有版權屬國際財務報告準則基金會所有的材料。版權所有，國際財務報告準則基金會保留一切權利。

經國際財務報告準則基金會許可，核數師暨會計師註冊委員會可以複製和發放國際財務報告準則基金會授權的材料，但僅限於在中華人民共和國澳門特別行政區內。除隨後之“使用條款”允許外，倘未經國際財務報告準則基金會和核數師暨會計師註冊委員會書面許可，任何權利均未授予第三方。

《財務報告準則》經由核數師暨會計師註冊委員會發佈，在中華人民共和國澳門特別行政區內實施；《財務報告準則》並非由國際會計準則理事會制定，亦未得到國際會計準則理事會認可。

《財務報告準則》不可在中華人民共和國澳門特別行政區以外的地區發放。

使用條款

1. 國際財務報告準則基金會和核數師暨會計師註冊委員會許可《財務報告準則》的使用者在以下任一情況下複製準則內容：

（1）專業用途；

（2）自學和教育。

專業用途：當使用者受聘為客戶提供與編製財務報表有關的會計服務或財務報表分析服務時，服務涉及對《財務報告準則》的應用，此種應用為專業用途。在提供服務過程中，使用者是在個人專業能力範圍內應用《財務報告準則》。

為避免誤解，除了對《財務報告準則》的直接或間接應用以外，將《財務報告準則》用於任何商業用途均不屬上述所指專業用途，例如：商業研討會、會議、商業培訓或類似活動。

2. 對於專業用途以外的任何其他應用，使用者有義務聯繫核數師暨會計師註冊委員會和國際財務報告準則基金會、以便另外取得單獨的許可，並且，該許可必須基於雙方同意的條款和條件。

3. 除了本使用條款明確允許的情況外，未經核數師暨會計師註冊委員會和國際財務報告準則基金會書面許可，任何人均無權許可、轉讓許可、傳播、傳送、銷售、出租或以任何方式發放《財務報告準則》的任何內容，使用的方式包括目前已知的和今後發明的電子、機械或其他方式。

4. 除了本使用條款明確允許的情況外，使用者不得修改或者對《財務報告準則》做出任何更改、添加或修訂、亦不得基於《財務報告準則》創造任何衍生材料。

5. 有關國際財務報告準則基金會知識產權更多資訊，請聯絡 permissions@ifrs.org。

Notice

Financial Reporting Standards of Macau contain copyright material of the IFRS® Foundation in respect of which all rights are reserved.

Reproduced and distributed by the Committee for the Registry of Auditors and Accountants ("CRAC") with the permission of the IFRS Foundation within the Macao Special Administrative Region of the People's Republic of China only. No rights granted to third parties other than as permitted by the Terms of Use without the prior written permission of CRAC and the IFRS Foundation.

Financial Reporting Standards are issued by CRAC in respect of their application in Macao Special Administrative Region of the People's Republic of China and have not been prepared or endorsed by the International Accounting Standards Board.

Financial Reporting Standards are not to be distributed outside of the Macao Special Administrative Region of the People's Republic of China.

Terms of Use for Users

1. The IFRS Foundation and Committee for the Registry of Auditors and Accountants ("CRAC") grant users of Financial Reporting Standards ("Users") the permission to reproduce Financial Reporting Standards for

   (i) the User's Professional Use, or

   (ii) private study and education

   Professional Use: means use of Financial Reporting Standards in the User's professional capacity in connection with the business of providing accounting services for the purpose of application of Financial Reporting Standards for preparation of financial statements and/or financial statement analysis to the User's clients or to the business in which the User is engaged as an accountant.

   For the avoidance of doubt, the abovementioned usage does not include any kind of activities that make (commercial) use of Financial Reporting Standards other than direct or indirect application of Financial Reporting Standards, such as but not limited to commercial seminars, conferences, commercial training or similar events.

2. For any application that falls outside Professional Use, Users shall be obliged to contact CRAC and the IFRS Foundation for a separate individual licence under terms and conditions to be mutually agreed.

3. Except as otherwise expressly permitted in this notice, Users shall not, without prior written permission of CRAC and the IFRS Foundation, have the right to license, sublicense, transmit, transfer, sell, rent, or otherwise distribute any portion of Financial Reporting Standards to third parties in any form or by any means, whether electronic, mechanical or otherwise either currently known or yet to be invented.

4. Users are not permitted to modify or make alterations, additions or amendments to or create any derivative works from Financial Reporting Standards, save as otherwise expressly permitted in this notice.

5. For further details about licensing the IFRS Foundation's intellectual property, please contact permissions@ifrs.org.

目　　錄

國際財務報告準則前言

財務報告概念框架

國際財務報告準則

國際財務報告準則第1號——首次採用國際財務報告準則

國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付

國際財務報告準則第3號——企業合併

國際財務報告準則第4號——保險合同

國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營

國際財務報告準則第6號——礦產資源的勘探和評價

國際財務報告準則第7號——金融工具：披露

國際財務報告準則第8號——經營分部

國際財務報告準則第9號——金融工具

國際財務報告準則第10號——合併財務報表

國際財務報告準則第11號——合營安排

國際財務報告準則第12號——在其他主體中權益的披露

國際財務報告準則第13號——公允價值計量

國際財務報告準則第14號——遞延管制帳戶

國際財務報告準則第15號——客戶合同收入

國際會計準則

國際會計準則第1號——財務報表列報

國際會計準則第2號——存貨

國際會計準則第7號——現金流量表

國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯

國際會計準則第10號——報告期後事項

國際會計準則第12號——所得稅

國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備

國際會計準則第17號——租賃

國際會計準則第19號——僱員福利

國際會計準則第20號——政府補助的會計和政府援助的披露

國際會計準則第21號——匯率變動的影響

國際會計準則第23號——借款費用

國際會計準則第24號——關聯方披露

國際會計準則第26號——退休福利計劃的會計和報告

國際會計準則第27號——單獨財務報表

國際會計準則第28號——在聯營企業和合營企業中的投資

國際會計準則第29號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告

國際會計準則第32號——金融工具：列報

國際會計準則第33號——每股收益

國際會計準則第34號——中期財務報告

國際會計準則第36號——資產減值

國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產

國際會計準則第38號——無形資產

國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量

國際會計準則第40號——投資性房地產

國際會計準則第41號——農業

解釋公告

國際財務報告解釋公告第1號——現有退役、復原和類似負債的變動

國際財務報告解釋公告第2號——成員在合作主體中的股份和類似工具

國際財務報告解釋公告第4號——確定一項協議是否包含租賃

國際財務報告解釋公告第5號——退役、復原和環境恢復基金產生的權益

國際財務報告解釋公告第6號——參與廢棄電器和電子設備特定市場產生的負債

國際財務報告解釋公告第7號——採用《國際會計準則第29號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》中的重述法

國際財務報告解釋公告第10號——中期財務報告和減值

國際財務報告解釋公告第12號——服務特許權協議

國際財務報告解釋公告第14號——《國際會計準則第19號》：對設定受益資產的限制、最低資金要求及其相互作用

國際財務報告解釋公告第16號——境外經營淨投資套期

國際財務報告解釋公告第17號——向所有者分配非現金資產

國際財務報告解釋公告第19號——以權益工具消除金融負債

國際財務報告解釋公告第20號——露天礦生產階段的剝採成本

國際財務報告解釋公告第21號——徵稅

解釋公告第7號——引入歐元

解釋公告第10號——政府援助：與經營活動沒有特定聯繫的政府援助

解釋公告第15號——經營租賃：激勵措施

解釋公告第25號——所得稅：主體或其股東納稅狀況的改變

解釋公告第27號——評價涉及租賃法律形式的交易的實質

解釋公告第29號——服務特許權協議：披露

解釋公告第32號——無形資產：網站成本

國際財務報告準則[1]前言[2]

發佈本《前言》以規定國際會計準則理事會的目標和應循程序，並說明國際財務報告準則的範圍、權威性和應用時效。本《前言》於2002年4月由國際會計準則理事會批准，同時取代1975年1月公佈（1982年11月修訂）的《前言》。本《前言》於2007年1月和10月進行了修訂以反映國際會計準則委員會基金會[3]章程的變化，並於2007年9月因《國際會計準則第1號——財務報表的列報》（2007年修訂）所作的改動而修訂。2008年1月修訂了第9段以更新所提及的現稱為國際公共部門會計準則委員會（IPSASB）的機構名稱。於2010年，本《前言》再次修訂以反映2009年1月和2010年1月《章程》的修訂以及2010年9月《概念框架》的發佈。

1 作為國際會計準則委員會基金會的一部分，國際會計準則理事會成立於2001年。2010年，國際會計準則委員會基金會更名為國際財務報告準則基金會。國際財務報告準則基金會的治理由22位受託人負責。受託人的職責包括任命國際會計準則理事會、相關的理事會和委員會成員，同時負責為組織籌資。國際會計準則理事會由15位全職理事組成（《國際財務報告準則基金會章程》規定在2012年7月1日之前將理事增至16位）。國際會計準則理事會的職責是，批准國際財務報告準則和相關文件（如《財務報告概念框架》）、徵求意見稿和其

---

1 包括國際財務報告解釋委員會和常設解釋委員會的解釋公告。

2 〔澳門採納說明〕：此內容為國際會計準則理事會（IASB）2015 年 1 月 1 日發佈的官方文件《國際財務報告準則 2015》（“紅皮書”）之前言，意在為讀者提供有關資訊，不構成《財務報告準則》之組成部分。

3 2010 年 7 月，國際會計準則委員會基金會更名為國際財務報告準則基金會。

他討論性文件。

2 國際財務報告準則解釋委員會[4]由14位有表決權的成員和1位不具有表決權的主席組成，均由受託人任命。國際財務報告準則解釋委員會的職責是，起草國際財務報告準則的解釋公告提交國際會計準則理事會批准，以及根據《概念框架》對財務報告問題提供及時的指南。2002年，國際財務報告準則解釋委員會（當時稱為國際財務報告解釋委員會）取代其前身常設解釋委員會。

3 國際財務報告準則諮詢委員會[5]由受託人任命。該委員會為那些對國際財務報告感興趣的組織和個人提供了一個正式參與渠道。這些參與者具有不同地域和職業背景。國際財務報告準則諮詢委員會的目標是就優先項目、議程決議和主要準則制定項目向國際會計準則理事會提供建議。

4 國際會計準則理事會的前身是國際會計準則委員會的理事會。該委員會係根據澳大利亞、加拿大、法國、德國、日本、墨西哥、荷蘭、英國及愛爾蘭和美國的職業會計團體之間達成的一項協議，於1973年6月29日成立。修訂後的協議和章程簽署於1982年11月。1992年10月和2000年5月，國際會計準則委員會理事會又再次對章程進行修訂。根據2000年5月的章程，職業會計團體接受了使任命的受託人能夠實施2000年5月章程的機制。受託人於2001年1月啟用了新章程，

---

4 在2010年3月之前，解釋委員會被稱為國際財務報告解釋委員會。

5 在2010年3月之前，國際財務報告準則諮詢委員會被稱為準則諮詢委員會（SAC）。

並於2002年3月對其進行了修訂[6]。

5 國際會計準則理事會在其2001年4月20日會議上通過以下決議：

根據以前的章程發佈的所有準則和解釋公告繼續適用，直到它們被修訂或撤銷。國際會計準則理事會可以修訂或撤銷根據國際會計準則委員會以前的章程發佈的國際會計準則和常設解釋委員會解釋公告，還可以發佈新準則和解釋公告。

當術語“國際財務報告準則”在本《前言》中使用時，它包括國際會計準則理事會批准的準則和解釋公告，以及根據以前的章程發佈的國際會計準則和常設解釋委員會解釋公告。

國際會計準則理事會的目標

6 國際會計準則理事會的目標是：

（1） 本著公眾利益，基於清晰表述的原則制定一套高質量、可理解的且可實施的全球公認財務報告準則。這套準則應當在財務報表和其他財務報告中提供高質量的、透明的且可比的信息，以幫助世界各資本市場的投資者、其他參與者和財務信息的其他使用者進行經濟決策。

（2） 促使這些準則得到使用和嚴格的應用。

（3） 在實現與（1）和（2）相關的目標時，適當考慮多種經濟環境下不同規模和類型的主體的需求。

（4） 通過使國家會計準則與國際財務報告準則(即國際會計準則理事會發佈的準則和解釋公告）實現趨同，來推動和促進國際財務

---

6 在 2002 年 7 月、2005 年 6 月、2007 年 10 月、2009 年 1 月、2010 年 1 月和 2013 年 1 月，該章程被進一步修訂。

報告準則的採用。

國際財務報告準則的範圍和權威性

7 國際會計準則理事會主要通過制定和公佈國際財務報告準則以及促進在通用目的財務報表和其他財務報告中使用這些準則，來實現其目標。其他財務報告包括在財務報表之外提供的信息，這些信息有助於解讀一套完整的財務報表，或者提高使用者作出有效經濟決策的能力。制定國際財務報告準則時，國際會計準則理事會與國家準則制定機構合作，通過使國家會計準則與國際財務報告準則實現趨同來推動和促進國際財務報告準則的採用。

8 國際財務報告準則規定通用目的財務報表中重要的交易和事項的確認、計量、列報和披露要求。國際財務報告準則也可以規定主要出現於特定行業的交易和事項的此類要求。國際財務報告準則以《概念框架》為基礎，《概念框架》規範構成通用目的財務報表列報信息基礎的概念。雖然《概念框架》直到2010年9月才發佈，但其是根據國際會計準則理事會于2001年採用的原《編報財務報表的框架》制定的。《概念框架》的目標是促進以一致和合乎邏輯的方式制定國際財務報告準則。《概念框架》還提供了解決會計問題時運用判斷的基礎。

9 國際財務報告準則擬應用於所有以營利為導向的主體的通用目的財務報表和其他財務報告。以營利為導向的主體包括從事商業、工業、金融及類似活動的主體，不論是以公司還是以其他形式組成。它們包括互助保險公司和其他互助合作主體等組織，這類組織向其所有者、成員或參與者直接按比例分派股利或其他經濟利益。雖然國際財務報告準則並非旨在應用於私營部門、公共部門或政府的非營利活

動，但具有這類活動的主體可能發現這些準則是恰當的。國際公共部門會計準則委員會（IPSASB）以國際財務報告準則為基礎，為政府和其他公共部門主體（政府企業主體除外）制定會計準則。

10 國際財務報告準則適用於所有通用目的財務報表。這些財務報表是為應對諸如股東、債權人、僱員和一般公眾等廣大使用者的共同信息需求。財務報表的目標是提供關於主體財務狀況、經營業績和現金流量的信息，這些信息對於這些使用者進行經濟決策是有用的。

11 一套完整的財務報表包括財務狀況表、綜合收益表、權益變動表、現金流量表、會計政策和解釋性附註。如果根據《國際會計準則第1號——財務報表的列報》（2007年修訂）列報了一份單獨的收益表，該報表也是這套完整財務報表的一部分。考慮到及時性和成本以及避免重複以前報告過的信息，主體可以在其中期財務報表中提供比年度財務報表少的信息。《國際會計準則第34號——中期財務報告》規定了完整的或簡明的中期財務報表的最低限度內容。術語“財務報表”包括為中期或年度期間編製的一套完整的財務報表，以及為中期編製的簡明財務報表。

12 對特定交易和事項，部分國際財務報告準則允許採用不同的處理方法。國際會計準則理事會的目標是，要求同一主體不同時間和各主體之間，相同的交易和事項按相同的方式進行會計處理和報告，不同的交易和事項按不同的方式進行會計處理和報告。因此，國際會計準則理事會意在不允許選擇會計處理方法。而且，國際會計準則理事會已經重新考慮而且將繼續重新考慮國際財務報告準則允許選擇會計處理方法的那些交易和事項，目標是減少這些選擇的數量。

13 國際會計準則理事會批准的準則包括粗字體段落和普通字體段落，它們具有相同的效力。粗字體段落標示主要的原則。一項準

則應結合該準則所述目標及本《前言》的內容一併閱讀。

14 國際財務報告準則的解釋公告由國際財務報告準則解釋委員會起草，旨在就因缺少指南而可能出現不同或不可接受的處理方法的問題，提供權威性指南。

15 《國際會計準則第1號》（2007年修訂）包括如下要求：

遵循國際財務報告準則編製財務報表的主體應在附註中對這種遵循作出明確和無保留的聲明。除非財務報表遵循了國際財務報告準則的所有要求，否則不應描述為遵循了國際財務報告準則。

16 對一項國際財務報告準則範圍的任何限制均在該準則中清晰闡明。

應循程序

17 國際財務報告準則的制定要經過國際性的應循程序，該程序涉及全世界會計師、財務分析師和其他財務報表使用者、企業界、股票交易所、監管和立法當局、學術界和其他感興趣的個人和組織。國際會計準則理事會要在公開會議上就主要項目、議程決議和工作優先順序諮詢國際財務報告準則諮詢委員會，並在向公眾開放的會議上討論技術事宜。各項目的應循程序通常（但非必需）包括以下步驟（《國際財務報告準則基金會章程》條款下所要求的步驟用星號 *標示）：

（1） 要求工作人員確定和審核與議題相關的所有問題，並考慮《概念框架》對這些問題的應用；

（2） 研究各國會計規定和實務，與國家準則制定機構就這些問題交換意見；

（3） 就將某議題添加到國際會計準則理事會議程中的合理性

諮詢受託人和國際財務報告準則諮詢委員會；*[7]

（4） 成立諮詢小組就該項目向國際會計準則理事會提供建議；

（5） 公佈討論性文件公開徵求意見；

（6） 公佈由至少9位國際會計準則理事會理事（如果理事少於16位）或由至少10位理事（如果有16位理事）表決通過的徵求意見稿（包括國際會計準則理事會理事所持的任何不同意見）以公開徵求意見；*

（7） 通常情況下，隨徵求意見稿一同發佈結論基礎和反對所發佈內容的國際會計準則理事會理事的不同意見；*

（8） 考慮徵求意見期內收到的所有對討論性文件和徵求意見稿的反饋意見；*

（9） 考慮是否需要舉辦公眾聽證會及是否需要進行實地測試，如果認為需要，舉辦這類聽證會及進行這類測試；

（10）由至少9位國際會計準則理事會理事（如果理事少於16位），或由至少10位理事（如果有16位理事）表決通過準則；*以及

（11）隨準則一同公佈①結論基礎，包括說明國際會計準則理事會應循程序的步驟及國際會計準則理事會如何處理公眾對徵求意見稿的反饋意見等，以及②任何國際會計準則理事會理事的不同意見。*

18 國際財務報告準則的解釋公告的制定要經過國際性的應循程序，該程序涉及全世界會計師、財務分析師和其他財務報表使用者、企業界、股票交易所、監管和立法當局、學術界和其他感興趣的個人和組織。國際財務報告準則解釋委員會要在向公眾開放的會議上討論

---

7 最遲從2011年6月30日開始，國際會計準則理事會必須每三年就其議程公開徵求意見。

技術事宜。各項目的應循程序通常（但非必需）包括以下步驟（《國際財務報告準則基金會章程》條款下所要求的步驟用星號*標示）：

（1） 要求工作人員確定和審核與議題相關的所有問題，並考慮《概念框架》對這些問題的應用；

（2） 考慮《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》中的級次對這些問題的含義；

（3） 如果投票反對解釋公告草案的國際財務報告準則解釋委員會成員不超過4位，則公佈解釋公告草案公開徵求意見；*

（4） 考慮徵求意見期內收到的對解釋公告草案的所有反饋意見；*

（5） 在考慮公眾對解釋公告草案的反饋意見之後，如果投票反對該解釋公告的國際財務報告準則解釋委員會成員不超過4位，則國際財務報告準則解釋委員會批准該解釋公告；*以及

（6）由至少9位國際會計準則理事會理事（如果理事少於16位），或由至少10位理事（如果有16位理事）表決通過該解釋公告。

國際財務報告準則的應用時效

19 國際財務報告準則自文件中規定的日期起應用。新的或修訂的國際財務報告準則規定了首次採用時應採用的過渡性規定。

20 國際會計準則理事會沒有豁免某一特定日期前發生的交易可以不遵循新的國際財務報告準則要求的一般政策。當財務報表用於監督合同和協議的遵循程度時，新的國際財務報告準則可能產生合同和協議最終簽訂時不可預見的結果。例如，銀行業務和貸款協議中包含的條款可能對借款人財務報表反映的數據施加限制。國際會計準則理事會認為，財務報告要求隨時間發展和變化的事實是相當明瞭的，簽訂協議時簽約各方應當了解。協議各方應確定協議是否應獨立於未

來國際財務報告準則的影響，或者，如果不獨立於其影響，則應確定協議可被重新協商的方式，以反映報告方面的變化而不是真實財務狀況的變化。

21 發佈徵求意見稿是為了徵求意見，徵求意見稿的建議可能被修訂。一項國際財務報告準則生效前，受徵求意見稿中的建議影響的任何國際財務報告準則的要求仍保持有效。

語 言

22 任何討論性文件、徵求意見稿或國際財務報告準則的批准文本，均為國際會計準則理事會批准的英文文本。國際會計準則理事會可以批准以其他語言進行翻譯，前提是翻譯遵循能夠保證翻譯質量的程序，同時，國際會計準則理事會還可以授權進行其他翻譯。

財務報告概念框架

目　　錄

起始段落

第 1 章　通用目的財務報告的目標 ……OB1

第 2 章　報告主體（有待添加）

第 3 章　有用財務信息的定性特徵 ……QC1

第 4 章　《框架（1989）》：其餘部分 …… 4.1

第1章　通用目的財務報告的目標

目　　錄

起始段落

引　言 ……OB1
通用目的財務報告的目標、有用性以及局限性 ……OB2
關於報告主體經濟資源、求償權以及經濟資源與求償權變動的信息 …… OB12
經濟資源與求償權 …… OB13
經濟資源與求償權的變動 …… OB15
權責發生制會計所反映的財務業績 …… OB17
過去現金流量所反映的財務業績 …… OB20
非財務業績導致的經濟資源與求償權的變動 …… OB21

引　言

OB1　通用目的財務報告的目標構成本《概念框架》的基礎。《概念框架》的其他方面———報告主體概念、有用財務信息的定性特徵和所受限制、財務報表要素、確認、計量、列報和披露——均由通用目的財務報告的目標邏輯推演形成。

通用目的財務報告的目標、有用性以及局限性

OB2　通用目的財務報告的目標[1]是提供關於報告主體的、有助於現有和潛在投資者、貸款人及其他債權人作出關於向主體提供資源的決策的財務信息。這些決策包括買賣或持有權益和債務工具，以及提供或清償貸款及其他形式的信貸。

OB3　現有和潛在的投資者作出買賣或持有權益和債務工具之決策的主要依據是對此類工具投資的預期回報（例如股利、本金和利息付款額或市場價格增長）。類似地，現有和潛在的貸款人及其他債權人作出提供或清償貸款及其他形式信貸之決策的主要依據是預期的本金和利息付款額或其他回報。投資者、貸款人及其他債權人對回報的預期取決於他們對主體未來淨現金流入的金額、時間和不確定性（前景）的評估。因此，現有和潛在投資者、貸款人及其他債權人需要能夠幫助他們評估主體未來淨現金流入前景的信息。

OB4　為了評估主體未來淨現金流入的前景，現有和潛在的投資

1　在本框架中，除非明確指明其他意思，術語“財務報告（financial reports）”和“財務報告（financial reporting）”分別指通用目的財務報告（general purpose finanical reports）和通用目的財務報告（general purpose financial reporting）。

者、貸款人及其他債權人需要獲得關於主體資源、針對主體的求償權以及主體管理層和治理委員會[2]履行其使用主體資源之職責的效率和效果如何的信息。這些職責的例子包括保護主體資源免受價格和技術變動等經濟因素的不利影響，確保主體遵守適用的法律、法規以及合同條款。關於管理層職責履行的信息對擁有投票權或可以通過其他方式影響管理層行動的現有和潛在的投資者、貸款人及其他債權人來說同樣有用。

OB5 很多現有和潛在的投資者、貸款人及其他債權人無法要求報告主體直接向其提供信息，因而必須依賴通用目的財務報告來獲取所需的信息。因此，他們是通用目的財務報告的主要使用者。

OB6 但是，通用目的財務報告不會且無法為現有和潛在的投資者、貸款人及其他債權人提供其所需的所有信息。這些使用者需要考慮從其他渠道獲取的相關信息，如宏觀經濟狀況和預期、政治事件和政治氣候、以及行業和公司前景。

OB7 通用目的財務報告並非旨在反映一個報告主體的價值；而是提供有關信息以協助現有和潛在的投資者、貸款人及其他債權人估計報告主體的價值。

OB8 財務報告主要使用者個體之間的信息需求和關注事項各不相同甚至有可能相互抵觸。理事會在制定財務報告準則時，力圖提供能夠滿足盡可能多的主要使用者需求的信息。然而，致力於通用信息需求並不妨礙報告主體為一些特殊使用者群體提供對其最有用的額外信息。

---

2 在本框架中，除非明確指明其他意思，術語“管理層”指的是主體的管理和治理委員會。

OB9 報告主體的管理層同樣關注主體的財務信息。但是，管理層並不需要依賴通用目的財務報告，因為他們可以從主體內部獲取財務信息。

OB10 其他群體（例如，監管機構以及除投資者、貸款人及其他債權人以外的公眾人士）也可能認為通用目的財務報告是有用的。但是，此類報告並非主要為這些群體而編製。

OB11 在很大程度上，財務報告是以估計、判斷和模型為基礎，而不是基於精確的描述。《概念框架》規範了構成這些估計、判斷和模型基礎的概念。這些概念是理事會以及財務報表編製者力求達到的目標。和大多數目標一樣，《概念框架》關於理想財務報告的願景也不大可能完全實現，至少在短期內是如此，因為理解、接受和實施分析交易和其他事項的新方法需要一段時間。儘管如此，為使財務報告能夠通過不斷改進提高其有用性，確立一個財務報告力求達到的目標是至關重要的。

關於報告主體經濟資源、求償權以及經濟資源與求償權變動的信息

OB12 通用目的財務報告提供關於報告主體財務狀況的信息，也就是關於主體的經濟資源和針對報告主體的求償權的信息。財務報告同時提供關於改變報告主體經濟資源和求償權的交易及其他事項的影響信息。這兩種信息均為向主體提供資源的有關決策提供有用的參考。

經濟資源與求償權

OB13 關於報告主體經濟資源和求償權的性質和金額的信息可

協助使用者識別報告主體的財務優勢和劣勢。這些信息可幫助使用者評估報告主體的流動性和償債能力、額外的融資需求、以及成功獲得融資的可能性。關於現有求償權的優先順序和支付需求的信息可幫助使用者預測未來現金流量在對報告主體有不同求償權的各方之間如何分配。

OB14 不同類型的經濟資源會對使用者評估報告主體的前景和未來現金流量有不同的影響。有些未來現金流量直接源自現有的經濟資源（如應收帳款）。其他現金流量則來自綜合使用不同的資源來生產和向顧客銷售商品或服務。儘管這些現金流不能以單獨的經濟資源（或求償權）識別，但是財務報告的使用者需要了解可供報告主體經營活動中使用的資源的性質和金額。

經濟資源與求償權的變動

OB15 報告主體的經濟資源和求償權的變動產生自報告主體的財務業績（參見目標第17段至第20段）以及其他事項和交易（如發行債務或權益工具）（參見目標第21段）。為了恰當評估報告主體未來現金流的前景，使用者需要能夠區分這兩種變動。

OB16 關於報告主體財務業績的信息可幫助使用者理解報告主體通過使用其經濟資源獲得的回報。關於報告主體回報的信息提供了衡量管理層履行使用報告主體資源之職責的效率和效果的指標。關於主體回報的可變程度和組成部分的信息也十分重要，尤其在評估主體未來現金流量的不確定性時。關於報告主體過往財務業績和管理層履行其職責的情況的信息通常有助於預測主體經濟資源所產生的未來回報。

權責發生制會計所反映的財務業績

OB17 權責發生制會計描述交易及其他事項和情況在其發生期間內對報告主體的經濟資源和求償權的影響，即使由此產生的現金收入或支付在不同的期間內發生。這樣反映信息是很重要的，因為關於報告主體的一定期間內經濟資源和求償權及經濟資源和求償權變動的信息相對於只提供此期間內現金收付的信息而言，能夠為評估主體過往和未來的業績提供更好的基礎。

OB18 關於報告主體某一期間內由經濟資源和求償權變動所反映的財務業績（不包括直接從投資者和債權人獲得的額外資源，參見目標第21段）的信息有助於評估主體過去及未來產生淨現金流入的能力。這些信息反映了報告主體增加其可用經濟資源的程度，進而反映該主體通過其經營（而非直接從投資者和債權人獲得額外資源）產生淨現金流入的能力。

OB19 關於報告主體某一期間內財務業績的信息也可能反映市場價格或利率變動等事項增加或減少主體的經濟資源和求償權，進而影響主體產生淨現金流入的能力的程度。

過去現金流量所反映的財務業績

OB20 關於報告主體某一期間內現金流量的信息也有助於使用者評估主體產生未來淨現金流入的能力。這些信息反映報告主體如何獲取及消耗現金，包括關於主體借款和還款信息、現金股利和其他對投資者的現金分配、以及可能影響主體流動性及償債能力的其他因素的信息。關於現金流量的信息有助於使用者理解報告主體的經營情況，評估其籌資及投資活動，衡量其流動性及償債能力，以及理解關於財務業績的其他信息。

非財務業績導致的經濟資源與求償權的變動

OB21 報告主體的經濟資源和求償權也可能由於財務業績之外的其他原因（例如發行額外的所有權股份）而發生變動。關於這類變動的信息對於使用者完整理解報告主體經濟資源及求償權變動的原因以及這些變動對未來財務業績的影響是必要的。

第2章　報告主體

（有待添加）

第3章　有用財務信息的定性特徵

目　　錄

起始段落

引　言 ····· QC1

有用財務信息的定性特徵 ····· QC4

基本定性特徵 ····· QC5

相關性 ····· QC6

忠實表達 ····· QC12

基本定性特徵的應用 ····· QC17

提升性定性特徵 ····· QC19

可比性 ····· QC20

可驗證性 ····· QC26

及時性 ····· QC29

可理解性 ····· QC30

提升性定性特徵的應用 ····· QC33

有用財務報告的成本限制 ····· QC35

引 言

QC1 本章討論的有用財務信息的定性特徵闡述了當現有和潛在投資者、貸款人及其他債權人基於主體財務報告中的信息（財務信息）作出關於報告主體的決策時，可能對其最為有用的信息類型。

QC2 財務報告提供關於報告主體的經濟資源、對報告主體的求償權以及改變這些經濟資源及求償權的交易及其他事項和狀況的信息（本《概念框架》將此類信息稱為關於經濟現象的信息）。有些財務報告同時提供關於管理層對報告主體的期望和戰略的解釋材料以及其他類型的前瞻性信息。

QC3 有用財務信息的定性特徵[3]適用於財務報表中的財務信息以及通過其他方式提供的財務信息。由於成本對報告主體提供有用財務信息的能力構成普遍限制，因此成本限制也適用於上述財務信息。然而，對不同種類的信息而言，適用定性特徵和成本限制的考慮事項可能各不相同。例如，其針對前瞻性信息的應用可能會不同於針對現有經濟資源和求償權及此類資源和求償權變動的信息的應用。

有用財務信息的定性特徵

QC4 有用的財務信息必須具有相關性並且忠實表達其旨在反映的內容。如果財務信息具有可比性、可驗證性、及時性和可理解性，則財務信息的有用性將得到提升。

---

3 在本框架中，術語“定性特徵”和“限制”分別指“有用財務信息的定性特徵”和“有用財務信息所受限制”。

基本定性特徵

QC5 財務信息的基本定性特徵是相關性和忠實表達。

相關性

QC6 相關財務信息對使用者的決策有重要影響。這些信息可能能夠影響決策，即使使用者選擇不使用這些信息或者已經從其他管道獲悉這些信息也是如此。

QC7 如果財務信息有預測價值、證實價值或兩者兼有，則能夠對決策產生重要影響。

QC8 如果財務信息能夠被使用者在其預測未來結果的過程中用作參考，則該財務信息具有預測價值。具有預測價值的財務信息本身不一定是預測性信息。具有預測價值的財務信息是能夠被使用者用於作出其自身預測的信息。

QC9 如果財務信息提供關於之前評估的回饋（證實或更改），則該財務信息具有證實價值。

QC10 財務信息的預測價值和證實價值是相互關聯的。具有預測價值的財務信息通常具有證實價值。例如，本年度的收入信息，可用來作為預測未來年度收入的基礎，也可用來與過往年度預測的本年度收入進行對比。這些對比的結果可幫助使用者修正及改善其之前用以作出預測的過程。

重要性

QC11 如果省略或誤報某信息會影響使用者基於財務信息作出的關於特定報告主體的決策，則該信息就具有重要性。也就是說，重要性是就特定主體而言的相關性的一個方面，它是基於就個別主體的

財務報告而言信息所涉及項目的性質或金額大小或兩者兼有而確定的。因此，國際會計準則理事會不能為重要性制定一個統一的量化標準或預先決定在特定情況下甚麼是重要的。

忠實表達

QC12 財務報告以文字和數字反映經濟現象。有用的財務信息必須不僅能夠反映相關現象，而且能夠忠實表達其旨在反映的現象。完全體現忠實表達的描述應具備三個特徵：完整、中立和無誤。當然，絕對完全是很少能達到的。理事會的目標是盡可能最大程度地實現忠實表達。

QC13 完整描述應包含使用者理解所描述現象所必需的所有信息，包括所有必要的說明和解釋。例如，對集團資產的完整描述至少應包括關於集團資產性質的描述、所有集團資產的量化描述、以及對量化描述所反映的內容（例如，初始成本、調整後的成本或公允價值）的說明。對於某些項目而言，完整描述可能也需要包括關於此項目質量和性質的重要事實、可能影響此項目質量和性質的因素和情形、以及用於確定其量化描述的過程。

QC14 中立描述是指以不帶偏見的方式選擇和列報財務信息。中立描述不具有傾向性，並未通過權衡輕重、片面強調、故意弱化或其他方式操縱以提高使用者樂於或不樂於接受財務信息的可能性。中立的信息並不是指沒有目的或對行為沒有影響的信息。相反，根據其定義，相關的財務信息是能夠影響使用者決策的信息。

QC15 忠實表達並不意味著在所有方面都精確。無誤是指對現象的描述不存在錯誤或遺漏，以及用於生成所報告信息的流程在選擇和應用的過程中沒有發生差錯。在這樣的情況下，無誤不是指在所有

方面都完全精確。例如，對不可觀察的價格或價值的估計值無法判定其是否精確。然而，如果該金額被清晰精準地描述為估計值、已說明估計流程的性質和局限性、並且選擇和應用適當的估計流程時沒有發生差錯，則該估計值就是忠實表達。

QC16 忠實表達本身不一定能夠產生有用的信息。例如，一個報告主體可能通過政府補助獲得不動產、廠場和設備。顯然，報告該主體以零成本取得資產能夠真實反映其成本，但該信息可能並非十分有用。另一個更具體的例子是為反映資產價值的減值而對資產帳面金額的減記金額進行估計。如果報告主體恰當運用了合適的流程、恰當描述了該估計值並對顯著影響該估計值的不確定性作了說明，則該估計值就是忠實表達。然而，如果該估計值的不確定性太大，它就不會特別有用。換言之，資產得到忠實表達的相關性是值得質疑的。如果不存在其他更能實現忠實表達的方式，則該估計值可能提供了最佳的可用信息。

基本定性特徵的應用

QC17 有用信息必須既相關又能實現忠實表達。忠實表達不相關的現象以及不如實地反映相關現象都無法幫助使用者作出好的決策。

QC18 通常情況下，最為高效及有效地應用基本定性特徵的流程如下（會受本示例中並未考慮的高級定性特徵及成本限制的影響）。首先，識別對報告主體財務信息的使用者可能有用的經濟現象。其次，識別關於此現象的最為相關且能夠實現忠實表達的信息類型。最後，確定此信息是否可獲取並能夠實現忠實表達。如果滿足以上條件，則確保符合基本定性特徵的流程已完成。如果不能滿足以上條件，則應針對下一類最為相關的信息類型重複上述流程。

提升性定性特徵

QC19 可比性、可驗證性、及時性和可理解性是能夠提升相關和真實反映的信息的有用性的定性特徵。此類定性特徵也可能有助於在兩種表述方式被視為具有同等相關性和忠實表達的情況下決定應使用哪一種方式來描述有關現象。

可比性

QC20 使用者的決策涉及在各個可選方案之間進行選擇，例如，出售或持有某項投資，或者對哪一個報告主體進行投資。因此，如果有關某報告主體的信息能夠與其他報告主體的類似信息進行比較、以及能夠與同一報告主體其他期間或時點的信息進行比較，則該信息將更加有用。

QC21 可比性是能夠令使用者識別和理解各項目之間的相似性和差異的定性特徵。與其他定性特徵不同的是，可比性並非與單一的項目相關。至少需要兩個項目才能進行比較。

QC22 一致性儘管與可比性有關，但卻不同於可比性。一致性是指同一報告主體在不同報告期間、或者不同的主體在同一報告期間針對相同的項目使用相同的處理方法。實現可比性是目標；而一致性有助於實現這一目標。

QC23 可比性不是硬性統一。為了使信息可比，相同的事項必須採用相同的處理方法，而不同的事項必須採用不同的處理方法。就像對相同的事項採用不同的處理方法不會提高財務信息的可比性一樣，對不同的事項採用相同的處理方法也不會提高財務信息的可比性。

QC24 一定程度的可比性有可能通過符合基本定性特徵來實現。

對相關經濟現象的真實反映與另一報告主體對類似的相關經濟現象的真實反映應能夠自然實現一定程度的可比性。

QC25 儘管同一經濟現象可通過多種方式實現忠實表達，但允許對同一經濟現象採用不同的會計處理方法將削弱可比性。

可驗證性

QC26 可驗證性有助於使用者確信有關信息忠實表達了其旨在反映的經濟現象。可驗證性意味著不同的知情及獨立的觀察者儘管其意見不一定完全一致，但能夠就某一特定描述是否真實反映達成共識。量化信息無需是單個點估計才是可驗證的。可能結果的金額區間以及相關的概率也是可驗證的。

QC27 驗證可以是直接的也可以是間接的。直接驗證是指通過直接觀察來驗證某一金額或其他陳述，例如通過現金盤點。間接驗證是指檢查模型的輸入值、公式或其他技術，並採用相同的方法重新計算輸出結果。例如，通過檢查輸入值（數量和成本）並運用相同的成本流轉假設（例如，使用先進先出法）重新計算期末存貨來驗證存貨的帳面金額。

QC28 某些說明及前瞻性財務信息可能直至未來的某一期間才能被驗證。為協助使用者決定其是否希望使用該信息，通常有必要披露基礎假設、信息彙編的方法以及支持該信息的其他因素和情況。

及時性

QC29 及時性意味著為決策者及時提供能夠影響其決策的信息。通常而言，信息越陳舊就越缺乏有用性。然而，某些信息在報告期間結束後一段相當長的時間內仍具有及時性，究其原因，其中一個例子是因為有些使用者可能需要識別和評估趨勢。

可理解性

QC30 清晰和簡明地對信息進行分類、界定其特徵和列報使信息具有可理解性。

QC31 某些現象具備固有的複雜性並且無法使其易於理解。從財務報告中剔除關於這些現象的信息可能使財務報告中的信息更容易理解。然而，這樣的報告可能並不完整因而可能產生誤導。

QC32 財務報告是為具有合理的商業和經濟活動知識以及認真審閱和分析財務報表的使用者而編製的。有時，即使是博學和勤勉的使用者也需要尋求顧問的説明來理解關於複雜經濟現象的信息。

提升性定性特徵的應用

QC33 應盡可能最大限度地應用提升性定性特徵。然而，如果信息並不相關或無法實現忠實表達，則提升性定性特徵無論是單獨還是作為一個整體都不能使信息有用。

QC34 提升性定性特徵的應用是一個持續反復的過程且並不依照既定的順序進行。有時，可能需要削弱某個提升性定性特徵以最大程度地符合另一個定性特徵。例如，為在更長時期內提高相關性或忠實表達，以未來適用的方式應用新財務報告準則所造成的信息可比性的暫時降低可能是值得的，適當的披露可以部分彌補可比性被削弱的情況。

有用財務報告的成本限制

QC35 成本對財務報表可提供的信息構成普遍限制。報告財務信息須付出成本，而重要的是報告此類信息所帶來的利益能夠證明相關成本是合理的。需要對幾類成本和利益進行考慮。

QC36 與收集、處理、驗證和發佈財務信息相關的努力大部分是由財務信息的提供者作出的，但是使用者最終以減少回報的形式來承擔這些成本。財務信息的使用者在分析和理解所提供的信息時也會發生費用。如果所需的信息未被提供，則使用者為了從其他來源獲得信息或作出估計將發生額外的成本。

QC37 報告相關和忠實表達其旨在反映之內容的信息能夠説明使用者更有信心地制定決策。這使得資本市場的運作更加高效，並使整個經濟體的資本成本更低。單個投資者、貸款人或其他債權人也可以通過作出更有依據的決策而獲益。然而，通用目的財務報告無法提供每一使用者均認為相關的所有信息。

QC38 考慮到成本限制，理事會評估報告特定信息帶來的利益是否有可能證明提供和使用該信息的成本是合理的。在制定建議發佈的財務報告準則過程中考慮成本限制時，理事會向財務信息的提供者、使用者、審計師、學者及其他方尋求關於該準則的利益和成本的預期性質和數量的信息。在大多數情況下，評估是基於定量和定性信息綜合作出的。

QC39 由於固有的主觀性，不同的個體對報告財務信息特定項目的成本和利益的評估結果各不相同。因此，理事會致力於考慮一般情況下財務報告的成本和利益，而並非僅考慮與個別報告主體相關的成本和利益。這並不意味著對成本和利益的評估總能表明針對所有主體應用相同的報告要求是合理的。由於主體規模不同、融資方式不同（公募或私募）、不同使用者的需求不同或其他原因，區別處理可能是恰當的。

第4章 《框架（1989）》：其餘部分

目 錄

起始段落

基礎假設 …… 4.1
持續經營 …… 4.1
財務報表的要素 …… 4.2
財務狀況 …… 4.4
資產 …… 4.8
負債 …… 4.15
權益 …… 4.20
業績 …… 4.24
收益 …… 4.29
費用 …… 4.33
資本保全調整 …… 4.36
財務報表要素的確認 …… 4.37
未來經濟利益的可能性 …… 4.40
計量的可靠性 …… 4.41
資產的確認 …… 4.44
負債的確認 …… 4.46
收益的確認 …… 4.47
費用的確認 …… 4.49
財務報表要素的計量 …… 4.54
資本和資本保全概念 …… 4.57
資本概念 …… 4.57
資本保全概念和利潤的確定 …… 4.59

基礎假設

持續經營

4.1 財務報表的編製通常是基於主體是經營中的主體並且在可預見的將來會繼續經營的假設，從而假定主體既不打算也沒有必要實行清算或大大縮小經營規模。如果存在這種打算或需要，則財務報表可能必須按照不同的基礎編製；並且如果是這樣，則應當披露所採用的基礎。

財務報表的要素

4.2 財務報表反映交易和其他事項的財務影響，要根據交易和其他事項的經濟特性，把它們分成大類。這些大類稱作財務報表的要素。與資產負債表內財務狀況的計量直接聯繫的要素是資產、負債和權益。與收益表內業績的計量直接聯繫的要素是收益和費用。財務狀況變動表通常反映收益表要素以及資產負債表要素的變動，所以，本《概念框架》不確定財務狀況變動表特有的要素。

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

財務狀況

4.4 直接關係到財務狀況計量的要素是資產、負債和權益。它們的定義如下：

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

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

（3） 權益是指主體資產扣除主體全部負債以後的剩餘利益。

4.5 資產和負債的定義確定了它們的基本特點，而不是規定它們在資產負債表內得到確認必須達到的標準。因此，定義中包括的某些項目，並不能在資產負債表內確認為資產或負債，因為它們不能滿足第4.37段至第4.53段所論述的確認標準。特別是，在確認資產和負債之前，未來經濟利益將會流入或流出主體的預期，必須有足夠的確定性，以符合第4.38段的可能性標準。

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

4.7 根據現行國際財務報告準則編製的資產負債表，可能包括不符合資產或負債的定義，又沒有列示為權益的項目。不過，第4.4段所規定的定義，是今後審議現行國際財務報告準則和進一步制定準則的依據。

資 產

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

降低生產成本時。

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

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

（1） 單獨使用或與其他資產結合起來使用，生產出產品或勞務供主體出售；

（2） 換取其他資產；

（3） 用於償還債務；或者

（4） 分配給主體的所有者。

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

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

4.13 主體的資產源自過去的交易或其他事項。主體獲取資產，

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

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

負 債

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

4.16 在現時義務和未來承諾之間，需要劃一條界線。主體管理層決定今後購買資產，其本身並不產生現時義務。通常，只有在資產已經交付，或是主體已經簽訂了不可撤銷的購買資產協議時才產生義務。在後一種情況下，協議不可撤銷的含義在於，不履行義務會產生經濟後果，例如，由於存在巨額罰金，主體已無法避免其資源流入對方。

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

（1） 支付現金；

（2） 轉讓其他資產；

（3） 提供勞務；

（4） 以其他義務替換該項義務；或者

（5） 將該項義務轉換為權益。

義務也可以用其他方式消除，例如債權人放棄或喪失其權利。

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

4.19 有些負債的計量，只能採用很大程度的估計。有的主體把這些負債稱作準備。在有些國家，這些準備不作為負債，因為它們對負債的概念定義狹窄，使之只包括那些不需估計即可確定的金額。第4.4段中負債的定義，採取了寬泛的方式。因此，如果一項準備關係到一項現時義務並且符合定義的其餘內容，即使其金額有待估計，這項準備仍然是負債。例如根據現有的產品保證規定所需支出而計提的準備和為了承擔養老金義務而計提的準備。

權 益

4.20 權益在第4.4段中雖然只是定義為剩餘額，它在資產負債表內還是可以進一步分類的。例如，在公司制主體中，可以分項列示股東投入資本、留存收益、反映留存收益分撥的公積和反映資本保全調整的公積。這些分類表明主體進行分配或以其他方式動用其權益的能

力所受到的法律限制或其他限制，對於財務報表使用者的決策需要是相關的。這些分類還可能反映這樣的事實，即在主體中擁有所有權的各方對收取股利或收回繳入資本有不同的權利。

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

4.22 資產負債表內列示的權益金額，取決於資產和負債的計量。在正常情況下，權益的合計金額，僅在偶然情況下才會等於主體股份的市場價值總額，或等於分項處置主體淨資產或是將主體作為持續經營主體處置所能得到的資金總額。

4.23 從事工商業活動的主體形式，通常有個人獨資、合夥經營、信託和各種形式的政府經營機構等。這些主體的法律和監管體制，往往與適用於公司制主體的不同。例如，這些主體對於向業主或其他受益人分配屬於權益範圍內的資金，即使有所限制，也會是很少的。不過，權益的定義和本《概念框架》涉及權益的其他內容，對於這些主體也是適用的。

業　績

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

這些概念在第4.57段至第4.65段論述。

4.25 收益要素和費用要素的定義如下：

（1） 收益是指會計期間內經濟利益的增加，其形式表現為因資產流入、資產增加或是負債減少而引起的權益增加，但不包括與權益參與者出資有關的權益增加。

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

4.26 收益和費用的定義，確定了它們的基本特性，而不是要規定它們在收益表內得到確認必須達到的標準。收益和費用的確認標準，在第4.37段至第4.53段中討論。

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

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

收　益

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

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

4.31　舉例來說，利得包括處置非流動資產所發生的收益。收益的定義也包括了未實現的利得；例如，有價證券重估價所產生的收益和長期性資產帳面金額增加所發生的收益。收益表內確認利得時，通常予以分項列示，因為了解利得的情況有助於經濟決策。利得的報告通常都扣除了有關的費用。

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

費　用

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

4.34　損失是指在主體正常活動之中或之外發生的符合費用定義的其他項目。損失是經濟利益的減少，這一點和其他費用在性質上

沒有差別。因此，本《概念框架》不把損失當作單獨的要素。

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

資本保全調整

4.36 資產和負債的重估價或重述，引起權益的增加或減少。雖然這些增加或減少符合收益和費用的定義，但是根據特定的資本保全概念，它們不列入收益表，而是作為資本保全調整或重估價公積計入權益，本《概念框架》第4.57段至第4.65段論述了資本保全概念。

財務報表要素的確認

4.37 確認是指將符合要素定義和第4.38段規定的確認標準的項目納入資產負債表或收益表的過程。它涉及以文字和金額表述一個項目並將該金額包括在資產負債表或收益表的總額中。符合確認標準的項目，應當在資產負債表或收益表內得到確認。對於這類項目未被確認，是不能通過披露所採用的會計政策或者通過附註或說明性材料來加以糾正的。

4.38 如果符合下列標準，就應當確認一個符合要素定義的項目：

（1） 與該項目有關的未來經濟利益將很可能流入或流出主體；以及

（2） 該項目的成本或價值能夠可靠地計量[4]。

4.39 評價一個項目是否符合這些標準從而是否有資格在財務報表中得到確認，應當注意第3章“有用財務信息的定性特徵”中所論述的重要性原則。要素之間的相互關係意味著，一個項目符合某個要素的定義和確認標準（例如符合資產的定義和標準），就會自動要求確認另一個要素（例如收益或負債）。

未來經濟利益的可能性

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

計量的可靠性

4.41 確認一個項目的第二項標準，是能夠可靠地計量項目的成本或價值。在許多情況下，必須估計成本或價值，使用合理的估計，是財務報表編製過程必不可少的部分，而且不降低財務報表的可靠性。但是，如果無法作出合理的估計，就不能在資產負債表或收益表內確認這一項目。例如，某一訴訟案件將會帶來的賠款收入，既符合資產和收益的定義，又符合確認的可能性標準，然而，如果不能可靠地計

---

4 當信息是完整、中立且沒有錯誤時，它是可靠的。

量賠款的金額，就不能將其確認為資產和收益。不過，這一賠款要求權的存在，應當在附註、說明性材料或附表內加以披露。

4.42 一個在某個時點不符合第4.38段的確認標準的項目，由於隨後的情況或事件，可能在較晚的日期符合確認的條件。

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

資產的確認

4.44 如果一項資產的未來經濟利益很可能流入主體，其成本和價值也能夠可靠地計量，就應當在資產負債表內將其確認為資產。

4.45 如果支出已經發生，但是認為經濟利益不大可能在本會計期間以後流入主體，就不應當在資產負債表內將其確認為資產。取而代之的是，該交易導致在收益表內確認一筆費用。這樣處理並不意味著主體管理層發生支出的目的不是為了產生未來經濟利益，也不意味著管理層受到了錯誤的引導。唯一的含義在於，經濟利益在本會計期間以後流入主體的確定性程度不足以符合確認為資產的標準。

負債的確認

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

要求確認相關的資產或費用。

收益的確認

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

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

費用的確認

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

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

4.51 如果經濟利益預期在若干會計期間產生，並且只能大致和間接地確定費用與收益的聯繫，就應當以系統而合理的分配程序為基

礎，在收益表內確認費用。確認與不動產、廠場和設備以及商譽、專利權、商標權等資產的消耗有關的費用，就經常需要採用這樣的程序；在這類情況下，費用稱作折舊或攤銷。這些分配程序的目的，是在與這些項目相關的經濟利益被消耗或到期的會計期間確認費用。

4.52 如果一項支出不產生未來經濟利益，或者未來經濟利益不符合或不再符合資產負債表內確認為資產的標準，就應當立即在收益表內確認一項費用。

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

財務報表要素的計量

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

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

（1） 歷史成本。資產的記錄，按照其購置時支付的現金或現金等價物的金額，或者是按照為了購置資產而付出的對價的公允價值。負債的記錄，按照承擔義務而收到的款項的金額，或是在某些情況下（如所得稅），按照在正常經營中為償還負債預期支付的現金或現金等價物的金額。

（2） 現行成本。資產的列報，按照現在購買同一或類似資產所需支付現金或現金等價物的金額。負債的列報，按照現在償付該項債務所需支付現金或現金等價物的不予折現的金額。

（3） 可變現價值（結算價值）。資產的列報，按照現在正常變

賣資產所能得到現金或現金等價物的金額。負債的列報，按照其結算價值，即在正常經營中為償還負債將會支付的現金和現金等價物的不予折現的金額。

（4） 現值。資產的列報，按照其在正常經營中所能產生的、未來現金流入淨額的折現價值。負債的列報，按照其在正常經營中予以償還所需的、未來現金流出淨額的折現價值。

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

資本和資本保全概念

資本概念

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

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

資本保全概念和利潤的確定

4.59 第4.57段資本的概念，引出了下列資本保全的概念：

（1） 財務資本保全。根據這一概念，在扣除本期內對業主的分配和業主的出資以後，期末淨資產的財務（或貨幣）金額必須大於期初淨資產的財務（或貨幣）金額，才算賺得利潤。財務資本保全的計量，可以用名義貨幣單位或固定購買力單位。

（2） 實物資本保全。根據這一概念，在扣除本期內對業主的分配和業主的出資以後，主體的期末實物生產能力（或營運能力），或主體期末達到上述實物生產能力所需的資源或資金，必須大於期初實物生產能力，才算賺得利潤。

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

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

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

4.63 根據以名義貨幣單位定義資本的財務資本保全概念，利潤

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

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

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

國際財務報告準則第1號
——首次採用國際財務報告準則

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……2
確認和計量 ……6
　期初國際財務報告準則財務狀況表 ……6
　會計政策 ……7
　對其他國際財務報告準則追溯應用的例外處理 …… 13
　對其他國際財務報告準則規定的豁免 …… 18
列報和披露 …… 20
　比較信息 …… 21
　對過渡到國際財務報告準則的說明 …… 23
生效日期 …… 34
國際財務報告準則第 1 號的撤銷（2003 年發佈） …… 40
附　錄
　附錄一　術語表
　附錄二　對其他國際財務報告準則追溯應用的例外處理
　附錄三　對企業合併的豁免
　附錄四　對其他國際財務報告準則規定的豁免
　附錄五　對國際財務報告準則的短期豁免

國際財務報告準則第1號
——首次採用國際財務報告準則

目　標

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

（1） 這些信息對使用者是透明的並且在所有列報期間可比；

（2） 提供按照國際財務報告準則進行會計處理的合理起點；並且

（3） 編製成本不超過帶來的利益。

範　圍

2 主體應當將本國際財務報告準則應用於：

（1） 其首份國際財務報告準則財務報表；以及

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

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

（1） 列報其最近期間的前期財務報表：

①按照與國際財務報告準則並非完全一致的國家規定；

②在所有方面均與國際財務報告準則一致，除了沒有在財務報表中明確且無保留地聲明其遵循了國際財務報告準則外；

③包含遵循部分但不是全部國際財務報告準則的明確聲明；

④按照與國際財務報告準則不一致的國家規定編製，對於不存在相關國家規定的項目運用了一些個別的國際財務報告準則進行會計處理；或者

⑤按照國家規定編製，包含對某些項目金額調節為按照國際財務報告準則確定的金額。

（2） 僅為了供內部使用而按照國際財務報告準則編製財務報表，沒有將其提供給主體的所有者或其他任何外部使用者。

（3） 為合併目的按照國際財務報告準則編製報告材料，沒有編製《國際會計準則第1號——財務報表的列報》（2007年修訂）定義的一套完整的財務報表；或者

（4） 未列報前期財務報表。

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

（1） 主體停止按照國家規定列報財務報表，先前已經在按照國家規定列報財務報表的同時列報另一套包含遵循國際財務報告準則的明確且無保留聲明的財務報表；

（2） 主體在上一年度按照國家規定列報財務報表，並且這些財務報表中包含遵循國際財務報告準則的明確且無保留的聲明；或者

（3） 主體在上一年度列報的財務報表中包含遵循國際財務報告準則的明確且無保留的聲明，即使審計師對這些財務報表出具了保留意見的審計報告。

4A 儘管有第2段和第3段所述的要求，一個在以前報告期間已經採用了國際財務報告準則但是在最近一期年度財務報表中未包含

遵循國際財務報告準則的明確且無保留的聲明的主體，必須在以下兩種處理中選擇一種，即，要麼遵循本國際財務報告準則，要麼如同該主體從未停止應用國際財務報告準則一樣，按照《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯應用國際財務報告準則。

4B 當主體根據第4A段選擇不應用本國際財務報告準則時，除《國際會計準則第8號》的披露要求外，主體仍應當遵循《國際財務報告準則第1號》第23A段至第23B段的披露要求。

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

（1） 《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》中對於會計政策變更的規定；以及

（2） 其他國際財務報告準則中的具體過渡性規定。

確認和計量

期初國際財務報告準則財務狀況表

6 主體應當在過渡到國際財務報告準則日編製和列報期初國際財務報告準則財務狀況表。這是其按照國際財務報告準則進行會計處理的起點。

會計政策

7 主體在其期初國際財務報告準則財務狀況表以及其首份國際財務報告準則財務報表列報的所有期間內，應採用相同的會計政策。除第13段至第19段和附錄二至附錄五特別指明的情況外，這些會計政策應遵循在其首次國際財務報告準則報告期間期末有效的每項國際

財務報告準則。

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

示例：最新版本國際財務報告準則的一致應用
背景 A主體的首次國際財務報告準則報告期間期末為20X5年12月31日。A主體在這些報表中決定僅列報一年的比較信息（參見第21段）。因此，其過渡到國際財務報告準則日為20X4年1月1日業務開始時（或等同於20X3年12月31日業務結束時）。A主體按照原公認會計原則每年12月31日列報財務報表，直至並且包括20X4年12月31日。 規定的應用 要求A主體將在結束於20X5年12月31日的會計期間內有效的所有國際財務報告準則應用於以下情況： （1） 在編製和列報20X4年1月1日的期初國際財務報告準則財務狀況表時；以及 （2） 在編製和列報20X5年12月31日的財務狀況表（包括20X4年的比較金額），截至20X5年12月31日的年度的綜合收益表、權益變動表和現金流量表（包括20X4年的比較信息）時。 如果某項新的國際財務報告準則尚未強制採用但允許提前採用，那麼允許但不要求A主體在其首份國際財務報告準則財務報表中應用該項國際財務報告準則。

9 其他國際財務報告準則中的過渡性規定適用於已經運用國際財務報告準則的主體所作的會計政策變更；它們不適用於首次採用者

向國際財務報告準則的過渡，附錄二至附錄五中的特別規定除外。

10 除第13段至第19段以及附錄二至附錄五規定的情況外，主體應在其期初國際財務報告準則財務狀況表中：

（1） 確認國際財務報告準則要求確認的所有資產和負債；

（2） 如果國際財務報告準則不允許將某些項目確認為資產或負債，則不應進行此類確認；

（3） 對按照原公認會計原則確認為某種類型的資產、負債或權益的組成部分，但是按照國際財務報告準則是另一種類型的資產、負債或權益的組成部分的項目進行重新分類；以及

（4） 應用國際財務報告準則對所有已確認的資產和負債進行計量。

11 主體在其期初國際財務報告準則財務狀況表中使用的會計政策可能與在同一日按照原公認會計原則使用的會計政策不同，導致的調整是由過渡到國際財務報告準則日以前的交易或事項引起的。因此，在過渡到國際財務報告準則日，主體應當直接在留存收益（或者在權益的其他類別，如果更合適的話）中確認這些調整。

12 本國際財務報告準則對主體期初國際財務報告準則財務狀況表應當遵循每項國際財務報告準則這一原則規定了兩種例外情況：

（1） 第14段至第17段以及附錄二禁止追溯應用其他國際財務報告準則中的某些規定。

（2） 附錄三至附錄五對其他國際財務報告準則中的一些規定給予豁免。

對其他國際財務報告準則追溯應用的例外處理

13 本國際財務報告準則對其他國際財務報告準則中的一些方面禁止進行追溯調整。這些例外處理列示在第14段至第17段以及附錄二中。

估 計

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

15 在過渡到國際財務報告準則日之後，主體可能得到關於其已經按照原公認會計原則作出的估計的信息。按照第14段，主體應當將取得的信息，與按照《國際會計準則第10號——報告期後事項》在報告期後發生的非調整事項以同樣的方式處理。例如，假設一個主體的過渡到國際財務報告準則日為20X4年1月1日，20X4年7月15日的新信息要求修正20X3年12月31日按原公認會計原則所作的一項估計。主體不應在期初國際財務報告準則財務狀況表中反映這一新信息（除非該估計需要對會計政策的差異進行調整或者有客觀的證據表明該估計是錯誤的）。相反，主體應當在截至20X4年12月31日的年度損益中反映這一新信息（或者在其他綜合收益中反映，如果合適的話）。

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

17 第14段至第16段適用於期初國際財務報告準則財務狀況表。它們也適用於主體首份國際財務報告準則財務報表中列報的比較期間，在這種情況下，涉及過渡到國際財務報告準則日以涉及到的比較會計期間的期末代替。

對其他國際財務報告準則規定的豁免

18 主體可以選擇應用附錄三至附錄五包含的豁免中的一項或多項。主體不應將上述豁免類推應用到其他項目。

19 〔已刪除〕

列報和披露

20 本國際財務報告準則對其他國際財務報告準則中的列報和披露規定不予豁免。

比較信息

21 主體的首份國際財務報告準則財務報表應至少包括含可比信息在內的3份財務狀況表、2份損益及其他綜合收益表、2份單獨的收益表（如果列報的話）、2份現金流量表和2份權益變動表及相關附註。

非國際財務報告準則的比較信息和歷史摘要信息

22 一些主體在按照國際財務報告準則全面提供比較信息的第一個會計期間以前的期間，列報選定資料的歷史摘要信息。本國際財務報告準則不要求這些摘要信息遵循國際財務報告準則的確認和計量規定。此外，一些主體在按原公認會計原則提供比較信息的同時，按《國際會計準則第1號》提供比較信息。在包含按照原公認會計原

則提供的歷史摘要信息或比較信息的任何財務報表中，主體應當：

（1） 以明顯的方式注明按照原公認會計原則而不是按照國際財務報告準則編製的信息；並且

（2） 披露使之遵循國際財務報告準則所作的主要調整的性質。主體不必量化這些調整。

對過渡到國際財務報告準則的說明

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

23A 如第4A段所述的曾在以前年度採用國際財務報告準則的主體應當披露：

（1） 其停止應用國際財務報告準則的原因；以及

（2） 其恢復應用國際財務報告準則的原因。

23B 當主體根據第4A段選擇不應用《國際財務報告準則第1號》時，主體須解釋其選擇如同從未停止應用國際財務報告準則一樣應用國際財務報告準則的原因。

調 節

24 為了遵循第23段的要求，主體的首份國際財務報告準則財務報表應當包括：

（1） 在以下兩個日期將按照原公認會計原則報告的權益調節為按照國際財務報告準則報告的權益：

①過渡到國際財務報告準則日；以及

②主體按原公認會計原則編製的最近年度財務報表中列報的最近期間的期末。

（2） 在主體最近年度財務報表中調節到最近期間按國際財務

報告準則報告的綜合收益總額。該調節的起點應是同一期間按原公認會計原則的綜合收益總額或損益（如果主體未報告綜合收益總額的話）。

（3） 在編製期初國際財務報告準則財務狀況表時，如果主體首次確認或轉回了任何減值損失，並且如果主體在過渡到國際財務報告準則日開始的期間內確認了減值損失或轉回，需要提供《國際會計準則第36號——資產減值》規定的披露。

25 對第24段（1）和（2）要求的調節應充分詳盡，使得使用者能夠理解對財務狀況表和綜合收益表所作的重要調整。如果主體按照原公認會計原則列報了現金流量表，則也應解釋對現金流量表所作的重要調整。

26 如果主體發現了在適用原公認會計原則時出現的差錯，第24段（1）和（2）要求的調節應區分差錯更正和會計政策變更。

27 《國際會計準則第8號》並不適用於主體採用國際財務報告準則時發生的會計政策變更或其披露首份國際財務報告準則財務報表之前的會計政策變更。因此，《國際會計準則第8號》關於會計政策變更的要求，不適用於主體首份國際財務報告準則財務報表。

27A 如果主體在其首份國際財務報告準則財務報表所涵蓋的期間變更了會計政策或其對本國際財務報告準則所包含的豁免的應用，則須按照第23段的要求，解釋其首份國際財務報告準則中期財務報告至首份國際財務報告準則財務報表之間的變化，並須更新第24段（1）和（2）所要求的調節信息。

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

金融資產或金融負債的指定

29 允許主體按照附錄四第19A段將原先確認的金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產。主體應披露指定日該金融資產的公允價值以及在原先財務報表中的分類和帳面金額。

29A 允許主體按照附錄四第19段將原先確認的金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債。主體應披露指定日該金融負債的公允價值以及在原先財務報表中的分類和帳面金額。

使用公允價值作為認定成本

30 如果主體在其期初國際財務報告準則財務狀況表中以一項不動產、廠場和設備、投資性房地產或無形資產的公允價值作為其認定成本（參見附錄四第5段和第7段），那麼，主體應當在其首份國際財務報告準則財務報表中，就期初國際財務報告準則財務狀況表的每一單列項目，披露如下內容：

（1） 這些公允價值的總和；以及

（2） 對按原公認會計原則報告的帳面金額的調整總額。

將認定成本應用於對子公司、合營企業與聯營企業的投資

31 類似地，如果主體在其期初國際財務報告準則財務狀況表中將認定成本應用於其對子公司、合營企業與聯營企業的投資（參見附錄四第15段），則其首份單獨的國際財務報告準則財務報表中應披露下列內容：

（1） 認定成本為其原公認會計原則下的帳面金額的投資的總認定成本；

（2） 認定成本為其公允價值的投資的總認定成本；以及

（3） 對按原公認會計原則報告的帳面金額的調整總額。

對石油和天然氣資產使用認定成本

31A 如果主體對石油和天然氣資產應用附錄四第8A段（2）規定的豁免，則應披露這一事實以及按原公認會計原則確定的帳面金額的分攤基礎。

對受價格管制的經營活動使用認定成本

31B 如果主體對受價格管制的經營活動應用本準則附錄四第8B段規定的豁免，則應披露這一事實以及按原公認會計原則確定帳面金額的基礎。

在嚴重惡性通貨膨脹後使用認定成本

31C 如果主體選擇用公允價值計量其資產與負債，並因嚴重惡性通貨膨脹而使用該公允價值作為其期初國際財務報告準則財務狀況表的認定成本（參見附錄四第26段至第30段），則主體的首份國際財務報告準則財務報表須披露主體如何以及為何曾經使用但其後又停止使用同時具有如下兩個特徵的功能貨幣：

（1） 對於所有擁有以該貨幣計量的交易和餘額的主體而言，一個可靠的物價總指數不可獲得；

（2） 該貨幣不可與一種相對穩定的外幣相交換。

中期財務報告

32 為遵循第23段的要求，如果主體對其首份國際財務報告準則財務報表所涵蓋的部分期間按照《國際會計準則第34號——中期財務報告》列報了中期財務報告，那麼除了《國際會計準則第34號》的要求以外，主體還應當滿足以下要求：

（1） 如果主體列報了上一財務年度比較中期的中期財務報告，每一份這樣的中期財務報告應當包括：

①在比較中期期末按原公認會計原則報告的權益調節為當日按照國際財務報告準則報告的權益；以及

②對比較中期（當期和當年累計）調節為按照國際財務報告準則報告的綜合收益總額。該調節的起點應是同一期間按原公認會計原則報告的綜合收益總額或損益（如果主體未報告綜合收益總額的話）。

（2） 除（1）要求的調節外，在主體首份國際財務報告準則財務報表涵蓋的部分期間，按照《國際會計準則第34號》列報的首份中期財務報告應當包含第24段（1）和（2）描述的調節（輔之以第25段和第26段要求的具體信息）或指向另一包含這些調節的已公佈文件的參照條目。

（3） 如果主體變更了會計政策或其對本國際財務報告準則所包含的豁免的應用，則必須按照第23段的要求，解釋每份中期財務報告的變化，並更新第24段（1）和（2）所要求的調節信息。

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

生效日期

34 如果主體的首份國際財務報告準則財務報表是為自2009年7月1日或以後日期開始的期間，則應採用本國際財務報告準則。允許提前採用。

35 主體應對自2009年7月1日或以後日期開始的年度期間應用附錄四第1段（14）和23段中的修訂。如果主體提前採用《國際會計準則第23號——借款費用》（2007年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

36 《國際財務報告準則第3號——企業合併》（2008年修訂）修訂了第19段以及附錄三第1段、第4段（6）和（7）。如果主體提前採用《國際財務報告準則第3號》（2008年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

37 《國際會計準則第27號——合併財務報表和單獨財務報表》（2008年修訂）修訂了附錄二第1段和第7段。如果主體提前採用《國際會計準則第27號》（2008年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

38 2008年5月發佈的《對子公司、共同控制主體或聯營企業的投資成本》（對《國際財務報告準則第1號》和《國際會計準則第27號》的修訂）增加了第31段、附錄四第1段（7）、第14段和第15段。主體應當對自2009年7月1日及以後日期開始的年度期間應用這些段落的規定。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39 2008年5月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了本準則附錄二第7段。主體應當對自2009年7月1日及以後日期開始的年度期間應用這一修訂。如果主體提前採用《國際會計準則第27號》（2008年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

39A 2009年7月發佈的《對首次採用者的新增豁免》（對《國際財務報告準則第1號》的修訂）增加了第31A段、附錄四第8A段、第9A段和第21A段，修訂了附錄四第1段（3）、（4）和（12）。主

體應當對自2010年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39B 〔已刪除〕

39C 《國際財務報告解釋公告第19號——以權益工具消除金融負債》增加了附錄四第25段。主體應在應用《國際財務報告解釋公告第19號》時應用該修訂。

39D 2010年1月發佈的《對首次採用者應用〈國際財務報告準則第7號〉可比披露要求的有限豁免》（對《國際財務報告準則第1號》的修訂）增加了附錄五第3段。主體應當對自2010年7月1日及以後日期開始的年度期間應用該修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39E 2010年5月發佈的《對國際財務報告準則的改進》增加了第27A段、第31B段和附錄四第8B段，修訂了第27段和第32段、附錄四第1段（3）和第8段。主體應當對自2011年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。對於在《國際財務報告準則第1號》生效前的期間已採用國際財務報告準則的主體，或是在以前期間應用了《國際財務報告準則第1號》的主體，允許其在附錄四第8段修訂內容生效後的第一個年度期間追溯應用該修訂。追溯應用修訂後的附錄四第8段的主體應披露這一事實。

39F 2010年10月發佈的《披露：金融資產的轉移》（對《國際財務報告準則第7號》的修訂），增加了附錄五第4段。主體應當對自2011年7月1日及以後日期開始的年度期間應用該修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39G 〔已刪除〕

39H 2010年12月發佈的《嚴重惡性通貨膨脹和取消適用於首次採用者的固定日期》（對《國際財務報告準則第1號》的修訂）修訂了附錄二第2段、附錄四第1段和第20段，增加了第31C段和附錄四第26段至第30段。主體應當對自2011年7月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。

39I 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》和《國際財務報告準則第11號——合營安排》修訂了第31段、附錄二第7段、附錄三第1段、附錄四第1段、第14段和第15段，增加了附錄四第31段。主體應在採用《國際財務報告準則第10號》和《國際財務報告準則第11號》時應用這些修訂。

39J 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第13號——公允價值計量》刪除了第19段，修訂了附錄一中公允價值的定義，修訂了附錄四的第15段和第20段。主體應在採用《國際財務報告準則第13號》時應用這些修訂。

39K 2011年6月發佈的《其他綜合收益項目的列報》（對《國際會計準則第1號》的修訂）修訂了第21段。主體應在採用2011年6月修訂的《國際會計準則第1號》時應用該修訂。

39L 《國際會計準則第19號——僱員福利》（2011年6月修訂）修訂了附錄四第1段，刪除了附錄四第10段和第11段，增加了附錄五第5段。主體應在採用2011年6月修訂的《國際會計準則第19號》時應用這些修訂。

39M 《國際財務報告解釋公告第20號——露天礦生產階段的剝採成本》增加了附錄四第32段，修訂了附錄四第1段。主體應在採用

《國際財務報告解釋公告第20號》時應用這些修訂。

39N 2012年3月發佈的《政府貸款》（對《國際財務報告準則第1號》的修訂）增加了附錄二的第1段（6）和第10段至第12段。主體應當對自2013年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些段落的修訂內容。允許提前採用。

39O 附錄二第10段和第11段提及《國際財務報告準則第9號》。如果主體應用本國際財務報告準則，但是尚未應用《國際財務報告準則第9號》，那麼，附錄二第10段和第11段提及的《國際財務報告準則第9號》應視作提及《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》。

39P 2012年5月發佈的《年度改進（2009—2011年度週期）》增加了第4A段至第4B段和第23A段至第23B段。主體應當按照《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》的要求，對自2013年1月1日及以後日期開始的年度期間追溯應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39Q 2012年5月發佈的《年度改進（2009—2011年度週期）》修訂了附錄四第23段。主體應當按照《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》的要求，對自2013年1月1日及以後日期開始的年度期間追溯應用該修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39R 2012年5月發佈的《年度改進（2009—2011年度週期）》修訂了第21段。主體應當按照《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》的要求，對自2013年1月1日及以後日期開始的年度期間追溯應用該修訂定。允許提前採用。如果主體提前採用，則應

披露這一事實。

39S 2012年6月發佈的《合併財務報表、合營安排與在其他主體中權益的披露：過渡指南》（對《國際財務報告準則第10號》、《國際財務報告準則第11號》和《國際財務報告準則第12號》的修訂）修訂了附錄四第31段。主體應在採用2012年6月修訂的《國際財務報告準則第11號》時應用該修訂。

39T 2012年10月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第10號》、《國際財務報告準則第12號》和《國際會計準則第27號》的修訂）修訂了附錄四的第16段和第17段以及附錄三，增加了一個標題及附錄五的第6段和第7段。主體應當對自2014年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應同時採用《投資性主體》中的全部修訂內容。

39U 〔已刪除〕

39V 2014年1月發佈的《國際財務報告準則第14號——遞延管制帳戶》修訂了附錄二第8B段。主體應當對自2016年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用《國際財務報告準則第14號》，應同時採用這些修訂。

39W 2014年5月發佈的《聯營中權益併購的會計處理》（對《國際財務報告準則第11號》的修訂）修訂了附錄三第5段。主體應當對自2016年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用上述關於《國際財務報告準則第11號》的修訂，應同時採用附錄三第5段的修訂。

39X 2014年5月發佈的《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》刪除了附錄四的第24段及相關標題，增加了附錄四第34段和第

35段及相關標題。主體應在採用《國際財務報告準則第15號》時應用這些修訂。

39Y 2014年7月發佈《國際財務報告準則第9號——金融工具》修訂了第29段、附錄二第1段至第6段、附錄四第1段、第14段、第15段、第19段和第20段，刪除了第39B段、第39G段和第39U段並增加了第29A段、附錄二第8段、第8G段和第9段、附錄四第19A段至第19C段和第33段，以及附錄五第1段和第2段。主體應在採用《國際財務報告準則第9號》時應用這些修訂。

39Z 2014年8月發佈的《單獨財務報表的權益法》（對《國際會計準則第27號》的修訂）修訂了附錄四第14段，增加了附錄四第15A段。主體應當對自2016年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39AA 2014年9月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2012－2014年度週期》增加了附錄五第4A段。主體應當對自2016年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

《國際財務報告準則第1號》（2003年發佈）的撤銷

40 本國際財務報告準則取代了2003年發佈並於2008年5月修訂的原《國際財務報告準則第1號》。

附　錄

附錄一　術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

過渡到國際財務報告準則日	一個主體在其首份國際財務報告準則財務報表中按照國際財務報告準則列報全部比較信息的最早期間的期初。
認定成本	在某一給定的日期，被用作成本或折餘成本替代金額的金額。此後的折舊或攤銷是在假定主體在給定日期以等於認定成本的成本初始確認資產或負債的基礎上進行的。
公允價值	公允價值是指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格。（參見《國際財務報告準則第13號》）
首份國際財務報告準則財務報表	財務報表主體採用國際財務報告準則編製的首份年度財務報表，並在其中明確且無保留地聲明遵循國際財務報告準則。
首次國際財務報告準則報告期間	主體首份國際財務報告準則財務報表所涵蓋的最近報告期間。
首次採用者	列報其首份國際財務報告準則財務報表的主體。
國際財務報告準則	國際會計準則理事會發佈的準則和解釋公告，包括： （1） 國際財務報告準則； （2） 國際會計準則； （3） 國際財務報告解釋委員會解釋公告；以及

（4） 常設解釋委員會解釋公告[1]。

期初國際財務報告準則財務狀況表 主體在過渡到國際財務報告準則日的財務狀況表。

原公認會計原則 首次採用者在採用國際財務報告準則前使用的會計處理的基礎。

---

1 由於 2010 年修訂的《國際財務報告準則基金會章程》帶來的名稱變動，相應修訂了國際財務報告準則的定義。

附錄二　對其他國際財務報告準則追溯應用的例外處理

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

1 主體應當應用以下的例外處理：

（1） 金融資產和金融負債的終止確認（本附錄第2段和第3段）；

（2） 套期會計（本附錄第4段至第6段）；

（3） 非控制性權益（本附錄第7段）；

（4） 金融資產的分類和計量（本附錄第8段至第8C段）；

（5） 金融資產減值（本附錄第8D段至第8G段）

（6） 嵌入衍生工具（本附錄第9段）；以及

（7） 政府貸款（本附錄第10段至第12段）。

金融資產和金融負債的終止確認

2 除了按本附錄第3段允許進行追溯調整的情況外，首次採用者應當採用未來適用法將《國際財務報告準則第9號》中的終止確認要求應用於在過渡到國際財務報告準則日或以後日期發生的交易。例如，如果首次採用者按照原公認會計原則終止確認了由過渡到國際財務報告準則日之前日期發生的交易所導致的非衍生金融資產或非衍生金融負債，則不應按照國際財務報告準則確認這些資產和負債（除非後來的交易或事項導致其符合確認的標準）。

3 儘管有本附錄第2段的規定，主體可以自其選擇之日起，追溯應用《國際財務報告準則第9號》的終止確認要求，前提是在對過去的交易進行初始會計處理時，已經獲得對由這些過去的交易導致終止確認的金融資產和金融負債應用《國際財務報告準則第9號》所需的信息。

套期會計

4 正如《國際財務報告準則第9號》中所要求的，在過渡到國際財務報告準則日，主體應當：

（1） 以公允價值計量所有的衍生工具；並且

（2） 消除按照原公認會計原則報告的所有衍生工具引起的遞延損失和利得，如同它們是資產或負債一樣。

5 主體在其期初國際財務報告準則財務狀況表中不應反映不符合《國際財務報告準則第9號》中套期會計規定的套期關係（例如，許多套期關係中套期工具為獨立的簽出期權或淨簽出期權；或者被套期項目是就除外幣折算風險以外的風險進行的現金流量套期中的淨頭寸）。但是，如果主體按原公認會計原則將淨頭寸指定為被套期項目，那麼它可以按照國際財務報告準則將該淨頭寸中的某個單個項目指定為被套期項目，或者如果一個淨頭寸能滿足《國際財務報告準則第9號》第6.6.1段中的要求，則可以將該淨頭寸指定為被套期項目，前提是該行為不遲於過渡到國際財務報告準則日。

6 如果在過渡到國際財務報告準則日前，主體已經指定了一項交易作為套期，但是該套期不符合《國際財務報告準則第9號》規定的套期會計的條件，主體應當應用《國際財務報告準則第9號》第6.5.6段和第6.5.7段停止套期會計處理。在過渡到國際財務報告準則日前的交易不應追溯指定為套期。

非控制性權益

7 首次採用者應當自過渡到國際財務報告準則日起按未來適用法應用《國際財務報告準則第10號》的下列規定：

（1） 附錄二第94段中規定的將綜合收益總額分別歸屬於母公司所有者和非控制性權益，即使導致非控制性權益出現餘額赤字；

（2） 第23段和附錄二第96段中對母公司在子公司中所有者權益份額改變且未導致喪失控制的會計處理規定；以及

（3） 附錄二第97段至第99段中對喪失對子公司控制的會計處理規定，以及《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》第8A段的相關規定。

然而，如果首次採用者選擇對過去發生的企業合併追溯應用《國際財務報告準則第3號》，則同時應當根據本國際財務報告準則附錄三第1段應用《國際財務報告準則第10號》。

金融資產的分類與計量

8 主體應基於在過渡到國際財務報告準則日存在的事實和情況來評估金融資產是否滿足《國際財務報告準則第9號》第4.1.2段的條件或者《國際財務報告準則第9號》第4.1.2A段的條件。

8A 如果根據國際財務報告準則第9號附錄二第4.1.9B段至第4.1.9D段的要求，基於過渡至國際財務報告準則當日存在的事實與情況，評估修正後的貨幣要素時間價值是不現實的，主體應當基於過渡至國際財務報告準則當日存在的事實與情況，主體應當評估金融資產的合同現金流特性，不應考慮根據國際財務報告準則第9號附錄二第4.1.9B段至第4.1.9D段所要求的對貨幣要素時間價值的修正。（在這種情況下，主體應當也適用國際財務報告準則第42R段，但對“國際財務報告準則第9號第7.2.4段”的引用應當被視為對本段的引用，且“金融資產的初始確認”應當被看作“過渡至國際財務報告準則當日”）。

8B 如果根據國際財務報告準則第9號附錄二第4.1.12段（3）的要求，基於過渡至國際財務報告準則當日存在的事實與情況，評估預付款特徵公允價值是否顯著是不現實的，主體應當基於過渡至國際財

務報告準則當日存在的事實與情況，評估金融資產的合同現金流特性，不考慮根據國際財務報告準則第9號附錄二第4.1.12段中的預付款特性豁免。（在這種情況下，主體應當採用國際財務報告準則第7號第42S段，但對“國際財務報告準則第9號第7.2.5段”的引用應當被視為對本段的應用，且“金融資產的初始確認”應當被看作“過渡至國際財務報告準則當日”）。

8C 如果主體根據國際財務報告準則第9號的要求應用有效利率法進行追溯調整不現實的，那麼過渡至國際財務報告準則當日金融資產或金融負債的公允價值應當是過渡至國際財務報告準則當日金融資產的新帳面價值總額或金融負債的新攤餘成本。

金融資產的減值

8D 主體應當根據國際財務報告準則第9號第7.2.15段和第7.2.18段至第7.2.20段之後的第5.5部分中的減值要求進行追溯調整。

8E 過渡至國際財務報告準則當日，主體應當使用合理、有支持度、可獲得且沒有不當成本的信息，來確定金融工具初始確認當日的信用風險（在主體成為根據國際財務報告準則第9號第5.5.6段規定的不可撤銷承諾一份子當日的貸款和財務擔保合同），並與過渡至國際財務報告準則當日的信用風險進行對比（也參見國際財務報告準則第9號附錄二第7.2.2段至第7.2.3段）。

8F 在確定自初始確認後是否發生信用風險的顯著增長的時候，主體可能應用：

（1） 國際財務報告準則第9號第5.5.10段和附錄二第5.5.22段至第5.5.24段的要求；以及

（2） 國際財務報告準則第9號第5.5.11段中，關於逾期30天的

合同付款的可推翻的假設，如果主體將根據逾期信息識別這些金融工具初始確認以來信用風險的顯著增加，並通過識別風險增加採用減值要求。

8G 如果在過渡至國際財務報告準則當日，確定金融工具自初始確認以來是否出現信用風險顯著增加這一做法需要過多成本或過多工作，主體應當在每個報告日以永久預期信用損失的金額確認損失準備，直至該金融工具終止確認之時〔除非該金融工具在報告當日信用風險低，在這種情況下適用附錄二第8F（1）段的規定〕。

嵌入衍生工具

9 首次採用者應基於其首次成為合同一方與《國際財務報告準則第9號》附錄二第4.3.11段所要求的重新評估日之孰晚日存在的條件來評估一項嵌入衍生工具是否須從主合同中分離出來並作為一項衍生工具進行會計處理。

政府貸款

10 首次採用者應按照《國際會計準則第32號——金融工具：列報》的有關規定，將其收到的所有政府貸款歸入金融負債或權益工具類別。除本附錄第11段允許的情況外，首次採用者應當對過渡到國際財務報告準則日存在的政府貸款採用未來適用法應用《國際財務報告準則第9號——金融工具》和《國際會計準則第20號——政府補助的會計和政府援助的披露》中的相關規定，不應將政府貸款低於市場利率的相關利益確認為政府補助。因此，如果首次採用者按照原公認會計原則，沒有以與國際財務報告準則規定相一致的基礎確認和計量低於市場利率的政府貸款，則其在過渡到國際財務報告準則日，應以按照原公認會計原則計量的貸款帳面金額作為其期初國際財務報告準則財務狀況表中貸款的帳面金額。在過渡到國際財務報告準則日後，

主體應當應用《國際財務報告準則第9號》對此類貸款進行計量。

11 儘管有本附錄第10段的要求，主體可以對過渡到國際財務報告準則日之前產生的政府貸款追溯應用《國際財務報告準則第9號》與《國際會計準則第20號》中的規定，前提是追溯應用所需的相關信息在初始確認相關貸款時即已獲得。

12 本附錄第10段和第11段中的規定及指南並不妨礙主體使用附錄四第19段和第19A段中所述的與前期確認的以公允價值計量且其變動計入損益的金融工具的指定有關的豁免。

附錄三　對企業合併的豁免

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。主體應當對其在過渡到國際財務報告準則日之前確認的企業合併應用以下規定。本附錄僅適用於《國際財務報告準則第3號——企業合併》範圍內的企業合併。

1 首次採用者可以選擇不對過去的企業合併（過渡到國際財務報告準則日之前發生的企業合併）追溯應用《國際財務報告準則第3號——企業合併》。但是，如果首次採用者為遵循《國際財務報告準則第3號》而重述了任何企業合併，那麼它應重述此後所有的企業合併，並且自同一日期起應用《國際財務報告準則第10號》。例如，如果首次採用者選擇對一項於20X6年6月30日發生的企業合併進行重述，那麼它應對20X6年6月30日至過渡到國際財務報告準則日之間發生的所有企業合併進行重述，並且它應自20X6年6月30日起應用《國際財務報告準則第10號》。

2 主體不需要對過渡到國際財務報告準則日之前發生的企業合併所產生的公允價值調整和商譽追溯應用《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》。如果主體不對這些公允價值調整和商譽追溯應用《國際會計準則第21號》，該主體應將它們作為主體的資產和負債處理，而不是作為被購買方的資產和負債處理。因此，這些商譽和公允價值調整要麼已經表現在主體的功能貨幣中，要麼是使用按照原公認會計原則適用的匯率進行報告的非貨幣性外幣項目。

3 主體可以對由以下兩者之一引起的公允價值調整和商譽追溯應用《國際會計準則第21號》：

（1） 所有在過渡到國際財務報告準則日之前發生的企業合併；或者

（2） 主體選擇重述以遵循《國際財務報告準則第3號》的所有

企業合併，正如本附錄第1段所允許的那樣。

4 如果首次採用者沒有對某項過去的企業合併追溯應用《國際財務報告準則第3號》，那麼對這項企業合併有如下的影響：

（1） 首次採用者應保持與其原公認會計原則財務報表中一樣的分類（作為法律上的購買方的購買、法律上的被購買方的反向購買或權益結合）。

（2） 首次採用者應當在過渡到國際財務報告準則日確認其在過去的企業合併中取得或承擔的除以下項目之外的所有資產和負債：

①按照原公認會計原則終止確認的一些金融資產和金融負債（參見附錄二第2段）；以及

②在購買方的合併財務狀況表中按照原公認會計原則未予確認的、並且按照國際財務報告準則在被購買方單獨財務狀況表中也不符合確認條件的資產（包括商譽）和負債〔參見下文（6）至（9）〕。

首次採用者應通過調整留存收益（或權益的另一類別，如果合適的話）確認由此產生的變動，除非該項變動是因確認某項以前記入商譽的無形資產而產生的〔參見下文（7）①〕。

（3） 首次採用者應將任何按照原公認會計原則確認的、但按照國際財務報告準則不符合資產或負債確認條件的項目排除在其期初國際財務報告準則財務狀況表之外。首次採用者對因此而引起的變動應進行如下會計處理：

①首次採用者可能將某項過去的企業合併劃歸為一項購買，並且將一項按照《國際會計準則第38號——無形資產》並不符合資產確認條件的項目確認為一項無形資產。那麼，首次採用者應將這個項目（以及相關的遞延所得稅和非控制性權益，如果有的話）重新劃歸為商譽的一部分〔除非它按照原公認會計原則直接從權益中扣減了商譽，參

見下文（7）①和（9）〕。

②首次採用者應確認留存收益中所有由此引起的其他變動[2]。

（4） 國際財務報告準則要求按照一個並非基於原始成本的基礎（例如公允價值）來對一些資產和負債進行後續計量。首次採用者應在其期初國際財務報告準則財務狀況表中按照這一基礎來計量這些資產和負債，即使它們是在過去的企業合併中取得或承擔的。首次採用者應通過調整留存收益（或權益的另一類別，如果合適的話）而非商譽來確認由此產生的帳面金額的任何變動。

（5） 一旦企業合併完成後，按照原公認會計原則確認的、在此企業合併中取得的資產和承擔的負債的帳面金額，應為該日這些資產和負債按照國際財務報告準則確認的認定成本。如果國際財務報告準則要求在以後某日以成本為基礎來計量這些資產和負債，那麼從企業合併日起，應以認定成本作為進行以成本為基礎的折舊或攤銷的基礎。

（6） 如果在過去的企業合併中購買的資產或承擔的負債沒有按照原公認會計原則予以確認，那麼，它在期初國際財務報告準則財務狀況表中的認定成本並不是零。相反，購買方應在其合併財務狀況表中按照國際財務報告準則要求被購買方在財務狀況表中使用的基礎，對這些資產或負債進行確認和計量。例如，如果購買方按照原公認會計原則未將在過去的某項企業合併中取得的融資租賃予以資本化，那麼，它應在其合併財務報表中，按照《國際會計準則第17號——租賃》中要求被購買方在其國際財務報告準則財務狀況表中確認這些

---

2 這種變動包括：如果商譽沒有按原公認會計原則確認為一項資產，則從無形資產重新劃歸為其他類別或重新劃歸為無形資產。如果按原公認會計原則，在下面一種情況下會產生這種變動：（1）主體直接從權益中扣減商譽，或者（2）主體未將企業合併作為購買處理。

融資租賃的方式，將這些融資租賃予以資本化。類似地，如果購買方按照原公認會計原則對在過渡到國際財務報告準則日仍然存在的或者負債未予確認，則購買方應在該日確認該項或有負債，除非《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》禁止其在被購買方財務報表中予確認。相反，如果一項資產或負債按照原公認會計原則被記入商譽，但按照《國際財務報告準則第3號》應予以單獨確認，那麼這項資產或負債應保留在商譽中，除非國際財務報告準則要求被購買方在其財務報表中單獨確認這項資產或負債。

（7） 期初國際財務報告準則財務狀況表中商譽的帳面金額應當是在過渡到國際財務報告準則日按照原公認會計原則確認的帳面金額經以下三項調整後的金額：

①如果按照上文（3）①的要求，首次採用者應在它將一項原本按照原公認會計原則確認為無形資產的項目重新分類時，增加商譽的帳面金額。類似地，如果上文（6）要求首次採用者將一項原本按照原公認會計原則記入已確認商譽的項目確認為無形資產，那麼首次採用者應因此減少商譽（並調整遞延所得稅和非控制性權益，如果適用的話）的帳面金額。

②不論是否存在跡象表明商譽發生了減值，首次採用者都應當在過渡到國際財務報告準則日應用《國際會計準則第36號》對商譽進行減值測試，並在留存收益中（或按照《國際會計準則第36號》的要求在重估價盈餘中）確認因此而產生的減值損失。減值測試應當基於過渡到國際財務報告準則日的情況。

（8） 在過渡到國際財務報告準則日，不應對商譽的帳面金額進行其他調整。例如，首次採用者不應為以下目的重述商譽的帳面金額：

①剔除企業合併中取得的正在進行中的研發（除非按照《國際會計準則第38號》，相關無形資產符合在被購買方的財務狀況表中進行

確認的條件）；

②調整商譽以前的攤銷；

③轉回因企業合併日與過渡到國際財務報告準則日之間對資產和負債的調整而按照原公認會計原則作出的、但《國際財務報告準則第3號》並不允許的對商譽的調整。

（9） 如果首次採用者按照原公認會計原則將商譽確認為權益的抵減項，那麼：

①它不應當在其期初國際財務報告準則財務狀況表中確認此項商譽。此外，它也不應當在處置子公司或對子公司投資發生減值時將此項商譽重分類為損益。

②因影響購買對價的或有事項在以後得以確定而進行的調整，應當在留存收益中確認。

（10） 按照原公認會計原則，首次採用者可能沒有將在過去的企業合併中取得的子公司納入合併範圍（例如，因母公司沒有按照原公認會計原則將其視為子公司或者沒有編製合併財務報表）。首次採用者應當將子公司資產和負債的帳面金額調整為國際財務報告準則要求在子公司的財務狀況表中確認的金額。商譽的認定成本應當等於在過渡到國際財務報告準則日以下兩項之間的差額：

①母公司在這些調整後帳面金額中的權益；以及

②母公司單獨財務報表中對子公司投資的成本。

（11） 對非控制性權益和遞延所得稅的計量服從於對其他資產和負債的計量。因此，上面對已確認資產和負債的調整會影響非控制性權益和遞延所得稅。

5 對過去的企業合併適用的豁免也適用於取得的對聯營企業投資的權益，合營的權益，以及共同經營（合營）的權益，其中合營活動包括《國際財務報告準則第3號》定義的業務。此外，按照本附錄第1段選定的日期也同樣適用於所有這類取得的投資。

附錄四　對其他國際財務報告準則規定的豁免

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

1 主體可以選擇使用下述一個或多個豁免：

（1） 以股份為基礎的支付交易（本附錄第2段和第3段）；

（2） 保險合同（本附錄第4段）；

（3） 認定成本（本附錄第5段至第8B段）；

（4） 租賃（本附錄第9段至第9A段）；

（5） 〔已刪除〕

（6） 累積折算差額（本附錄第12段和第13段）；

（7） 對子公司、合營企業和聯營企業的投資（本附錄第14段和第15段）；

（8） 子公司、聯營和合營企業的資產和負債（本附錄第16段和第17段）；

（9） 複合金融工具（本附錄第18段）；

（10） 前期確認的金融工具的指定（本附錄第19段至第19C段）；

（11） 初始確認時金融資產或金融負債的公允價值計量（本附錄第20段）；

（12） 不動產、廠場和設備成本中包含的退役負債的變動（本附錄第21段和第21A段）；

（13） 按照《國際財務報告解釋公告第12號——服務特許權協議》處理的金融資產或無形資產（本附錄第22段）；

（14） 借款費用（本附錄第23段）；

（15） 客戶轉讓的資產（本附錄第24段）；

（16） 以權益工具消除金融負債（本附錄第25段）；

（17） 嚴重惡性通貨膨脹（本附錄第26段至第30段）；

（18）合營安排（本附錄第31段）；

（19）露天礦生產階段的剝採成本（本附錄第32段）；

（20）買賣非金融項目合同的指定（本附錄第33段）。

主體不應將上述豁免類推應用到其他項目。

以股份為基礎的支付交易

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

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

期相關的範圍內，不要求首次採用者重述比較信息。

保險合同

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

認定成本

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

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

（1） 公允價值；或者

（2） 按照國際財務報告準則確定的成本或折余成本，對其調整以反映諸如一般或特定價格指數的變動。

7 本附錄第5段和第6段中的選擇同樣適用於：

（1） 投資性房地產，如果主體選擇使用《國際會計準則第40號——投資性房地產》中的成本模式。以及

（2） 符合以下標準的無形資產：

① 《國際會計準則第38號》的確認標準（包括初始成本的可靠計量）；以及

② 《國際會計準則第38號》中的重估標準（包括活躍市場的存在）。

主體不應將這些選擇應用於其他資產和負債。

8 首次採用者可能已經按照原公認會計原則，在某一特定日期，由於諸如私有化或首次公開發行等原因，通過以公允價值計量某些或全部資產和負債，為某些或全部資產和負債確立了認定成本。

（1） 如果計量日在過渡到國際財務報告準則日或之前，主體可以將這種根據特定事項確定的公允價值作為計量日國際財務報告準則下的認定成本。

（2） 如果計量日在過渡到國際財務報告準則日之後，但是在首份國際財務報告準則財務報表所涵蓋的期間內，則可使用根據特定事項確定的公允價值作為事項發生時的認定成本。在計量日，主體應將相應的調整直接確認在留存收益中（或者確認在權益的其他類別中，如果適當的話）。在過渡到國際財務報告準則日，主體應當應用本附錄第5段至第7段中的條件確立認定成本，或者按照本國際財務報告準則中的其他規定計量資產與負債。

8A 按照某些國家的會計要求，在開發或生產階段的石油和天然氣資源，其勘探和開發成本是在成本中心進行會計處理的，而這些成本中心集中處理一個大地理區域內的所有資產。按照原公認會計原則採用該會計處理的首次採用者可選擇使用以下基礎計量過渡到國際財務報告準則日的石油和天然氣資產：

（1） 對於勘探和評價資產，使用按照原公認會計原則確定的金額。以及

（2） 對於在開發及生產階段的資產，使用按照原公認會計原則確定的成本中心金額。主體應當根據過渡到國際財務報告準則日的儲量或其價值按比例將該金額分配至成本中心的各相關資產。主體應當按照《國際財務報告準則第6號——礦產資源的勘探和評價》或《國際會計準則第36號》各自的規定，對過渡到國際財務報告準則日的勘

探及評價資產以及處在開發及生產階段的資產進行減值測試，並在必要時減少按照上文（1）或（2）確定的金額。對於本段而言，石油和天然氣資產僅包括在石油和天然氣資源的勘探、評價、開發及生產中使用的資產。

8B 一些主體持有在受價格管制的經營中正在使用的或曾經使用的不動產、廠場和設備或無形資產。這些項目的帳面金額可能包括按照原公認會計原則確定的但是不滿足國際財務報告準則資本化條件的金額。在這種情況下，首次採用者，可以選擇使用按照原公認會計原則確定的帳面金額作為過渡到國際會計準則日的認定成本。如果主體對一個項目應用了該項豁免，其並不需要對所有項目應用該項豁免。在過渡到國際財務報告準則日，主體應按照《國際會計準則第36號》的規定對應用該項豁免的每一個項目進行減值測試。對本段而言，經營受價格管制是指，價格受管制於某定價框架，該框架決定向客戶出售商品或提供服務的價格，並受到價格管制機構的監管和／或批准（價格管制機構由《國際財務報告準則第14號——遞延管制帳戶》定義）。

租　賃

9 首次採用者可以應用《國際財務報告解釋公告第4號——確定一項協議中是否包含租賃》中的過渡性規定。因此，根據當時存在的事實和情況，首次採用者可以確定在過渡到國際財務報告準則日存在的協議是否包含了租賃。

9A 如果首次採用者按照原公認會計原則對於一項協議中是否包含租賃所作出的判斷與《國際財務報告解釋公告第4號》的要求相同，但該判斷不是在《國際財務報告解釋公告第4號》所要求的日期作出，那麼，首次採用者在採用國際財務報告準則時，並不需要對該

判斷進行重新評估。對於按照原公認會計原則已對一項協議中是否包含租賃作出相同判斷的主體，其判斷應已經需要給出與應用《國際會計準則第17號——租賃》和《國際財務報告解釋公告第4號》相同的結果。

10—11 〔已刪除〕

累積折算差額

12 《國際會計準則第21號》要求主體：

（1） 將某些折算差額在其他綜合收益中確認並將其在權益的單獨組成部分中累積；並且

（2） 在處置國外經營時，將該國外經營的累積折算差額（如果適用的話，包括相關套期的利得和損失） 由權益重分類至損益作為處置利得或損失的一部分。

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

（1） 在過渡到國際財務報告準則日，將所有國外經營的累積折算差額認定為零；以及

（2） 在後續處置任何國外經營時的利得和損失應不包括過渡到國際財務報告準則日之前產生的折算差額，但應包括之後的折算差額。

對子公司、合營企業和聯營企業的投資

14 當主體編製單獨財務報表時，《國際會計準則第27號》要求其對子公司、合營企業和聯營企業的投資應按以下規定進行會計處理：

（1） 按成本；

（2） 按照國際財務報告準則第9號的有關規定；或者

（3） 按照國際會計準則第28號中的權益法。

15 如果首次採用者按照《國際會計準則第27號》的規定以成本計量這種投資，則必須在其單獨的期初國際財務報告準則財務狀況表中使用以下金額之一計量：

（1） 按照《國際會計準則第27號》確定的成本；或

（2） 認定成本。這種投資的認定成本必須是下列之一：

① 在主體過渡到國際財務報告準則日，其單獨財務報表中的公允價值；

② 在主體過渡到國際財務報告準則日，按照原公認會計原則確定的帳面金額。

首次採用者可對其選擇使用認定成本的每一項對子公司、合營企業或聯營企業的投資採用上述①或②。

15A 如果首次採用者使用國際會計準則第28號中描述的權益法程序對投資進行會計處理：

（1） 首次採用者對收購投資適用於過去企業合併的豁免條件（附錄三）。

（2） 如果主體的單獨財務報表首次採用國際財務報告準則的時間早於其合併報表，且

①晚於母公司的，主體單獨財務報表應當採用附錄四第16段的要求；

②晚於子公司的，主體單獨財務報表應當採用附錄四第17段的要求。

子公司、聯營及合營的資產和負債

16 如果子公司成為首次採用者的時間比其母公司晚，該子公司

應當在其財務報表中以下列任何一種方式計量其資產和負債：

（1） 如果並未因合併程序及母公司取得子公司時的企業合併的影響予以調整，則應基於母公司過渡到國際財務報告準則日母公司合併財務報表中應包含的帳面金額進行計量（這一選擇權不適用於《國際財務報告準則第10號》所定義的投資性主體持有的須以公允價值計量且其變動計入損益的子公司）。或者

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

① 當本國際財務報告準則中的豁免導致的計量取決於過渡到國際財務報告準則的日期。

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

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

17 但是，如果主體成為首次採用者的時間比其子公司（或聯營或合營）晚，那麼主體在其合併財務報表中對其子公司（或聯營或合營）資產和負債的計量，應與子公司（或聯營或合營）財務報表上的帳面金額相同，該帳面金額是對合併報表和權益會計進行調整、以及考慮主體取得子公司的企業合併的影響調整以後的金額。儘管有此規定，非投資性主體母公司不應當應用其投資性主體子公司所使用的關於合併財務報表的例外處理。類似地，如果母公司在其單獨財務報表中成為首次採用者的時間早於或晚於其在合併財務報表中成為首次採用者的時間，除合併調整以外，應在兩類財務報表中以相同的金額

計量資產和負債。

複合金融工具

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

前期確認的金融工具的指定

19 《國際財務報告準則第9號》允許將金融負債（如果滿足特定標準）指定為以公允價值計量且其變動計入損益。儘管有此規定，主體可以在過渡到國際財務報告準則日將任何在此日滿足《國際財務報告準則第9號》第4.2.2段條件的金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

19A 主體可以基於在過渡到國際財務報告準則日存在的事實和情況，按照《國際財務報告準則第9號》第4.1.5段將金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

19B 主體可以基於在過渡到國際財務報告準則日存在的事實和情況，按照《國際財務報告準則第19號》第5.7.5段將權益工具投資指定為以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益。

19C 對於歸類為以公允價值計量變動計入損益的金融負債，主體應基於在過渡到國際財務報告準則日存在的事實和情況，確定《國際財務報告準則第9號》第5.7.7段所規定的處理是否會造成損益的會

計不匹配。

初始確認時金融資產或金融負債的公允價值計量

20 儘管有第7段和第9段的規定，主體可以對在過渡到國際財務報告準則日及之後發生的交易採用未來適用法應用《國際財務報告準則第9號》附錄二第5.1.2A段（2）的規定。

不動產、廠場和設備成本中包含的退役負債的變動

21 《國際財務報告解釋公告第1號——現有退役、復原和類似負債的變動》要求退役、復原和類似負債的特定變動增加或減少與其相關的資產成本，調整後的資產應折舊金額按未來適用法在剩餘使用壽命內計提折舊。首次採用者對在過渡到國際財務報告準則日以前發生的此類負債變動不需要遵循這些要求。如果首次採用者使用這項豁免，它應當：

（1） 在過渡到國際財務報告準則日根據《國際會計準則第37號》計量負債；

（2） 如果負債是《國際財務報告解釋公告第1號》範圍內的負債，通過將負債折現到負債初始產生時的方法估計相關資產成本中應予包括的負債金額，折現率應當採用適用於對該項負債這一期間調整風險的歷史折現率的最佳估計；並且

（3） 根據在過渡到國際財務報告準則日對資產使用壽命的當前估計，運用主體在國際財務報告準則下將採用的折舊政策，基於上述金額計算累計折舊。

21A 應用本附錄第8A段（2）的豁免（適用於按照原公認會計原則在集中處理一個大地理區域內的所有資產的成本中心中進行會計處理的處在開發或生產階段的油氣資產）的主體應當進行以下處理，而非應用本附錄第21段或《國際財務報告解釋公告第1號》：

（1） 在過渡到國際財務報告準則日，按照《國際會計準則第37號》對退役、復原和類似負債進行計量；

（2） 在過渡到國際財務報告準則日，將這一金額與按照原公認會計原則確定的負債帳面金額間的差額直接確認在留存收益中。

按照《國際財務報告解釋公告第12號》處理的金融資產或無形資產

22 首次採用者可以應用《國際財務報告解釋公告第12號》中的過渡性規定。

借款費用

23 首次採用者可以選擇自過渡日或《國際會計準則第23號》第28段允許的更早日期應用《國際會計準則第23號》。自應用這一豁免的主體開始應用《國際會計準則第23號》之日起，該主體：

（1） 對於按原公認會計原則資本化並包含在該日資產帳面金額中的借款費用不應重述；並且

（2） 應當按照《國際會計準則第23號》對該日及以後發生的借款費用進行會計處理，包括該日及以後發生的與符合條件且已經在建的資產相關的借款費用。

客戶轉讓的資產

24 〔已刪除〕

以權益工具消除金融負債

25 首次採用者可以應用《國際財務報告解釋公告第19號——以權益工具消除金融負債》中的過渡性規定。

嚴重惡性通貨膨脹

26 如果主體的功能貨幣是曾經或正處於惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，則主體應當確定其在過渡到國際財務報告準則日之前是否處於嚴重惡性通貨膨脹中。該規定既適用於首次採用國際財務報告準則的主體，也適用於以前已經應用國際財務報告準則的主體。

27 通貨膨脹經濟中的貨幣如果具備以下兩個特徵，則處於嚴重惡性通貨膨脹中：

（1） 對於所有擁有以該貨幣計量的交易和餘額的主體而言，一個可靠的物價總指數不可獲得；

（2） 該貨幣不可與一種相對穩定的外幣相交換。

28 在其正常化日，主體的功能貨幣不再處於嚴重惡性通貨膨脹中。該日指功能貨幣不再具有本附錄第27段所述的任一或全部特徵之日，或是主體將功能貨幣變更為不處於嚴重惡性通貨膨脹中的貨幣之日。

29 如果主體的過渡到國際財務報告準則日在其功能貨幣正常化日當天或之後，主體可選擇以過渡到國際財務報告準則日的公允價值計量其在功能貨幣正常化日之前所持有的所有資產和負債。主體可將該公允價值作為期初國際財務報告準則財務狀況表中的資產和負債的認定成本。

30 當功能貨幣正常化日處於12個月的可比期間內時，該可比期間可短於12個月，前提是該較短的期間有一套完整的財務報表（如《國際會計準則第1號》第10段所規定的）。

合營安排

31 首次採用者可應用《國際財務報告準則第11號》中的過渡性

規定，並應用以下例外處理：

（1） 當應用《國際財務報告準則第11號》中的過渡性規定時，首次採用者應在過渡到國際財務報告準則日應用這些規定。

（2） 當從比例合併法變為權益法時，首次採用者須在過渡到國際財務報告準則日，按照《國際會計準則第36號》的規定對投資進行減值測試，無論是否有跡象表明投資可能發生了減值。任何減值須在過渡到國際財務報告準則日確認為對留存收益的調整。

露天礦生產階段的剝採成本

32 首次採用者可應用《國際財務報告解釋公告第20號——露天礦生產階段的剝採成本》附錄一第1段至第4段的過渡性規定。該段規定所提及的生效日期應解讀為2013年1月1日與首次國際財務報告準則報告期期初二者中較遲者。

買賣非金融項目合同的指定

33 《國際財務報告準則第9號》允許將一些買賣非金融項目合同在初始日指定為以公允價值計量且其變動計入損益（見《國際財務報告準則第9號》第2.5段）。儘管有這一要求，主體可以在過渡到國際財務報告準則日，將此前已存在的合同指定為以公允價值計量且其變動計入損益，但僅當合同在該日滿足《國際財務報告準則第9號》第2.5段的規定，並且主體指定所有類似合同的前提下才允許。

收入

34 首次採用者應當採用《國際財務報告準則第15號》附錄三第5段的過渡要求。在這些段落中“首次採用日”應被解讀為以國際財務報告準則進行財務報告的首個期間。如果首次採用者決定採用上述過渡性規定，那麼主體應當也採用《國際財務報告準則第15號》附錄

三第6段的要求。

35 首次採用者不要求對以往期間已經完成的合同進行重新說明。已完成合同是指主體根據之前準則已經完成所有商品或服務的轉讓。

附錄五　對國際財務報告準則的短期豁免

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

對《國際財務報告準則第9號》重述比較信息規定的豁免

1　如果主體首次國際財務報告準則報告期間始於2019年1月1日之前，且主體採用全本《國際財務報告準則第9號》（2014年發佈），那麼主體首份國際財務報告準則財務報表的可比信息無須遵守《國際財務報告準則第7號——金融工具：披露》或《國際財務報告準則第9號》全本（2014年發佈）的要求，如果《國際財務報告準則第7號》要求的披露與《國際財務報告準則第9號》範圍內的項目相關。對於這樣的主體，僅就《國際財務報告準則第7號》和《國際財務報告準則第9號》（2014年發佈）而言，“過渡到國際財務報告準則日”應指其首個國際財務報告準則報告期間的期初。

2　選擇在其過渡的第一年列報並不符合《國際財務報告準則第7號》和《國際財務報告準則第9號》全本（2014年發佈）要求的比較信息的主體應當：

（1）　對關於《國際財務報告準則第9號》範圍內項目的比較信息應用其原公認會計原則的要求，而非《國際財務報告準則第9號》的要求。

（2）　披露這一事實，並披露編製該信息的基礎。

（3）　對於比較期間報告日的財務狀況表(即包含按原公認會計原則編製的比較信息的財務狀況表)與首個國際財務報告準則報告期（即包含符合《國際財務報告準則第7號》和《國際財務報告準則第9號》全本（2014年發佈）要求的信息的首個期間）期初的財務狀況表之間的所有調整，均視為由會計政策變更引起進行處理，並按照《國際會計準則第8號》第28段（1）至（5）和（6）、（9）的規定進行

披露。第28段（6）、（9）僅適用於比較期間報告日財務狀況表中的金額。

（4） 當遵守國際財務報告準則的特定要求不足以讓使用者理解特定交易、其他事項和情況對主體財務狀況和財務業績的影響時，應用《國際會計準則第1號》第17段（3）提供額外的披露。

金融工具的披露

3 首次採用者可以應用《國際財務報告準則第7號》第44G段中的過渡性規定。[3]

4 首次採用者可以應用《國際財務報告準則第7號》第44M段中的過渡性規定。[4]

4A 首次採用者可以應用國際財務報告準則第7號第44AA段中的過渡性規定。

---

3 本附錄第 3 段是因 2010 年 1 月發佈《對首次採用者應用〈國際財務報告準則第 7 號〉可比披露要求的有限豁免》（對《國際財務報告準則第 1 號》的修訂）而增加的。為了避免可能使用後見之明，以及為了確保首次採用者與現行的國際財務報告準則編報者相比不受到不利影響，理事會決定，應允許首次採用者使用與現有的按照國際財務報告準則編製財務報表的編報者被允許使用的相同的過渡性規定，這些規定包含在《改進關於金融工具的披露》（對《國際財務報告準則第 7 號》的修訂）中。

4 本附錄第 4 段是因 2010 年 10 月發佈《披露——金融資產的轉移》（對《國際財務報告準則第 7 號》的修訂）而增加的。為了避免可能使用後見之明，以及為了確保首次採用者與現行的國際財務報告準則編報者相比不受到不利影響，理事會決定，應允許首次採用者使用與現有的按照國際財務報告準則要求編製財務報表的編報者被允許使用的相同的過渡性規定，這些規定包含在《披露——金融資產的轉移》（對《國際財務報告準則第 7 號》的修訂）中。

僱員福利

5 首次採用者可以應用《國際會計準則第19號》第173段（2）中的過渡性規定。

投資性主體

6 當首次採用者是母公司時，應當基於在過渡到國際財務報告準則日存在的事實和情況，判斷其是否是《國際財務報告準則第10號》所定義的投資性主體。

7 屬於《國際財務報告準則第10號》所定義的投資性主體的首次採用者，如果其首份國際財務報告準則財務報表涵蓋期間終止於2014年12月31日或更早，則可以應用《國際財務報告準則第10號》附錄三第3C至3D段以及《國際會計準則第27號》第18C至18G段的過渡性規定。這些段落中所指的緊接首次應用日之前的期間，應當被理解為列報的最早年度期間。因此，這些段落中提及的日期應被解讀為過渡到國際財務報告準則日。

國際財務報告準則第2號
——以股份為基礎的支付

目　　錄

起始段落

目　標 ····· **1**

範　圍 ····· **2**

確　認 ····· **7**

以權益結算的以股份為基礎的支付交易 ····· **10**

總原則 ····· 10

取得服務的交易 ····· 14

參考所授予的權益工具公允價值計量的交易 ····· 16

對所授予權益工具的條款和條件的變更，包括取消和結算 ···· 26

以現金結算的以股份為基礎的支付交易 ····· **30**

具有現金選擇權的以股份為基礎的支付交易 ····· **34**

以股份為基礎的支付交易中如果安排條款為對方提供了結算選擇權 ····· 35

以股份為基礎的支付交易中如果安排條款為主體提供了結算選擇權 ····· 41

集團內主體之間以股份為基礎的支付交易（2009 年修訂） ····· **43A**

披　露 ····· **44**

過渡性規定 ····· **53**

生效日期 ····· **60**

解釋公告的撤銷 ····· **64**

附錄

附錄一　術語表

附錄二　應用指南

國際財務報告準則第2號
——以股份為基礎的支付

目　標

1 本國際財務報告準則的目標是對主體發生的以股份為基礎的支付交易的財務報告作出規定。特別是，它要求主體在其損益和財務狀況中反映以股份為基礎的支付交易的影響，包括與授予僱員股份期權交易相關的費用。

範　圍

2 主體應按照本國際財務報告準則對所有以股份為基礎的支付交易進行會計處理，不論主體是否能識別出所接受的商品或服務的特定部分或全部，包括：

（1） 以權益結算的以股份為基礎的支付交易；

（2） 以現金結算的以股份為基礎的支付交易；以及

（3） 主體接受或取得商品或服務，且安排條款向主體或者商品及服務的供應商提供了主體以現金（或其他資產）或以發行權益工具進行結算的選擇權的交易。

第3A—6段指出的情況除外。當不存在特殊可辨認商品或服務時，其他情況也可能表明商品或者服務已經或將被接受，應按照本國際財務報告準則處理這些情況。

3 〔已刪除〕

3A 以股份為基礎的支付交易可能由集團內另一主體（或者集團內任一主體的股東）代表接受或取得商品或服務的主體進行結算。

第2段同樣適用於以下主體：

（1） 該主體接受商品或服務，而由同一集團中的另一主體（或者集團內任一主體的股東）承擔以股份為基礎的支付交易的結算義務；或者

（2） 該主體承擔以股份為基礎的支付交易的結算義務，而同一集團中的另一主體接受商品或服務，除非該交易明確是為了支付上述商品或服務價款以外的其他目的。

4 為本國際財務報告準則的目的，主體與作為其權益工具持有者身份的僱員（或其他方）發生的交易，不屬於以股份為基礎的支付交易。例如，如果主體授予其某一特定種類權益工具的所有持有者以低於該類權益工具公允價值的價格取得額外的權益工具的權利，而僱員作為該特定種類權益工具的持有者取得了這一權利，這一權利的授予和行使不受本國際財務報告準則要求的限制。

5 如第2段指出的那樣，本國際財務報告準則適用於主體在取得或接受商品或服務過程中發生的以股份為基礎的支付交易。商品包括存貨、易耗品、不動產、廠場和設備、無形資產和其他非金融資產。但是，本國際財務報告準則不適用於《國際財務報告準則第3號——企業合併》（2008年修訂）中規定的企業合併中作為淨資產的一部分取得商品的交易或《國際財務報告準則第3號》中附錄二第1段至第4段描述的同一控制下的主體或業務合併中作為淨資產的一部分取得商品的交易，或者《國際財務報告準則第11號——合營安排》中規定的合營企業設立時投入的業務。因此，企業合併中為取得對被購買方的控制權而發行的權益工具不在本國際財務報告準則的範圍內。但是，授予被購買方僱員的權益工具（如換取僱員的繼續服務）屬於本國際財務報告準則的範圍。類似地，由於企業合併或其他權益重組而取消、替代以股份為基礎的支付安排，或對其進行其他變更，應按照本國際

財務報告準則進行會計處理。《國際財務報告準則第3號》提供了相關指南，以確定企業合併中發行的權益工具是否構成用來交換被購買方控制權所轉移對價的一部分（因此屬於《國際財務報告準則第3號》的範圍），或是用來換取在合併後期間確認的繼續服務（因此屬於《國際財務報告準則第2號》的範圍）。

6 本國際財務報告準則不適用於主體根據《國際會計準則第32號——金融工具：列報》（2003年修訂）[1]第8段至第10段，或者《國際財務報告準則第9號——金融工具》第2.4段至第2.7段規定範圍內的合同取得或接受商品或服務過程中發生的以股份為基礎的支付交易。

6A 本國際財務報告準則對術語“公允價值”的使用與《國際財務報告準則第13號——公允價值計量》中“公允價值”的定義在一些方面有所不同，因此，當主體應用《國際財務報告準則第2號》計量公允價值時，是按照本國際財務報告準則處理，而非按照《國際財務報告準則第13號》處理。

確　認

7 主體應當在取得商品和服務時確認在以股份為基礎的支付交易中接受或取得的商品或服務。如果商品或服務在以權益結算的以股份為基礎的支付交易中取得，主體應確認相應增加的權益，或者如果商品或服務在以現金結算的以股份為基礎的支付交易中取得，主體應確認相應的負債。

8 在以股份為基礎的支付交易中接受或取得的商品或服務不符

---

1 《國際會計準則第 32 號》的標題在 2005 年被修訂。

合確認為資產的條件時，應當確認為費用。

9 一般地，商品或服務的消耗會產生費用。例如，服務一般是立即消耗的，在這種情況下當對方提供了服務時，就應確認為費用。商品可能在一段時間內消耗，或者對於存貨而言，在以後某一日被出售，在這種情況下，當商品被消耗或出售時確認費用。但是，有時在商品或服務被消耗或出售以前就有必要確認一項費用，因為他們不符合確認為資產的條件。例如，主體可能在開發新產品項目的研究階段購買商品。雖然這些商品還未被消耗，按照適用的國際財務報告準則，他們可能不符合確認為資產的條件。

以權益結算的以股份為基礎的支付交易

總原則

10 對以權益結算的以股份為基礎的支付交易，主體應當直接以取得的商品或服務的公允價值計量取得的商品或服務，以及相應增加的權益，除非該公允價值不能可靠估計。如果主體不能可靠估計取得的商品或服務的公允價值，主體應間接地參考[2]本國際財務報告準則所授予的權益工具的公允價值計量取得的商品或服務的價值以及相應增加的權益。

11 將第10段的要求應用於與僱員和其他提供類似服務[3]的各方

---

2 使用短語“參考”而不是“按照”，是因為交易最終以在第 11 段或 13 段規定的適用日期計量的所授予權益工具的公允價值，乘以給予的權益工具的數量（如第 19 段解釋的那樣）進行計量。

3 在本國際財務報告準則的其餘部分，所有指代“僱員”處也包括其他提供類似服務的各方。

之間的交易時，主體應參考所授予的權益工具的公允價值來計量接受的服務的公允價值，因為如第12段解釋的那樣，一般不可能可靠估計接受的服務的公允價值。這些權益工具的公允價值應在授予日計量。

12 一般地，股份、股份期權或其他權益工具是除了現金工資和其他僱員福利以外給予僱員的薪酬組合的一部分。通常，不可能直接計量所取得的與僱員薪酬組合中的一個特定組成部分相對應的服務。在不能直接計量所授予的權益工具公允價值的情況下，也不可能獨立地計量全部薪酬組合的公允價值。另外，股份或股份期權有時是作為獎金安排的一部分，而不是作為基本薪酬的一部分授予的，如作為鼓勵僱員繼續在主體工作的激勵或是獎勵他們在提高主體業績方面的努力。除了其他形式的薪酬以外，通過授予股份或股份期權，主體支付了額外的薪酬以獲得額外的利益。估計這些額外利益的公允價值可能較為困難。由於直接計量所取得服務的公允價值存在困難，主體應參考所授予的權益工具的公允價值來計量所取得的服務的公允價值。

13 將第10段的要求應用於與除僱員以外的其他方進行的交易，應當存在一個可推翻的假設，即所取得商品或服務的公允價值能夠可靠估計。這一公允價值應在主體獲得商品或對方提供服務之日計量。在極少數情況下，如果因為主體不能可靠地計量所取得商品或服務的公允價值而推翻這一假設，主體應間接地參考所授予的權益工具在主體獲得商品或對方提供服務之日的公允價值來計量所取得的商品或服務以及相應增加的權益。

13A 特別地，如果主體收到的可辨認對價（如有）看上去低於所授予的權益工具或者承擔的債務的公允價值，通常這種情況表明，主體已經（或將要）收到其他對價（即不可辨認的商品或服務）。主

體應按照本國際財務報告準則計量接受的可辨認商品或服務。主體應按照接受的（或將要接受的）任何可辨認商品或服務的公允價值與以股份為基礎的支付的公允價值之間的差額計量接受的（或將要接受的）不可辨認的商品或服務。主體應當在授予日計量收到的不可辨認的商品或服務。然而，對於以現金結算的交易，應按照第30段至第33段的規定，在每個報告期末對債務進行重新計量，直到其被結算。

取得服務的交易

14 如果所授予的權益工具立即給予，則對方無需完成一段規定期間的服務即有權無條件地享有這些權益工具。在不存在相反證據的情況下，主體應假設已經取得了對方作為權益工具對價所提供的服務。在這種情況下，在授予日，主體應確認所取得的全部服務，並相應增加權益。

15 如果所授予的權益工具只有在對方完成了一段規定期間的服務以後才能給予，主體應假設對方作為權益工具的對價應提供的服務將在未來的給予期間內取得。主體對所取得的服務，應隨著對方在給予期間內服務的提供進行會計處理，相應增加權益。例如：

（1） 如果授予僱員股份期權，前提條件是完成3年的服務，則主體應假設僱員作為股份期權對價應提供的服務將在未來的3年給予期間內取得。

（2） 如果僱員被授予股份期權，前提條件是達到一定的業績條件並且在滿足該業績條件時仍為主體所僱傭，同時給予期間的長短取決於何時能夠滿足業績條件而變化，主體應假設僱員作為股份期權對價應提供的服務，將在未來的預期給予期間內取得。在授予日，主體應基於最可能的業績結果，估計預期給予期間的長度。如果業績條件是市場條件，對於預期給予期間長度的估計應與在估計所授予期權的

公允價值時使用的假設相一致，後續也不應修訂。如果業績條件為非市場條件，如果後續的信息表明給予期間的長度與以前的估計不同，如果有必要的話，主體應修正其對給予期間長度的估計。

參考所授予的權益工具公允價值計量的交易

確定所授予的權益工具的公允價值

16 對於參考所授予的權益工具的公允價值計量的交易，主體應在計量日基於可獲得的市場價格，考慮權益工具授予的條款和條件（按第19段至第22段的要求），對所授予的權益工具的公允價值進行計量。

17 如果無法獲得市場價格，主體應使用估值技術，估計在計量日如果是在熟悉情況和自願的各方之間進行的公平交易中這些權益工具的可能價格，用來估計所授予權益工具的公允價值。估值技術應與公認的金融工具定價的估價方法相一致，且應當包括熟悉情況和自願的市場參與者在制定價格時可能考慮的所有因素和假設（按第19段至第22段的要求)。

18 附錄二包括了對股份和股份期權的公允價值進行計量的進一步指南，著重於授予僱員的股份或股份期權中通常具有的一些特定條款和條件。

給予條件的處理

19 權益工具的授予可能需要滿足特定的給予條件。例如，授予僱員的股份或股份期權一般都附有要求僱員在主體服務一段特定時間的條件。也有可能需要滿足業績條件，如主體的利潤實現特定增長或是主體的股價達到一定增長等。在計量日估計股份或股份期權的公允價值時不應考慮除市場條件以外的給予條件。給予條件應通過調整

包括在交易金額計量中的權益工具的數量加以考慮，使得最終作為所授予權益工具對價所取得的商品或服務的確認金額，應基於最終將給予的權益工具的數量。因此，在累計的基礎上，如果已經授予的權益工具由於沒有滿足給予條件（考慮第21段的要求）而未給予，例如對方沒有完成一段特定期間的服務，或者是業績條件沒有滿足，則不應確認取得的商品或服務的金額。

20 在應用第19段的要求時，主體在給予期間內，應基於對預計給予的權益工具數量最可能的估計確認所取得的商品或服務的金額，如果後續的信息表明預計給予的權益工具的數量與先前的估計不同，則有必要對估計進行修正。在給予日，主體應考慮第21段的要求，對估計作出修正，使其等同於最終給予的權益工具的數量。

21 市場條件，如給予（或可行使性）取決於目標股價，在估計所授予的權益工具的公允價值時應予考慮。因此，對於授予附有市場條件的權益工具，如果對方滿足了所有其他給予條件，主體應確認自對方取得的商品或服務（如取得的僱員在特定服務期間內為主體所提供的服務），而不論市場條件是否滿足。

非給予條件的處理

21A 類似地，主體在估計所授予的權益工具公允價值時應考慮所有非給予條件。因此，對於授予的附非給予條件的權益工具，如果對方滿足了非市場條件的全部給予條件，主體應確認自對方取得的商品或服務（如取得的僱員在特定服務期間內為主體所提供的服務），不論那些非給予條件是否滿足。

再授予特徵的處理

22 對於具有再授予特徵的期權，在計量日估計所授予期權的公

允價值時，不應考慮再授予特徵。只有當再授予期權在後續被授予時，再授予期權才應作為授予新的期權處理。

給予日以後

23 在按照第10段至第22段對取得的商品或服務進行確認並相應增加權益以後，主體在給予日以後不應再對權益總額進行後續調整。例如，如果給予的權益工具隨後作廢或是在股份期權的情況下，相關的期權未予行權，主體對於已確認的取得的僱員提供的服務金額不應再予轉回。但是，這一要求並不妨礙主體確認權益內部的轉換，如從權益的一個組成部分轉為另一組成部分。

如果權益工具的公允價值無法可靠估計

24 第16段至第23段的要求適用於要求主體參考所授予的權益工具的公允價值來計量以股份為基礎的支付交易的情況。在極少數情況下，主體在計量日可能無法按照第16段至第22段的要求可靠估計所授予的權益工具的公允價值。僅在這些極少數情況下，主體才應當：

（1） 在最初主體取得有關商品或對方提供服務時，及後續在每一個報告期末以及最終結算日，以內在價值計量權益工具，並將內在價值的任何變化確認為損益。對於所授予的股份期權，當期權被行使或作廢（在終止僱傭的情況下）或者失效（在期權期滿時）時，以股份為基礎的支付安排最終被結算。

（2） 基於最終給予的或最終行使的權益工具的數量確認所取得的商品或服務。將該要求應用於股份期權的情況下，例如，主體應按照第14段和第15段的要求確認在給予期間取得的商品或服務，第15段（2）關於市場條件的要求不適用的情況除外。在給予期間確認的所取得的商品或服務的金額應基於預計將給予的股份期權的數量。如果後續信息表明預計將給予的股份期權的數量與先前的估計不同，如

果有必要的話，主體應對原估計作出修正。在給予日，主體應對估計作出修正，使其等同於最終給予的權益工具數量。在給予日以後，如果股份期權後來作廢或是在股份期權期滿時失效，主體應將已確認的所取得的商品或服務金額予以轉回。

25 如果主體應用了第24段，則不必再應用第26段至第29段，因為對於所授予權益工具條款和條件的任何變更在應用第24段規定的內在價值法時均已給予考慮。但是，如果主體對已經應用第24段要求核算的權益工具的授予進行結算：

（1） 如果該結算發生於給予期間，主體對於該結算應作為加速給予處理，應立即確認原本應在剩餘給予期間所取得服務而應予確認的金額。

（2） 結算時所支付的所有款項均應作為權益工具的回購進行處理，即作為權益的減項，除非所支付的款項超過了在回購日計量的權益工具的內在價值。所有超過部分均應確認為費用。

對所授予權益工具的條款和條件的變更，包括取消和結算

26 主體對於所授予的權益工具的條款和條件可能作出變更。例如，主體可能降低授予僱員的期權的行權價格（如對期權重定價），這將使期權的公允價值上升。第27段至第29段關於對變更的影響進行處理的要求是針對與僱員的以股份為基礎的支付交易而言的。但是，該要求也應適用於需要參考所授予的權益工具的公允價值進行計量的與除僱員以外的其他方進行的以股份為基礎的支付交易。在後一種情況下，第27段至第29段所指的授予日均應是指主體取得商品或對方提供服務的日期。

27 主體至少應確認按照所授予權益工具在授予日的公允價值計量的相應服務，除非因滿足授予日沒有規定的給予條件（除市場條

件以外）而使這些權益工具無法給予。不管所授予的權益工具的條款和條件發生何種變更，或者所授予的權益工具被取消或是結算，該規定均適用。另外，主體應確認導致以股份為基礎的支付安排的公允價值總額增加或者是對僱員有利的變更的影響。附錄二中給出了應用該要求的指南。

28 如果主體在給予期間內，取消了所授予的權益工具或是對所授予的權益工具進行結算（因未滿足給予條件作廢而被取消的授予除外）：

（1） 主體對於取消或結算應作為加速給予處理，並應立即確認原本會在給予期間的剩餘期間確認的該期間所取得的服務的金額。

（2） 在取消或結算授予時支付給僱員的所有款項均應作為權益的回購處理，即作為權益的減項，除非支付的金額超過了所授予權益工具在回購日的公允價值。所有超過部分均應確認為費用。但是，如果以股份為基礎的支付安排包含負債成分，主體應重新計量在取消日或結算日負債的公允價值。所有用於結算負債成分的款項均應作為負債清償進行處理。

（3）如果授予僱員新的權益工具，且在新的權益工具授予之日，主體指定所授予的新的權益工具是用於替代取消的權益工具，對於所授予的替代性權益工具，主體應按照與對原授予的權益工具進行變更相同的方式，按照第27段和附錄二中的指南處理。所授予的增量公允價值是在替代性的權益工具授予日，其公允價值與取消的權益工具的淨公允價值之間的差額。取消的權益工具的淨公允價值是其在取消之前的公允價值，減去因權益工具取消而按上述第（2）項作為權益減項核算的支付給僱員的款項。如果主體並未指定新授予的權益工具用於替代所取消的權益工具，主體應將其作為新的授予進行處理。

28A 如果主體或對方可以選擇是否滿足一項非給予條件，則主

體應將主體或對方未能在給予期間內滿足該非給予條件作為取消處理。

29 如果主體回購給予的權益工具，付給僱員的款項應作為權益的減項處理，除非所支付的款項超過了被回購權益工具在回購日計量的公允價值。所有超過部分均應確認為費用。

以現金結算的以股份為基礎的支付交易

30 對於以現金結算的以股份為基礎的支付交易，主體對於所取得的商品或服務以及所產生的負債應按照負債的公允價值計量。在負債結算以前，主體應於每一個報告期末以及結算日，對負債的公允價值進行重新計量，公允價值的任何變動應確認為當期損益。

31 例如，主體可能將股份增值權作為僱員薪酬組合的一部分授予僱員，僱員有權獲得以主體的股份價格在一段特定時間內從某一特定水平的增長為基礎計算的未來現金支付（而不是權益工具）。或者主體可能通過授予僱員可贖回股份（包括由於行使股份期權將發行的股份）的權利，該贖回或者是強制性贖回（如在僱員終止服務時），或者是在僱員的選擇下可贖回，從而取得未來現金支付的權利。

32 隨著僱員服務的提供，主體應確認所取得的服務以及為支付所取得的服務相應產生的負債。例如，一些股份增值權立即給予，因此不要求僱員完成一段時間的服務即有權享有該部分現金款項。在不存在相反證據的情況下，主體應假定已經取得了用於交換股份增值權的僱員所提供的服務。因此，主體應立即確認所取得的服務以及相應產生的負債。如果股份增值權只有在僱員完成了特定期間的服務後才能給予，主體應在該期間內，隨著僱員服務的提供，相應確認所取得的服務及為支付所取得服務而產生的負債。

33 負債在最初以及至結算止的每一個報告期末，應當通過應用期權定價模型，考慮所授予的股份增值權的條款和條件，以及僱員至目前為止已提供的服務計算的股份增值權的公允價值進行計量。

具有現金選擇權的以股份為基礎的支付交易

34 對於以股份為基礎的支付交易，如果安排條款為主體或對方提供了主體或者以現金（或其他資產）結算該交易或者通過發行權益工具結算該交易的選擇權，如果主體已經產生了以現金或其他資產結算的負債，則主體對於該交易或該交易的組成部分，應按以現金結算的以股份為基礎的支付交易處理，或者如果未產生這樣的負債，則應作為以權益結算的以股份為基礎的支付交易處理。

以股份為基礎的支付交易中如果安排條款為對方提供了結算選擇權

35 如果主體授予了對方有權選擇以股份為基礎的支付交易以現金結算[4]或是通過發行權益工具進行結算的選擇權，主體授予的就是一種複合金融工具，它包括負債成分（即對方有權要求以現金支付）和權益成分（即對方有權要求以權益工具而非現金結算）。對於與除僱員以外的其他方進行的交易中，在其取得的商品或服務的公允價值直接計量的情況下，對於複合金融工具的權益成分，主體應按照取得商品或服務之日所取得商品或服務的公允價值與該日負債成分公允價值的差額進行計量。

36 對於其他的交易，包括與僱員的交易，主體應在計量日對複合金融工具的公允價值進行計量，計量時應考慮所授予的有權要求現

---

4 在第 35 段至第 43 段中，所有指代“現金”處也包括主體的其他資產。

金或權益工具的條款和條件。

37 在應用第36段時，主體應首先計量負債成分的公允價值，然後計量權益成分的公允價值——考慮到對方必須放棄收取現金的權利才能取得權益工具。複合金融工具的公允價值是兩個組成部分的公允價值之和。但是，對方具有結算選擇權的以股份為基礎的支付交易通常構造為使一種結算備選方案的公允價值與另外一種的公允價值相同。例如，對方可以選擇取得股份期權或者是以現金結算的股份增值權。在這種情況下，權益成分的公允價值為零，因此複合金融工具的公允價值與其負債成分的公允價值相同。相反，如果結算備選方案的公允價值不同，權益部分的公允價值通常會大於零，在這種情況下，複合金融工具的公允價值就會大於負債成分的公允價值。

38 主體應單獨核算與複合金融工具每一組成部分所對應取得的商品或服務。對於負債成分，主體在對方提供商品或服務時，應按照適用於以現金結算的以股份為基礎的支付交易的要求（第30段至第33段）確認所取得的商品或服務以及為支付所取得的商品或服務相應產生的負債。對於權益成分（如果有的話），主體應在對方提供商品或服務時，按照適用於以權益結算的以股份為基礎的支付交易的要求（第10段至第29段），確認所取得的商品或服務以及權益的相應增加。

39 在結算日，主體應以其公允價值重新計量負債。如果主體發行權益工具用於結算而不是支付現金，負債應作為所發行權益工具的對價直接轉入權益。

40 如果主體支付現金而不是發行權益工具來結算，所支付的款項應全部用於結算負債。以前確認的權益部分仍然留在權益中。通過選擇收取現金進行結算，對方放棄了取得權益工具的權利。但是，該

要求並不排除主體確認權益內部的轉換，即將權益的一個組成部分轉為另一組成部分。

以股份為基礎的支付交易中如果安排條款為主體提供了結算選擇權

41 對於以股份為基礎的支付交易中，安排條款提供了主體可以選擇以現金或是通過發行權益工具進行結算的選擇權的情況下，主體應確定其是否負有以現金進行結算的現時義務，並據此對以股份為基礎的支付交易進行核算。如果以權益工具進行結算的選擇權無商業實質（如因為法律限制主體發行股份），或者主體過去的實務或公開聲明的政策是以現金結算，或者當對方要求以現金結算時一般會以現金結算等情況下，主體即具有以現金進行結算的現時義務。

42 如果主體具有以現金結算的現時義務，應按照適用於以現金結算的以股份為基礎的支付交易的要求（第30段至第33段）進行核算。

43 如果不存在這樣的義務，主體應按照適用於以權益結算的以股份為基礎的支付交易的要求（第10段至第29段）進行核算。在結算時：

（1） 如果主體選擇以現金結算，支付的現金應作為對權益的回購，即作為權益的減項，除非是在下列（3）中指出的情況。

（2） 如果主體選擇通過發行權益工具進行結算，無需進行進一步的會計處理（如果必要，僅需從權益內部的一個組成部分轉換為另一個組成部分），除非是在下列（3）中指出的情況。

（3） 如果主體選擇在結算日，以結算備選方案中具有較高公允價值的方式進行結算，主體應將所付出的額外價值確認為額外的費用，即所支付的現金與原本應發行的權益工具的公允價值之間的差額，或

者是所發行的權益工具的公允價值與原本應支付的現金之間的差額，不管適用哪一種情況。

集團內主體之間以股份為基礎的支付交易（2009年修訂）

43A 對於集團內主體之間以股份為基礎的支付交易，在接受商品或服務的主體的單獨或個別財務報表中，應通過評估以下各項以將接受的商品或服務作為以權益結算的或以現金結算的以股份為基礎的支付交易進行計量：

（1） 授予的獎勵的性質；

（2） 主體自身的權利和義務。

接受商品或服務的主體確認的金額可能不同於合併集團或者負有該以股份為基礎的支付交易的結算義務的集團內另一主體所確認的金額。

43B 接受商品或服務的主體在以下情況下應將其作為以權益結算的以股份為基礎的支付交易來計量所接受的商品或服務：

（1） 授予的獎勵是主體自身的權益工具，或

（2） 主體不承擔該以股份為基礎的支付交易的結算義務。

主體後續應僅就非市場給予條件的變化依據第19段至第21段的規定重新計量此類以權益結算的以股份為基礎的支付交易。在所有其他情況下，接受商品或服務的主體應將其作為以現金結算的以股份為基礎的支付交易來計量接受的商品或服務。

43C 當主體負責結算以股份為基礎的支付交易，而同一集團內另一主體接受商品或服務時，只有在主體以其自身權益工具進行結算的情況下，該交易才應確認為以權益結算的以股份為基礎的支付交易。

否則，該交易應確認為以現金結算的以股份為基礎的支付交易。

43D 一些集團交易涉及還款安排，要求一個集團內主體就集團內其他主體對商品或服務供應商提供的以股份為基礎的支付予以支付。在這種情況下，接受商品或服務的主體應依據第43B段的規定對以股份為基礎的支付交易進行會計處理，不考慮相關的集團內部還款安排。

披 露

44 主體應披露能夠使財務報表的使用者理解當期存在的以股份為基礎的支付安排的性質和範圍的信息。

45 為說明第44段中原則的影響，主體應至少披露下列各項：

（1） 對當期任一時點存在的每一種以股份為基礎的支付交易的描述，包括每一種安排的一般條款和條件，如給予要求、所授予期權的最長期間、結算方式（如以現金還是權益）。對實質上類似的以股份為基礎的支付安排，主體可將其信息合併披露，除非為滿足第44段的原則而有必要對每一安排進行單獨披露。

（2） 對下列每一組期權，其股份期權的數量和加權平均行權價格：

①期初發行在外的；

②當期授予的；

③當期作廢的；

④當期行權的；

⑤當期到期的；

⑥期末發行在外的；

⑦期末可行權的。

（3） 對於當期行權的股份期權，在行權日的加權平均股價。如果股份期權在整個期間內定期行權，主體可代之以披露當期的加權平均股價。

（4） 對於期末發行在外的股份期權，行權價格的範圍以及加權平均剩餘合同期限。如果行權價格的範圍較寬，發行在外的期權應劃分為有助於估計可能發行的股份數量、發行時間以及在行權時可能將收取的現金的範圍。

46 主體應披露使得財務報表的使用者理解當期取得的商品或服務的公允價值或者所授予的權益工具的公允價值如何確定的信息。

47 如果主體對作為發行的權益工具對價所取得的商品或服務的公允價值是間接地參考所授予的權益工具的公允價值計量的，為說明第46段中原則的影響，主體應至少披露以下各項：

（1） 對於當期授予的股份期權，在計量日這些期權的加權平均公允價值以及這些公允價值如何確定的信息，包括：

①所採用的期權定價模型和對該模型的輸入值，包括加權平均股價、行權價格、預計波動率、期權期限、預計股利、無風險利率以及對模型的其他輸入值，包括所採用的方法和用於考慮預計提前行權影響的假設；

②預計波動率如何確定，包括對於預計波動率基於歷史波動率水平的程度方面的解釋；以及

③ 在計量公允價值時，是否考慮了所授予期權的其他特徵以及如何考慮等，如市場條件。

（2） 對於本期授予的其他權益工具（即除股份期權以外的），這些權益工具在計量日的數量及加權平均公允價值，以及有關如何計量公允價值的信息，包括：

①如果公允價值的確定不是基於可觀察到的市場價格，它是如何確定的；

②在計量公允價值時，是否及如何考慮預計股利；

③在計量公允價值時，是否考慮了所授予權益工具的其他特徵以及是如何考慮的。

（3） 對於本期內變更的以股份為基礎的支付安排：

①對有關變更的解釋；

②所授予的增量公允價值（由於變更引起的），以及

③對於所授予的增量公允價值如何計量的信息，如果適用，與上述（1）和（2）的要求相一致。

48 如果主體直接計量當期取得的商品或服務的公允價值，主體應披露該公允價值是如何確定的，如公允價值是否以這些商品或服務的市場價格計量。

49 如果主體推翻了第13段的假設，應披露該事實並說明該假設被推翻的理由。

50 主體應披露有助於財務報告的使用者理解以股份為基礎的支付交易對主體當期財務狀況和損益影響的信息。

51 為說明第50段原則的影響，主體應至少披露下列各項：

（1） 當期由於以股份為基礎的交易中取得的商品或服務不符合確認為資產的條件，因此立即確認為費用而在當期確認的費用總額，包括單獨披露按以權益結算的以股份為基礎的支付交易核算所產生的費用總額部分。

（2） 以股份為基礎的支付交易所產生的負債：

①期末的帳面總金額；

②對於對方在期末前已給予的獲得現金或其他資產的權利（例如

給予的股份增值權），負債在期末的內在價值總額。

52 如果本國際財務報告準則要求披露的信息不能滿足第44段、46段和第50段的原則要求，主體應披露額外的信息以滿足這些段落的要求。

過渡性規定

53 對以權益結算的以股份為基礎的支付交易，主體應對2002年11月7日以後授予的在本國際財務報告準則生效日尚未給予的股份、股份期權或其他權益工具適用本準則。

54 鼓勵但不要求主體對授予的其他權益工具適用本準則，如果主體已經公開披露這些權益工具在計量日的公允價值。

55 對於授予的適用本國際財務報告準則的所有權益工具，主體應對可比信息進行重述，在適用的情況下，調整最早列報期間的期初留存收益。

56 對於授予的未適用本國際財務報告準則的所有權益工具（如在2002年11月7日或以前授予的權益工具），主體仍應披露第44段和第45段要求的信息。

57 如果在本國際財務報告準則生效以後，主體對所授予的未適用本國際財務準則進行核算的權益工具的條款和條件作出變更，主體仍應按第26段至第29段的要求對這些變更進行核算。

58 對在本國際財務報告準則生效日存在的由以股份為基礎的支付交易所產生的負債，主體應按本國際財務報告準則進行追溯調整。對這些負債，主體應重述可比信息，包括調整已經重述的可比信息中

所包括的最早列報期間留存收益的期初餘額，除非有關信息是關於2002年11月7日以前或更早的期間而不要求重述。

59 鼓勵但不要求主體對於其他因以股份為基礎的支付交易產生的其他負債追溯應用本準則。例如，在列報的可比信息期間已經結算的負債。

生效日期

60 主體應對自2005年1月1日或以後日期開始的年度期間採用本國際財務報告準則。鼓勵提前採用。如果主體將本準則運用於自2005年1月1日以前開始的期間，則應披露這一事實。

61 《國際財務報告準則第3號》（2008修訂）及2009年4月發佈的國際財務報告準則年度改進修訂了第5段。主體應對自2009年7月1日或以後日期開始的年度期間應用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用《國際財務報告準則第3號》（2008年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

62 主體應對自2009年1月1日或以後日期開始的年度期間追溯採用以下修訂內容：

（1） 在第21A段關於非給予條件處理的規定；

（2） 在附錄一中修訂後的“給予”和“給予條件”的定義；

（3） 第28段和第28A段關於取消的修訂。

鼓勵提前採用。如果主體在2009年1月1日之前開始的年度期間採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。

63 主體應依據《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》對自2010年1月1日或以後日期開始的年度期間追溯應用

2009年6月發佈的《集團內以現金結算的以股份為基礎的支付交易》作出的以下修訂，並遵從第53段至第59段中的過渡性規定：

（1） 有關集團內主體之間交易的會計處理：修訂第二段，刪除第三段以及新增第3A段、第43A段至第43D段以及附錄二中的第45段、第47段、第50段、第54段、第56段至第58段和第60段。

（2） 附錄一中以下術語修訂後的定義：

- 以現金結算的以股份為基礎的支付交易；
- 以權益結算的以股份為基礎的支付交易；
- 以股份為基礎的支付安排，以及
- 以股份為基礎的支付交易。

如果無法獲取追溯應用的必要信息，主體應當在其單獨或個別財務報表中反映先前在集團合併財務報表中確認的金額。允許提前採用。如果主體在2010年1月1日之前開始的年度期間採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

63A 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》和《國際財務報告準則第11號》修訂了第5段和附錄一。主體應在採用《國際財務報告準則第10號》和《國際財務報告準則第11號》時應用這些修訂內容。

63B 2013年12月發佈的《國際財務報告準則年度改進2010—2012年度週期》，修訂了第15段和第19段。在附錄一中，對“給予條件”和“市場條件”的定義進行了修訂，增加了“業績條件”和“服務條件”的定義。主體應對授予日期在2014年7月1日或之後的以股份為基礎的支付交易採用未來適用法應用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。

63C 2014年7月發佈的《國際財務報告準則第9號》修訂了第6

段。主體應在採用《國際財務報告準則第9號》時應用這些修訂。

解釋公告的撤銷

64 2009年6月發佈的《集團內以現金結算的以股份為基礎的支付交易》取代了《國際財務報告解釋公告第8號——〈國際財務報告準則第2號〉的範圍》和《國際財務報告解釋公告第11號——〈國際財務報告準則第2號〉：集團和庫藏股交易》。該文件所作的修訂包括了先前《國際財務報告解釋公告第8號》和《國際財務報告解釋公告第11號》的要求，修訂內容如下：

（1） 就主體無法辨認所接受的部分或全部商品或服務的交易的會計處理修訂了第2段，新增了第13A段。這些要求在2006年5月1日或以後日期開始的年度期間有效。

（2） 就集團內主體之間交易的會計處理在附錄二中增加了第46段、第48段、第49段、第51段至第53段、第55段、第59段和第61段。這些要求在2007年3月1日或後日期開始的年度期間有效。

應依據《國際會計準則第8號》並遵從《國際財務報告準則第2號》中的過渡性規定追溯應用這些要求。

附　錄

附錄一　術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

以現金結算的以股份為基礎的支付交易	在以股份為基礎的支付交易中，從商品或服務的供應商那裡取得商品或服務，發生將轉移現金或其他資產給這些供應商的負債，負債的金額是基於主體或集團內另一主體的權益工具（包括股份或股份期權）的價格（或價值）來確定。
僱員和其他提供類似服務的各方	向主體提供個人服務的個人，以及（1）出於法律或納稅目的被當作僱員的個人；（2）如同出於法律或納稅目的被當作僱員的個人一樣，按照主體指示為其工作的個人；或者（3）所提供的服務與僱員所提供的服務相似的個人。例如，本術語包括所有的管理人員，即有權且負責計劃、領導和控制主體活動者，包括非執行董事。
權益工具	證明享有主體的資產扣除所有負債[5]。
授予的權益工具	在以股份為基礎的支付安排中，由主體（有條件或無條件地）授予另一方的對主體的權益工具的權利。

5 《財務報告概念框架》把負債定義為主體由於過去事項而承擔的現時義務，該義務的履行預期會導致含有經濟利益的資源流出主體（即主體現金或其他資產的流出）後的剩餘利益的合同。

以權益結算的以股份為基礎的支付交易	在以股份為基礎的支付交易中，主體 （1） 以主體的權益工具（包括股份或股份期權）作為取得商品或服務的對價；或者 （2） 取得商品或服務，但沒有與供應商結算的義務。
公允價值	在熟悉情況的交易各方之間自願進行的公平交易中，可能發生的資產交換、負債清償或者授予的權益工具交換的金額。
授予日	主體和另一方（包括僱員）同意以股份為基礎的支付安排的日期，即主體和對方對安排的條款和條件有著共同理解的日期。在授予日，主體將獲得現金、其他資產或主體權益工具的權利授予對方，只要滿足特定的給予條件（如果有的話）。如果這個安排要經過批准程序（例如，由股東）批准，授予日則是獲得批准的日期。
內在價值	對方有權（有條件地或者無條件地）認購或者有權取得的股份的公允價值，與要求（或將要求）對方為這些股份支付的價格（如果有的話）之間的差額。例如，一份行權價格為15貨幣單位[6]的股份期權，對應股份的公允價值為20貨幣單位，則其內在價值是5貨幣單位。
市場條件	行權價格、權益工具的給予和可執行性所依賴的與主體權益工具（或同一集團中另一主體的權益工具）

6 本附錄中，貨幣金額用“貨幣單位”計價。

的市場價格（或價值）相關的業績條件，例如：

（1） 達到特定股價或股份期權內在價值的特定金額；或者

（2） 實現以主體權益工具（或同一集團中另一主體的權益工具）的市場價格（或價值）為基礎，與其他主體的權益工具市場價格指數相聯繫的特定目標。

市場條件要求對方完成特定期間的服務（即服務條件）；這項服務要求可以是明確的也可以是隱含的。

計量日　就本國際財務報告準則而言，計量所授予的權益工具公允價值的日期。對於與僱員和其他提供類似服務的各方之間的交易而言，計量日就是授予日。對於與除僱員（以及提供類似服務的各方）以外的其他方之間的交易，計量日是主體獲得商品或者對方提供服務的日期。

業績條件　指要求下列各項的給予條件：

（1） 對方完成特定期間的服務（即服務條件）；該服務要求可以是明確或隱含的；以及

（2） 當對方提供（1）中要求的服務時達到特定業績目標。

實現業績目標的期間：

（1） 不應延長至服務期結束後；以及

（2） 如果業績目標的開始日期沒有比服務期的開始日期提前很多，可以在服務期之前開始。

業績目標可參照下列項目確定：

（1） 主體自身的運營（或活動）或其同一集團內

另一主體的運營或活動（即非市場條件）；或者

（2） 主體的權益工具或其同一集團另一主體的權益工具（包括股份和股份期權）的價格（或價值）（即市場條件）。

業績目標可能與主體作為一個整體或主體的一部分（或集團的一部分）（比如一個部門或個別僱員）的業績相關。

再授予特徵 規定只要期權持有人用主體的股份而不是現金來支付行權價格以行使原先授予的期權，即自動授予額外股份期權的特徵。

再授予期權 因以股份來支付原先授予的股份期權的行權價格而新授予的股份期權。

服務條件 要求對方完成規定的向主體提供服務的服務期的給予條件。無論出於甚麼原因，如果對方在給予期間停止提供服務，則不滿足該條件。服務條件不要求達成業績目標。

以股份為基礎的支付安排 主體或集團[7]內另一主體或該集團主體的任一股東與其他方（包括僱員）之間訂立的協議，藉此授予其他方下列權利：

（1） 取得主體現金或其他資產的權利，其金額是基於主體或集團內另一主體的權益工具（包括股份或股份期權）的價格（或價值）來確定；或者

---

7 在《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》附錄一中“集團”的定義為“母公司及其子公司”。

（2） 在滿足規定的**給予條件**（如果有的話）的前提下，取得主體或集團內另一主體的**權益工具**（包括股份或**股份期權**）的權利。

以股份為基礎的支付交易 該交易中，主體

（1） 在**以股份為基礎的支付安排**中從商品或服務的供應商（包括僱員）處取得商品或服務；或者

（2） 在集團內另一主體接受商品或服務的**以股份為基礎的支付安排**中，承擔向供應商結算該交易的義務。

股份期權 授予持有人在指定期間內，按照固定的或可確定的價格認購主體股份的權利（而不是義務）的合同。

給予 即成為一項權利。在**以股份為基礎的支付安排**中，當對方的應得權利不再取決於任何**給予條件**得到滿足的情況下，對方具有的取得現金、其他資產或主體的**權益工具**的權利。

給予條件 在**以股份為基礎的支付安排**中，確定對方能否因主體收到服務而取得現金、其他資產或主體的**權益工具**的條件。**給予條件**或者是服務條件，或者是業績條件。**服務條件**要求對方完成特定期間的服務。**業績條件**要求對方完成特定期間的服務且滿足特定業績目標（如在特定期間內主體利潤的特定增長）。業績條件可能包括市場條件。

給予期間 **以股份為基礎的支付安排**中所有規定的**給予條件**得到滿足的期間。

附錄二　應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

估計所授予的權益工具的公允價值

1 本附錄第2段至第41段討論了所授予的股份或股份期權的公允價值的計量，側重於授予僱員的股份或股份期權中通常具有的一些特定條款和條件。因此，它並不全面。另外，因為下面討論的估價問題側重於授予僱員的股份或股份期權，所以假設股份或股份期權的公允價值是在授予日計量的。但是，下面討論的許多估價問題（例如確定預計波動率）同樣適用於在主體取得商品或對方提供服務之日，估計授予除僱員以外的其他方的股份或股份期權的公允價值。

股　份

2 對於授予僱員的股份，股份的公允價值應按照主體股份的市場價格（或者估計的市場價格，若主體股份未公開交易）計量，並通過考慮股份授予所依據的條款和條件（不包括按照第19段至第21段，被排除在公允價值計量之外的給予條件）進行調整。

3 例如，如果僱員無權在給予期間取得股利，在估計所授予股份的公允價值時應考慮這個因素。類似地，如果在給予日之後，股份轉讓受到限制，這個因素也應被考慮，但僅限於給予後的限制影響到熟悉情況和自願的市場參與者願意為該股份支付的價格。例如，如果該股份是在一個完備且流動性強的市場上活躍地交易，給予後的轉讓限制可能對熟悉情況和自願的市場參與者願意為該股份支付的價格不產生或只產生微乎其微的影響。在估計所授予股份在授予日的公允價值時，不應考慮在給予期間存在的轉讓限制或其他限制，因為這些限制來源於給予條件的存在，而給予條件已經按照第19段至第21段進行了會計處理。

股份期權

4 對於授予僱員的股份期權，在許多情況下，無法獲取市場價格，因為這些所授予的期權受到不適用於交易期權的條款和條件的限制。如果不存在具備相同條款和條件的交易期權，所授予的期權的公允價值應通過採用期權定價模型來估計。

5 在選擇所採用的期權定價模型時，主體應考慮熟悉情況和自願的市場參與者會考慮的因素。例如，許多僱員期權具有較長期限，在給予日和期權期滿日之間通常可以行權，且常常提前行權。在估計授予日的期權公允價值時，應考慮這些因素。這將阻止許多主體採用布萊克—斯科爾斯—默頓公式，該公式沒有慮及在期權期滿前行權的可能性，因此可能無法充分地反映預計提前行權的影響。它也沒有考慮在期權期限內預計波動率和其他模型輸入值變化的可能性。但是，對於具有相對較短合同期限的股份期權，或者必須在給予日後的很短時間內行權的股份期權，上面所指出的因素可能不適用。在這些情況下，採用布萊克—斯科爾斯—默頓公式可能會得出實質上與採用更靈活的期權定價模型一樣的價值。

6 所有的期權定價模型至少應考慮以下因素：

（1） 期權的行權價格；

（2） 期權期限；

（3） 基礎股份的現行價格；

（4） 股價的預計波動率；

（5） 股份的預計股利（如果適用的話）；以及

（6） 期權期限內的無風險利率。

7 還應考慮熟悉情況和自願的市場參與者在確定價格時會考慮的其他因素（除了按照第19段至第22段要求，被排除在公允價值計量

之外的給予條件和再授予特徵因素）。

8 例如，授予僱員的股份期權在特定期間（例如在給予期間或者在證券監管機構規定的期間）內通常不能行權。如果採用的期權定價模型會假設期權能在其期限內的任何時候行權，就應當把這個因素納入考慮範圍。但是，如果主體採用的期權定價模型適用於只能在期權期滿時才能行權的期權進行估價，則不要求因無法在給予期間（或期權期限內的其他期間）行權而調整模型，因為模型假設期權不可能在這些期間行權。

9 類似地，僱員股份期權中常見的另一個因素是提前行權的可能性，例如，因為期權不能自由轉讓，或者因為僱員必須在終止僱傭關係時行使所有給予的期權。如本附錄中第16段至第21段所述，應考慮預計提前行權的影響。

10 在估計授予的股份期權（或其他權益工具）的公允價值時，不應當考慮熟悉情況和自願的市場參與者在確定股份期權（或其他權益工具）價格時不會考慮的因素。例如，對於授予僱員的股份期權，僅從單個僱員角度影響期權價值的因素，對估計由熟悉情況和自願的市場參與者確定的價格是不相關的。

期權定價模型的輸入值

11 估計基礎股份的預計波動率和股利，其目的是要接近該期權在當前市場或協商的交換價格中會反映出來的預期。類似地，估計提前行使僱員股份期權的影響，其目的是要接近可獲得僱員行權行為詳細信息的外部交易方基於授予日能獲得的信息作出的預期。

12 經常可能存在一個有關未來波動率、股利和行權行為的合理預期的範圍。若是如此，預計價值應通過將範圍內的每個金額乘以其

相關的發生概率加權計算。

13 對未來的預期通常建立在經驗基礎上，如果能合理地預期未來將與過去不同，則作出修正。在某些情況下，可辨識的因素可能會表明，未經調整的歷史經驗是對未來經驗相對薄弱的預測。例如，如果擁有兩個明顯不同實業的主體處置風險明顯較低的那個實業，歷史波動率可能不是形成對未來合理預期的最佳信息。

14 在其他情況下，可能無法獲得歷史信息。例如，有關一家新上市主體的股價波動率的歷史數據即使有的話，也是少之又少的。下面會進一步討論未上市和新上市的主體。

15 總之，倘若沒有考慮過去經驗預期會在多大程度上成為對未來的合理預期，主體就不應簡單地根據歷史信息來估計波動率、行權行為和股利。

預計提前行權

16 出於各種原因，僱員經常提前行使股份期權。例如，僱員股份期權通常是不可轉讓的。這常導致僱員提前行使其股份期權，因為這是僱員清算其頭寸的唯一方式。同樣，終止僱傭關係的僱員通常被要求在短期內行使所有給予的期權，否則這些股份期權將作廢。這個因素也會引起僱員股份期權的提前行權。其他引起提前行權的因素有風險反感和財富缺乏多樣性。

17 將預計提前行權的影響納入考慮時所採用的方法，取決於採用的期權定價模型的類型。例如，可以通過將對期權預計期限（就僱員股份期權而言，是從授予日始至預計行使期權日止的期間）的估計作為期權定價模型（例如布萊克－斯科爾斯－默頓公式）的輸入值，將預計提前行權納入考慮。另一個可供選擇的做法是，可以將預計提

前行權納入以合同期限作為輸入值的二項式或類似的期權定價模型。

18 估計提前行權時要考慮的因素包括：

（1） 給予期間的長度，因為股份期權通常直到給予期的期末方能行權。因此，確定預計提前行權對估價的含義，是建立在期權將會給予這一假設基礎上的。給予條件的含義在第19段至第21段中討論。

（2） 以往發行在外的類似期權所具有的平均時間長度。

（3） 基礎股份的價格。經驗可能表明，在股價達到行權價格之上的特定水平時，僱員傾向於行使期權。

（4） 僱員在組織內的級別。例如，經驗可能表明，與更低層次的僱員相比，更高層次的僱員傾向於晚些行使期權（在本附錄第21段中進一步討論）。

（5） 基礎股份的預計波動率。一般而言，相對於低波動率的股份，僱員可能傾向於更早地行使高波動率的股份的期權。

19 如本附錄第17段指出的，將提前行權的影響納入考慮，可以通過將對期權預計期限的估計作為期權定價模型的一個輸入值來完成。在估計授予一組僱員的股份期權的預計期限時，主體可以把估計建立在僱員組群整體預計期限的適當加權平均的基礎上，或者根據有關僱員行權行為的更詳細資料，建立在該組群內子群的預計期限的適當加權平均基礎上（下面會進一步討論）。

20 按照具有相對類似行權行為的僱員把授予的期權分成不同組別可能是重要的。期權價值不是期權期限的線性函數，隨著期限的延長，價值以遞減的速度增長。例如，如果所有其他假設相同，雖然一份兩年期的期權要比一份一年期的期權更值錢，但它不值兩倍那麼多。這就意味著，以一個包含差異巨大的個別期限的單一加權平均期

限為基礎計算估計的期權價值，將會高估授予的股份期權的公允價值總額。把授予的期權分為幾個組別，每個組別的加權平均期限都包含相對狹小的期限範圍，這會減少高估。

21 採用二項式或類似模型時，類似考慮也適用。例如，廣泛地向各個級別的僱員授予期權的主體，其經驗可能表明，高層次的管理人員持有其期權的時間比中間管理層的僱員持有其期權的時間長，更低層次的僱員傾向於比任何其他組群的僱員更早地行使其期權。此外，僱員如果被鼓勵或要求持有僱主最低限額的包括期權在內的權益工具，與不受此限制的僱員相比，可能普遍更晚地行使期權。在這些情況下，按照具有相對類似行權行為的受授者組群劃分期權，將可得出授予的股份期權公允價值總額的更準確估計。

預計波動率

22 預計波動率是對價格預期在一個期間內將會發生的波動幅度的計量。期權定價模型中所用的波動率的計量，是在一段時間內，股份的連續複合回報率按年度計算的標準差。波動率通常以可比的年度期間表示，不管計算時使用的是何種時間跨度，例如每日、每週或每月的價格觀測結果。

23 股份在一個期間的回報率（可能是正數或者負數）計量了股東從股份的股利和價格溢價（或折價）中受益多少。

24 股份的預計年度波動率是指一個範圍，連續複合年回報率預計大約會以2/3的概率落在這個範圍內。例如，假設預計連續複合回報率為12%的股份有著30%的波動率，即意味著該股份一年期的回報率在－18%（12%－30%）和42%（12%＋30%）之間的概率約為2/3。如果年初股價是CU100，且未支付股利，年末股價將預計在CU83.53

（$CU100\times e^{-0.18}$）和CU152.20（$CU100\times e^{0.42}$）之間，概率約為2/3。

25 估計預計波動率要考慮的因素包括：

（1） 交易的股份期權，或者主體其他包含期權特徵的交易工具（如可轉換負債）所暗示的主體股份的波動率。

（2） 在與期權的預計期限（考慮期權剩餘合同期限和預計提前行權的影響）大體相當的最近期間內，股價的歷史波動率。

（3） 主體股份公開交易的時間長短。與上市時間更長的類似主體相比，新上市主體的歷史波動率可能更大。下面會給出新上市主體的進一步指南。

（4） 波動率向其均值即其長期的平均水平回歸的趨勢，以及表明預計未來波動率可能不同於過去波動率的其他因素。例如，如果主體的股價因存在失敗的收購要約或重大重組而在某些特定期間劇烈波動，在計算歷史平均年度波動率時，可以剔除這個期間。

（5） 價格觀測的適當且規則的間隔。價格觀測在各個期間應當保持一貫性。例如，主體可能每週都用收盤價或者每週都用最高價，但是不應在某些星期用收盤價，而在其他星期用最高價。同樣，價格觀測值應使用與行權價格相同的貨幣表示。

新上市主體

26 如在本附錄第25段中指出的，主體應當考慮在與期權的預計期限大體相當的最近期間內股價的歷史波動率。如果新上市主體沒有有關歷史波動率的充分信息，它仍然應按可獲得交易活動數據的最長期間計算歷史波動率。它也可以考慮類似主體的壽命期中可比期間的歷史波動率。例如，僅上市一年且授予期權的平均預計期限為5年的主體，可以考慮同行業中的主體在最初六年公開交易股份的歷史波動率的模式和水平。

非上市主體

27 非上市主體在估計預計波動率時沒有歷史信息可供考慮。下面指出了代為考慮的一些因素。

28 在某些情況下，定期向其僱員（或其他方）發行期權或股份的非上市主體，可能已經為其股份設立了一個內部市場。估計預計波動率時可以考慮這些股價的波動率。

29 作為備選，主體可以考慮類似上市主體的歷史或隱含波動率，他們的股價或期權價格信息可以獲取，以用於估計預計波動率。如果主體將其股份的價值建立在類似上市主體的股價基礎上，這樣做將是恰當的。

30 如果主體不曾將其股份價值的估計建立在類似上市主體的股價基礎上，而是用另一種估價方法對其股份進行估價，則主體可以推導出一個與該估價方法一致的預計波動率估計數。例如，主體可能以淨資產或收益為基礎對其股份進行估價。它可以考慮這些淨資產價值或收益的預計波動率。

預計股利

31 計量所授予的股份或期權的公允價值時是否應當考慮預計股利，取決於對方是否有權利取得股利或股利等價物。

32 例如，如果僱員被授予期權，並在授予日和行權日之間，有權利取得基礎股份的股利或股利等價物（或以現金支付，或用於減少行權價格），所授予的期權應當像不支付基礎股份的股利那樣估價，即預計股利的輸入值應當是零。

33 類似地，當估計授予僱員的股份在授予日的公允價值時，如

果僱員有權取得在給予期間支付的股利，則不要求因預計股利而進行調整。

34 相反，如果僱員對給予期間（或者對於期權，是在行權之前）的股利或股利等價物沒有要求權，對股份或期權權利在授予日的估價就應考慮預計股利。也就是說，當估計所授予期權的公允價值時，預計股利應包括在期權定價模型中。當估計所授予股份的公允價值時，應從估價中扣除預計會在給予期間支付的股利現值。

35 期權定價模型通常用到預計股利收益。但是，可能會修訂模型以使用預計股利金額而不是收益。主體可能或者使用其預計收益，或者使用其預計支付額。如果主體使用後者，應當考慮其股利增長的歷史模式。例如，如果主體政策一直都是每年增長大約3%的股利，其估計的期權價值不應假設在僱員股份期權的預計期限內支付固定的股利金額，除非存在支持這個假設的證據。

36 通常，有關預計股利的假設應當建立在公開可獲得的信息基礎上。不支付股利且沒有支付股利計劃的主體應當假設預計股利收益為零。但是，沒有支付股利歷史的新興主體預期可能會在其僱員股份期權的預計期限內開始支付股利。這些主體可以使用他們過去的股利收益（零）和大致可比的同類群體的股利收益均值的平均數。

無風險利率

37 無風險利率一般是零利率的、剩餘期限等於被估價期權的預計期限（基於期權的剩餘合同期限，並考慮預計提前行權的影響）的、期權行權價格就是用該國貨幣表示的一國政府債券當前可獲得的隱含收益。如果此類政府債券不存在，或者情況表明零利率政府債券上的隱含收益不能代表無風險利率（如在高通貨膨脹經濟中），可能有

必要使用適當的替代利率。同樣，在估計一份期限和估價中的期權預計期限相等的期權的公允價值時，如果市場參與者一般會通過使用適當的替代利率，而不是零利率政府債券的隱含收益來確定無風險利率，則應當使用這個適當的替代利率。

資本結構的影響

38 通常，第三方而不是主體將簽出交易的股份期權。行使這些股份期權時，簽出人將股份交付給期權持有者。這些股份是從現有股東手中取得的。因此，行使交易的股份期權不會有稀釋效應。

39 與此對照，如果股份期權是由主體簽出的，則行使這些股份期權時就需要發行新的股份（要麼真正發行，要麼如果使用先前回購並庫藏持有的股份則為實質上發行）。假定股份將按照行權價格而不是行權日的市場價格發行，這種實際或潛在的稀釋可能會降低股價，因此，期權持有者行權時不會獲得與行使另一份在其他方面類似但不稀釋股價的交易期權一樣多的利得。

40 這是否會對所授予的股份期權的價值產生重大影響取決於各種因素，如相對於已發行股份的數量而在行使期權時將會發行的新股數量。同樣，如果市場已預期將會授予期權，市場可能已經將潛在稀釋體現在了授予日的股價中。

41 但是，主體應當考慮所授予的股份期權未來行權的可能稀釋效應，是否可能對股份期權在授予日的估計公允價值產生影響。可以修訂期權定價模型，以把這個潛在的稀釋效應考慮在內。

對以權益結算的以股份為基礎的支付安排的變更

42 第27段要求，不管所授予的權益工具的條款和條件發生何種變更，或者所授予的權益工具被取消或是結算，主體至少應確認按照

所授予的權益工具在授予日的公允價值計量的相應服務，除非因沒有滿足在授予日對這些權益工具所規定的給予條件（除市場條件以外）而無法給予。另外，主體應確認導致以股份為基礎的支付安排的公允價值總額增加或者對僱員有利的變更的影響。

43 為應用第27段的要求：

（1） 如果變更使所授予的權益工具在變更之前和之後立即計量的公允價值有所增加（例如通過降低行權價格），主體應當把授予的增量公允價值包括在計量作為所授予的權益工具對價而接受的服務所確認的金額當中。授予的增量公允價值是在變更之日變更的權益工具公允價值，與原權益工具在該日的淨公允價值之間的差額。如果變更發生在給予期間，計量變更日至變更的權益工具的給予日之間接受的服務應確認的金額時，除了應基於在原剩餘給予期間內確認的原權益工具在授予日的公允價值外，授予的增量公允價值也應包括在其中。如果變更發生在給予日之後，應立即確認增量公允價值，或者如果要求僱員在有權無條件取得這些變更的權益工具之前完成額外期間的服務，則在給予期間內確認該增量。

（2） 類似地，如果變更使所授予的權益工具的數量增加，則與上述第（1）項中要求相一致，主體應把在變更日計量的所授予的額外權益工具的公允價值，包括在作為所授予的權益工具對價而接受的服務的確認金額中。例如，如果變更發生在給予期間，計量變更日至額外的權益工具的給予日之間接受的服務應確認的金額時，除了應基於在原剩餘給予期間內確認的原授予的權益工具在授予日的公允價值外，授予的額外權益工具的公允價值也應包括在其中。

（3） 如果主體按照有利於僱員的方式變更給予條件，例如，通過縮短給予期間，或者通過變更或消除業績條件〔市場條件除外，市場條件的變化可根據上述（1）進行會計處理〕，主體在應用第19段

至第21段的要求時，應當考慮變更的給予條件。

44 此外，如果主體以減少以股份為基礎的支付安排的公允價值總額的方式，或者以不利於僱員的方式，變更權益工具的條款或條件，主體仍然應當如同變更不曾發生過那樣（除非取消部分或所有的所授予的權益工具，這種情況應按照第28段進行會計處理），繼續對作為權益工具對價而接受的服務進行會計處理。例如：

（1） 如果變更使所授予的權益工具在變更之前或之後立即計量的公允價值有所減少，主體不應考慮公允價值的減少，而應繼續基於所授予的權益工具在授予日的公允價值計量作為權益工具對價所接受的服務的確認金額。

（2） 如果變更減少了授予僱員的權益工具的數量，按照第28段的要求，應把這個減少額作為取消那部分授予來進行會計處理。

（3） 如果主體以不利於僱員的方式變更給予條件，例如，通過延長給予期間，或者通過變更或增加業績條件〔市場條件除外，市場條件的變化根據上述（1）進行會計處理〕，主體在應用第19段至第21段的要求時，不應當考慮變更的給予條件。

集團內主體之間以股份為基礎的支付交易（2009年修訂）

45 第43A段至第43C段闡述了在每一主體的單獨或個別財務報表中對集團內主體之間以股份為基礎的支付交易的會計處理。第46段至第61段討論了如何應用第43A段至第43C段的要求。如第43D段所述，集團內主體之間以股份為基礎的支付交易視其具體事實和情況可出於各種原因發生。因此，該討論並未涵蓋所有情況，且假定當接受商品或服務的主體並無義務對交易進行結算時，無論是否存在任何集團內的償付安排，該交易均為母公司對子公司的權益出資。

46 雖然下文的討論主要關注與僱員進行的交易，但其同樣適用

於與除僱員外的商品或服務供應商之間進行的類似的以股份為基礎的支付交易。母公司與其子公司之間的安排可能要求子公司就母公司提供給僱員的權益工具向母公司進行支付。下文的討論並未闡述如何對此類集團內的支付安排進行會計處理。

47 集團內主體之間以股份為基礎的支付交易通常面臨四個問題。為方便起見，以下示例討論了針對母公司及其子公司的問題。

涉及主體自身權益工具的以股份為基礎的支付安排

48 第一個問題是，根據本國際財務報告準則的要求，以下涉及主體自身權益工具的交易是應當作為以權益結算還是以現金結算來處理：

（1） 主體授予僱員獲得該主體權益工具（例如股份期權）的權利，並且主體可以選擇或者被要求從另一方購買權益工具（即庫藏股），來清償其對僱員的義務；以及

（2） 主體或者其股東授予主體的僱員獲得該主體權益工具（例如股份期權）的權利，並且主體的股東提供了所需的權益工具。

49 對於主體接受服務作為其自身權益工具的對價的以股份為基礎的支付交易，主體應將其作為以權益結算進行會計處理。在此類以股份為基礎的支付安排下，不論主體是否可以選擇或者被要求從另一方購買這些權益工具來清償其對僱員的義務，這都是適用的。無論出現以下何種情況，上述原則亦同樣適用：

（1） 僱員獲得主體權益工具的權利由主體自身或其股東授予；或者

（2） 以股份為基礎的支付安排由主體自身或其股東（們）來結算。

50 如果股東有義務結算與其被投資者僱員之間的交易，其提供的是其被投資者而不是其自身的權益工具。因此，如果其被投資者與股東在同一集團，則根據第43C段，股東應當在其單獨財務報表中按照適用於以現金結算的以股份為基礎的支付交易的規定來計量其義務，並在其合併財務報表中按照適用於以權益結算的以股份為基礎的支付交易的規定來計量其義務。

涉及母公司權益工具的以股份為基礎的支付安排

51 第二個問題涉及同一集團中兩個或多個主體之間涉及另一集團內主體權益工具的以股份為基礎的支付交易。例如，作為向子公司提供服務的對價，子公司的僱員被授予獲得母公司權益工具的權利。

52 因此，第二個問題涉及以下以股份為基礎的支付安排：

（1） 母公司將獲得其權益工具的權利直接授予其子公司的僱員：母公司（而非子公司）負有向子公司僱員提供權益工具的義務；以及

（2） 子公司將獲得其母公司權益工具的權利授予其僱員：子公司負有向其僱員提供權益工具的義務。

母公司將獲得其權益工具的權利授予其子公司的僱員〔第52段（1）〕。

53 子公司並無義務向其僱員提供其母公司的權益工具。因此，根據第43B段，子公司應當按照適用於以權益結算的以股份為基礎的支付交易的規定來計量從其僱員取得的服務，並將計量結果作為母公司的出資相應確認為權益的增加。

54 母公司負有通過提供其自身的權益工具而與子公司僱員結

算交易的義務。因此，根據第43C段，母公司應當按照適用於以權益結算的以股份為基礎的支付交易的規定來計量其義務。

子公司將獲得其母公司權益工具的權利授予其僱員〔第52段（2）〕。

55 由於子公司並不滿足第43B段的任一條件，因此其應當將與其僱員之間的該交易作為以現金結算的交易進行會計處理。無論子公司如何獲得權益工具以清償其對僱員的義務，上述原則均適用。

涉及向僱員以現金結算支付的以股份為基礎的支付安排

56 第三個問題是，當主體從其供應商（包括僱員）取得商品或服務，但其自身並無任何向其供應商支付所需款項的義務時，主體應當如何核算以現金結算的以股份為基礎的安排。例如，考慮下列母公司（並非主體自身）有義務向主體僱員支付所需現金的安排：

（1） 主體僱員將收到與主體權益工具價格掛鈎的現金支付。

（2） 主體僱員將收到與主體的母公司權益工具價格掛鈎的現金支付。

57 子公司沒有義務結算與其僱員的交易。因此，子公司應當將與其僱員的交易作為以權益結算處理，並將相關金額作為母公司的出資相應確認權益的增加。在後續期間，子公司應當根據第19段至第21段的規定就非市場給予條件未得到滿足而產生的任何變化重新計量這項交易的費用。這與集團合併財務報表中將該交易作為以現金結算的計量有所不同。

58 由於母公司有義務與僱員結算交易且以現金為對價，因此母公司（及合併集團）應當根據第43C段按照適用於以現金結算的以股份為基礎的支付交易的規定來計量該義務。

僱員在集團內主體之間的調動

59 第四個問題涉及與多個集團內主體的僱員相關的集團內以股份為基礎的支付安排。例如，母公司可能將獲得其權益工具的權利授予其子公司的僱員，條件是在特定期間向集團持續提供服務。在規定的給予期間，一個子公司的一名僱員可能轉而受僱於另一個子公司，但該僱員根據最初的以股份為基礎的支付安排獲得母公司權益工具的權利並未受到影響。如果子公司並無義務結算與其僱員之間的以股份為基礎的支付交易，則應將其作為以權益結算的交易進行會計處理。各子公司均應參照母公司最初授予這些權益工具權利當天該權益工具的公允價值（如附錄一所定義）、以及該僱員服務於每家子公司的給予期間的比例，來計量從該僱員取得的服務。

60 如果子公司有義務以母公司的權益工具來結算與其僱員的交易，則應作為以現金結算的交易來處理。各子公司應以僱員服務於每個子公司的給予期間比例，基於權益工具在授予日的公允價值來計量取得的服務。此外，各子公司還應在僱員服務於每個子公司的期間內確認權益工具公允價值的任何變動。

61 上述僱員在集團內主體之間調動之後可能無法滿足如附錄一所定義的除市場條件外的給予條件，例如，該僱員在完成服務期之前便離開了集團。在這種情況下，由於給予條件是向集團提供服務，每個子公司均應根據第19段的原則，調整之前已確認的從該名僱員取得的服務的金額。因此，如果由於某一僱員未能滿足除市場條件外的給予條件，導致母公司授予的獲得權益工具的權利未被給予，則在累計的基礎上，任何集團內主體的財務報表中均不應確認從該名僱員取得的服務的金額。

國際財務報告準則第3號——企業合併

目　　錄

起始段落

目　標 ····· 1
範　圍 ····· 2
認定企業合併 ····· 3
購買法 ····· 4
　認定購買方 ····· 6
　確定購買日 ····· 8
　確認和計量取得的可辨認資產、承擔的負債和被購買方的非控制性權益 ····· 10
　確認和計量商譽或廉價購買產生的利得 ····· 32
　在特定類型的企業合併中應用購買法的額外指南 ····· 41
　計量期間 ····· 45
　確定屬於企業合併交易的部分 ····· 51
後續計量和會計處理 ····· 54
　回購權 ····· 55
　或有負債 ····· 56
　補償性資產 ····· 57
　或有對價 ····· 58
披　露 ····· 59
生效日期和過渡性規定 ····· 64
　生效日期 ····· 64
　過渡性規定 ····· 65

參照《國際財務報告準則第9號》 …… 67A

《國際財務報告準則第3號》（2004年）的撤銷 …… 68

附　錄

附錄一　術語表

附錄二　應用指南

國際財務報告準則第3號——企業合併

目　標

1 本國際財務報告準則的目標是提高報告主體在其財務報表中提供的企業合併信息及其影響的相關性、可靠性和可比性。為實現這一目標，本國際財務報告準則為購買方在進行下述會計處理時確立了原則和要求：

（1） 如何在財務報表中確認和計量取得的可辨認資產、承擔的負債和被購買方的非控制性權益；

（2） 如何確認和計量企業合併中取得的商譽、或廉價購買中取得的利得；

（3） 如何確定披露哪些信息以使財務報表使用者能夠評估企業合併的本質及其財務影響。

範　圍

2 本國際財務報告準則適用於符合企業合併定義的交易或其他事項，但不適用於：

（1） 在合營安排自身的財務報表上對合營安排的形成的會計處理。

（2） 購買一項資產或並不構成一項業務的資產組。在這兩種情況下，購買方應該識別並確認所取得的單獨可辨認資產（包括符合《國際會計準則第38號——無形資產》中無形資產的定義和確認標準的資產）及承擔的負債。該組資產的成本應當按照各單獨可辨認資產和負債在購買日的相對公允價值，在各單獨可辨認資產和負債間進行分配。此類交易或其他事項並不產生商譽。

（3） 同一控制下的主體或業務的合併（附錄二第1段至第4段提供了相關的應用指南）。

2A 該準則的要求不適用於投資主體的併購行為，正如《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》所規定，要求投資主體對子公司的投資以公允價值計量且其變動計入當期損益。

認定企業合併

3 主體應當應用本國際財務報告準則中的定義，來確定一項交易或事項是否屬於企業合併，本國際財務報告準則要求主體所取得的資產和承擔的負債應構成一項業務。如果取得的資產並不構成一項業務，報告主體應將該交易或事項作為一項資產的購買進行會計處理。附錄二第5段至第12段提供了認定企業合併的指南及業務的定義。

購買法

4 主體應當採用購買法對各項企業合併進行會計處理。

5 應用購買法要求：

（1） 認定購買方；

（2） 確定購買日；

（3） 確認和計量取得的可辨認資產、承擔的負債及被購買方的非控制性權益；以及

（4） 確認和計量商譽或廉價購買中取得的利得。

認定購買方

6 對每一項企業合併，都應將參與合併的各主體中的一方認定為購買方。

7 應按照《國際財務報告準則第10號》中指南的要求來認定購買方——取得另一方，即被購買方控制權的主體。如果企業合併已經發生，但是應用《國際財務報告準則第10號》的相應指南並不能明確表明參與合併主體中誰是購買方，則應考慮附錄二第14段至第18段中的因素來確定購買方。

確定購買日

8 購買方應當認定購買日，即購買方取得被購買方控制權的日期。

9 購買方取得被購買方控制權的日期通常是購買方從法律角度而言轉移了對價、取得了被購買方的資產並承擔了被購買方負債的日期——即交割日。然而，購買方可能早於或遲於交割日取得被購買方的控制權。例如，如果書面協議規定在交割日前即取得被購買方的控制權，則購買日就早於交割日。在認定購買日時，購買方應考慮所有與購買相關的事實和事項。

確認和計量取得的可辨認資產、承擔的負債和被購買方的非控制性權益

確認原則

10 在購買日，購買方應單獨於商譽確認取得的可辨認資產、承擔的負債和被購買方的非控制性權益。確認取得的可辨認資產和承擔的負債要符合第11段和第12段中列明的條件。

確認條件

11 取得的可辨認資產及承擔的負債在購買日必須滿足《編報財

務報表的框架》[1]中資產和負債的定義，才有資格作為應用購買法的一部分進行確認。例如，購買方預期的、未來並非必然發生但對其某些計劃會產生影響的一些成本，並不是購買日的負債，這些計劃包括退出被購買方某項經營活動的計劃及解聘或重新安置被購買方僱員的計劃。因此，購買方並不作為應用購買法的一部分確認這些成本。相反，購買方根據其他國際財務報告準則的有關規定，在其合併後的財務報表中對這些成本進行確認。

12 此外，購買日取得的可辨認資產及承擔的負債還必須是購買方和被購買方（或其之前的所有者）在企業合併交易中用以進行交換的一部分，而不是產生於單獨的交易，這樣才有資格作為應用購買法的一部分進行確認。購買方應採用第51段至第53段的指南來確定取得的哪些資產及承擔的哪些負債是與被購買方進行交易的一部分，以及哪些是產生於單獨的交易（如果有的話）而應根據其本質和適用的國際財務報告準則進行會計處理。

13 購買方在應用確認原則和確認條件時，可能會確認一些以前在被購買方的財務報表中未確認的資產和負債。例如，購買方確認取得的可辨認無形資產（如商標、專利權或客戶關係），被購買方鑒於這些都是內部生成的，故之前並未在其財務報表中作為資產確認，而是將相關的成本計入費用。

14 附錄二第28段至第40段就經營租賃和無形資產的確認提供了指南。第22段至第28段具體指出了各種類型的可辨認資產和負債，

---

1 國際會計準則理事會 2001 年採用了國際會計準則委員會的《編報財務報表的框架》。2010 年 9 月國際會計準則理事會以《財務報告的概念框架》取代了《編報財務報表的框架》。

其中包括本國際財務報告準則對確認原則和確認條件規定了有限例外的項目。

分類或指定企業合併中取得的可辨認資產及承擔的負債

15 在購買日，購買方應當將取得的可辨認資產及承擔的負債進行必要分類或指定，以便後續應用其他國際財務報告準則。購買方應基於合同條款、經濟條件、經營政策或購買政策及購買日存在的其他相關條件進行上述分類或指定。

16 在一些情況下，國際財務報告準則根據主體如何對特定資產或負債進行分類或指定規定了不同的會計處理方法。購買方根據購買日存在的相關條件進行分類和指定的例子包括但不局限於下列各項：

（1） 根據《國際財務報告準則第9號——金融工具》，將特定金融資產和金融負債分類為以公允價值或計量且其變動計入當期損益、以攤餘成本計量或以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產或負債；

（2） 根據《國際財務報告準則第9號》，將衍生工具指定為套期工具；以及

（3） 根據《國際財務報告準則第9號》，評估嵌入衍生工具是否應與主合同分開（這些都是本國際財務報告準則所使用的“分類”一詞涵蓋的事項）。

17 本國際財務報告準則對第15段中的原則規定了下列兩項例外：

（1） 根據《國際會計準則第17號——租賃》，將租賃合同分類為經營租賃和融資租賃；以及

（2） 根據《國際財務報告準則第4號——保險合同》，將某合

同分類為保險合同。

購買方應當在合同開始時，基於合同條款和其他因素對合同進行分類（或者，若合同的某些條款進行了修訂，且該修訂將改變其分類時，應當在合同條款修訂日進行上述分類，而合同條款修訂日可能就是購買日）。

計量原則

18 購買方應當對取得的可辨認資產及承擔的負債按照其在購買日的公允價值進行計量。

19 對各項企業合併而言，對於購買日被購買方的非控制性權益，購買方應區分其不同的組成部分分別計量，其中：對於屬於現時的所有者權益並且其持有者有權在企業清算時獲得企業淨資產中所佔比例份額的組成部分，購買方可以按以下任一種方式進行計量：

（1） 公允價值；或

（2） 在被購買方已確認的可辨認淨資產中現時所有者權益工具所佔的比例份額。

非控制性權益的所有其他的組成部分應按照其購買日的公允價值進行計量，除非國際財務報告準則要求使用另一計量基礎。

20 第24段至第31段具體指出了各種類型可辨認資產和負債，其中包括本國際財務報告準則對計量原則規定了有限例外的項目。

確認或計量原則的例外

21 本國際財務報告準則為其規定的確認和計量原則提供了有限的例外情況。第22段至第31段具體指出了規定例外的特定項目及這些例外的性質。購買方應當應用第22段至第31段的規定對這些項目進行會計處理，這將導致：

（1） 一些項目應用第11段至第12段之外的確認條件予以確認，或者應用其他國際財務報告準則的規定予以確認，這將造成與應用確認原則和條件確認的結果之間產生差異。

（2） 按照購買日公允價值以外的金額進行計量。

確認原則的例外

或有負債

22 《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》定義或有負債為：

（1） 因過去事項而產生的潛在義務，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實；或者

（2） 因過去事項而產生，但因下列原因而未予確認的現時義務：

①履行該義務不是很可能要求含有經濟利益的資源流出主體；或者

②該義務的金額不能足夠可靠地計量。

23 《國際會計準則第37號》並不能用來確定在購買日哪些或有負債應被確認。取而代之的要求是，如果是因過去事項產生的現時義務，並且其公允價值能夠可靠計量時，購買方應在購買日確認企業合併中所承擔的或有負債。因此，與《國際會計準則第37號》相反，購買方在購買日確認企業合併過程中所承擔的或有負債，即使該義務的履行並不是很可能要求含有經濟利益的資源流出主體。第56段就有關或有負債後續會計處理提供了指南。

確認原則與計量原則的雙重例外

所得稅

24 購買方應當根據《國際會計準則第12號——所得稅》的規定，確認和計量企業合併中取得的資產和承擔的負債所產生的遞延所得稅資產或遞延所得稅負債。

25 購買方應當根據《國際會計準則第12號》的規定，對在購買日存在或由購買所產生的被購買方的暫時性差異和結轉後期的潛在納稅影響進行會計處理。

僱員福利

26 購買方應當根據《國際會計準則第19號——僱員福利》的規定，確認和計量與被購買方的僱員福利安排相關的負債（或資產，如果有的話）。

補償性資產

27 企業合併中的賣方可能針對與全部或部分特定資產或負債相關的或有事項或不確定性，按合同給予購買方補償。例如，賣方可能補償購買方，以彌補購買方由於特定或有事項產生的負債超過特定金額而引致的損失；換言之，即賣方向購買方提供保證，保證其負債不會超過特定的金額。購買方因此獲得了一項補償性資產。在確認被補償項目的同時，購買方應確認一項補償性資產，且以與被補償項目相同的基礎計量，並且需要對無法收回的金額計提估價備抵。因此，如果補償性項目與在購買日確認且以購買日公允價值計量的資產或負債相關，則購買方應當在購買日確認該補償性資產，並且應按照其在購買日的公允價值進行計量。對以公允價值計量的補償性資產而言，由於可收回性方面的考慮而對未來現金流量不確定性產生的影響，已

經包含在公允價值計量中，並且不需計提單獨的估價備抵（附錄二第41段提供了相關的應用指南）。

28 在一些情況下，補償性項目可能與屬於確認和計量原則例外的資產或負債相關。例如，某補償性項目可能與這樣一項或有負債相關，該或有負債由於其在購買日的公允價值不能可靠地計量，因而在購買日未予確認。另外，某補償性項目也可能與按照購買日公允價值之外的其他基礎計量的資產或負債相關，比如由僱員福利產生的資產或負債。在這些情況下，補償性資產的確認和計量應採用與被補償項目相一致的計量假設，並且要滿足管理層對補償性資產可回收性的估計以及合同對被補償金額的限制。第57段就補償性資產的後續會計處理提供了指南。

計量原則的例外

回購權

29 無論市場參與者在計量其公允價值時是否考慮了潛在的合同性續約，對於一項確認為無形資產的回購權，購買方應根據相關合同的剩餘合同期限計量其價值。附錄二第35段至第36段提供了相關的應用指南。

以股份為基礎的支付交易

30 被購買方以股份為基礎的支付交易，或者購買方以自身的以股份為基礎的支付交易替代被購買方以股份為基礎的支付交易，對於與此相關的負債或權益性工具，購買方應當根據《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》中的方法在購買日進行計量。（本國際財務報告準則將該方法的結果稱為以股份為基礎的支付交易的“基於市場計量值”。）

持有待售的資產

31 對於所取得的、在購買日被分類為持有待售的非流動資產（或處置組），購買方應當根據《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》第15段至第18段，按照公允價值減去出售費用進行計量。

確認和計量商譽或廉價購買產生的利得

32 購買方應當確認截至購買日的商譽，並按照下列（1）項超過（2）項後的部分計量：

（1） 下列項目的合計額：

①按照本國際財務報告準則計量的支付對價，該對價通常以購買日的公允價值計量（見第37段）；

②按照本國際財務報告準則計量的對被購買方非控制性權益的金額；以及

③在分階段實現的企業合併中（見第41段和第42段），購買方先前持有的被購買方權益在購買日的公允價值。

（2） 按照本國際財務報告準則計量的、所取得的可辨認資產及承擔的負債在購買日金額的淨值。

33 在購買方和被購買方（或其原來的所有者）僅交換權益的企業合併中，被購買方權益在購買日的公允價值可能比購買方權益在購買日的公允價值更能可靠地計量。如果這樣，購買方應按照被購買方權益在購買日的公允價值來確定商譽的金額，而不應按照所轉移的權益在購買日的公允價值來確定。對於未支付對價的企業合併中商譽金額的確定，購買方應採用在購買日的公允價值以確定購買方在被購買方的權益，而不是採用支付對價在購買日的公允價值〔第32段（1）①〕。附錄二第46段至第49段提供了相關的應用指南。

廉價購買

34 有時候，購買方會發生廉價購買交易，即在企業合併中上述第32段（2）中的金額超過第32段（1）各項金額的合計。如果應用第36段的規定之後，該超過部分仍然存在，則購買方應在購買日將因此而產生的利得確認為損益。該利得歸屬於購買方。

35 例如，廉價購買有可能會發生於被迫出售的企業合併中，被購買方在該交易中是在被強制下進行的。然而，第22段至第31段中所討論的確認和計量的特定例外項目也有可能導致廉價購買交易利得的確認（或已確認利得金額的變動）。

36 在確認廉價購買利得之前，購買方要重新評估其是否正確認定了所取得的所有資產及承擔的所有負債，並對重估過程中認定的額外資產和負債進行確認。之後，購買方應當對計量本國際財務報告準則要求在購買日確認的下列所有項目金額的程序進行審核：

（1） 所取得的可辨認資產及承擔的負債；

（2） 被購買方的非控制性權益（如果有的話）；

（3） 分階段實現的企業合併中，購買方先前持有的被購買方權益；以及

（4） 所轉移的對價。

該審核的目標是確保計量過程合理地反映了對購買日全部可獲得信息的考慮。

轉移的對價

37 企業合併中轉移的對價應按其公允價值進行計量，即按購買方向被購買方原所有者轉移的資產、承擔的負債以及購買方發行的權益在購買日的公允價值之和計算而來。（然而，作為與被購買方僱員所持有的以股份為基礎的支付獎勵相交換的購買方獎勵，其所有包括

在支付對價中的部分，應按照第30段的規定進行計量而不應按公允價值計量。）對價可能的形式包括現金、其他資產、購買方的一項業務或子公司、或有對價、普通或優先權益性工具、期權、權證和共同主體的成員權益。

38 支付的對價可能包括在購買日帳面金額與公允價值不同的購買方資產或負債（如購買方的非貨幣性資產或一項業務）。如果是這種情況的話，購買方應對其支付的資產或負債按購買日公允價值進行重新計量，並確認由此產生的利得或損失（如果有的話），將其計入損益。然而，有些情況下，轉移的資產或負債留在企業合併之後的合併後主體中（例如，由於該資產或負債是轉移給被購買方而不是其原來的所有者），因此購買方仍保留對這些資產和負債的控制權。在這種情況下，購買方應當按照該資產及負債在即將企業合併前的帳面金額進行計量，並且對於企業合併前後都處於購買方控制下的資產或負債，不應在損益中確認相關利得或損失。

或有對價

39 購買方為換取被購買方而轉移的對價，包括所有產生於或有對價安排的資產或負債（見第37段）。購買方應將該或有對價在購買日的公允價值作為為換取被購買方而轉移的對價的一部分進行確認。

40 購買方應當根據《國際會計準則第32號——金融工具：列報》第11段關於權益性工具和金融負債的定義，將支付滿足金融工具定義的或有對價的義務分類為一項金融負債或權益。如果滿足特定條件，購買方應將歸還之前所轉移對價的權利分類為一項資產。第58段對或有對價的後續會計處理提供了指南。

在特定類型的企業合併中應用購買法的額外指南

分階段實現的企業合併

41 有時，購買方獲取了對被購買方的控制權，而在即將購買日之前該購買方即已持有該被購買方的權益。例如，20X1年12月31日，主體A擁有主體B35%的非控制性權益。在購買日，主體A又購買了主體B另外40%的權益，這使得主體A獲取了對主體B的控制權。本國際財務報告準則將上述交易稱為分階段實現的企業合併，有時候也稱為分階段的購買。

42 在分階段實現的企業合併中，購買方要將其先前持有的被購買方權益按照購買日的公允價值進行重新計量，並確認因此而產生的利得或損失（如果有的話），將其視情況計入損益或其他綜合收益。在之前的報告期內，購買方可能已經在其他綜合收益中確認了被購買方權益價值的變動。如果是這種情況的話，購買方在其他綜合收益中已確認的金額，應按照與其直接處置之前持有的權益將要求的相同基礎予以確認。

沒有轉移對價實現的企業合併

43 有時，購買方沒有轉移對價就取得了對被購買方的控制權。企業合併會計處理的購買法適用於這些合併。這些情形包括：

（1） 被購買方為使現有投資者（購買方）獲得控制權而回購了足夠數量的自身股份。

（2） 少數股東喪失否決權。購買方之前雖擁有多數投票權，但因少數否決權的存在而無法控制被購買方。

（3） 購買方和被購買方僅依據合同達成合併協議。無論在購買日當天還是在購買日之前，購買方都未為換取對被購買方的控制權而轉移對價，也未持有被購買方的任何權益。僅依據合同實現的企業合

併的例子包括通過“裝訂安排”而將兩項業務合併起來，或者是建立雙重上市的公司。

44 在僅依據合同達成的企業合併中，購買方應將根據本國際財務報告準則確認的被購買方淨資產的金額歸屬於被購買方的所有者。換言之，由非購買方的其他方持有的被購買方權益在購買方合併後的財務報表中屬於非控制性權益，即使其結果是被購買方的所有權益都歸屬於非控制性權益。

計量期間

45 如果在發生企業合併的報告期期末，企業合併的初始會計處理尚未完成，則購買方應在其財務報表中對那些尚未完成會計處理的項目報告臨時金額。在計量期間，購買方要追溯調整購買日確認的臨時金額，以反映所獲取的關於購買日存在的事實和環境的新信息，以及如果知道這些新信息對計量購買日已確認的金額可能產生的影響。在計量期間，如果獲取了關於購買日存在的事實和環境的新信息，並且如果知道這些信息將導致在購買日確認額外的資產和負債，則購買方應確認這些額外的資產和負債。一旦購買方取得了其正在找尋的有關購買日存在的事實和環境的信息，或者知曉不可獲得更多的信息時，計量期間結束。然而，計量期間不應超過自購買日起的一年。

46 計量期間是購買日後購買方可以調整企業合併中確認的臨時金額的期間。計量期間給購買者提供了合理的時間，以保證在此期間獲得必要的信息來按照本國際財務報告準則的要求認定和計量購買日的下列項目：

（1） 取得的可辨認資產、承擔的負債和對被購買方的非控制性權益；

（2） 為被購買方轉移的對價（或用來計量商譽的其他金額）；

（3） 分階段實現的企業合併中，購買方先前持有的被購買方權益；以及

（4） 廉價購買中產生的商譽或利得。

47 購買方在確定購買後獲得的信息是否會對已確認的臨時金額產生調整，或者信息是否是由購買日後事項引發等情況時，要考慮所有相關的因素。相關因素包括額外信息獲得的日期、購買方能否認定臨時金額變化的原因。購買日後不久所獲得的信息比購買日幾個月後所獲得的信息更能反映在購買日存在的情況。例如，在購買日後不久向第三方出售資產，除非能找到導致公允價值發生變動的幹擾事項，否則資產出售金額與購買日計量的臨時公允價值存在顯著差異，就可能表明臨時金額存在錯誤。

48 購買方在確認可辨認資產臨時金額增加（或減少）的同時要確認商譽的減少（或增加）。然而，計量期間獲得的新信息可能會導致對不只一項資產或負債的臨時金額進行調整。例如，購買方承擔了支付被購買方某項設備故障損失的負債，該負債可由被購買方對負債的保險政策予以全部或部分彌補。如果購買方在計量期間獲得有關該負債購買日公允價值的新信息，那麼因所確認的負債臨時金額的變動而導致對商譽的調整，將會被從承保人獲得的應收賠付額的臨時金額的變動而導致對商譽的相應調整全部或部分抵銷。

49 計量期間內，購買方要像購買日企業合併會計處理已經完成那樣確認對臨時金額的調整。因此，購買方應當根據需要修訂財務報表中列報的前期可比信息，包括對完成初始會計處理所確認的折舊、攤銷和其他收益影響的變動。

50 計量期間結束後，購買方對企業合併會計處理的修正僅限於根據《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》進

行的差錯更正。

確定屬於企業合併交易的部分

51 購買方和被購買方可能在開始協商企業合併之前就存在某種關係或安排，或是在協商中訂立了一項獨立於企業合併的安排。在上述任何一種情況下，購買方要認定不屬於企業合併中購買方與被購買方（或與被購買方的前所有者）交易部分的金額，即並非為了被購買方交易的部分金額。購買方作為應用購買法的一部分應當確認的，僅限於為被購買方轉移的對價、為換取被購買方所取得的資產和承擔的負債。單獨交易應當根據相關的國際財務報告準則進行會計處理。

52 在合併前，購買方參與或代表購買方參與、或者是主要為了購買方或合併後主體的利益（而非主要為了被購買方或其前所有者的利益）而參與的交易，很可能就是單獨交易。下列各項是單獨交易的例子，它們不應被包括在應用購買法之中：

（1） 有效安排購買方和被購買方合併之前存在的關係的交易；

（2） 為獲得被購買方僱員或前所有者的未來服務而支付報酬的交易；以及

（3） 償還被購買方或其前所有者因向購買方支付購買相關成本的交易。

附錄二第50段至第62段提供了相關的應用指南。

與購買相關的成本

53 與購買相關的成本是購買方為實現企業合併所發生的成本。這些成本包括撮合交易的仲介費用；諮詢、法律、會計、評估和其他專業費用或諮詢費用；一般管理費用，包括維持內部購買部門的費用；註冊和發行債務性和權益性證券的費用。被購買方應在成本發生和接

受服務的期間，將與購買相關的成本作為費用進行會計處理，僅有一項例外。發行債務性證券和權益性證券的成本應根據《國際會計準則第32號》和《國際財務報告準則第9號》進行確認。

後續計量和會計處理

54 通常，購買方應按照其他適用的國際財務報告準則，依據企業合併中所取得的資產、承擔或發生的負債和發行的權益性工具的性質對這些項目進行後續計量和會計處理。然而，本國際財務報告準則對企業合併中下列所取得的資產、承擔或發生的負債和發行的權益性工具的後續計量和會計處理提供了指南：

（1） 回購權；

（2） 購買日確認的或有負債；

（3） 補償性資產；以及

（4） 或有對價。

附錄二第63段提供了相關的應用指南。

回購權

55 作為無形資產確認的回購權應在授予該回購權的合同的剩餘合同期間內進行攤銷。購買方後續將回購權出售給第三方的，在確定該項出售的利得和損失時應包括該無形資產的帳面金額。

或有負債

56 企業合併中的或有負債在初始確認之後，購買方應按照下述金額中的較高者進行計量，直至其被清償、取消或到期：

（1） 按照《國際會計準則第37號》應確認的金額；以及

（2） 初始確認的金額減去根據《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》的原則確認的累計攤銷額累計所得額（如果合適的

話）。

本規定不適用於按照《國際財務報告準則第9號》進行會計處理的合同。

補償性資產

57 在各後續報告期期末，購買方應按照與被補償負債或資產相同的基礎計量購買日確認的補償性資產，同時要考慮對其金額的合同限制，對於未按公允價值進行後續計量的補償性資產，還要考慮管理層對補償性資產可收回程度的評估。當且僅當購買方收回或出售該補償性資產、或者失去對該補償性資產的權利時，購買方應當終止確認該資產。

或有對價

58 購買日後購買方所確認的或有對價公允價值的某些變動，可能是由於購買方在購買日後獲得了有關購買日就存在的事實和環境的信息。按照第45段至第49段，這些改變屬於計量期間的調整。然而，購買日後發生的事項導致的改變不屬於計量期間的調整，比如滿足特定收益目標、達到特定的股價或研發項目取得里程碑式的成果等。購買方應按照下列規定對不屬於計量期間調整的或有對價公允價值的變動進行會計處理：

（1） 被分類為權益的或有對價不應被重新計量，其後續清償應在權益內部進行會計處理。

（2） 其他或有對價：

①屬於《國際財務報告準則第9號》範圍內的應在每個報告日對公允價值進行計量，根據該準則在損益中確認公允價值的變動。

②不屬於《國際會計準則第9號》範圍內的，應在每個報告日對公允價值進行計量，在損益中確認公允價值的變動。

披　露

59　購買方應披露有關信息，以使其財務報表使用者能夠評價在以下期間發生的企業合併的性質和財務影響：

（1）　本報告期；或者

（2）　報告期末之後、財務報表批准報出之前。

60　購買方應披露附錄二第64段至第66段列示的各項信息，以實現第59段的目標。

61　購買方應披露有關信息，以使其財務報表使用者能夠評價本報告期確認的、與本報告期或以前期間發生的企業合併相關的調整的財務影響。

62　購買方應披露附錄二第67段列示的各項信息，以實現第61段的目標。

63　如果本國際財務報告準則和其他國際財務報告準則要求的具體披露不能實現第59段和第61段中提出的目標，則購買方應披露額外的必要信息以實現這些目標。

生效日期和過渡性規定

生效日期

64　本國際財務報告準則應在未來適用基礎上適用於購買日在2009年7月1日或以後日期開始的第一個年度報告期間期初或之後的企業合併。允許提前採用。然而，本國際財務報告準則僅適用於在2007年6月30日或以後日期開始的年度報告期間的期初。如果主體在2009年7月1日之前採用本國際財務報告準則，則應披露這一事實，並應同

時應用《國際會計準則第27號》（2008年修訂）。

64A 〔已刪除〕

64B 2010年5月發佈的《國際財務報告準則改進》修訂了第19段、第30段和附錄二第56段，並且增加了附錄二第62A段和第62B段。主體應在2010年7月1日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體在之前的期間採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。主體應採用未來適用法上，自本國際會計準則首次採用日開始應用這些修訂內容。

64C 2010年5月發佈的《國際財務報告準則改進》增加了第65A段至第65E段。主體應在2010年7月1日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體在之前的期間採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。或有對價餘額產生於購買日在採用2008年發佈的本國際財務報告準則之前的企業合併，應採用這些修訂內容。

64D 〔已刪除〕

64E 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第10號》修訂了第7段、附錄二第3段、63段（5）和附錄一。主體在應用《國際財務報告準則第10號》的同時，應適用這些修訂內容。

64F 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第13號——公允價值計量》修訂了第20段、第29段、第33段、第47段，修訂了附錄一中公允價值的定義和附錄二第22段、第40段、第43段至第46段、第49段和第64段。主體在應用《國際財務報告準則第13號》的同時，應適用這些修訂內容。

64G 2012年10月發佈的《投資性主體》（對〈國際財務報告準則第10號〉、〈國際財務報告準則第12號〉及〈國際會計準則第27號〉的修訂）修訂了第7段並增加了第2A段。主體應在2014年1月1日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用《投資性主體》。如果主體提前採用了這些修訂內容，應同時適用《投資性主體》中的所有修訂內容。

64H 〔已刪除〕

64I 2013年12月發佈的《國際財務報告準則年度改進2010—2012》修訂了第40段和第58段，並且增加了第67A段和第其相關標題。如企業合併的購買日在2014年7月1日或以後日期，主體應用未來適用法採用這些修訂內容。允許提前採用。在《國際財務報告準則第9號》和《國際會計準則第37號》（兩者都通過《國際財務報告準則年度改進2010—2012》修訂）都已被採用的前提下，主體可以提前採用這些修訂內容。如果主體提前採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。

64J 2013年12月發佈的《國際財務報告準則年度改進2011—2013》修訂了第2段（1）。在2014年7月1日或以後日期開始的年度期間，主體應用未來適用法採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體在之前的期間採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。

64K 2014年4月發佈的《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》修訂了第56段。主體應在採用《國際財務報告準則第15號》時應用這些修訂。

64L 2014年7月發佈的《國際財務報告準則第9號》修訂了第16段、第42段、第53段、第56段、第58段和附錄二第41段，刪除了第64A

段、第64D段和第64H段。主體應在採用《國際財務報告準則第9號》時應用這些修訂。

過渡性規定

65 購買日在應用本國際財務報告準則之前的企業合併中產生的資產和負債，在應用本國際財務報告準則時不必進行調整。

65A 如果企業合併的購買日在主體首次採用2008年發佈的本國際財務報告準則之前，則其產生的或有對價餘額不應在首次採用本國際財務報表準則時進行調整。第65B段至第65E段適用於該或有對價餘額的後續會計處理。如果企業合併的購買日在主體首次採用2008年發佈本國際財務報告準則的日期或之後，則第65B段至第65E段不適用於該企業合併產生的或有對價餘額的會計處理。在第65B段至第65E段中，企業合併專指購買日在採用2008年發佈的本國際財務報告準則之前的企業合併。

65B 如果企業合併協議規定了基於未來或有事項對合併成本的調整，且這項調整是很有可能發生的並能夠可靠地計量，那麼購買方在購買日應將這項調整的金額計入合併成本。

65C 企業合併協議可能允許有關於合併成本的一項或多項未來或有事項的調整。例如，調整可能基於未來期間維持或達到一個特定收益水平的或有事項，或基於發行的權益性工具市價保持不跌的或有事項。通常在初始計量時，在不損害信息可靠性的情況下，對任何這種調整的金額預計是可能做到的，儘管會有不確定性存在。如果未來事項沒有發生或者預計需要被修正，則企業合併的成本應相應作出調整。

65D 然而，當企業合併協議規定的調整不是很可能發生或者金

額不能可靠地計量，則在對合併進行初始計量時，該項調整不計入合併成本。如果該項調整在後續計量中變為很可能發生且金額能夠可靠地計量，這一額外對價應作為對合併成本的調整。

65E 在某些情況下，購買方會被要求對出售方進行後續支付，作為對購買方換取被購買方控制權時提交的資產、發行的權益性工具或者發生或承擔的負債的價值下降的補償。例如，當購買方對作為企業合併成本一部分發行的權益或債務工具的市場價格進行擔保，並且被要求發行額外的權益或債務工具以補償初始確定的成本，就是這樣的一個例子。在這種情況下，沒有額外的企業合併成本的被確認。在權益性工具的情況下，額外支付的公允價值被權益性工具的初始發行價值的等額下降所抵銷。在債務工具的情況下，額外支付被認為是初始發行溢價的下降或是折價的上升。

66 對於尚未應用《國際財務報告準則第3號》、且有一項或多項採用購買法進行會計處理的企業合併的主體（例如共同主體），應當應用附錄二第68段和第69段的過渡性規定。

所得稅

67 對於購買日在應用本國際財務報告準則之前的企業合併，購買方應用未來適用法採用《國際會計準則第12號》（已被本國際財務報告準則修訂）第68段的有關規定。即購買方不必因已確認的遞延所得稅資產之前已確認的變動，而調整對之前企業合併所進行的會計處理。然而，自本國際財務報告準則被採用之日起，對於已確認的遞延所得稅資產的任何變動，購買方應作為對損益的調整進行確認（或者如果《國際會計準則第12號》規定的話，不計入損益）。

參照《國際財務報告準則第9號》

67A 如果主體採用了該準則但是沒有採用《國際財務報告準則第9號》，則任何對《國際財務報告準則第9號》的參照均視為對《國際會計準則第39號》的參照。

《國際財務報告準則第3號》（2004年）的撤銷

68 本國際財務報告準則取代了《國際財務報告準則第3號——企業合併》（2004年發佈）。

附　錄

附錄一　術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

被購買方企業	企業合併中由購買方獲得對其控制的一個或多個業務。
購買方	獲得對被購買方控制的主體。
購買日	購買方獲得對被購買方控制的日期。
業務	能夠為以下目的經營和管理的一組集合的活動和資產：直接向投資者或其他所有者、成員或參與者以股利、更低的成本或其他經濟利益的形式提供回報。
企業合併	購買方獲得對一個或多個業務控制的交易或事項。有時稱為“真實兼併”或“平等兼併”的交易也屬於本國際財務報告準則中規定的企業合併。
或有對價	通常指如果特定未來事項發生或滿足特定條件，作為換取對被購買方的控制交易的一部分，購買方向被購買方原所有者轉移額外資產或權益的義務。然而，或有對價也給了購買方這樣的權利：當滿足特定條件時，購買方之前轉移的對價應被歸還。
權益	在本國際財務報告準則中，權益一詞被廣泛地用來指投資者對所擁有主體的所有權份額，以及所有者、成員或參與者對共同主體的份額。
公允價值	指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格。（見

《國際財務報告準則第13號》。）

商譽	由企業合併中取得的、不能分別辨認並單獨確認的其他資產所形成的代表未來經濟利益的資產。
可辨認的	如果一項資產具有以下特徵之一，那麼它就是可辨認的： （1） 可分離的，即能夠從主體中分離或劃分出來，並能單獨或者與相關合同、資產或負債一起，用以出售、轉移、授予許可、租賃或交換（無論主體是否有意進行這些交易）；或者 （2） 源自合同性權利或其他法定權利，無論這些權利是否可從主體或其他權利和義務中轉移或分離。
無形資產	沒有實物形態的可辨認非貨幣性資產。
共同主體	直接向所有者、成員或參與者提供股利、更低的成本或其他經濟利益的、不是由投資者所擁有的主體。例如互助保險公司、信貸聯盟或合作主體都是共同主體。
非控制性權益	既不直接也不間接歸屬於母公司的子公司權益。
所有者	在本國際財務報告準則中，所有者一詞廣泛地用來指投資者所擁有主體的權益的持有者，以及共同主體的所有者、成員或參與者。

附錄二 應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

同一控制下主體的企業合併〔準則第2段（3）的應用〕

1 本國際財務報告準則不適用於同一控制下的主體或業務的合併。涉及同一控制下主體或業務的企業合併是指，所有參與合併的主體或業務在企業合併前和企業合併後都受同一方或相同的若干方最終控制，並且該控制不是暫時的。

2 作為契約性協議的結果，一組個體集體擁有統馭一個主體的財務和經營政策、並藉此從其活動中獲取利益的權力，此時應將該組個體視為控制主體。因此，如果作為契約性協議的結果，這組個體擁有最終統馭每個參與合併主體的財務和經營政策、並藉此從其活動中獲取利益的集體性權力，並且該最終集體性權力不是暫時的，則該企業合併在本國際財務報告準則範圍之外。

3 在一個個體或根據契約性協議共同行動的一組個體控制一個主體的情況下，該個體或該組個體可能不必遵循國際財務報告準則的財務報告規定。因此，一項企業合併是否應被視為涉及同一控制下主體的企業合併，不取決於各參與合併主體是否被納入同一份合併財務報表中。

4 企業合併前後各參與合併主體的非控制性權益範圍與確定合併是否涉及同一控制下的主體並不相關。類似地，某個參與合併主體是一個被排除在合併財務報表之外的子公司，這一事實也與確定合併是否涉及同一控制下的主體不相關。

認定企業合併（準則第3段的應用）

5 本國際財務報告準則將企業合併定義為購買方獲得一項或多

項業務控制權的交易或事項。購買方可以通過多種方式獲得對被購買方的控制權，例如通過：

（1） 轉移現金、現金等價物或其他資產（包括構成一項業務的淨資產）；

（2） 承擔負債；

（3） 發行權益；

（4） 提供多種形式的對價；或者

（5） 僅依靠合同實現，沒有轉移對價（見準則第43段）。

6 出於法律、稅收或其他原因以不同方式組織實現的企業合併，包括但不限於下列情況：

（1） 一項或多項業務成為購買方的子公司，或者一項或多項業務的淨資產在法律上被併入購買方；

（2） 參與合併的一個主體轉移其淨資產或其所有者轉移其權益到參與合併的另一主體或其所有者；

（3） 參與合併的各主體都轉移淨資產、或其所有者轉移權益到一個新形成的主體中（有時指“卷起”交易或“裝配”交易）；或者

（4） 參與合併的一個主體的前所有者們獲得合併後主體的控制權。

業務的定義（準則第3段的應用）

7 業務是由投入和作用於能夠創造產出的投入的過程構成的。儘管業務通常都會有產出，但是產出並不作為一組集合構成業務的標準。業務的三個要素定義如下：

（1） **投入**：當一項或多項過程被運用時，創造或者有能力創造產出的經濟資源。投入的例子包括非貨幣性資產（包括無形資產和使用非貨幣性資產的權利）、知識產權、取得必要材料或權利的能力、

以及僱員。

（2） 過程：作用於一項或多項投入可創造或有能力創造產生產出的系統、標準、協議、慣例或規則。過程的例子包括戰略管理程序、經營程序和資源管理程序。這些程序通常是書面文件，但是有必要技術和經驗、遵從規則或慣例的有組織的員工也可以提供必要的過程，從而將此過程運用於投入上而創造產出。（會計、列出帳單、發放工資和其他行政管理系統不是典型的用於創造產出的過程）。

（3） 產出：提供或者能夠提供回報的投入和作用於投入的過程的結果。回報的形式包括直接向投資者或其他所有者、成員、參與者提供股利、低成本和其他經濟利益。

8 為了所界定的目的能被經營和管理的一組集合的活動和資產，需要兩項必備要素——投入和作用於這些投入的過程，兩者將共同用於創造產出。然而，如果市場參與者有能力購買業務並能持續產生產出（例如把業務和其自身的投入和過程結合），業務並不需要包括賣方在經營該項業務中使用的所有投入和過程。

9 業務要素的本質隨行業和主體經營（活動）結構（包括主體的發展階段）的不同而不同。已建立的業務通常有許多不同類型的投入、過程和產出，而新成立的業務則通常沒有多少投入和過程，並且有時僅有單一產出（產品）。幾乎所有的業務都有負債，但是業務並不是必須有負債。

10 處於發展階段的一組集合的活動和資產可能沒有產出。如果這樣，購買方要考慮其他因素以確定該組集合是否為業務。這些因素包括但不限於下列各項：

（1） 該組集合是否已經按計劃開始主要活動；

（2） 該組集合是否擁有僱員、知識產權、其他投入和能作用於

這些投入的過程；

（3） 該組集合是否正在執行生產產出的計劃；以及

（4） 該組集合是否能獲得將購買其產出的客戶。

對於處於發展階段的某組特定集合的活動和資產能否有資格成為一項業務，不需要具備上述所有因素。

11 確定某組特定集合的資產和活動是否是業務，應當基於該組集合是否能夠由市場參與者作為業務進行經營和管理。因此，在評估某組特定集合是否為業務時，賣方是否將該組集合作為業務經營或者購買方是否意欲將該組集合作為業務經營，都是不相關的。

12 在缺乏相反證據的情況下，如果一組特定資產和活動中存在商譽，則該組合應被認為是業務。然而，業務並不是必須具有商譽。

認定購買方（準則第6段和第7段的應用）

13 應採用《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》中的指南來認定購買方——即獲得被購買方控制權的主體。如果發生了企業合併，但應用《國際財務報告準則第10號》的指南並不能明確表明參與合併主體中的哪一方是購買方，那麼在確定時應考慮本附錄第14段至第18段中的因素。

14 在主要通過轉移現金、其他資產或承擔負債實現的企業合併中，購買方通常就是轉移現金、其他資產或承擔負債的主體。

15 在主要通過交換權益實現的企業合併中，購買方通常就是發行自身權益的主體。然而，在一些通常被稱為“反向購買”的企業合併中，發行權益的主體是被購買方。本附錄第19段至第27段對反向購買的會計處理提供了指南。在認定通過權益交換實現的企業合併中的

購買方時，還應當考慮其他相關因素和環境，包括：

（1） 企業合併之後在合併後主體的相對表決權——參與合併主體中，其所有者集體保留或獲得了合併後主體最大比例的表決權，則該方通常是購買方。在確定哪個所有者集體保留或獲得了最大比例的表決權時，主體應考慮存在的異常或特殊的表決安排和期權、認股證或可轉換證券。

（2） 在沒有其他所有者或組織的所有者集體擁有重大表決權益的情況下，合併後主體中大量少數表決權益的存在——參與合併主體中，其單獨的所有者或組織的所有者集體擁有合併後主體最大份額的少數表決權益，則該方通常是購買方。

（3） 合併後主體治理機構的構成——參與合併主體中，其所有者有權選舉或任命或解除合併後主體治理機構的大多數成員，則該方通常是購買方。

（4） 合併後主體高級管理層的構成——參與合併主體中，其（前）管理層控制合併後主體的管理層，則該方通常是購買方。

（5） 權益交換的條件——參與合併中，其支付的金額高於其他參與合併主體的權益在合併前的公允價值，則該方通常是購買方。

16 參與合併主體中，其相對規模（例如以資產、收入或利潤來計量）顯著大於其他參與合併主體的規模，則該方通常是購買方。

17 涉及兩家主體以上的企業合併中，確定購買方時應在考慮其他因素的同時，考慮由參與合併的哪一家主體發起合併、以及各參與合併主體的相對規模。

18 為實現企業合併而新成立的主體並不必然是購買方。如果新成立主體是為了發行權益來實現企業合併，則應用本附錄第13段至第17段中的指南，企業合併之前就存在的參與合併的一個主體應被認定

為購買方。相反地，轉移現金、其他資產或承擔負債作為對價的新主體可能是購買方。

反向購買

19 根據本附錄第13段至第18段中的指南，出於會計處理的目的將發行證券的主體（法律上的購買方）認定為被購買方時，就發生了反向購買。對於反向購買交易來說，出於會計處理的目的，權益被購買的主體（法律上的被購買方）是購買方。例如，反向購買有時發生在這樣的情況下，一家私營主體想成為上市主體，但又不想就其權益進行登記註冊。為實現這一目標，私營主體就與一家上市主體進行安排，購買其權益以換取上市公司的權益。在這個例子中，上市主體是法律上的購買方，因為它發行了權益，而私營主體是法律上的被購買方，因為它的權益被購買。然而，應用本附錄第13段至第18段的指南導致如下認定：

（1） 出於會計處理的目的，上市主體被認定為被購買方（會計上的被購買方）；以及

（2） 出於會計處理的目的，私營主體被認定為購買方（會計上的購買方）。

會計上的被購買方必須符合業務的定義，其交易才能作為反向購買進行會計處理，並且本國際財務報告準則中的所有確認和計量原則（包括商譽的確認要求）都適用。

計量轉移的對價

20 在反向購買中，會計上的購買方通常不向被購買方發行對價。相反，會計上的被購買方通常向會計上的購買方的所有者發行其權益。相應地，會計上的購買方為獲得其在會計上的被購買方的權益而轉移對價，該對價在購買日的公允價值基於法律上子公司為給法律上母公

司的所有者在反向購買產生的合併後主體中擁有相同比例的權益將發行的權益的數量。以上述方式計算的權益數量的公允價值可以作為為換取被購買方所轉移對價的公允價值。

合併財務報表的編報

21 反向購買之後編製的合併財務報表應以法律上母公司(會計上的被購買方)的名義發佈,但是應在附註中說明是法律上子公司(即會計上的購買方) 財務報表的延續,並需要追溯調整會計上購買方的法定資本以反映會計上被購買方的法定資本。該調整要求反映法律上母公司(會計上的被購買方)的資本。合併財務報表中列報的可比信息也要進行追溯調整,以反映法律上母公司(會計上的被購買方)的法定資本。

22 由於這樣的合併財務報表代表了法律上子公司除資本結構外財務報表的延續,因此合併財務報表要反映:

(1) 法律上子公司(會計上的購買方)的資產和負債按合併前的帳面金額確認和計量。

(2) 法律上母公司(會計上的被購買方)的資產和負債按本國際財務報告準則確認和計量。

(3) 在企業合併前法律上子公司(會計上的購買方)的留存收益和其他權益餘額。

(4) 在合併財務報表中作為發行的權益確認的金額,應當是將法律上子公司(會計上的購買方)在企業合併前那一刻發行在外的權益增加到法律上母公司(會計上的被購買方)的公允價值後的金額。然而,權益結構(即發行的權益的數量和類型)反映了法律上母公司(會計上的被購買方)的權益結構,包括法律上母公司為了實現企業合併而發行的權益。相應地,法律上子公司的權益結構(會計上的購

買方）也要按照購買協議規定的交換比例進行重述，以反映反向購買交易中法律上的母公司（會計上的被購買方）發行的股份數量。

（5） 非控制性權益在法律上子公司（會計上的購買方）合併前留存收益和其他權益的帳面金額中所佔的比例份額（如同本附錄第23段和第24段所討論的那樣）。

非控制性權益

23 在反向購買中，法律上被購買方（會計上的購買方）的有些所有者可能並沒有以他們的權益來交換法律上母公司（會計上的被購買方）的權益。這些所有者在反向購買後的合併財務報表中反映為非控制性權益。這是因為，那些沒有以其權益來交換法律上購買方權益的法律上被購買方的所有者，僅在法律上被購買方而非合併後主體的經營成果和淨資產中擁有權益。相反，即使法律上購買方在會計上被視為被購買方，但是法律上購買方的所有者都在合併後主體的經營成果和淨資產中擁有權益。

24 法律上被購買方的資產和負債在合併財務報表中以其合併前的帳面金額確認和計量〔見本附錄第22段（1）〕。因此，在反向購買中，非控制性權益反映非控制性股東在法律上被購買方淨資產的合併前帳面金額中按比例持有的權益份額，即使在其他購買中非控制性權益以其購買日公允價值進行計量。

每股收益

25 在本附錄第22段（4）中已指出，在反向購買後的合併財務報表中的權益結構，反映了法律上購買方（會計上的被購買方）的權益結構，包括法律上購買方為實現企業合併而發行的權益。

26 計算在反向購買發生期間加權平均的發行在外普通股數量

（每股收益計算中的分母）的過程中：

（1） 自該期期初至購買日，發行在外普通股數量應該用該期間法律上被購買方（會計上的購買方）發行在外的普通股的加權平均數量乘以合併協議中的交換比例來計算；並且

（2） 購買日到該期間結束的發行在外普通股數量應該是法律上的購買方（會計上的被購買方）當期發行在外的普通股實際數量。

27 在反向購買後的合併財務報表中，購買日之前的各可比期間列報的基本每股收益，應當按如下方式計算：

（1） 將每個期間法律上被購買方可歸屬於普通股股東的損益，除以

（2） 法律上被購買方發行在外的普通股歷史加權平均數乘以購買協議規定的交換比例。

確認取得的特定資產及承擔的特定負債（準則第10段至第13段的應用）

經營租賃

28 如果被購買方是承租人，則購買方不應確認與經營租賃相關的資產和負債，本附錄第29段和第30段規定的除外。

29 購買方應確定被購買方作為承租人的各項經營租賃的條款是有利的還是不利的。如果經營租賃的條款相對於市場條款是有利的，那麼購買方應確認一項無形資產，反之，如果相對於市場條款是不利的，則確認一項負債。本附錄第42段對被購買方作為出租人的經營租賃資產在購買日的公允價值計量提供了指南。

30 可辨認無形資產可能與經營租賃相關：這可能被市場參與者願意為該租賃支付價格所證明，即使條款與市場條款相同。例如，機

場登機口的租賃或黃金購物區域零售攤位的租賃可能提供了進入市場的途徑或其他未來經濟利益，比如客戶關係。在這種情況下，購買方應根據本附錄第31段確認相關的可辨認無形資產。

無形資產

31 購買方應單獨於商譽來確認企業合併中取得的可辨認無形資產。一項無形資產如果符合可分離標準或者合同—法律標準，就是可辨認的。

32 無形資產只要符合了合同—法律標準就是可辨認的，即使該資產不能從被購買方轉移或與其他權利和義務相分離。例如：

（1） 被購買方經營租賃了一項生產設備，該租賃條款較市場條款有利。條款明確禁止轉讓該租賃（通過銷售或轉租）。與相同或類似項目的當前市場交易條款相比，租賃條款有利的金額部分，是一項符合合同—法律標準應單獨於商譽確認的無形資產，即使購買方不能出售或轉讓該租賃合同。

（2） 被購買方擁有和經營一座核電站。該核電站的經營執照就是一項符合合同—法律標準應單獨於商譽確認的無形資產，儘管購買方不能脫離取得的該核電站而單獨出售或轉讓該執照。如果該執照和核電站使用壽命相似的話，購買方出於財務報告目的，可以將該經營執照的公允價值和核電站的公允價值作為一個單項資產確認。

（3） 被購買方擁有一項技術專利。被購買方已經將該專利授權給其他方在國內市場之外唯一使用，以在將來獲得特定比例的外匯收入。該技術專利和相關的授權協議都符合合同—法律標準應單獨於商譽確認，即使單獨出售或交換專利和相關的授權協議是不切實可行的。

33 可分離標準是指，取得的某項無形資產可從被購買方分離出

來，並且可以單獨或與相關的合同、可辨認資產或負債一起出售、轉移、授權、出租或交換。購買方可以出售、授權或與其他有價物品相交換的無形資產符合可分離標準，即使購買方並沒有出售、授權或交換的意圖。如果有證據表明存在該類型或相似類型的無形資產交換交易，則即使該交易是不經常發生的或購買方並沒有參與其中，取得的該項無形資產都符合可分離標準。例如，客戶和訂戶名單經常被授權，因此符合可分離標準。即使被購買方確信其客戶名單與其他客戶名單具有不同的特徵，客戶名單經常被授權的事實通常表明取得的客戶名單符合了可分離標準。然而，如果保密協議或其他協議禁止主體將客戶信息用於出售、租賃或交易，則該企業合併中獲得的客戶名單就不符合可分離標準。

34 如果合併中的無形資產可與相關合同、可辨認資產或負債相分離，即使不能單獨從被購買方或合併後主體相分離，也符合可分離標準。例如：

（1） 市場參與者在可觀察的交換交易中交換存款負債和相關存款人關係的無形資產。因此，購買方應將存款人關係單獨於商譽作為無形資產確認。

（2） 被購買方擁有一項注冊商標、以及書面文件的形式生產該商標產品的專門技術（但非專利）。為轉移該商標的所有權，所有者同時要轉移所有必要的東西給新所有者，以保證其能生產出與原所有者生產的無差別的產品和服務。由於如果相關商標被出售，則該非專利的專門技術就要從被購買方或合併後主體分離並被出售，因此該項非專利的專門技術符合可分離標準。

回購權

35 作為企業合併的一部分，購買方可能回購之前授予被購買方

使用其一項或多項已確認或未確認資產的權利。類似權利的例子包括，在特許經營權協議下使用購買方商標的權利、或在技術授權協議下使用購買方技術的權利。回購權是購買方單獨於商譽所確認的可辨認無形資產。第29段提供了計量回購權的指南，第55段提供了回購權後續會計處理的指南。

36 如果產生回購權的合同條款相對於相同或類似項目的當前市場交易條款是有利的或不利的，則購買方應確認結算利得或損失。本附錄第52段提供了計量結算利得或損失的指南。

有組織的員工和其他不可辨認項目

37 購買方將所取得的購買日不可辨認的無形資產的價值包含在商譽中。例如，購買方可以把價值歸屬於有組織的員工的存在，有組織的員工是指可以讓購買方在購買日繼續經營被購買業務的現有員工組合。有組織的員工並不代表熟練員工的智力資本（被購買方的僱員在工作崗位上的專門知識和經驗）。由於有組織的員工不屬於單獨於商譽確認的可辨認資產，因此歸屬於有組織的員工的價值包含在商譽中。

38 購買方還要將購買日不符合確認為資產的項目所歸屬的價值歸入商譽。例如，購買方可以將價值歸屬於購買日被購買方正在與預期的新客戶談判的潛在合同。因為這些潛在合同本身在購買日並不構成資產，故購買方不將它們單獨於商譽確認。購買方後續不應因購買日後發生的事項而將這些合同的價值從商譽中重分類出來。然而，購買方應當評估購買後不久發生事項的相關事實和環境，以確定單獨可確認的無形資產在購買日是否存在。

39 初始確認後，購買方應根據《國際會計準則第38號——無形

資產》的規定對企業合併中取得的無形資產進行會計處理。然而，正如《國際會計準則第38號》第3段所描述的那樣，初始確認後一些取得的無形資產的後續計量由其他國際財務報告準則規定。

40 可辨認性標準決定無形資產是否單獨於商譽確認。然而，此標準既未對無形資產公允價值計量提供指南，也未限制在計量無形資產公允價值時採用的假設。例如，購買方在計量公允價值時，可能將市場參與者在對無形資產定價時所使用的假設納入考慮，例如對未來合同續約的預期。續約本身對符合可辨認性標準並不是必須的。（然而，見第29段，該段對企業合併中確認的回購權的公允價值計量原則規定了例外。）《國際會計準則第38號》第36段和第37段對確定是否應將無形資產與其他無形或有形資產併入單一的記帳單位元提供了指南。

計量特定可辨認資產和被購買方非控制性權益的公允價值（準則第18段和第19段的應用）

現金流量不確定的資產（估價備抵）

41 對於企業合併中取得的、以購買日公允價值計量的資產，購買方不應在購買日確認單獨的估價備抵，因為未來現金流量不確定性的影響包括在公允價值計量中。例如，因為本國際財務報告準則要求購買方按照企業合併會計，以購買日的公允價值計量取得的應收項目（包括貸款），因此購買方對於在當日被視為不可收回的合同現金流量或預期信貸損失的損失準備，不應確認單獨的估價備抵。

被購買方是出租人的經營租賃相關的資產

42 對於被購買方是出租人的經營租賃，購買方在計量經營租賃資產（比如建築物或專利權）購買日公允價值時，應當考慮租賃條款。

換句話說，正如本附錄第29段對被購買方是承租人的租賃所規定的，如果經營租賃條款相對於市場條款是有利的或不利的，則購買方不應確認單獨的資產或負債。

購買方不打算使用的資產或者打算以不同於其他市場參與者的方式使用的資產

43 出於保護其競爭地位或其他原因，購買方可能不打算積極地使用所取得的非金融資產，或者購買方可能不打算按最高效率和最佳用途使用該資產。例如，在獲得用於研發的無形資產的情況下，購買方計劃保守地使用該資產以防止他人也能夠使用。但是，購買方應當按照其他市場參與者在合理定價前提下最高效率和最佳使用時的公允價值來計量該資產，在初始計量和後續為減值測試計量公允價值減去處置費用時都應同樣考慮。

被購買方的非控制性權益

44 本國際財務報告準則允許購買方按購買日的公允價值來計量被購買方的非控制性權益。某些情況下，購買方能以權益份額（即那些不是購買方持有的權益份額）在活躍市場上的報價為基礎來計量非控制性權益在購買日的公允價值。然而在其他情況下，權益份額在活躍市場上的報價是不可獲得的。在這些情況下，購買方就要採用其他估值技術來確定非控制性權益的公允價值。

45 購買方在被購買方中的權益和被購買方非控制性權益的每股公允價值可能不同。主要的差異很可能是因為購買方在被購買方中權益份額的每股公允價值包含了控制溢價，或相反地，如果市場參與者在給非控制性權益定價時會考慮這種溢價或折價，那麼非控制性權益每股公允價值包括缺乏控制權的折價（也稱作非控制性權益折價）。

計量商譽或廉價購買產生的利得

採用估值技術計量購買方在被購買方中權益的購買日公允價值（準則第33段的應用）

46 在沒有轉移對價而實現的企業合併中，購買方必須用其在被購買方中權益的公允價值來替代所轉移對價的購買日公允價值，以計量商譽或廉價購買產生的利得（見第32段至第34段）。

對共同主體合併應用購買法的特殊考慮（準則第33段的應用）

47 當兩個共同主體合併時，在被購買方中的權益或成員權益的公允價值（或被購買方的公允價值）比購買方轉移的成員權益的公允價值更能可靠計量。在這種情況下，第33段要求購買方採用購買日被購買方權益的公允價值來確定商譽的金額，而不是採用購買方作為對價轉移的權益在購買日的公允價值。另外，共同主體合併中的購買方應將被購買方的淨資產直接增加其財務狀況表中的資本或權益，而非將其作為留存收益的增加，這種做法與其他類型主體應用購買法是一致的。

48 儘管共同主體在許多方面和其他業務是類似的，但其也有顯著的特徵，這主要是因為其成員既包括客戶又包括所有者。共同主體中的成員通常希望從成員關係中獲得利益，該利益通常是以減少商品和服務費用或合作社股息的形式。每位成員所分配的合作社股息比例通常按照當年成員與共同主體之間發生的業務量來確定。

49 共同主體的公允價值計量應當包括市場參與者作出的有關未來成員利益的假設，以及市場參與者作出的有關該共同主體的其他相關假設。例如，可能採用現值法來計量共同主體的公允價值。作為模型輸入值的現金流量應當基於共同主體的期望現金流，該部分現金

流量很可能反映成員利益的減少，比如商品和服務費用的減少。

確定屬於企業合併交易的部分（準則第51段和第52段的應用）

50 購買方應當考慮下列因素（考慮時既不是相互排除也不是唯一決定），以確定交易是否是與被購買方交換的一部分或者該交易是否應單獨於企業合併：

（1） **交易的原因**——理解合併各方（購買方和被購買方以及他們的所有者、董事和經理——及其代理者）進行特定交易或安排的原因，將有助於了解該交易是否是轉移對價、取得的資產或承擔的負債的一部分。例如，如果交易主要是為了購買方或合併後主體的利益，而非主要為了被購買方或其合併前的所有者的利益而進行的，支付的交易價格部分（以及相關的資產和負債）不大可能是與被購買方交易的一部分。因而，購買方應將該部分單獨於企業合併進行會計處理。

（2） **哪方發起的交易**——理解是由哪方發起的交易可以有助於了解該交易是否是與被購買方交易的一部分。例如，由購買方發起的交易或其他事項可能是出於為購買方或合併後主體提供未來經濟利益目的而進行的，而被購買方或其合併前的所有者僅能獲得很少或幾乎沒有經濟利益。另一方面，由被購買方或其前所有者發起的交易和安排不大可能是為了購買方或合併後主體的利益，而更可能是企業合併交易的一部分。

（3） **交易的時間安排**——交易的時間安排也可以有助於了解該交易是否是與被購買方交易的一部分。例如，購買方和被購買方在企業合併條款協商階段發生的交易可能是出於企業合併的意圖而進行的，以給購買方或合併後主體提供未來經濟利益。如果是這樣的話，被購買方或其企業合併前的所有者除了他們作為合併後主體的一方而獲取利益外，從該交易中可能僅獲得很少或幾乎沒有經濟利益。

有效安排企業合併中購買方和被購買方之前存在的關係〔準則第52段(1)的應用〕

51 購買方和被購買方在其意圖進行企業合併之前可能就存在某種關係，這裡被稱為“之前存在的關係”。購買方和被購買方之前存在的關係可能是契約性的（例如賣主與客戶、或授權者與被授權者）或非契約性的（例如原告和被告）。

52 如果企業合併有效安排了之前存在的關係，購買方應確認利得或損失，並按以下方式計量：

（1） 對於之前存在的非契約性的關係（如訴訟），按公允價值計量。

（2） 對於之前存在的契約性的關係，按照下列①和②中的較小者計量：

①從購買方角度看，該合同與相同或相似項目的當前市場交易條款相比有利或不利的金額。（不利合同是較當前市場交易條款不利的合同。它並不一定是虧損性合同，即履行合同的義務導致的不可避免成本超過了該合同下的預期經濟利益）。

②合同中不利的一方可獲得合同安排條款所規定的金額。

如果②小於①，則其差額作為企業合併會計處理的一部分。

利得和損失的確認金額可能部分地取決於購買方之前是否確認了相關的資產或負債，因而報告的利得或損失可能不同於應用上述規定計算的金額。

53 之前存在的關係可能是購買方確認為回購權的合同。當合同條款較相同或相似項目的當前市場交易定價有利或不利時，購買方單獨於企業合併確認有效安排該合同的利得或損失，並根據本附錄第52段的規定計量。

對僱員或出售方股東的或有支付安排〔準則第52段(2)的應用〕

54 對僱員或出售方股東的或有支付安排是企業合併中的或有對價、還是獨立交易，取決於該安排的性質。理解該購買協議為何包含或有對價條款、誰發起該安排以及何時各方進行該安排，可能有助於評估該安排的性質。

55 如果尚未明確對僱員或出售方股東的支付安排是與被購買方交易的一部分、還是單獨於企業合併的交易，那麼購買方應考慮下列指標：

(1) 持續僱傭——對成為核心僱員的出售方股東的持續僱傭條款可能意味著該交易實質是一項或有對價安排。持續僱傭的相關條款可能包含在僱傭協議、購買協議或其他文件中。僱傭終止、支付自動喪失的或有支付安排是為企業合併後的服務提供的報酬。或有支付不受僱傭活動終止影響的安排表明或有支付是額外支付的對價而非報酬。

(2) 持續僱傭的時間——如果要求的僱傭期超過或有支付的期間或兩者一致，該事實表明或有支付實質上是報酬。

(3) 報酬的水平——相對於合併後主體的其他核心僱員，在報酬而非或有支付方面維持一個較高的水平，可能表明或有支付是額外的對價而不是報酬。

(4) 向僱員的增量支付——如果沒有成為僱員的出售方股東收到的每股或有支付比那些成為合併後主體僱員的股東收到的要少，這一事實表明給成為僱員的出售方股東或有支付的增量金額是報酬。

(5) 擁有的股份數量——仍為核心僱員的出售方股東擁有的股份相對數量可能表明了或有對價安排的實質。例如，如果實質上擁有被購買方所有股份的出售方股東仍是核心僱員，該事實可能表明該

安排實質上是分紅制安排，意圖是為合併後的服務提供報酬。另一種情況是，如果仍為核心僱員的出售方股東僅擁有少部分被購買方的股份，而且出售方股東每股獲得相同金額的或有對價，這一事實可能表明或有支付是額外的對價。同時還要考慮與仍為核心僱員的出售方股東相關的各方（如家庭成員）所持有的合併前權益。

（6） *與估值的關聯*——如果購買日轉移的初始對價是基於被購買方估值所確定的數值範圍的低端，並且該或有規則與估值方法相關，則該事實可能表明該或有支付是額外的對價。另一種情況是，如果或有支付規則與先前的分紅制安排一致，則該事實表明安排的實質是提供報酬。

（7） *確定對價的規則*——用於確定或有支付的規則可能有助於評估安排的實質。例如，如果或有支付是建立在收益倍數基礎上，則可能表明該義務是企業合併中的或有對價，且該規則是為了確定或核實被購買方的公允價值。相反，如果或有支付是收益的特定百分比，則可能表明對僱員的義務是對僱員所提供服務給予報酬的分紅制安排。

（8） *其他協議和問題*——與出售方股東的其他安排條款（比如非競爭協議、未執行的合同、諮詢合同和財產租賃協議）和對或有支付的所得稅處理表明或有支付可歸屬於其他事項而非給被購買方的對價。例如，與購買相關聯，購買方可能與主要的出售方股東進行一項財產租賃。如果租賃合同規定的租金顯著低於市場水平，此項或有支付安排要求的給出租人（出售方股東）的部分或全部或有支付，可能是為使用租賃資產而進行的支付，該租賃資產要在購買方合併後財務報表中單獨確認。相反，如果租賃合同規定的租金與市場就該租賃資產的條款一致，對出售方股東的或有支付的安排可能就是企業合併中的或有對價。

購買方為換取被購買方僱員持有的獎勵的以股份為基礎的支付獎勵〔準則第52段（2）的應用〕

56 購買方可能用其以股份為基礎的支付獎勵[2]（替代獎勵）來交換被購買方僱員持有的獎勵。與企業合併相關聯的股票期權或其他以股份為基礎的支付獎勵的交換，根據《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》作為對以股份為基礎的支付獎勵的修正進行會計處理。如果購買方替換被購買方僱員的獎勵，在計量企業合併中轉移的對價時，應當包括全部或部分基於市場計量的購買方替代獎勵的金額。附錄二第57段至第62段對如何分配基於市場的計量值提供了指南。然而，在某些情況下，被購買方獎勵將會隨企業合併而到期，並且如果購買方沒有義務替換被購買方的獎勵時，它這樣作了，那麼根據《國際財務報告準則第2號》，替代獎勵的全部以市場為基礎的價值應確認為合併後財務報表中的報酬成本。也就是說，在計量企業合併中轉移的對價時，不應包括這些獎勵基於市場的計量值。如果被購買方或其僱員有能力執行該替代，則購買方就有負有替代被購買方獎勵的義務。例如，為了應用本規定，如果下列各項對替代進行了規定，則購買方負有替代被購買方獎勵的義務：

（1） 購買協議的條款；

（2） 被購買方獎勵的條款；或者

（3） 適用的法律或規章。

57 為確定作為轉移給被購買方對價的一部分的替代獎勵，以及為合併後服務支付的報酬，購買方應按照《國際財務報告準則第2號》，對其授予的替代獎勵和購買日被購買方獎勵進行計量。作為與被購買

---

2 在附錄二第56段至第62段中，術語“以股份為基礎的支付獎勵”指的是授予或未授予的以股份為基礎的交易。

方交換所轉移對價一部分的替代獎勵的以市場為基礎的價值部分，應當與可歸屬於合併前服務的被購買方獎勵部分相等。

58 可歸屬於合併前服務的替代獎勵部分等於被購買方獎勵基於市場的計量值，乘以授予期已過部分占整個授予期或者被購買方獎勵的原始授予期兩者中較長者的比例。授予期是所有特定的授予條件都滿足的期間。《國際財務報告準則第2號》中對授予條件進行了定義。

59 可歸屬於合併後服務的非既定替代獎勵部分，以及由此被確認為合併後財務報表中的報酬成本，其金額等於替代獎勵的以市場為基礎的總價值減去可歸屬於合併前服務的金額。因此，對於替代獎勵的以市場為基礎的價值超過被購買方獎勵的基於市場計量值的部分，購買方將該超過部分歸屬於合併後服務，並確認為合併後財務報表中的報酬成本。不論在購買日之前僱員是否完成了被購買方獎勵行權所需要的服務，如果需要購買後的服務，則購買方就應當將替代獎勵的一部分歸屬於合併後服務。

60 歸屬於合併前服務的未授予替代獎勵部分，以及歸屬於合併後服務的部分，應當反映了對預期會行權的替代獎勵數量的最佳估計。例如，歸屬於合併前服務的替代獎勵部分基於市場的計量值是100貨幣單位，購買方預計只有95%的獎勵會行權，則計入企業合併轉移對價的金額就是95貨幣單位。預期會行權的替代獎勵估計數的改變，反映在估計數發生改變或行權權利喪失期間的報酬成本中，而不是作為對企業合併轉移對價的調整。類似地，購買日後發生的其他事項（比如與業績條件有關的獎勵的修正或其最終結果）的影響，在確定事項發生當期的報酬成本時，應根據《國際財務報告準則第2號》進行會計處理。

61 根據《國際財務報告準則第2號》的規定，不論替代獎勵被分類為負債或是權益性工具，確定可歸屬於合併前或合併後服務的替代獎勵部分時應當應用相同的規定。對於購買日後分類為負債的獎勵，其基於市場計量值的所有變動和相關的所得稅影響，在購買方合併後變動發生期間的財務報表中進行確認。

62 以股份為基礎的支付替代獎勵產生的所得稅影響，應按照《國際會計準則第12號——所得稅》的規定進行確認。

被購買方的以權益結算的以股份為基礎的支付交易

62A 被購買方可能會有發行在外的以股份為基礎的支付交易，購買方不以自己的以股份為基礎的支付交易去交換這些交易。如果被授予，那麼那些被購買方的以股份為基礎的支付交易是被購買方的非控制性權益的一部分，並且基於市場計量值進行計量。如果沒有被授予，根據第19段和第30段，將購買日視作授權日，那些交易基於市場計量值進行計量。

62B 未被授予的以股份為基礎的支付交易基於市場的計量值，以授予期已過部分占整個授予期或者以股份為基礎的支付交易的原始授予期兩者中較長者的比例為基礎分配至非控制性權益。餘額分配至企業合併後的服務中。

對後續計量和會計處理提供指南的其他國際財務報告準則（準則第54段的應用）

63 對企業合併中取得的資產或承擔、發生的負債後續計量和會計處理提供指南的其他國際財務報告準則例如下列各項：

（1） 《國際會計準則第38號》對企業合併中取得的可辨認無形資產的會計處理進行了規定。購買方應採用購買日所確認的金額減去

累計的減值損失來計量商譽。《國際會計準則第36號——資產減值》規定了減值損失的會計處理。

（2） 《國際財務報告準則第4號——保險合同》對企業合併中取得的保險合同的後續會計處理提供了指南。

（3） 《國際會計準則第12號》對企業合併中取得的遞延所得稅資產（包括未確認的遞延所得稅資產）和遞延所得稅負債的後續會計處理進行了規定。

（4） 《國際財務報告準則第2號》對由購買方發行的可歸屬於僱員未來服務的以股份為基礎的替代支付獎勵部分的後續計量和會計處理提供了指南。

（5） 《國際財務報告準則第10號》對母公司獲得子公司控制權後母公司在子公司中的所有權份額變動的會計處理提供了指南。

披露（準則第59段和第61段的應用）

64 為達到第59段中的目標，購買方應當對報告期內發生的各項企業合併披露下列信息：

（1） 被購買方的名稱和說明。

（2） 購買日。

（3） 取得的表決權權益的百分比。

（4） 企業合併的主要原因及對購買方如何取得被購買方控制權的描述。

（5） 對所確認的商譽的構成因素的定性描述，比如被購買方和購買方合併活動產生的預期協同效應、不符合單獨確認標準的無形資產及其他因素。

（6） 轉移的總對價在購買日的公允價值及各主要類別對價在購買日的公允價值，比如：

①現金；

②其他有形或無形資產，包括購買方的業務或子公司；

③發生的負債，例如或有對價負債；以及

④購買方的權益，包括已發行或可發行的工具或權益的數量、以及這些工具或權益公允價值的計量方法。

（7） 對於或有對價安排和補償性資產：

①購買日所確認的金額；

②對該安排的描述和確定支付金額的基礎；以及

③對結果（未折現）範圍的估計，或者若無法估計範圍，則應當披露不能估計的事實及原因。如果支付金額沒有上限，購買方應披露這一事實。

（8） 對於取得的應收項目：

①應收項目的公允價值；

②應收項目總合同金額；以及

③購買日對預期不能收回的合同現金流量的最佳估計。

這項披露應當按照應收項目的主要類別提供，比如貸款、直接融資租賃和其他類別的應收項目。

（9） 取得的主要類別資產和承擔的主要類別負債在購買日所確認的金額。

（10）對於根據第23段確認的各或有負債，應披露《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》第85段要求的信息。如果或有負債因其公允價值不能可靠計量而未予確認，則購買方應披露：

①《國際會計準則第37號》第86段中要求的信息；以及

②該負債不能可靠計量的原因。

（11）預期稅收上可抵扣的商譽總金額。

（12）對於根據第51段單獨於企業合併中取得資產和承擔負債確認的交易，應披露：

①各項交易的說明；

②購買方對各項交易是如何進行會計處理的；

③對各項交易確認的金額、以及各項確認的金額在財務報表中的單列項目；以及

④如果該交易是有效安排合併之前存在的關係，則披露該安排金額的確定方法。

（13）按照上述（12）的要求，對單獨確認的交易的披露應當包括合併相關成本金額、作為費用確認的相關成本金額、以及這些費用在綜合收益表中確認的單列項目。未確認為費用的發行成本金額及其確認方式也應披露。

（14）在廉價購買中（見第34段至第36段）應披露：

①根據第34段確認的利得金額、以及該利得在綜合收益表中確認的單列項目；以及

②該交易產生利得的原因說明。

（15）對於購買方在購買日持有的被購買方權益小於100%的各項企業合併，應披露：

①在購買日確認的被購買方非控制性權益的金額及該金額的計量基礎；以及

②對以公允價值計量的各被購買方非控制性權益，披露用於計量該價值的估值技術和重要的輸入值。

（16）在分階段實現的企業合併中，應披露：

①在購買日之前那一刻購買方持有的被購買方權益在購買日的公允價值；以及

②對在購買日之前購買方持有的被購買方權益的公允價值進行重新計量產生的利得或損失金額（見第42段），及該利得或損失在綜合收益表中確認的單列項目。

（17）還應披露下列信息：

①報告期內包括在合併綜合收益表中被購買方自購買日起的收

入和損益金額；以及

②假定當年發生的所有企業合併的購買日都是年度報告期初，合併後主體在當期的收入和損益。

如果本段要求的信息披露是不切實可行的，則購買方應披露這一事實，並解釋為何披露是不切實可行的。本國際財務報告準則採用的術語“不切實可行”與《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》中的含義相同。

65 對於報告期內發生的單個來看不重要、但合起來看重要的企業合併，購買方應匯總披露第64段（5）至（17）要求的信息。

66 如果企業合併的購買日在報告期末之後、財務報表批准報出之前，則購買方應披露第64段要求的信息，除非在財務報表批准報出時企業合併的初始會計處理尚未完成。在這種情況下，購買方應說明未予披露的內容及原因。

67 為了達到第61段的目標，對於各重要的企業合併、或者單個來看不重要但合起來看重要的企業合併，購買方應披露下列信息：

（1） 如果企業合併的初始會計處理尚未完成（見第45段），即因此對於特定資產、負債、非控制性權益或對價項目以及在財務報表中確認的企業合併金額僅是暫時確定時，應披露：

①企業合併的初始會計處理尚未完成的原因；

②初始會計處理尚未完成的資產、負債、權益和對價項目；以及

③根據第49段在報告期內所確認的計量期間調整的性質和金額。

（2） 對購買日後各報告期應披露下列信息，直到主體收回、出售或有對價資產或喪失對或有對價資產的權利，或者直到主體清償或有對價負債或該負債被取消或到期：

①已確認金額的任何變動，包括由於清償產生的差異；

②結果（未折現的）取值範圍的任何變動和這些變動的原因；以及

③計量或有對價所採用的估值技術和關鍵的模型輸入值。

（3） 對於企業合併中確認的或有負債，購買方應根據《國際會計準則第37號》第84段和第85段對各類準備披露所要求的信息。

（4） 商譽的帳面金額在報告期初和期末之間的調節過程，並應單獨反映下列各項：

①報告期初的商譽總金額和累計減值損失。

②報告期內確認的額外商譽，除非在購買時商譽被包含在滿足《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》中的持有待售分類標準的處置組中。

③根據第67段在報告期內遞延所得稅資產的後續確認導致的調整。

④包含在根據《國際財務報告準則第5號》分類為持有待售的處置組中的商譽，以及以前未包含在分類為持有待售的處置組中、報告期內終止確認的商譽。

⑤根據《國際會計準則第36號》在報告期內確認的減值損失。（除本規定外，《國際會計準則第36號》還要求披露關於商譽可收回金額和減值的信息。）

⑥根據《國際會計準則第21號——匯率的變動影響》在報告期內產生的淨匯率差異。

⑦報告期內帳面金額的其他變動。

⑧報告期末的商譽總金額和累計減值損失。

（5） 滿足下列兩個條件的本報告期確認的利得或損失，應披露其金額並進行解釋：

①與在當期或以前報告期實現的企業合併中取得的可辨認資產

或承擔的負債相關；

②其規模、性質和影響範圍達到這樣的程度，即其披露與理解合併後主體的財務報表是相關的。

僅涉及共同主體或者僅通過合同實現的企業合併的過渡性規定（準則第66段的應用）

68 第64段規定，本國際財務報告準則應採用未來適用法應用於購買日在2009年7月1日或以後日期開始的第一個年度報告期間期初或之後的企業合併。鼓勵提前採用。然而，主體僅應在開始於2007年6月30日或以後期間的年度報告期採用本國際財務報告準則。如果主體在本國際財務報告準則生效日期之前採用，則應披露這一事實並同時應用《國際會計準則第27號》（2008年修訂）。

69 對於僅涉及共同主體或者僅通過合同實現的企業合併，如果其購買日早於本國際財務報告準則的應用，採用未來適用法應用本國際財務報告準則的規定會產生下列影響：

（1） 分類——主體應當繼續按照以前對此類企業合併的會計政策對以前的企業合併進行分類。

（2） 以前確認的商譽——在本國際財務報告準則應用的首個年度期間的期初，以前企業合併產生的商譽的帳面金額應當是按照主體以前會計政策在當日的帳面金額。在確定該金額時，主體應當抵銷該商譽的帳面累計攤銷額和相應的價值減少。不應對商譽的帳面金額進行其他調整。

（3） 以前作為權益抵減的商譽——主體以前的會計政策可能造成以前企業合併產生的商譽作為權益的抵減確認。在這種情況下，主體不應在本國際財務報告準則應用的首個年度期間期初將該商譽作為資產確認。並且，主體在部分或全部處置與此商譽相關的業務時，

或者與此商譽相關的現金產出單元發生減值時，主體不應將此商譽的任何部分確認為損益。

（4） 商譽的後續會計處理——自本國際財務報告準則應用的首個年度期間期初開始，主體應當對以前企業合併產生的商譽停止攤銷，並應當根據《國際會計準則第36號》對商譽進行減值測試。

（5） 以前確認的負商譽——對以前企業合併採用購買法進行會計處理的主體，對於主體在被購買方可辨認資產和負債的淨公允價值中所佔的權益超過該權益成本的部分（有時被稱為負商譽），主體可能已經對此確認了一項遞延貸項。如果是這樣的話，主體應在本國際財務報告準則應用的首個年度期間期初，對該遞延貸項的帳面金額終止確認，並對該日留存收益的期初餘額進行相應調整。

國際財務報告準則第4號——保險合同

目　　錄

起始段落

目　標 …… 1

範　圍 …… 2

嵌入衍生工具 …… 7

存款成分的分拆 …… 10

確認和計量 …… 13

對其他國際財務報告準則的要求的暫時豁免 …… 13

會計政策變更 …… 21

在企業合併或一攬子轉讓中取得的保險合同 …… 31

相機參與分紅特徵 …… 34

披　露 …… 36

已確認金額的解釋 …… 36

源於保險合同的風險的性質和程度 …… 38

生效日期和過渡性規定 …… 40

披露 …… 42

金融資產的重新指定 …… 45

附　錄

附錄一　術語表

附錄二　保險合同的定義

國際財務報告準則第4號——保險合同

目　標

1 本國際財務報告準則的目標是在理事會完成保險合同項目第二階段之前，規範所有簽發保險合同的主體（本國際財務報告準則稱之為承保人）對保險合同的財務報告。特別是，本國際財務報告準則要求：

（1） 承保人對保險合同的會計處理作有限的改進。

（2） 披露相關信息，識別和解釋承保人財務報表中因保險合同而產生的金額，以幫助這些財務報表的使用者理解源于保險合同的未來現金流量的金額、時間及其不確定性。

範　圍

2 主體應將本國際財務報告準則應用於：

（1） 簽發的保險合同（包括再保險合同），以及持有的再保險合同。

（2） 簽發的具有相機參與分紅特徵的金融工具（見第 35 段）。《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》要求披露金融工具的信息，包括具有相機參與分紅特徵的金融工具的信息。

3 本國際財務報告準則不涉及承保人其他方面的會計處理，例如，對承保人持有的金融資產和承保人發行的金融負債的會計處理（見《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》、《國際財務報告準則第 7 號》和《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》），但第 45 段的過渡性條款除外。

4 主體不應將本國際財務報告準則應用於：

（1） 製造商、經銷商或零售商直接提供的產品保證（見《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》和《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》）。

（2） 僱主在僱員福利計劃中的資產和負債（見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》和《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》），以及設定受益退休計劃中報告的退休福利義務（見《國際會計準則第 26 號——退休福利計劃的會計和報告》）。

（3） 取決於某一非金融項目（例如，某些特許權使用費、版稅、或有租金以及類似項目）未來使用情況或使用權的合約權利或合約義務，以及嵌入在融資租賃中的承租人的擔保餘值（見《國際會計準則第 17 號——租賃》、《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》和《國際會計準則第 38 號——無形資產》）。

（4） 財務擔保合同，除非承保人之前明確將此類合同視為保險合同，並應用保險合同的會計處理方法，在這種情況下，承保人可選擇適用《國際會計準則第 32 號》、《國際財務報告準則第 7 號》、《國際財務報告準則第 9 號》或者本準則處理此類財務擔保合同。承保人可就每個合同逐一選擇適用的準則，但一經選定不可變更。

（5） 在企業合併中應付或者應收的或有對價（見《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》）。

（6） 主體持有的直接保險合同（即主體是投保人的直接保險合同）。但是，分保人持有的再保險合同應當按照本國際財務報告準則進行處理。

5 為便於敘述，本國際財務報告準則將所有簽發保險合同的主體描述為承保人，不論該承保人在法律或監管意義上是否被視為承保人。

6 再保險合同是保險合同中的一類。因此，本國際財務報告準則中對保險合同的所有規定同樣適用於再保險合同。

嵌入衍生工具

7 《國際財務報告準則第 9 號》要求主體將某些嵌入衍生工具從其主合同中分離出來，以公允價值計量且其變動計入損益。《國際財務報告準則第 9 號》適用於嵌入保險合同中的衍生工具，除非該衍生工具本身就是一份保險合同。

8 作為《國際財務報告準則第 9 號》上述要求的例外，承保人不必將投保人可以按固定金額（或以固定金額和利率為基礎的金額）退還保險合同的選擇權從主合同中分離出來，並以公允價值計量，即使行權價格不同於主保險負債的帳面金額。但是，《國際財務報告準則第 9 號》中的上述要求適用於嵌入保險合同中的看跌期權或現金退保選擇權，如果退保價值隨同某一金融變量（例如，資本或商品價格或指數）或者某一與合同一方不特定相關的非金融變量的變動而變化。此外，如果持有人能否行使看跌期權或現金退保選擇權取決於上述變量的變動（例如，當股票市場指數達到某一特定水平時，持有人才能行使看跌期權），上述要求也應適用。

9 第 8 段同樣適用於退還具有相機參與分紅特徵的金融工具的退保選擇權。

存款成分的分拆

10 某些保險合同同時含有保險成分和存款成分。在某些情況下，要求或允許承保人對這些成分進行分拆：

（1） 如果同時滿足以下兩個條件，則要求進行分拆：

①承保人能夠單獨計量存款成分（包括嵌入退保選擇權）（即，

不考慮保險成分）。

②承保人的會計政策不要求確認因存款成分產生的所有義務和權利。

（2） 如果承保人能夠單獨計量存款成分（如上述（1）①），但其會計政策要求確認因存款成分產生的所有義務和權利，則允許但不要求進行分拆，不論用於計量這些權利和義務的基礎是甚麼。

（3） 如果承保人不能單獨計量存款成分（如上述（1）①），則禁止進行分拆。

11 以下是一個承保人會計政策不要求確認因存款成分產生的所有義務的例子。分保人從再保人那裡收到了對損失的補償，但合約使分保人承擔了在未來年度歸還該補償的義務。該義務是因存款成分而產生的。如果分保人的會計政策允許將該補償確認為收益而不確認因此產生的義務，則要求進行分拆。

12 為了對一項合同進行分拆，承保人應當：

（1） 將本國際財務報告準則應用於保險成分。

（2） 將《國際財務報告準則第 9 號》應用於存款成分。

確認和計量

對其他國際財務報告準則的要求的暫時豁免

13 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》第 10 段至第 12 段規定了若某項目沒有具體適用的國際財務報告準則，主體用以制定會計政策的標準。但是，本國際財務報告準則豁免承保人將這些標準應用於針對下列項目的會計政策：

（1） 簽發的保險合同（包括有關的取得成本和無形資產，例如第 31 段和第 32 段中描述的那些）；以及

（2） 持有的再保險合同。

14 但是，本國際財務報告準則沒有豁免承保人遵循《國際會計準則第 8 號》第 10 段至第 12 段中所規定標準的某些含義。尤其是，承保人：

（1） 不應當將可能的未來索賠準備確認為負債，如果引起這些索賠的保險合同在報告日尚不存在（例如巨災準備和均衡準備）。

（2） 應當進行第 15 段至第 19 段中所描述的負債充足性測試。

（3） 當且僅當保險負債或其一部分被清償時，即當保險合同中規定的義務被解除、取消或到期時，才應當將保險負債或其一部分從財務狀況表中去除。

（4） 不應當：

①將再保險資產與相關的保險負債相抵銷；或者

②將再保險合同產生的收益或費用與相關的保險合同產生的費用或收益相抵銷。

（5） 應當考慮再保險資產是否發生了減值（見第 20 段）。

負債充足性測試

15 承保人應當在每個報告期末，使用保險合同產生的未來現金流量的現行估計來評估它確認的保險負債是否充足。如果評估表明，從估計的未來現金流量來看，其保險負債的帳面金額（減去相關遞延取得成本和相關無形資產，例如第 31 段和第 32 段中論述的）是不充足的，那麼整個不足數應當被確認為損益。

16 如果承保人實施的負債充足性測試滿足規定的最低要求，那麼本國際財務報告準則不作進一步的要求。最低要求是：

（1） 測試時考慮所有合約性現金流量和諸如索賠處理費等相關現金流量以及嵌入選擇權和擔保所產生的現金流量的現行估計。

（2） 如果測試顯示負債是不充足的，將整個不足數確認為損益。

17 如果承保人的會計政策不要求實施滿足第 16 段中最低要求的負債充足性測試，承保人應當：

（1） 確定減去下列項目帳面金額後的相關保險負債[1]的帳面金額：

①所有相關的遞延取得成本；以及

②所有相關的無形資產，例如那些在企業合併或一攬子轉讓中取得的無形資產（見第 31 段和第 32 段）。但是，相關的再保險資產不在考慮之列，因為承保人對再保險資產單獨進行會計處理（見第 20 段）。

（2） 如果相關保險負債屬於《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》的範圍，確定（1）中所描述的金額是否低於《國際會計準則第 37 號》所要求的帳面金額。如果低於所要求的帳面金額，承保人應當將整個差異數確認為損益，並且減少相關遞延取得成本或無形資產的帳面金額，或者增加相關保險負債的帳面金額。

18 如果承保人的負債充足性測試滿足第 16 段的最低要求，該測試應當在測試所指定的匯總層次上進行。如果負債充足性測試不滿足上述最低要求，應在組合的層面上進行本國際財務報告準則第 17 段所述的比較，該組合由承受大體類似風險並作為一個組合管理的合同構成。

---

1 相關保險負債是指那些承保人的會計政策沒有要求對之實施滿足第 16 段中最低要求的負債充足性測試的保險負債（以及相關遞延取得成本和相關無形資產）。

19 當且僅當第 17 段(2)中描述的金額反映未來的投資收益(見第 27 段至第 29 段)時，第 17 段(1)中描述的金額(即應用《國際會計準則第 37 號》得出的金額)才應反映未來的投資收益。

再保險資產的減值

20 如果分保人的再保險資產發生了減值，則分保人應當相應減少其帳面金額，並將減值損失確認為損益。再保險資產發生減值，當且僅當：

(1) 有客觀的證據表明，由於再保險資產初始確認後發生的事項，分保人可能收不到按照合同條款應收的全部金額；以及

(2) 上述事項對分保人將從再保人收取的金額的影響能夠可靠地計量。

會計政策變更

21 第 22 段至第 30 段既適用於已經採用國際財務報告準則的承保人作出的變更，也適用於首次採用國際財務報告準則的承保人作出的變更。

22 當且僅當變更保險合同的會計政策能使財務報表對其使用者的經濟決策需要而言更具相關性且不降低可靠性，或者更具可靠性且不降低相關性時，承保人才可以變更其保險合同的會計政策。承保人應當按照《國際會計準則第 8 號》中的標準判斷相關性和可靠性。

23 為了證實變更保險合同的會計政策是正確的，承保人應表明這種變更能夠使其財務報表更趨於符合《國際會計準則第 8 號》中的標準，但是這種變更不必完全遵循這些標準。下面將論述一些具體問題：

(1) 現行利率(第 24 段)；

（2） 現行實務的延續（第 25 段）；

（3） 審慎（第 26 段）；

（4） 未來投資收益（第 27 段至第 29 段）；以及

（5） 影子會計（第 30 段）。

現行市場利率

24 允許但不要求承保人變更其會計政策，以對指定的保險負債[2]進行重新計量，從而反映現行市場利率，並將這些負債的價值變動確認為損益。這時，承保人可能還會引入要求對指定的負債作出其他現行估計和假設的會計政策。本段允許承保人變更對指定負債的會計政策，而不必遵循《國際會計準則第 8 號》的要求，將這些會計政策一致地應用於所有類似的負債。如果承保人選擇對指定的負債應用本段的規定，則應當在這些負債被清償前的每個期間一貫地將現行市場利率（以及其他現行估計和假設，如果適用的話）應用於所有這些負債。

現行實務的延續

25 承保人可以繼續以下實務，但新引入這些實務則不符合第 22 段的規定：

（1） 在未折現的基礎上計量保險負債。

（2） 以超過公允價值的金額計量未來收取投資管理費的合約性權利，這裡的公允價值是與提供類似服務的其他市場參與者的當前收費相比較得出的。這些合約性權利開始時的公允價值很可能等於支付的初始成本，除非未來投資管理費和相關費用與市場參數不可比。

---

2 本段中，保險負債包括相關遞延取得成本，以及相關無形資產，比如第 31 段和第 32 段中所述的那些無形資產。

（3） 對子公司的保險合同（以及相關遞延取得成本和相關無形資產，如果有的話）使用不統一的會計政策，如同第 24 段允許的例外。如果這些會計政策不統一，那麼承保人可以變更這些政策，只要這種變更不致使會計政策更不一致，並且符合本國際財務報告準則的其他要求。

審 慎

26 承保人不必為了消除過度審慎而變更其保險合同的會計政策。但是，如果承保人在計量保險合同時已經足夠審慎，則不應當再額外增加審慎。

未來投資收益

27 承保人不必為了消除未來投資收益的影響而變更其保險合同的會計政策。但是，存在一個可推翻的假設：除非未來投資收益會影響合約性付款，承保人採用了一項在計量保險合同時反映未來投資收益的會計政策，將會降低其財務報表的相關性和可靠性。兩個反映未來投資收益的會計政策的例子：

（1） 使用的折現率反映了承保人資產的估計報酬；或者

（2） 以一個估計的回報率預計資產的報酬，再以一個不同的利率將預計報酬折現，並將折現值包含在負債的計量中。

28 當且僅當會計政策變更的其他方面能夠增加承保人財務報表的相關性和可靠性，並足以抵銷因考慮未來投資收益而導致的財務報表相關性和可靠性的降低時，承保人才可以推翻第 27 段中描述的可推翻的假設。例如，假定承保人現行的保險合同會計政策使用了過於審慎的初始假設，使用的折現率由監管部門規定而非直接參照市場狀況，並且沒有考慮一些嵌入選擇權和擔保。承保人可以通過轉而採用一種全面以投資者導向為基礎的會計處理來使其財務報表更為相

關且不降低其可靠性，這種會計處理已廣為使用，包括：

（1） 使用現行估計和假設；

（2） 作出合理（但不過度審慎的）調整以反映風險和不確定性；

（3） 計量嵌入選擇權和擔保時既反映其內在價值，也反映其時間價值；以及

（4） 使用現行市場折現率，即使這一折現率反映了承保人資產的估計回率。

29 在某些計量方法下，折現率被用於確定未來邊際利潤的現值。然後，使用公式將該邊際利潤歸屬到不同期間。在這些方法下，折現率只會間接影響負債的計量。特別地，使用不夠恰當的折現率對負債的初始計量只會產生有限的影響或者沒有影響。但是，在其他方法下，折現率直接決定負債的計量。在後一種情況下，因為採用以資產為基礎的折現率具有更大的影響，這時承保人通常不可能推翻第 27 段中的可推翻的假設。

影子會計

30 在某些會計模型中，承保人資產的已實現利得和損失對部分或全部（1）保險負債，（2）相關遞延取得成本以及（3）相關無形資產（例如第 31 段和第 32 段中所述的那些無形資產）的計量具有直接的影響。允許但不要求承保人變更其會計政策以使得已確認但未實現的資產利得或損失對負債計量的影響與已實現利得或損失的影響一樣。當且僅當未實現利得或損失確認為其他綜合收益時，才應將對保險負債（或遞延取得成本，或無形資產）的相應調整金額確認為其他綜合收益。這一實務有時被稱為“影子會計”。

在企業合併或一攬子轉讓中取得的保險合同

31 按照《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》的規定，承保人應當在購買日以公允價值計量在企業合併中承擔的保險負債和取得的保險資產。但是，允許但不要求承保人將所取得的保險合同的公允價值分成兩部分展開列報：

（1） 按照承保人本身簽發保險合同所適用的會計政策計量的一項負債；以及

（2） 一項無形資產，反映①所獲得的合約性保險權利以及所承擔的保險義務的公允價值與②（1）中所描述的金額之間的差額。對該資產的後續計量應當與相關保險負債的計量一致。

32 購買一攬子保險合同的承保人可以採用第 31 段中所描述的展開列報方式。

33 第 31 段和第 32 段中描述的無形資產不在《國際會計準則第 36 號——資產減值》和《國際會計準則第 38 號——無形資產》的範圍之內。但是，反映未來合同預期的客戶名單和客戶關係並不屬於企業合併日或一攬子轉讓日存在的合約性保險權利和合約性保險義務的一部分，應當適用《國際會計準則第 36 號》和《國際會計準則第 38 號》。

相機參與分紅特徵

保險合同中的相機參與分紅特徵

34 一些保險合同除了有擔保要素外，還包含相機參與分紅特徵。這類合同的簽發人：

（1） 可以但不必將擔保要素與相機參與分紅特徵分開確認。如果簽發人不對兩者分別確認，則應將整個合同歸類為負債。如果簽

發人對兩者分別歸類，則應當將擔保要素歸類為負債。

（2） 如果分別確認相機參與分紅特徵與擔保要素，則應將該特徵歸類為負債或者權益的一個單獨部分。本國際財務報告準則對簽發人如何確定該特徵是一項負債還是一項權益不作出規定。簽發人可以將該特徵部分劃分為負債和部分劃分為權益，這種劃分應當採用一貫的會計政策。簽發人不應當將該特徵歸類為一個既非負債亦非權益的中間類別。

（3） 可以將收到的所有保費確認為收入，而不必將與權益部分有關的保費分離出來。因此而產生的擔保要素的變動，以及相機參與分紅特徵中被歸類為負債部分的變動，應當確認為損益。如果部分或全部相機參與分紅特徵被歸類為權益，那麼一部分損益可以歸屬於該特徵（與一部分損益可以歸屬於非控制性權益一樣）。簽發人應當將可歸屬於相機參與分紅特徵中權益部分的損益確認為損益的分配，而不是費用或者收益（見《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》）。

（4） 如果合同含有屬於《國際財務報告準則第 9 號》範圍內的嵌入衍生工具，則應將《國際財務報告第 9 號》適用於該嵌入衍生工具。

（5） 對於第 14 段至第 20 段和第 34 段（1）至（4）中未涉及的所有方面，應繼續按照現行會計政策對這些合同進行處理，除非按照第 21 段至第 30 段中的方式變更這些會計政策。

金融工具中的相機參與分紅特徵

35 第 34 段的要求也適用於具有相機參與分紅特徵的金融工具。此外：

（1） 如果簽發人將整個相機參與分紅特徵歸類為負債，則應對整個合同（即包括擔保要素和相機參與分紅特徵）實施第 15 段至

第 19 段中的負債充足性測試。簽發人不必確定將《國際財務報告準則第 9 號》適用於擔保要素會產生的金額。

（2） 如果簽發人將部分或全部相機參與分紅特徵歸類為權益的一個單獨部分，那麼對整個合同確認的負債不應低於若擔保要素適用《國際財務報告準則第 9 號》時應有的金額。該金額應當包括合同退保選擇權的內在價值，但是，如果第 9 段豁免該選擇權以公允價值計量，則不必包括其時間價值。簽發人不必披露若將《國際財務報告準則第 9 號》適用於擔保要素會產生的金額，也不必單獨列示該金額。此外，如果已確認的所有負債明顯較高，那麼簽發人不必確定該金額。

（3） 雖然這些合同是金融工具，簽發人可以繼續將這些合同的保費確認為收入，並將因此而產生的負債帳面金額的增加確認為費用。

（4） 雖然這些合同是金融工具，將《國際財務報告準則第 7 號》第 20 段（2）應用於具有相機參與特徵的合同的發行人應當披露在損益中確認的總利息費用，但是不需要採用實際利率法計算這些利息費用。

披 露

已確認金額的解釋

36 承保人應披露相關信息，以識別和解釋承保人財務報表中因保險合同而產生的金額。

37 根據第 36 段，承保人應披露：

（1） 保險合同和相關資產、負債、收益及費用的會計政策。

（2） 因保險合同而產生的已確認資產、負債、收益和費用（以及現金流量，如果使用直接法列報現金流量表的話）。此外，如果承

保人是分保人，則還應當披露：

①已確認為損益的購買再保險的利得和損失；以及

②如果分保人將購買再保險產生的利得和損失予以遞延和攤銷，當期的攤銷額和期初及期末的未攤銷餘額。

（3） 確定對（2）中已確認金額的計量具有最大影響的假設時所使用的程序。如果可行的話，承保人還應當對這些假設進行定量披露。

（4） 計量保險資產和保險負債的假設發生變動所造成的影響，應分別列示對財務報表具有重要影響的每一變動的影響。

（5） 對保險負債、再保險資產以及相關的遞延取得成本（如果有的話）變動的調節。

源於保險合同的風險的性質和程度

38 承保人應當披露相關信息，以使其財務報表使用者能夠評價源于保險合同的風險的性質和程度。

39 根據第 38 段，承保人應當披露：

（1） 管理保險合同風險的目標、政策和過程，以及用於管理這些風險的方法。

（2） 〔已刪除〕

（3） 保險風險（包括經再保險降低風險之前和之後的保險風險）的信息，包括以下信息：

①對保險風險的敏感性（見第 39A 段）。

②保險風險的集中度，包括描述管理層如何確定集中度和確定的每一集中度（例如保險事件類型、地理區域或貨幣）的共同特徵。

③與以前估計相比的實際索賠（即索賠進展）。對那些賠付的金額和時間至今仍存在不確定性的索賠，有關索賠進展的披露應當追溯

至最早的重要索賠發生的期間，但追溯期不必超過 10 年。如果賠付金額和時間的不確定性通常在一年內解決，那麼承保人不必披露該索賠的索賠進展信息。

（4） 如果保險合同屬於《國際財務報告準則第 7 號》的範圍，則應當披露《國際財務報告準則第 7 號》第 31 段至第 42 段要求的有關信用風險、流動性風險和市場風險的信息。但是：

① 如果已披露已確認的保險負債產生的現金淨流出的預計時間，承保人不需要按照《國際財務報告準則第 7 號》第 39 段（1）和（2)的要求提供到期分析的信息。該信息可以採用分析的形式披露，根據預計時間表分析財務狀況表上已確認的金額。

② 如果採用替代的方法管理對市場狀況的敏感性，例如嵌入的價值分析，承保人可以採用這些敏感性分析方法以達到《國際財務報告準則第 7 號》第 40 段（1）的要求。這樣的承保人也應當披露《國際財務報告準則第 7 號》第 41 段要求的信息。

（5） 如果承保人沒有被要求也沒有以公允價值計量主保險合同中的嵌入衍生工具，則應披露有關該嵌入衍生工具的市場風險敞口的信息。

39A 根據第 39 段（3）①的要求，承保人應當披露以下（1）或（2）所描述的信息：

（1） 反映在報告期末相關風險變量發生合理可能的變化如何影響損益和權益的敏感性分析；進行敏感性分析時使用的方法和假設；與以前所應用的方法和假設的任何變化。但是，如果承保人採用一種替代的方法管理對市場狀況的敏感性，例如嵌入價值分析，承保人可以通過披露替代的敏感性分析和《國際財務報告準則第 7 號》第 41 段要求的信息，以滿足這一要求。

（2） 關於敏感性的定性信息，以及對承保人未來現金流量的

金額、時間和不確定性有重要影響的保險合同期限和條款的信息。

生效日期和過渡性規定

40 第41段至第45段中的過渡性規定既適用於在首次採用本國際財務報告準則時已採用國際財務報告準則的主體，也適用於首次採用國際財務報告準則的主體（首次採用者）。

41 主體應將本國際財務報告準則適用於自2005年1月1日或以後日期開始的年度期間。鼓勵提前採用。如果主體提前採用了本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

41A 2005年8月發佈《財務擔保合同》（對《國際會計準則第39號》和《國際財務報告準則第4號》的修訂）對第4段（4）、附錄二第18段（7）和附錄二第19段（6）進行了修訂。主體應對自2006年1月1日或以後日期開始的年度期間應用這些修訂內容。鼓勵提前採用。如果主體提前採用了本國際財務報告準則，則應披露這一事實，同時將這些對《國際會計準則第39號》和《國際會計準則第32號》的修訂應適用於該提前期[3]。

41B 《國際會計準則第1號》（2007年修訂）修訂了國際財務報告準則中的術語。另外修訂了第30段。主體應對自2009年1月1日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。如果主體提前採用了《國際會計準則第1號》（2007年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

---

3 當主體適用《國際財務報告準則第7號》時，《國際財務報告準則第7號》的參照取代了對《國際會計準則第32號》的參照。

41C 〔已刪除〕

41D 〔已刪除〕

41E 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》修訂了附錄一中公允價值的定義。當主體應用《國際財務報告準則第 13 號》時應當採用這些修訂內容。

41F 〔已刪除〕

41G 《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》(2014 年 5 月發佈),修訂了第 4 段(1)和(3)、附錄二第 18 段(8)和附錄二第 21 段。當主體應用《國際財務報告準則第 15 號》時應當採用這些修訂內容。

41H 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》,修訂了第 3 段、第 4 段、第 7 段、第 8 段、第 12 段、第 34 段、第 35 段、第 45 段、附錄一和附錄二第 18 段到 20 段,並且刪除了第 41C 段、第 41D 段和第 41F 段。當主體應用《國際財務報告準則第 9 號》時應當採用這些修訂內容。

披 露

42 主體不必將本國際財務報告準則中規定的披露要求適用於始於 2005 年 1 月 1 日前的年度的比較信息,但是第 37 段(1)和(2)中關於會計政策和已確認資產、負債、收益及費用(以及使用直接法時的現金流量)的披露要求除外。

43 如果將第 10 段至第 35 段中的具體要求適用於始於 2005 年 1 月 1 日前的年度的比較信息不切實可行,主體應披露這一事實。對上述比較信息實施負債充足性測試(第 15 段至第 19 段)有時也許並

不切實可行，但是將第 10 段至第 35 段中的其他要求適用於這些比較信息通常是可行的。《國際會計準則第 8 號》解釋了術語“不切實可行”的涵義。

44 在適用第 39 段（3）③的規定時，主體不必披露採用本國際財務報告準則的首個財務年度五年前發生的索賠進展信息。此外，如果主體在首次採用本國際財務報告準則時，提供遵循本國際財務報告準則列報的完整比較信息的最早期間之前發生的索賠進展信息不切實可行，那麼該主體應當披露這一事實。

金融資產的重新指定

45 儘管《國際財務報告準則第 9 號》第 4.4.1 段有所規定，當承保人變更其保險負債的會計政策時，允許但不要求其對部分或全部金融資產重新分類為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產。承保人在首次採用本國際財務報告準則時變更會計政策，並且如果實施第 22 段所允許的後續政策變更時，進行上述重新分類是允許的。這種重新分類屬於會計政策變更，適用《國際會計準則第 8 號》的規定。

附　錄

附錄一　術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

分保人	再保險合同中的投保人。
存款成分	合同的一個組成部分，該組成部分不作為《國際財務報告準則第9號》所規範的衍生工具進行會計處理；如果該組成部分是一項單獨的工具，則屬於《國際財務報告準則第9號》的範圍。
直接保險合同	不屬於再保險合同的保險合同。
相機參與分紅特徵	獲得附加利益的合約權利，該附加利益是對擔保利益的補充，並且： （1） 很可能是整個合約利益的一個重要部分； （2） 按照合同，其金額或時間由簽發人相機決擇；以及 （3） 按照合同，這種附加利益基於： ①特定合同組合或特定類型合同的業績； ②簽發人所持有的特定資產組合的已實現和／或未實現投資收益；或者 ③簽發該合同的公司、基金或其他主體的損益。
公允價值	公允價值指市場參與者在計量日進行的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格。（見《國際財務報告準則13號》）。

財務擔保合同	要求簽發人進行特定的支付，以補償持有人因特定的債務人沒有根據債務工具中原始或修訂後的條款進行支付所發生損失的合同。
金融風險	一項或多項特定利率、金融工具價格、商品價格、匯率、物價或利率指數、信用等級或信用指數或者其他變量在未來可能發生的變化的風險；以及不是與合同一方特定相關的非金融變量在未來可能發生的變化的風險。
擔保利益	特定投保人或投資人有權利無條件獲得的賠付或其他利益，該項權利不受簽發人按合約相機決擇的制約。
擔保要素	具有相機參與特徵的合同中所包含的支付擔保利益的義務。
保險資產	保險合同中承保人的淨合約權利。
保險合同	合同的一種，按照該合同，合同一方（承保人）同意在特定的某項不確定的未來事項（保險事項）對合同另一方（投保人）產生不利影響時給予其賠償從而承擔源于投保人的重大保險風險。（關於此定義的指南見附錄二。）
保險負債	保險合同中承保人的淨合約義務。
保險風險	從合同持有人轉移至合同簽發人的除金融風險之外的風險。
保險事項	保險合同所承保的、產生保險風險的不確定的未來事項。

承保人	按照**保險合同**，在**保險事項**發生時有義務**賠償投保人**的合同一方。
負債充足性測試	根據對未來現金流量的覆核，評價是否需要增加**保險負債**的帳面金額（或者是否需要減少相關遞延取得成本或相關無形資產的帳面金額）。
投保人	按照**保險合同**，在**保險事項**發生時有權利獲得賠償的合同一方。
再保險資產	**再保險合同**中**分保人**的淨合約權利。
再保險合同	由一個**承保人**（**再保人**）簽發的、對另一承保人（**分保人**）因其簽發的一份或多份合同所造成的損失進行補償的**保險合同**。
再保人	按照**再保險合同**，在**保險事項**發生時有義務賠償**分保人**的合同一方。
分拆	將一份合同的多個組成部分視為相互獨立的多份合同，對這些組成部分分別進行會計處理。

附錄二　保險合同的定義

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

1 本附錄為附錄一中保險合同的定義提供了指南。本附錄包括以下內容：

（1） 術語“不確定的未來事項”（本附錄第 2 段至第 4 段）；

（2） 實物支付（本附錄第 5 段至第 7 段）；

（3） 保險風險和其他風險（本附錄第 8 段至第 17 段）；

（4） 保險合同舉例（本附錄第 18 段至第 21 段）；

（5） 重大保險風險（本附錄第 22 段至第 28 段）；以及

（6） 保險風險水平的變動（本附錄第 29 段至第 30 段）。

不確定的未來事項

2 不確定性（或風險）是保險合同的本質。因此，下列各項中至少有一項在保險合同開始日是不確定的：

（1） 保險事項是否會發生；

（2） 保險事項何時發生；或者

（3） 如果保險事項發生，承保人需要賠付多少款項。

3 在一些保險合同中，保險事項是合同期限內發現的損失，即使該損失是由合同開始日之前發生的事項所引起的。在另一些保險合同中，保險事項是合同期限內發生的事項，即使該事項所導致的損失在合同期滿後才被發現。

4 一些保險合同承保的是已經發生但其財務影響尚不確定的事項。例如，為直接承保人的已報告索賠之不利進展提供保險的再保險合同。在此類合同中，保險事項是最終索賠費的確定。

實物支付

5 一些保險合同要求或允許進行實物支付。例如，承保人直接重置被盜物品，以替代對投保人的補償。又如，承保人使用自己的醫院和醫務人員來提供合同所承保的醫療服務。

6 在一些固定收費服務合同中，服務水平取決於某一不確定事項。這類合同符合本國際財務報告準則中保險合同的定義，但在一些國家並不作為保險合同進行監管。例如，在某項維修合同中，服務提供方同意在特定設備發生故障後對其進行修理。該合同中規定的固定服務費以特定設備發生故障的預期次數為基礎確定，但特定設備是否會發生故障是不確定的。設備發生故障給其所有者造成不利影響，維修合同給所有者補償（以實物而非現金）。又如，在某項汽車救援服務合同中，服務提供方同意提供路邊援助或者將汽車拖到附近的汽車修理站並為此收取固定年費。在後一合同中即使服務提供方不同意進行修理或更換零件，這類合同也符合保險合同的定義。

7 對於本附錄第 6 段所描述的合同，適用本國際財務報告準則很可能不會比當其被排除在本國際財務報告準則範圍之外時適用適當的其他國際財務報告準則增加負擔：

（1） 對於已經發生的設備故障和汽車故障而言，不可能存在重要負債。

（2） 如果適用《國際財務報告準則第 15 號》，那麼服務提供方就應當按照在主體履行履約義務時（或履約過程中）（以及其他規定標準）確認收入。這一方法在本國際財務報告準則中也是可以接受的，本國際財務報告準則允許服務提供方：①延續其對這些合同所採用的現行會計政策，除非涉及準則第 14 段所禁止的實務，以及②改進其會計政策，如果準則第 22 段至第 30 段允許這樣做。

（3） 服務提供方要考慮為履行其合同義務而提供服務的成本是否超過預先收取的收入。對此，服務提供者可以採用本國際財務報告準則第 15 段至第 19 段所描述的負債充足性測試。如果本國際財務報告準則不適用於這些合同，服務提供方可以適用《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》來判斷這些合同是否是虧損性合同。

（4） 本國際財務報告準則對於這些合同的披露要求不會比其他國際財務報告準則的披露要求有顯著增加。

保險風險和其他風險的區別

8 保險合同的定義中提到保險風險，本國際財務報告準則將其定義為從合同持有人轉移至合同簽發人的除金融風險之外的風險。僅給簽發人帶來金融風險而不帶來重大保險風險的合同不是保險合同。

9 附錄一中金融風險的定義包括一系列金融變量和非金融變量。其中包括不與合同一方特定相關的非金融變量，例如某一特定地區的地震損失指數，或者某一特定城市的氣溫指數。不包括與合同一方特定相關的非金融變量，例如會對合同一方的資產造成損害或毀壞的火災的發生或不發生。此外，如果一項非金融資產的公允價值不僅反映此類資產市場價格（金融變量）的變動，而且反映合同一方所持有的某項特定非金融資產的狀況（非金融變量），那麼該項非金融資產公允價值變動的風險不是金融風險。例如，如果對某一特定汽車殘值的擔保使擔保人面臨該汽車物理狀況變動的風險，那麼該種風險是保險風險，而不是金融風險。

10 一些合同除了給簽發人帶來重大保險風險外，還給簽發人帶來金融風險。例如，很多人壽保險合同既向投保人保證最低收益率（產

生金融風險），又向投保人承諾死亡給付，死亡給付有時會大大超過投保人的帳戶餘額（保險風險從而以死亡風險的形式產生）。此類合同是保險合同。

11 在一些合同中，保險事項引發的賠付金額與價格指數相連結。如果取決於保險事項的賠付是重大的，那麼此類合同是保險合同。例如，與生活消費指數相連結的或有人壽年金就轉移了保險風險，因為賠付是由不確定事項（即年金領受人的生存狀態）所引發的。與價格指數的連結是一項嵌入衍生工具，但是它也轉移了保險風險。如果由此轉移的保險風險是重大的，那麼該嵌入衍生工具就符合保險合同的定義，在這種情況下，它不需要以公允價值單獨計量（見本國際財務報告準則第 7 段）。

12 保險風險定義的是承保人從投保人處接收的風險。換言之，保險風險是從投保人轉移至承保人之前已存在的風險。因此，由合同所產生的新的風險不是保險風險。

13 保險合同的定義提到對投保人的不利影響。該定義並沒有限定承保人支付的金額應等於不利事項的財務影響。例如，該定義沒有排除“以新換舊” 的保險方式，即支付給投保人足夠的款項，使其足以購置一項新資產來替換已損壞的舊資產。類似地，該定義沒有限定定期人壽保險合同中的賠付應等於死者遺屬遭受的財務損失，也沒有排除賠付預定的金額，以量化因死亡或事故所造成的損失。

14 一些合同要求在特定不確定事項發生時進行償付，但並不要求將對投保人產生不利影響作為償付的前提條件。這樣的合同不是保險合同，即使合同持有人使用該合同減輕潛在風險敞口。例如，如果合同持有人使用一項衍生工具對某一基礎非金融變量（該非金融變量與該主體的某項資產所產生的現金流量相關）進行套期，那麼這項衍

生工具不是保險合同，因為合同中的償付不以合同持有人是否因源於該項資產的現金流量減少而受到不利影響為條件。相反地，保險合同定義中提到的不確定事項對投保人產生不利影響是進行償付的合約性前提條件。這種合約性前提條件不要求承保人對不確定事項是否確實造成了不利影響進行調查，但允許承保人在不確定事項造成不利影響這一前提條件沒有得到滿足時拒絕償付。

15 失效或續保風險（即合同對方取消合同的時間早於或晚於合同簽發人在合同定價時所預期的時間所引起的風險）不是保險風險，因為給合同對方的償付並非取決於某項對合同對方造成不利影響的不確定未來事項。類似地，費用風險（即與提供合同服務有關的管理費用而不是與保險事項有關的費用發生意外增長的風險）不是保險風險，因為費用的意外增長並沒有對合同對方造成不利影響。

16 因此，給合同簽發人帶來失效風險、續保風險或費用風險的合同不是保險合同，除非該項合同同時為簽發人帶來保險風險。但是，如果這類合同的簽發人通過簽發第二次合同將部分風險轉移至另一方以減輕自身風險，那麼第二次合同會給另一方帶來保險風險。

17 當且僅當承保人是一個獨立於投保人的主體時，承保人才能從投保人處接受重大保險風險。在互助保險的情況下，互助保險公司接受並彙集來自各投保人的風險。儘管投保人作為所有者在其能力範圍內集體承擔所彙集的風險，互助保險公司仍然接受了構成保險合同實質的風險。

保險合同舉例

18 下面是保險合同的一些例子，如果這些合同所轉移的保險風險是重大的：

（1） 財產失竊或損壞保險。

（2） 產品責任、職業責任、民事責任或訴訟費用保險。

（3） 人壽保險和預付殯葬計劃（儘管死亡是一定的，但是何時死亡是不確定的；對於一些類型的人壽保險，死亡是否發生在保險期限內也是不確定的）。

（4） 或有人壽年金和養老金（即為不確定未來事項——年金受領人或養老金受領人的生存狀態——提供補償的合同，以幫助年金受領人或養老金受領人維持既定生活標準，否則其生活標準會受到其生存狀態的不利影響）。

（5） 傷殘和醫療保險。

（6） 擔保保證、忠誠保證、履約保證和投標保證（即在另一方不履行合同義務時提供補償的合同，如對方不履行構造建築物的義務）。

（7） 信用保險，這類合同規定，如果合同持有人因特定債務人沒有按照某項債務工具的初始或修正條款支付到期款項而發生了損失，那麼合同簽發人將給予合同持有人特定金額的賠付，以補償上述損失。這類合同可以有各種法律形式，諸如財務擔保、某些類型的信用證、信用違約衍生工具產品或保險合同。然而，雖然這些合同符合保險合同的定義，但是它們也符合《國際財務報告準則第 9 號》財務擔保合同的定義，屬於《國際會計準則第 32 號》[4]和《國際財務報告準則第 9 號》的範圍，而不是本國際財務報告準則的範圍（見本國際財務報告準則第 4 段（4））。儘管如此，如果財務擔保合同的發行人之前明確將這類合同視為保險合同，並按保險合同進行會計處理，

4 當主體適用《國際財務報告準則第 7 號》時，對《國際財務報告準則第 7 號》的引用取代了對《國際會計準則第 32 號》的引用。

發行人可以選擇適用《國際會計準則第 32 號》[5]、《國際財務報告準則第 9 號》或者本國際財務報告準則處理財務擔保合同。

（8） 產品保證。另一方為製造商、經銷商或零售商所售商品簽發的產品保證屬於本國際財務報告準則的規範範圍。但是，由製造商、經銷商或零售商直接簽發的產品保證不屬於本國際財務報告準則的規範範圍，因為這類合同屬於《國際財務報告準則第 15 號》和《國際會計準則第 37 號》的規範範圍。

（9） 權利資格保險（例如，給發現在保險合同簽訂時並不明顯的土地權利資格缺陷而提供的保險）。在這種情況下，保險事項是權利資格缺陷的發現，而非權利資格缺陷本身。

（10） 旅行援助（例如，對投保人旅行過程中所遭受損失進行的現金或實物補償）。本附錄第 6 段和第 7 段討論了屬於此類的某些合同。

（11） 巨災債券，這種債券規定，如果特定事項對債券發行人產生不利影響，那麼債券發行人可以減額支付本金、利息或本息（除非該特定事項不產生重大保險風險，例如，利率或匯率的變動）。

（12） 保險互換以及要求以與合同一方特定相關的氣候、地質或其他物理變量的變化為基礎進行賠付的其他合同。

（13） 再保險合同。

19 以下項目是非保險合同的一些例子：

（1） 具有保險合同的法律形式，但並不給承保人帶來重大保險風險的投資合同。例如，承保人不承擔重大死亡風險的人壽保險合同（這類合同屬於非保險金融工具或服務合同，見本附錄第 20 段和

---

5 當主體適用《國際財務報告準則第 7 號》時，對《國際財務報告準則第 7 號》的引用取代了對《國際會計準則第 32 號》的引用。

第 21 段）。

（2） 具有保險的法律形式，但通過不可撤銷並強制執行的機制使保險損失直接導致投保人將來支付的調整，從而將所有重大保險風險轉回投保人的合同。例如，某些金融再保險合同或某些集團合同（這類合同通常屬於非保險金融工具或服務合同，見本附錄第 20 段和第 21 段）。

（3） 自我保險，即保留原本可以保險的風險（因為沒有與其他方簽訂協議，也就不存在保險合同）。

（4） 要求在特定的不確定未來事項發生時進行償付，但不要求將該事項對投保人造成不利影響作為償付的合約性前提條件的合同（如投機合同）。但是，這並不排除在合同中明確規定償付預定的金額，以量化因諸如死亡或事故等特定事項所造成的損失（亦見本附錄第 13 段）。

（5） 使合同一方承受金融風險而不是保險風險的衍生工具，因為衍生工具要求合同一方僅在一項或多項特定利率、金融工具價格、商品價格、匯率、物價或利率指數、信用等級或信用指數或者其他變量發生變化時進行償付，如果其他變量是非金融變量，該變量不應與合同一方特定相關（見《國際財務報告準則第 9 號》）。

（6） 要求即使合同持有人沒有因債務人未償還到期借款而產生損失，也要給付的與信用相關的擔保（或信用證，或信用違約衍生工具，或信用保險合同）（見《國際財務報告準則第 9 號》）。

（7） 基於不與合同一方特定相關的氣候、地質或其他物理變量而要求賠付的合同（通常稱為天氣衍生工具）。

（8） 巨災債券，這種債券規定，債券發行人以氣候、地質或其他不與合同一方特定相關的物理變量為基礎減額支付本金、利息或本息。

20 如果本附錄第 19 段中所描述的合同產生了金融資產或金融負債，那麼這些合同屬於《國際財務報告準則第 9 號》的範圍。這意味著合同各方將採用所謂的存款會計，包括：

（1） 合同一方將收到的對價確認為金融負債而非收入。

（2） 合同另一方將支付的對價確認為金融資產而非費用。

21 如果本附錄第 19 段中所描述的合同不產生金融資產或金融負債，則適用《國際財務報告準則第 15 號》。按照《國際財務報告準則第 15 號》的規定，在主體履行履約義務時（或履約過程中）確認收入，主體確認收入的方式應當反映向客戶轉讓商品或服務的模式，而確認的金額應反映主體預計因交付該等商品或服務而有權獲得的對價。

重大保險風險

22 只有轉移了重大保險風險的合同才是保險合同。本附錄第 8 段至第 21 段闡述了保險風險。以下段落將闡述如何評估保險風險是否重大。

23 當且僅當保險事項在任何情況下，都可能導致承保人支付重大附加利益時，保險風險才是重大的，缺乏商業實質的情況除外（即對交易的經濟意義沒有可辨認的影響）。如果在具有商業實質的情況下應支付重大附加利益，即使保險事項極不可能發生，或者或有現金流量的預期（按概率加權）現值占所有剩餘合約性現金流量的預期現值的比例很小，也滿足前一句中的條件。

24 本附錄第 23 段中所稱的附加利益，是指比沒有保險事項發生情況下（缺乏商業實質的情況除外）多支付的金額。這些多支付的金額包括索賠管理費和索賠評估費，但不包括：

（1） 向投保人提供未來服務的收費能力受損。例如，在一項投資連結人壽保險合同中，投保人的死亡意味著承保人不能再履行投資管理服務並對此收費。但是，承保人的這種經濟損失並不反映保險風險，正如共同基金經理並不承擔與委託人的可能死亡相關的保險風險。因此，在評估合同轉移了多少保險風險時，未來投資管理費的潛在損失是無關的。

（2） 放棄因死亡而撤銷合同或退保應收取的手續費。因為這些手續費是因合同而產生的，所以這些手續費的放棄並不能補償投保人在合同前已存在的風險。因此，在評估合同轉移了多少保險風險時，這類手續費的豁免是無關的。

（3） 賠付針對的是並不給合同持有人造成重大損失的事項。例如，某項合同要求，如果一項資產遭到物理損壞，對持有人造成 1 個貨幣單位的不重大經濟損失，那麼簽發人應當賠付 1 000 000 個貨幣單位。在這項合同中，持有人將損失 1 個貨幣單位的不重大風險轉移給承保人。同時，該合同產生了非保險風險，即如果特定事項發生，簽發人需要賠付 999 999 個貨幣單位。因為簽發人沒有從持有人處接受重大保險風險，該合同不是保險合同。

（4） 可能的再保險賠償。承保人應當單獨對此進行會計處理。

25 承保人應當逐項合同評估保險風險是否重大，而不應當視其對財務報表的重要性來進行評估[6]。這樣，即使整個合同組合發生重大損失的可能性很小，保險風險也可能是重大的。這種逐項合同評估的方法更易於將一項合同歸類為保險合同。但是，如果承保人知曉一組相對同質的小合同中的所有合同均轉移了保險風險，那麼承保人不必對該合同組合中的每項合同進行逐項檢查，以識別出少數幾個轉移不重大保險風險的非衍生合同。

26 按照本附錄第 23 段至第 25 段的規定，如果一項合同賠付的死亡給付金額大於投保人生存時的應付金額，那麼該合同是保險合同，除非附加的死亡給付是不重大的（是否重大是根據該合同而非整個合同組合來判斷的）。正如本附錄第 24 段（2）所述，評估中不考慮死亡情況下豁免的對撤銷合同或退保的收費，如果豁免的收費並不能補償投保人在合同前已存在的風險。類似地，在投保人的剩餘壽命期間支付定期金額的年金合同屬於保險合同，除非或有人壽支付的總金額是不重大的。

27 本附錄第 23 段中提到了附加利益。這些附加利益可能包括要求在保險事項提前發生時提前支付利益，並且不調整賠付金額的貨幣時間價值。例如，固定金額的終身人壽保險（換言之，就是沒有保險到期日，一旦投保人死亡就提供固定死亡給付的保險）。投保人的死亡是確定的，但死亡的日期是不確定的。承保人會在投保人較早死亡的個別合同上遭受損失，即使整個合同組合沒有總體上的損失。

28 如果一項保險合同被分拆為存款成分和保險成分，則應當根據保險成分來評估所轉移的保險風險是否重大。對於嵌入衍生工具所

---

6 為此目的，與同一合同方同時簽定的多份合同（或當以其他方式相互依賴的多份合同）構成單項合同。

轉移的保險風險是否重大，應當根據該嵌入衍生工具進行評估。

保險風險水平的變動

29 一些合同在開始時沒有向承保人轉移任何保險風險，雖然在後來轉移了保險風險。例如，某項合同提供特定投資收益，同時給了投保人使用到期投資收益購買或有人壽年金的選擇權，適用投保人行使選擇權時承保人當時對其他新年金受領人所採用的現行年金利率。在投保人行使選擇權之前，這項合同並沒有向簽發人轉移保險風險，因為承保人此時可根據所轉移的保險風險對年金自由定價。但是，如果這項合同規定了年金利率（或者確定年金利率的基礎），那麼該合同在開始時就向簽發人轉移了保險風險。

30 一項符合保險合同定義的合同，在其所有權利和義務被清償或到期之前，一直是保險合同。

國際財務報告準則第5號
——持有待售的非流動資產和終止經營

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……2
將非流動資產（或處置組）劃歸為持有待售或持有待分配給所有者 ……6
　擬放棄的非流動資產 …… 13
劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）的計量 …… 15
　非流動資產（或處置組）的計量 …… 15
　減值損失的確認和轉回 …… 20
　出售計劃或分配給所有者計劃的變動 …… 26
列報和披露 …… 30
　列報終止經營 …… 31
　與持續經營有關的利得或損失 …… 37
　被劃歸為持有待售的非流動資產或處置組的列報 …… 38
　附加披露 …… 41
過渡性規定 …… 43
生效日期 …… 44
《國際財務報告準則第 35 號》的撤銷 …… 45
附　錄
　附錄一　術語表
　附錄二　應用補充

國際財務報告準則第5號
——持有待售的非流動資產和終止經營

目　標

1 本國際財務報告準則的目標是規範持有待售資產的會計處理，以及終止經營的列報和披露。特別是，本國際財務報告準則要求：

（1） 符合劃歸為持有待售標準的資產應按照帳面金額與公允價值減去出售費用後的餘額孰低計量，並且停止對該類資產計提折舊；以及

（2） 符合劃歸為持有待售標準的資產應在財務狀況表內單獨列示，終止經營的成果應在綜合收益表中單獨列示。

範　圍

2 本國際財務報告準則中有關分類和列報的規定適用於主體所有已確認的非流動資產[1]和所有處置組。本國際財務報告準則的計量要求適用於除第 5 段所列資產以外的、所有已確認的非流動資產和處置組（如第 4 段所述），第 5 段所列資產應遵循其他相關準則的規定。

3 根據《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》劃歸為非流動類的資產，只有在符合本國際財務報告準則有關劃歸為持有待售的標準時，才能重新劃歸為流動資產。僅為了再售而取得的資產通常作為非流動類的資產，除非其符合本國際財務報告準則有關劃歸為持

---

1 對於按照流動性列報方式劃分的資產，非流動資產是指預計在報告期後超過 12 個月收回的資產。第 3 段適用於此類資產的劃分。

有待售的標準，否則不應劃歸為流動資產。

4 有時，主體會在一項單獨的交易中一併處置一組資產及與其直接相關的一些負債。這種處置組可能是一組現金產出單元、一個現金產出單元或某個現金產出單元的一部分[2]。該處置組可能包括主體的任何資產和負債，包括流動資產、流動負債以及第 5 段所列的被排除在本國際財務報告準則計量要求之外的資產。如果屬於本國際財務報告準則計量要求範圍內的非流動資產是某處置組的一部分，則本國際財務報告準則的計量要求適用於整個處置組，因此該處置組應按其帳面金額與公允價值減去出售費用後的餘額孰低計量。關於處置組中單項資產和負債的計量要求，在第 18 段、第 19 段和第 23 段予以規範。

5 本國際財務報告準則有關計量的規定[3]不適用於下列資產，無論是作為單項資產或是某處置組的一部分，這些資產由所列準則予以規範：

（1） 遞延所得稅資產(《國際會計準則第 12 號——所得稅》)。

（2） 僱員福利形成的資產（《國際會計準則第 19 號——僱員福利》)。

（3） 包括在《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》範圍內的金融資產。

（4） 按照《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》以公允

---

2 然而，一旦某項資產或資產組合的相關現金流量預計將主要來源於出售而不是持續使用，那麼就變得很少依賴於其他資產產生的現金流量，並且曾作為現金產出單元一部分的處置組也就成了一個單獨的現金產出單元。

3 第 18 段和第 19 段除外，這兩段要求問題資產應當按照其他適用的國際財務報告準則進行計量。

價值模式進行會計處理的非流動資產。

（5） 按照《國際會計準則第 41 號——農業》以公允價值減出售費用計量的非流動資產。

（6） 《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》定義的保險合同下的合同權利。

5A 本國際財務報告準則中，適用於劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）的分類、列報和計量要求同樣適用於劃歸為持有待分配給充當所有者身份的所有者（持有待分配給所有者）的非流動資產（或處置組）。

5B 本國際財務報告準則規定了持有待售的非流動資產（或處置組）或終止經營的披露要求。其他國際財務報告準則的披露要求不適用於這類資產（或處置組），除非這些國際財務報告準則要求：

（1） 針對劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）或終止經營的專門披露；或

（2） 對在《國際財務報告準則第 5 號》的計量要求範圍之外，且尚未在財務報表的其他附註中予以披露的處置組中資產和負債計量進行披露。

為遵循《國際會計準則第 1 號》的一般規定，尤其是該準則中第 15 段和第 125 段中的規定，可能有必要對於歸類為持有待售或終止經營的非流動資產（或處置組）進行額外的披露。

將非流動資產（或處置組）劃歸為持有待售或持有待分配給所有者

6 如果一項非流動資產（或處置組）的帳面金額將主要通過出售而不是持續使用得以收回，主體應將該非流動資產（或處置組）劃

歸為持有待售。

7 為此，資產（或處置組）必須在其當前狀況下僅根據出售此類資產（或處置組）的通常和慣用條款即可立即出售，並且出售必須極可能發生。

8 所謂極可能出售，是指必須有適當級別的管理層承諾出售資產（或處置組）的計劃，並且為尋找買方和完成該項出售計劃的積極活動業已展開。而且，該資產（或處置組）必須被以和當前公允價值相比合理的價格積極地尋求市場出售。另外，除第9段允許的情況外，自劃歸為持有待售之日起一年內，該項出售預計應能夠符合作為一項完整的出售確認的條件，並且完成該項出售計劃所需的行動表明，不可能對該項出售計劃作出重大修訂或予以撤銷。在評價該出售是否極可能的時候，應該考慮股東批准（如果在該地區要求的話）的可能性。

8A 當一個主體承諾了一項處置計劃，將喪失對一個子公司的控制權，如果滿足第6段至第8段的標準，則應將該子公司所有的資產和負債劃分為持有待售，不論其出售之後是否保留對該前子公司的非控制性權益。

9 事項或情況可能會使完成出售的期間超過一年。如果導致延期的事項或情況超出了主體的控制範圍，並且有充分的證據表明主體仍堅持承諾出售資產（或處置組）的計劃，那麼完成出售所需期間的延長並不能阻止將該資產（或處置組）劃歸為持有待售。符合附錄二中的標準時即為這種情況。

10 出售交易包括以一項非流動資產換取另一項非流動資產，前提是根據《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》，該交換具有商業實質。

11 當主體取得一項非流動資產（或處置組）只是為了隨後處置時，只有當滿足第 8 段一年之內的規定（除第 9 段允許的情況外），並且極可能將在取得後短期內（通常在 3 個月內）滿足原在購買日不符合的第 7 段和第 8 段中規定的其他標準，才能在購買日將該項非流動資產（或處置組）劃歸為持有待售。

12 如果在報告期後才符合第 7 段和第 8 段規定標準的，主體不應在其報出的財務報表中將該項非流動資產（或處置組）劃歸為持有待售。但是，如果在報告期後至財務報表批准報出之前符合上述標準的，主體應在附註中披露第 41 段（1）、（2）和（4）所規定的信息。

12A 當主體已經承諾將一項非流動資產（或處置組）分配給所有者時，該資產（或處置組）被劃歸為持有待分配給所有者。為此，該資產必須在當前狀況下能夠立即分配且該分配必須是極可能發生的。要滿足該分配必須是極可能發生的條件，完成該分配所需的行為必須已經開始並且預期將自分類日起一年內完成。完成該分配所需的行為應當表明分配不太可能發生重大改變或者被撤銷。在評估該分配是否極有可能發生時，應考慮獲得股東批准（如果在該地區需要的話）的可能性。

擬放棄的非流動資產

13 主體不應將擬放棄的非流動資產（或處置組）劃歸為持有待售，理由是其帳面金額將主要通過持續使用得以收回。但是，如果擬放棄的處置組符合第 32 段（1）至（3）的標準，則主體應在其停止使用日，按照第 33 段和第 34 段的要求，將處置組的成果和現金流量作為終止經營列報。擬放棄的非流動資產（或處置組）包括將使用至其經濟壽命結束時的非流動資產（或處置組），以及將被結束使用而非出售的非流動資產（或處置組）。

14 主體不應將暫時停用的非流動資產視同放棄進行會計處理。

劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）的計量

非流動資產（或處置組）的計量

15 對於劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組），主體應按其帳面金額和公允價值減去出售費用後的餘額孰低計量。

15A 對於劃歸為持有待分配給所有者的非流動資產（或處置組），主體應按其帳面金額和公允價值減去分配費用[4]後的餘額孰低計量。

16 如果一項新取得的資產（或處置組）符合劃歸為持有待售的標準（見第 11 段），那麼應用第 15 段的規定就會使其在初始確認時即按假設不對其作此劃分時的帳面金額（例如成本）和公允價值減去出售費用後的餘額孰低計量。因此，如果該項資產（或處置組）是作為企業合併的一部分取得的，即應按其公允價值減去出售費用後的餘額計量。

17 如果出售預計會超過一年發生，主體應按現值計量出售費用。因時間推移而導致出售費用現值的增加應作為融資費用在損益中列報。

18 資產（或處置組）在初始被劃歸為持有待售之前，應按照適用的國際財務報告準則的規定計量資產（或處置組中的所有資產和負

---

4 分配費用是直接歸屬於該分配的不包含融資成本和所得稅費用的增量費用。

債）的帳面金額。

19 隨後對處置組重新計量時，對於不屬於本國際財務報告準則計量要求範圍內的、但包括在劃歸為持有待售的處置組中的資產和負債，在對該處置組的公允價值減去出售費用後的餘額進行重新計量之前，其帳面金額應按照適用的國際財務報告準則予以重新計量。

減值損失的確認和轉回

20 主體對於任何初始或後續將資產（或處置組）減記至其公允價值減去出售費用後的餘額的減記金額，應確認減值損失，但僅限於按照第 19 段的規定尚未確認的部分。

21 主體對於資產的公允價值減去出售費用後的餘額的後續增加，應確認利得，但不得超過按照本國際財務報告準則或以前按照《國際會計準則第 36 號——資產減值》確認的累計減值損失。

22 主體對於處置組的公允價值減去出售費用後的餘額的後續增加，應確認利得：

（1） 僅限於按照第 19 段的規定尚未確認的部分；但是

（2） 不得超過按照本國際財務報告準則或以前按照《國際會計準則第 36 號——資產減值》對屬於本國際財務報告準則計量要求範圍內的非流動資產已確認的累計減值損失。

23 對處置組確認的減值損失（或後續利得）應減少（或增加）該處置組中包括在本國際財務報告準則計量要求範圍內的非流動資產帳面金額，按《國際會計準則第 36 號——資產減值》（2004 年修訂）第 104 段（1）和（2）以及第 122 段中規定的順序分配。

24 非流動資產（或處置組）至出售日尚未確認的利得或損失應

於終止確認日確認。有關終止確認的要求詳見：

（1） 關於不動產、廠場和設備的《國際會計準則第 16 號》（2003 年修訂）的第 67 段至第 72 段，以及

（2） 關於無形資產的《國際會計準則第 38 號——無形資產》（2004 年修訂）的第 112 段至第 117 段。

25 主體對於劃歸為持有待售的非流動資產或包含在被劃歸為持有待售的處置組中非流動資產，不應計提折舊（或攤銷）。對歸屬於被劃歸為持有待售的處置組中的負債的利息和其他費用應繼續予以確認。

出售計劃或分配給所有者計劃的變動

26 如果一項資產（或處置組）已被劃歸為持有待售或持有待分配給所有者，但後來不再符合第 7 段至第 9 段（持有待售）或第 12A 段（持有待分配給所有者）的標準時，主體應停止將其劃歸為持有待售的資產或持有帶分配給所有者的資產（分別劃歸）。在這種情況下，主體應當根據第 27 段至第 29 段的規定，在符合第 26A 段情況時，對其變動進行會計處理。

26A 如果主體將資產（或處置組）直接從持有待售劃歸為持有待分配給所有者，或直接從持有待分配給所有者劃歸為持有待售，那麼重新劃歸的變動被看作是原有處置計劃的延續。主體應當：

（1） 根據第 27 段至第 29 段的規定進行會計處理。主體應當採用本準則內適用於新處置方法的，關於分類、列報和計量的會計處理規定。

（2） 根據第 15 段（若重新劃歸至持有待售）或第 15A 段（若重新劃歸至持有待分配給所有者）的要求計量非流動性資產（或處置組），並根據第 20 段至第 25 段的要求，將非流動性資產（或處置組）

公允價值減去銷售成本／分配成本後金額的增減進行確認。

（3） 根據第 8 段和第 12A 段的規定不改變重分類的日期。這沒有排除當符合第 9 段要求時，為完成銷售或分配給所有者而要求的時間推延。

27 主體對於停止劃歸為持有待售的或持有待分配給所有者的非流動資產（或停止包括在劃歸為持有待售或持有待分配給所有者的處置組中的非流動資產），應按下列兩項金額孰低計量：

（1） 該資產（或處置組）被劃歸為持有待售或持有待分配給所有者之前的帳面金額，按照假設其沒有被劃歸為持有待售或持有待分配給所有者的情況下原應確認的折舊、攤銷或重估價進行調整後的金額，以及

（2） 隨後決定不再出售之日或不再分配之日的可收回金額[5]。

28 對於停止劃歸為持有待售或持有待分配給所有者的非流動資產，主體應將對其帳面金額所作的任何必要的調整額包括在第 7 段至第 9 段或第 12A 段有關標準不再符合期間的持續經營的損益中[6]。如果不再被分類為持有待售或持有待分配給所有者的處置組或者非流動資產是一家子公司、共同經營、合營企業、聯營企業，或者合營企業或聯營企業的一部分權益，從分類為持有待售或持有待分配給所有者開始這段期間的財務報表需要相應進行修訂。主體應將該調整額

---

5 如果該非流動資產屬於某現金產出單元的一部分，其可收回金額是指按照《國際會計準則第 36 號》將現金產出單元發生的減值損失分配後應確認的帳面金額。

6 除非資產是在劃歸為持有待售前屬於按《國際會計準則第 16 號》或《國際會計準則第 38 號》進行重估的不動產、廠場和設備或無形資產，這種情況下的調整應視為重估的增加或減少。

與根據第 37 段的規定確認的利得或損失（如果存在的話）列示在綜合收益表中的同一項目下。

29 如果主體將某單項資產或負債從被劃歸為持有待售的處置組中排除出去，只有當該處置組符合第 7 段至第 9 段的標準時，該待售處置組中的剩餘資產和負債才仍應作為一個組進行計量。如果主體將某單項資產或負債從被劃歸為持有待分配給所有者的處置組中排除出去，只有當該處置組符合第 12A 段的標準時，該待分配給所有者處置組中的剩餘資產和負債才仍應作為一個組進行計量。否則，該組中單獨符合劃歸為持有待售（或持有待分配給所有者）標準的剩餘非流動資產，應在符合標準之日按其帳面金額和公允價值減去出售費用（或分配費用）後的餘額孰低單獨計量。任何不符合標準的非流動資產應根據第 26 段的規定停止劃歸為持有待售。任何不符合標準的非流動資產應根據第 26 段的規定停止劃歸為持有待分配給所有者。

列報和披露

30 主體應列報和披露使財務報表使用者能夠評價終止經營和處置非流動資產（或處置組）的財務影響的信息。

列報終止經營

31 主體的組成部分包括在經營上和為財務報告目的，能夠與主體的其他部分明確區別開來的經營和現金流量。換句話說，主體的組成部分在持有備用時將是一個現金產出單元或一組現金產出單元。

32 終止經營是指已被處置或被劃歸為持有待售的主體的組成部分，並且該組成部分：

（1） 代表一項獨立的主要業務或一個主要經營地區；

（2） 是一項單一協調的擬對一項獨立的主要業務或一個主要經營地區進行處置計劃的一部分；或者

（3） 是僅僅為了再出售而取得的子公司。

33 主體應披露：

（1） 在綜合收益表內以一項金額列示的下列金額的合計數：

①終止經營的稅後損益；以及

②按公允價值減去出售費用後的餘額進行計量所確認的稅後利得或損失，或者對構成終止經營的資產或處置組進行處置所確認的稅後利得或損失。

（2） 對（1）中的合計數的分析：

①終止經營的收入、費用和稅前損益；

②《國際會計準則第 12 號》第 81 段（8）要求的相關所得稅費用；

③按公允價值減去出售費用後的餘額進行計量所確認的利得或損失，或者對構成終止經營的資產或處置組進行處置所確認的利得或損失；以及

④《國際會計準則第 12 號》第 81 段（8）要求的相關所得稅費用。

上述分析可在附註中披露也可在綜合收益表內列報。如果在綜合收益表內列報，應列示在標明與終止經營有關的部分，也就是說與持續經營分開。對於取得時符合劃歸為持有待售標準的新取得的子公司構成的處置組（見第 11 段），不要求進行上述分析。

（3） 可歸屬於終止經營的經營活動、投資活動和籌資活動的淨現金流量。這些披露內容既可以在附註中也可以在財務報表中列報。對於取得時符合劃歸為持有待售標準的新取得的子公司構成的處置組（見第 11 段），不要求列報這些信息。

（4） 可歸屬於母公司所有者的持續經營和終止經營的收益金額。這些披露內容既可以在附註中也可以在綜合收益表中列報。

33A 如果主體按《國際會計準則第 1 號》（2011 年修訂）第 10A 段要求，在單獨的收益表中列示損益的項目，那麼被確認為與終止經營相關的部分要在該報表中列示。

34 對於財務報表中列報的以前各期的比較信息，主體應重新列報第 33 段要求的披露，從而使得披露內容反映的是截至列報的最近期間報告期末的所有已終止的經營。

35 當期對與以前期間終止經營的處置直接相關且前期已在終止經營中列報的金額所進行的調整，應在終止經營中單獨分類。同時應披露此類調整的性質和金額。可能產生這種調整的情形有：

（1） 消除了由處置交易條款所產生的不確定性，比如，與買方解決了購買價格調整和賠償問題。

（2） 消除了處置前由該組成部分的經營所產生的與其直接相關的不確定性，比如，賣方保留的環保義務或產品質量保證義務。

（3） 履行了僱員福利計劃義務，假定履行這些義務與處置交易直接相關。

36 如果主體停止將主體的某組成部分劃歸為持有待售，原先按照第 33 段至第 35 段規定在終止經營中列報的有關該組成部分的經營成果，應作重新分類，並包括在各列報期間的持續經營收益中。同時，以前期間的金額應被描述為已被重新列報。

36A 一個主體承諾了一項出售計劃，將喪失對一個子公司的控制權，如果該子公司屬於一個處置組，滿足第 32 段中終止經營的定義，則該主體需要披露第 33 段至第 36 段要求的信息。

與持續經營有關的利得或損失

37 對於不符合終止經營定義但被劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）的重新計量所產生的利得或損失，應包括在持續經營的損益中。

被劃歸為持有待售的非流動資產或處置組的列報

38 主體在財務狀況表中應將被劃歸為持有待售的非流動資產以及被劃歸為持有待售的處置組中的資產，區別於其他資產單獨列報。被劃歸為持有待售的處置組中的負債也應在財務狀況表中區別於其他負債單獨列報。這些資產和負債不應相互抵銷而以單一金額列報。除了第 39 段所允許的情況以外，被劃歸為持有待售的資產和負債的主要類別應在財務狀況表內或在附註中予以單獨披露。主體應單獨列報在其他綜合收益中確認的與被劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）相關的累計收益或費用。

39 如果處置組是在取得時即符合劃歸為持有待售標準（見第 11 段）的新取得的子公司，則不要求披露其資產和負債的主要類別。

40 主體不應對以前期間資產負債表中有關被劃歸為持有待售的非流動資產或處置組中的資產和負債的金額進行重新分類或重新列報，以反映最近期間財務狀況表的分類。

附加披露

41 主體應在非流動資產（或處置組）被劃歸為持有待售或被出售期間的附註中披露如下信息：

（1） 對非流動資產（或處置組）的描述；

（2） 對出售或導致預期處置的事實和情況，以及該處置擬採用的方式和時間安排的描述；

（3） 按照第 20 段至第 22 段確認的利得或損失，以及如果未在綜合收益表內單獨列報，在綜合收益表中包含該利得或損失的項目；

（4） 如果適用，按照《國際財務報告準則第 8 號——經營分部》列報的非流動資產（或處置組）所處的分部。

42 如果第 26 段或第 29 段適用，主體應在決定變更出售非流動資產（或處置組）的計劃當期，披露導致這一決定的事實和情況，以及這一決定對當期和以前各期列報的經營成果的影響。

過渡性規定

43 本國際財務報告準則應未來適用於本準則生效日期以後符合被劃歸為持有待售標準的非流動資產（或處置組）以及符合被劃歸為終止標準的經營。對於在本國際財務報告準則生效日期之前所有符合被劃歸為持有待售標準的非流動資產（或處置組）以及符合被劃歸為終止標準的經營，如果在最初符合這些標準時，能夠獲得應用本國際財務報告準則所需的計價及其他信息，主體可以採用本國際財務報告準則的規定。

生效日期

44 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本國際財務報告準則。鼓勵提前採用。如果主體對在 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用了本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

44A 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語。另外，它修訂了本國際財務報告準則第

3 段和第 38 段，增加了第 33A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

44B 《國際會計準則第 27 號——合併和單獨財務報表》（2008 年修訂）增加了本國際財務報告準則第 33 段（4）。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用該修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 27 號》（2008 年修訂），該修訂內容也應適用於提前採用的期間。該修訂內容應追溯採用。

44C 2008 年 5 月發佈的《國際財務報告準則改進》增加了第 8A 段和第 36A 段。主體應在 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。但是，除非一個主體採用了《國際會計準則第 27 號》（2008 年 1 月修訂），否則，該主體不可以在 2009 年 7 月 1 日之前開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體在 2009 年 7 月 1 日之前採用這些修訂內容，則應披露這一事實。主體應從其首次採用《國際財務報告準則第 5 號》之日起用未來適用的方法運用這些修訂內容，並遵循《國際會計準則第 27 號》（2008 年 1 月修訂）第 45 段的過渡性規定。

44D 2008 年 11 月，《國際財務報告解釋公告第 17 號——分配給所有者的非現金資產》新增了第 5A 段、第 12A 段和第 15A 段，並對第 8 段進行了修訂。這些修訂內容應採用未來適用的方法，自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間應用於劃歸為持有待分配給所有者的非流動資產（或處置組）。不允許追溯調整。允許提前採用。如果主體在 2009 年 7 月 1 日以前採用這些修訂內容，則應披露這一事實，並同時採用《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》（2008

年修訂）、《國際會計準則第 27 號》（2008 年 1 月修訂）以及《國際財務報告解釋公告第 17 號》。

44E 2009 年 4 月發佈的《國際財務報告準則改進》新增了第 5B 段。主體應採用未來適用的方法，自 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

44F 〔已刪除〕

44G 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》修訂了第 28 段。主體應在其採用《國際財務報告準則第 11 號》時採用這些修訂內容。

44H 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》修訂了附錄一中公允價值的定義。主體應在其採用《國際財務報告準則第 13 號》時採用這一修訂內容。

44I 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益項目的列報》（對《國際會計準則第 1 號》的修訂）修訂了第 33A 段。主體應在其採用 2011 年 6 月修訂的《國際會計準則第 1 號》時採用這一修訂內容。

44J 〔已刪除〕

44K 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 5 段並刪除了第 44F 和 44J 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂。

44L 2014 年 9 月發佈的《國際財務報告準則年度改進 2012－2014 年度週期》修訂了第 26 段至第 29 段並增加了第 26A 段。主體應當根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》

的規定以未來適用法來應用這些修訂，以對自 2016 年 1 月 1 日或以後日期發生的處置的方法進行變更。允許提前採用。如果主體提前應用這些修訂，則應披露這一事實。

《國際會計準則第35號》的撤銷

45 本國際財務報告準則取代了《國際會計準則第 35 號——終止經營》。

附　錄

附錄一　術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

現金產出單元	產生的現金流入基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入的最小可辨認資產組合。
主體的組成部分	在經營上和為財務報告目的，能夠與主體其他部分明確區分開的經營和現金流量。
出售費用	可直接歸屬於資產（或處置組）處置的增量費用，不包括融資費用和所得稅費用。
流動資產	符合以下任一標準的資產： （1） 預期將在主體正常經營週期內實現，或準備出售或耗用； （2） 主要為交易目的而持有； （3） 預期將在報告期後 12 個月內實現；或者 （4） 報告期後至少12個月能夠不受限制地用於交換或清償某項債務的現金或現金等價物資產（根據《國際會計準則第7號》定義）。
終止經營	已被處置或被劃歸為持有待售的主體的組成部分，並且該組成部分： （1） 代表一項獨立的主要業務或一個主要經營地區， （2） 是一項單一協調的擬對一項獨立的主要業務或一個主要經營地區進行處置的計劃的一部分，或者

（3） 是僅僅為了再出售而取得的子公司。

處置組	在一項單獨交易中作為整體通過出售或其他方式一併處置的一組資產，以及將在交易中轉讓的與這些資產直接相關的負債。如果該處置組是一個現金產出單元，並且按照《國際會計準則第36號——資產減值》（2004年修訂）第80段至第87段的要求，將企業合併中所取得的商譽分配到了該現金產出單元，或者該處置組是這種現金產出單元內的一項經營，那麼該處置組應包括企業合併中取得的商譽。
公允價值	公允價值是指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格（見《國際財務報告準則第13號》）
確定購買承諾	與非關聯方簽訂的，對雙方均具有約束力並通常在法律上具有強制執行性的協議，這種協議（1）規定所有重要的條款，包括交易價格和時間，（2）包括防止不履行的條款，從而足以使協議極可能履行。
極可能	比很可能的可能性要大得多。
非流動資產	不符合流動資產定義的資產。
很可能	多半會發生。
可收回金額	資產的公允價值減去出售費用後的餘額和其使用價值兩者之中的較高者。
使用價值	預期從資產的持續使用和使用壽命結束時的處置中形成的估計未來現金流量的現值。

附錄二　應用補充

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

完成出售所需期間的延長

1 如第 9 段所指出的，如果導致延期的事項或情況超出了主體的控制範圍，並且有充分的證據表明主體仍堅持承諾出售資產（或處置組）的計劃，那麼完成出售所需期間的延長並不能阻止將該資產（或處置組）劃歸為持有待售。因此在以下情形中，當出現此類事項或情況時應當作為第 8 段中一年期要求的例外情況處理：

（1） 主體承諾出售一項非流動資產（或處置組）的計劃之日，能夠合理地預計其他方（不是購買方）將對該資產（或處置組）的轉讓強加條件，從而會延長完成出售所需的期間，並且：

①應對這些條件必須的行動直至獲得確定購買承諾後才能展開；以及

②確定購買承諾極可能在一年內獲得。

（2） 主體獲得了確定購買承諾，結果購買方或其他方又出乎意料地對以前已劃歸為持有待售非流動資產（或處置組）的轉讓強加了條件，從而將延長完成出售所需的期間，並且：

①已經採取了應對這些條件所必要的及時行動；而且

②預計能夠順利地解決這些延長因素。

（3） 在最初的一年裡，原先認為不可能的情況發生了，從而導致已劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）在期末沒有售出，並且：

①在最初的一年裡，主體採取了必要的措施應對情況的變化；

②隨著情況的變化，非流動資產（或處置組）正以合理的價格積極地尋求市場出售；並且

③符合第 7 段和第 8 段的標準。

國際財務報告準則第6號
——礦產資源的勘探和評價

目　　錄

起始段落

目　標 ····· 1

範　圍 ····· 3

勘探和評價資產的確認 ····· 6

暫時豁免執行《國際會計準則第 8 號》第 11 段和第 12 段的規定 ····· 6

勘探和評價資產的計量 ····· 8

確認時的計量 ····· 8

勘探和評價資產的成本構成 ····· 9

確認後的計量 ····· 12

會計政策變更 ····· 13

列　報 ····· 15

勘探和評價資產的分類 ····· 15

勘探和評價資產的重分類 ····· 17

減　值 ····· 18

確認和計量 ····· 18

確定勘探和評價資產減值評估的層次 ····· 21

披　露 ····· 23

生效日期 ····· 26

過渡性規定 ····· 27

附　錄

附錄一　術語表

國際財務報告準則第6號
——礦產資源的勘探和評價

目　標

1 本國際財務報告準則的目標是規範礦產資源勘探和評價的財務報告。

2 本國際財務報告準則具體對以下方面作出了規定：

（1） 對勘探和評價支出的現行會計實務進行有限改進。

（2） 要求確認勘探和評價資產的主體按照本國際財務報告準則對這些資產進行減值評估，按照《國際會計準則第 36 號——資產減值》計量這些資產的減值。

（3） 要求披露用於認定和解釋因礦產資源的勘探和評價而在主體財務報表中確認的金額的信息，説明財務報表使用者理解主體確認的勘探和評價資產所帶來的未來現金流量的金額、時間和確定性。

範　圍

3 主體應當對其發生的勘探和評價支出採用本國際財務報告準則。

4 本國際財務報告準則不規範從事礦產資源勘探和評價的主體的其他會計問題。

5 主體不應對以下支出採用本國際財務報告準則：

（1） 在勘探和評價礦產資源之前發生的支出，例如主體在取得一個特定區域的合法勘探權之前所發生的支出。

（2） 在開採礦產資源的技術可行性和商業價值能夠得到證明之後發生的支出。

勘探和評價資產的確認

暫時豁免執行《國際會計準則第8號》第11段和第12段的規定

6 當確認勘探和評價資產的主體制定其會計政策時，應適用《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》第 10 段的規定。

7 在某一項目沒有專門適用的國際財務報告準則的情況下，《國際會計準則第 8 號》第 11 段和第 12 段規定了管理層在為其制定會計政策時需要考慮的權威性規定和指南的來源。由於下文第 9 段和第 10 段的規定，本國際財務報告準則豁免了對主體在確定其勘探和評價資產的確認和計量會計政策時採用上述段落的要求。

勘探和評價資產的計量

確認時的計量

8 勘探和評價資產應以成本計量。

勘探和評價資產的成本構成

9 主體應確定一項會計政策來明確哪些支出確認為勘探和評價資產，並一致地應用該政策。在作出該決定的過程中，主體應考慮支出與發現特定礦產資源的相關程度。以下是可包括在勘探和評價資產初始計量中的支出的舉例（列舉未窮盡）：

（1） 勘探權的取得；

（2） 地形、地質、地球化學和地球物理研究；

（3） 勘探鑽井；

（4） 開挖；

（5） 取樣；以及

（6） 與評價礦產資源開採的技術可行性和商業價值有關的活動。

10 與礦產資源開發相關的支出不應確認為勘探和評價資產。《框架》[1]和《國際會計準則第 38 號——無形資產》提供了確認開發活動中形成的資產的指南。

11 主體應按照《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》的規定，確認在特定期間內發生的因從事礦產資源的勘探和評價而導致的所有移除和恢復義務。

確認後的計量

12 主體在對勘探和評價資產進行確認後，應採用成本模式或重估模式對其進行計量。如果採用重估模式(《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》中的模式或《國際會計準則第 38 號》中的模式)，則應與該資產的分類相一致（參見下文第 15 段）。

會計政策變更

13 **如果能夠使財務報表與使用者的經濟決策需求更相關且至少同樣可靠，或者使其更可靠且至少同樣相關，主體可變更其勘探和**

---

1 此處援引的《框架》指國際會計準則委員會的《編報財務報表的框架》，由國際會計準則理事會于 2001 年採納。2010 年 9 月國際會計準則理事會用《財務報告概念框架》替代《框架》。

評價支出的會計政策。主體應使用《國際會計準則第 8 號》中的標準判斷相關性和可靠性。

14 為證明其勘探和評價支出會計政策變更的合理性，主體應證明變更使其財務報表更接近滿足《國際會計準則第 8 號》中的標準，但變更不必使之完全符合這些標準。

列 報

勘探和評價資產的分類

15 主體應根據取得的資產的性質，將勘探和評價資產分為有形和無形兩類，並一致地運用該分類。

16 一些勘探和評價資產被作為無形資產（例如鑽探權），而另一些被作為有形資產（例如運輸工具和鑽探設備）。如果開發無形資產時消耗了有形資產，則反映該有形資產被消耗量的金額構成無形資產成本的組成部分。但是，使用有形資產開發無形資產，並不能因此將該有形資產轉為無形資產。

勘探和評價資產的重分類

17 當開採一項礦產資源的技術可行性和商業價值能夠得到證明時，勘探和評價資產就不應再如此分類。主體應在重新分類前對勘探和評價資產進行減值評估，並確認減值損失。

減 值

確認和計量

18 **當事實和情況表明勘探和評價資產的帳面金額可能超過其可收回金額時，主體應對勘探和評價資產進行減值評估。當事實和情**

況表明帳面金額超過可收回金額時，主體應按照《國際會計準則第36號》計量、列報並披露所有已形成的減值損失，下文第21段規定的情況除外。

19 在認定可能發生減值的勘探和評價資產時，僅對勘探和評價資產而言，應適用本國際財務報告準則第20段，而並非《國際會計準則第36號》第8段至第17段。第20段雖然使用術語“資產”，但同樣適用於單獨的勘探和評價資產或現金產出單元。

20 下列一項或多項事實和情況顯示主體應對勘探和評價資產進行減值測試（列舉未窮盡）：

（1） 主體在特定區域擁有的勘探權在本期已失效或在不久的將來即將失效，並且預期不會再獲得。

（2） 在特定區域對礦產資源進行進一步勘探和評價所需要的重大支出既未列入預算也未列入計劃。

（3） 在特定區域對礦產資源進行的勘探和評價沒有發現具備商業價值的礦產資源數量，並且主體已決定終止在該區域的此類活動。

（4） 有充分資料顯示，儘管可能在特定區域繼續進行開發，但勘探和評價資產的帳面金額不能通過該特定區域的成功開發或出售而全部收回。

在這些情形中的任何一種發生時，或類似情形發生時，主體應根據《國際會計準則第36號》進行減值測試。減值損失應按照《國際會計準則第36號》確認為費用。

確定勘探和評價資產減值評估的層次

21 **主體應確定一項會計政策，將勘探和評價資產分配到現金產出單元或現金產出單元組中，以便對這些資產進行減值評估。分配勘**

探和評價資產的每一現金產出單元或單元組，不應大於主體按照《國際財務報告準則第 8 號——經營分部》確定的經營分部。

22 主體為進行勘探和評價資產減值測試所確定的層次，可能由一個或多個現金產出單元組成。

披 露

23 主體應披露用於認定和解釋因礦產資源的勘探和評價而在財務報表中確認的金額的信息。

24 為遵循第 23 段，主體應披露：

（1） 勘探和評價支出的會計政策，包括勘探和評價資產的確認。

（2） 勘探和評價礦產資源所產生的資產、負債、收益和費用，以及經營和投資活動的現金流量的金額。

25 主體應將勘探和評價資產作為資產中單獨一類來處理，並根據其分類分別按照《國際會計準則第 16 號》或《國際會計準則第 38 號》進行披露。

生效日期

26 主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本國際財務報告準則。鼓勵提前採用。如果主體在 2006 年 1 月 1 日之前開始的年度期間採用本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

過渡性規定

27 如果對與 2006 年 1 月 1 日之前開始的年度期間相關的比較信息應用第 18 段的要求不切實可行，主體應披露這一事實。《國際會計準則第 8 號》解釋了術語“不切實可行”。

附　錄

附錄一　術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

勘探和評價資產	指按照主體會計政策將勘探和評價支出確認為資產。
勘探和評價支出	指主體在礦產資源開採的技術可行性和商業價值能夠得到證明之前發生的、與礦產資源的勘探和評價有關的支出。
礦產資源的勘探和評價	在主體取得特定區域的勘探權後，對礦產資源（包括礦物、石油、天然氣和類似的非再生資源）的尋找，以及對礦產資源開採的技術可行性和商業價值的確定。

國際財務報告準則第7號

——金融工具：披露

目　　錄

起始段落

目　標 ····· 1

範　圍 ····· 3

金融工具的分類和披露程度 ····· 6

金融工具對財務狀況和業績的重要性 ····· 7

財務狀況表 ····· 8

綜合收益表 ····· 20

其他披露 ····· 21

金融工具所產生的風險的性質和程度 ····· 31

定性披露 ····· 33

定量披露 ····· 34

金融資產的轉移 ····· 42A

已轉移但未整體終止確認的金融資產 ····· 42D

已轉移且已整體終止確認的金融資產 ····· 42E

補充信息 ····· 42H

首次執行《國際財務報告準則第 9 號》 ····· 42I

生效日期和過渡性規定 ····· 43

《國際會計準則第 30 號》的撤銷 ····· 45

附　錄

附錄一　術語表

附錄二　應用指南

國際財務報告準則第7號
——金融工具：披露

目　標

1 本國際財務報告準則的目標是要求主體在其財務報表中提供信息披露，以使財務報表使用者能對下述事項進行評估：

（1） 金融工具對主體的財務狀況和業績的重要性；以及

（2） 主體在報告期間和報告期末承受金融工具所產生的風險的性質和程度，以及主體如何管理這些風險。

2 本國際財務報告準則中的原則是對《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》和《國際會計準則第 9 號》中的金融資產及金融負債的確認、計量和列報原則的補充。

範　圍

3 本國際財務報告準則適用於所有主體除下述各項之外的所有類型的金融工具：

（1） 遵循《國際會計準則第 27 號——合併財務報表和單獨財務報表》、《國際會計準則第 28 號——聯營中的投資》進行會計處理的在子公司、聯營或合營中的權益。但是，在某些情況下，《國際財務報告準則第 10 號》、《國際會計準則第 27 號》、《國際會計準則第 28 號》允許主體應用《國際財務報告準則第 9 號》對在子公司、聯營或合營中的權益進行會計處理。在這種情況下，應採用本國際財務報告準則的要求，並且對於按照公允價值計量的權益，主體應採用《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》的要求。主體還應對除

符合《國際會計準則第 32 號》中權益性工具定義的衍生工具之外的所有與在子公司、聯營或合營中的權益掛鈎的衍生工具應用本國際財務報告準則。

（2） 適用《國際會計準則第 19 號——僱員福利》的僱員福利計劃產生的僱主權利和義務。

（3） 〔已刪除〕

（4） 在《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》中定義的保險合同。但是，如果《國際財務報告準則第 9 號》要求主體單獨對嵌在保險合同中的衍生工具進行會計處理，本國際財務報告準則也適用於這些衍生工具。此外，如果簽發人採用《國際財務報告準則第 9 號》確認和計量財務擔保合同，則簽發人應對這些財務擔保合同應用本國際財務報告準則；如果簽發人按照《國際財務報告準則第 4 號》第 4 段（4）選擇採用《國際財務報告準則第 4 號》對財務擔保合同進行確認和計量，簽發人應對這些財務擔保合同應用《國際財務報告準則第 4 號》。

（5） 適用《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》的以股份為基礎的支付交易中的金融工具、合同和義務，但在《國際財務報告準則第 9 號》範圍內的合同除外。

（6） 被要求分類為權益工具的金融工具應當遵從《國際會計準則第 32 號》第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段的要求。

4 本國際財務報告準則適用於已確認和未確認的金融工具。已確認的金融工具包括《國際財務報告準則第 9 號》範圍內的金融資產和金融負債。未確認的金融工具包括某些在《國際財務報告準則第 9 號》範圍外、但在本國際財務報告準則範圍內的金融工具。

5 本國際財務報告準則適用於在《國際財務報告準則第 9 號》範圍內的購買或出售非金融項目的合同。

5A 本國際財務報告準則第 35A 段—第 35N 段的信用風險披露要求適用於《國際財務報告準則第 15 號——與客戶之間的合同產生的收入》中規定的、為確認減值利得或損失而根據《國際財務報告準則第 9 號》核算的權利。除非另有說明，上述段落提及的金融資產或金融工具應當包括這些權利。

金融工具的分類和披露程度

6 當本國際財務報告準則要求按照金融工具的類型進行披露時，主體應將金融工具歸為合乎所披露信息性質的類型，並在歸類時考慮這些金融工具的特徵。主體應提供充分的信息使披露的信息能與財務狀況表上列報的單列項目相互調節。

金融工具對財務狀況和業績的重要性

7 主體應披露有助於財務報表使用者評估金融工具對其財務狀況和業績重要性的信息。

財務狀況表

金融資產和金融負債的分類

8 在《國際財務報告準則第 9 號》中定義的下述各類金融資產和金融負債的帳面金額，應在財務狀況表或其附註中披露：

（1） 以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產，分別按①在初始確認時指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產，和②按照《國際財務報告準則第 9 號》第 6.7.1 段中歸類為持有待交易的金融資產進行披露；

（2）—（4）〔已刪除〕

（5） 以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債，分別按①在初始確認時指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債或遵從《國際財務報告準則第 9 號》第 6.7.1 段後續確認的金融負債，和②滿足《國際財務報告準則第 9 號》對持有待交易的金融負債進行披露；

（6） 按攤餘成本計量的金融資產；

（7） 按攤餘成本計量的金融負債；

（8） 以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，單獨列示（i）根據《國際財務報告準則第 9 號》第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，及（ii）初始確認時根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.5 段被指定為以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的權益工具投資。

以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產或金融負債

9 如果主體指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產（或金融資產組）而不是以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益或以攤餘成本計量，則主體應當披露：

（1） 報告期末金融資產（或金融資產組）的最大信用風險敞口〔參見第 36（1）段〕。

（2） 任何相關的信用衍生工具或類似工具分散最大信用風險敞口的金額。〔參見第 36（2）段〕。

（3） 可歸因於金融資產（或金融資產組）信用風險變動導致的貸款或應收款項公允價值在本期間的變動金額和至本期間累積的變動金額，該金額按照下述方法確定：

①按不歸因於產生市場風險的市場環境變動導致的金融資產公允價值變動的金額確定；或者

②使用主體認為能更真實地反映可歸因於資產信用風險變動導

致的金融資產公允價值變動的其他方法確定。

產生市場風險的市場環境的變動包括可觀察的（基準）利率、商品價格、外匯匯率及價格或利率指數的變動。

（4） 從金融資產被指定開始，任何相關的信用衍生工具或類似工具在本期間和至本期間累積的公允價值變動的金額。

10 如果主體按照《國際財務報告準則第 9 號》第 4.2.2 段，指定一項金融負債為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債，並且需要在其他綜合收益中列示金融負債的信用風險變動產生的影響（見《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.7 段）則主體應當披露：

（1） 可歸因於金融負債信用風險變動導致的金融負債公允價值在本期間的變動金額和至本期間累積的變動金額（見《國際財務報告準則第 9 號》B5.7.13—B5.7.20 段關於確定負債信用風險影響的指導）。

（2） 金融負債的帳面金額和主體按合同約定應當在到期日償付給債務持有人的金額之間的差額。

（3） 期間內權益內累積收益和損失的轉讓以及轉讓的原因。

（4） 如果一項金融負債終止確認，由於終止確認而實現的在其他綜合收益中列報的金額。

10A 如果主體遵從《國際財務報告準則第 9 號》第 4.2.2 段，指定一項金融負債為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債，並且需要列報《國際財務報告準則第 7 號》中的金融負債的公允價值的所有變動帶來的利潤或損失（包括金融負債風險變動帶來的影響）（見《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.7 段和第 5.7.8 段）則主體應當披露：

（1） 可歸因於金融負債信用風險變動導致的金融負債公允價值在本期間的變動金額和至本期間累積的變動金額（見《國際財務報

告準則第 9 號》第 B5.7.13 段—第 B5.7.20 段關於確定負債信用風險影響的指導）。

（2） 金融負債的帳面金額和主體按合同約定應當在到期日償付給債務持有人的金額之間的差額。

11 主體應當披露：

（1） 為遵循《國際財務報告準則第 9 號》第 9 段（3）和第 10 段（1）和第 10.1 段（1）以及第 5.7.7 段（1）的要求而採用的方法的詳細描述，包括方法合適的解釋。

（2） 如果主體認為為遵循《國際財務報告準則第 9 號》第 9 段（3）或第 10 段（1）或第 10A 段（1）或第 5.7.7 段（1）的要求而作出的披露不能真實地反映可歸因於金融資產或金融負債信用風險變動導致的金融資產或金融負債公允價值的變動，則應披露得出此結論的原因以及主體認為相關的因素。

（3） 關於決定在其他綜合收益中列報一項負債的信用風險變動造成的影響是否會造成或者加大利潤或損失的不匹配（見《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.7 段和第 5.7.8 段）的詳細描述。如果主體被要求列報關於一項負債信用風險變動對利得或損失造成的影響（見《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.8 段），則披露中必須包含關於經濟關係（見《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.6 段）的詳細描述。

指定以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的權益工具投資

11A 如果主體按照《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.5 段》指定一項權益性投資工具為以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，則主體應當披露：

（1） 哪項權益性投資工具被指定為以公允價值計量且其變動

計入其他綜合收益的金融資產。

（2） 採用這種列報方式的原因。

（3） 期末每項投資的公允價值。

（4） 期間確定的股利，與期間相關的終止確認的投資以及期末持有的相關投資單獨分開計量。

（5） 期間與權益相關的累積利得或損失的轉移，以及轉移的原因。

11B 如果主體終止確認一項制定為以公允價值且其變動計入其他綜合收益的權益性投資工具，則主體應當披露：

（1） 處置投資的原因；

（2） 終止確認日投資的公允價值；

（3） 處置的累積利得或損失。

重分類

12—12A 〔已刪除〕

12B 如果主體在當前或以前報告期間按照《國際財務報告準則第 9 號》第 4.4.1 段將一項金融資產重分類，則應披露：

（1） 重分類日期；

（2） 有關商業模式變化的詳細解釋和由此帶來的對財務報告影響的定性描述；

（3） 每個項目因重分類轉進或轉出的金額。

12C 在重分類後至終止確認前的每個報告期間，對於按照《國際財務報告準則第 9 號》第 4.4.1 段從以公允價值計量且其變動計入損益類別中重分類出來後以攤餘成本計量或以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，主體應當披露：

（1） 重分類日的實際利率；及

（2） 確認的利息收入。

12D 如果主體在上一個年度報告日期將金融資產從以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益類別中重分類出來後以攤餘成本計量，或將金融資產從以公允價值計量且其變動計入損益類別中重分類出來後以攤餘成本計量或以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益，需披露：

（1） 報告期截止日金融資產的公允價值；以及

（2） 如果金融資產未被重分類，在報告期內的損益或其他綜合收益中會被確認的公允價值損益。

13 〔已刪除〕

金融資產和金融負債的抵銷

13A 第 13B—13E 段中的披露補充了本國際財務報告準則的其他披露要求，要求所有按照《國際會計準則第 32 號》第 42 段進行抵銷的金融工具照此披露。這些披露同樣適用於有可強制執行主抵銷協議或類似協議的已確認金融工具，不論它們是否按照《國際會計準則第 32 號》第 42 段進行抵銷。

13B 主體應當披露信息以讓財務報告使用者評估抵銷協議對企業財務狀況造成的影響或潛在影響。包括第 13A 段範圍中與主體已確認的金融資產和金融負債相關的抵銷權帶來的影響和潛在影響。

13C 為達到第 13B 段中的目標，主體應當在報告期末分開披露以下有關的在第 13A 段段範圍中已確認的金融資產和金融負債的定量信息：

（1） 已確認的金融資產和金融負債的總金額。

（2） 當確定列報在財務狀況表中的淨額時，按照《國際會計準則第 32 號》第 42 段的標準抵銷的金額。

（3） 列報在財務狀況表中的淨額；

（4） 不在第 13C 段（2）範圍之內但有可強制執行的主抵銷協議或類似協議的金額，包括：

①完全或部分不滿足《國際會計準則第 32 號》第 42 段的已確認金融工具的相關金額；

② 與金融擔保有關的金額（包括現金擔保）。

（5） 在扣除了（4）中的金額後（3）中的淨額。

這段中所需披露的信息應當以表格的形式分別列報金融資產和金融負債，除非其他格式更適當。

13D 按照第 13C 段（4）披露的工具的總金額不應當超過第 13C 段（3）中該工具的金額。

13E 主體應當在披露中包含一段按照第 13C 段（4）有可強制執行的主抵銷協議或類似協議的已確認的金融資產和金融負債有關的抵銷權有關的詳細描述，包括這些權利的性質。

13F 如果第 13.2 段—第 13.5 段中所需披露的信息在不止一條的財務報表附註中出現，則主體應當在附註中交叉引用。

擔保品

14 主體應當披露：

（1） 作為負債或或有負債的擔保品而抵押的金融資產的帳面金額，包括按照《國際會計準則第 39 號》第 37 段（1）已進行重分類的金額；以及

（2） 與該項抵押相關的期限和條款。

15 當主體持有擔保品（金融資產或非金融資產），且可以在擔保品的所有者沒有違約的情況下出售或再次抵押這些擔保品時，主體應當披露：

（1） 所持有擔保品的公允價值；

（2） 已出售或再次抵押的這類擔保品的公允價值，以及主體是否承擔了將擔保品退回的義務；以及

（3） 與使用擔保品相關的期限和條款。

信用損失準備帳戶

16 〔已刪除〕

16A 對於根據《國際財務報告準則第 9 號》第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，其帳面金額不扣除損失準備，而且主體不得在財務狀況表中單獨列示損失準備作為金融資產帳面金額的抵減項。但是，主體應當在財務報表附註中披露損失準備。

具有多重嵌入衍生工具的複合金融工具

17 如果主體發行了一項同時包含負債成分和權益成分的金融工具（參見《國際會計準則第 32 號》第 28 段），且該工具具有價值相互關聯的多重嵌入衍生工具（例如可贖回的可轉換債務工具），則主體應當披露這些特徵的存在。

拖欠和違約

18 對於在報告期末已確認的應付貸款，主體應當披露：

（1） 應付貸款的本金、利息、償債基金或贖回條款在本期內發生拖欠的詳細情況；

（2） 在報告期末，拖欠應付貸款的帳面金額；以及

（3） 在財務報表批准報出之前，拖欠情況是否已得到補救，或者應付貸款的條款是否已重新商定。

19 如果本期內存在第 18 段已述情況之外的貸款協議條款的違約情況，且這種違約允許貸款人要求對貸款進行加速償還（除非在報告期末或之前，違約情況已得到補救或貸款條款已重新商定），則主體應當按第 18 段的要求披露相同的信息。

綜合收益表

收益、費用、利得或損失項目

20 主體應當在綜合收益表或其附註中披露下述收益、費用、利得或損失項目：

（1） 下列金融工具的利得或損失淨額：

①以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產或金融負債，分別體現根據《國際財務報告準則第 9 號》第 6.7.1 段要求，在初始確認或後續確認中指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產或金融負債，以及根據《國際財務報告準則第 9 號》要求，必須以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產和金融負債（例如符合《國際財務報告準則第 9 號》持有待交易持有待交易定義的金融負債）。對於指定以公允價值計量且其變動計入當期損益的金融負債，主體應當分別體現確認在其他綜合收益的利得或損失和確認在損益中的利得或損失。

②—④ 〔已刪除〕；

⑤以攤餘成本計量的金融負債

⑥以攤餘成本計量的金融資產

⑦根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.5 段要求，以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的權益工具投資。

⑧根據《國際財務報告準則第 9 號》第 4.1.2A 段要求，以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，單獨列示當期在其他綜合收益中確認的金額，以及終止確認時從累計其他綜合收益中重分類至當期損益的金額。

（2） 對於以攤餘成本計量或根據《國際財務報告準則第 9 號》第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，或者對於不是以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債，其利息收入總額或利息費用總額（使用實際利率法計算），並且對於前述金融資產，需單獨列示這些金額；

（3） 下列事項所產生的手續費收益和費用（不含確定實際利率時所包括的金額）：

①不是以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產和金融負債；以及

②信託和其他託管活動，這些活動導致主體代表個人、信託人、退休福利計劃和其他機構持有資產或進行資產投資；

（4） 〔已刪除〕

（5） 〔已刪除〕

20A 主體應當披露由於以攤餘成本計量的金融資產的終止確認而在綜合收益表中確認利得或損失的分析，並且將這些金融資產的終止確認所產生的利得和損失單獨列示。披露內容應當包括這些金融資產終止確認的原因。

其他披露

會計政策

21 按照《國際會計準則第 1 號——財務報表列報》（2007 年修訂）第 117 段，主體應披露重大會計政策，包括編製財務報表所使用

的計量基礎，其他與理解財務報表相關的會計政策。

套期會計

21A 第 21B 段—第 21E 段中的披露要求適用於主體披露套期的風險敞口和選擇應用的套期會計。主體應當套期會計披露應當提供的信息包括：

（1） 主體的風險管理戰略以及如何應用在風險管理中；

（2） 主體的套期活動如何會影響未來現金流的金額、時間及不確定性；以及

（3） 套期會計如何對主體的財務狀況表，綜合收益表和所有者權益變動表產生影響。

21B 主體應當在財務報表中一個單獨附註或財務報表單列部分列示所要求的披露內容。然而，當信息已經被由財務報表交叉引用至其他報表中時，如財務報表使用者能和財務報表在相同條件下同時獲取的管理層評論或風險報告，主體不需要重複那些已經列示過的信息。如果沒有交叉引用的信息，則財務報告不完整。

21C 當第 22A 段至第 24F 段要求主體按照風險類別分開披露信息時，主體應當以主體決定套期的風險敞口和應用的套期會計為基礎確定各個風險類別。對於所有的套期會計披露，主體應當就確定風險類別保持一致性。

21D 為了滿足第 21A 段的目標，主體應當（除非其他下文明確的情況）確定披露多少細節，在披露要求的不同方面進行多少強調，合併或分拆合適的程度，以及財務報告的使用者在評估披露的定量信息時是否需要額外的解釋。然而，在按照本國際財務報告準則和《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》的要求披露時，主體應

當使用同等程度的合併或分拆當使用相關的信息。

風險管理戰略

22 〔已刪除〕

22A 主體應當解釋風險敞口的各個風險類別的風險管理戰略，這決定了套期和套期會計的應用。這個解釋應該使得財務報表使用者能夠評估（例如）：

（1） 每個風險是如何發生的；

（2） 主體怎樣管理每個風險；這包括主體是對主體某一項目的全部風險還是對風險的某一因素（或某些因素）進行套期，以及為甚麼這樣做；

（3） 主體管理的風險敞口的程度。

22B 為了滿足第 22A 段中的要求，信息應當包括（但不僅限於）關於以下的描述：

（1） 用於套期風險敞口的套期工具以及它們如何被使用；

（2） 為了評估套期有效性，主體如何決定被套期項目和套期工具間的經濟關係，以及；

（3） 主體如何建立套期比率和套期無效的來源。

22C 當主體將某一風險因素指定為套期項目（見《國際財務報告準則第 9 號》第 6.3.7 段）時，除了第 22A 段和第 22B 段中要求披露的信息之外，還應提供以下定量和定性信息：

（1） 主體如何確定被指定為被套期項目的風險部分（包括關於風險部分和項目整體的關係性質的描述）；以及

（2） 風險部分如何與項目整體相關（比如被指定的風險項目歷史上層涵蓋的整個項目平均 80%的公允價值變動）。

金額，時間和未來現金流的不確定性

23 〔已刪除〕

23A 除非被第 23C 段豁免，主體應當按照風險類別，分別披露定量信息以方便財務報告使用者評估套期項目的時期和條件，以及它們如何影響主體未來現金流的金額、時間、以及不確定性。

23B 為了滿足第 23A 段中的要求，主體應當提供一個分解分析包括：

（1） 套期工具票面金額的時點資料；和

（2） 如果可行，套期工具的平均價格或平均費率（比如成交價、遠期價等）。

23C 由於套期工具和被套期項目頻繁發生改變〔即主體用一個動態的過程，其中曾用來管理的風險敞口和套期工具不再長期以同樣方式存在，例如《國際會計準則第 9 號》應用指南第 6.5.24 段（2）中的例子〕，主體頻繁重新設置（即終止和重新開始）套期關係的情況下，主體：

（1） 免除第 23A 段和第 23B 段要求的披露。

（2） 應當披露：

① 與套期關係有關的最終風險戰略的信息；

② 關於如何通過運用套期會計和指定那些特定的套期關係反應風險管理戰略的表述；

③ 關於主體套期關係過程中套期關係和終止或重新開始頻率的指征。

23D 主體應當按照風險類別披露關於在此期間內影響套期關係的套期無效性的來源。

23E 如果在套期關係中出現了其他套期無效性來源，主體應當按照風險類別披露來源並且解釋由此產生的套期無效性。

23F 對於現金流套期，當以前期間運用套期保值會計預計之後不會再發生時，主體應當披露有關預測交易的詳細描述和套期會計對財務狀況和業績的影響。

套期會計對財務狀況和財務業績的影響

24 〔已刪除〕

24A 主體應當以表格形式，按照不同的套期類型（公允價值套期，現金流套期或者境外業務淨投資套期）的風險類別，分別披露與指定為套期工具的以下相關金額：

（1） 套期工具的帳面金額（與金融負債區分開的金融資產）；

（2） 包括套期工具的財務狀況表的表上項目；

（3） 被作為確認當期套期無效性基礎的套期工具的公允價值變動；

（4） 套期工具的名義面值（包括數量單位，如：噸、立方米）。

24B 對不同的套期類型，主體應當以表格形式按照不同的套期類型的風險類別分別披露與指定為套期工具的以下相關金額：

（1） 公允價值套期：

①在財務狀況表中確認的的套期項目的帳面價值（資產與負債區分開列示）；

②在財務狀況表中確認的套期項目的公允價值套期調整的累積金額（資產和負債分開列示）

③包括套期工具的財務狀況表的表內行項；

④被作為確認當期套期無效性基礎的套期工具的價值變動；以及

⑤對於按照《國際財務報告準則第 9 號》第 6.5.10 段終止調整套期利得和損失的任何套期工具，其在財務狀況表中剩餘的公允價值套期累積調整金額。

（2） 對於現金流量套期和境外業務淨投資套期：

①被作為確認當期套期無效性基礎的套期工具的價值變動〔如按照《國際財務報告準則第 9 號》第 6.5.11 段（3），被作為確認套期無效性的現金流套期的價值變動〕；

②按照《國際財務報告準則第 9 號》第 6.5.11 段和第 6.5.13 段（1）中持續套期的現金流量套期留存公積和外幣折算公積；以及

③不再適用的套期會計的套期關係中的現金流量套期公積帳面餘額和外幣折算公積。

24C 對不同的套期類型，主體應當按照不同的套期類型的風險類別以表格形式分別披露以下金額：

（1） 公允價值套期；

①套期無效性——即套期工具的套期利得或損失和在損益表中確認的被套期項目（或用於套期的權益工具的其他綜合收益，這些權益工具是按照《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.5 段主體選擇列報其他綜合收益中公允價值變化的權益工具）的差額，以及

②包含已確認的套期無效性的其他綜合收益表的表內行項。

（2） 對於現金流量套期和境外經營淨投資套期：

①報告期間在其他綜合收益中確認的套期利得和損失；

②在損益表中確認的套期無效性；

③包含已確認的套期無效性其他綜合收益表的表內行項；

④現金流量套期公積或外幣折算公積重分類計入損益表的調整額（見《國際會計準則第 1 號》）（以前年度使用過的套期會計但是被套期的未來現金流量預計不再發生的金額和由於被套期項目已經影

響到損益而轉出的金額）；

⑤包含重分類調整的綜合收益表的表上項目（見《國際會計準則第 1 號》）；

⑥對於淨經營套期，套期利得和損失在綜合收益表中單獨確認表內行項（見《國際財務報告準則第 9 號》第 6.6.4 段）。

24D 當應用第 23C 段豁免的套期關係數量對期間的正常數量不具有代表性時（即在報告日的數量並不代表期間的數量），主體應當披露事實以及認為數量不具有代表性的原因。

24E 主體應當提供各個權益工具組成部分的重調以及按照《國際會計準則第 1 號》的其他綜合收益的分析，包括：

（1） 與在第 24C 段（2）①和（4）④中的披露相關的金額和按照《國際財務報告第 9 號》第 6.5.11 段（4）①和（4）③計量的金額的最小差異；

（2） 當主體按照《國際財務報告準則第 9 號》第 6.5.15 段計量期權的時間價值時，與套期交易有關的期權的時間價值相關的金額與和套期項目相關的當期套期的期權的時間價值的差異；和

（3） 當主體按照《國際財務報告準則第 9 號》第 6.5.16 段計量相關價值時，與和套期項目有關的套期交易中遠期合同中的遠期要素和金融工具中的外幣利差與和套期項目相關的當期套期的遠期合同中的遠期要素和金融工具中的外幣利差的差異。

24F 主體應當按照風險類別分別披露第 24E 段中要求的信息。按照風險的分別披露應當呈現在財務報告附註中。

指定以公允價值計量且變動計入當期損益的信用敞口的期權

24G 如果主體因為運用信用衍生工具管理金融工具的信用風

險而指定一個金融工具或金融工具的一部分以公允價值計量且其變動計入當期損益，應當披露：

（1） 對於按照《國際財務報告準則第 9 號》第 6.7.1 段，已經用於管理指定為以公允價值計量且其變動計入當期損益的金融工具信用風險的信用衍生物，各個期初和期末名義價值和公允價值的調整；

（2） 對於按照《國際財務報告準則第 9 號》第 6.7.1 段，指定以公允價值計量且其變動計入當期損益的全部或部分金融工具，其在損益表中確認的利得或損失；以及

（3） 對於終止以公允價值計量且其變動計入當期損益的全部或部分金融工具，其公允價值成為按照《國際財務報告準則第 9 號》第 6.7.4 段的新的金額和相關名義金額或本金（除了《按照國際會計準則第 1 號》提供比較信息，主體不需要在以後年度繼續此項披露）。

公允價值

25 除了第 29 段所列示的情況外，對於每一類金融資產和金融負債（參見第 6 段），主體應以能與其帳面金額相比較的方式披露該類資產和負債的公允價值。

26 在披露公允價值時，主體應對金融資產和金融負債進行分類，但僅對那些帳面金額在財務狀況表中相互抵銷的金融資產和金融負債，才能按抵銷後的公允價值披露。

27—27B 〔已刪除〕

28 在一些情況下，主體在初始確認金融資產或金融負債時不確認產生的利得或損失，因為公允價值既沒有被活躍市場中一個有相似資產或負債（及第一層級輸入值）報價證明，也沒有只用可觀察市場

資料（參見《國際財務報告準則第 9 號》第 B5.1.2A 段）的定價基礎。在這種情況下，主體應當按照金融資產和金融負債的分類披露：

（1） 在損益中確認的初始確認的公允價值與反映當市場參與者對資產和負債定價考慮因素（包括時間）的交易價格之間的差異的會計政策〔見《國際財務報告準則第 9 號》第 B5.1.2A 段（2）〕；

（2） 在損益中待確認的期初和期末的累計差異和差異餘額的調整；

（3） 為甚麼主體認為交易價格不是公允價值的最好證明，包括支持公允價值的的證明。

29 不要求披露下列金融工具的公允價值：

（1） 其帳面金額合理接近公允價值的金融工具，例如，應收帳款和應付帳款；

（2） 〔已刪除〕；

（3） 主體不能可靠地計量其所包含的相機分紅特徵（如《國際財務報告準則第 4 號》中所描述）的公允價值的合同。

30 在第 29 段（3）所述的情況下，主體應當披露下述信息，以說明財務報表使用者對金融資產或金融負債的帳面金額與其公允價值之間可能的差異程度進行判斷：

（1） 由於金融工具的公允價值無法可靠地計量而未披露這些金融工具公允價值的事實；

（2） 對金融工具的描述、金融工具的帳面金額、以及對公允價值無法可靠計量的解釋；

（3） 此類金融工具的市場訊息；

（4） 關於主體是否有意圖及如何處置這些金融工具的信息；以及

（5） 如果之前公允價值無法可靠計量的金融工具已被終止確

認，則應披露終止確認這一事實以及這些金融工具在終止確認時的帳面金額和確認的利得或損失的金額。

金融工具所產生的風險的性質和程度

31 主體應當披露信息，以說明其財務報表使用者評估在報告期末所面對的金融工具所產生的風險的性質和程度。

32 第 33 段至第 42 段的披露要求是針對金融工具所產生的風險以及主體如何管理這些風險的。具有代表性的風險包括但不限於信用風險、流動性風險和市場風險。

32A 在提供定量披露的情況下提供定性披露，可以使得使用者將相關披露連接起來，並形成關於由金融工具產生的風險性質和程度的整體印象。定性披露和定量披露的交互作用為信息披露提供了一種更好的讓使用者評估主體風險敞口的方式。

定性披露

33 對金融工具所產生的每種類型的風險，主體應當披露：

（1） 風險敞口和風險是如何產生的；

（2） 其管理風險的目標、政策和程序與計量風險的方法；以及

（3） 與以前期間相比，（1）或（2）的任何變化。

定量披露

34 對金融工具所產生的每種類型的風險，主體應當披露：

（1） 報告期末關於風險敞口的概括性數量信息。這一披露應基於主體內部向關鍵管理人員（如《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》所定義）提供的信息，例如向主體的董事會或首席執行官提

供的信息。

（2） 第 35A 段至第 42 段要求的披露〔以（1）中未提供的信息為限〕。

（3） 風險集中信息，在（1）和（2）披露的信息仍不明顯的情況下。

35 如果報告期末披露的定量信息不能代表主體在本期的風險敞口，主體應提供能代表其風險敞口的進一步的信息。

信用風險

範圍和目標

35A 對於適用《國際財務報告準則第 9 號》的減值要求的金融工具，主體應當遵循第 35F 段至第 35N 段的披露要求。但是：

（1） 對於貿易應收帳款、合同資產和租賃應收款，如果貿易應收帳款、合同資產或租賃應收款按照《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.15 段確認整個存續期預期信用損失，並且這些金融資產被修訂且已逾期 30 天以上的，適用第 35J 段（1）；及

（2） 第 35K 段（2）不適用於租賃應收款。

35B 根據第 35F 段至第 35N 段作出的信用風險披露應當使財務報表使用者能夠理解信用風險對未來現金流量的金額、時間及不確定性產生的影響。為了實現此目的，信用風險披露應該提供：

（1） 關於主體信用風險管理實務及其與預期信用損失確認和計量之間的關係的信息，包括用於計量預期信用損失的方法、假設和信息；

（2） 能夠說明財務報表使用者評估財務報表中因預期信用損失而產生的金額的定量及定性信息，包括預期信用損失的金額變動及其原因；及

（3） 關於主體信用風險敞口（即主體金融資產及信貸承諾固有的信用風險）的信息，包括重大的信用風險集中情況。

35C 主體不需要重複已在其他地方列示的信息，只要這些信息通過交叉引用可以從財務報表轉入其他報表，比如財務報表的使用者能夠在財務報表覆蓋的相同期間與財務報表同時取得的管理層評論或風險報告。沒有這些交叉引用的信息，財務報表是不完整的。

35D 為了滿足第 35B 段中提出的目標，主體應當（除非另有說明）考慮需披露的詳細程度、對披露要求的不同方面應給予的重視程度、匯總或分解的適當水平，以及財務報表使用者是否需要額外解釋以評估所披露的定量信息。

35E 如果根據第 35F 段至第 35N 段作出的披露不能滿足第 35B 段提出的目標，主體應當披露必要的額外信息以滿足這些目標。

信用風險管理實務

35F 主體應當就其信用風險管理實務及其與預期信用損失確認和計量之間的關係作出解釋。為了滿足此目標，主體應當披露那些能夠使得財務報表使用者了解和評估下列事項的信息：

（1） 主體如何確定金融工具的信用風險是否自初始確認後顯著增加，包括：

①根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.10 段，金融工具是否具有較低的信用風險以及如何確定，包括該準則適用的金融工具類別；及

② 《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.11 段提出的假設是否以及如何被推翻，即當金融資產逾期 30 天以上時，信用風險自初始確認後顯著增加。

（2） 主體對於違約的定義及選用該違約定義的理由。

（3） 對於預期信用損失以組合方式計量的情況，金融工具是如何組合在一起的。

（4） 主體如何確定金融資產已發生信用減值。

（5） 主體的核銷政策，包括無法合理預期可以收回的跡象以及關於已核銷但仍可能將強制執行的金融資產的核銷政策信息。及

（6） 主體如何運用《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.12 段關於修訂金融資產的合同現金流量的規定，包括主體如何：

①確定損失準備按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量的、修訂後的金融資產的信用風險是否有所改善，以致損失準備改為根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.5 段按照相當於 12 個月預期信用損失的金額計量；及

②對滿足①中所述標準的金融資產損失準備後續根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.3 段按照相當於整個存續期預期信用損失重新計量的程度進行監控。

35G 主體應當就運用《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5 章的要求時所用的資料、假設和估算技術作出解釋。為此，主體應當披露：

（1） 下列情況所用的資料、假設及估算技術的基礎：

①計量 12 個月和整個存續期預期信用損失；

②確定金融工具的信用風險是否自初始確認後顯著增加；

③確定一項金融資產是否發生信用減值。

（2） 前瞻性信息如何被納入預期信用損失的計量，包括使用宏觀經濟信息。及

（3） 估算技術或報告期內所作的重大假設的變動及其原因。

關於因預期信用損失而產生的金額的定量及定性信息

35H 為解釋損失準備發生的變動及其原因，主體應當按照金融工具類別，以表格形式提供損失準備期初餘額與期末餘額的調節表，並單獨列示當期下列項目的變動：

（1） 按照相當於 12 個月預期信用損失的金額計量的損失準備。

（2） 對於下列金融資產，按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量的損失準備：

①信用風險自初始確認後顯著增加但未發生信用減值的金融資產；

②在報告日發生信用減值（但並非所購買或源生的已發生信用減值）的金融資產；及

③損失準備根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.15 段的規定計量的貿易應收帳款、合同資產或租賃應收款。

（3） 所購買或源生的已發生信用減值的金融資產。除了調節表外，主體應當披露金融資產在報告期內初始確認的未折現預期信用損失的總額。

35I 為使得財務報表的使用者理解主體根據第 35H 段披露的損失準備的變動，主體應當就金融工具帳面總額當期重大變動如何引起損失準備的變動提供解釋。主體應當分別提供能夠代表第 35H 段（1）—（3）列出的金融工具損失準備的信息，且應當包括相關的定性及定量信息。金融工具帳面總額變動引起損失準備變動的示例可能包括：

（1） 由於報告期內源生或購買的金融工具發生變動；

（2） 修訂後的金融資產合同現金流量並未導致根據《國際財務報告準則第 9 號》終止確認金融資產；

（3） 由於報告期內終止確認金融資產（包括被核銷金融資產）發生變動；及

（4） 因損失準備是按照相當於 12 個月預期信用損失還是按照整個存續期預期信用損失的金額計量而產生的變動。

35J 為使得財務報表使用者理解並未導致終止確認金融資產的合同現金流量修訂的性質及影響，以及此類修訂對預期信用損失計量產生的影響，主體應當：

（1） 披露修訂前的攤餘成本，以及報告期內合同現金流量修訂後且損失準備按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量的金融資產所確認的修訂淨利得或損失；及

（2） 如果金融資產初始確認後在損失準備按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量的某一時間內被修訂，且損失準備在報告期內改為等按照相當於 12 個月預期信用損失的金額計量，披露金融資產在報告期末的帳面總額。

35K 為使得財務報表使用者理解擔保品及其他信用增級對因預期信用損失而產生的金額帶來的影響，主體應當按照金融工具類別披露：

（1） 在不考慮任何可利用的擔保品或其他信用增級（例如，按照《國際會計準則第 32 號》不符合相互抵銷條件的淨額結算協議）的情況下，在報告期末最能代表主體最大信用風險敞口的金額。

（2） 關於作為抵押持有的擔保品及其他信用增級的描述性信息；包括：

①對所持有的擔保品的性質及質量的描述；

②關於擔保品的質量或信用增級因信用惡化或主體報告期內擔保品政策發生的重大變動的解釋；及

③關於主體因考慮到擔保品而尚未確認損失準備的金融工具的信息。

（3） 對於報告日發生信用減值的金融資產，關於作為抵押持有的擔保品及其他信用增級的定量信息（如對擔保品及其他信用增級降低信用風險的程度進行量化）。

35L 主體應當披露報告期內已核銷但仍可能面臨執行處理的金融資產的未償付合同金額。

信用風險敞口

35M 為使得財務報表使用者能夠評估主體的信用風險敞口及了解其重大的信用風險集中情況，主體應當按照信用風險評級披露金融資產的帳面總額及貸款承諾及財務擔保合同的信用風險敞口。主體應當單獨披露下列金融工具的相關信息：

（1） 損失準備按照相當於 12 個月預期信用損失的金額計量的金融工具。

（2） 損失準備按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量且滿足下列條件的金融工具：

①信用風險自初始確認後顯著增加但未發生信用減值；

②報告日發生信用減值（但並非所購買或源生的已發生信用減值）；及

③損失準備按照《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.15 段計量的貿易應收帳款、合同資產或租賃應收款。

（3） 所購買或源生的已發生信用減值的金融資產。

35N 對於主體適用了《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.15 段規定的貿易應收帳款、合同資產或租賃應收款，第 35M 段要求提供的信息可能根據準備矩陣（參見《國際財務報告準則第 9 號》第 B5.5.35

段）確定。

36 對於屬於本國際財務報告準則範圍但不適用《國際財務報告準則第 9 號》的減值要求的所有金融工具，主體應按金融工具的類型披露：

（1） 在不考慮任何可利用的擔保品或其他信用增級（例如，按照《國際會計準則第 32 號》不符合相互抵銷條件的淨額結算協議）的情況下，在報告期末最能代表主體最大信用風險敞口的金額；帳面金額最能代表最大信用風險敞口的金融工具不必作出此項披露。

（2） 對作為抵押持有的擔保品和其他信用增級的描述及其對於最能代表最大信用風險敞口（根據（1）披露或由一項金融工具的帳面金額代表）的金額產生的財務影響（如對擔保品及其他信用增級降低信用風險的程度進行量化）；

（3） 〔已刪除〕

（4） 〔已刪除〕

37 〔已刪除〕

擔保品和取得的其他信用增級

38 當主體在本期內通過佔有其作為抵押持有的擔保品或要求其他信用增級（如擔保）而取得金融資產或非金融資產，並且這些資產滿足其他準則的確認要求時，主體應當披露：

（1） 所取得資產的性質和帳面金額；以及

（2） 當資產不易轉化為現金時，應披露處置這些資產的政策或擬將其用於經營的政策。

流動性風險

39 主體應當披露：

（1） 對非衍生金融負債（包括發行的金融擔保合同）的到期期限分析，該金融負債列示其剩餘的合同到期日。以及

（2） 對衍生金融負債的到期期限分析。到期期限分析應包括衍生金融負債的剩餘的合同到期日，且剩餘到期日對於理解現金流的時間特徵至關重要（見附錄二第 11 段（2））。

（3） 對主體如何管理（1）和（2）中內在的流動性風險所作的描述。

市場風險

敏感性分析

40 除非主體遵循了第 41 段，否則應當披露：

（1） 報告期末主體所面臨的各類市場風險的敏感性分析。該項披露應當反映報告期末相關風險變量發生合理、可能的變動時，將對主體當期損益或權益產生的影響；

（2） 編製敏感性分析所使用的方法和假設；以及

（3） 同前一期相比，所使用的方法和假設的變化，以及作出這些變化的理由。

41 如果主體採用風險價值法編製的敏感性分析能夠反映風險變量（例如利率或匯率）之間的關聯性，並將之用於管理財務風險，主體可以使用這種敏感性分析取代第 40 段中所指定的分析。但主體同樣應當披露：

（1） 對用於該敏感性分析的方法、以及作為所提供資料的基礎的主要參數和假設的說明。

（2） 對所使用方法的目的、以及可能導致不能充分反映所涉及資產和負債公允價值的局限性的說明。

其他市場風險披露

42 當按照第40段或41段披露的敏感性分析不能代表金融工具的內在風險時(例如,由於年末的風險敞口不能反映當年的風險敞口),主體應當披露其認為敏感性分析不具代表性的事實和理由。

金融資產的轉移

42A 第42B段至第42H段中有關金融資產轉移的披露要求是對本《國際財務報告準則》其他披露要求的補充。主體應當按照第 42B段至第 42H 段中的要求在財務報表中以單一的附註列報披露。主體應當就報告日存在的,即無論相關轉移交易何時發生,所有未終止確認的已轉移金融資產以及對已轉移金融資產的繼續涉入提供所要求的披露。為達到應用上述段中的披露要求,當且僅當下列兩種情況,主體轉移了全部或者一部分金融資產(已轉移的金融資產):

(1) 轉移收取金融資產現金流量的合同權利;或

(2) 保留收取金融資產現金流量的合同權利,但假設承擔了一項支付現金流量給一個或多個合同接受方的合同義務。

42B 主體應當披露信息使得財務報表使用者能夠:

(1) 理解在未整體終止確認的已轉移金融資產與相關負債之間的關係;以及

(2) 評估主體繼續涉入已終止確認金融資產的性質和相關風險。

42C 為達到應用第 42E 段至第 42H 段中的披露要求,如果作為轉移的一部分,主體保留了任何已轉移的金融資產內在的合同權利或義務,或者獲得了任何與已轉移金融資產有關的新合同權利或義務,則主體繼續涉入已轉移的金融資產。為達到應用第 42E 段至第 42H

段中的披露要求，以下情形不構成繼續涉入：

（1） 與欺詐性轉移以及合理、誠信和公平交易等概念相關的常規聲明和保證這些聲明和保證可能因法律行為導致轉移無效。

（2） 回購已轉移金融資產的遠期、期權和其他合同，其合同價格（或行權價格）是已轉移資產的公允價值；或

（3） 主體保留了獲取金融資產現金流量的合同權利但承擔了向一個或多個主體支付現金流量的合同義務，同時這類安排滿足《國際財務報告第 9 號》第 3.2.5 段（1）至（3）的條件。

已轉移但未整體終止確認的金融資產

42D 主體轉移金融資產時，可能使得部分或全部已轉移金融資產不符合終止確認要求。為了滿足第 42B 段（1）中的目標，主體應當在各個報告日按照類別披露每類已轉移但未整體終止確認的金融資產：

（1） 已轉移金融資產的性質；

（2） 主體保留的與所有權有關的風險和報酬的性質；

（3） 已轉移金融資產與相關負債之間關係性質的描述，包括因轉移引起的對報告主體使用已轉移金融資產的限制；

（4） 在轉移金融資產形成的相關負債的交易對手方（們）僅對已轉移金融資產有追索權的情況下，應當以表格形式披露所轉移金融資產的公允價值和相關負債的公允價值以及淨頭寸，即已轉移金融資產和相關負債公允價值之間的差額；

（5） 當主體繼續確認所有已轉移金融資產時，已轉移金融資產和相關負債的帳面金額。

（6） 當主體按繼續涉入程度確認所轉移金融資產（見《國際財務報告準則第 9 號》第 3.2.6 段（3）②和第 3.2.16 段）時，轉移前原金融資產的整體帳面金額、按主體繼續涉入程度確認的資產的帳面

金額，以及相關負債的帳面金額。

已轉移且已整體終止確認的金融資產

42E 為了滿足 42B 段（2）中設立的目標，當主體已整體終止確認但繼續涉入已轉移金融資產時〔參見《國際財務報告準則第 9 號》第 3.2.6 段（1）和（3）①〕，主體應當至少在各個報告日按照類別披露下列信息：

（1） 在主體的財務狀況表中確認的並代表了已終止確認的已轉移金融資產的繼續涉入程度的資產和負債的帳面金額，以及這些確認的資產和負債帳面金額所對應的報表項目。

（2） 代表了已終止確認的已轉移金融資產的繼續涉入程度的資產和負債的公允價值。

（3） 最能代表主體因已終止確認的已轉移金融資產的繼續涉入而產生的最大風險敞口的金額以及如何確定最大風險敞口的信息。

（4） 回購已終止確認的金融資產將或可能發生的未折現現金流出（例如期權協議中的行權價格）或其他與已轉移金融資產相關的應向轉入方支付的金額。如果現金流出是變動的，則披露的金額應當基於各個報告日已經存在的情況。

（5） 回購已終止確認的金融資產將或可能發生的未折現現金流出（例如期權協議中行權價格）或其他與已轉移金融資產相關的應向轉入方支付金額的到期期限分析，反映了主體繼續涉入的剩餘合同期限。

（6） 解釋和支持（1）至（5）中定量披露的定性信息。

42F 如果主體在某項終止確認的金融資產中存在不只一種類型的繼續涉入，可按照第 42E 段中的要求，在其中一種繼續涉入類型下

匯總披露。

42G 此外，主體應當按照繼續涉入的類別披露下列信息：

（1） 金融資產轉移日確認的利得或損失。

（2） 因繼續涉入已終止確認金融資產在報告期和累計確認的收益或費用（例如衍生金融工具的公允價值變動）。

（3） 如果從符合終止確認條件的轉移活動中產生的收款總額不是在報告期間均勻分佈的（例如大部分轉移活動金額臨近報告期末發生）：

①報告期間最大轉移活動發生的時間段（例如報告期末的最後 5 天）；

②在報告期間轉移活動所確認的金額（例如相關利得和損失）；以及

③在報告期間轉移活動產生的收款總額。

主體應當在綜合收益表中提供各個期間的相關信息。

補充信息

42H 主體應當披露認為滿足第 42B 段披露目標的必要的額外信息。

首次執行《國際財務報告準則第9號》

42I 在包含《國際財務報告準則第 9 號》首次執行日的報告期間內，主體應當在首次執行日按照每類金融資產和金融負債披露下列信息：

（1） 根據《國際會計準則第 39 號》或某一舊版本《國際財務報告準則第 9 號》（如果主體應用《國際財務報告準則第 9 號》所選定的方法因不同的要求而涉及一個以上的首次執行日）確定的初始計

量類別和帳面金額；

（2） 根據《國際財務報告準則第 9 號》確定的新的計量類別和帳面金額；

（3） 財務狀況表上在前期被指定為以公允價值計量且其變動計入損益但現在已取消這種指定的任何金融資產和金融負債的金額，並區分《國際財務報告準則第 9 號》要求主體予以重分類和主體主動選擇在首次執行日重分類的金融資產和金融負債的金額。

根據《國際財務報告準則第 9 號》第 7.2.2 段，取決於主體應用《國際財務報告準則第 9 號》所選定的方法，過渡性規定可能涉及一個以上的首次執行日。因此，本段可能導致主體披露一個以上的首次執行日。主體應當以表格形式列示這些定量披露，除非其他格式更加合適。

42J 在包含《國際財務報告準則第 9 號》首次執行日的報告期內，主體應當披露定性信息，以使財務報表使用者理解下列事項：

（1） 對於因主體採用《國際財務報告準則第 9 號》導致分類發生變化的金融資產，主體如何對其運用《國際財務報告準則第 9 號》的分類要求。

（2） 金融資產或金融負債在首次執行日被指定或被取消指定為以公允價值計量且其變動計入損益的原因。

根據《國際財務報告準則第 9 號》第 7.2.2 段，取決於主體應用《國際財務報告準則第 9 號》所選定的方法，過渡性規定可能涉及一個以上的首次執行日。因此，本段可能導致主體披露一個以上的首次執行日。

42K 在主體首次執行《國際財務報告準則第 9 號》中關於金融資產的分類與計量要求的報告期內（即主體從《國際會計準則第 39 號》過渡為《國際財務報告準則第 9 號》），根據《國際財務報告準則

第 9 號》第 7.2.15 段的要求，主體應當披露本國際財務報告準則第 42L 段至第 42O 段規定的披露要求。

42L 根據第 42K 段的要求，主體應當在《國際財務報告準則第 9 號》的首次執行日披露金融資產和金融負債分類的變動情況，並單獨列示：

（1） 在按照《國際會計準則第 39 號》確定的計量類別的基礎上的帳面金額變動（即並非源自向《國際財務報告準則第 9 號》過渡導致的計量屬性變動）；及

（2） 源自向《國際財務報告準則第 9 號》過渡導致的計量屬性變動的帳面金額變動。

主體首次執行《國際財務報告準則第 9 號》關於金融資產的分類與計量要求的年度報告期間結束後，無需作出本段要求的披露。

42M 根據第 42K 段的規定，若金融資產和金融負債由於主體向《國際財務報告準則第 9 號》過渡而被重分類並以攤餘成本計量，以及金融資產因過渡而從以公允價值計量且其變動計入損益類別中重分類出來並以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益，主體應當披露下列信息：

（1） 金融資產或金融負債的報告期末公允價值，及

（2） 如果金融資產或金融負債未被重分類，報告期內本應在損益或其他綜合收益中確認的公允價值利得或損失。

主體首次執行《國際財務報告準則第 9 號》關於金融資產的分類與計量要求的年度報告期間結束後，無需作出本段要求的披露。

42N 根據第 42K 段的要求，若金融資產和金融負債由於主體向《國際財務報告準則第 9 號》過渡而從以公允價值計量且其變動計入損益類別中重分類出來，主體應當披露下列信息：

（1） 首次執行日確定的實際利率；及

（2） 所確認的利息收入或費用。

如果主體將一項金融資產或金融負債的公允價值作為首次執行日的新帳面總額處理（參見《國際財務報告準則第 9 號》第 7.2.11 段），主體應當在終止確認前的每個報告期間作出本段要求的披露。否則，主體首次執行《國際財務報告準則第 9 號》關於金融資產的分類與計量要求的年度報告期間結束後，無需作出本段要求的披露。

42O 當主體列報第 42K 段至第 42N 段規定的披露時，這些披露以及本國際財務報告準則第 25 段的披露必須使主體能夠在下述事項之間進行調節：

（1） 根據《國際會計準則第 39 號》和《國際財務報告準則第 9 號》列報的計量類別；及

（2） 在首次執行日金融工具的類別。

42P 在《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5 章的首次執行日，主體必須披露相關信息，以便在按照《國際會計準則第 39 號》計提的期末減值準備、按照《國際會計準則第 37 號》計提的準備和按照《國際財務報告準則第 9 號》確定的期初損失準備之間進行調節。對於金融資產，本披露應當根據《國際會計準則第 39 號》和《國際財務報告準則第 9 號》的相關金融資產計量類別提供，且應當單獨列示當日計量類別變動對損失準備的影響。

42Q 在包含《國際財務報告準則第 9 號》首次執行日的報告期內，主體不必披露本應按照下列準則中關於分類與計量要求（包括《國際財務報告準則第 9 號》第 5.4 和 5.5 章中關於金融資產以攤餘成本計量及減值的要求）列報的行項目金額：

（1） 對於以前期間，按照《國際財務報告準則第 9 號》；及

（2） 對於當期，按照《國際會計準則第 39 號》。

42R 根據《國際財務報告準則第 9 號》第 7.2.4 段，如果基於金融資產初始確認時存在的事實和情況，主體在首次採用該項準則的日期按照第 B4.1.9B 段至第 B4.1.9D 段評估經修訂的貨幣時間價值要素是不切實可行的（如《國際會計準則第 8 號》所定義），則主體在無需考慮《國際財務報告準則第 9 號》第 B4.1.9B 段至第 B4.1.9D 段中關於修正貨幣時間價值要素的相關要求的情況下，基於該項金融資產初始確認時存在的事實和情況，評估該金融資產的合同現金流量特徵。主體在無需考慮《國際財務報告準則第 9 號》第 B4.1.9B 段至第 B4.1.9D 段中關於修正貨幣時間價值要素的相關要求的情況下，基於金融資產初始確認時存在的事實和情況評估該金融資產的合同現金流量特徵後，應當披露金融資產在報告日的帳面金額，直至金融資產被終止確認。

42S 根據《國際財務報告準則第 9 號》第 7.2.5 段，如果基於金融資產初始確認時存在的事實和情況，主體在首次採用該項準則的日期按照第 B4.1.12 段（3）評估提前償付特徵的公允價值是否不重大是不切實可行的（如《國際會計準則第 8 號》所定義），則主體在無需考慮《國際財務報告準則第 9 號》第 B4.1.12 段中關於提前償付特徵的例外情形的情況下，基於該項金融資產初始確認時存在的事實和情況，評估該金融資產的合同現金流量特徵。主體在無需考慮《國際財務報告準則第 9 號》第 B4.1.12 段中關於提前償付特徵的例外情形的情況下，基於金融資產初始確認時存在的事實和情況評估該金融資產的合同現金流量特徵後，應當披露金融資產在報告日的帳面金額，直至金融資產被終止確認。

生效日期和過渡性規定

43 主體應對自 2007 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本國際財務報告準則。鼓勵提前採用。如果主體提前採用本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

44 如果主體對自 2006 年 1 月 1 日之前開始的年度期間採用本國際財務報告準則，則主體無需按照第 31 段至第 42 段的披露要求披露金融工具風險敞口的性質和程度的比較信息。

44A 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了整個國際財務報告準則使用的術語。另外，該準則修訂了第 20 段、第 21 段、第 23 段（3）和（4）、第 27 段（3）和附錄二第 5 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

44B 《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂）刪除了第 3 段（3）。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。然而，這些修訂內容不適用於合併日在《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂）採用之前的企業合併產生的或有事項。主體應當按照《國際財務報告準則第 3 號》第 65A 段至第 65E 段計量（2010 年修訂）。

44C 主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 3 段的修訂內容。如果主體在更早的會計期間採用 2008 年 2 月發佈的《可回售金融工具和流動性債務》（對《國際會計準則第 32 號》和《國際會計準則第 1 號》的修訂），第三段的修訂應該在更早

的會計期間採用。

44D 第 3 段（1）按照 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》進行修訂。主體應當在 2009 年 1 月 1 日開始或以後的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體在填採用應當披露事實，並提前採用 2008 年 5 月發佈的對《國際會計準則第 28 號》第 1 段，《國際會計準則第 31 號》第 1 段和《國際會計準則第 32 號》第 4 段的修訂。允許主體追溯採用這些修訂。

44E—44F 〔已刪除〕

44G 在 2009 年 3 月發佈的《對金融工具信息披露的改進》（對《國際財務報告準則第 7 號》的修訂）修訂了第 27 段、第 39 段和附錄二第 11 段，添加了第 27A 段、第 27B 段，附錄二第 10A 段和附錄二第 11A 段至第 11F 段。主體應當在 2009 年 1 月 1 日開始或以後的年度期間採用這些修訂。主體不需要提供修訂準則所要求的以下披露：

（1） 任何年度或期中期間，包括呈現了 2009 年 12 月 31 日前年度可比期間的財務狀況表，或

（2） 2009 年 12 月 31 號前最早可比期間得財務狀況表。

允許提前採用。如果主體提前採用了這些修訂，應當披露這個事實[1]。

44H—44J 〔已刪除〕

---

1 作為 2010 年 1 月發佈的《比較國際財務報告準則第 7 號對首次採用的披露的有限豁免》（對《國際會計準則第 1 號》的修訂）修訂的結果，第 44G 段進行了修訂。理事會為了闡明《對金融工具信息披露的改進》的結論和應有的轉變，修訂了第 44G 段。

44K 第 44B 段按照 2010 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》進行修訂。主體應對自 2010 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。

44L 2010 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》添加了第 32A 段，修訂了第 34 段和第 36 段至第 38 段。主體應對自 2011 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

44M 《披露——金融資產轉移》（對《國際財務報告準則第 7 號》的修訂）發佈於 2010 年 10 月，刪除了第 13 段，添加了第 42A 段至第 42H 段和附錄二第 29 段至第 39 段。主體應對自 2011 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前采這些修訂，則應披露這一事實。主體不需要提供修訂內容首次採用日以前的修訂內容要求的披露信息。

44N 〔已刪除〕

44O 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》修訂了第 3 段。主體在應用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時應適用這些修訂內容。

44P 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 3 段，第 28 段和第 29 段以及附錄 A，刪除了第 27 段至第 27B 段。主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時應適用這些修訂內容。

44Q 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益項目的列報》（對《國際會計準則第 1 號》的修訂）修訂了第 27B 段。主體在應用 2011 年 6 月修訂的《國際會計準則第 1 號》時應適用這些修訂內容。

44R 2011 年 12 月發佈的《披露——金融資產和金融負債的抵銷》（對《國際財務報告準則第 7 號》的修訂）添加了第 13A 段至第 13F 段和附錄二第 40 段至第 53 段。主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度採用這些修訂內容。主體應當追溯提供這些修訂內容所需的披露。

44S—44W 〔已刪除〕

44X 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》、《國際會計準則第 27 號》的修訂）修訂了第 3 段。主體應對自 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容，允許提前採用《投資性主體》，如果主體提前採用這些修訂內容，應同時當採用《投資性主體》包括的所有修訂內容。

44Y 〔已刪除〕

44Z 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 2 段至第 5 段、第 8 段至第 11 段、第 14 段、第 20 段、第 28 段至第 30 段、第 36 段、第 42C 段至第 42E 段，附錄一和附錄二第 1 段、第 5 段、第 9 段、第 10 段、第 22 段以及第 27 段，刪除了第 12 段、第 12.1 段、第 16 段、第 22 段至第 24 段、第 37 段、第 44E 段、第 44F 段、第 44H 段至第 44J 段、第 44N 段、第 44S 段至第 44W 段、第 44Y 段、附錄二第 4 段以及附錄四，增加了第 5A 段、第 10A 段、第 11A 段、第 11B 段、第 12B 段至第 12D 段、第 16A 段、第 20A 段、第 21A 段至第 21D 段、第 22A 段至第 22C 段、第 23A 段至第 23F 段、第 24A 段至第 24G 段、第 35A 段至第 35N 段、第 42I 段至第 42S 段、第 44ZA 段和附錄二第 8A 段至第 8J 段。主體在應用《國際財務報告準則第 9 號》時應適用這些修訂內容。在首次執行《國際財務報告準則第 9 號》

日期之前的時期這些修訂內容並不適用於比較信息。

44ZA 根據《國際財務報告準則第 9 號》第 7.1.2 段，對於 2018 年 1 月 1 日以前開始的年度期間，主體可以選擇僅提前採用《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.1 段(3)、第 5.7.7 段至第 5.7.9 段，第 7.2.14 段及第 B5.7.5 段至第 B5.7.20 段關於被指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債的利得和損失的列報要求，而不採用《國際財務報告準則第 9 號》的其他要求。如果主體選擇僅採用上述段落的規定，則應披露這一事實並持續提供本國際財務報告準則（根據《國際財務報告準則第 9 號》(2010) 而作出的相應修訂）第 10 段至第 11 段規定的相關披露。

44AA 2014 年 9 月發佈的《國際財務報告準則年度改進項目 2012—2014 週期》修訂了第 44R 段和附錄二第 30 段，並增加了附錄二第 30A 段。對於 2016 年 1 月 1 日或以後開始的年度期間，主體應當根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和錯報》追溯採用這些修訂內容，但對於期初開始日早於主體首次執行這些修訂內容的年度期間的列報期間，主體無需採用附錄二第 30 段和附錄二第 30A 段的修訂。允許主體提前適用第 44R 段、附錄二第 30 段和第 30A 段的修訂。如果主體在更早的期間採用這些修訂，則應披露該事實。

44BB 2014 年 12 月發佈的《披露計劃（對《國際會計準則第 1 號》的修訂）》修訂了第 21 段和附錄二第 5 段。主體應當在 2016 年 1 月 1 日或以後開始的年度期間採用這些修訂，並允許提前適用。

《國際會計準則第30號》的撤銷

45 本國際財務報告準則取代了《國際會計準則第 30 號——在銀行和類似金融機構財務報表中的披露》。

附　錄

附錄一　術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

信用風險	金融工具的一方未能履行義務從而導致另一方發生財務損失的風險。
信用風險評級	根據金融工具發生違約的風險作出的信用風險評級。
貨幣風險	金融工具的公允價值或未來現金流量因外匯匯率變化而波動的風險。
利率風險	金融工具的公允價值或未來現金流量因市場利率變化而波動的風險。
流動性風險	主體在履行與金融負債相關的義務時將面臨困難的風險。
應付貸款	應付貸款指除基於正常信用條款的短期貿易應付款之外的金融負債。
市場風險	金融工具的公允價值或未來現金流量因市場價格變化而波動的風險。市場風險包括三種類型的風險：**貨幣風險**、**利率風險**和**其他價格風險**。
其他價格風險	金融工具的公允價值或未來現金流量因市場價格（不包括**利率風險**或**貨幣風險**引起的價格變動）變化而波動的風險。不論這些變動是由與單項金融工具或其發行方有關的因素引起的，還是由與市場內交易的所有類似金融工具有關的因素引起的。

下列術語在《國際會計準則第 32 號》第 11 段、《國際會計準則第 39 號》第 9 段、《國際財務報告準則第 9 號》附錄一或《國際財務報告準則第 13 號》附錄一中進行了定義，在本國際財務報告準則中，其含義與《國際會計準則第 32 號》、《國際會計準則第 39 號》、《國際財務報告準則第 9 號》和《國際財務報告準則第 13 號》中所指的含義相同。

- 金融資產或金融負債的攤餘成本
- 合同資產
- 發生信用減值的金融資產
- 終止確認
- 衍生工具
- 股利
- 實際利率法
- 權益工具
- 預期信用損失
- 公允價值
- 金融資產
- 財務擔保合同
- 金融工具
- 金融負債
- 以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債
- 預期交易
- 金融資產的帳面總額
- 套期工具
- 持有待交易
- 減值利得或損失
- 損失準備

- 已逾期
- 所購買／源生的已發生信用減值的金融資產
- 重分類日期
- 常規方式購買或出售

附錄二　應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

金融工具的分類和披露程度（第6段）

1 第 6 段要求主體將金融工具歸入合乎所披露信息性質的類型，並在歸類時考慮這些金融工具的特徵。第 6 段中所要求的分類由主體確定，因此，與《國際財務報告準則第 9 號》中所指定的金融工具的分類不同（《國際財務報告準則第 9 號》規定了金融工具如何計量及其公允價值變動在何處確認）。

2 在確定金融工具的類型時，主體至少應當：

（1） 對以攤餘成本計量的金融工具和以公允價值計量的金融工具進行區分。

（2） 將超出本國際財務報告準則範圍的那些金融工具作為單獨的一類或一組。

3 主體按照自身環境決定其為滿足本國際財務報告準則的要求而提供的信息的詳細程度，決定其對本國際財務報告準則要求的不同方面的重視程度，以及其在沒有合併不同特徵信息的情況下，如何進行信息合併以顯示其總體情況。主體有必要在披露過於詳細的信息使得財務報表負載過度、從而無助於財務報表使用者和由於大量的匯總而模糊了重要信息這兩者之間取得平衡。例如，主體不應通過將重要信息置於大量的不重要的詳述中而模糊其重要性。同樣，主體不應披露過於匯總的信息以致於難以區分單個交易或相關風險間的重要差異。

4 〔已刪除〕

其他披露－會計政策（第21段）

5 第 21 段要求披露編製財務報表所採用的計量基礎和主體使用的其他與理解財務報表相關的會計政策。就金融工具而言，這些披露應當包括：

（1） 對指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債而言：

①主體指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產和金融負債的性質；

②在初始確認時，指定這些金融資產或金融負債的標準；以及

③在進行這些指定時，主體是如何滿足《國際財務報告準則第 9 號》第 4.2.2 段的條件的。

（1.1） 對指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產：

①主體指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產的性質；以及

②在對其指定時，主體是如何滿足《國際財務報告準則第 9 號》第 4.1.5 段的條件的。

（2） 〔已刪除〕

（3） 金融資產的常規購買和出售是否在交易日或結算日進行會計處理（參見《國際財務報告準則第 9 號》第 3.1.2 段）。

（4） 〔已刪除〕

（5） 每種類型的金融工具的淨利得或淨損失是如何確定的（參見第 20（1）段），例如，以公允價值計量且其變動計入損益的項目的淨利得或淨損失是否包括利息或股利收入。

（6） 〔已刪除〕

（7） 〔已刪除〕

《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）第 122 段還要求主體以

重要會計政策或其他附註的形式披露在應用會計政策過程中管理層使用的除了涉及估計之外的判斷，以及對財務報表中確認金額具有最重大影響的判斷。

金融工具產生的風險的性質和程度（第31段至第42段）

6 第 31 段至第 42 段要求的披露應當在財務報表中提供，或者包括在財務報表對其他報表的引用中，例如管理層評論或風險報告，而財務報表使用者在同一時間可以以獲得財務報表相同條件獲得這些報表。如果所引用的這些信息，則財務報表是不完整的。

定量披露（第34段）

7 第 34 段（1）要求披露關於風險敞口的概括性數量信息，並且該披露應基於主體內部向關鍵管理人員提供的信息。當主體使用幾種方法管理風險敞口時，主體應當披露為提供最相關和最可靠的信息所使用的一種或多種方法的信息。《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》討論了相關性和可靠性。

8 第 34 段（3）要求披露風險集中的信息。風險集中來自具有相似特徵的金融工具並且受相似經濟或其他環境變化的影響。風險集中的識別要求考慮主體對環境的判斷。風險集中的披露應包括：

（1） 管理層如何確定集中的描述；

（2） 識別每項集中的（例如交易對手、地理區域、貨幣或市場）共有特徵的描述；

（3） 與共有該特徵的所有金融工具相關的風險敞口金額。

信用風險管理實務（第35F段至第35G段）

8A 第 35F 段（2）要求披露主體如何定義不同金融工具的違約及選用這些定義的理由。根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.9

段，關於是否應當確認整個存續期預期信用損失的決定應當基於初始確認後發生違約的風險上升情況。關於主體對違約的定義的信息將有助於財務報表使用者理解主體是如何運用《國際財務報告準則第 9 號》關於預期信用損失的要求的，此類信息可能包括：

（1） 對違約進行定義時考慮的定性及定量因素；

（2） 主體是否對不同類型的金融工具運用了不同的定義；及

（3） 關於發生違約的金融資產糾正率（即恢復履約狀態的金融資產數量）的假設。

8B 為了協助財務報表的使用者評估主體的重組和合同修訂政策，第 35F 段（6）①要求披露主體對下列事項的監控信息：即以前按照第 35F 段（6）②披露的金融資產損失準備後續根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.3 段按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量的程度。有助於使用者了解修訂後的金融資產信用風險的後續增加情況的定量信息可能包括滿足第 35F 段（6）①的標準且損失準備已轉為以相當於整個存續期預期信用損失計量的金額（即信用惡化率）的修訂後金融資產。

8C 第 35G 段（1）要求披露關於運用《國際財務報告準則第 9 號》中的減值要求時所用的資料、假設和估算技術的基礎的信息。主體用於計量預期信用損失或確定信用風險自初始確認後的增幅時所用的假設和資料可能包括從內部歷史信息或評級報告中取得的信息以及關於金融工具預期壽命和出售擔保品的時間的假設。

損失準備變動（第35H段）

8D 根據 35H 段的規定，主體必須解釋當期損失準備發生變動的原因。除了損失準備期初餘額與期末餘額的調節表，主體可能還需要提供關於這些變動的描述性解釋，這可能包括對當期損失準備變動

原因的分析，如：

（1） 金融資產組合構成；

（2） 所購買或源生的金融資產數量；及

（3） 預期信用損失的嚴重程度。

8E 對於貸款承諾和財務擔保合同，損失準備作為準備確認。關於金融資產損失準備變動的信息應當與貸款承諾及財務擔保合同的損失準備變動信息分開披露。但是，如果一項金融工具同時包括貸款（即金融資產）和未提取承諾（即貸款承諾）部分，並且主體無法區分貸款承諾部分與金融資產部分各自的預期信用損失，貸款承諾部分的預期信用損失應當與金融資產的損失準備一起確認。以合併預期信用損失超過金融資產帳面總額為限，預期信用損失應當作為準備確認。

擔保品（第35K段）

8F 第 35K 段要求披露相關信息，以使財務報表使用者能夠理解擔保品及其他信用增級對預期信用損失金額產生的影響。主體無需披露關於擔保品的公允價值及其他信用增級的信息，也無需對預期信用損失計算中包含的擔保品的精確值（即違約損失率）進行量化。

8G 關於擔保品及其對預期信用損失金額的影響的描述性信息可能包括下列信息：

（1） 作為抵押持有的擔保品及其他信用增級的主要類型（後者例如擔保、信用衍生工具及不符合《國際會計準則第 32 號》中相互抵銷條件的淨額結算協議）；

（2） 持有的擔保品及其他信用增級的數量及其對損失準備的重要程度；

（3） 對擔保品及其他信用增級進行估值和管理的政策及程

序；

（4） 擔保品及其他信用增級的對手方的主要類型及其信貸信用；

（5） 擔保品及其他信用增級的風險集中信息。

信用風險敞口（第35M段至第35N段）

8H 第 35M 段要求披露關於主體報告日信用風險敞口及信用風險集中程度的信息。存在信用風險集中是指大量對手方處於同一地區或從事類似活動且具有相似的經濟特徵，並且這些特徵將導致他們滿足合同義務的能力受到經濟條件或其他條件變動的相似影響。主體應當提供信息以使財務報表使用者理解是否存在具有特殊特徵的金融工具集合或組合，且這些特徵可能影響該金融工具組合中的很大比例，如特定風險的集中。這可能包括按揭比率組合、地理、行業或發行方類型集中。

8I 主體根據第 35M 段的要求披露信息時所用的信用風險評級數字應當與主體因風險管理目的向關鍵管理人員報告的數字一致。如果已逾期信息是唯一可獲得的關於買方的特定信息，並且主體根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.11 段使用已逾期信息評估信用風險自初始確認後是否顯著增加的，則主體應當按照已逾期狀態提供對這些金融資產的分析。

8J 當主體在組合基礎上計量預期信用損失時，主體不得將單項金融資產的帳面總額或貸款承諾及財務擔保合同上的信用風險敞口分配至已確認整個存續期預期信用損失的信用風險評級。在這種情況下，主體應當對這些能夠直接分配至一項信用風險評級的金融工具採用第 35M 段的要求，並分開披露在組合基礎上已確認整個存續期預期信用損失的金融工具的帳面總額。

最大信用風險敞口〔第36段（1）〕

9 第 35K 段（1）和第 36 段（1）要求披露最能代表主體最大信用風險敞口的金額。對於金融資產，這通常是總帳面金額減去：

（1） 按照《國際會計準則第 32 號》抵銷的任何金額；以及

（2） 按照《國際財務報告準則第 9 號》確認的任何損失準備。

10 導致信用風險和最大信用風險敞口的行為，包括但不限於：

（1） 向客戶發放貸款和存放在其他主體的存款。在這種情況下，信用風險的最大敞口是相關金融資產的帳面金額。

（2） 簽訂衍生合同，如外匯合同、利率互換和信用衍生協議。當由此產生的資產以公允價值計量時，報告期末信用風險的最大敞口將等於帳面金額。

（3） 提供財務擔保。在這種情況下，信用風險的最大敞口是擔保被要求履行時主體必須支付的最大金額，這一金額可能顯著大於已作為負債確認的金額。

（4） 在融資額度提供期內設備使用壽命內不可撤銷的或只有當重大不利變化出現時才可撤銷的貸款承諾。如果發行方不能以現金或其他金融工具對貸款承諾進行淨額結算，最大的信用風險敞口是承諾的全部金額。這是因為任何未收回的金額在未來能否收回具有不確定性。這一金額可能顯著大於已作為負債而確認的金額。

流動性風險的定量披露：〔第34段（1）、第39段（1）和（2）〕

10A 按照第 34 段（1），一個主體在內部提供給關鍵管理人員信息的基礎上披露流動性風險敞口總結性定量數據。主體必須解釋這些數據是怎樣確定的，如果這些數據包括現金流出（或其他金融資產）則：

（1） 明顯早於數據中指標而出現；或

（2） 和數據中這些指標明顯在數量上不同（例如：對於一個衍生工具包含在以淨額結算為基礎的數據中，但是其交易對方卻有選擇總額結算的要求）。

主體應該說明這個事實並且提供定量信息能讓使用者利用其財務報表來對這種風險進行評估，除非這個信息包含在第 39 段（1）和（2）所要求的合同到期期限分析中。

11 準備第 39 段（1）和（2）所要求的合同到期分析中，主體利用自己的判斷確定合適的時間段，例如，主體可以決定下述時間段是合適的：

（1） 一個月以內；

（2） 一個月至三個月；

（3） 三個月至一年；以及

（4） 一年至五年。

11A 按照第 39 段（1）和（2）的要求，主體不得分離來自於混合（結合）金融工具的嵌入式衍生工具，對於這些金融工具主體應當適用於第 39 段（1）。

11B 如果合同的到期期限對理解現金流的時間非常重要，第 39 段（2）則要求主體披露衍生金融負責的定量的到期期限分析並列示剩餘的合同到期日。例如以下情況：

（1） 到期日剩餘五年的利率互換的現金流來對金融資產和金融負債的利率變化進行套期保值；

（2） 所有的貸款承諾。

11C 第 39 段（1）和（2）要求主體披露金融資產到期期限分析列示一些金融負責的剩餘的合同到期日。在這些披露中：

（1） 當對方對何時支付金額具有選擇權時，主體應將負債歸

入其被要求支付的最早日期內。例如，主體一經請求就要求償付（例如活期存款）的金融負債應包括在最早的時間段內。

（2） 當主體承諾分期支付款項時，每一分期支付款應被分配至主體被要求支付的最早期間。例如，未收回的貸款承諾應歸入包含了被要求支付的最早日期的時間段內。

（3） 為了簽發財務擔保合同使最大的擔保額度分配到最早的時期，而在這個時期擔保可以被履行。

11D 第 39 段（1）和（2）要求到期期限分析中披露的合同金額是未經折現的合同現金流量，例如：

（1） 融資租賃債務總額（扣減融資費用以前）；

（2） 以現金購買金融資產的遠期協議中指定的價格；

（3） 浮動利率支付／固定利率收取的利率互換的淨額，淨額以淨現金流量結算；

（4） 衍生金融工具中用於交換的合同金額（例如貨幣互換），合同金額以總現金流量結算。

（5） 貸款承諾總額。

由於財務狀況表中的金額是基於已折現的現金流量予以計量，因此這些未折現的現金流量不同於包括在財務狀況表中的金額。當應付金額不固定時，披露的金額按照報告期末已存在的情況確定。例如，當應付金額隨著指數的變化而變化時，披露的金額可以基於報告期末指數的水平確定。

11E 第 39 段（3）要求主體描述它是如何管理包含在第 39 段（1）和（2）要求的項目披露中定量披露中的流動性風險。如果信息對於使使用者利用其財務報表評估流動風險的性質和程度是必要的，主體應當披露持有的用來管理流動性風險的金融資產的到期日分析（例如金融資產易於出售或期望產生現金流入以滿足金融負責現金流出）。

11F 第 39 段（3）要求主體提供披露時應當考慮的其他因素包括但不限於主體是否：

（1） 擁有已承諾的借款額度（如發行商業票據額度）或其他可以獲取以滿足流動性要求的信用項目（如備用信用額度）；

（2） 持有用以滿足流動性需要的中央銀行存款；

（3） 擁有多種資金來源；

（4） 具有資產或資金來源具有重大的流動性風險集中；

（5） 具有內部控制流程和管理流動性風險的應急計劃；

（6） 擁有包括加速還款條件（如公司信用評級降級）的工具；

（7） 擁有要求提供抵押（如衍生品的追加保證金通知）的工具；

（8） 擁有使主體可以選擇是否通過交付現金（或其他金融資產）或者自己的股票來結算金融負責的工具；或者

（9）擁有屬於標準淨額結算協議的工具。

12—16 〔已刪除〕

市場風險—敏感性分析（第40段至第41段）

17 第 40 段（1）要求對主體所面臨的各類市場風險進行敏感性分析。按照附錄二第 3 段，在沒有合併來自重大不同經濟環境的風險的不同特徵的信息時，主體應決定如何合併信息以顯示其總體情況。例如：

（1） 對金融工具進行交易的主體可以分開披露持有待交易的和不是持有待交易的金融工具。

（2） 主體不應將來自惡性通貨膨脹地區的市場風險敞口和低通貨膨脹地區的類似市場風險敞口進行合併。

如果主體僅在單一經濟環境中存在唯一一種類型的市場風險敞

口，主體不應將信息分開披露。

18 第 40 段（1）要求進行敏感性分析以列示相關風險變量（例如現行市場利率、匯率、權益價格或商品價格）的合理可能變動對損益和權益的影響。為實現這一目的：

（1） 如果相關的風險變量不同，不要求主體確定當期的損益。而是主體應當披露對報告期末損益和權益的影響，假定相關風險變量的合理可能變動在報告期末已發生並且已應用於報告期末已存在的風險敞口。例如，如果一個主體在年末擁有浮動利率債務，假定利率在合理、可能的金額範圍內變動，主體應當披露其對當期損益（即利息費用）的影響。

（2） 主體無需披露相關風險變量在合理的可能變動範圍內的每項變動對損益和權益的影響。披露在合理的可能變動範圍內的變動影響就足夠了。

19 在確定相關風險變量的合理可能變動時，主體應考慮：

（1） 主體經營的經濟環境。合理可能的變動不應該包括很小可能或“最壞的”情況或“壓力測試”。並且，如果基礎風險變量的變化率是穩定的，主體無需改變風險變量中已選擇的合理可能變化。例如，假定利率為 5%，並且主體確定利率上下波動 50 個基點是合理可能的。如果利率變為 4.5%或 5.5%，主體應當披露其對損益或權益的影響。在下一期間，利率增至 5.5%，主體繼續認為，利率可以上下波動 50 個基點（即利率的變化率是穩定的），如果利率變為 5%或 6%，主體應當披露其對損益或權益的影響。除非有證據表明，利率的波動已發生重大變化，否則不要求主體修訂利率可以以上下 50 個基點進行合理波動的評估標準。

（2） 主體作出評估時採用的時間框架。敏感性分析將列示本期被認為合理可能的變動的影響，本期指截至主體下一次提供此類披

露的期間——通常為直到下一個年度報告期。

20 第 41 段允許主體使用反映風險變量之間關聯性的敏感性分析，例如風險價值法，如果主體使用這一方法去管理金融風險敞口。即使這一方法僅計量潛在的損失，而不計量潛在的利得，也可以應用此方法。此類主體可以按照第 41 段（1）的要求，披露所使用的風險價值模型的類型（例如，模型是否依賴蒙特卡羅模擬），解釋模型如何運作以及模型的主要假設（例如，持有期間和置信區間）。主體也可以披露歷史觀測期間和在該期間應用於觀測的加權，對計算中如何處理期權進行解釋，以及披露所使用的波動率和相互關係係數（或者，以蒙特卡羅概率分佈模擬替代）。

21 主體應提供整個企業的敏感性分析，但是對不同類型的金融工具可以提供不同類型的敏感性分析。

利率風險

22 利率風險來自財務狀況表中已確認的與利率相關的金融工具（例如貸款、應收款項和發行的債務工具）和一些不在財務狀況表上確認的金融工具（例如某些貸款承諾）。

幣種風險

23 幣種風險（或外匯風險）來自以外幣進行計價的金融工具，也就是說，在計量中是以外幣而不是以功能貨幣進行計價。就本國際財務報告準則而言，非貨幣性項目或以功能貨幣進行計價的金融工具不產生貨幣風險。

24 對主體具有重大風險敞口的每一種貨幣均應披露敏感性分析。

其他價格風險

25 金融工具的其他價格風險產生於諸如商品價格或權益價格等的變化。為符合第 40 段的要求，主體可以披露特定股票市場指數、商品價格或其他風險變量下降的影響。例如，如果主體提供餘值擔保（該擔保是金融工具），則主體應當披露作為擔保對象的資產價值的增加或減少。

26 導致權益價格風險的金融工具的兩個示例是（1）持有其他主體的權益，和（2）信託投資，該信託投資反過來又持有對權益工具的投資。其他示例包括買賣特定數量權益工具的遠期合同和期權，以及與權益價格掛鈎的互換。這些金融工具的公允價值受基本權益工具市場價格變化的影響。

27 按照第 40 段（1），損益的敏感性分析（例如，以公允價值計量且其變動計入損益的金融工具和可供出售金融資產的減值產生的損益）應與對權益（例如，可供出售金融工具產生的權益）的敏感性分析分開披露。

28 已劃分為權益工具的金融工具不再重新計量。這些工具的權益價格風險既不影響權益也不影響損益。相應地，不要求進行敏感性分析。

終止確認（第42C段至第42H段）

繼續涉入（第42C段）

29 第42E段至第42H段要求在金融資產轉移中評估繼續涉入，它是由不同級別的報告主體組成。例如，如果子公司轉移母公司繼續涉入金融資產到無關的第三方，在評估子公司是否在單獨或者個別的財務報表繼續涉入轉移資產時子公司並不包含母公司的涉入資產（如

當子公司是報告主體時），然而母公司在通過其子公司進行金融資產轉移中應當包含繼續涉入（或集團的其他成員）以決定在其合併財務報表中是否繼續涉入轉移的資產（如當集團為報告主體時）。

30 如果一個主體沒有繼續涉入轉移的金融資產，作為轉移的一部分，它既不保留任何的合同權利或包含在轉移金融資產中的義務，也不獲得任何新的合同權利或與轉移金融資產相關的義務。如果它既沒有對未來所轉移金融資產業績的權益也沒有在任何情況下在未來對轉移金融資產支付的相關義務，那麼一個主體沒有繼續涉入一項轉移的金融資產。這種情況下的“付款”不包括主體因已轉移金融資產而收取且必須匯給受讓人的現金流量。

30A 當主體轉移一項金融資產時，主體可能保留為該金融資產提供服務以收取費用的權利，例如相關費用包括在一份服務合同中。主體根據第 42C 段和附錄二第 30 段的指引評估該服務合同，以確定從披露要求考慮主體是否因該服務合同而繼續涉入。例如，從披露要求考慮，如果服務費用取決於從已轉移金融資產中收取的現金流量的金額或時間，則提供服務的一方將繼續涉入已轉移金融資產。類似地，如果主體因已轉移金融資產業績不佳而無法全額收取固定費用，則從披露要求考慮，提供服務的一方存在繼續涉入。在這些示例中，提供服務的一方在已轉移金融資產的未來業績中持有利益。這一結論與擬收取的費用預計是否能夠充分補償提供服務的主體無關。

31 繼續涉入轉移金融資產可能是由於轉讓協議的合同條款或與受讓人的單獨協議或第三方簽訂與轉移相關的事務。

已轉移但未整體終止確認的金融資產（第42D段）

32 當部分或全部轉移金融資產不符合終止確認的條件時第

42D 段要求披露，當這些主體繼續確認轉移金融資產且不管轉移甚麼時候發生那麼在每一個報告日期都要求披露。

繼續涉入的類型（第42E段至第42H段）

33 第 42E 段至第 42H 段要求定性和定量披露終止確認金融資產每個類型的繼續涉入，主體應該整合繼續涉入類型以足以代表主體的風險敞口，例如主體可以按金融工具（如擔保和看漲期權）類型整合繼續涉入或轉讓類型（如應收帳款保理、資產證券化和證券借貸）。

未折現現金流出的回購轉移資產到期期限分析〔第42E段（5）〕

34 第 42E 段（5）要求主體披露回購終止金融資產未折現現金流出的到期期限分析或受讓者關於終止金融資產的其他應付金額，列示主體繼續涉入剩餘的合同到期日。這一分析需區分所必須支付的現金流（如遠期合約），有可能支付的現金流（如沽出的看跌期權），主體可以選擇支付的現金流（如購買的看漲期權）。

35 在準備第 42 段（5）所要求的合同到期分析中，主體利用自己的判斷確定合適的時間段，例如，主體可以決定下述時間段是合適的：

（1） 一個月之內；

（2） 一個月至三個月；

（3） 三個月至六個月；

（4） 六個月至一年；

（5） 一年至三年；

（6） 三年到五年；

（7） 超過五年。

36 如果有一系列可能到期日，現金流應歸入主體可以被要求和

允許支付的最早日期內。

定性信息（第42E段（6））

37 第 42E 段（6）要求的定量信息包括描述終止確認資產和在轉移這些資產之後保留繼續涉入的性質和目的，還包括描述主體的風險敞口，包括：

（1） 描述主體怎樣管理包含在繼續涉入的終止確認金融資產中的風險；

（2） 在其他各方之前主體是否要求承擔損失，各方承擔的損失的等級和金額它們在資產（如繼續涉入資產）中收益等級比主體低；

（3） 描述任何觸發與提供資金支持或回購轉移的金融資產相關的義務。

終止確認的損益（第42G段（1））

38 第 42G 段（1）要求主體披露其繼續涉入的金融資產終止確認的損益。因為之前確認的組成部分資產（如終止確認資產的權益和主體保留的權益）公允價值和整體資產公允價值不同所以如果終止確認的損益上升主體應當披露。如第 27A 段所描述在這種情況下主體同樣應當披露公允價值的計量是否包括非基於可觀察市場資料的顯著投入。

補充信息（第42H段）

39 第 42D 段至第 42G 段所要求的披露可能並不滿足第 42B 段的披露目標，如果在這種情況下主體應當披露任何滿足披露目標所必要的額外信息。主體應當按照實際情況決定披露多少額外信息以滿足使用者的信息需求以及在額外信息的不同方面放入多少強調。在用過

多並不會對財務使用者有幫助的信息細節充斥財務報告和由於合併造成的信息模糊間取得平衡是至關重要的。

金融資產和金融工具的抵銷（第13A段至第13F段）

範圍（第13A段）

40 第 13B 段至第 13E 段中的披露要求適用所有按照《國際會計準則第 32 號》第 42 段抵銷的已確認金融工具。此外，如果金融工具有可強制執行的主抵銷協議或類似協議包括類似的金融工具和交易，不管是否按照《國際會計準則第 32 號》第 42 段抵銷，這些金融工具還應符合第 13B 段至第 13E 段範圍的披露要求。

41 在第 13A 段中被提到的類似協議包括衍生交割交易，全球主回購協議，全球主債券借貸協議，以及任何與金融擔保相關的權利。在附錄二第 40 段中被提及的類似金融工具和交易包括衍生工具，售後回購協議，反向售後回購協議，債券借貸協議。不在第 13A 段範圍內的金融工具的例子是在同一機構中的貸款和客戶存款（除非在財務狀況表中被抵銷）和僅附屬於擔保合同的金融工具。

在第13A段範圍內的已確認的金融資產和金融負債的定量披露（第13C段）

42 按照第 13C 段披露的金融工具可能服從於不同的計量要求（比如，一個與回購協議相關的應付帳款可以以攤餘成本計量，而衍生工具用公允價值計量）主體應當在相關披露中包括已確認的金額，描述導致的計量差異。

在第13A段（第13C段（1））範圍內的已確認的金融資產和金融負債的總額披露

43 第 13C 段（1）中要求的金額與按照《國際會計準則第 32

號》第 42 段抵銷的金融工具相關。第 13C 段（1）中要求的金額還與已確認的不論是否滿足抵銷條件的有可強制執行的主抵銷協議或類似協議金融工具相關。然而，第 13C 段（1）中要求的披露並不與確認為不符合《國際會計準則第 32 號》第 42 段中抵銷條件的擔保協議的任何金額相關。相反，這些金額應該按照第 13D 段（4）中的要求披露。

按照《國際會計準則第32號》第42段（第13C段（2））的標準要求披露的金額

44 第 13C 段（2）要求主體在確定在財務狀況表中呈報的淨額時按照國際會計準則第 32 號第 42 段披露金額。已確認的從屬於同一合約下的抵銷的金融資產和金融負債的金額將在金融資產和金融負債披露中同時被披露。然而披露的金額（如在表格中）僅限於抵銷的金額。比如，主體有一項符合《國際會計準則第 32 號》第 42 段抵銷標準的已確認金融資產和金融負債。如果衍生資產的總額比衍生負債的總額大，金融資產披露表將包括衍生資產〔按照第 13C 段（1）〕的所有金額和衍生負債〔按照第 13C 段（2）〕的所有金額。然而，當金融負債披露表包括衍生負債〔按照第 13C 段（1）〕的所有金額時，金額僅包括等於衍生負債的衍生資產（按照第 13C 段（2））。

在財務狀況表中列報的淨額的披露（第13C段（3））

45 如果主體有符合這些披露範圍（在第 13A 段中詳述）的工具單不符合的國際會計準則第 32 號第 42 段的抵銷要求，要求披露的金額應當等於第 13C 段（1）要求披露的金額。

46 第 13C 段（3）要求披露的金額必須與在財務狀況表中個別明細項目的金額一致。例如：如果主體認為匯總和分解的個別財務報表明細項目金額提供更多的相關信息，主體必須與追溯到財務狀況表

中個別明細項目金額的第 13C 段（3）披露的匯總或分解金額一致。

不包括在第13C段（2）範圍內的有可強制執行的主抵銷協議或類似協議的金額的披露（第13C段（4））

47 第 13C 段（4）要求主體披露的金額適用於不包括在第 13C 段（2）範圍內的有可強制執行的主抵銷協議或類似協議。第 13C 段（4）①所涉及的金額與確認的金融工具相關，這並不符合的國際會計準則第 32 號第 42 段的一些或者全部的抵銷要求〔例如：目前的抵銷權利並不符合《國際會計準則第 32 號》第 42 段（2）的標準一致，或只有在違約事件或企業倒閉和破產中可執行和操作的相對抵銷權利〕。

48 第 13C 段（4）②所涉及的與金融抵押品相關的金額，包括收到或承諾的現金抵押。主體必須披露這些已被承諾或收到作為抵押品的金融工具的公允價值。披露的金額與第 13C 段（4）②一致並與實際收到或承諾的抵押品相關，而不是退回或收回抵押品時產生的任何的應付款項或確認的應收款項。

對在第13C段（4）中披露的金額的限定（第13D段）

49 按照第 13C 段（4）披露的金額，主體必須考慮金融工具超額抵押的影響。要達到這一點，主體必須首先扣除按照第 13C 段（4）①披露的金額，這些金額是按照第 13C 段（3）披露的金額。對於相關金融工具，主體應當限定按照第 13C 段（4）②披露的金額不超過在第 13C 段（3）披露的剩餘的金額。然而，如果跨期金融工具的抵押權利可以執行，按照第 13D 段這些權利可包括在所提供的披露中。

有可強制執行的主抵銷協議或類似協議的抵銷權的描述（第13E段）

50 主體應當描述抵銷權的類型和按照第 13C 段（4）披露的類似協議，包括這些權利的性質。比如，主體應當描述條款權利。對於不依賴於未來或有事件但不滿足《國際會計準則第 32 號》第 42 段剩餘抵銷標準從屬於抵銷權的工具，主體應當描述為甚麼標準不符合的原因。對於任何收到的或承諾的金融擔保，主體應當描述擔保合約的條款（如當擔保受限時）。

按照金融工具類型或交易對手方的披露

51 第 13C 段（1）至（5）要求的定量披露可以由金融工具類型或交易歸類（如，衍生工具，售後回購協議或債券借貸協議）。

52 此外，主體可以按照第 13C 段（1）至（3）要求將定量披露按照金融工具類型歸類或按照第 13C 段（3）至（5）要求按照交易對手方歸類。如果主體提供了有關交易對手方的所需信息，主體不需要按照名字確認交易對手方。然而指定交易對手方（交易對手方 1、2、3）應當在每年裡保持一致不變以在報告年度保持可比性。定性披露應當被考慮以提供關於交易對手方類型的未來信息。當第 13C 段（3）至（5）中的披露金額由交易對手方提供時，單個顯著的交易對手方金額應當單獨披露，剩餘的單個不重要的交易對手方金額應當匯總在一行裡。

其他

53 第 13C 段至第 13E 段中要求的具體披露為最少要求。為了滿足第 13B 段中的目標，主體需要補充額外（定性）披露，視有可強制執行的主抵銷協議和相關協議的條件而定，包括抵銷權的性質以及對主體財務狀況的影響或潛在影響。

國際財務報告準則第8號——經營分部

目　　錄

起始段落

核心原則 ····· 1

範　圍 ····· 2

經營分部 ····· 5

報告分部 ····· 11

　　加總標準 ····· 12

　　量化界限 ····· 13

披　露 ····· 20

　　一般性信息 ····· 22

　　關於利潤或虧損、資產和負債的信息 ····· 23

計　量 ····· 25

　　調節 ····· 28

　　前期報告信息重述 ····· 29

主體範圍的披露 ····· 31

　　關於產品和服務的信息 ····· 32

　　關於地理區域的信息 ····· 33

　　關於主要客戶的信息 ····· 34

過渡性規定和生效日期 ····· 35

《國際會計準則第 14 號》的撤銷 ····· 37

附　錄

　　附錄一　術語表

國際財務報告準則第8號——經營分部

核心原則

1 主體應向財務報表使用者披露信息，使其能夠評價主體所從事經營活動的性質和財務影響，以及其經營所處的經濟環境。

範　圍

2 本國際財務報告準則適用於：

（1） 主體的單獨或個別財務報表：

①該主體的負債或權益性工具在公開市場上進行交易（國內或國外股票交易所或櫃檯交易市場，包括本地和區域市場）；或者

②該主體為在公開市場發行任何種類的工具，而向證券委員會或其他監管機構提交或正在提交財務報表；以及

（2） 母公司的集團合併財務報表：

①該主體的負債或權益性工具在公開市場上進行交易（國內或國外股票交易所或櫃檯交易市場，包括本地和區域市場）；或者

②該主體為在公開市場發行任何種類的工具，而向證券委員會或其他監管機構提交或正在提交合併財務報表。

3 如果不要求遵循本準則的主體選擇披露與本準則不一致的分部信息，它不應當將該信息描述為分部信息。

4 如果財務報告既包括本國際財務報告準則範圍內母公司的合併財務報表，又包括母公司的單獨財務報表，分部信息僅要求包括在合併財務報表中。

經營分部

5 一個經營分部是主體的組成部分：

（1） 該部分從事可取得收入並產生費用的經營活動（包括與同一主體其他組成部分進行交易產生的收入和費用）；

（2） 主體首席經營決策者定期評價該部分的經營結果，以決定向其分配資源和評價其業績；以及

（3） 能獲得該部分單獨的財務信息。

一個經營分部可能從事尚未產生收入的經營活動，例如，剛開業的經營在取得收入前可以是經營分部。

6 不是主體的每一部分都必須是經營分部或經營分部的一部分。例如，公司總部或某些職能部門可能不賺取收入，或對於主體的經營活動而言其賺取收入僅僅是偶發性的，則不是經營分部。根據本國際財務報告準則的目的，主體的離職後福利計劃不是經營分部。

7 “首席經營決策者”一詞指的是一種職能，而不必是具有特定頭銜的某一管理人員。該職能是向主體的經營分部分配資源，並評價其業績。例如，通常情況下，首席經營決策者是主體的首席執行官或首席運營官，但是，也可以是由執行董事或其他人組成的團隊。

8 對很多主體而言，本國際財務報告準則第 5 段所描述的經營分部的三個特徵可以清楚地識別其經營分部。但是，主體可能對其經營活動按多種不同的方式編報在其報告中。如果主體首席經營決策者使用多類分部信息，那麼在判定主體某一經營分部時，一些其他的因素也可用來識別某一組成部分中的單獨一類。這些其他的因素包括每一組成部分的經營活動的性質、為各組成部分負責的管理人員的存在、以及向董事會呈報的信息。

9 一般地，每個經營分部有一個分部經理，直接負責和維持與首席經營決策者的聯繫，以討論經營分部的經營活動、財務結果、預測或計劃。“分部經理”一詞指的是一種職能，而不必是具有特定頭銜的某一管理人員。首席經營決策者也可以是某些經營分部的經理。一位經理可以擔任多個經營分部的分部經理。如果本國際財務報告準則第 5 段所描述的特徵適用於組織的多類組成部分，而分部經理僅對其中的某類組成部分負責，則這類組成部分構成經營分部。

10 本國際財務報告準則第 5 段所描述的特徵可能適用經理人員負責的兩個或多個相互重疊的組成部分。這種結構有時也被稱作組織的矩陣結構。例如，在某些主體中，某些經理人員負責世界範圍內不同的產品和服務線，而同時其他經理負責特定的地理區域。首席經營決策者定期評價兩類組成部分的經營結果，而同時兩類組成部分的財務信息也都可以獲得。在這種情況下，主體應參考核心原則決定哪一類組成部分構成經營分部。

報告分部

11 主體應單獨報告以下每一經營分部的信息：

（1） 根據本國際財務報告準則第 5 段至第 10 段已界定為經營分部，或根據第 12 段將兩個或多個分部加總而成的經營分部；以及

（2） 超過本國際財務報告準則第 13 段量化界限的經營分部。

本國際財務報告準則第 14 段至第 19 段說明了經營分部應單獨報告其信息的其他具體情形。

加總標準

12 如果具有相似的經濟特徵，經營分部經常表現出相似的長期財務業績。例如，如果兩個經營分部的經濟特徵相似，這兩個分部往

往具有相似的長期平均毛利水平。兩個或多個經營分部可以加總為一個經營分部，前提是加總後能與本國際財務報告準則的核心原則保持一致，且各分部具有相似的經濟特徵，同時在以下每一方面也相似：

（1） 產品和服務的性質；

（2） 生產過程的性質；

（3） 產品和服務的客戶類型或分類；

（4） 分配產品或提供服務的方法；以及

（5） 監管環境的性質（如果適用的話），例如銀行、保險或公共事業。

量化界限

13 如果經營分部滿足以下任一量化界限，主體應單獨報告該經營分部的信息：

（1） 該分部的報告收入，包括對外部客戶的銷售和內部跨分部銷售或轉移，達到或超過所有經營分部合併（內部和外部）收入的10%。

（2） 該分部報告的利潤或虧損絕對數達到或超過以下兩項絕對數較大者的 10%：①未報告虧損的所有經營分部的合併報告利潤，和②報告虧損的所有經營分部的合併報告虧損。

（3） 該分部的資產達到或超過所有經營分部資產合計數的10%。

不滿足以上任一量化條件的經營分部也可能作為報告分部，並單獨進行披露，前提是管理層認為這些分部報告的信息對信息使用者來說是有用的。

14 對於不滿足量化界限的經營分部，當且僅當它們具有相似的經濟特徵，並符合本國際財務報告準則第 12 段列舉的加總標準時，

可將他們的信息加總合並成報告分部。

15 如果經營分部報告的總外部收入少於主體收入的 75%，應將其他的經營分部確認為報告分部（即使它們不滿足本國際財務報告準則第 13 段的條件），直到至少主體收入的 75%包括在報告分部中。

16 不報告的經營分部和其他業務活動信息應合併，並在“所有其他分部”類信息中披露，以區別於根據本國際財務報告準則第 28 段要求的調節中的其他調節項目。同時應描述包含在“所有其他分部”類披露的收入的來源。

17 如果管理層判斷，在剛過去的期間被確認為報告分部的經營分部具有持續的重要性，該分部的信息在本期應繼續單獨報告，即使該分部不再滿足本國際財務報告準則第 13 段的報告標準。

18 如果根據量化界限，一個經營分部在本期確認為報告分部，那麼出於比較目的而提供的以前期間的分部資料應重述，以反映該新報告分部為一個單獨的分部，即使該分部在以前期間並不滿足本國際財務報告準則第 13 段的報告條件，除非重述的必要信息無法獲得或獲得這些信息的成本過高。

19 可能存在對主體單獨披露的報告分部數量的實際限制，超過這一數量，報告的分部信息可能變得繁瑣。儘管沒有確定具體的限制標準，但根據本國際財務報告準則第 13 段至第 18 段的要求，確定的報告分部數量超過 10 個時，主體應當考慮是否達到實際的限制要求。

披　露

20 **主體應向財務報表使用者披露信息，使其能夠評價主體所從**

事經營活動的性質和財務影響，以及其經營所處的經濟環境。

21 為實施本國際財務報告準則第 20 段的原則，主體應在編報綜合收益表的每一期間披露下列信息：

（1） 本國際財務報告準則第 22 段描述的一般性信息；

（2） 本國際財務報告準則第 23 段至第 27 段中描述的報告分部利潤或虧損信息，包括包含在報告分部利潤或虧損中的特定收入和費用、分部資產、分部負債和計量基礎；以及

（3） 將分部收入總和、報告分部利潤或虧損、分部資產、分部負債和其他重要的分部項目，與按本國際財務報告準則第 28 段描述的主體的對應資料進行調節的信息。

報告分部財務狀況表資料應在列報的每一財務狀況表日與主體的財務狀況表資料進行調節。前期信息應按本國際財務報告準則第 29 段和第 30 段的要求重述。

一般性信息

22 主體應披露以下一般性信息：

（1） 確定主體報告分部所考慮的因素，包括組織架構（例如，管理層是否按照產品和服務、地理區域、監管環境差異或綜合各種因素進行組織管理，以及分部是否加總等）；

（1.1） 管理層作出的應用加總標準的判斷見第 12 段。這包括按照此類標準加總的經營分部的簡單描述和判斷加總經營分部共有相似經濟特徵的經濟指標，以及

（2） 報告分部取得收入的產品和服務的類型。

關於利潤或虧損、資產和負債的信息

23 主體應報告每一報告分部的利潤或虧損及總資產。如果報告分部的負債資料需要定期提供給首席經營決策者，則主體應報告每一

報告分部的負債信息。如果首席經營決策者評價的分部利潤或虧損在計量時運用了以下資料，或者即使這些數據不包括在分部利潤或虧損的計量過程中、但定期提供給首席經營決策者，主體也應披露報告分部的以下數據：

（1） 來自外部客戶的收入；

（2） 來自與同一主體其他經營分部進行交易產生的收入；

（3） 利息收入；

（4） 利息費用；

（5） 折舊和攤銷；

（6） 按照《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）第 97 段要求披露的重要收益和費用項目；

（7） 運用權益法核算的主體在聯營和合營損益中的份額；

（8） 所得稅費用或收益；以及

（9） 除折舊和攤銷外的重要非現金項目。

主體應分別報告每一報告分部的利息收入和利息費用，除非該分部的收入主要來源於利息，並且首席經營決策者主要依賴淨利息收入評價分部的業績和向分部分配資源。在這種情況下，主體可以只報告減去利息費用後的淨利息收入，並且將這一處理方法對外披露。

24 如果首席經營決策者評價的分部資產在計量時運用了下列數據，或即使不包括在分部資產的計量過程中而定期提供給首席經營決策者，主體也應報告每一報告分部的下列信息：

（1） 按權益法核算的在聯營和合營中的投資金額，以及

（2） 除金融工具、遞延所得稅資產、離職後福利資產（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）和保險合同產生的權利以外

增加的其他非流動資產[1]。

計　量

25 對報告的每一分部項目數據計量的目的是，幫助首席經營決策者作出向分部分配資源的決策和評價分部的業績。編製主體財務報表時所作的調整和抵銷，收入、費用和利得或損失的分攤，當且僅當首席經營決策者使用的分部利潤或虧損在計量過程中運用到這些數據時，它們才應包括在報告的分部利潤或虧損中。類似地，只有首席經營決策者使用的分部資產和分部負債數據在計量過程中包含的資產和負債，才報告為分部資產和分部負債。如果數據須分配至報告的分部利潤或虧損、資產或負債，數據的分配必須基於合理的基礎。

26 在評價分部業績和向分部進行資源配置時，如果首席經營決策者只採用一種方法計量經營分部的利潤或虧損、分部的資產或負債，報告的分部利潤或虧損、資產或負債就採用這種方法計量；如果首席經營決策者採用多種方法計量經營分部的利潤或虧損、分部的資產或負債，報告分部採用的計量方法應是管理層認為與編製主體財務報表時計量對應數據最為一致的方法。

27 主體應對每一報告分部的分部利潤或虧損、資產和負債的計量作出說明。主體最低限度應當披露以下方面：

（1） 針對報告分部間的交易所採用的會計處理基礎。

（2） 報告分部利潤或虧損與主體所得稅費用或收益和終止經營前利潤或虧損之間計量差異的性質（如果第 28 段描述的調節不明

---

1 對於根據流動性列報而分類的資產，非流動資產包括在報告期後超過 12 個月後才收回的資產金額。

顯的話）。差異包括對於理解報告的分部信息必要的會計政策、集中發生成本的分配政策。

（3） 報告分部資產和主體資產之間計量差異的性質（如果第 28 段描述的調節不明顯的話）。差異包括對於理解報告的分部信息必要的會計政策、共同使用資產的分配政策。

（4） 報告分部負債和主體負債之間計量差異的性質（如果第 28 段描述的調節不明顯的話）。差異包括對於理解報告分部的信息必要的會計政策、共同利用負債的分配政策。

（5） 與前期相比，確定報告的分部利潤或虧損使用的計量方法發生變化的性質，及那些變化對分部利潤或虧損計量結果的影響（如果存在的話）。

（6） 對報告分部任何不對稱分配的性質及其影響。例如，主體可能向某個分部分配折舊費用，卻沒有向該分部分配相應的折舊資產。

調 節

28 主體應當對以下各項進行調節：

（1） 報告分部收入總額與主體收入。

（2） 報告分部利潤或虧損總額與主體稅收費用（稅收收益）及終止經營前利潤或虧損。然而，如果主體將諸如稅收費用（稅收收益）等項目分配至報告分部，則主體應當在報告分部利潤或虧損總額與扣除這些項目影響後的主體利潤或虧損之間進行調節。

（3） 報告分部資產總額與主體資產，如果分部資產根據本國際財務報告準則第 23 段的要求報告的話。

（4） 報告分部負債總額與主體負債，如果分部負債根據本國際財務報告準則第 23 段的要求報告的話。

（5） 對於已披露信息的每一重要的其他項目，報告分部金額

總計與對應的主體金額。

所有的重要調節項目應當單獨認定和描述。例如，由於會計政策不同而對報告分部利潤或虧損與主體利潤或虧損進行調節時，每一重要的調整數據都應單獨認定和描述。

前期報告信息重述

29 如果主體內部組織結構的改變導致其報告分部的組成發生變化，前期相應信息（包括中期）應當重述，除非信息無法獲得或者信息的獲得成本過高。確定信息是否無法獲得或者信息的獲得成本是否過高時，應當以披露的每一單個項目為基礎。報告分部的組成發生變化後，主體應當披露是否已對前期相應的分部信息進行重述。

30 如果主體內部組織結構的改變導致其報告分部的組成發生變化，並且前期分部信息（包括中期）未進行重述以反映相關的變化，除非信息無法獲得或者信息的獲得成本過高，主體應當在發生變化的當年，同時披露以新舊分部為基礎編製的當期分部信息。

主體範圍的披露

31 本國際財務報告準則第32段至第34段適用於所有遵循本國際財務報告準則的主體，包括那些只有單一報告分部的主體。某些主體的經營活動不是以相關產品和服務的差異或經營活動所處地理區域的不同為基礎來組織的。此類主體的某一報告分部可能報告來自多種不同產品和服務的收入，或者多個報告分部提供同一產品和服務的信息。類似地，主體的某一報告分部可能擁有位於不同地理區域的資產和報告來自不同地理區域客戶的收入，或者多個報告分部的經營活動位於同一地理區域。只有當第32段至第34段要求的信息沒有按本國際財務報告準則的規定作為報告分部信息的一部分提供，主體才應

當提供這些信息。

關於產品和服務的信息

32 主體應為每項產品和服務（或者每組相似產品和服務）報告來自外部消費者的收入，除非主體無法獲得這些必要信息或者獲得成本超出了收益，在這種情況下則必須披露該事實。主體所報告的信息必須基於能生成財務報表的財務信息。

關於地理區域的信息

33 主體應報告以下區域信息，除非信息無法獲得或者信息的獲得成本過高：

（1） 來自外部客戶的收入：①歸屬於主體所在國，以及②歸屬於主體所在國以外的所有國家的收入總額。如果歸屬於個別外國的外部客戶的收入是重要的，那些收入應單獨披露。主體應披露根據何種基礎將來自外部客戶的收入歸屬於各個國家。

（2） 除金融工具、遞延所得稅資產、離職後福利資產和基於保險合同的權利外的其他非流動資產[2]：①位於主體所在國，以及②主體持有的位於主體所在國以外的所有國家的資產總額。如果在個別外國的資產是重要的，那些資產應單獨披露。

所報告的資料應以用於編製主體財務報表的財務信息為基礎。如果必要的信息無法獲得或獲得成本過高，則應披露這一事實。除本段要求的信息外，主體可以提供多個國家的區域加總信息。

---

2 對於根據流動性列報而分類的資產，非流動資產包括在報告期後超過 12 個月後才收回的資產。

關於主要客戶的信息

34 主體應提供關於其對主要客戶依賴程度的信息。如果與某一外部客戶交易產生的收入達到或超過主體收入的 10%，主體應披露這一事實，以及來自每一此類客戶的總收入和報告這些收入的分部的特徵。主體不需要報告主要客戶的身份，每一分部也不需要報告來自該客戶的收入。出於本國際財務報告準則的目的，同一控制下的多個主體（報告主體）應被認為是單一客戶。然而，是否把政府（包括政府機關及類似主體，無論其是地方性的、國家的或國際的及政府控制下的主體）認定為單一客戶需要進行判斷評估。在評估時，報告主體應該考慮這些主體之間的經濟一體化程度。

過渡性規定和生效日期

35 主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的期間的年度財務報表採用本國際財務報告準則。允許提前採用。如果主體在 2009 年 1 月 1 日之前的期間的財務報表中採用本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

35A 2009 年 4 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 23 段。主體應對自 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用此修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

36 作為初始採用（包括採用 2009 年 4 月發佈的對第 23 段的修訂）年度比較信息報告的前期分部信息，應根據本國際財務報告準則的要求進行重述，除非必要的信息無法獲得或獲得成本過高。

36A 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語。另外，它修訂了第 23 段（6）。主體應

對自 2009 年 1 月 1 日以後日期開始的年度期間採用那些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂),該修訂內容也應適用於提前採用的期間。

36B 《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》(2009 年修訂)修訂了第 34 段,主體應對自 2011 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 24 號》(2009 年修訂),對第 34 段的修訂內容也應適用於提前採用的期間。

36C 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進 2010－2012》修訂了第 22 段和第 28 段。主體應對自 2014 年 7 月 1 日以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用那些修訂內容,則應披露這一事實。

《國際會計準則第14號》的撤銷

37 本國際財務報告準則取代了《國際會計準則第 14 號——分部報告》。

附　錄

附錄一　術語表

本附錄是本國際財務報告準則的一部分。

經營分部	經營分部是主體的一個組成部分： （1） 該部分從事可取得收入並產生費用的經營活動（包括與同一主體其他組成部分進行交易產生的收入和費用）； （2） 主體首席經營決策者定期評價該部分的經營成果，以決定向其分配資源和評價其業績；以及 （3） 能獲得該部分單獨的財務信息。

國際財務報告準則第9號——金融工具

目　　錄

段落

第 1 章　目　標 …… 1.1

第 2 章　範　圍 …… 2.1

第 3 章　確認和終止確認 …… 3.1

3.1 初始確認 …… 3.1.1

3.2 金融資產的終止確認 …… 3.2.1

3.3 金融負債的終止確認 …… 3.3.1

第 4 章　分　類 …… 4.1

4.1 金融資產的分類 …… 4.1.1

4.2 金融負債的分類 …… 4.2.1

4.3 嵌入衍生工具 …… 4.3.1

4.4 重分類 …… 4.4.1

第 5 章　計　量 …… 5.1

5.1 初始計量 …… 5.1.1

5.2 金融資產的後續計量 …… 5.2.1

5.3 金融負債的後續計量 …… 5.3.1

5.4 攤餘成本計量 …… 5.4.1

5.5 減值 …… 5.5.1

5.6 金融資產的重分類 …… 5.6.1

5.7 利得和損失 …… 5.7.1

第 6 章　套期會計 …… 6.1

6.1 套期會計的目標和範圍 …… 6.1.1

6.2 套期工具 …… 6.2.1

6.3 被套期項目 …… 6.3.1

6.4 運用套期會計的標準 …… 6.4.1

6.5 符合條件的套期關係的會計處理 …… 6.5.1

6.6 一組項目的套期 …… 6.6.1

6.7 將信用風險敞口指定為以公允價值計量且其變動計入損益的選擇權 …… 6.7.1

第 7 章　生效日期和過渡性規定 …… 7.1

7.1 生效日期 …… 7.1.1

7.2 過渡性規定 …… 7.2.1

7.3 撤銷《國際財務報告解釋公告第 9 號》、《國際財務報告準則第 9 號》(2009)、《國際財務報告準則第 9 號》(2010)和《國際財務報告準則第 9 號》(2013) …… 7.3.1

附　錄

附錄一　術語表

附錄二　應用指南

國際財務報告準則第9號——金融工具

第1章 目 標

1.1 本準則的目標旨在確立對金融資產和金融負債進行財務報告的原則，從而向財務報表使用者列報相關且有用的信息，以便其評估主體未來現金流量的金額、時間和不確定性。

第2章 範 圍

2.1 本準則應當適用於所有主體除以下各項之外的所有類型的金融工具：

（1） 根據《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》、《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》或《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》核算的在子公司、聯營和合營企業中的權益。但是，在某些情況下，《國際財務報告準則第 10 號》、《國際會計準則第 27 號》或《國際會計準則第 28 號》要求或允許主體按照本準則的部分或全部要求核算在子公司、聯營或合營企業中的權益。對於在子公司、聯營或合營企業中權益的衍生工具，主體也應當對其適用本準則，除非該衍生工具符合《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中主體權益工具的定義。

（2） 適用《國際會計準則第 17 號——租賃》的租賃中的權利和義務。但是：

①出租人確認的應收租賃款，適用本準則的終止確認和減值規定；

②承租人確認的應付融資租賃款，適用本準則的終止確認規定；以及

③租賃中嵌入的衍生工具，適用本準則的嵌入衍生工具規定。

（3） 適用《國際會計準則第 19 號——僱員福利》的僱員福利計劃中的僱主權利和義務。

（4） 主體發行的符合《國際會計準則第 32 號》中權益工具定義的金融工具（包括期權和認股權證），或者根據《國際會計準則第 32 號》第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段須歸類為權益工具的金融工具。但是，除非此類工具符合上述（1）中規定的例外情況，否則此類權益工具的持有人應對此類工具適用本準則。

（5） ①《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》所定義的保險合同產生的權利和義務（但不包括滿足財務擔保合同定義的保險合同所產生的發行人的權利和義務），或者，②因包含相機分紅特徵而屬於《國際財務報告準則第 4 號》範圍的合同產生的權利和義務。然而，如果嵌在上述合同中的衍生工具本身並非《國際財務報告準則第 4 號》範圍內的合同，則該衍生工具應適用本準則。此外，如果財務擔保合同的發行人此前明確表明其將此類合同視作保險合同，並且運用了適用於保險合同的會計處理方法，則該發行人可選擇應用本準則或《國際財務報告準則第 4 號》來核算此類財務擔保合同（參見第 B2.5 段至第 B2.6 段）。發行人可就合同逐一作出選擇，但對每一份合同作出的選擇是不可撤銷的。

（6） 購買方和出售股東之間簽訂的、購買或出售被購買方的、將導致在未來購買日發生《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》範圍的企業合併的遠期合同。該遠期合同的期限不應超出獲得任何必要批准以及完成該交易一般所必需的合理期間。

（7） 除第 2.3 段所述的貸款承諾之外的其他貸款承諾。但是，貸款承諾的發行人應當針對不屬於本準則範圍的其他貸款承諾應用本準則的減值要求。同時，所有貸款承諾均應遵循本準則的終止確認規定。

（8） 適用《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》的以股份為基礎的支付交易中的金融工具、合同和義務。本準則第 2.4 段至第 2.7 段範圍內的合同除外，這些合同適用本準則。

（9） 補償主體用於清償一項其根據《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》確認為準備的、或者在較早的會計期間已根據《國際會計準則第 37 號》確認為準備的負債所發生支出的支付權利。

（10） 屬於《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》範圍的金融工具的權利和義務，但《國際財務報告準則第 15 號》規定根據本準則核算的除外。

2.2 《國際財務報告準則第 15 號》規定應按照本準則核算減值利得或損失的權利，應適用本準則的減值規定。

2.3 下列貸款承諾屬於本準則的範圍：

（1） 主體指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債的貸款承諾（參見第 4.2.2 段）。如果主體具有在貸款承諾產生後不久出售其所產生資產的過往慣例，則主體應將本準則應用於同一類別的所有貸款承諾。

（2） 可通過現金或者交付或發行其他金融工具淨額結算的貸款承諾。此類貸款承諾是衍生工具。不能僅因為是以分期付款的方式撥付貸款（例如，按工程進度分期撥付的抵押建築貸款）而將貸款承諾視為以淨額結算。

（3） 以低於市場利率提供貸款的承諾〔參見第 4.2.1 段（4）〕。

2.4 以現金或其他金融工具進行淨額結算、或通過交換金融工具進行結算的非金融項目買賣合同，應當視同為金融工具適用本準則，除非該合同是根據主體的預期購買、出售或使用要求，以獲取或交付

非金融項目為目的而簽訂並繼續持有的。然而，本準則應當適用於那些主體根據第 **2.5** 段指定為以公允價值計量且其變動計入損益的合同。

2.5 對於視同為金融工具的以現金或其他金融工具進行淨額結算、或通過交換金融工具進行結算的非金融項目買賣合同，主體可以不可撤銷地將其指定為以公允價值計量且其變動計入損益，即使其是根據主體的預期購買、出售或使用要求，以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂的。該項指定僅可在合同開始時、並且僅當其能夠消除或顯著減少因該合同被排除在本準則範圍之外而未予確認所產生的確認不一致（有時稱為“會計錯配”）時才可使用（參見第 **2.4** 段）。

2.6 可以現金或其他金融工具進行淨額結算、或通過交換金融工具進行結算的非金融項目買賣合同有多種形式，包括：

（1） 合同條款允許合同任何一方以現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具進行結算；

（2） 合同條款中沒有明確規定可以現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具進行結算，但是主體具有對類似合同以現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具進行結算的慣例（不論是通過與合同的另一方簽訂對沖合同，還是在合同執行前或到期前出售合同）；

（3） 對於類似的合同，主體具有收取交付的基礎資產並在交付後的短期內將其出售，以從價格或交易商保證金的短期波動中獲利的慣例；以及

（4） 作為合同標的的非金融項目易於轉換為現金。

符合（2）或（3）所述條件的合同並非根據主體的預期購買、出售或使用要求，以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂，因此該等合同屬於本準則的範圍。對於適用第 2.4 段的其他合同，應進行評價以

確定其是否是根據主體的預期購買、出售或使用要求，以獲取或支付非金融項目為目的而簽訂並繼續持有的，進而確定其是否適用本準則。

2.7 根據第 2.6 段（1）或第 2.6 段（4），可以現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具進行結算的買賣非金融項目的簽出期權屬於本準則的範圍。該等合同不可能是根據主體的預期購買、出售或使用的要求，以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂的。

第3章 確認和終止確認

3.1 初始確認

3.1.1 當且僅當主體成為一項金融工具合同條款的一方時，主體才應在其財務狀況表中確認一項金融資產或一項金融負債（參見第 **B3.1.1** 段和第 **B3.1.2** 段）。主體首次確認一項金融資產時應當按照第 **4.1.1** 段至第 **4.1.5** 段進行分類，並按照第 **5.1.1** 段至第 **5.1.3** 段進行計量。當主體首次確認一項金融負債時應當按照第 **4.2.1** 段和第 **4.2.2** 段進行分類，並按照第 **5.1.1** 段進行計量。

常規方式購買或出售金融資產

3.1.2 常規方式購買或出售金融資產，應視情況分別使用交易日會計或結算日會計進行確認和終止確認（參見第 **B3.1.3** 段至第 **B3.1.6** 段）。

3.2 金融資產的終止確認

3.2.1 在合併財務報表中，第 3.2.2 段至第 3.2.9 段、第 B3.1.1 段、第 B3.1.2 段及第 B3.2.1 段至第 B3.2.17 段應在合併層面上適用。因此，主體應首先按照《國際財務報告準則第 10 號》的規定合併所

有子公司，然後將上述段落應用於合併後的集團。

3.2.2 在根據第 **3.2.3** 段至第 **3.2.9** 段的規定評價終止確認是否恰當以及在何種程度恰當之前，主體應首先根據下述各項確定這些規定應當適用於一項金融資產（或一組類似金融資產）的一部分還是一項金融資產（或一組類似金融資產）的整體。

（1） 當且僅當被考慮終止確認的一項金融資產（或一組類似金融資產）的一部分符合下述三項條件之一時，第 **3.2.3** 段至第 **3.2.9** 段適用於該金融資產的這一部分。

①該部分僅包含一項金融資產（或一組類似金融資產）所產生的可具體識別的現金流量。例如，當主體簽訂了一項利息剝離合同，而交易對手方因此擁有獲取利息現金流量的權利，但並無獲取債務工具本金現金流量的權利時，第 **3.2.3** 段至第 **3.2.9** 段適用於利息現金流量。

②該部分僅包含一項金融資產（或一組類似金融資產）所產生的現金流量中與之完全成比例的份額（比例份額）。例如，當主體簽訂協議並且交易對手方因此獲得取得債務工具全部現金流量的 **90%**份額的權利時，第 **3.2.3** 段至第 **3.2.9** 段適用於這些現金流量的 **90%**。如果交易對手方不止一個，只要出讓主體所轉讓的份額與資產的現金流量完全成比例，則不要求每個交易對手方均具有成比例的現金流量份額。

③ 該部分僅包含一項金融資產（或一組類似金融資產）所產生的可具體識別的現金流量中與之完全成比例的份額（比例份額）。例如，當主體簽訂協議並且交易對手方因此獲得取得金融資產利息現金流量的 **90%**份額的權利時，第 **3.2.3** 段至第 **3.2.9** 段適用於此類利息現金流量的 **90%**。如果交易對手方不止一個，只要出讓主體所轉讓的份額與可具體識別的現金流量完全成比例，則不要求每個交易對手

方均具有成比例的可具體識別的現金流量份額。

（2） 在所有其他情況下，第 **3.2.3** 段至第 **3.2.9** 段適用於一項金融資產（或一組類似金融資產）的整體。例如，當主體轉讓了①一項金融資產（或一組金融資產）產生的現金流入額的最初 **90%**或最後 **90%**的權利，或者②一組應收款項產生的現金流量 **90%**的權利，但卻提供了一項擔保以補償購買方遭受的信用損失，最高擔保額為應收款項本金金額的 **8%**時，則第 **3.2.3** 段至第 **3.2.9** 段適用於該金融資產（或一組類似金融資產）的整體。

在第 **3.2.3** 段至第 **3.2.12** 段中，術語“金融資產”是指上文（**1**）所述的一項金融資產（或一組類似金融資產）的一部分，或者金融資產（或一組類似金融資產）的整體。

3.2.3 當且僅當符合下述條件之一時，主體才應終止確認一項金融資產：

（1） 收取金融資產所產生的現金流量的合同權利到期；或者

（2） 主體根據第 **3.2.4** 段和第 **3.2.5** 段的規定轉移了金融資產，並且根據第 **3.2.6** 段的規定該轉移符合終止確認的條件。

（關於常規方式出售金融資產，請參見第 **3.1.2** 段。）

3.2.4 當且僅當符合下述條件之一時，主體轉移了一項金融資產：

（1） 主體轉讓了收取金融資產現金流量的合同權利；或者

（2） 主體保留了收取金融資產現金流量的合同權利，但卻承擔了在符合第 **3.2.5** 段規定的安排中向一個或多個收款人支付該現金流量的合同義務。

3.2.5 如果主體保留了收取一項金融資產（“原始資產”）現金流量的合同權利，但卻承擔了將這些現金流量支付給一個或多個主體

（“最終收款人”）的合同義務，那麼，當且僅當同時滿足下述三個條件時，主體可以將該交易作為金融資產的轉移處理。

（1） 除非主體從原始資產收取了相等的金額，否則沒有義務向最終收款人支付款項。主體提供短期墊款但有權利完全收回借出的金額以及按市場利率應計的利息，並不違反本條件。

（2） 轉移合同的條款禁止主體出售或抵押原始資產，除非這種出售或抵押是作為向最終收款人支付現金流量義務的保證。

（3） 主體有義務無重大延誤地劃撥代最終收款人收取的任何現金流量。此外，主體無權將該現金流量進行再投資，除非是在從收款日到最終收款人要求劃撥日之間的短暫結算期內對現金或現金等價物（遵循《國際會計準則第 7 號——現金流量表》相關定義）的投資，並且這些投資取得的利息將交付給最終收款人。

3.2.6 主體轉移金融資產（參見第 **3.2.4** 段）時，應評價其在多大程度上保留了金融資產所有權的風險和報酬。在這種情況下：

（1） 如果主體轉移了金融資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，則主體應當終止確認該金融資產，並將轉移中產生或保留的權利和義務單獨確認為資產或負債。

（2） 如果主體保留了金融資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，則主體應當繼續確認該金融資產。

（3） 如果主體既沒有轉移也沒有保留金融資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，則主體應當判定其是否保留了對金融資產的控制。具體情況如下：

①如果主體沒有保留控制，則應當終止確認該金融資產，並將轉移中產生或保留的權利和義務單獨確認為資產或負債。

②如果主體保留了控制，則應當根據其對該金融資產的繼續涉入程度繼續確認該項金融資產（參見第 **3.2.16** 段）。

3.2.7 主體應通過比較主體在轉移前和轉移後因被轉移資產淨現金流量金額和時間的變化而承受的風險，來評價風險和報酬的轉移（參見第 3.2.6 段）。如果主體承受的金融資產未來淨現金流量現值變動的風險並未因轉移而發生顯著變化，則主體保留了金融資產所有權上幾乎所有的風險和報酬（例如，因為主體出售了一項金融資產，並且依照協議需按固定價格或銷售價格加出借人回報將其購回）。如果主體承受的這種變化的風險與有關金融資產的未來淨現金流量現值的全部變化相比不再重要，則主體已經轉移了金融資產所有權上幾乎所有的風險和報酬（例如，因為主體出售了一項金融資產，並且僅有一項以該金融資產在回購時的公允價值將其回購的選擇權，或者在一項安排中轉移了較大金額資產的現金流量中完全成比例的份額，比如符合第 3.2.5 段所述條件的貸款分包協議）。

3.2.8 主體是否轉移或保留了所有權上幾乎所有的風險和報酬，通常情況下是很明顯的而不需要進行任何計算。在其他情況下，將有必要計算和比較主體在轉移前和轉移後承受的未來淨現金流量現值變動的風險。這種計算和比較應使用適當的當前市場利率作為折現率。淨現金流量的所有合理可能的變動均應予以考慮，並對那些更可能發生的結果給予更多的重視。

3.2.9 主體是否保留了對被轉移資產的控制〔參見第 3.2.6 段（3）〕，取決於受讓人出售該資產的能力。如果受讓人具有向不相關的第三方整體出售該資產的實際能力，並且能夠單方面地行使這種能力，而不需要對該轉移加諸額外的限制，則主體並未保留對該資產的控制。在所有其他的情形中，主體保留了對該資產的控制。

符合終止確認條件的轉移

3.2.10 如果主體在符合終止確認條件的轉移中整體轉移了一項

金融資產，但保留了向該金融資產提供收費服務的權利，則主體應當就該服務合同確認一項服務資產或一項服務負債。如果將收取的費用預計不能充分補償主體所提供的服務，則應當按公允價值確認該服務義務形成的一項服務負債。如果將收取的費用預計將超過對服務的充分補償，則應當將該服務權利確認為一項服務資產，確認的金額應根據第 **3.2.13** 段的規定以更大金融資產帳面金額的分配為基礎確定。

3.2.11 如果轉移導致金融資產整體被終止確認，但同時使主體獲得一項新的金融資產或者承擔一項新的金融負債或一項服務負債，則主體應當按公允價值確認這項新的金融資產、金融負債或服務負債。

3.2.12 在金融資產整體予以終止確認時，下述兩者之間的差額應當計入損益：

（**1**） 帳面金額（以終止確認日的計量為準），與

（**2**） 所收到的對價（包括獲得的任何新資產減去承擔的任何新負債）。

3.2.13 如果被轉移資產是更大金融資產的一部分〔例如，當主體轉移的利息現金流量是債務工具的一部分時，參見第 **3.2.2** 段（**1**）〕，並且被轉移的部分在整體上符合終止確認的條件，則該項更大金融資產的原帳面金額應當按轉移日繼續確認部分和終止確認部分的相對公允價值在繼續確認部分和終止確認部分之間進行分配。為此，保留的服務資產應當作為繼續確認部分處理。下述兩者之間的差額應當計入損益：

（**1**） 分配至終止確認部分的帳面金額（以終止確認日的計量為準），與

（**2**） 針對終止確認部分收到的對價（包括獲得的任何新資產

減去承擔的任何新負債）。

3.2.14 當主體在繼續確認部分和終止確認部分之間分配一項更大金融資產的原帳面金額時，需要計量繼續確認部分的公允價值。如果主體曾經出售與繼續確認部分類似的部分金融資產、或該部分金融資產存在其他市場交易，則近期的實際交易價格提供了對其公允價值的最佳估計。如果沒有標價或近期的市場交易為繼續確認部分的公允價值提供依據，則其公允價值的最佳估計是該項更大金融資產整體的公允價值和收取的終止確認部分的對價之間的差額。

不符合終止確認條件的轉移

3.2.15 如果因主體保留了被轉移資產所有權上幾乎所有的風險和報酬從而使轉移並未導致終止確認，則主體應當繼續確認被轉移資產的整體，並將收取的對價確認為一項金融負債。在後續期間內，主體應當確認因被轉移資產而取得的所有收益和因金融負債而產生的所有費用。

對被轉移資產的繼續涉入

3.2.16 如果主體既沒有轉移也沒有保留被轉移資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，但保留了對被轉移資產的控制，則主體應當根據其對被轉移資產繼續涉入的程度繼續確認該被轉移資產。主體對被轉移資產繼續涉入的程度，是指主體承受的被轉移資產價值變動風險的程度。例如：

（1） 如果主體採用為被轉移資產提供擔保的形式繼續涉入，則主體繼續涉入的程度是下述兩者中的較低者：①資產的金額；及②主體可被要求償還的所收到對價的最大金額（“擔保金額”）。

（2） 如果主體採用簽出或購入基於被轉移資產的期權（或兩者皆有）的形式繼續涉入，則主體繼續涉入的程度是主體可能回購的

被轉移資產的金額。但是，對於基於以公允價值計量的資產簽出的看跌期權，主體的繼續涉入程度僅限於被轉移資產的公允價值與期權行權價兩者之中的較低者（參見 **B3.2.13** 段）。

（**3**） 如果主體採用基於被轉移資產的現金結算期權或類似條款的形式繼續涉入，則主體繼續涉入程度的計量方式與上述（**2**）中規定的以非現金結算期權繼續涉入的計量方式相同。

3.2.17 當主體按其繼續涉入程度繼續確認一項資產時，主體也確認了一項相關的負債。儘管本準則中有其他的計量要求，被轉移資產和相關負債應在反映主體所保留的權利和義務的基礎上進行計量。對相關負債的計量應使得被轉移資產和相關負債的帳面淨額：

（**1**） 等於主體保留的權利和義務的攤餘成本，如果被轉移資產以攤餘成本計量；或者

（**2**） 等於主體保留的權利和義務的公允價值（按獨立基礎計量時），如果被轉移資產按公允價值計量。

3.2.18 主體應當按其繼續涉入程度繼續確認被轉移資產所產生的所有收益，並確認相關負債所發生的所有費用。

3.2.19 出於後續計量目的，已確認的被轉移資產和相關負債公允價值的變動，應按第 **5.7.1** 段的規定進行一致的會計核算，並且不應相互抵銷。

3.2.20 如果主體對金融資產的繼續涉入僅限於金融資產的一部分（例如，當主體保留了回購一部分被轉移資產的選擇權，或者保留了某項剩餘權益但並未導致主體保留所有權上幾乎所有的風險和報酬，並且主體保留了控制權），則主體應按照轉移日因繼續涉入而繼續確認部分和不再確認部分的相對公允價值，在兩者之間分配金融資產的原帳面金額。為此，應適用第 **3.2.14** 段的要求。下述兩者之間的

差額應當計入損益：

（1） 分配至不再確認部分的帳面金額（以終止確認日計量的為準）；與

（2） 不再確認部分所收到的對價。

3.2.21 如果被轉移資產以攤餘成本計量，則本準則中指定一項金融負債以公允價值計量且其變動計入損益的選擇權不適用於相關的負債。

所有的轉移

3.2.22 如果繼續確認被轉移資產，則該資產和與其相關的負債不應相互抵銷。類似地，主體不應將因被轉移資產所取得的收益和因相關負債所產生的費用相互抵銷（參見《國際會計準則第 32 號》第 42 段）。

3.2.23 如果出讓人向受讓人提供了非現金擔保品（如，債務工具或權益工具），出讓人和受讓人對擔保品的會計核算取決於受讓人是否有權將擔保品出售或再抵押以及出讓人是否已拖欠。出讓人和受讓人應當按照下述規定對擔保品進行會計核算：

（1） 如果受讓人依照合同或慣例有權將擔保品出售或再抵押，則出讓人應當在其財務狀況表上將該項資產重新分類（例如，作為已貸出的資產、已抵押的權益工具或回購應收款項），以與其他資產分開。

（2） 如果受讓人出售了作為抵押的擔保品，則應當確認此出售所產生的收入，並就其歸還擔保品的義務確認一項以公允價值計量的負債。

（3） 如果根據合同條款出讓人拖欠且無權贖回擔保品，出讓人應終止確認該擔保品，而受讓人應將該擔保品確認為一項資產，並

以公允價值進行初始計量，或者，如果受讓人已出售了該擔保品，受讓人應當終止確認其歸還此擔保品的義務。

（4） 除了（3）中所述的情形，出讓人應當繼續將擔保品作為其資產入帳，而受讓人不應將此擔保品作為一項資產確認。

3.3 金融負債的終止確認

3.3.1 當且僅當金融負債（或金融負債的一部分）消除時（即，當合同規定的義務解除、取消或到期時），主體才能將該項金融負債（或金融負債的一部分）從其財務狀況表內轉出。

3.3.2 現有借款人和出借人之間條款存在顯著差異的債務工具的交換，應當作為原金融負債的消除和一項新金融負債的確認進行核算。類似地，對現有金融負債或其部分的條款的重大修訂（無論是否由於債務人的財務困難所致）應作為原金融負債的消除和一項新金融負債的確認進行核算。

3.3.3 消除的或轉讓給另一方的金融負債（或金融負債的一部分）的帳面金額與所支付的對價（包括轉讓的所有非現金資產或承擔的所有負債）之間的差額應當計入損益。

3.3.4 如果主體回購了金融負債的一部分，主體應當基於回購日繼續確認部分和終止確認部分之間的相對公允價值，在兩者之間分配該金融負債的原帳面金額。分配至終止確認部分的帳面金額與為終止確認部分支付的對價（包括轉讓的所有非現金資產或承擔的所有負債）之間的差額，應當計入損益。

第4章 分 類

4.1 金融資產的分類

4.1.1 除非適用於第 **4.1.5** 段的規定，主體應基於下列兩項將金融資產分別歸類為按攤餘成本、以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益，或者以公允價值計量且其變動計入損益進行後續計量：

（1） 主體管理金融資產的業務模式，以及

（2） 金融資產的合同現金流量特徵。

4.1.2 如果同時滿足下列兩個條件，則金融資產應當以攤餘成本計量：

（1） 金融資產在以收取合同現金流量為目標而持有金融資產的業務模式中持有。

（2） 金融資產的合同條款規定在特定日期產生的現金流量，僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。

第 **B4.1.1** 段至第 **B4.1.26** 段就如何應用上述條件提供了指引。

4.1.2A 如果同時滿足下列兩項條件，則金融資產應當以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益：

（1） 金融資產在通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標的業務模式中持有，以及

（2） 金融資產的合同條款規定在特定日期產生的現金流量，僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。

第 **B4.1.1** 段至第 **B4.1.26** 段就如何應用上述條件提供了指引。

4.1.3 在應用第 **4.1.2** 段（2）和第 **4.1.2A** 段（2）時：

（1） 本金是金融資產在初始確認時的公允價值。第 **B4.1.7B** 段就本金的含義提供了額外指引。

（2） 利息包括對貨幣的時間價值、特定時期未償付本金金額相關的信用風險以及其他基本借貸風險和成本以及利潤率的對價。第 **B4.1.7A** 段和第 **B4.1.9A** 段至第 **B4.1.9E** 段就利息的含義（包括貨幣的時間價值）提供了額外指引。

4.1.4 除按照第 **4.1.2** 段以攤餘成本計量或按照第 **4.1.2A** 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益以外，其他金融資產應當以公允價值計量且其變動計入損益。然而，對於本應以公允價值計量且其變動計入損益的特定權益工具投資，主體可在初始確認時作出不可撤銷的選擇，將其公允價值的後續變動在其他綜合收益中列報（參見第 **5.7.5** 段至第 **5.7.6** 段）。

將金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益的選擇權

4.1.5 儘管有第 **4.1.1** 段至第 **4.1.4** 段的規定，主體仍可以在初始確認時將金融資產不可撤銷地指定為以公允價值計量且其變動計入損益，前提是這樣做可以消除或顯著減少計量或確認的不一致（有時稱作“會計錯配”），即如果不做該指定，會因以不同的基礎計量資產或負債或者確認其產生的利得和損失而產生這種不一致（參見第 **B4.1.29** 段至第 **B4.1.32** 段）。

4.2 金融負債的分類

4.2.1 主體應以攤餘成本對所有的金融負債進行後續計量，以下情況除外：

（1） 以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債。此類負債（包括屬於負債的衍生工具）應當以公允價值進行後續計量。

（2） 金融資產轉移不符合終止確認條件或者應用繼續涉入法進行核算而形成的金融負債。第 **3.2.15** 段和第 **3.2.17** 段的規定適用於此類金融負債的計量。

（3） 財務擔保合同。初始確認後，此類合同的發行人應對其以下列兩者較高者計量〔除非適用於第 4.2.1 段（1）或（2）〕：

①根據第 5.5 部分確定的損失準備金額，以及

②初始確認的金額（參見第 5.1.1 段）減去根據《國際財務報告準則第 15 號》確認的累計收益金額（如適用）。

（4） 以低於市場利率提供貸款的承諾。此項承諾的發行人應以下列兩者較高者計量〔除非適用於第 4.2.1 段（1）〕：

①根據第 5.5 部分確定的損失準備金額，以及

②初始確認的金額（參見第 5.1.1 段）減去根據《國際財務報告準則第 15 號》的確認的累計收益金額（如適用）。

（5） 購買方在適用《國際財務報告準則第 3 號》的企業合併中確認的或有對價。此類或有對價應以公允價值計量且其變動計入損益進行後續計量。

將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益的選擇權

4.2.2 在初始確認時，當第 4.3.5 段允許或這樣指定如下所述能夠提供更相關的信息時，主體可以將一項金融負債不可撤銷地指定為以公允價值計量且其變動計入損益，主體這樣指定是由於下列原因之一：

（1） 這樣做可以消除或顯著減少計量或確認的不一致（有時稱作“會計錯配”），即如果不做指定，會因以不同的基礎計量資產或負債或者確認其產生的利得和損失而產生這種不一致（參見第 B4.1.29 段至第 B4.1.32 段）；或者

（2） 根據書面記載的風險管理或投資策略，以公允價值為基礎對金融負債組合或金融資產和金融負債組合進行管理和業績評價，以及內部以此為基礎向主體關鍵管理人員（遵循《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》相關定義），如主體董事會及首席執行官，提

供有關該組合的信息（參見 **B4.1.33** 段至 **B4.1.36** 段）。

4.3 嵌入衍生工具

4.3.1 嵌入衍生工具，是同時包括非衍生工具主合同的混合合同的一個組成部分，並導致該組合工具中的某些現金流量以類似於單獨存在的衍生工具的方式變動。嵌入衍生工具使得該合同原本要求的全部或部分現金流量鬚根據特定利率、金融工具價格、商品價格、外匯匯率、價格或利率指數、信用評級或信用指數，或其他變量（如果該變量是非金融變量，則該變量不應與合同的任一方存在特定關係）予以修正。附屬於一項金融工具的衍生工具，如果可以獨立於該金融工具進行合約轉讓，或者具有與該金融工具不同的交易對手方，則該衍生工具不是一項嵌入衍生工具，而是一項獨立的金融工具。

包含金融資產主合同的混合合同

4.3.2 如果混合合同包含的主合同是一項本準則範圍內的資產，則主體應當對整個混合合同應用第 **4.1.1** 段至第 **4.1.5** 段的要求。

其他混合合同

4.3.3 如果混合合同包含的主合同不是本準則範圍內的資產，當且僅當符合下述條件時，嵌入衍生工具應當與主合同分拆，並作為衍生工具根據本準則的規定核算：

（1） 嵌入衍生工具的經濟特徵和風險與主合同的經濟特徵和風險並不緊密相關（參見第 **B4.3.5** 段和第 **B4.3.8** 段）；

（2） 與嵌入衍生工具具有相同條款的單獨工具符合衍生工具的定義；並且

（3） 混合合同不以公允價值計量，公允價值的變動也不計入損益（即，嵌在以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債中的衍

生工具不予分拆）。

4.3.4 如果嵌入衍生工具被分拆，主合同應該按照適用的準則進行會計核算。本準則並未涉及嵌入衍生工具是否應當在財務狀況表中單獨列報。

4.3.5 儘管有第 **4.3.3** 段和第 **4.3.4** 段的規定，如果合同中包括一項或多項嵌入衍生工具，並且主合同不是本準則範圍內的資產，主體可以將整個混合合同指定為以公允價值計量且其變動計入損益，除非：

（1） 該嵌入衍生工具沒有顯著影響合同要求的現金流量；或者

（2） 當初次考慮類似的混合工具時，幾乎不需進行分析就可明確其包含的嵌入衍生工具不應進行分拆，例如嵌入貸款的提前償付選擇權，即允許持有人以接近攤餘成本的金額提前償還貸款。

4.3.6 如果本準則要求主體將嵌入衍生工具與其主合同分拆，但無論在購買日還是在之後的財務報告期末，主體都無法單獨計量該嵌入衍生工具，則應將該混合合同整體指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

4.3.7 如果主體無法基於嵌入衍生工具的條款和條件可靠地確定其公允價值，則嵌入衍生工具的公允價值應等於混合合同公允價值與主合同公允價值之間的差額。如果主體使用本方法無法確定嵌入衍生工具的公允價值，則應適用第 4.3.6 段的規定，將混合合同指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

4.4 重分類

4.4.1 當且僅當主體改變其管理金融資產的業務模式時，主體才

應當根據第 4.1.1 段至第 4.1.4 段的規定對所有受到影響的金融資產進行重分類。有關金融資產重分類的額外指引，參見第 5.6.1 段至第 5.6.7 段、第 B4.4.1 段至第 B4.4.3 段及第 B5.6.1 段至第 B5.6.2 段。

4.4.2 主體不應對任何金融負債作出重分類。

4.4.3 下述情況下的變動不屬於第 4.4.1 段至第 4.4.2 段所述的重分類：

（1） 之前指定為現金流量套期或淨投資套期的有效套期工具的某項目不再滿足條件；

（2） 某項目變為被指定為現金流量套期或淨投資套期的有效套期工具；以及

（3） 第 6.7 部分所述的計量變動。

第5章 計 量

5.1 初始計量

5.1.1 除屬於第 **5.1.3** 段範圍內的應收帳款之外，初始確認時，主體應當以其公允價值對金融資產或金融負債進行初始計量，對於不是以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產或金融負債，則還應加上或減去可直接歸屬於獲得或發行該金融資產或金融負債的交易費用。

5.1.1A 但是，如果金融資產或金融負債初始確認時的公允價值不同於其交易價格，主體應當應用第 **B5.1.2A** 段。

5.1.2 當主體對一項以攤餘成本進行後續計量的資產使用結算日會計時，該項資產應當按其在交易日的公允價值進行初始計量（參見第 B3.1.3 段至第 B3.1.6 段）。

5.1.3 儘管有第 5.1.1 段的規定，在初始確認時，對於不具有重大融資成分（遵循《國際財務報告準則第 15 號》相關定義）的應收帳款，主體應按其交易價格（根據《國際財務報告準則第 15 號》的定義）進行初始計量。

5.2 金融資產的後續計量

5.2.1 在初始確認後，主體應當根據第 **4.1.1** 段至第 **4.1.5** 段按以下方式計量金融資產：

（1） 攤餘成本；

（2） 以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益；或者

（3） 以公允價值計量且其變動計入損益。

5.2.2 主體應當對根據第 **4.1.2** 段按攤餘成本計量的金融資產及根據第 **4.1.2A** 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產應用第 **5.5** 部分的減值要求。

5.2.3 主體應當對指定為被套期項目的金融資產應用第 **6.5.8** 段至第 **6.5.14** 段的套期會計要求（並且如適用，針對利率風險組合套期應用《國際會計準則第 **39** 號》第 **89** 段至第 **94** 段的公允價值套期會計要求）[1]。

5.3 金融負債的後續計量

5.3.1 在初始確認後，主體應當根據第 **4.2.1** 段至 **4.2.2** 段的規

---

1 根據第 7.2.21 段，作為一項會計政策選擇，主體可繼續應用《國際會計準則第 39 號》的套期會計要求而非採用本準則第六章的要求。如果主體作出這一選擇，本準則提及的第六章中特定的套期會計要求並不相關。取而代之的是，主體應當應用《國際會計準則第 39 號》中相關的套期會計要求。

定計量金融負債。

5.3.2 主體應當對指定為被套期項目的金融負債應用第 **6.5.8** 段至第 **6.5.14** 段的套期會計要求（並且如適用，對利率風險組合套期應用《國際會計準則第 **39** 號》第 **89** 段至第 **94** 段的公允價值套期會計要求）。

5.4 攤餘成本計量

金融資產

實際利率法

5.4.1 利息收入應當使用實際利率法計算（參見附錄一及第 **B5.4.1** 段至第 **B5.4.7** 段）。利息收入應通過將實際利率乘以金融資產的帳面總額進行計算，但下列情況除外：

（**1**） 所購買或源生的已發生信用減值的金融資產。對於此類金融資產，主體應針對初始確認後金融資產的攤餘成本應用經信用調整的實際利率計算利息收入。

（**2**） 並非所購買或源生的已發生信用減值的金融資產、但隨後發生了信用減值的金融資產。對於此類金融資產，主體應在後續報告期間針對金融資產的攤餘成本應用實際利率計算利息收入。

5.4.2 如果主體在某一報告期間根據第 5.4.1 段（2）對金融資產的攤餘成本應用實際利率法計算利息收入，在後續報告期間若金融工具因其信用風險有所改善而不再有信用減值，並且這一改善在客觀上可與應用第 5.4.1 段（2）的要求後發生的某一事件相聯繫（例如，借款人的信用評級有所改善），則主體應將實際利率乘以帳面總額來計算利息收入。

合同現金流量的修訂

5.4.3 如果對金融資產的合同現金流量予以重新議定或作出其他修訂，並且該重新議定或修訂並未導致該金融資產按照本準則予以終止確認，主體應當重新計算該金融資產的帳面總額，並在損益中確認修訂利得或損失。金融資產的帳面總額應重新計算，即按金融資產的原實際利率（或所購買或源生的已發生信用減值的金融資產的經信用調整的實際利率）或根據第 6.5.10 段計算的修正後實際利率（如適用）折現的、經重新議定或修訂的合同現金流量的現值。所產生的任何成本或費用應調整修訂後金融資產的帳面金額，並在修訂後金融資產的剩餘期限內進行攤銷。

核　銷

5.4.4 如果主體不再合理預期可收回金融資產的整體或一部分，則應當直接減記該金融資產的帳面總額。核銷構成終止確認事件〔參見第 **B3.2.16** 段（**18**）〕。

5.5　減　值

預期信用損失的確認

一般方法

5.5.1 主體應當對按照第 **4.1.2** 段或第 **4.1.2A** 段計量的金融資產、租賃應收款、合同資產，或者根據第 **2.1** 段（**7**）、第 **4.2.1** 段（**3**）或第 **4.2.1** 段（**4**）適用減值要求的貸款承諾和財務擔保合同確認預期信用損失的損失準備。

5.5.2 主體應當將減值要求應用於按照第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產損失準備的確認和計量。但是，損失準備應當計入其他綜合收益，且不應減少財務狀況表中金

融資產的帳面金額。

5.5.3 在每一報告日，如果金融工具的信用風險自初始確認後顯著增加，則主體應按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量該金融工具的損失準備，符合第 **5.5.13** 段至第 **5.5.16** 段情況的除外。

5.5.4 減值要求的目標旨在確認信用風險自初始確認後顯著增加的所有金融工具（無論是在單項或組合的基礎上進行評估）在整個存續期的預期信用損失，相關評估應考慮所有合理及可支持的信息，包括前瞻性信息。

5.5.5 如果在報告日，金融工具的信用風險自初始確認後並未顯著增加，則主體應按照相當於 **12** 個月預期信用損失的金額計量該金融工具的損失準備，符合第 **5.5.13** 段至第 **5.5.16** 段情況的除外。

5.5.6 對於貸款承諾和財務擔保合同，在應用減值要求時，主體成為不可撤銷承諾的一方之日應被視為初始確認日。

5.5.7 如果主體在上一報告期間已按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量金融工具的損失準備，但在當期報告日確定不再符合第 5.5.3 段的情形，則主體應在當期報告日按照相當於 12 個月預期信用損失的金額來計量損失準備。

5.5.8 主體應將為把報告日的損失準備調整為按照本準則確認的金額而需確認（或轉回）的預期信用損失金額，作為一項減值利得或損失計入損益。

信用風險的顯著增加的確定

5.5.9 在每一報告日，主體應當評估金融工具的信用風險自初始確認後是否已顯著增加。在進行該評估時，主體應考慮在金融工具的

預計存續期內發生拖欠的風險變化，而非預期信用損失金額的變動。為作出該評估，主體應將金融工具在報告日發生違約的風險與金融工具在初始確認日發生拖欠的風險進行比較，並考慮在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得的、表明自初始確認後信用風險顯著增加的合理及可支持的信息。

5.5.10 如果在報告日金融工具被確定為具有較低的信用風險（參見第 B5.5.22 段至第 B5.5.24 段），則主體可假設該金融工具的信用風險自初始確認後並未顯著增加。

5.5.11 如果在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得合理及可支持的前瞻性信息，則主體在確定信用風險自初始確認後是否顯著增加時不得僅僅依賴逾期信息。然而，如果在無須付出不當成本或努力的情況下無法獲得（在單獨或匯總基礎上）逾期信息以外的更具前瞻性的信息，主體可採用逾期信息來確定信用風險自初始確認後是否顯著增加。無論主體採用何種方式評估信用風險是否顯著增加，均存在一個可推翻的假設：如果合同付款逾期超過 30 天，則表明金融資產的信用風險顯著增加。如果主體在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得合理及可支持的信息，表明即使合同付款逾期超過 30 天，信用風險自初始確認後仍未顯著增加，則主體可推翻上述假設。如果主體在合同付款逾期超過 30 天前已確定信用風險顯著增加，則上述可推翻的假設並不適用。

修訂後的金融資產

5.5.12 如果金融資產的合同現金流量予以重新議定或修訂且金融資產並未終止確認，主體應通過比較下述兩者，根據第 5.5.3 段評估金融工具的信用風險是否已顯著增加：

（1） 在報告日發生拖欠的風險（基於修訂後的合同條款）；以

及

（2） 在初始確認時發生拖欠的風險（基於原未修訂的合同條款）。

所購買或源生的已發生信用減值的金融資產

5.5.13 儘管存在第 **5.5.3** 段和第 **5.5.5** 段的規定，對於所購買或源生的已發生信用減值的金融資產，主體在報告日僅應將自初始確認後整個存續期預期信用損失的累計變動確認為損失準備。

5.5.14 在每一報告日，主體應將整個存續期預期信用損失的變動金額作為一項減值利得或損失計入損益。主體應將整個存續期預期信用損失的有利變動確認為一項減值利得，即使整個存續期的預期信用損失少於初始確認時估計的現金流量所包含的預期信用損失金額。

針對應收帳款、合同資產和租賃應收款的簡化方法

5.5.15 儘管存在第 **5.5.3** 段和第 **5.5.5** 段的規定，對於下列各項，主體應始終按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量損失準備：

（1） 因屬於《國際財務報告準則第 **15** 號》範圍的交易產生的合同資產或應收帳款，並且：

①其並未包含《國際財務報告準則第 **15** 號》所規定的重大融資成分（或當主體對一年或更短期間的合同應用實務簡便方法）；或者

②其包含《國際財務報告準則第 **15** 號》所規定的重大融資成分，如果主體作為一項會計政策選擇，按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量損失準備。該會計政策應當應用於所有此類應收帳款或合同資產，但可以對應收帳款和合同資產單獨應用。

（2） 因屬於《國際會計準則第 **17** 號》範圍的交易產生的租賃

應收款，如果主體作為一項會計政策選擇，按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量損失準備。該會計政策應當應用於所有租賃應收款，但可以對融資租賃應收款和經營租賃應收款單獨應用。

5.5.16 主體可分別針對應收帳款、租賃應收款和合同資產獨立選擇其會計政策。

預期信用損失的計量

5.5.17 主體計量金融工具預期信用損失的方式應當反映：

（1） 通過評價一系列可能的結果而確定的無偏概率加權金額；

（2） 貨幣的時間價值；以及

（3） 在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得的有關過去事項、當前狀況及未來經濟狀況預測的合理及可支持的信息。

5.5.18 在計量預期信用損失時，主體不一定需要識別每一可能發生的情形。然而，主體應通過反映信用損失發生的可能性及不會發生信用損失的可能性（即使發生信用損失的可能性極低），來考慮信用損失發生的風險或概率。

5.5.19 在計量預期信用損失時需考慮的最長期限為主體面臨信用風險的最長合同期限（包括續約選擇權），而非更長的期間（即使該更長的期間與商業慣例相一致）。

5.5.20 然而，某些金融工具同時包含貸款和未提用的承諾部分，而主體根據合同要求還款及取消未使用承諾的能力並未將主體面臨信用損失的期間限定在合同通知期內。對於此類金融工具（並且僅限於此類金融工具），主體確認預期信用損失的期間為主體面臨信用風險且預期信用損失無法被信用風險管理措施所緩解的期間（即使該期

間延長至超過最長合同期限）。

5.6 金融資產的重分類

5.6.1 如果主體根據第 **4.4.1** 段對金融資產作出重分類，主體應自*重分類日*起應用未來適用法進行重分類。主體不應重述任何此前已確認的利得、損失（包括減值利得或損失）或利息。第 **5.6.2** 段至第 **5.6.7** 段闡述了重分類的要求。

5.6.2 如果主體將金融資產從攤餘成本計量類別重分類至以公允價值計量且其變動計入損益計量類別，應當在重分類日計量該資產公允價值。金融資產的原攤餘成本與公允價值之間的差額所產生的利得或損失應計入損益。

5.6.3 如果主體將金融資產從以公允價值計量且其變動計入損益計量類別重分類至攤餘成本計量類別，該資產在重分類日的公允價值成為其新的帳面總額。（在重分類日確定實際利率及損失準備的相關指引，參見第 **B5.6.2** 段。）

5.6.4 如果主體將金融資產從攤餘成本計量類別重分類至以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別，應當在重分類日計量該資產公允價值。金融資產的原攤餘成本與公允價值之間的差額所產生的利得或損失應計入其他綜合收益。實際利率及預期信用損失的計量不會因為重分類而進行調整。（參見第 **B5.6.1** 段。）

5.6.5 如果主體將金融資產從以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別重分類至攤餘成本計量類別，該金融資產應在重分類日按其公允價值進行重分類。然而，之前計入其他綜合收益的累計利得或損失應從權益中轉出，並調整重分類日金融資產的公允價值。據此，金融資產在重分類日的計量視同該資產始終以攤餘成本計量。

有關調整僅影響其他綜合收益但不影響損益，因此並非一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》）。實際利率及預期信用損失的計量不會因為重分類而進行調整。（參見第 B5.6.1 段。）

5.6.6 如果主體將金融資產從以公允價值計量且其變動計入損益計量類別調整至以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別，金融資產繼續以公允價值計量。（在重分類日確定實際利率及損失準備的有關指引，參見第 B5.6.2 段。）

5.6.7 如果主體將金融資產從以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別重分類至以公允價值計量且其變動計入損益計量類別，金融資產繼續以公允價值計量。之前計入其他綜合收益的累計利得或損失應在重分類日作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》）從權益重分類至損益。

5.7 利得和損失

5.7.1 以公允價值計量的金融資產或金融負債的利得或損失應當計入損益，除非：

（1）其屬於套期關係的一部分（參見第 6.5.8 段至第 6.5.14 段，及如適用，《國際會計準則第 39 號》第 89 段至第 94 段針對利率風險組合套期的公允價值套期會計）；

（2）其是一項權益工具投資，並且主體根據第 5.7.5 段已經選擇在其他綜合收益中列報該投資的利得和損失；

（3）其是一項指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債，並且主體根據第 5.7.7 段，在其他綜合收益中列報該負債信用風險變化的影響；或者

（4）其是一項根據第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，並且主體根據第 5.7.10 段在其他綜合收益中

確認部分公允價值的變動。

5.7.1A 僅當符合下列條件時，*股利*才應在損益中確認：

（1） 主體已確立收取股利的權利；

（2） 與股利相關的經濟利益很可能流入主體；以及

（3） 股利的金額能夠可靠地計量。

5.7.2 以攤餘成本計量且不屬於套期關係（參見第 **6.5.8** 段至第 **6.5.14** 段，及如適用，《國際會計準則第 **39** 號》第 **89** 段至第 **94** 段針對利率風險組合套期的公允價值套期會計）一部分的金融資產產生的利得或損失，應當在金融資產終止確認、按照第 **5.6.2** 段重分類、通過攤銷或確認減值利得或損失的方式計入損益。如果主體將以攤餘成本計量的金融資產重分類為其他類別，則應當應用第 **5.6.2** 段和第 **5.6.4** 段。以攤餘成本計量且不屬於套期關係（參見第 **6.5.8** 段至第 **6.5.14** 段，及如適用，《國際會計準則第 **39** 號》第 **89** 段至第 **94** 段針對利率風險組合套期的公允價值套期會計）一部分的金融負債產生的利得或損失，應當在金融負債終止確認及通過攤銷方式計入損益。（參見第 **B5.7.2** 段有關匯兌利得或損失的指引。）

5.7.3 屬於套期關係中被套期項目的金融資產或金融負債產生的利得或損失，應當按照第 **6.5.8** 段至第 **6.5.14** 段，及如適用，《國際會計準則第 **39** 號》第 **89** 段至 **94** 段針對利率風險組合套期的公允價值套期會計進行確認。

5.7.4 如果主體使用結算日會計（參見第 **3.1.2** 段、第 **B3.1.3** 段和第 **B3.1.6** 段）確認金融資產，對於以攤餘成本計量的資產，將收取的資產在交易日和結算日之間的公允價值變動不予確認。但是，對於以公允價值計量的資產，其公允價值的變動應根據第 **5.7.1** 段，適當地計入損益或其他綜合收益。在應用減值要求時，交易日應被視為

初始確認日。

權益工具投資

5.7.5 對本準則範圍內的權益工具投資，若既不是為交易而持有的也不是購買方在適用《國際財務報告準則第 3 號》的企業合併中確認的或有對價，主體在初始確認時，可以作出不可撤銷的選擇，將其公允價值的後續變動在其他綜合收益中列報。（參見第 **B5.7.3** 段有關匯兌損益的指引。）

5.7.6 如果主體根據第 5.7.5 段作出選擇，應當根據第 5.7.1A 段將該投資的股利確認為損益。

指定為以公允價值計量且其變動計入損益的負債

5.7.7 對於主體根據第 **4.2.2** 段或第 **4.3.5** 段指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債所產生的利得或損失，主體應按以下要求進行列報：

（1） 歸屬於該金融負債信用風險變動的金融負債公允價值變動金額應當計入其他綜合收益（參見第 **B5.7.13** 段至第 **B5.7.20** 段），並且

（2） 其餘的金融負債公允價值變動金額應當計入損益

除非按上述（1）中描述的對負債信用風險變動影響的處理將會產生或擴大損益的會計錯配（在這種情況下適用於第 **5.7.8** 段）。第 **B5.7.5** 段至第 **B5.7.7** 段及第 **B5.7.10** 段至第 **B5.7.12** 段提供了判定是否會產生或擴大會計錯配的指引。

5.7.8 如果按照第 **5.7.7** 段的要求將產生或擴大損益的會計錯配，主體應當將這項負債（包括該項負債信用風險變動的影響）的全部利得或損失在損益中列報。

5.7.9 儘管有第 5.7.7 段和第 5.7.8 段的要求，主體仍應當在損益中列報指定為以公允價值計量且其變動計入損益的貸款承諾和財務擔保合同的所有利得和損失。

以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的資產

5.7.10 對於根據第 **4.1.2A** 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，除減值利得或損失（參見第 **5.5** 部分）及匯兌損益（參見第 **B5.7.2** 段至第 **B5.7.2A** 段）之外，所產生的任何利得或損失均應在其他綜合收益中確認，直至該金融資產終止確認或作出重分類。當金融資產終止確認時，之前計入其他綜合收益的累計利得或損失應作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 **1** 號》）從權益重分類至損益。如果金融資產從以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別重分類至其他類別，主體應當根據第 **5.6.5** 段和第 **5.6.7** 段核算之前計入其他綜合收益的累計利得或損失。採用實際利率法計算的利息應當計入損益。

5.7.11 如第 **5.7.10** 段所述，如果金融資產根據第 **4.1.2A** 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益，則其計入損益的金額將與若該金融資產一直按攤餘成本計量而在損益中確認的金額相同。

第6章 套期會計

6.1 套期會計的目標和範圍

6.1.1 套期會計的目標是在財務報表中反映主體採用金融工具管理因特定風險引起的風險敞口的風險管理活動的影響，上述特定風險可能影響主體的損益（或其他綜合收益，適用於主體根據第 5.7.5 段選擇將公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具投資）。套期會計方法旨在反映應用套期會計時套期工具的目的和影響。

6.1.2 主體可選擇根據第 6.2.1 段至第 6.3.7 段及第 B6.2.1 段至第 B6.3.25 段的規定，指定套期工具與被套期項目之間的套期關係。對於符合條件的套期關係，主體應當根據第 6.5.1 段至第 6.5.14 段及第 B6.5.1 段至第 B6.5.28 段的規定對套期工具和被套期項目產生的利得或損失進行會計核算。若被套期項目為一組項目，則主體還應當遵循第 6.6.1 段至第 6.6.6 段及第 B6.6.1 段至第 B6.6.16 段的額外規定。

6.1.3 對於金融資產或金融負債組合的利率風險的公允價值套期（僅限於此類套期），主體可採用《國際會計準則第 39 號》而非本準則中套期會計的規定。在這種情況下，主體必須同時採用針對利率風險組合套期的公允價值套期會計的特定要求，並將某一貨幣金額的一部分指定為被套期項目（參見《國際會計準則第 39 號》第 81A 段、第 89A 段以及應用指南第 AG114 段至第 AG132 段）。

6.2 套期工具

符合條件的套期工具

6.2.1 除某些簽出的期權以外（參見第 **B6.2.4** 段），以公允價值計量且其變動計入損益的衍生工具可被指定為套期工具。

6.2.2 以公允價值計量且其變動計入損益的非衍生金融資產或非衍生金融負債可被指定為套期工具，但根據第 **5.7.7** 段規定指定為以公允價值計量且其變動計入損益且其自身信用風險變動引起的公允價值變動計入其他綜合收益的金融負債除外。對於外匯風險套期，除了根據第 **5.7.5** 段選擇將公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具投資，可將非衍生金融資產或非衍生金融負債的外匯風險成分指定為套期工具。

6.2.3 在運用套期會計時，只有與報告主體之外（即報告集團或

單個報告主體以外的)的對手方簽訂的合同才可被指定為套期工具。

套期工具的指定

6.2.4 符合條件的金融工具必須被整體指定為套期工具,但下列情況除外:

(1) 將期權合同的內在價值與時間價值分開,並且僅將期權的內在價值變動(而非時間價值變動)指定為套期工具(參見第 6.5.15 段及第 B6.5.29 段至第 B6.5.33 段);

(2) 將遠期合同的遠期要素與即期要素分開,並且僅將遠期合同的即期要素(而非遠期要素)的價值變動指定為套期工具;與此類似,可將外匯基差單獨分拆並排除在指定為套期工具的金融工具之外(參見第 6.5.16 段及第 B6.5.34 段至第 B6.5.39 段);以及

(3) 套期工具整體的一定比例,例如名義金額的 50%,可以被指定為套期工具。然而,不可以僅將套期工具存續期限內的某一時段的公允價值變動的一部分指定為套期工具。

6.2.5 主體可將以下各項工具的組合視為一個整體(包括某些套期工具形成的一個或多個風險與其他套期工具形成的風險互相抵銷的情形),共同指定為一項套期工具:

(1) 多項衍生工具整體或其一定比例;以及

(2) 多項非衍生工具整體或其一定比例。

6.2.6 但是,對於一項簽出期權與購入期權組合的衍生工具(如利率上下限期權)若在指定日實質上相當於一項淨簽出期權,則不能被指定為套期工具(除非其符合第 B6.2.4 段的規定)。與此類似,兩項或更多工具(或其一定比例)只有在指定日實質上其組合並非一項淨簽出期權時,才可被共同指定為套期工具(除非其符合第 B6.2.4 段的規定)。

6.3 被套期項目

符合條件的被套期項目

6.3.1 被套期項目可以是已確認的資產或負債、未確認的*確定承諾*、*預期交易*或境外經營淨投資。被套期項目可以是：

（1） 單個項目；或者

（2） 一組項目（需符合第 **6.6.1** 段至第 **6.6.6** 段及第 **B6.6.1** 段至第 **B6.6.16** 段的規定）。

被套期項目也可以是上述項目或項目組合的組成部分（參見第 **6.3.7** 段和第 **B6.3.7** 段至第 **B6.3.25** 段）。

6.3.2 被套期項目必須能夠可靠計量。

6.3.3 若被套期項目為預期交易（或預期交易的組成部分），該項交易必須是極可能發生的。

6.3.4 符合第 **6.3.1** 段規定的符合條件的被套期項目的風險敞口與衍生工具相結合後形成的匯總風險敞口可被指定為被套期項目（參見第 **B6.3.3** 段至第 **B6.3.4** 段）。其中包括預期交易的匯總風險敞口（即雖未經承諾但預期將會發生並產生風險敞口的未來交易，加上衍生工具），如果該預期交易極可能發生，且一旦發生就不再是預期交易，則該匯總風險敞口也可被指定為被套期項目。

6.3.5 在運用套期會計時，只有資產、負債、確定承諾或涉及與報告主體以外的對手方的極可能發生的預期交易才可被指定為被套期項目。對於同一集團內主體間的交易，套期會計僅適用於這些主體的個別財務報表或單獨財務報表（而非集團的合併財務報表），然而，根據《國際財務報告準則第 **10** 號》定義的投資性主體的合併財務報表除外，因為該投資性主體與其子公司（以公允價值計量且其變動計

入損益的子公司）之間的交易，不會在投資性主體的合併財務報表中予以抵銷。

6.3.6 但是，第 6.3.5 段的規定存在一種例外情況：對於集團內部交易的貨幣性項目（例如，兩個子公司之間的應付款項／應收款項）的外匯風險，如果其使主體面臨匯兌損益波動，而按照《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》在合併時無法完全抵銷，則該集團內部交易的貨幣性項目的外匯風險在合併財務報表中可能符合作為被套期項目的條件。根據《國際會計準則第 21 號》，如果集團內兩個不同功能貨幣的主體進行貨幣項目交易時，貨幣項目的匯兌損益在合併時將無法完全抵銷。此外，如果集團內極可能發生的預期交易採用交易主體功能貨幣以外的貨幣進行計價，且外匯風險將影響合併損益，則可在合併財務報表中將上述交易的外匯風險指定為被套期項目。

被套期項目的指定

6.3.7 在套期關係中，主體可將某一項目整體或其組成部分指定為被套期項目。項目整體包括該項目現金流量或公允價值的所有變動；而項目的組成部分為小於該項目全部公允價值變動或現金流量變動的部分。在該情況下，主體只可將以下幾種類型的組成部分（包括其組合）指定為被套期項目：

（1） 僅由特定的一個或多個風險（或風險成分）引起的項目現金流量或公允價值的變動，根據在特定市場環境下的評估，風險成分能夠單獨識別並可靠計量（參見第 B6.3.8 段至第 B6.3.15 段）。風險成分包括對被套期項目現金流量或公允價值僅高於或僅低於特定價格或其他變量的變動的指定（即單邊風險）。

（2） 一項或多項選定的合同現金流量；以及

（3） 名義金額的組成部分（即，某項目金額的特定部分）（參

見第 B6.3.16 段至第 B6.3.20 段）。

6.4 運用套期會計的標準

6.4.1 當且僅當同時滿足下列所有條件時，才能運用套期會計對套期關係進行會計處理：

（1） 套期關係僅由符合條件的套期工具和符合條件的被套期項目組成。

（2） 在套期關係開始時，主體對套期關係、主體的風險管理目標以及進行套期的策略有正式指定和書面記錄。該書面記錄應包括對套期工具、被套期項目和被套期風險性質的認定，以及主體將如何評估套期關係是否滿足套期有效性要求（包括主體對導致套期無效的原因分析及其如何確定套期比率）。

（3） 套期關係應符合下列所有套期有效性的要求：

①被套期項目與套期工具之間存在經濟關係（參見第 **B6.4.4** 段至第 **B6.4.6** 段）；

②經濟關係產生的價值變動中，信用風險的影響不占主導地位（參見第 **B6.4.7** 段至第 **B6.4.8** 段）；以及

③ 套期關係的套期比率等於主體被套期項目的實際數量與用於對這些數量的被套期項目進行套期的套期工具的實際數量之比。然而，該指定不應反映被套期項目與套期工具之間權重的失衡，這種失衡可能產生套期無效（無論確認與否），並可能產生與套期會計目標不一致的會計結果（參見第 **B6.4.9** 段至第 **B6.4.11** 段）。

6.5 符合條件的套期關係的會計處理

6.5.1 主體對滿足第 **6.4.1** 段所述標準（包括主體指定套期關係的決定）的套期關係運用套期會計。

6.5.2 套期關係有以下三種類型：

（1） 公允價值套期：對已確認資產或負債、尚未確認的確定承諾，或該等項目組成部分的公允價值變動風險敞口進行的套期，該類公允價值變動源於某類特定風險，且將影響主體的損益。

（2） 現金流量套期：對現金流量變動風險進行的套期，該類現金流量變動源於已確認資產或負債（例如，浮動利率債務的全部或部分未來利息支付）、極可能發生的預期交易整體或其組成部分相關的某類特定風險，且將影響主體的損益。

（3） 對《國際會計準則第 21 號》所定義的境外經營淨投資的套期。

6.5.3 如果被套期項目是主體根據第 5.7.5 段選擇將其公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具，則第 6.5.2 段（1）所指的被套期風險敞口必須是能影響其他綜合收益的風險敞口。當且僅當在該情況下，已確認的無效套期部分計入其他綜合收益。

6.5.4 對確定承諾的外匯風險的套期可作為公允價值套期或者現金流量套期進行核算。

6.5.5 如果套期關係由於套期比率〔參見第 **6.4.1** 段（**3**）③〕不再滿足套期有效性的要求，但指定該套期關係的風險管理目標並沒有改變，主體應當調整套期關係的套期比率，使套期關係重新滿足運用套期會計的標準（在本準則中稱為“再平衡”——參見第 **B6.5.7** 段至第 **B6.5.21** 段）。

6.5.6 當且僅當（如適用，在考慮再平衡之後）套期關係（或套期關係的一部分）不再滿足運用套期會計的標準，主體應採用未來適用法終止運用套期會計。這些情形包括套期工具到期或被出售、終止或已行使。為此目的，若一項套期工具展期或被另一項套期工具替換，且該展期或替換是主體書面文件所載的風險管理目標的組成部分且

與之保持一致，則不作為已到期或終止處理。此外，為此目的，下列情形也不構成套期工具的到期或終止：

（1） 由於法律法規的後果或法律法規的出台，套期工具的各方商定由一個或多個清算交易對手方取代其原交易對手方並成為各方的新交易對手方。在此情形下，清算交易對手方為中央交易對手方（或稱為“清算組織”或“清算機構”）或者一個或多個為了最終能實現由中央交易對手方進行清算的效果而作為交易對手方的主體，例如清算組織會員或清算組織會員的客戶等。然而，如果套期工具的各方將原交易對手方變更為不同的交易對手方時，僅當套期工具各方均能實現與同一中央交易對手方清算時，才滿足本段所述的規定。

（2） 套期工具的其他變更（如有）僅限於達成此類交易對手方替換所必需的變更。這些變更僅限於如果套期工具自始就與清算交易對手方進行清算而預期所需的條款。該等變更通常包括抵押要求、抵銷應收款項與應付款項餘額的權利以及費用收取的變更。

終止套期會計可能會影響套期關係的整體或其中一部分（在僅影響套期關係其中一部分時，剩餘未受影響的部分仍適用套期會計）。

6.5.7 主體應當：

（1） 在對被套期項目是按攤餘成本計量的金融工具（或該金融工具的一部分）的公允價值套期終止運用套期會計時，適用第 6.5.10 段；並且

（2） 在對現金流量套期終止運用套期會計時，適用第 6.5.12 段。

公允價值套期

6.5.8 只要公允價值套期滿足第 **6.4.1** 段規定的運用套期會計的標準，則應按照下列規定進行核算：

（1） 套期工具產生的利得或損失應計入損益（或者其他綜合收益，如果套期工具是對主體根據第 **5.7.5** 段選擇將其公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具進行套期）。

（2） 被套期項目產生的套期利得或損失應當計入損益，並調整被套期項目的帳面價值（如適用）。如果被套期項目是主體根據第 **4.1.2A** 段按公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產（或該金融資產的一部分），則被套期項目產生的套期利得或損失應當計入損益。然而，如果被套期項目是主體根據第 **5.7.5** 段選擇將公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具，則被套期項目產生的套期利得或損失應當計入其他綜合收益。如果被套期項目是尚未確認的確定承諾（或該承諾的一部分），被套期項目在套期關係指定後累計的公允價值變動應當確認為一項資產或負債，且相應的利得或損失應計入損益。

6.5.9 當公允價值套期中的被套期項目是一項取得資產或承擔負債的確定承諾（或該承諾的一部分）時，因履行該確定承諾而確認的資產或負債的初始帳面金額應進行調整，以包括已在財務狀況表中確認的被套期項目公允價值的累計變動。

6.5.10 如果被套期項目是以攤餘成本計量的金融工具（或該金融工具的一部分），按照第 6.5.8 段（2）對被套期項目帳面價值所作的調整應當攤銷計入損益。攤銷起始的時點可以是調整伊始，但不應遲於對被套期項目終止進行套期利得和損失調整的時點。上述攤銷應基於開始攤銷日重新計算的實際利率。如果被套期項目是根據第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產（或該金融資產的一部分），攤銷應按同一方式進行，但攤銷金額應為前述按照第 6.5.8 段（2）確認的累計利得或損失，但不調整被套期項目帳面金額。

現金流量套期

6.5.11 只要現金流量套期滿足第 **6.4.1** 段規定的運用套期會計的標準，則應按照下列規定進行核算：

（1） 在權益中單獨歸集的與被套期項目相關的部分（現金流量套期儲備）應按下列兩項絕對金額中的較低者確定：

①自套期開始套期工具產生的累計利得或損失；以及

②自套期開始被套期項目公允價值（現值）的累計變動（即，被套期的預計未來現金流量累計變動的現值）。

（2） 套期工具產生的利得或損失中屬於有效套期的部分〔即，被根據（1）計算的現金流量套期儲備的變動所抵銷的部分〕應當計入其他綜合收益。

（3） 套期工具產生的剩餘利得或損失〔或為平衡根據（1）計算的現金流量套期儲備變動而產生的利得或損失〕為無效套期部分，應當計入損益。

（4） 根據（1）累積計入現金流量套期儲備的金額應按照下列規定進行核算：

①如果被套期的預期交易導致後續確認一項非金融資產或非金融負債，或當非金融資產或非金融負債被套期的預期交易形成一項適用於公允價值套期會計的確定承諾時，主體應將現金流量套期儲備累計的金額轉出並將其直接計入該資產或負債的初始成本或帳面金額。這並非一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），因此不會影響其他綜合收益。

②對於除①所涉及的情況之外的現金流量套期，在被套期的預期現金流量影響損益的同一期間或多個期間（例如，在利息收入或利息費用確認的期間或當預期銷售發生時），現金流量套期儲備累計的金額作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），計入損益。

③ 但是，如果現金流量套期儲備累計的金額是一項損失且主體

預計在未來一個或多個期間將無法彌補全部或部分損失，則主體應即刻將預計無法彌補的損失金額作為重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），計入損益。

6.5.12 當主體對現金流量套期終止運用套期會計〔參見第 6.5.6 段和第 6.5.7 段（2）〕時，應將根據第 6.5.11 段（1）累積計入現金流量套期儲備的金額按照下述規定進行核算：

（1） 如果被套期的未來現金流量預計仍會發生，現金流量套期儲備累計的金額應保留，直至未來現金流量發生或適用第 6.5.11 段（4）③的規定。當未來現金流量發生時，適用第 6.5.11 段（4）的規定。

（2） 如果被套期的未來現金流量不再預計會發生，現金流量套期儲備累計的金額應作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），即刻從現金流量套期儲備重分類至損益。預期不再極可能發生的被套期未來現金流量可能預期仍然會發生。

境外經營淨投資套期

6.5.13 境外經營淨投資套期（包括對作為淨投資一部分核算的貨幣性項目的套期，參見《國際會計準則第 21 號》）應採用類似於現金流量套期的方式核算：

（1） 套期工具產生的利得或損失中屬於有效套期的部分應當計入其他綜合收益（參見第 6.5.11 段）；以及

（2） 無效套期的部分應當計入損益。

6.5.14 對於在外幣折算儲備中累積的套期有效部分，與之相關的套期工具產生的累計利得或損失，應按照《國際會計準則第 21 號》第 48 段至第 49 段，在處置或部分處置境外經營時，作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》）從權益重分類至損益。

期權時間價值的會計核算

6.5.15 當主體將期權合同的內在價值與時間價值區分開來，並且僅將期權的內在價值變動指定為套期工具〔參見第 6.2.4 段（1）〕，則應按照下述規定核算期權的時間價值（參見第 B6.5.29 段至第 B6.5.33 段）：

（1） 主體應根據該期權所套期的被套期項目的類型區分期權的時間價值（參見第 B6.5.29 段）：

①與交易相關的被套期項目；或者

②與時間段相關的被套期項目。

（2） 若期權所套期的是與交易相關的被套期項目，則期權時間價值的公允價值變動中與被套期項目相關的部分應當計入其他綜合收益，並且在權益中單獨歸集。並且對於在權益中單獨歸集的該項期權時間價值的公允價值的累計變動（簡稱金額），按照下述規定進行核算：

①如果被套期項目導致後續確認一項非金融資產或非金融負債、或適用於公允價值套期會計的非金融資產或非金融負債的確定承諾，則主體應將該金額從權益的單獨部分中轉出，並直接計入資產或負債的初始成本或帳面金額。這並非一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），因此不會影響其他綜合收益。

②除①所涉及的情況之外，在被套期的預計未來現金流量影響損益的同一期間或多個期間（例如，當預期銷售發生時），該金額作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），從權益的單獨部分中轉出計入損益。

③但是，如果預計在未來一個或多個期間內該金額的全部或部分將無法彌補，則預計無法彌補的金額部分應即刻作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），計入損益。

（3） 若期權套期的是與時間段相關的被套期項目，則該期權

時間價值的公允價值變動中與被套期項目相關的部分應計入其他綜合收益，並在權益中單獨歸集。期權被指定為套期工具當日的時間價值中與被套期項目相關的部分，應當基於系統和合理的基礎在期權內在價值的套期調整影響損益（或其他綜合收益，如果被套期項目是主體根據第 5.7.5 段選擇將其公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具）的期間內攤銷。因此，在每個報告期間，攤銷金額應作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》）從權益的單獨部分中轉出。但是，對於以期權內在價值變動作為套期工具的套期關係，若終止運用套期會計，則在權益中單獨歸集的累計淨額（即，包括累計攤銷額）應即刻作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），計入損益。

遠期合同的遠期要素與金融工具的外匯基差的會計核算

6.5.16 當主體將遠期合同的遠期要素與即期要素區分開來，並且僅將遠期合同的即期要素的價值變動指定為套期工具，或當主體將金融工具中的外匯基差與金融工具分拆並將其排除在指定為套期工具的金融工具之外時〔參見第 6.2.4 段（2）〕，則主體可採用第 6.5.15 段中對於期權時間價值相同的方法核算遠期合同的遠期要素或外匯基差。在此種情況下，主體應當遵循第 B6.5.34 段至第 B6.5.39 段的應用指南要求。

6.6 一組項目的套期

一組項目作為被套期項目的標準

6.6.1 僅當符合下列標準時，一組項目（包括構成淨頭寸的一組項目，參見第 B6.6.1 段至第 B6.6.8 段）才能符合條件，作為被套期項目：

（1） 該組項目中的每一個項目（包括項目的組成部分）單項

而言，都屬於符合條件的被套期項目；

（2） 出於風險管理目的，該組項目是以組合為基礎進行集中管理的；並且

（3） 在一組項目（預期每個項目現金流量的波動不會與該組合整體現金流量的波動大致成比例，以致形成可相互抵銷的風險頭寸）的現金流量套期的情況下：

①該套期是外匯風險套期；並且

②對淨頭寸的指定列明瞭預期交易預計影響損益的報告期間及其性質和數量（參見第 **B6.6.7** 段至第 **B6.6.8** 段）。

名義金額組成部分的指定

6.6.2 當該指定與主體的風險管理目標相一致時，符合條件的一組項目中一定比例的部分也符合條件，可指定作為被套期項目。

6.6.3 僅當滿足以下條件時，一組項目中的某層組成部分（例如，底層）才適用套期會計：

（1） 其能夠單獨識別並可靠計量；

（2） 風險管理目標是對某層組成部分進行套期；

（3） 用以識別該層級的項目組整體中的所有項目均面臨同樣的被套期風險（從而被套期層級的計量不會受到該組項目中形成被套期層級的特定項目風險的重大影響）；

（4） 對於已經存在的項目（例如，尚未確認的確定承諾或已確認資產）進行的套期，主體能夠識別並跟蹤包含被套期層級的整體項目組（從而主體能夠遵循對於符合條件的套期關係進行會計處理的要求）；以及

（5） 該組項目中包含提前償付選擇權的任意項目均符合名義金額組成部分的要求（參見第 B6.3.20 段）。

列　示

6.6.4 對風險頭寸相互抵銷的一組項目進行的套期（即，對淨頭寸進行套期），且其被套期風險會影響損益及其他綜合收益表中不同的行項目，則在損益及其他綜合收益表中，套期利得或損失應當與被套期項目所影響的項目相區別，並作為單獨行項目列示。據此，在損益及其他綜合收益表中，與被套期項目本身相關的行項目的金額（例如，收入或銷售成本）不受影響。

6.6.5 對被作為一組項目進行公允價值套期的資產和負債，在財務狀況表中，針對單項資產和負債產生的利得或損失，應根據第 6.5.8 段（2），調整該組項目中相應的單項資產和負債的帳面金額。

淨頭寸為零

6.6.6 如果被套期項目是淨頭寸為零的某一組合（即，以組合為基礎進行管理的風險在各被套期項目之間可被完全抵銷），則在滿足以下條件的情況下，允許主體將該組合指定為不含套期工具的套期關係：

（1） 該套期是淨風險滾動套期策略的一部分。在該情況下，主體隨著時間推移，定期對同類型的新頭寸進行套期（例如，當新交易進入套期時間段時）；

（2） 在淨風險滾動套期策略的整個過程中，被套期淨頭寸的規模會發生變動，且主體使用符合條件的套期工具對淨風險頭寸（即，當淨頭寸不為零時）進行套期；

（3） 當淨頭寸不為零且採用符合條件的套期工具對其進行套期時，對此類淨頭寸通常運用套期會計；並且

（4） 如果不對淨頭寸為零的組合運用套期會計，將導致會計結果的不一致，原因在於不運用套期會計的處理方法未能確認在套期

會計下淨敞口套期本應確認的相互抵銷的風險頭寸。

6.7 將信用風險敞口指定為以公允價值計量且其變動計入損益的選擇權

將信用風險敞口指定為以公允價值計量且其變動計入損益的條件

6.7.1 如果主體將一項以公允價值計量且其變動計入損益的信用衍生工具用於管理某項金融工具整體或部分所面臨的信用風險（信用風險敞口），如果符合下列條件，則主體可根據對該金融工具管理的程度（即，全部或一定比例），將其指定為以公允價值計量且其變動計入損益：

（1） 信用風險敞口的名稱（例如，借款人或貸款承諾的持有人）與信用衍生工具涉及的主體的名稱一致（“名稱一致”）；以及

（2） 金融工具的優先順序與根據信用衍生工具條款交付的工具的優先順序一致。

無論進行信用風險管理的金融工具是否屬於本準則的範圍之內，主體均可作出上述指定（例如，主體可對不屬於本準則適用範圍內的貸款承諾進行指定）。主體可在金融工具初始確認時、後續計量中或在尚未確認時作出該指定。主體應同時對該指定作出書面記錄。

指定為以公允價值計量且其變動計入損益的信用風險敞口的會計核算

6.7.2 如果一項金融工具在初始確認之後或尚未確認之前，根據第 6.7.1 段被指定為以公允價值計量且其變動計入損益，則在指定時其帳面金額（如有）與公允價值之間的差額應立即計入損益。對於根據第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，之前計入其他綜合收益的累計利得或損失應作為一項重分類調整

（參見《國際會計準則第 1 號》），即刻從權益重分類計入損益。

6.7.3 對於導致信用風險的金融工具或該金融工具的一定比例，如果符合下列情形，則主體應終止將其以公允價值計量且其變動計入損益：

（1） 不再符合第 6.7.1 段規定的條件，例如：

①信用衍生工具或相關導致信用風險產生的金融工具已到期、被出售、終止或結算；或者

②金融工具的信用風險不再通過信用衍生工具進行管理。例如，這一情況可能是由於借款人或貸款承諾持有人的信用質量得到改善或主體需遵循的資本要求發生變化所致；以及

（2） 導致信用風險產生的金融工具，不存在其他要求以公允價值計量且其變動計入損益（即，主體的業務模式此時並未發生變化以至於需按照第 4.4.1 段進行重分類）。

6.7.4 對於導致信用風險產生的金融工具或該金融工具的一定比例，當主體終止以公允價值計量且其變動計入損益的方式來計量時，該金融工具在該終止日的公允價值成為其新的帳面金額。隨後，應當採用與該金融工具被指定為以公允價值計量且其變動計入損益之前相同的方法進行計量（包括對新的帳面金額進行攤銷）。例如，一項金融資產最初被分類為以攤餘成本計量，則應重新恢復該計量方式以攤餘成本計量，實際利率將基於該金融資產終止採用以公允價值計量且其變動計入損益的計量方式之日新的帳面金額重新計算。

第7章 生效日期和過渡性規定

7.1 生效日期

7.1.1 主體應當針對自 2018 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間

應用本準則。允許提前採用。如果主體選擇提前採用本準則，則必須披露這一事實並同時應用本準則的所有要求(但同時參見第 7.1.2 段、第 7.2.21 段和第 7.3.2 段)。主體也應同時應用附錄三所述的修訂。

7.1.2 儘管有第 7.1.1 段的規定，對於 2018 年 1 月 1 日前開始的年度期間，主體可選擇在不採用本準則中其他規定的情況下，僅提前採用第 5.7.1 段(3)、第 5.7.7 段至 5.7.9 段、第 7.2.14 段、及第 B5.7.5 段至第 B5.7.20 段涉及指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債的利得和損失的列報要求。如果主體選擇僅採用該等段落的規定，則應當披露這一事實並持續提供《國際財務報告準則第 7 號》第 10 段至第 11 段規定的相關披露〔因《國際財務報告準則第 9 號》(2010)而作出相應修訂〕。(同時參見第 7.2.2 段和第 7.2.15 段。)

7.1.3 根據 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進：2010—2012 年週期》，對《國際財務報告準則第 3 號》的修訂導致第 4.2.1 段和第 5.7.5 段作出相應修訂。主體應當採用未來適用法對《國際財務報告準則第 3 號》的修訂所適用的企業合併應用上述修訂。

7.1.4 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號》導致第 3.1.1 段、第 4.2.1 段、第 5.1.1 段、第 5.2.1 段、第 5.7.6 段、第 B3.2.13 段、第 B5.7.1 段、第 C5 段和第 C42 段作出相應修訂，並刪除了第 C16 段及其相關的標題，同時新增了第 5.1.3 段和第 5.7.1A 段以及附錄一中的定義。主體應當在其採用《國際財務報告準則第 15 號》時應用上述修訂。

7.2 過渡性規定

7.2.1 除第 7.2.4 段至第 7.2.26 段和第 7.2.28 段規定的情況外，主體應當根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和

差錯》，追溯應用本準則。本準則不應應用於在首次執行日已經終止確認的項目。

7.2.2 對於第 7.2.1 段、第 7.2.3 段至第 7.2.28 段和第 7.3.2 段中的過渡性條款，首次執行日是指主體第一次應用本準則要求的日期，且必須是本準則發佈後的報告期間的首日。取決於主體選擇應用《國際財務報告準則第 9 號》的方法，過渡性規定可能因不同的要求而涉及一個或多個首次執行日。

針對分類和計量（第4章和第5章）的過渡性規定

7.2.3 在首次執行日，主體應當以該日既存的事實和情況為基礎，評估金融資產是否符合第 4.1.2 段（1）或第 4.1.2A 段（1）中的條件。由此確定的分類應追溯應用，而不考慮主體在以前報告期間的業務模式。

7.2.4 如果在首次執行日，主體基於金融資產初始確認時存在的事實和情況，根據第 B4.1.9B 段至第 B4.1.9D 段評估經修正的貨幣時間價值要素並不切實可行（遵循《國際會計準則第 8 號》相關定義），則主體應當在無須考慮第 B4.1.9B 段至第 B4.1.9D 段中關於貨幣時間價值要素修正的規定的情況下，基於金融資產初始確認時存在的事實和情況評估該金融資產的合同現金流量特徵。（同時參見《國際財務報告準則第 7 號》第 42R 段。）

7.2.5 如果在首次執行日，主體基於金融資產初始確認時存在的事實和情況，根據第 B4.1.12 段（3）對提前償付特徵的公允價值是否非常小的評估並不切實可行（遵循《國際會計準則第 8 號》相關定義），則主體應當在無須考慮第 B4.1.12 段中針對提前償付特徵的例外情形的情況下，基於金融資產初始確認時存在的事實和情況評估該

金融資產的合同現金流量特徵。（同時參見《國際財務報告準則第 7 號》第 42S 段。）

7.2.6 如果主體根據第 4.1.2A 段、第 4.1.4 段或第 4.1.5 段對混合合同以公允價值計量，但在比較報告期間內未對混合合同以公允價值計量，則當主體重述前期信息時，比較報告期間混合合同的公允價值應當是每個比較報告期末時各組成部分（即非衍生工具主合同和嵌入衍生工具）公允價值的總和（參見第 7.2.15 段）。

7.2.7 如果主體應用第 7.2.6 段的規定，則在首次執行日，主體應將首次執行日整個混合合同的公允價值與首次執行日該混合合同各組成部分的公允價值之和之間的差額，計入包含首次執行日的報告期間的期初留存收益（或適當時，計入權益的其他組成部分）。

7.2.8 在首次執行日，主體可以：

（1） 根據第 4.1.5 段，將金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益；或

（2） 根據第 5.7.5 段，將權益工具投資指定為以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益。

上述指定應當以首次執行日既存的事實和情況為基礎。該分類應當追溯應用。

7.2.9 在首次執行日，主體：

（1） 應當解除之前對金融資產作出的以公允價值計量且其變動計入損益的指定，如果該金融資產不滿足第 4.1.5 段中的條件。

（2） 可以解除之前對金融資產作出的以公允價值計量且其變動計入損益的指定，如果該金融資產滿足第 4.1.5 段中的條件。

上述解除應當以首次執行日既存的事實和情況為基礎。該分類應當追溯應用。

7.2.10 在首次執行日，主體：

（1） 根據第 4.2.2 段（1），可以將一項金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

（2） 應當解除之前對以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債的指定，如果該指定在初始計量時是根據現在第 4.2.2 段（1）中所規定的條件，但在首次執行日已不再滿足該條件。

（3） 可以解除之前對以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債的指定，如果該指定在初始計量時是根據現在第 4.2.2 段（1）中所規定的條件，且在首次執行日滿足該條件。

上述指定和解除應基於首次執行日既存的事實和情況。該分類應當追溯應用。

7.2.11 如果對主體而言，追溯應用實際利率法並不切實可行（遵循《國際會計準則第 8 號》相關定義），主體應當：

（1） 以金融資產或金融負債在每個比較期間期末的公允價值作為主體重述前期信息時該金融資產的帳面總額或該金融負債的攤餘成本；以及

（2） 以金融資產或金融負債在本準則的首次執行日的公允價值作為首次執行日該金融資產的新帳面總額或該金融負債的新攤餘成本。

7.2.12 如果主體之前按照《國際會計準則第 39 號》，對於活躍市場中無相同工具公開報價（即，第一層次輸入值）的權益工具投資（或者與此類權益工具相關且必須通過交付此工具進行結算的衍生資產）以成本進行會計處理，則其應當在首次執行日對該工具以公允價值計量。原帳面金額與公允價值之間的差額應計入包括首次執行日在內的報告期間的期初留存收益（或適當時，計入權益的其他組成部分）。

7.2.13 如果主體之前按照《國際會計準則第 39 號》，對一項與活躍市場無相同工具公開報價（即，第一層次輸入值）的權益工具相關、且必須通過交付該工具進行結算的衍生負債以成本進行會計處理，則其應當在首次執行日對該工具以公允價值計量。原帳面金額與公允價值之間的差額應計入包括首次執行日在內的報告期間的期初留存收益。

7.2.14 在首次執行日，主體應當基於該日已經存在的事實和情況，確定按照第 5.7.7 段處理是否會產生或擴大損益的會計錯配。在該確定的基礎上，本準則應該追溯應用。

7.2.14A 在首次執行日，僅對於所有在當日已經存在的類似的合同，主體可以根據第 2.5 段進行指定。因指定而產生的淨資產變動應在首次執行日計入留存收益。

7.2.15 儘管有第 7.2.1 段的規定，採用本準則的分類和計量要求（包括第 5.4 部分和第 5.5 部分中關於金融資產攤餘成本計量和減值的要求）的主體，應提供《國際財務報告準則第 7 號》第 42L 段至第 42O 段所規定的披露，但無須重述前期信息。當且僅當主體無須後見之明便可能重述前期信息的情況下，主體才可以重述前期信息。如果主體對比較期間不進行重述，則該主體應將原帳面金額和包括首次執行日在內的年度報告期間期初帳面金額之間的差額確認為包括首次執行日在內的報告期間的期初留存收益（或適當時，確認為權益的其他組成部分）。但是，如果主體對比較期間進行重述，重述的財務報表必須反映本準則的所有要求。如果主體選擇採用《國際財務報告準則第 9 號》的方法導致存在針對不同要求的多個首次執行日，則本段的規定適用於每一個首次執行日（參見第 7.2.2 段）。例如，如果主體根據第 7.1.2 段，選擇在應用本準則的其他規定之前，僅提前採用涉

及指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債利得和損失的列報要求，則屬於這種情況。

7.2.16 如果主體按照《國際會計準則第34號——中期財務報告》編製中期財務報告，若針對首次執行日前的中期應用本準則的規定並不切實可行（遵循《國際會計準則第 8 號》相關定義），則主體無須對首次執行日以前期間的中期應用本準則。

減值（第5.5部分）

7.2.17 在適用第 7.2.15 段和第 7.2.18 段至第 7.2.20 段規定的情況下，主體應當按照《國際會計準則第 8 號》追溯應用第 5.5 部分的減值要求。

7.2.18 在首次執行日，主體應當使用在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得的合理及可支持的信息，來確定金融工具在初始確認日（或者，對於貸款承諾或財務擔保合同，根據第 5.5.6 段主體成為不可撤銷承諾的一方之日）的信用風險，並將該風險與本準則首次執行日的信用風險進行比較。

7.2.19 在確定自初始確認後信用風險是否顯著增加時，主體可以應用：

（1） 第 5.5.10 段和第 B5.5.22 段至第 B5.5.24 段的要求；以及

（2） 第 5.5.11 段中有關逾期超過 30 天的合同付款額的可推翻假設（如果主體為應用減值要求，基於有關逾期的信息來識別金融工具自初始確認後信用風險是否顯著增加）。

7.2.20 如果在首次執行日須付出不當的成本或努力來確定自初始確認後信用風險是否顯著增加，則主體在金融工具終止確認前的每個報告日所確認的損失準備應當等於整個存續期預期信用損失的金

額〔除非該金融工具在報告日的信用風險較低，在這種情況下適用第 7.2.19 段（1）〕。

針對套期會計（第6章）的過渡性規定

7.2.21 當主體首次執行本準則時，可以作為一項會計政策選擇繼續運用《國際會計準則第 39 號》中對於套期會計的要求，而非本準則第 6 章的規定。主體應當對其所有套期關係採用一致的政策。採用此項選擇的主體應同時採用《國際財務報告解釋公告第 16 號——境外經營淨投資套期》的要求，而無須遵循本準則第 6 章對於該解釋所進行的修訂。

7.2.22 除第 7.2.26 段所規定的情況外，主體對於本準則中套期會計的應用應當採用未來適用法。

7.2.23 主體自首次執行日開始應用本準則關於套期會計的要求，在首次執行日必須滿足套期會計的所有標準。

7.2.24 符合《國際會計準則第 39 號》中套期會計要求的套期關係，在考慮過渡時對套期關係進行的再平衡後〔參見第 7.2.25 段（2）〕，如果套期關係仍符合本準則規定的套期會計標準（參見第 6.4.1 段），則該套期關係應被視為持續的套期關係。

7.2.25 在首次採用本準則有關套期會計要求時，主體：

（1） 可以自停止採用《國際會計準則第 39 號》中套期會計要求的同一時點開始採用本準則的要求；以及

（2） 在對一個持續的套期關係（若適用）進行再平衡其套期比率時，應當考慮根據《國際會計準則第 39 號》的套期比率為出發點。上述再平衡過程中產生的利得或損失應計入損益。

7.2.26 採用未來適用法應用本準則的套期會計要求的例外情況如下：

（1） 如果根據《國際會計準則第 39 號》，在套期關係中僅將期權內在價值的變動指定為套期工具，則主體應當根據第 6.5.15 段追溯應用對期權時間價值的會計處理。該追溯應用僅適用於在比較期間最早的期初已經存在的，或在此之後被指定的套期關係。

（2） 如果根據《國際會計準則第 39 號》，在套期關係中僅將遠期合同的即期要素指定為套期工具，則主體可以根據第 6.5.16 段追溯應用對遠期合同的遠期要素的會計處理。該追溯應用僅適用於在比較期間最早的期初已經存在的，或在此之後被指定的套期關係。此外，如果主體選擇對這一會計處理進行追溯應用，則應對所有符合該選擇條件的套期關係都進行追溯應用（即，在過渡時，這一選擇並非基於單個套期關係）。對於外匯基差的會計處理（參見第 6.5.16 段）也可以適用同樣的方法，即對比較期間最早的期初已經存在的，或在此之後被指定的套期關係進行追溯應用。

（3） 如果符合下列情形，對於並非套期工具到期或終止的情況應追溯應用第 6.5.6 段的要求：

①由於法律法規的要求或法律法規的出台導致套期工具各方商定由一個或多個清算交易對手方取代其原交易對手方成為相關各方的新交易對手方；以及

②套期工具的其他變更（如有）僅限於為實現上述交易對手方替換所必需的變更。

提前採用《國際財務報告準則第9號》（2009）、《國際財務報告準則第9號》（2010）或《國際財務報告準則第9號》（2013）的主體

7.2.27 主體應在相關的首次執行日應用第 7.2.1 段至第 7.2.26

段中的過渡性規定。對於第 7.2.3 段至第 7.2.14A 段和第 7.2.17 段至第 7.2.26 段提及的每一項過渡性規定，主體僅應採用一次（即，如果主體選擇採用《國際財務報告準則第 9 號》的方法涉及多個首次執行日，若主體已在較早日期應用了任何該等過渡性規定，則不可再次採用）。（參見第 7.2.2 段和第 7.3.2 段。）

7.2.28 對於已採用《國際財務報告準則第 9 號》（2009）、《國際財務報告準則第 9 號》（2010）或《國際財務報告準則第 9 號》（2013）並隨後應用本準則的主體：

（1） 如果之前根據第 4.1.5 段所述的條件將金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益，但應用本準則後導致不再滿足該條件，主體應當撤銷之前對該金融資產作出的以公允價值計量且其變動計入損益的指定；

（2） 如果之前未能滿足第 4.1.5 段所述的將金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益的條件，但應用本準則後該條件現已得到滿足，則可將金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益；

（3） 如果之前根據第 4.2.2 段（1）所述的條件將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益，但應用本準則後導致不再滿足該條件，主體應當撤銷之前對該金融負債作出的以公允價值計量且其變動計入損益的指定；

（4） 如果之前未能滿足第 4.2.2 段（1）所述的將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益的指定條件，但應用本準則後該條件現已得到滿足，則可將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

上述指定和撤銷應當基於本準則首次執行日既存的事實和情況而作出。相應的分類應當予以追溯應用。

7.3 撤銷《國際財務報告解釋公告第9號》、《國際財務報告準則第9號》（2009）、《國際財務報告準則第9號》（2010）和《國際財務報告准則第9號》（2013）

7.3.1 本準則取代了《國際財務報告解釋公告第 9 號——嵌入衍生工具的重新評估》。之前在《國際財務報告解釋公告第 9 號》第 5 段、第 7 段中載明的要求已包含於 2010 年 10 月《國際財務報告準則第 9 號》新增要求中。作為一項相應的修訂，《國際財務報告準則第 1 號——首次採用國際財務報告準則》包含了之前在《國際財務報告解釋公告第 9 號》第 8 段中闡明的要求。

7.3.2 本準則取代了《國際財務報告準則第 9 號》（2009）、《國際財務報告準則第 9 號》（2010）和《國際財務報告準則第 9 號》（2013）。然而，在 2018 年 1 月 1 日之前開始的年度期間，主體可以選擇採用《國際財務報告準則第 9 號》較早前的版本，而非採用本準則，前提是主體相關的首次執行日在 2015 年 2 月 1 日之前。

附　錄

附錄一　術語表

本附錄是本準則的組成部分。

12個月預期信用損失	整個存續期預期信用損失的一部分，代表因報告日後12個月內可能發生的金融工具拖欠事件而導致的預期信用損失。
金融資產或金融負債的攤餘成本	金融資產或金融負債的初始確認金額減去償還的本金，加上或減去使用實際利率法確定的初始金額與到期金額之間差額的累計攤銷額。對於金融資產，還需針對任何的損失準備作出調整。
合同資產	《國際財務報告準則第15號》規定的在確認和計量減值利得或損失時須按照本準則核算的權利。
已發生信用減值的金融資產	當對一項金融資產預期未來現金流量具有不利影響的一項或多項事件已發生時，該金融資產成為已發生信用減值的金融資產。金融資產發生信用減值的證據包括下列事項的可觀察數據： （1） 發行人或借款人的重大財務困難； （2） 違反合同，例如拖欠或逾期事件； （3） 出於與借款人財務困難有關的經濟或合同原因，借款人的出借人已給予借款人平時不願作出的讓步； （4） 借款人很可能破產或進行其他財務重組； （5） 由於財務困難，致使該項金融資產的活躍市場消失；或者

（6） 以反映出已發生信用損失的大幅折扣購買或源生一項金融資產。

可能無法確定引起金融資產發生信用減值的單獨的孤立事件，而可能是多個事件的共同作用引致減值。

信用損失 按原實際利率（或所購買或源生的已發生信用減值的金融資產的經信用調整的實際利率）折現的、主體根據合同應收的所有合同現金流量與主體預期收取的所有現金流量之間的差額（即所有現金短缺）。主體應通過考慮金融工具在整個預計存續期內的所有合同條款（例如，提前償付選擇權、展期選擇權、看漲期權和類似期權）來估計現金流量。所考慮的現金流量應包括源自出售所持有的擔保品，或源自屬於合同條款組成部分的其他信用增級的現金流。這裡存在一項假設，即金融工具的預計存續期能夠可靠地估計。但是，在極少數情況下，如果無法可靠地估計一項金融工具的預計存續期，主體應當使用該金融工具剩餘的合同期限。

經信用調整的實際利率 將金融資產整個預計存續期的估計未來現金付款額或收款額恰好折現為所購買或源生的已發生信用減值的金融資產的金融資產的攤餘成本的利率。在計算經信用調整的實際利率時，主體應通過考慮金融資產的所有合同條款（例如，提前償付選擇權、展期選擇權、看漲期權和類似期權）來估計預期現金流量和預期信用損失。這一計算

包括合同各方之間支付或收取的屬於實際利率組成部分的所有費用和貼息（參見第B5.4.1段至第B5.4.3段）、交易費用以及其他所有溢價或折價。這其中存在一項假設，即一組類似金融工具的現金流量和預計存續期能夠可靠地估計。但是，在極少數情況下，如果無法可靠地估計一項金融工具（或一組金融工具）的現金流量或剩餘期限，主體應當使用該金融工具（或該組金融工具）在整個合同期限的合同現金流量。

終止確認 將之前已確認的金融資產或金融負債從主體的財務狀況表中轉出。

衍生工具 屬於本準則範圍，並同時具有下述三項特徵的金融工具或其他合同：

（1） 其價值隨特定利率、金融工具價格、商品價格、外匯匯率、價格或利率指數、信用等級或信用指數或其他變量（有時稱為“基礎變量”）的變動而變動，如果該變量是非金融變量，則該變量不應與合同的任一方存在特定關係。

（2） 不要求初始淨投資，或要求的初始淨投資小於預期對市場因素變化有類似反應的其他類型合同所要求的初始淨投資；

（3） 在未來某一日期進行結算。

股利 按權益工具持有人持有特定類別資本的比例向其分配的利潤。

實際利率法 用於計算金融資產或金融負債的攤餘成本，並向

	相關期間內分配和確認計入損益的利息收入或利息費用的方法。
實際利率	將金融資產或金融負債整個預計存續期的估計未來現金付款額或收款額恰好折現為**該金融資產的帳面總額**或該**金融負債的攤餘成本**的利率。在計算實際利率時，主體應通過考慮金融工具的所有合同條款（例如，提前償付選擇權、展期選擇權、看漲期權和類似期權）來估計預期現金流量，但不應考慮**預期信用損失**。這一計算包括合同各方之間支付或收取的屬於實際利率組成部分的所有費用和貼息（參見第B5.4.1段至第B5.4.3段）、交易費用以及其他所有溢價或折價。這裡存在一項假設，即一組類似金融工具的現金流量和預計存續期能夠可靠地估計。但是，在極少數情況下，如果無法可靠地估計一項金融工具（或一組金融工具）的現金流量或預計存續期，主體應當使用該金融工具（或該組金融工具）在整個合同期限的合同現金流量。
預期信用損失	信用損失的加權平均值（以發生拖欠的相應風險作為權重）。
財務擔保合同	當特定債務人到期無法償債時，要求發行人按照最初的或經修訂的債務工具條款向發生損失的合同持有人賠付特定金額的合同。
以公允價值計量且其變動計入損	符合下述條件之一的金融負債： （1） 滿足為交易而持有的定義。

益的金融負債	（2） 按照第 4.2.2 段或第 4.3.5 段要求，在初始確認時被指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債。 （3） 按照第6.7.1段要求，在初始確認時或後續被指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債。
確定承諾	在特定的未來某一日或多日、以特定價格交換特定數量資源的具有約束力的協議。
預期交易	未承諾的但預期會發生的未來交易。
金融資產的帳面總額	在針對任何損失準備作出調整前的金融資產的攤餘成本。
套期比率	套期工具的數量與被套期項目的數量之間的相對權重關係。
為交易而持有	滿足下述條件的金融資產或金融負債： （1） 主要是為近期出售或回購而獲得或發生； （2） 在初始確認時屬於集中進行管理的可辨認金融工具組合的一部分，並且有證據表明近期實際存在短期獲利方式；或者 （3） 是一項衍生工具（作為財務擔保合同或被指定為有效套期工具的衍生工具除外）。
減值利得或損失	根據第5.5.8段計入損益的利得或損失以及因採用第5.5部分的減值要求而產生的利得或損失。
整個存續期預期信用損失	因金融工具整個預計存續期內所有可能發生的拖欠事件而導致的預期信用損失。

損失準備	針對按照第4.1.2段計量的金融資產、租賃應收款和合同資產的預期信用損失計提的準備，按照第4.1.2A段計量的金融資產的累計減值金額以及針對貸款承諾和財務擔保合同的預期信用損失計提的準備。
修訂利得或損失	因調整金融資產的帳面總額以反映經重新議定或修訂的合同現金流量而產生的金額。主體重新計算的金融資產帳面總額，應為按金融資產原實際利率（或所購買或源生的已發生信用減值的金融資產的原經信用調整的實際利率）或者根據第6.5.10段計算的修正後實際利率（如適用）折現的、經重新議定或修訂的金融資產預計存續期內的預期未來現金付款額或收款額的現值。在估計金融資產的預期現金流量時，主體應考慮金融資產的所有合同條款（例如提前償付選擇權、看漲期權和似期權），但不應考慮預期信用損失，除非金融資產是所購買或源生的已發生信用減值的金融資產，在此情況下主體還應考慮在計算原經信用調整的實際利率時已考慮的初始確認時的預期信用損失。
逾期	如果交易對手方未在合同到期時支付規定的款項，則金融資產逾期。
購入或源生的已發生信用減值的金融資產	所購買或源生的、在初始確認時已發生信用減值的金融資產。

重分類日	導致主體對金融資產作出重分類的業務模式變更後的首個報告期間的第一天。
常規方式購買或出售	按照合同規定購買或出售金融資產，並且該合同條款規定應根據通常由法規或市場慣例所確立的時間安排來交付該資產。
交易費用	直接歸屬於金融資產或金融負債的購買、發行或處置的增量費用（參見第B5.4.8段）。增量費用，指如果主體不購買、發行或處置金融工具就不會發生的費用。

下列術語在《國際會計準則第 32 號》第 11 段、《國際財務報告準則第 7 號》附錄一、《國際財務報告準則第 13 號》附錄一或《國際財務報告準則第 15 號》附錄一中定義，本準則沿用其在《國際會計準則第 32 號》、《國際財務報告準則第 7 號》、《國際財務報告準則第 13 號》或《國際財務報告準則第 15 號》規定的含義：

（1） 信用風險[2]；

（2） 權益工具；

（3） 公允價值；

（4） 金融資產；

（5） 金融工具；

（6） 金融負債；

（7） 交易價格。

---

2 該術語（遵循《國際財務報告準則第 7 號》相關定義）用於列示信用風險變化對指定為以公允價值計量且其變動計入損益的負債之影響的規定中（參見第 5.7.7 段）。

附錄二　應用指南

本附錄是本準則的組成部分。

範圍（第2章）

B2.1　某些合同要求根據氣候、地理或其他物理變量進行支付。（那些根據氣候變量進行支付的合同有時被稱為“天氣衍生工具”。）該等合同只要不在《國際財務報告準則第 4 號》的適用範圍內，則屬於本準則的範圍。

B2.2　本準則並未改變涉及遵循《國際會計準則第 26 號——退休福利計劃的會計和報告》的僱員福利計劃的相關要求，也未改變按照《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》核算的基於銷售量或勞務收入量的特許協議的相關要求。

B2.3　有時，某一主體會對另一主體發行的權益工具進行其認定的“戰略投資”，以與被投資主體建立或維持長期經營關係。投資者或合營方主體應採用《國際會計準則第 28 號》確定是否應當針對此類投資運用權益法會計。

B2.4　本準則適用於承保人的金融資產和金融負債，但本準則第 2.1 段（5）規定的適用《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》的合同所產生的權利和義務除外。

B2.5　財務擔保合同可能具有各種法律形式，例如擔保、某些類型的信用證、信用違約合同或保險合同。它們的會計處理並不取決於其法律形式。以下是適當會計處理的例子〔參見第 2.1 段（5）〕：

（1）　儘管一項財務擔保合同如果其轉移的風險是重大的而滿足《國際財務報告準則第 4 號》中保險合同的定義，發行人應當應用本準則。但是，如果發行人此前明確表明將此類合同視作保險合同，

並且運用了適用於保險合同的會計處理方法，則該發行人可選擇針對此類財務擔保合同應用本準則或《國際財務報告準則第 4 號》。如果本準則適用，則第 5.1.1 段要求發行人以公允價值對財務擔保合同進行初始確認。如果財務擔保合同是在一項單獨的公平交易中向非關聯方簽發，其最初的公允價值很可能等於所收取的費用，除非有證據證明並非如此。隨後，除非財務擔保合同在初始被指定為以公允價值計量且其變動計入損益，或者適用第 3.2.15 段至第 3.2.23 段和第 B3.2.12 段至第 B3.2.17 段（當金融資產轉移不符合終止確認條件或者適用繼續涉入法時），否則發行人應當按下述兩項的較高者計量該財務擔保合同：

①根據第 5.5 部分確定的金額；以及

②初始確認的金額減去根據《國際財務報告準則第 15 號》的原則確認的累計收益金額（若適用）〔參見第 4.2.1 段（3）〕。

（2） 對於某些信用相關的擔保，作為支付的先決條件，並不要求持有人承擔債務人在到期時無法對被擔保資產進行償付的風險並承擔損失。此類擔保的其中一個例子為，對特定信用等級或信用指數的變動要求賠付的擔保。此類擔保並非本準則所定義的財務擔保合同；也不是《國際財務報告準則第 4 號》所定義的保險合同。此類擔保屬於衍生工具，發行人應當對其應用本準則。

（3） 如果所簽發的財務擔保合同與商品銷售有關，發行人應當應用《國際財務報告準則第 15 號》來確定源自擔保的收入及商品銷售收入的確認時點。

B2.6 發行人將合同視為保險合同的認定，通常可通過發行人與客戶和監管機構的溝通、合同、商務文件及財務報表予以證明。此外，保險合同的會計規定往往不同於其他類型交易（例如，銀行或商業企業簽發的合同）的會計規定。在這種情況下，發行人的財務報表通常

將包括發行人已使用了該等會計規定的聲明。

確認和終止確認（第3章）

初始確認（第3.1部分）

B3.1.1 由於第 3.1.1 段所規定的原則，除了那些使金融資產轉移不能作為銷售進行核算的衍生工具外（參見第 B3.2.14 段），主體應在其財務狀況表中將衍生工具產生的所有合同權利和義務分別確認為資產和負債。如果金融資產轉移不符合終止確認的條件，則受讓人不應將被轉移的資產確認為其資產（參見第 B3.2.15 段）。

B3.1.2 以下是應用第 3.1.1 段所述原則的若干示例：

（1） 在主體成為合同的一方，並因而擁有收取現金的法定權利或承擔支付現金的法定義務時，應將無條件的應收款項或應付款項確認為資產或負債。

（2） 因買賣商品或勞務的確定承諾而將獲得的資產或將承擔的負債，通常直到至少合同一方履約才予以確認。例如，收到確定訂單的主體通常不在承諾時確認一項資產（發出訂單的主體也不在承諾時確認一項負債），而是直到所定購的商品或勞務已裝運、交付或提供時才予以確認。根據第 2.4 段至第 2.7 段，如果買賣非金融項目的確定承諾在本準則的適用範圍之內，則該承諾的公允價值淨額應在承諾日確認為一項資產或負債〔參見第 B4.1.30 段（3）〕。此外，如果以前未確認的確定承諾被指定為公允價值套期中的被套期項目，在套期開始之後，歸屬於被套期風險的公允價值淨額的所有變動應確認為一項資產或負債〔參見第 6.5.8 段（2）和第 6.5.9 段〕。

（3） 在本準則適用範圍內（參見第 2.1 段）的遠期合同應在承諾日而不是結算日確認為一項資產或一項負債。當主體成為遠期合同的一方時，權利和義務的公允價值通常相等，因此該遠期合同的公

允價值淨額為零。如果權利和義務的公允價值淨額不是零，則該合同應被確認為一項資產或負債。

（4） 本準則適用範圍內（參見第 2.1 段）的期權合同應在持有人或發行人成為該期權合同的一方時確認為一項資產或負債。

（5） 計劃的未來交易，不管其發生的可能性有多大，都不是主體的資產或負債，因為主體尚未成為合同的一方。

常規方式購買或出售金融資產

B3.1.3 常規方式購買或出售金融資產應按照第 B3.1.5 段和第 B3.1.6 段中描述的交易日會計或結算日會計進行確認。主體應對按照本準則採用一致方法分類的金融資產的所有購買和出售一貫地適用相同的方法。為此，強制分類為以公允價值計量且其變動計入損益的資產構成一個單獨的類別，其應當與指定為以公允價值計量且其變動計入損益的資產相區別。此外，採用第 5.7.5 段中的選擇權進行核算的權益工具投資也構成了一個單獨的類別。

B3.1.4 規定或允許對合同價值變動進行淨額結算的合同不是常規方式合同。相反，這種合同在交易日和結算日之間的期間內應作為衍生工具進行核算。

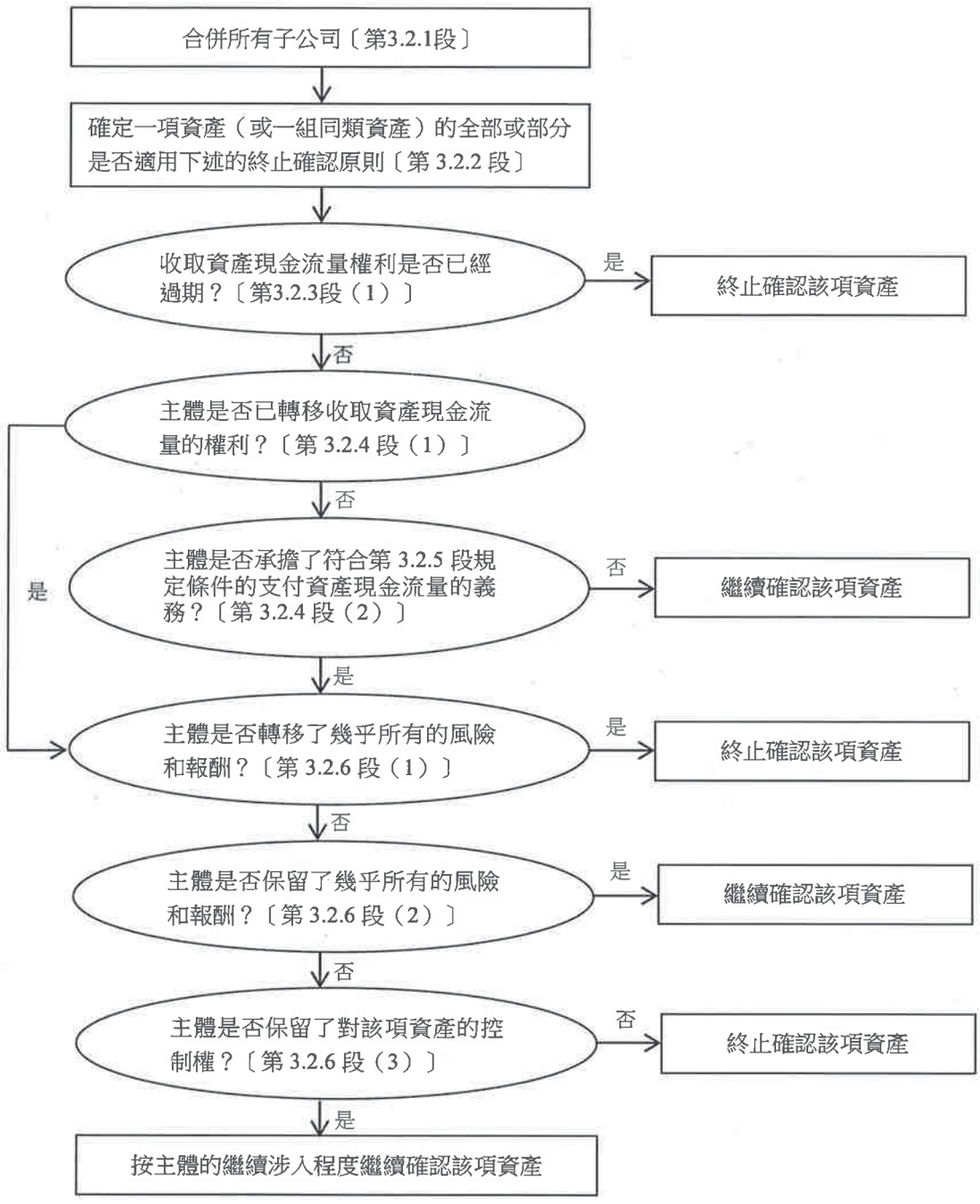
B3.1.5 交易日是指主體承諾購買或出售資產的日期。交易日會計是指：（1）在交易日確認將收到的資產和為此將支付的負債；並且（2）在交易日終止確認已售出的資產，確認處置利得或損失，確認應向買方收取的應收款項。通常，直到結算日產權過戶時，才開始計提資產和相應負債的利息。

B3.1.6 結算日是指主體交付資產或收取資產的日期。結算日會計是指：（1）主體在收到資產之日確認該資產；並且（2）主體在交

付資產之日終止確認該資產，並確認處置利得或損失。當應用結算日會計時，對於交易日和結算日之間的期間內將獲得的資產的公允價值變動，主體應採用與核算已獲得資產相同的方法進行核算。換言之，對於以攤餘成本計量的資產，不確認其公允價值的變動；對於歸類為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產，其公允價值的變動計入損益；對於按照第 4.1.2A 段歸類為以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產以及根據第 5.7.5 段核算的權益工具投資，其公允價值的變動計入其他綜合收益。

金融資產的終止確認（第3.2部分）

B3.2.1 下述流程圖說明了如何判斷金融資產是否應予以終止確認以及在多大程度上終止確認。



使主體保留了收取金融資產現金流量的合同權利，但卻承擔了向一個或多個收款人支付該現金流量的合同義務的安排〔第3.2.4段(2)〕

B3.2.2 例如，如果主體是一個信託基金，向投資者發行其所擁有並提供服務的標的金融資產的收益權，則符合第 3.2.4 段（2）中所

描述的情形（主體保留了收取金融資產現金流量的合同權利，但承擔了向一個或多個收款人支付該現金流量的合同義務）。在這種情況下，如果符合第 3.2.5 段和第 3.2.6 段中規定的條件，則此金融資產符合終止確認的條件。

B3.2.3 在應用第 3.2.5 段的規定時，主體可以是，例如，金融資產的發起人，或是一個包括子公司的集團，該子公司已經獲得了該金融資產並將其現金流量轉移給了不相關的第三方投資者。

評價所有權上風險和報酬的轉移（第3.2.6段）

B3.2.4 下面是有關主體已經轉移了所有權上幾乎所有風險和報酬的例子：

（1） 無條件出售金融資產；

（2） 出售金融資產並同時出售按回購時公允價值回購該金融資產的選擇權；以及

（3） 出售金融資產並同時出售深度價外的看跌期權或看漲期權（即，深度價外以至於在到期之前不大可能變為溢價的期權）。

B3.2.5 下面是有關主體保留了所有權上幾乎所有風險和報酬的例子：

（1） 出售並回購交易，其中回購價格為固定價格或售價加借出人回報；

（2） 證券出借協議；

（3） 出售金融資產並同時出售將市場風險敞口轉回給主體的總回報互換；

（4） 出售金融資產並同時出售深度溢價的看跌期權或看漲期權（即，深度溢價以至於在到期之前不大可能變為價外的期權）；以及

（5） 出售短期應收款項，並且主體保證補償受讓人可能因該短期應收款項發生的信用損失。

B3.2.6 如果主體認為已轉移了被轉移資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，則不應在未來某一期間再次確認被轉移資產，除非其在新的交易中重新獲得了被轉移資產。

評價控制的轉移

B3.2.7 如果受讓人有出售被轉移資產的實際能力，則主體沒有保留對被轉移資產的控制。如果受讓人沒有出售被轉移資產的實際能力，則主體保留了對被轉移資產的控制。如果被轉移資產可以在活躍市場交易，則受讓人有出售被轉移資產的實際能力，因為如果受讓人需要將該資產交還給主體，它能夠在市場上回購該被轉移資產。例如，如果被轉移資產受制於一項允許主體回購的選擇權，但是在該選擇權被行使的情況下，受讓人可以很容易地在市場上取得被轉移資產，則受讓人可能具有出售被轉移資產的實際能力。如果主體保留了上述選擇權，但是在主體行使其選擇權時，受讓人不能很容易地在市場上取得被轉移資產，則受讓人沒有出售被轉移資產的實際能力。

B3.2.8 只有當受讓人能夠向不相關的第三方整體出售被轉移資產，並且能夠單方面行使這種能力、該轉移沒有被加諸更多限制時，受讓人才有出售被轉移資產的實際能力。關鍵的問題是受讓人實際上能夠做甚麼，而不是合同規定受讓人能夠對被轉移資產做甚麼或者合同禁止做甚麼。特別是：

（1） 如果不存在被轉移資產的市場，則處置被轉移資產的合同權利幾乎沒有實際作用；

（2） 如果不能自由地處置被轉移資產，則處置被轉移資產的能力幾乎沒有實際作用。因為：

①受讓人處置被轉移資產的能力必須獨立於其他人的行為(即，其必須是一種單方面的能力)；並且

②受讓人必須能夠處置被轉移資產，並且不需要對該轉移附加限制條件或“約束”(例如，有關如何為貸款資產提供服務的條件，或賦予受讓人回購該資產的權利的選擇權)。

B3.2.9 受讓人不可能出售被轉移資產本身並不意味著出讓人保留了對被轉移資產的控制。但是，如果某一看跌期權或擔保限制受讓人出售被轉移資產，則出讓人保留了對被轉移資產的控制。例如，如果某一看跌期權或擔保很有價值從而限制了受讓人出售被轉移資產，因為受讓人實際上不能在不附加類似期權或其他限制條件的情況下將該被轉移資產出售給第三方。取而代之的是，受讓人將持有被轉移資產以獲取擔保或看跌期權下的付款。在這些情況下，出讓人保留了對被轉移資產的控制。

符合終止確認條件的轉移

B3.2.10 主體可能保留了收取被轉移資產部分利息額的權利，以作為對這些資產提供服務的補償。主體在服務合同終止或轉移時所放棄的那部分利息額應分配計入服務資產或服務負債。主體未放棄的那部分利息額相當於一項僅含利息的剝離工具應收款。例如，如果主體在服務合同終止或轉移時不放棄任何利息，整個利息差價就是一項僅含利息的剝離工具應收款。為了應用第 3.2.13 段的規定，服務資產的公允價值和僅含利息的剝離工具應收款的公允價值被用於在終止確認的資產部分和繼續確認的資產部分之間分配應收款項的帳面金額。如果不存在規定的服務費用或收取的費用預計不足以補償主體所提供的服務，則應按公允價值確認該服務義務產生的負債。

B3.2.11 為了應用第 3.2.13 段的規定，在計量繼續確認部分和

終止確認部分的公允價值時，除了第 3.2.14 段外，主體還應適用《國際財務報告準則第 13 號》中的公允價值計量要求。

不符合終止確認條件的轉移

B3.2.12 下面是對第 3.2.15 段所述原則的應用。如果因為對被轉移資產違約損失提供的擔保，導致主體因保留了被轉移資產所有權上幾乎所有的風險和報酬而不能終止確認被轉移資產，則應繼續確認整項被轉移資產，而收取的對價應確認為一項負債。

對被轉移資產的繼續涉入

B3.2.13 下面是主體應如何根據第 3.2.16 段的規定計量被轉移資產和相關負債的例子。

所有資產

（1） 如果主體對被轉移資產違約的擔保使主體不能以對被轉移資產的繼續涉入程度為限進行終止確認，則在轉移日被轉移資產應按下述兩者之中的較低者計量：①該資產的帳面金額；②主體可以被要求償還的轉移中所收到對價的最大金額（“擔保額”）。相關負債應以擔保金額加擔保的公允價值（通常是因擔保所收到的對價）進行初始計量。隨後，擔保的初始公允價值應當在義務得到履行時計入損益（根據《國際財務報告準則第 15 號》中的原則），所發生的損失準備應抵減該資產的帳面價值。

以攤餘成本計量的資產

（2） 如果主體簽出的看跌期權義務或持有的看漲期權權利使主體不能終止確認被轉移資產，並且主體以攤餘成本計量被轉移資產，則相關負債應以成本（即，所收到的對價）按照其與被轉移資產在期權到期日的攤餘成本之間差異的攤銷額進行調整後的金額計量。例如，

假定轉移日資產的帳面總額是 CU98，而收到的對價是 CU95。行權日該資產的帳面總額是 CU100。相關負債的初始帳面金額為 CU95，CU95 與 CU100 之間的差額採用實際利率法確認為損益。如果行使期權，則相關負債的帳面金額與行權價格之間的所有差額應計入損益。

以公允價值計量的資產

（3） 如果主體保留的看漲期權使被轉移資產不能終止確認，並且主體以公允價值計量被轉移資產，則應繼續以公允價值計量該資產。相關負債應按照下述規定計量：①如果是溢價或平價期權，則按行權價減去該期權的時間價值計量；②如果是價外期權，則按被轉移資產的公允價值減去該期權的時間價值計量。對相關負債價值的調整確保了該資產及相應負債的帳面淨額為看漲期權權利的公允價值。例如，標的資產的公允價值為 CU80，期權行權價為 CU95，期權的時間價值為 CU5，相關負債的帳面金額為 CU75（CU80－CU5），被轉移資產的帳面金額為 CU80（即，該轉移資產的公允價值）。

（4） 如果主體簽出的看跌期權使主體不能終止確認被轉移資產，並且主體以公允價值計量被轉移資產，則相關負債應按期權的行權價加上期權的時間價值來計量。以公允價值對資產進行計量，應以公允價值和期權行權價兩者中的較低者為限，這是因為主體對被轉移資產公允價值高於期權行權價的部分不擁有權利。這種處理確保了資產和相應負債的帳面淨額為看跌期權義務的公允價值。例如，如果標的資產的公允價值為 CU120，期權的行權價為 CU100，期權的時間價值為 CU5，則相關負債的帳面金額為 CU105（CU100＋CU5），資產的帳面金額為 CU100（在這種情況下，即為期權的行權價）。

（5） 如果採用購入看漲期權和簽出看跌期權形式的上下限期權使主體不能終止確認被轉移資產，並且主體以公允價值計量該資產，

則主體應繼續以公允價值計量該資產。相關負債應按照下述規定計量：①如果看漲期權是溢價或平價期權，則按看漲期權行權價與看跌期權公允價值之和減去看漲期權的時間價值計量；②如果看漲期權是價外期權，則按照該資產的公允價值與看跌期權公允價值之和減去看漲期權的時間價值計量。對相關負債的調整確保了資產和相關負債的帳面淨額為主體持有和簽出的期權的公允價值。例如，假定主體轉移了一項以公允價值計量的金融資產，同時購入了一項行權價為 CU120 的看漲期權，並簽出一項行權價為 CU80 的看跌期權。又假定轉移日該金融資產的公允價值為 CU100。看跌期權和看漲期權的時間價值分別為 CU1 和 CU5。本例中，主體確認了一項 CU100 的資產（該資產的公允價值）和一項 CU96 的負債〔（CU100＋CU1）－CU5〕。因此，資產價值淨額為 CU4，即主體持有和簽出的期權的公允價值。

所有的轉移

B3.2.14 在金融資產轉移不符合終止確認條件的情況下，如果同時確認衍生工具和被轉移資產或轉移產生的負債會導致對同一權利或義務的重複確認，則出讓人與轉移有關的合同權利或義務不應作為衍生工具單獨核算。例如，出讓人保留的看漲期權可能會導致金融資產轉移不能作為銷售核算。在這種情況下，看漲期權不應作為衍生資產單獨確認。

B3.2.15 如果金融資產轉移不符合終止確認條件，則受讓人不應將被轉移資產確認為自己的資產。受讓人應終止確認所支付的現金或其他對價，同時確認一項應收出讓人的款項。如果出讓人同時擁有以固定金額重新控制整個被轉移資產的權利和義務（例如，根據回購協議），那麼在滿足第 4.1.2 段的標準的情況下，受讓人可以將其應收款項以攤餘成本計量。

示例

B3.2.16 下面的例子說明了本準則終止確認原則的應用。

（1） **回購協議和證券出借。**如果根據某項協議出售金融資產並且協議規定以固定價格或售價加借出人回報回購該金融資產，或者如果根據某項協議借出金融資產並且協議規定將該金融資產返還給出讓人，則該金融資產不得終止確認，因為出讓人保留了所有權上幾乎所有的風險和報酬。如果受讓人獲得了出售或抵押該金融資產的權利，則出讓人應在其財務狀況表上將這項資產重新劃分為，例如，作為借出資產或回購應收款項。

（2） **回購協議和證券出借——幾乎相同的資產。**如果根據某項協議出售金融資產並且協議規定以固定價格或售價加出借人回報回購相同或幾乎相同的資產，或者如果根據某項協議借入或借出金融資產並且協議規定返還給出讓人相同或幾乎相同的金融資產，則該金融資產不得終止確認，因為出讓人保留了所有權上幾乎所有的風險和報酬。

（3） **回購協議和證券出借——替代權。**如果一項以固定回購價或等於售價加借出人回報的價格進行回購的回購協議，或類似的證券借出交易，賦予受讓人在回購日以公允價值等於被轉移資產的類似資產進行替代的權利，則回購交易或證券借出交易中售出或借出的資產不得終止確認，因為出讓人保留了所有權上幾乎所有的風險和報酬。

（4） **以公允價值優先回購權。**如果主體出售一項金融資產，並且只保留了在受讓人隨後出售該資產時以公允價值優先回購該被轉移資產的權利，則主體應終止確認該金融資產，因為它已經轉移了

所有權上幾乎所有的風險和報酬。

（5） 虛售交易。在金融資產出售後不久即回購該資產有時被稱為虛售。如果原始交易符合終止確認的條件，則可以對這種虛售回購進行終止確認，但是，如果同時達成了出售某項金融資產的協議和以固定價格或售價加借出人回報回購同一資產的協議，則不應終止確認該資產。

（6） 深度溢價的看跌期權和看漲期權。如果出讓人可以贖回被轉移的金融資產並且該看漲期權為深度溢價，則該轉移不符合終止確認的條件，因為出讓人保留了所有權上幾乎所有的風險和報酬。類似地，如果受讓人可以將金融資產回售並且該看跌期權為深度溢價，則該轉移同樣不符合終止確認的條件，因為出讓人保留了所有權上幾乎所有的風險和報酬。

（7） 深度價外看跌期權和看漲期權。如果某項被轉移的金融資產只受限於受讓人持有的深度價外看跌期權或者出讓人持有的深度價外看漲期權，則該被轉移金融資產應予以終止確認，因為出讓人已經轉移了所有權上幾乎所有的風險和報酬。

（8） 既非深度溢價也非深度價外的看漲期權下的易獲得資產。如果主體持有一項易於在市場中獲得的資產的看漲期權，並且該期權既非深度溢價也非深度價外，則該項資產應予以終止確認。這是因為：①主體既未保留也未轉移所有權上幾乎所有的風險和報酬；②主體也未保留控制。但是，如果該項資產在市場中不易獲得，則與看漲期權相對應的資產金額部分不應終止確認，因為主體保留了對該項資產的控制。

（9） 主體簽出的既非深度溢價也非深度價外的看跌期權下的

不易獲得資產。如果主體轉移了一項不易在市場中獲得的金融資產並簽出了並非深度價外的看跌期權，由於這項簽出的看跌期權，主體既沒有保留也沒有轉移所有權上幾乎所有的風險和報酬。如果看跌期權很有價值從而阻止受讓人出售該項資產，則主體保留了對該項資產的控制，在這種情況下應按出讓人繼續涉入程度繼續確認該資產（參見第 B3.2.9 段）。如果看跌期權的價值不足以阻止受讓人出售該資產，則主體轉移了該資產的控制權，在這種情況下應終止確認該資產。

（10） 受限於公允價值看跌期權或看漲期權或遠期回購協議的資產。如果金融資產轉移僅受限於看跌期權或看漲期權或遠期回購協議，並且期權的行權價或回購價等於回購時金融資產的公允價值，則被轉移資產應予以終止確認，因為主體已經轉移了所有權上幾乎所有的風險和報酬。

（11） 以現金結算的看漲期權或看跌期權。主體應當對受限於以現金淨額結算的看跌期權或看漲期權或遠期回購協議的金融資產轉移進行評估，以判斷主體保留還是轉移了所有權上幾乎所有的風險和報酬。如果主體未保留被轉移資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，則還應判斷其是否保留了對被轉移資產的控制。看跌期權或看漲期權或遠期回購協議以現金淨額結算並不必然意味著主體已經轉移了控制〔參見第 B3.2.9 段以及上述（7）、（8）和（9）項〕。

（12） 帳戶回購條款。帳戶回購條款是一種無條件的回購（看漲）期權，該期權賦予主體在某些限制條件下收回被轉移資產的權利。如果該期權使主體既未保留也未轉移所有權上幾乎所有的風險和報酬，則只對回購涉及的金額不予終止確認（假設受讓人不能出售該資產）。例如，如果貸款資產的帳面金額和轉讓收入是 CU100 000，且所有單項貸款都可以被贖回，但可贖回的貸款總金額不能超過

CU10 000，則 CU90 000 的貸款符合終止確認的條件。

（13） 結清收回權。一個為被轉移資產提供服務的主體（可能是出讓人）可能持有結清收回權，即在未到期資產的金額下降到其一特定水平之下，即為這些資產提供服務的成本與服務收益相比不划算時，有權買入剩餘的被轉移資產。如果該結清收回權使主體既沒有保留也沒有轉移所有權上幾乎所有的風險和報酬，並且使受讓人不能出售這些資產，則只對看漲期權涉及的資產金額不予終止確認。

（14） 次級剩餘權益和信用擔保。主體可能通過將其在被轉移資產中的部分或所有剩餘權益予以次級化來向受讓人提供信用增級。另外，主體還可以無限額或限定為某一特定金額的信用擔保的形式向受讓人提供信用增級。如果主體保留了被轉移資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，則應繼續確認整個資產。如果主體僅保留了部分而並非幾乎所有所有權上的風險和報酬，並且保留了控制，則主體可以被要求償付的現金或其他資產金額不予終止確認。

（15） 總回報互換。主體可能向受讓人出售了一項金融資產，並與受讓人達成了一項總回報互換協議，借此，標的資產產生的所有利息付款現金流量被支付給主體以換取固定付款額或浮動利率付款額，標的資產公允價值的所有增減變動由主體承擔。在這種情況下，禁止終止確認全部被轉移資產。

（16） 利率互換。主體可能向受讓人轉移了一項固定利率金融資產，並與受讓人達成了一項利率互換協議，以等於被轉移金融資產本金金額的票面金額為基礎收取固定利率並支付浮動利率。只要該互換中的付款不以被轉移資產的付款發生為條件，則利率互換不禁止對轉移資產予以終止確認。

（17） 攤銷型利率互換。主體可能向受讓人轉移了一項分期付款的固定利率金融資產，並與受讓人達成了一項攤銷型利率互換協議，以票面金額為基礎收取固定利率並支付浮動利率。如果互換的票面金額的攤銷使得攤餘面值在任一時點上都等於未到期被轉移金融資產的本金金額，則這一互換通常導致主體保留了重大提前償付風險，在這種情況下，主體既可以繼續確認全部被轉移資產，也可以按照主體繼續涉入的程度繼續確認被轉移資產。相反，如果互換票面金額的攤銷並未與被轉移資產的未到期本金金額掛鈎，則這一互換不會導致主體保留該資產的提前償付風險。因此，只要該互換的付款不以被轉移資產利息的付款發生為條件，並且該互換不會使主體保留被轉移資產所有權上的任何其他重要風險和報酬，則不禁止終止確認被轉移資產。

（18） 核銷。主體不存在可收回全部或部分金融資產合同現金流量的合理預期。

B3.2.17 本段說明了主體繼續涉入某項金融資產的一部分時，繼續涉入法的應用。

假設主體有一項可提前償付的貸款組合，其票面利率和實際利率是 10%，本金和攤餘成本是 CU10 000。主體達成一項交易，在這項交易中，受讓人支付 CU9 115，以取得收取 CU9 000 本金和按照 9.5%計算的這部分本金利息的權利。主體則保留了收取 CU1 000 本金加上按照 10%計算的這部分本金利息和剩餘 CU9 000 本金 0.5%的利率差價部分。收到的提前償付款按照 1:9 的比例在主體和受讓人之間分配。但是所有的拖欠款都從主體保留的對 CU1 000 本金所擁有的權益中扣除，直到全部扣完為止。交易日貸款的公允價值是 CU10 100，0.5%的利率差價的估計公允價值是 CU40。

主體確定其已經轉移了部分所有權上的重大風險和報酬（例如，重大的提前償付風險），但是也保留了某些所有權上的重大風險和報酬（因為主體的次級剩餘權益），並保留了控制。因此應適用繼續涉入法。

為應用本準則，主體分析此交易為：（1）完全成比例的保留 CU1 000 的剩餘權益，加上（2）將該剩餘權益次級化以向受讓人提供防止信用損失的信用增級。

主體計算所收到對價 CU9 115 中有 CU9 090（90% × CU10 100）代表了完全成比例的 90%份額的對價。所收到對價中的剩餘部分（CU25）代表了次級剩餘權益以向受讓人提供信用增級所收到的對價。此外，提供信用增級收取的對價還包括 0.5%的利率差價。因此，因提供信用增級所獲得的總對價是 CU65（CU25＋CU40）。

主體計算出售 90%份額現金流量的損益。假定在轉讓日無法確定被轉讓的 90%部分和保留的 10%部分的個別公允價值，則主體根據本準則第 3.2.14 段分配該資產的帳面金額如下：

	公允價值	百分比	分配後的帳面金額
被轉讓部分	9 090	90%	9 000
保留的部分	1 010	10%	1 000
總計	**10 100**		**10 000**

主體通過從所收到對價中扣除分配給被轉讓部分的帳面金額來計算出售現金流量 90%份額的利得或損失，即 CU90（CU9 090－CU9 000）。主體保留部分的帳面金額為 CU1 000。

另外，主體將為信用損失提供信用增級而把剩餘權益次級化形成的繼續涉入進行確認。因此，主體確認 CU1 000 的資產（主體因剩餘權益次級化而不能收回的現金流量的最大值），和 CU1 065 的相關負債（主體因剩餘權益次級化而不能收回的現金流量的最大值，即 CU1 000，加次級化的公允價值 CU65）。

主體利用以上所有信息對交易進行核算，如下：

	借	貸
原始資產	—	9 000
因次級化或剩餘權益而確認的資產	1 000	—
以利率差價形式收取對價形成的資產	40	—
損益（轉讓收益）	—	90
負債	—	1 065
收到的現金	9 115	—
總計	**10 155**	**10 155**

在交易完成後，資產的帳面金額時 CU2 040，其中 CU1 000 代表了分配給保留部分的成本，CU1 040 代表了主體為信用損失提供信用增級而將剩餘權益次級化形成的繼續涉入（其中包括利率差價 CU40）。

在後續期間，主體應按時間比例確認因提供信用增級而收到的對價（CU65），使用實際利率法計提已確認資產的利息，並確認已確認資產的所有減值損失。後者的一個例子是，假設在以後年度標的貸款發生減值損失 CU300。主體應減少其已確認的資產 CU600（與主體剩餘權益相關的 CU300 和與為減值損失提供保證而將剩餘權益次級化形成的繼續涉入有關的 CU300），並減少其已確認的負債 CU300。減值損失 CU300 的淨影響計入損益。

金融負債的終止確認（第3.3部分）

B3.3.1 當債務人出現以下兩種情況之一時，金融負債（或金融負債的一部分）應予以消除：

（1） 債務人通過償付債權人解除了負債（或部分負債），其中，通常用於償債的有現金、其他金融資產、商品或勞務；或者

（2） 債務人通過法定程序或債權人，合法地解除了對負債（或部分負債）的主要責任（如果債務人作出了擔保，這一條件仍可以滿足）。

B3.3.2 如果一項債務工具的發行人回購了該工具，那麼，即使該發行人是該工具的做市商或打算在近期內將其再次出售，該債務也應予以消除。

B3.3.3 在非法定解除的情況下，付款給包括信託機構在內的第三方（有時稱作“實質上廢止”）本身並不能解除債務人對債權人的主要義務。

B3.3.4 如果債務人付款給第三方使其承擔相應債務，並通知債權人第三方已經承擔了其償債義務，那麼，除非滿足第 B3.3.1 段（2）中規定的條件，否則債務人不應終止確認其債務義務。如果債務人付

款給第三方使其承擔相應債務，並獲得了債權人的法定解除，那麼債務人已消除了其債務。但是，如果債務人同意向第三方或直接向原債權人償付該債務，那麼該債務人應確認一項新的對該第三方的償債義務。

B3.3.5 儘管合法解除（無論是因法院的裁定還是由債權人予以解除）將導致一項負債終止確認，但是，如果被轉移的金融資產不符合第 3.2.1 段至第 3.2.23 段中規定的終止確認條件，則主體可能會確認一項新的負債。如果不符合這些終止確認條件，那麼被轉移資產不應終止確認，並且主體應確認一項新的與被轉移資產有關的負債。

B3.3.6 在第 3.3.2 段的規定中，如果新條款下的現金流量現值（其中包括所有支付的費用扣除所有收到的費用後的淨額按初始實際利率折現後的金額）與原金融負債剩餘現金流量現值相比至少有10%的差異，即為新舊條款存在顯著差異。如果債務工具的交換或條款的修訂作為債務消除核算，則發生的所有成本或費用應確認為債務消除利得或損失的一部分。如果債務工具的交換或條款的修訂不作為債務消除核算，則發生的所有成本或費用應調整該金融負債的帳面金額，並在修訂後負債的剩餘期限內攤銷。

B3.3.7 在某些情況下，債權人解除了債務人還款的現時義務，但債務人卻承擔了擔保義務，保證在承擔主要責任的合同方拖欠時進行支付。在這種情況下，債務人應當：

（1）以其擔保義務的公允價值為基礎確認一項新的金融負債；並且

（2）按以下兩者之間的差額為基礎確認利得或損失：①收到的任何價款，與②原金融負債的帳面金額減去新金融負債的公允價值後的餘額。

分類（第4章）

金融資產的分類（第4.1部分）

主體管理金融資產的業務模式

B4.1.1 第 4.1.1（1）段要求主體基於管理金融資產的業務模式對金融資產進行分類（除非第 4.1.5 段適用）。主體應當基於主體關鍵管理人員（遵循《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》相關定義）確定的業務模式，評估其金融資產是否滿足第 4.1.2 段（1）的條件或第 4.1.2A 段（1）的條件。

B4.1.2 主體的業務模式應當在反映如何對多組金融資產一起進行管理以實現特定業務目標的層次上確定。主體的業務模式並非取決於管理層對單項金融工具的持有意圖。因此，該條件不是一種逐項工具的分類方法，而是應在一個更高的匯總層次上確定。然而，單個主體可能具有一個以上管理其金融資產的業務模式。據此，無須在報告主體層次上確定分類。例如，主體可能持有一項為收取合同現金流量而進行管理的投資組合，同時還持有另一項為通過交易實現公允價值變動而進行管理的投資組合。類似地，在某些情況下，將金融資產組合分拆為次級組合以反映主體據以管理該等金融資產的層次可能是恰當的。例如，如果主體源生或購買一個抵押貸款組合，並且以收取合同現金流量為目標管理其中的部分貸款，而以出售為目標管理其他貸款，則屬於這種情況。

B4.1.2A 主體的業務模式是指主體如何管理其金融資產以產生現金流量。也就是說，主體的業務模式將決定現金流量是源自收取合同現金流量、出售金融資產或是兩者兼有。因此，不應基於主體合理預期不會發生的情形（例如，所謂的“最壞情形”或“壓力情景”）來執行該評估。例如，如果主體預期其僅會在壓力情景下出售特定的

金融資產組合，若主體合理預期該壓力情景不會發生，則該情景將不會影響主體對該等資產的業務模式的評估。如果現金流量的實現方式不同於對業務模式執行評估之日的預期（例如，如果主體出售的金融資產數量超出或少於在對資產進行分類時的預期），這並不會導致主體財務報表產生前期差錯（參見《國際會計準則第 8 號》），也不會改變在該業務模式中持有的剩餘金融資產（即，主體在前期已確認並仍然持有的那些資產）的分類，前提是主體在執行業務模式評估的當時已考慮了可獲得的所有相關信息。然而，當主體評估新源生或新購買的金融資產的業務模式時，其必須考慮關於過往現金流量如何實現的信息以及所有其他相關的信息。

B4.1.2B 主體管理金融資產的業務模式是一項事實而非僅僅是認定，其通常可通過主體為實現業務模式的目標而開展的活動進行觀察。主體在評估其管理金融資產的業務模式時需要運用判斷，且該評估並非由單一因素或活動所決定。取而代之的是，主體必須考慮在評估日可獲得的所有相關證據。此類相關證據包括但不限於：

（1） 如何評價及向主體的關鍵管理人員報告業務模式及在該業務模式中持有的金融資產的業績；

（2） 影響業務模式（及在該業務模式中持有的金融資產）業績的風險，特別是管理此類風險的方式；以及

（3） 業務管理者獲得報酬的方式（例如，報酬是基於所管理資產的公允價值還是基於所收取的合同現金流量）。

目標為持有資產以收取合同現金流量的業務模式

B4.1.2C 對於目標為持有資產以收取合同現金流量的業務模式，在該業務模式中持有的金融資產的管理方式旨在通過收取工具存續期內的合同付款額來實現現金流量。也就是說，主體管理投資組合中

持有的資產以收取此類特定的合同現金流量（而不是通過持有及出售資產來管理該組合產生的整體回報）。在確定現金流量是否將通過收取金融資產的合同現金流量來實現時，有必要考慮前期出售的頻率、價值和時間，此類出售的原因以及對未來出售活動的預期。然而，出售本身並不能決定業務模式，因此不能孤立進行考慮。取而代之的是，有關過往出售的信息和對未來出售的預期能夠為主體如何實現管理金融資產的既定目標以及具體而言如何實現現金流量提供證據。主體必須基於此類出售的原因及出售當時存在的狀況與當前狀況的比較，來考慮有關過往出售的信息。

B4.1.3 儘管主體的業務模式目標可能是持有金融資產以收取合同現金流量，但主體無須將所有此類工具持有至到期。因此，即使發生或預期在未來發生金融資產的出售，主體的業務模式也可以是持有金融資產以收取合同現金流量。

B4.1.3A 即使主體在資產信用風險增加時出售金融資產，業務模式也可以是持有資產以收取合同現金流量。為確定資產的信用風險是否增加，主體應考慮合理及可支持的信息，包括前瞻性信息。因資產信用風險增加而發生的出售（無論其頻率和價值如何）並不與持有金融資產以收取合同現金流量的業務模式的目標相悖，因為金融資產的信用質量與主體收取合同現金流量的能力相關。旨在最大限度減少因信用惡化導致的潛在信用損失的信用風險管理活動對該業務模式而言是不可或缺的。因金融資產不再滿足主體的書面投資政策所載的信用標準而將其出售，是因信用風險增加而發生出售的其中一個例子。然而，在不存在該政策的情況下，主體可通過其他方式來表明出售是因信用風險增加而發生。

B4.1.3B 因其他原因發生的出售，例如，為管理信用集中風險

而進行的出售（資產的信用風險並未增加），也可能符合持有金融資產以收取合同現金流量的業務模式的目標。特別是，如果出售的發生並不頻繁（即使價值重大）、或者單獨及匯總而言價值非常小（即使發生頻繁），則此類出售可能符合持有金融資產以收取合同現金流量的業務模式的目標。如果一個組合中發生的出售數量並非不頻繁，並且此類出售的價值（單獨或匯總而言）並不是非常小，則主體需要評估此類出售是否及如何能夠與收取合同現金流量的目標保持一致。無論出售金融資產的要求是由第三方提出還是主體自行決定，均與該評估無關。對於特定期間內出售頻率或價值的增加，如果主體能夠解釋此類出售的原因並且表明為何此類出售並未反映主體業務模式的變更，則該情況不一定不符合持有金融資產以收取合同現金流量的目標。此外，如果出售在臨近金融資產到期時發生，且出售產生的收入接近所收取的剩餘合同現金流量，則該出售可能符合持有金融資產以收取合同現金流量的目標。

B4.1.4 以下為主體業務模式的目標在何種情況下可能是持有金融資產以收取合同現金流量的示例。下述示例並未涵蓋所有情況。此外，下述示例並非旨在探討可能與主體業務模式評估相關的所有因素，亦未具體指明各項因素的相對重要性。

示例	分析
示例 1 某主體持有投資以收取其合同現金流量。主體的資金需求可以預見，且其金融資產的到期期限與主體的預期資金需求相匹	雖然主體還從流動性的方面考慮金融資產的公允價值等其他信息（即，若主體需要出售資產所可能實現的現金金額），但主體的目標是持有金融資產以收取合

. . .

示例	分析
配。 主體以最大限度減少信用損失為目標實施信用風險管理活動。在以往，出售通常在金融資產的信用風險增加、以至於該資產不再符合主體書面投資政策所載的信用標準時發生。此外，由於未預期的資金需求，曾發生數次並不頻繁的出售。 向關鍵管理人員提供的報告著重關注金融資產的信用質量和合同回報率。主體還同時監控金融資產的公允價值等其他信息。	同現金流量。如果資產的出售是為了應對資產信用風險的增加（例如，如果該資產不再符合主體書面投資政策所載的信用標準），則該出售並未與主體的目標相抵觸。因未預期的資金需求（如，在壓力情景下）導致的不頻繁出售也並未與該目標存在矛盾（即使此類出售價值重大）。
示例 2 某主體的業務模式是購買金融資產組合（如，貸款組合）。該等組合可能包括也可能不包括已發生信用減值的金融資產。 如果貸款不能按時償付，主體將試圖通過各類方式實現合同現金流量——例如，通過郵件、電話或其他方法與借款人聯繫。主體的目標是收取合同現金流量，並且主體並未以通過出售實	主體業務模式的目標是持有金融資產以收取合同現金流量。 即使主體並未預期能夠收取全部合同現金流量（例如，部分金融資產在初始確認時已發生信用減值），同樣的分析也適用。 此外，主體簽訂衍生工具以改變組合現金流量的事實本身並不改變主體的業務模式。

示例	分析
現現金流量為目標管理該組合中的任何貸款。 在某些情況下，主體簽訂利率掉期合同以將組合中特定金融資產的利率由浮動利率轉換為固定利率。	
示例 3 某主體的業務模式目標為向客戶發放貸款並隨後向資產證券化載體出售，並由後者向投資者發行金融工具。 發放貸款的主體控制該證券化載體，並由此將其納入合併範圍。 證券化載體收取貸款的合同現金流量，並將該等現金流量轉付給其投資者。 就本例而言，假定貸款繼續在合併財務狀況表中確認，因為證券化載體並未對其終止確認。	該合併的集團發放貸款的目標是持有該貸款以收取合同現金流量。 然而，發放貸款的主體具有通過向證券化載體出售貸款以實現貸款組合現金流量的目標，因此就其單獨財務報表而言，不應認為其管理該組合的目標是收取合同現金流量。
示例 4 某金融機構持有金融資產以滿足在“壓力情景”下（如，向	主體業務模式的目標為持有金融資產以收取合同現金流量。

示例	分析
銀行擠提存款）的流動性需求。除非出現該壓力情景，否則主體並未預期出售該等資產。 主體監控金融資產的信用質量，且其管理金融資產的目標是收取合同現金流量。主體基於已賺取的利息收入和已實現的信用損失來評價資產的業績。 然而，主體同時從流動性方面監控金融資產的公允價值，以確保若主體在壓力情景下需要出售資產時所實現的現金金額足以滿足主體的流動性需求。主體定期進行價值非常小的出售以體現資產的流動性。	即使在之前的壓力情景下主體曾進行價值重大的出售以滿足其流動性需求，也不會改變上述分析。類似地，價值非常小的經常性出售活動並不違反持有金融資產以收取合同現金流量的目標。 相反，如果主體持有金融資產以滿足其每日的流動性需求，且滿足該目標涉及頻繁的價值重大的出售，則主體業務模式的目標並非持有金融資產以收取合同現金流量。 類似地，如果監管機構要求主體定期出售金融資產以體現該資產具有流動性，並且所出售的資產價值重大，則主體的業務模式並非持有金融資產以收取合同現金流量。無論出售金融資產的要求是由第三方提出還是主體自行決定，均與該分析無關。

通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標的業務模式

B4.1.4A 主體可能在通過既收取合同現金流量又出售金融資產

來實現其目標的業務模式中持有金融資產。在此類業務模式中，主體的關鍵管理人員認為收取合同現金流量和出售金融資產對於實現業務模式的目標都是不可或缺的。存在多種可能符合此類業務模式的目標。例如，業務模式的目標可以是管理每日的流動性需求以維持特定的利息收益比例，或者將金融資產的存續期與為此類資產進行融資的負債存續期相匹配。為實現該目標，主體將需要同時收取合同現金流量及出售金融資產。

B4.1.4B 與目標為持有金融資產以收取合同現金流量的業務模式相比，該業務模式通常涉及更高頻率和更大價值的出售。這是因為出售金融資產對於實現業務模式目標是不可或缺的，而非僅僅是附帶性質的活動。但是，並不存在針對該業務模式必須發生的出售頻率或價值的明確界限，因為同時收取合同現金流量及出售金融資產是實現該目標不可分割的一部分。

B4.1.4C 以下為主體的業務模式在何種情況下可能是通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標的示例。下述示例並未涵蓋所有情況。此外，下述示例並非旨在描述可能與主體業務模式評估相關的所有因素，亦未具體指明各項因素的相對重要性。

示例	分析
示例 5 某主體預計在未來數年內存在資本支出。主體將超出部分的現金投資於短期和長期的金融資產，而在有需要時為相應的支出提供資金。許多金融資產的合同	該業務模式是通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標。主體將在持續基礎上決定是通過收取合同現金流量還是出售金融資產來使組合的回報

示例	分析
存續期均超過主體預計的投資期間。 主體將持有金融資產以收取合同現金流量，並將在機會出現時出售金融資產以將現金再投資於回報率更高的金融資產。 負責投資組合的經理基於組合所產生的整體回報獲得報酬。	最大化，直至產生對被投資現金的需求。 相反，考慮這樣一家主體，其預計在未來五年內為資本支出提供資金而存在現金流出，並將超出部分的現金投資於短期金融資產。當投資到期時，主體將現金再投資於新的短期金融資產。主體一直維持該策略直至需要使用資金，屆時主體將從到期金融資產獲得的收入為資本支出提供資金。在到期前僅會發生價值非常小的出售（除非涉及信用風險增加的情況）。與此例相反的業務模式的目標是持有金融資產以收取合同現金流量。
示例 6 某金融機構持有金融資產以滿足其每日的流動性需求。主體尋求最大限度降低管理該等流動性需求的成本，因此積極管理組合的回報。該回報包括收取合同付款額以及源自出售金融資產的利得和損失。	該業務模式的目標為使組合的回報最大化以滿足每日的流動性需求，並且主體通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現該目標。換言之，既收取合同現金流量又出售金融資產對於實現業務模式的目標是不可或缺

示例	分析
因此，主體持有金融資產以收取合同現金流量，並出售金融資產以對收益更高的金融資產進行再投資或更好地匹配其負債的存續期。在以往，該策略導致頻繁的出售活動並且此類出售涉及重大價值。預期此類活動在未來將會持續。	的。
示例 7 某承保人持有金融資產而為保險合同負債提供資金。承保人利用源自金融資產合同現金流量的收入來結算到期的保險合同負債。為確保源自金融資產的合同現金流量足以結算該等負債，承保人定期開展重大的購買和出售活動，以再平衡其資產組合及滿足所產生的現金流量需求。	該業務模式的目標為向保險合同負債提供資金。為實現該目標，主體收取到期的合同現金流量，並出售金融資產以維持資產組合的理想比例。因此，既收取合同現金流量又出售金融資產對於實現業務模式的目標是不可或缺的。

其他業務模式

B4.1.5 如果持有金融資產的業務模式的目標並非持有資產以收取合同現金流量，也不是通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標，則該金融資產應當以公允價值計量且其變動計入損益（但同時參見第 5.7.5 段）。導致金融資產以公允價值計量且其變動計

入損益的業務模式的其中一個例子是，主體以通過出售資產來實現現金流量為目標管理金融資產。主體基於資產的公允價值作出決策並管理資產以實現其公允價值。在該情況下，主體的目標通常導致其積極進行購買和出售。即使主體在其持有金融資產的過程中收取合同現金流量，該業務模式的目標也並非通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現。這是因為收取合同現金流量並非實現該業務模式目標不可分割的一部分，而只是附帶性質的活動。

B4.1.6 在公允價值基礎上進行管理並評價其業績的金融資產組合〔如第 4.2.2 段（2）所述〕，不是為收取合同現金流量，或既收取合同現金流量又出售金融資產而持有的。主體主要重點關注公允價值信息並使用該信息來評估資產的業績及作出決策。此外，符合為交易而持有定義的金融資產組合也並非為了收取合同現金流量或是既收取合同現金流量又出售金融資產而持有的。對於此類組合而言，收取合同現金流量對實現業務模式的目標而言只是附帶性質的活動。據此，此類金融工具組合必須以公允價值計量且其變動計入損益。

合同現金流量僅為本金及未償付本金金額之利息的支付

B4.1.7 第 4.1.1 段（2）規定，如果持有金融資產的業務模式目標為持有資產以收取合同現金流量，或者通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標，主體應當基於金融資產的合同現金流量特徵來對其進行分類，除非適用第 4.1.5 段。為實現這一目的，第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）所述的條件要求主體確定資產的合同現金流量是否僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。

B4.1.7A 僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的合同現金流量與基本借貸安排相一致。在基本借貸安排中，貨幣的時間價值（參見第 B4.1.9A 段至第 B4.1.9E 段）和信用風險的對價通常是最重要的

利息要素。然而，根據此類安排，利息同時可包括與特定時期內持有金融資產相關的其他基本借貸風險（如流動性風險）和成本（如管理費用）的對價。此外，利息也可包括與基本借貸安排相一致的利潤率。在極端經濟環境下，利息可以是負值——例如，如果金融資產的持有人或明或暗地對特定期間的貨幣存款進行支付（並且所支付的費用超過持有人就貨幣的時間價值、信用風險及其他基本借貸風險和成本所收取的對價）。然而，引入與基本借貸安排無關的合同現金流量風險敞口或波動性敞口（例如，權益價格或商品價格變動敞口）的合同條款，並未產生僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的合同現金流量。所源生或購買的金融資產可以是一項基本借貸安排，無論其法律形式是否為一項貸款。

B4.1.7B 根據第 4.1.3 段（1），本金是在初始確認時金融資產的公允價值。然而，本金金額可能在金融資產的存續期內發生變動（例如，如果存在本金的提前償付）。

B4.1.8 主體應當使用金融資產的計價貨幣來評估合同現金流量是否僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。

B4.1.9 槓桿是某些金融資產的合同現金流量特徵。槓桿增加了合同現金流量的可變性，結果使其不具有利息的經濟特徵。單獨的期權、遠期合同和掉期合同是包含此類槓桿特徵的金融資產的例子。因此，此類合同不滿足第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）所述的條件，且不得以攤餘成本進行後續計量或者以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益。

針對貨幣的時間價值的對價

B4.1.9A 貨幣的時間價值是僅針對時間的推移提供對價的利息

要素。也就是說，貨幣的時間價值並未對與持有金融資產相關的其他風險或成本提供對價。為評估特定要素是否僅針對時間的推移提供對價，主體應當運用判斷並考慮相關的因素，例如金融資產的計價貨幣以及利率設置的期間。

B4.1.9B 然而，在某些情況下，貨幣的時間價值要素可能會作出修正（即，不完善）。例如，如果金融資產的利率定期予以重設，但重設的頻率與利率的期限並錯配（例如，利率每月被重設為一年期利率），或者如果金融資產的利率定期重設為特定短期和長期利率的平均值，則屬於這種情況。在該情況下，主體必須對所作出的修正執行評估，以確定合同現金流量是否僅為本金及未付本金金額之利息的付款額。在某些情況下，主體將能夠通過對貨幣時間價值要素的定性評估作出判定，而在其他情況下，則可能有必要執行定量評估。

B4.1.9C 評估經修正的貨幣時間價值要素的目標在於，確定合同（未折現的）現金流量與若貨幣時間價值要素未作出修正時（未折現的）現金流量（即，基準現金流量）之間有何差異。例如，如果被評估的金融資產包含每月重設為一年期利率的浮動利率，則主體可將該金融資產與具有相同合同條款及相同信用風險的、但浮動利率每月重設為 1 個月利率的金融工具進行比較。如果經修正的貨幣時間價值要素可能導致合同（未折現的）現金流量顯著不同於（未折現的）基準現金流量，則該金融資產不符合第 4.1.2 段(2)和第 4.1.2A 段(2)所述的條件。為作出該判定，主體必須考慮經修正的貨幣時間價值在每一報告期間的影響以及在金融工具整個存續期內的累積影響。利率以上述方式重設的原因與該分析無關。如果幾乎不需要分析或不作分析也能夠明確被評估金融資產的合同（未折現）現金流量有可能（或不可能）與（未折現的）基準現金流量存在顯著差異，則主體無須執行詳盡的評估。

B4.1.9D 在評估經修正的貨幣時間價值要素時，主體必須考慮可能影響未來合同現金流量的因素。例如，如果主體評估一項 5 年期債券且該債券的浮動利率每 6 個月重設為 5 年期利率，主體不能簡單地因為執行評估當時的利率曲線表明 5 年期利率與 6 個月利率之間不存在顯著差異，便得出合同現金流量僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的結論。取而代之的是，主體必須同時考慮 5 年期利率與 6 個月利率之間的關係在工具存續期內是否可能發生變化，從而致使工具存續期內的合同（未折現的）現金流量可能與（未折現的）基準現金流量存在顯著差異。然而，主體必須僅考慮合理可能發生的情形，而無須考慮每一種可能的情況。如果主體得出結論認為合同（未折現的）現金流量可能與（未折現的）基準現金流量存在顯著差異，則金融資產不符合第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）所述的條件，因此不得以攤餘成本計量或者以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益。

B4.1.9E 在某些地區，利率是由政府或監管機構設定。例如，此類政府對利率的調控可能是大範圍宏觀經濟政策的一部分或是為了鼓勵主體對特定經濟部門進行投資而引入的。在此類情況下，有時貨幣時間價值要素的目標並非僅對時間推移提供對價。但是，儘管存在第 B4.1.9A 段至第 B4.1.9D 段的規定，在應用第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）規定的條件時，如果受管制的利率所提供的對價與時間的推移大致相符、且並未提供與基本借貸安排不一致的合同現金流量風險敞口或波動性敞口，則該受管制的利率應被視為代表貨幣時間價值的要素。

導致合同現金流量的時間或金額變更的合同條款

B4.1.10 如果金融資產包含可能導致合同現金流量的時間或金

額變更的合同條款(例如,如果資產可在到期前償付或者可予展期),主體必須判定因該合同條款導致的工具整個存續期內可能產生的合同現金流量是否僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。為作出該判定,主體必須同時評估在合同現金流量變更之前及之後可能產生的合同現金流量。主體可能還需要評估將導致合同現金流量的時間或金額變更的任何或有事項(即,觸發事件)的性質。儘管或有事項的性質本身並非評估合同現金流量是否僅為本金及利息付款額的決定性因素,但可作為一項指標進行考慮。例如,將當債務人欠付特定數量的款項時利率將重設為較高利率的金融工具,與當指定的權益指數達到特定水平時利率將重設為較高利率的金融工具進行比較。鑒於欠付款項與信用風險增加之間的關係,前者更有可能出現工具整個存續期內的合同現金流量將僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的情況。(同時參見第 B4.1.18 段。)

B4.1.11 導致合同現金流量僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的合同條款示例如下:

(1) 浮動利率包含對貨幣的時間價值、與特定時期內未償付本金金額相關的信用風險(對信用風險的對價僅可在初始確認時確定,因此可能是固定的)及其他基本借貸風險和成本以及利潤率的對價;

(2) 合同條款允許發行人(即債務人)在到期前提前償付債務工具,或者允許持有人(即債權人)在到期前將債務工具賣還給發行人,並且提前償付金額實質上反映了尚未支付的本金及未償付本金金額之利息,其中可能包括為提前終止合同而支付的合理的額外補償;以及

(3) 合同條款允許發行人或持有人延長債務工具的合同期限(即,展期選擇權),並且展期選擇權的條款導致展期期間的合同現金流量僅為本金及未償付本金金額之利息的支付,其中可能包括為合

同展期而支付的合理的額外補償。

B4.1.12 儘管存在第 B4.1.10 段的規定，對於符合第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）所述條件的金融資產，但該金融資產並非僅因為合同條款允許或要求發行人在到期前提前償付債務工具或者允許（或要求）持有人在到期前將債務工具賣還給發行人而符合此類條件，如果滿足下列情形，則符合以攤餘成本計量或者以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的條件〔需滿足第 4.1.2 段（1）或第 4.1.2A 段（1）所述的條件〕：

（1） 主體按合同所載金額的溢價或折價取得或源生該金融資產；

（2） 提前償付金額實質上反映了合同所載金額及應計（但尚未支付）的合同利息，其中可能包括為提前終止合同而支付的合理的額外補償；以及

（3） 在主體初始確認該金融資產時，提前償付特徵的公允價值非常小。

B4.1.13 以下示例說明了合同現金流量僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的情況。該等示例並未涵蓋所有情形。

工具	分析
工具 A 工具 A 是一項具有固定到期日的債券。本金及未償付本金金額之利息的支付與發行該工具所用貨	合同現金流量僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。本金及未償付本金金額之利息的支付通過與非槓桿的通貨膨脹指數掛鈎，而將貨幣時間的價值重設為當前水平。換言之，該金融工具的利率反映的是

工具	分析
幣的通貨膨脹指數掛鈎。與通貨膨脹掛鈎未利用槓桿，並且對本金進行保護。	“真實的”利率。因此，利息金額是未償付本金金額的貨幣時間價值的對價。 然而，如果利息支付額與涉及債務人業績的另一變量（如，債務人的淨收益）掛鈎或者與權益指數掛鈎，則合同現金流量就不是本金及未償付本金金額之利息的支付（除非與債務人的業績掛鈎導致一項僅對金融工具信用風險的變化而向持有人作出補償的調整，致使合同現金流量僅為本金及利息的支付）。這是因為合同現金流量所反映的回報與基本借貸安排不一致（參見第 B4.1.7A 段）。
工具 B 工具 B 是一項具有固定到期日的浮動利率工具，其允許借款人在持續基礎上選擇市場利率。例如，在每一個利率重設日，借款人可以選擇為 3 個月期間支付 3 個月的倫敦銀行同業拆借利率（LIBOR），	只要金融工具存續期內支付的利息反映了對貨幣的時間價值、與該工具相關的信用風險及其他基本借貸風險和成本以及利潤率的對價（參見第 B4.1.7A 段），合同現金流量就僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。金融工具在存續期內對 LIBOR 利率重設的事實本身並未導致該工具不符合上述條件。 但是，如果借款人能夠選擇支付 1 個月的利率，而該利率每 3 個月重設一次，則利率重設的頻率與利率的期限並錯配。據此，

工具	分析
或為 1 個月期間支付 1 個月的 LIBOR。	貨幣的時間價值要素作出了修正。類似地，如果工具的合同利率是以超出工具剩餘存續期的期限為基礎（例如，如果一項 5 年期的工具支付浮動利率，該浮動利率定期重設但始終反映 5 年的到期期限），則貨幣的時間價值要素作出了修正。這是因為每一期間的應付利息與利息期間並不存在關聯。 在該情況下，主體必須從定性或定量的角度，通過比較合同現金流量與在所有方面均與該工具相同、但利率期限與利息期間相匹配的工具的合同現金流量進行評估，以確定現金流量是否僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。（但是，對於受管制的利率的指引，請參見第 B4.1.9E 段。） 例如，在評估一項 5 年期的支付浮動利率（浮動利率每 6 個月重設一次但始終反映 5 年的到期期限）的債券時，主體應考慮在所有其他方面均與該金融工具相同、但利率每 6 個月重設為 6 個月利率的金融工具的合同現金流量。 對於借款人能夠在出借人公佈的多個利率之間進行選擇的情況（例如，借款人可在出借人公佈的 1 個月浮動利率與 3 個月浮動利率之間進行選擇），適用相同的分析。

工具	分析
工具 C 工具 C 是一項具有固定到期日且支付浮動市場利率的債券。該浮動利率有上限規定。	只要利息反映了貨幣的時間價值、在工具存續期內與該工具相關的信用風險及其他基本借貸風險和成本以及利潤率的對價（參見第 B4.1.7A 段），則以下兩者的合同現金流量： （1） 固定利率金融工具，以及 （2） 浮動利率金融工具。 都是對本金及未償付本金金額之利息的支付額。 據此，將（1）和（2）相結合的工具（例如，具有利率上限的債券）可產生僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的現金流量。該合同條款通過設定利率波動的限制（如，利率的上下限）有可能減少現金流量的波動性，或者通過將固定利率變為浮動利率增加現金流量的波動性。
工具 D 工具 D 是一項具有完全追索權的貸款，並有抵押品作為擔保。	具有完全追索權的貸款存在抵押品這一事實本身並不影響對合同現金流量是否僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的分析。

工具	分析
工具 E 工具 E 由受監管的銀行發行且具有固定到期日。該工具支付固定利率，並且所有合同現金流量均無法自行確定。 然而，監管該發行人的法規允許或要求國家調解機構在特定情況下使特定工具（包括工具 E)持有人承擔損失。例如，如果國家調解機構確定發行人面臨嚴重財務困難、需要額外監管資本或者“經營失敗”，則國家調解機構有權下調工具 E 的票面價值或將其轉換成固定數量的發行人普通股。	持有人應當分析金融工具的合同條款，以確定其是否產生僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的現金流量，從而與基本借款安排相一致。 該分析不應考慮僅由於國家調解機構有權讓工具 E 持有人承擔損失而支付的金額。這是因為該權力及相應的付款額並非金融工具的合同條款。 與此相反，如果金融工具的合同條款允許或要求發行人或另一主體使持有人承擔損失（例如，通過下調票面價值或將該工具轉換成固定數量的發行人普通股），只要該等條款是真實的（即使該限定損失的情況發生的可能性極低），合同現金流量就並非僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。

B4.1.14 下述示例說明了合同現金流量並非僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的情況。該等示例並未涵蓋所有情形。

工具	分析
工具 F 工具 F 是一項可轉換成固定數量的發行人權益工具的債券。	債券持有人應對該可轉換債券執行整體分析。 合同現金流量並非本金及未償付本金金額之利息的支付，因為其反映的回報與基本借款安排不一致（參見第 B4.1.7A 段）；即，回報與發行人的權益價值掛鈎。
工具 G 工具 G 是一項支付逆向浮動利率的貸款（即，利率與市場利率呈負相關關係）。	合同現金流量並非僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。 利息金額不是對未償付本金金額的貨幣時間價值的對價。
工具 H 工具 H 是一項無限期金融工具，但發行人可在任何時候回購該工具，並向持有人支付票面金額加累計應付利息。 工具 H 按市場利率支付利息，但除非發行人能夠保持後續	合同現金流量並非為本金及未償付本金金額之利息的支付。這是因為發行人可能被要求延遲支付利息，而這些遞延利息金額並不產生額外利息。因此，利息金額不是未償付本金金額的貨幣時間價值的對價。 如果對遞延金額計息，則合同現金流量可能為本金及未償付本金金額之利息的支付。 工具 H 是無限期工具的事實本身並不

工具	分析
即付能力，否則利息無法支付。 遞延未付利息不產生額外的利息。	意味著合同現金流量並非為本金及未償付本金金額之利息的支付。實際上，永久性工具是具有連續性的（多項）展期選擇權。如果利息支付是強制性的並且必須無限期支付，則此類選擇權可能導致合同現金流量是本金及未償付本金金額之利息的支付。 另外，工具 H 可贖回的事實並不意味著合同現金流量並非為本金及未償付本金金額之利息的支付，除非贖回金額實質上並未反映對未償付本金及未償付本金金額之利息的支付。即使贖回金額包含因提前終止該工具而對持有人作出補償的金額，合同現金流量也可能為本金及未償付本金金額之利息的支付。（同時參見第 B4.1.12 段。）

B4.1.15 在某些情況下，金融資產可能具有被描述為本金和利息的合同現金流量，但該等現金流量並不代表本準則第 4.1.2 段（2）、第 4.1.2A 段（2）和第 4.1.3 段所述的對本金及未償付本金金額之利息的支付。

B4.1.16 如果金融資產代表對特定資產或現金流量的投資，從而合同現金流量並非僅為本金及未償付本金金額之利息的支付，則可能屬於這種情況。例如，如果合同條款規定，隨著使用特定收費公路的車輛數目增多，金融資產的現金流量將增加，則該等合同現金流量與基本借款安排不一致。因此，該工具不滿足第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）的條件。如果債權人的索償要求僅限於債務人的特定

資產或產生於特定資產的現金流量(例如，“無追索權”的金融資產)，則可能屬於這種情況。

B4.1.17 然而，金融資產不附有追索權的事實本身並不一定會妨礙該金融資產滿足第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）的條件。在此情況下，債權人需要評估(“看穿”)特定的標的資產或現金流量，以確定被分類的金融資產的合同現金流量是否是對本金及未償付本金金額之利息的支付。如果金融資產的條款產生任何其他現金流量，或者以一種與代表本金和利息的支付不一致的方式限制了現金流量，則該金融資產不滿足第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）的條件。無論標的資產是金融資產還是非金融資產，這本身並不影響該項評估。

B4.1.18 合同現金流量特徵如果僅對金融資產的合同現金流量構成極少影響，則不會影響金融資產的分類。為作出該判定，主體必須考慮合同現金流量特徵在每一報告期間的潛在影響以及在金融工具整個存續期內的累積影響。此外，如果合同現金流量特徵（在單一報告期間或累積而言）並非對合同現金流量構成極少影響、但該現金流量特徵是不真實的，則也不影響金融資產的分類。如果現金流量特徵僅在極端罕見、顯著異常和幾乎不可能發生的事件發生時才影響工具的合同現金流量，則該現金流量特徵是不真實的。

B4.1.19 在幾乎每項貸款交易中，債權人的金融工具均會相對於債務人的其他債權人持有的工具進行分級。對於次級於其他工具的工具，如果債務人不付款是對合同的違約，並且即使在債務人破產的情況下持有人也擁有收取本金及未償付本金金額之利息的合同權利，則該工具可能具有本金及未償付本金金額之利息的支付的合同現金流量。例如，一項將其債權人列為一般債權人的應收帳款符合具有本金及未償付本金金額之利息的支付的條件。即使債務人簽出的貸款存

在抵押，從而在債務人破產時其貸款持有人可優先於一般債權人要求索償（但並不影響一般債權人收取尚未支付的本金及其他應付金額的合同權利），也屬於這種情況。

合同掛鈎工具

B4.1.20 在某些類型的交易中，發行人可利用產生信用風險集中的多個合同掛鈎工具（分級）來安排向金融資產持有人付款的優先次序。每一分級均具有一個附屬等級，其指定了由發行人產生的現金流量分配到特定分級的次序。在這種情況下，對於某一分級的持有人，僅當發行人產生足夠的現金流量以滿足更高等級分級時，才具有收取本金及未償付本金金額之利息的支付的權利。

B4.1.21 在此類交易中，僅當符合下列情形時，某一分級才具有支付本金及未償付本金金額之利息的現金流量特徵：

（1） 出於分類目的而評估的分級的合同條款（在未看穿標的金融工具組合的情況下），產生僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的現金流量（例如，該分級的利率未與商品指數掛鈎）；

（2） 標的金融工具組合具有第 B4.1.23 段和第 B4.1.24 段所述的現金流量特徵；以及

（3） 該分級所固有的標的金融工具組合信用風險敞口，等於或小於標的金融工具組合本身的信用風險敞口（例如，出於分類目的而評估的分級的信用評級，等於或高於為標的金融工具組合進行融資的單一分級所適用的信用評級）。

B4.1.22 主體必須看穿標的工具組合，直至其能夠識別產生（而非轉移）現金流量的標的工具組合。這是一個標的金融工具組合。

B4.1.23 標的組合必須包含產生僅為本金及未償付本金金額之

利息的支付的現金流量的一項或多項工具。

B4.1.24 標的工具組合同時可包括下列工具：

（1） 降低第 B4.1.23 段所述工具的現金流量的波動性，以及當與第 B4.1.23 段所述的工具相結合時，導致僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的現金流量（例如，利率上限或下限，或者降低第 B4.1.23 段所述的部分或全部工具的信用風險的合同）；或者

（2） 使各分級的現金流量與第 B4.1.23 段所述的標的工具組合的現金流量保持一致，以解決因且僅因下列各項導致的差異：

① 利率是固定的還是浮動的；

② 用於對現金流量進行計價的貨幣，包括該貨幣的通貨膨脹因素；或者

③ 現金流量的時間。

B4.1.25 如果組合中任何工具都不滿足第 B4.1.23 段或第 B4.1.24 段所述的條件，則不滿足第 B4.1.21 段（2）的條件。在執行該項評估時，可能無須針對組合中的具體每一項工具執行詳盡分析。但是，主體必須運用判斷及執行充分的分析，以確定組合中的工具是否滿足第 B4.1.23 段至第 B4.1.24 段的條件。（同時參見 B4.1.18 段中關於僅構成極少影響的合同現金流量特徵的指引。）

B4.1.26 如果持有人無法在初始確認時依據第 B4.1.21 段中的條件進行評估，則該分級必須以公允價值計量且其變動計入損益。如果標的工具組合在初始確認後發生變化，以至於該組合可能不滿足第 B4.1.23 段至第 B4.1.24 段所述的條件，則該分級不滿足第 B4.1.21 段的條件且必須以公允價值計量且其變動計入損益。然而，如果標的組合包含的工具由不符合第 B4.1.23 段至第 B4.1.24 段所述條件的資產進行擔保，則在應用本段的規定時，不應考慮是否有能力擁有此類資

產，除非主體購買該分級的意圖是旨在控制擔保品。

將金融資產或金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益的選擇權（第4.1部分和第4.2部分）

B4.1.27 在滿足第 4.1.5 段和第 4.2.2 段所述條件的情況下，本準則允許將一項金融資產、一項金融負債或者一組金融工具（金融資產、金融負債或者金融資產及負債）指定為以公允價值計量且其變動計入損益，前提是這樣做能夠提供更相關的信息。

B4.1.28 主體將一項金融資產或金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益的決定類似於一項會計政策選擇（但與會計政策選擇不同的是，其並不要求對所有類似的交易一致應用）。當主體作出這一選擇，《國際會計準則第 8 號》第 14 段（2）要求所選擇的政策能使財務報表提供有關交易、其他事項及情況對主體財務狀況、經營成果或現金流量影響的可靠且更相關的信息。例如，在將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益時，第 4.2.2 段闡述了能夠滿足更相關的信息要求的兩種情形。據此，為了根據第 4.2.2 段選擇此類指定，主體需要說明其能夠符合該兩種情形之一（或兩者皆符合）。

消除或顯著減少會計錯配的指定

B4.1.29 金融資產或金融負債的計量及其價值變動確認的分類，取決於該項目的分類以及該項目是否屬於被指定的套期關係的一部分。該等要求可能會產生確認或計量的不一致（有時稱為“會計錯配”）。例如，如果不作出以公允價值計量且其變動計入損益的指定，某項金融資產的後續計量可能是以公允價值計量且其變動計入損益，而主體認為與之相關的負債則以攤餘成本進行後續計量（其公允價值變動不予確認）。在這種情況下，主體可得出結論認為，如果該項資

產和負債同時均以公允價值計量且其變動計入損益，則財務報表將能提供更相關的信息。

B4.1.30 下述示例反映了在甚麼情況下該條件能夠滿足。在所有情況下，僅當滿足第 4.1.5 段或第 4.2.2 段（1）所述的原則時，主體才可利用該條件將金融資產或金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益：

（1） 主體擁有保險合同負債，該等負債的計量包含當前的信息（《國際財務報告準則第 4 號》第 24 段所允許的），並且主體認為與之相關的金融資產將以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益或者以攤餘成本計量。

（2） 主體擁有的金融資產、金融負債或者金融資產及負債承擔的共同風險（如，利率風險），導致其公允價值變動的方向相反並且可相互抵銷。但是，僅有部分工具（例如，衍生工具，或被歸類為為交易而持有的工具）是以公允價值計量且其變動計入損益。由於不滿足第 6.4.1 段中有效套期的要求，從而不滿足套期會計的要求，則可能屬於此種情況。

（3） 主體擁有的金融資產、金融負債或者金融資產及負債承擔的共同風險（如，利率風險），導致其公允價值變動的方向相反並且可相互抵銷，而所有金融資產或金融負債由於不是以公允價值計量且其變動計入損益，從而不符合被指定為套期工具的條件。而且由於未運用套期會計，利得和損失的確認存在明顯不一致。例如，主體通過發行上市債券為一組特定貸款提供融資，且債券與貸款的公允價值變動可相互抵銷。此外，如果主體定期買賣該債券但是很少（即使有過的話）買賣該貸款，則同時以公允價值計量且其變動計入損益的方式報告該貸款和債券，將消除兩者均以攤餘成本計量且每次回購債券時確認一項利得或損失所導致的利得和損失確認時間的不一致。

B4.1.31 在上段所述的情況下，在初始確認時將原本並非按此方式計量的金融資產和金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益，可以消除或顯著減少計量或確認的不一致並提供更相關的信息。出於實務考慮，主體無須在同一時點訂立產生計量或確認不一致的資產和負債。允許存在合理的延期，如果假如每項交易均在初始確認時被指定為以公允價值計量且其變動計入損益，並且在當時任何餘下的交易均預期會發生，則交易時間允許存在合理的延期。

B4.1.32 如果該指定不能消除或顯著減少不一致，從而無法提供更相關的信息，則不允許僅將部分引起不一致的金融資產和金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益。但是，如果該指定能顯著減少（並且有可能比其他允許的指定更多地減少）不一致，則允許僅將一部分類似的金融資產或金融負債進行指定。例如，假定主體擁有許多類似的金融負債（總金額為 CU100）並同時擁有許多類似的金融資產（總金額為 CU50），但兩者按不同的基礎計量。主體可通過在初始確認時將全部資產和一部分負債（例如，合計金額為 CU45 的單項負債）指定為以公允價值計量且其變動計入損益，以顯著減少計量的不一致。但是，由於以公允價值計量且其變動計入損益的指定只能應用於一項金融工具的整體，因此在本例中，主體必須指定一項或多項負債的整體。主體不能指定負債的某一組成部分（例如，僅受一種風險影響的價值變動，如基準利率變動）或負債的某一比例部分。

在公允價值基礎上管理及評價其業績的一組金融負債或一組金融資產和金融負債

B4.1.33 主體可通過以公允價值計量且其變動計入損益的方式管理及評價一組金融負債或一組金融資產和金融負債的業績，從而提供更相關的信息。在該情況下，應著重關注主體管理和評價業績的方

式，而非主體金融工具的性質。

B4.1.34 例如，如果符合第 4.2.2 段（2）的原則，並且主體擁有共同承擔一項或多項風險的金融資產和金融負債，而該等風險依照書面的資產和負債管理政策在公允價值基礎上進行管理及評價，則主體可利用該條件將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益。例如，主體發行包含多項嵌入衍生工具的“結構性產品”，並且通過使用衍生和非衍生金融工具的組合以公允價值為基礎管理相應的風險。

B4.1.35 如上所述，該條件取決於主體管理及評價所考慮的一組金融工具業績的方式。因此，（根據初始確認時指定的要求）基於該條件將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益的主體，應當對所有符合條件的集中進行管理和評價的金融負債均作出這一指定。

B4.1.36 主體策略的書面文件無須詳盡無遺，但應當能夠足以說明符合第 4.2.2 段（2）的規定。此類書面文件無須針對每一單獨項目提供，但是在組合層面上可能需要提供。例如，如果經主體關鍵管理人員批准的部門業績管理系統明確指出其業績是在該基礎上進行評價，則無須提供進一步的書面文件說明符合第 4.2.2 段(2)的規定。

嵌入衍生工具（第4.3部分）

B4.3.1 如果主體成為混合合同的一方，而主合同並非屬於本準則範圍的資產，則第 4.3.3 段要求主體識別所有嵌入衍生工具、評估其是否需要與主合同分拆、並且對於需與主合同分拆的嵌入衍生工具，在初始確認時以公允價值計量，並且後續以公允價值計量且其變動計入損益。

B4.3.2 如果主合同並無明確或事先確定的到期日，並且代表主體淨資產中的剩餘權益，則該主合同的經濟特徵和風險屬於權益工具的經濟特徵和風險，而嵌入衍生工具則需要具有與同一主體相關的權益特徵才能被視為與主合同緊密相關。如果主合同不是一項權益工具並且符合金融工具的定義，則其經濟特徵和風險為債務工具的經濟特徵和風險。

B4.3.3 嵌入的非期權衍生工具（如，嵌入的遠期合同或互換合同）應當基於其列明或隱含的實質性條款從主合同中分拆，從而使其在初始確認時公允價值為零。基於期權的嵌入衍生工具（如，嵌入的看跌期權、看漲期權、上限、下限或互換）應當基於期權特徵的明確條款從主合同中分拆。主合同的初始帳面金額為分拆出嵌入衍生工具後的剩餘金額。

B4.3.4 通常，將單一混合合同中的多項嵌入衍生工具視為一項單獨的複合嵌入衍生工具進行處理。然而，歸類為權益（參見《國際會計準則第 32 號》）的嵌入衍生工具應與歸類為資產或負債的嵌入衍生工具分開核算。此外，如果某一混合合同擁有與不同風險敞口相關的多項嵌入衍生工具，並且該等衍生工具易於分拆且相互獨立，則該等嵌入衍生工具應當分別進行核算。

B4.3.5 在下列示例中，嵌入衍生工具的經濟特徵和風險並非與主合同緊密相關〔參見第 4.3.3 段（1）〕。在這些示例中，假定符合第 4.3.3 段（2）和（3）的條件，則主體應將嵌入衍生工具與主合同分開核算。

（1） 嵌入某項工具的看跌期權，其使得持有人有權要求發行人以一定金額的現金或其他資產回購該項工具——其中現金或其他資產的金額隨著某一權益或商品價格或者指數的變動而變化，該看跌

期權並非與主債務工具緊密相關。

（2） 債務工具剩餘期限展期的選擇權或自動展期條款並非與主債務工具緊密相關，除非在展期的同時將利率調整至與當前市場利率大致相當的水平。如果主體發行一項債務工具且該債務工具的持有人向第三方簽出一項針對該債務工具的看漲期權，倘若發行人在行使看漲期權後可被要求參與或協助債務工具的重新流通，則發行人應將該看漲期權視為債務工具到期期限的展期。

（3） 嵌入主債務工具或保險合同並與權益指數掛鈎的利息或本金付款額（利息或本金的金額與權益工具價值掛鈎）並非與主工具緊密相關，因為主工具和嵌入衍生工具的固有風險並不相似。

（4） 嵌入主債務工具或保險合同並與商品指數掛鈎的利息或本金付款額〔利息或本金的金額與商品（如黃金）價格掛鈎〕並非與主工具緊密相關，因為主工具和嵌入衍生工具的固有風險並不相似。

（5） 嵌入主債務合同或主保險合同的看漲期權、看跌期權或提前償付選擇權並非與主合同緊密相關，除非：

① 在每一行權日，該期權的行權價格大致等於主債務工具的攤餘成本或主保險合同的帳面金額；或者

② 提前償付選擇權的行權價格按大致相當於主合同剩餘存續期損失利息的現值向出借人作出補償。損失利息通過提前償付的本金金額乘以利率差額計算得出。如果主體將提前償付的本金金額在主合同的剩餘存續期內再投資於類似合同，則利率差額將是主合同的實際利率超過在提前償付日主體將收取的實際利率的部分。

在按照《國際會計準則第 32 號》分拆可轉換債務工具的權益要素之前，評估看漲期權或看跌期權是否與主債務合同緊密相關。

（6） 嵌在主債務工具中、並允許一方（“受益人”）將（受益人可能並未擁有的）特定參照資產的信用風險轉移給另一方（“擔保人”）的信用衍生工具，並非與主債務工具緊密相關。該信用衍生

工具允許擔保人承擔與其並未直接擁有的參照資產相聯繫的信用風險。

B4.3.6 混合工具的一個例子是：一項金融工具賦予持有人將該金融工具回售給發行人以換取一定金額的現金或其他金融資產的權利，並且此現金或其他金融資產的金額隨著可能上下波動的權益指數或商品指數的變動而變化（“可回售工具”）。除非發行人在初始確認時將該可回售工具指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債，否則發行人需要按照第 4.3.3 段的要求分拆嵌入衍生工具（即，與指數掛鈎的本金付款額），因為根據第 B4.3.2 段的規定，主合同是一項債務工具，而根據第 B4.3.5 段（1）的規定，與指數掛鈎的本金付款額並非與主債務工具緊密相關。由於本金付款額可能會增加或減少，該嵌入衍生工具是一項非期權衍生工具，其價值與基礎變量掛鈎。

B4.3.7 對於可隨時回售以獲得與一定比例份額的主體淨資產價值等值現金的可回售工具（例如，開放式共同基金單位或某些單位連結投資產品），分拆嵌入衍生工具並對其每一組成部分進行核算的影響是：如果持有人行使其權利，將工具回售給發行人，則混合工具在報告期末應按應付的贖回金額來計量。

B4.3.8 在下列示例中，嵌入衍生工具的經濟特徵和風險與主合同的經濟特徵和風險緊密相關。在這些示例中，主體不應將嵌入衍生工具和主合同分開核算。

（1） 以利率或利率指數為基礎標量並且能改變帶息主債務合同或保險合同原本所支付或收取的利息額的嵌入衍生工具，與主合同緊密相關，除非混合合同的結算方式使得持有人不能收回幾乎所有已確認的投資、或者嵌入衍生工具能夠使持有人在主合同上的初始報酬

率至少加倍，並能夠使回報率至少達到與主合同條款相同的合同的市場報酬率的兩倍。

（2） 債務合同或保險合同中的嵌入利率下限或利率上限，只要在金融工具發行時，該利率上限等於或高於市場利率且利率下限等於或低於市場利率，並且該利率上限或下限與主合同之間不存在槓桿關係，則該利率上限或下限與主合同緊密相關。類似地，合同中包含的購買或出售某項資產（例如，某一商品）的條款，如果設定了為該資產將支付或收取的價格上限和下限，並且在開始時該價格上限和下限均為價外且與主合同不存在槓桿關係，則該條款與主合同緊密相關。

（3） 嵌入主債務工具（如，雙重貨幣債券）的、並產生以外幣計價的本金或利息付款額流量的嵌入外幣衍生工具，與主債務工具緊密相關。此類衍生工具不應與主合同分拆，因為《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》規定，貨幣性項目的外幣折算利得和損失應計入損益。

（4） 主合同是保險合同或非金融工具（如，以外幣標價的非金融項目買賣合同）中的嵌入外幣衍生工具，如果與主合同不存在槓桿關係、不包含期權特徵、並且規定付款額以下述任意一種貨幣計價，則該嵌入外幣衍生工具與主合同緊密相關：

① 任何主要合同方的功能貨幣；

② 國際商業交易中慣常用以對所獲得或交付的相關商品或服務進行標價的貨幣（如，對原油交易進行標價的美元）；或者

③ 在交易所處的經濟環境中，買賣非金融項目的合同通常使用的貨幣（如，在當地的商業交易或對外貿易中通常使用的相對穩定以及流動性較好的貨幣）。

（5） 利息剝離或本金剝離的主合同中嵌入的提前償付選擇權，與主合同緊密相關，前提是：①最初是通過分拆收取金融工具合同現

金流量的權利而形成的，並且該金融工具本身不包含嵌入衍生工具；並且②不包含任何未在原主債務合同中列示的條款。

（6） 主租賃合同的嵌入衍生工具如果屬於下述三者之一，則與主合同緊密相關：①與通貨膨脹有關的指數，例如與消費者物價指數掛鈎的租賃付款額指數（該租賃不是槓桿租賃，且該指數與主體自身經濟環境中的通貨膨脹有關）；②基於相關銷售額的或有租金；或③基於可變利率的或有租金。

（7） 嵌入主金融工具或主保險合同的投資連結特徵，如果單位計價付款額以反映基金資產公允價值的現行單位價值計量，則該投資連結特徵與主金融工具或主保險合同緊密相關。投資連結特徵是一項要求付款額以內部或外部投資基金單位表示的合同條款。

（8） 嵌入主保險合同中的衍生工具，如果與主保險合同互相依賴以至於主體（在不考慮主合同的情況下）無法單獨計量該嵌入衍生工具，則該嵌入衍生工具與保險主合同緊密相關。

包含嵌入衍生工具的金融工具

B4.3.9 如第 B4.3.1 段所述，如果主體成為混合合同的一方，而主合同並非屬於本準則範圍內的資產且包含一項或多項嵌入衍生工具，則第 4.3.3 段要求主體識別所有此類嵌入衍生工具、評估其是否需要與主合同分拆、並且對於需與主合同分拆的嵌入衍生工具，在初始確認和後續計量時均應以公允價值計量。與整項金融工具均以公允價值計量且其變動計入損益相比，上述要求可能更為複雜或導致可靠性更差的計量。為此，本準則允許主體將整項混合合同指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

B4.3.10 無論第 4.3.3 段是否要求嵌入衍生工具從主合同中分拆或禁止進行分拆，均可作出這一指定。但是，如果符合第 4.3.5 段（1）

和（2）所述的情形，則應用第 4.3.5 段將混合合同指定為以公允價值計量且其變動計入損益並不合理，因為這種做法未能減少複雜性或增加可靠性。

嵌入衍生工具的重估

B4.3.11 第 4.3.3 段規定，當主體首次成為合同的一方時，主體應當評估是否需要將嵌入衍生工具從主合同中分拆並作為一項衍生工具核算。禁止後續重估，除非因合同條款變化導致原本合同所要求的現金流量發生顯著改變。主體通過考慮與嵌入衍生工具、主合同或兩者相關的預期未來現金流量的變化程度及該變化相對於合同之前預期的現金流量的重要程度，來確定現金流量的改變是否顯著。

B4.3.12 第 B4.3.11 段不適用於在下列情形中取得的合同中的嵌入衍生工具：

（1） 企業合併（參見《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》中的定義）；

（2） 《國際財務報告準則第 3 號》應用指南第 1 至 4 段規定的，同一控制下的主體或業務的合併；或者

（3） 《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》所定義的合營企業的成立。

或上述各項在購買日可能進行的重估[3]。

---

3 《國際財務報告準則第 3 號》闡述了企業合併中附有嵌入衍生工具的合同的購買。

金融資產的重分類（第4.4部分）

金融資產的重分類

B4.4.1 第 4.4.1 段規定，如果主體變更其管理金融資產的業務模式，主體應當對相關的金融資產作出重分類。預計此類變更極不常見。此類變更必須由主體的高層管理人員基於外部或內部變化而決定，且必須對主體的經營非常重要及能夠向外部各方證實。據此，僅當主體開始或停止開展某項對其經營而言重要的活動時（例如，當主體收購、處置或終止某一業務線時），主體的業務模式才會發生變更。業務模式變更的例子包括：

（1） 主體擁有為在短期內出售而持有的商業貸款組合。主體收購了一家管理商業貸款的公司，該公司的業務模式是為收取合同現金流量而持有貸款。該商業貸款組合不再是為出售而持有，並且該組合現在與所取得的商業貸款一同管理，都是為收取合同現金流量而持有的資產。

（2） 某金融服務公司決定終止其零售抵押業務。該業務不再接受新業務，並且該金融服務公司正在積極尋求出售其抵押貸款組合。

B4.4.2 主體業務模式目標的變更必須在重分類日之前生效。例如，如果某金融服務公司決定於 2 月 15 日終止其零售抵押業務，則必須在 4 月 1 日（即，主體下一個報告期間的首日）對所有受影響的金融資產進行重分類，據此，在 2 月 15 日之後，主體不得接受新的零售抵押業務或另外從事與之前業務模式相一致的活動。

B4.4.3 下述各項並非業務模式變更：

（1） 與特定金融資產相關的意圖改變（即使在市場狀況發生重大變化的情況下）。

（2） 金融資產特定市場的暫時性消失。

（3） 金融資產在具有不同業務模式的主體各部分之間的轉移。

計量（第5章）

初始計量（第5.1部分）

B5.1.1 金融工具在初始確認時的公允價值通常為交易價格（即，所支付或收取的對價的公允價值，同時參見 B5.1.2A 段和《國際財務報告準則第 13 號》）。但是，如果所支付或收取的對價的一部分並不針對該金融工具，則主體應當計量該項金融工具的公允價值。例如，不帶息的長期貸款或應收款項的公允價值可以按所有未來現金收款的現值計量，該現值應採用具有類似信用等級的類似工具（在幣種、期限、利率類型及其他因素等方面相似）的當前市場利率進行折現。任何額外的借出金額均為一項費用或收益的扣減，除非其符合某些其他類型資產的確認條件。

B5.1.2 如果主體源生一項以場外利率計息的貸款（例如，當類似貸款的市場利率為 8%時，該項貸款的利率為 5%），並收取一筆前端費用作為補償，則主體應按公允價值（即，扣除主體收取的費用後的淨額）確認此項貸款。

B5.1.2A 金融工具在初始確認時公允價值的最佳證據通常是其交易價格（即，所支付或收取的對價的公允價值，同時參見《國際財務報告準則第 13 號》）。如果主體判定在初始確認時的公允價值不同於交易價格（如第 5.1.1A 段所述），則主體應在當日按下列方式核算該項工具：

（1） 採用第 5.1.1 段所規定的計量方法——如果公允價值可通過某一相同資產或負債在活躍市場中的報價（即，第一層次輸入值）

加以證明，或是基於僅使用源自可觀察市場資料的估值技術。主體應將初始確認時的公允價值與交易價格之間的差額確認為一項利得或損失。

（2）在所有其他情況下，採用第 5.1.1 段所規定的計量方法，並調整為對初始確認時公允價值與交易價格之間的差額進行遞延。在初始確認後，主體確認為利得或損失的遞延差額，應僅限於因市場參與者對該資產或負債進行定價時所考慮的某項因素（包括時間）發生變化而導致的差異。

後續計量（第5.2部分和第5.3部分）

B5.2.1 如果之前確認為一項金融資產的金融工具是以公允價值計量且其變動計入損益，並且其公允價值降至零以下，則該項金融工具屬於按照第 4.2.1 段計量的金融負債。但是，如果混合合同的主合同屬於本準則範圍內的資產，則該混合合同始終應當按照第 4.3.2 段的規定進行計量。

B5.2.2 以下示例說明了在根據第 5.7.5 段或第 4.1.2A 段，對以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產進行初始和後續計量時，應當如何核算交易費用。主體以 CU100 購買一項金融資產，並發生 CU2 的佣金。在初始計量時，主體按 CU102 確認該項資產。第二天即報告期末，該資產的市場報價為 CU100。如果售出該項資產，則主體需支付 CU3 的佣金。主體應在當日按 CU100 確認該項資產（不考慮可能產生的銷售佣金），並在其他綜合收益中確認金額為 CU2 的損失。如果該項金融資產根據第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益，則交易費用應採用實際利率法攤銷計入損益。

B5.2.2A 第 B5.1.2A 段所述的金融資產或金融負債的後續計量

以及利得和損失的後續確認，應當與本準則的要求相一致。

權益工具投資及針對此類投資的合同

B5.2.3 所有權益工具投資及針對此類工具的合同均必須以公允價值計量。但是，在少數情況下，成本可能是對公允價值的適當估計。如果可用於公允價值計量的近期信息不充分，或者可能由於公允價值的估計數範圍很廣，而成本能夠反映該範圍內公允價值的最佳估計，則可能屬於這種情況。

B5.2.4 表明成本可能並不代表公允價值的指標包括：

（1） 與預算、計劃或階段性目標相比，被投資方的業績發生了顯著變化。

（2） 有關被投資方的技術產品能夠實現階段性目標的預期發生了變化。

（3） 被投資方的權益、產品或潛在產品的市場發生了顯著變化。

（4） 全球經濟或被投資方經營所處的經濟環境發生了顯著變化。

（5） 可比主體的業績或整體市場所顯示的估值結果發生了顯著變化。

（6） 被投資方的內部事務（例如，舞弊、商業糾紛、訴訟、管理層變動或戰略變更）。

（7） 被投資方權益的外部交易所提供的證據，無論是由被投資方發生的外部交易（例如，新發行的權益）或是第三方之間權益工具的轉讓。

B5.2.5 第 B5.2.4 段所列的清單並非詳盡無遺。主體應當使用在初始確認日之後可獲得的有關被投資方業績和經營狀況的所有信息。

如果存在任何上述的相關因素，則可能表明成本並不代表公允價值。在該情況下，主體必須計量公允價值。

B5.2.6 成本在任何情況下均不是對有報價權益工具投資（或針對有報價權益工具的合同）的公允價值的最佳估計。

攤餘成本計量（第5.4部分）

實際利率法

B5.4.1 在應用實際利率法時，主體應識別構成金融工具實際利率組成部分的費用。關於金融服務的費用的描述可能無法表明所提供服務的性質和實質。構成金融工具實際利率組成部分的費用應作為實際利率的調整處理，除非該金融工具是以公允價值計量，且公允價值的變動計入損益。在該情況下，此類費用應在金融工具初始確認時確認為收入或費用。

B5.4.2 構成金融工具實際利率組成部分的費用包括：

（1） 主體收取的涉及形成或購買某項金融資產的辦理費。此類費用可包括對相關活動的報酬（例如，評價借款人的財務狀況、評價並記錄各類擔保、擔保品和其他擔保安排、議定金融工具的條款、編製和處理相關文件以及達成交易）。此類費用對於形成對相應金融工具的涉入而言是不可或缺的。

（2） 主體收取的用以源生某項貸款的承諾費（如果該貸款承諾不按照第4.2.1段(1)計量，且主體很可能會簽訂特定的借款安排）。此類費用應被視為對持續涉入金融工具的購買過程而支付的報酬。如果該承諾在主體發放貸款前失效，則相關費用應在承諾的到期日確認為收入。

（3） 為發行以攤餘成本計量的金融負債而支付的辦理費。此類費用對於形成對金融負債的涉入而言是不可或缺的。主體應將構成

該金融負債實際利率組成部分的費用和成本，與涉及提供服務（例如，投資管理服務）之權利的辦理費和交易費用區分開來。

B5.4.3 不構成金融工具實際利率的組成部分且應當按照《國際財務報告準則第 15 號》核算的費用包括：

（1） 為貸款提供服務而收取的費用；

（2） 源生某項貸款的承諾費〔如果該貸款承諾不按照第 4.2.1 段（1）計量，且不太可能簽訂特定的借款安排〕；以及

（3） 主體因安排某項貸款且主體自身不保留該貸款組合的任何部分（或保留該貸款組合的一部分並採用與其他參與者針對類似風險使用的相同實際利率）而收取的貸款銀團費用。

B5.4.4 在應用實際利率法時，主體通常應在該金融工具的預計存續期間內，對實際利率計算中包括的各項費用、支付或收取的貼息、交易費用及其他溢價或折價進行攤銷。但是，如果該等費用、已付或已收的貼息、交易費用、溢價或折價涉及的期間更短，則應採用該更短期間進行攤銷。與該等費用、支付或收取的貼息、交易費用、溢價或折價相關的變量在金融工具預計到期日前按市場利率進行重新定價，則屬於這種情況。在該情況下，適當的攤銷期間應為截至下一個重新定價日的期間。例如，如果某項浮動利率金融工具的溢價或折價反映該項金融工具自上一個付息日起所計提的利息或自浮動利率重設為市場利率時起市場利率所發生的變化，則應在截至下一個浮動利率重設為市場利率之日的期間內進行攤銷。這是因為溢價或折價與截至下一個利率重設日的期間相關，由於在該日，該溢價或折價所涉及的變量（即，利率）將重設為市場利率。但是，如果該溢價或折價是源自對該金融工具指定的浮動利率的信用利差的變化、或無須重設為市場利率的其他變量，則應在該金融工具的預計存續期間內進行攤銷。

B5.4.5 對於浮動利率金融資產和浮動利率金融負債，為反映利息的市場利率波動而對現金流量進行的定期重估將改變實際利率。如果浮動利率金融資產或浮動利率金融負債按到期時應收或應付的本金金額進行初始確認，則未來的利息付款額的重估通常不會對該資產或負債的帳面金額產生任何重大影響。

B5.4.6 如果主體修正了其對付款額或收款額的估計（按照第5.4.3段的規定所作的修正以及對預期信用損失估計的變動除外），則主體應當調整金融資產的帳面總額或金融負債（或一組金融工具）的攤餘成本，以反映實際和經修正的預計合同現金流量。主體應將金融資產的帳面總額或金融負債的攤餘成本重新計算為按該金融工具的原實際利率（或所購買或源生的已發生信用減值的金融資產的經信用調整的實際利率）或如適用，根據第6.5.10段計算的經修正的實際利率折現的預計未來合同現金流量的現值。相關調整額應作為收益或費用計入損益。

B5.4.7 在某些情況下，金融資產由於信用風險非常高，且在購買時是以大幅折扣取得時，因而在初始確認時被視為已發生信用減值。對於所購買或源生的在初始確認時已發生信用減值的金融資產，在計算經信用調整的實際利率時，主體需要將初始的預期信用損失納入預計現金流量。但是，這並不意味著僅因為金融資產在初始確認時有較高的信用風險，就應當採用經信用調整的實際利率。

交易費用

B5.4.8 交易費用包括支付給代理（包括擔任銷售代理的僱員）、諮詢顧問、經紀人和交易商的費用和佣金、監管機構和證券交易所徵收的費用以及轉讓稅費等。交易費用不包括債券的溢價或折價、融資成本或內部管理和持有成本。

核銷

B5.4.9 核銷可涉及金融資產整體或其中一部分。例如，主體計劃執行某項金融資產的擔保品，並預期通過該擔保品只能收回該金融資產不超過 30%的金額。如果主體不存在合理預期能夠收回源自該金融資產的更多現金流量，則應當核銷該金融資產剩餘 70%的金額。

減值（第5.5部分）

組合和單項評估基礎

B5.5.1 為滿足在自初始確認後信用風險顯著增加時確認整個存續期預期信用損失的目標，可能有必要通過考慮表明諸如一組金融工具或其細分組別的信用風險顯著增加的信息，在組合基礎上評估信用風險是否顯著增加。這是為了確保即使在單項工具層次上無法獲得關於信用風險顯著增加的證據，主體也能夠滿足當信用風險顯著增加時確認整個存續期預期信用損失的目標。

B5.5.2 整個存續期預期信用損失預計一般應在金融工具逾期前確認。通常情況下，信用風險將在金融工具逾期前或觀察到其他借款人特定的履約滯後因素（例如，修訂條款或重組）時顯著增加。據此，如果在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得比逾期信息更具前瞻性的合理及可支持的信息，主體必須使用此類信息來評估信用風險的變化。

B5.5.3 但是，取決於金融工具的性質及針對特定組別金融工具可獲得的信用風險信息，對於單項金融工具，主體可能無法在金融工具逾期前識別出信用風險的顯著變化。對於諸如零售貸款等金融工具則可能屬於這種情況，直至客戶違反合同條款之前，針對單項工具定期獲取和監控的信用風險信息均很少更新或根本不作更新。如果在單

項金融工具逾期之前無法追蹤獲得其信用風險的變化，則僅基於單項金融工具層次上信用信息的損失準備將無法真實地反映自初始確認後信用風險的變化。

B5.5.4 在某些情況下，主體在無須付出不當成本或努力的情況下無法獲得在單項基礎上計量金融工具整個存續期預期信用損失的合理及可支持的信息。在該情況下，整個存續期預期信用損失應當在考慮綜合信用風險信息的組合基礎上確認。該綜合信用風險信息不僅必須包括逾期信息，而且還應包含所有相關的信用信息（包括前瞻性宏觀經濟信息），以使得出的結果類似於自初始確認後信用風險顯著增加時在單項工具層次上確認的整個存續期預期信用損失。

B5.5.5 為在組合基礎上確定信用風險是否顯著增加並確認損失準備的目的，主體可基於共同信用風險特徵對金融工具進行歸類，以協助執行有關分析從而使得及時識別信用風險的顯著增加。主體不應將具有不同風險特徵的金融工具歸為一類從而導致信息產生混淆。共同信用風險特徵的例子可包括但不限於：

（1） 工具類型；

（2） 信用風險評級；

（3） 擔保品類型；

（4） 初始確認日期；

（5） 剩餘到期期限；

（6） 行業；

（7） 借款人所處的地理位置；以及

（8） 擔保品相對於金融資產的價值，若這對拖欠發生的概率構成影響（例如，某些地區的無追索權貸款，或貸款與擔保品價值比率）。

B5.5.6 第 5.5.4 段要求針對自初始確認後信用風險顯著增加的所有金融工具確認整個存續期預期信用損失。為滿足這一目標，如果主體無法基於共同信用風險特徵對被視為自初始確認後信用風險顯著增加的金融工具進行歸類，則主體應當對被認定為信用風險已顯著增加的一部分金融資產確認整個存續期預期信用損失。為評估信用風險是否發生變化而在組合基礎上對金融工具的匯總分類，可能會隨時間的推移在獲得一組或單項金融資產的新信息時發生變化。

確認整個存續期預期信用損失的時點

B5.5.7 關於是否確認整個存續期預期信用損失的評估，應當基於自初始確認後發生拖欠的可能性或風險是否顯著增加（無論金融工具是否予以重新定價以反映信用風險的增加），而非基於在報告日有關金融資產發生信用減值或者實際發生拖欠的證據。一般而言，在金融資產發生信用減值或者實際發生拖欠前信用風險將顯著增加。

B5.5.8 對於貸款承諾，主體應考慮該貸款承諾涉及的貸款發生拖欠的風險的變化。對於財務擔保合同，主體則應考慮合同中特定債務人的拖欠風險的變化。

B5.5.9 自初始確認後信用風險變化的顯著性取決於初始確認時發生拖欠的風險。因此，就以絕對金額計量的給定的拖欠風險變化而言，初始確認時發生拖欠風險較低的金融工具與初始確認時發生拖欠風險較高的金融工具相比，其信用風險變化將更為顯著。

B5.5.10 對於具有類似信用風險的金融工具而言，工具的存續期越長，發生拖欠的風險就越高；例如，與預計存續期為 5 年的 AAA 級債券相比，預計存續期為 10 年的 AAA 級債券發生拖欠的風險將更高。

B5.5.11 鑒於預計存續期與發生拖欠的風險之間的關係，信用風險的變化無法簡單地通過比較發生拖欠的絕對風險隨時間推移的變化來進行評估。例如，如果一項預計存續期為 10 年的金融工具在初始確認時發生拖欠的風險，與後續期間其預計存續期僅剩 5 年時發生違約的拖欠相同，則可能表明信用風險增加。這是因為如果信用風險並未發生變化而金融工具更接近到期日，預計存續期內發生拖欠的風險通常會隨時間的推移而降低。然而，對於僅在臨近金融工具到期日時才具有重大付款義務的金融工具，發生拖欠的風險不一定會隨時間的推移而降低。在這種情況下，主體應同時考慮表明自初始確認後信用風險是否已顯著增加的其他定性因素。

B5.5.12 主體在評估金融工具的信用風險自初始確認後是否已顯著增加或者在計量預期信用損失時，可運用各種不同的方法。主體可針對不同的金融工具應用不同的方法。對於未將拖欠的明確概率作為輸入值的方法（例如，信用損失率法），若主體能夠將發生拖欠風險的變化與引致預期信用損失的其他因素（如，擔保品）的變動區分開來，並在作出評估時考慮下列各項，該方法也可能符合本準則的要求：

（1） 自初始確認後發生拖欠的風險的變化；

（2） 金融工具的預計存續期；以及

（3） 無須付出不當成本或努力便可獲得的、可能影響信用風險的合理及可支持的信息。

B5.5.13 用於確定金融工具的信用風險自初始確認後是否已顯著增加的方法，應當考慮金融工具（或一組金融工具）的特徵及類似金融工具過往的拖欠情況。儘管存在第 5.5.9 段的要求，對於拖欠情況並非集中在金融工具預計存續期特定時點的金融工具，在未來 12 個月內發生拖欠的風險的變化可作為整個存續期內發生拖欠的風險

變化的合理近似值。在該情況下，除非具體情況表明有必要針對整個存續期作出評估，否則主體可使用未來 12 個月內發生拖欠的風險的變化來確定自初始確認後信用風險是否已顯著增加。

B5.5.14 但是，對於某些金融工具或在某些情況下，使用未來 12 個月內發生拖欠的風險的變化來判定是否應當確認整個存續期預期信用損失可能並不恰當。例如，對於到期期限超過 12 個月的金融工具，如果存在下列情況，則未來 12 個月內發生拖欠的風險的變化可能並非確定該工具信用風險是否已增加的適當基礎：

（1） 金融工具僅承擔超過未來 12 個月期間的重大付款義務；

（2） 相關的宏觀經濟因素或其他與信用相關的因素發生的變化未能在未來 12 個月發生拖欠的風險中充分反映；或者

（3） 與信用相關的因素變化僅影響超過未來 12 個月期間的金融工具的信用風險（或造成更為顯著的影響）。

確定自初始確認後信用風險是否已顯著增加

B5.5.15 在確定是否需要確認整個存續期預期信用損失時，主體應當根據第 5.5.17 段（3）考慮無須付出不當成本或努力便可獲得的及可能影響金融工具信用風險的合理及可支持的信息。主體在確定自初始確認後信用風險是否已顯著增加時，無須完整無遺地搜尋所有信息。

B5.5.16 信用風險分析是一項多因素的全面的分析；特定因素是否相關及其相對於其他因素的權重將取決於特定產品的類型、金融工具的特徵、借款人及地理區域。主體應當考慮無須付出不當成本或努力便可獲得的、與所評估的特定金融工具相關的合理及可支持的信息。然而，某些因素或指標可能無法在單項金融工具層次上識別。在該情況下，應針對適當的金融工具組合、一組金融工具組合或金融工

具組合的一部分來評估相關因素或指標，以確定是否滿足第 5.5.3 段規定的確認整個存續期預期信用損失的要求。

B5.5.17 在評估信用風險的變化時可能相關的信息如下（下述內容並未涵蓋所有情況）：

（1） 因自初始確認後信用風險的變化導致的信用風險內部價格指標的顯著變化，包括但不限於若特定金融工具或具有相同條款及相同交易對手方的類似金融工具在報告日作為新工具源生或發行時，將產生的信用利差。

（2） 因自初始確認後金融工具信用風險的變化，導致若現有金融工具在報告日作為新工具源生或發行，該工具的利率或條款將發生顯著不同的其他變化（例如，更嚴格的契約、增加抵押品或擔保的數額或更高的收益保障率）。

（3） 特定金融工具或具有相同預計存續期的類似金融工具信用風險的外部市場指標的顯著變化。信用風險市場指標的變化包括但不限於：

① 信用利差；

② 針對借款人的信用違約互換的價格；

③ 金融資產的公允價值小於其攤餘成本的時間長短或程度；以及

④ 與借款人相關的其他市場訊息，如借款人的債務及權益工具的價格變動。

（4） 金融工具外部信用評級的實際或預期的顯著變化。

（5） 對借款人實際或預期的內部信用評級下調，或內部用於評估信用風險的行為評分下降。如果內部信用評級和內部行為評分可與外部評級對應或可通過違約調查予以證明，則更為可靠。

（6） 預期將導致借款人履行其償債義務的能力發生顯著變化

的業務、財務或經濟狀況的現有或預測的不利變化，例如，實際或預期的利率增加，或者實際或預期的失業率顯著上升。

（7） 借款人經營成果的實際或預期的顯著變化。例如，導致借款人履行其償債義務的能力發生顯著變化的實際或預期的收入或毛利率下降、經營風險增加、營運資金短缺、資產質量下降、資產負債表槓桿比例提高、流動性、管理問題、業務範圍或組織結構變更(如，業務分部的終止經營)。

（8） 同一借款人的其他金融工具信用風險的顯著增加。

（9） 導致借款人履行其償債義務的能力發生顯著變化的借款人所處的監管、經濟或技術環境的實際或預期的顯著不利變化，例如，由於技術變革導致對借款人所銷售產品的需求下降。

（10） 作為債務抵押的擔保品價值或者第三方擔保或信用增級質量的顯著變化，其預期將降低借款人按合同規定期限還款的經濟動機或者影響發生拖欠的概率。例如，如果房價下降導致擔保品價值下跌，則在某些地區，借款人將有更大動機拖欠抵押貸款。

（11） 借款人的股東（或個人的父母）所提供的擔保（若該股東或其父母具有動機和財務能力通過注入資本或現金避免拖欠)質量的顯著變化。

（12） 預期將降低借款人按合同約定期限還款的經濟動機的顯著變化，例如母公司或其他關聯公司的財務支持減少，或者信用增級質量實際或預期的顯著變化。信用質量增級或支持包括考慮擔保人的財務狀況，和／或例如對於證券化中發行的權益，次級權益預計能否吸收預期信用損失（如，證券化基礎貸款的預期信用損失)。

（13） 貸款文件的預期變更，包括預計違反合同的行為，而可能導致契約豁免或修訂、免息期、利率階梯式增長、要求提供額外抵押品或擔保，或對工具的合同框架作出其他變更。

（14） 借款人預期表現和行為的顯著變化，包括組合中借款人

的還款行為的變化（如，延遲支付合同款項的預計數目或金額增加、預計接近或超出信用授信額度或每月支付最低還款額的信用卡持有人的預期數量增加）。

（15） 主體對金融工具的信用管理方法的變化；即，信用管理是基於金融工具信用風險變化新呈現的跡象。主體的信用風險管理實踐預計將變得更為積極或著重於工具的管理，包括更密切地監控或控制有關工具，或者主體對借款人實施特別干預。

（16） 逾期信息，包括第 5.5.11 段所述的可推翻的假設。

B5.5.18 在某些情況下，可獲得的定性及非統計定量信息可能足以確定金融工具是否已符合按相當於整個存續期預期信用損失的金額確認損失準備的標準。也就是說，有關信息無須通過統計模型或信用評級流程而確定金融工具的信用風險是否已顯著增加。在其他情況下，主體可能需要考慮其他信息，包括源自其統計模型或信用評級流程的信息。或者，主體可以同時基於下列兩種類型的信息執行評估：（1）內部評級流程並未追蹤獲取的定性因素，及（2）報告日的特定內部評級類別，並考慮初始確認時的信用風險特徵（如果兩種類型的信息均是相關的）。

有關逾期超過30天的可推翻假設

B5.5.19 第 5.5.11 段所述的可推翻假設並非是應當確認整個存續期預期信用損失的絕對指標，而是在利用前瞻性信息（包括組合層次上的宏觀經濟因素）時假定作為應當確認整個存續期預期信用損失的最近參考點。

B5.5.20 主體可以推翻這一假設。但是，僅當主體可獲得合理及可支持的信息，表明即使合同付款額逾期超過 30 天也並不代表金融工具信用風險顯著增加時，才可推翻這一假設。例如，如果未能付

款是由於行政監督而並非借款人的財務困難所致，或者主體能夠獲得的歷史證據表明，發生拖欠的風險顯著增加與金融資產付款逾期超過 30 天之間不存在相互聯繫，但有關證據卻表明若付款逾期超過 60 天則兩者存在相互關係。

B5.5.21 主體不得將信用風險顯著增加及確認整個存續期預期信用損失的時間，確定為與金融資產被視為已發生信用減值或主體內部的拖欠定義相一致。

在報告日信用風險較低的金融工具

B5.5.22 就第 5.5.10 段而言，如果金融工具的拖欠風險較低，借款人具有很強能力可以在短期內履行其合同現金流量義務，且較長時期內經濟和商業狀況的不利變化可能但未必會降低借款人履行其合同現金流量義務的能力，則該金融工具被視為具有較低的信用風險。如果金融工具僅因為擔保品的價值而被視為具有較低的損失風險，而若不存在該擔保品則該金融工具不被視為信用風險較低，則該金融工具不能被視為具有較低的信用風險。同樣地，如果金融工具僅因為其與主體的其他金融工具相比拖欠風險較低，或者相對於主體經營所處的地區的信用風險而言風險較低，則也不能被視為具有較低的信用風險。

B5.5.23 為確定金融工具是否具有較低的信用風險，主體可以利用與全球公認的低信用風險定義相一致的並考慮所評估的風險和金融工具的類型的內部信用風險評級或其他方法。外部的“投資等級”評級可作為金融工具被視為具有較低信用風險的例子之一。但是，金融工具無須具備外部評級才能被視為具有較低的信用風險。然而，應當從市場參與者的角度並考慮金融工具的所有條款和條件來確定金融工具是否具有較低的信用風險。

B5.5.24 不能僅因為某項金融工具在上一報告期間被視為具有較低信用風險，但在報告日不被視為信用風險較低，而對其確認整個存續期預期信用損失。在該情況下，主體應當確定自初始確認後信用風險是否顯著增加，從而是否需根據第 5.5.3 段確認整個存續期預期信用損失。

修 改

B5.5.25 在某些情況下，金融資產合同現金流量的重新議定或修訂可能導致現有金融資產按照本準則予以終止確認。如果金融資產的修訂導致現有金融資產的終止確認並隨後確認修訂後的金融資產，就本準則而言，修訂後的資產應被視為一項“新”金融資產。

B5.5.26 據此，在對修訂後的金融資產應用減值要求時，修訂日期應被視為該金融資產的初始確認日。這通常意味著，直至符合第 5.5.3 段所述的確認整個存續期預期信用損失的要求之前，均應按照相當於 12 個月預期信用損失的金額計量損失準備。但是，在某些異常情況下，在作出導致原金融資產終止確認的修訂之後，可能存在證據表明修訂後的金融資產在初始確認時已發生信用減值，從而該金融資產應被確認為一項所源生的已發生信用減值的金融資產。例如，如果對不良資產作出重大修訂從而導致原金融資產終止確認，則可能會發生這一情況。在該情況下，修訂可能會導致產生一項在初始確認時已發生信用減值的新金融資產。

B5.5.27 如果金融資產的合同現金流量被重新議定或作出其他修訂但並未導致終止確認，該金融資產不能自動被視為具有較低的信用風險。主體應當基於無須付出不當成本或努力便可獲得的所有合理及可支持的信息，來評估自初始確認後信用風險是否已顯著增加。這包括歷史信息和前瞻性信息以及對金融資產預計存續期內信用風險

的評估（包括與導致修訂的情形有關的信息）。有關不再滿足確認整個存續期預期信用損失之標準的證據，可包括根據修訂後的合同條款最新與及時的付款表現的歷史記錄。通常情況下，客戶需要在一段時期內一貫地展現出良好的付款行為，才能被視為信用風險已經降低。例如，客戶漏掉某筆付款或未全額付清的歷史記錄，通常不能簡單地因為依照修訂後的合同條款及時作出的一次付款行為而消除。

預期信用損失的計量

預期信用損失

B5.5.28 預期信用損失是對金融工具預計存續期內信用損失（即所有現金短缺的現值）的概率加權估計值。現金短缺是指主體根據合同應收的現金流量與主體預期收取的現金流量之間的差額。由於預期信用損失考慮付款的金額和時間，因此即使主體預計可收取全額付款但付款時間遲於合同規定的到期期限，也會產生信用損失。

B5.5.29 對於金融資產，信用損失應為下列兩者之間差額的現值：

（1） 主體依照合同應收的合同現金流量；以及

（2） 主體預期收取的現金流量。

B5.5.30 對於未使用的貸款承諾，信用損失應為下列兩者之間差額的現值：

（1） 如果貸款承諾的持有人提取相應貸款，主體應收的合同現金流量；以及

（2） 如果提取相應貸款，主體預期收取的現金流量。

B5.5.31 主體對貸款承諾預期信用損失的估計，應當與主體對該貸款承諾提取情況的預期相一致——即，主體在估計 12 個月的預

期信用損失時，應考慮預計將在報告日後 12 個月內提取的貸款承諾部分；而在估計整個存續期預期信用損失時，則應考慮預計將在貸款承諾整個存續期內提取的貸款承諾部分。

B5.5.32 對於財務擔保合同，僅當債務人發生該合同所擔保的工具規定的拖欠事件時，主體才需要作出賠付。據此，現金短缺為就合同持有人發生的信用損失向其作出賠付的預計付款額，減去主體預期向合同持有人、債務人或任何其他方收取的金額。如果對資產作出全額擔保，則財務擔保合同的現金短缺的估計值將與對所擔保資產的現金短缺的估計值相一致。

B5.5.33 對於在報告日已發生信用減值的金融資產（但其並非所購買或源生的已發生信用減值的金融資產），主體應當基於該資產的帳面總額與按金融資產原實際利率折現的估計未來現金流量的現值之間的差額，來計量預期信用損失。所作出的任何調整應作為一項減值利得或損失計入損益。

B5.5.34 在計量租賃應收款的損失準備時，用於確定預期信用損失的現金流量，應當與按照《國際會計準則第 17 號——租賃》用於計量租賃應收款的現金流量相一致。

B5.5.35 主體可在計量預期信用損失時運用方便實務操作的方法，如果該方法符合第 5.5.17 段所述的原則。方便實務操作方法的其中一個例子是，可使用準備矩陣來計算應收帳款的預期信用損失。主體可參照應收帳款的歷史信用損失經驗（根據第 B5.5.51 段至第 B5.5.52 段作出適當調整）來估計金融資產 12 個月的預期信用損失或者整個存續期預期信用損失（如相關）。準備矩陣可能會列明諸如取決於應收帳款逾期天數的固定準備率（例如，若未逾期，則為 1%；若逾期少於 30 天，則為 2%；若逾期天數為 30—90 天，則為 3%；若

逾期天數為 90—180 天，則為 20%，等等）。取決於主體客戶群的多樣性，如果主體的歷史信用損失經驗表明不同客戶細分發生損失的情況存在顯著差異，則主體應當使用適當的分組。可用於對資產進行分組的標準的示例包括地理區域、產品類型、客戶評級、擔保品或貿易信用保險以及客戶的類型（如，批發或零售）。

拖欠的定義

B5.5.36 第 5.5.9 段規定，在確定金融工具的信用風險是否已顯著增加時，主體應考慮自初始確認後發生拖欠的風險的變化。

B5.5.37 為確定發生拖欠風險的目的而對拖欠作出定義時，主體所應用的拖欠定義應與出於內部信用風險管理目的針對相關金融工具所採用的定義相一致，並在適當時考慮定性指標（例如，金融契約）。然而，存在一個可推翻的假設：發生拖欠的時間不應遲於金融資產逾期 90 天這一期限，除非主體具有合理及可支持的信息表明涵蓋更長期間的拖欠標準更為恰當。基於上述目的使用的拖欠定義應當一致地應用於所有金融工具，除非所獲得的信息表明對特定金融工具應用另一拖欠的定義更為恰當。

估計預期信用損失的期間

B5.5.38 根據第 5.5.19 段，計量預期信用損失的最長期限應為主體面臨信用風險的最長合同期限。對於貸款承諾和財務擔保合同，則應為主體承擔提供信貸的現時合同義務的最長合同期限。

B5.5.39 但是，根據第 5.5.20 段，某些金融工具同時包含貸款和未使用的承諾部分，而主體根據合同要求還款及取消未使用承諾的能力並未將主體面臨的信用損失限定在合同的通知期之內。例如，依照合同出借人能在最短一天內通知撤銷循環信用額度（如，信用卡和

透支額度）。然而在實務中，出借人繼續在更長的期間內提供信貸，並且僅當借款人的信用風險增加之後才會撤銷授信額度（此時對於阻止部分或全部預期信用損失的發生而言已經太遲）。鑒於金融工具的特徵、管理金融工具的方式及可獲得的關於信用風險顯著增加的信息的性質，此類金融工具通常具有下列特徵：

（1） 金融工具並不具有固定的存續期或還款結構，且通常具有較短的合同取消期（例如，一天）；

（2） 依照合同取消該合同的能力無法在金融工具的一般日常管理過程中實施，且僅當主體已獲悉在授信額度層次的信用風險增加之後，該合同才能被取消；以及

（3） 金融工具是在組合基礎上進行管理。

B5.5.40 在確定主體預計面臨信用風險（但主體的正常信用風險管理措施將無法減低預期信用損失）的期限時，主體應考慮有關諸如下列各項因素的歷史信息和經驗：

（1） 針對類似金融工具主體面臨信用風險的期限；

（2） 在信用風險顯著增加之後類似金融工具發生相關拖欠的時間長度；以及

（3） 一旦金融工具的信用風險增加，主體預期採取的信用風險管理措施（例如，減少或取消未使用的額度）。

概率加權結果

B5.5.41 估計預期信用損失的目的並非對最壞的情形或最好的情形作出估計。取而代之的是，預期信用損失的估計應當始終反映發生信用損失的可能性以及不發生信用損失的可能性（即使最可能發生的結果是不存在任何信用損失）。

B5.5.42 第 5.5.17 段（1）要求預期信用損失的估計應當反映通

過評價可能結果的範圍而確定的不存在偏見的概率加權金額。在實務中，這可能無須涉及複雜的分析。在某些情況下，運用相對簡單的模型可能已經足夠，而無須使用大量具體的模擬情景。例如，較大一組具有共同風險特徵的金融工具的平均信用損失可以是概率加權金額的合理估計值。在其他情況下，則很可能需要識別具體列明特定結果的現金流量金額和時間，以及各種結果估計概率的情景。在該等情況下，預期信用損失應當根據第 5.5.18 段至少反映兩種結果。

B5.5.43 對於整個存續期預期信用損失，主體應當估計金融工具在其預計存續期內發生拖欠的風險。12 個月預期信用損失是整個存續期預期信用損失的一部分，並代表若在報告日後 12 個月內（若金融工具的預計存續期少於 12 個月，則為更短的期間）發生拖欠將引致的存續期現金短缺在考慮發生違約率後的加權金額。因此，12 個月預期信用損失並非主體預計金融工具將在未來 12 個月內拖欠時該金融工具將發生的整個存續期預期信用損失，也不是預測在未來 12 個月內將發生的現金短缺。

貨幣的時間價值

B5.5.44 預期信用損失應當採用在初始確認時確定的實際利率或其近似值，折現為在報告日（而非預期違約日或某一其他日期）的現值。如果金融工具具有浮動利率，則預期信用損失應當採用根據第 B5.4.5 段確定的當前實際利率進行折現。

B5.5.45 對於所購買或源生的已發生信用減值的金融資產，預期信用損失應當採用在初始確認時確定的經信用調整的實際利率進行折現。

B5.5.46 租賃應收款的預期信用損失應當採用按照《國際會計

準則第 17 號——租賃》計量租賃應收款所使用的相同折現率進行折現。

B5.5.47 貸款承諾的預期信用損失應當採用在確認源自貸款承諾的金融資產時將應用的實際利率或其近似值進行折現。這是由於為應用減值要求的目的，履行貸款承諾後所確認的金融資產應作為該承諾的延續而非一項新金融工具處理。因此，該金融資產的預期信用損失應通過考慮在主體成為不可撤銷承諾的一方之日該貸款承諾的初始信用風險來計量。

B5.5.48 無法確定實際利率的財務擔保合同或貸款承諾的預期信用損失，應當採用反映對貨幣時間價值的當前市場評估及該現金流量特有風險的折現率進行折現，但前提是僅當此類風險是通過調整折現率（而非調整經折現的現金短缺）體現時才能這樣做。

合理及可支持的信息

B5.5.49 就本準則而言，合理及可支持的信息是指在報告日無須付出不當成本或努力便可合理獲得的信息，包括有關過去事項、當前狀況及未來經濟狀況預測的信息。出於財務報告目的可獲得的信息將被視為無須付出不當成本或努力便可獲得的信息。

B5.5.50 主體無須考慮對金融工具整個預計存續期內未來狀況的預測。估計預期信用損失需要運用的判斷程度取決於具體信息的可獲取性。預測的時間跨度越大，具體信息的可獲取性將越低，而估計預期信用損失須運用的判斷程度就越高。估計預期信用損失並不要求對距今甚遠的未來期間作出具體估計——對於此類期間，主體可根據源自可獲得的具體信息的預測進行推斷。

B5.5.51 主體無須完整無遺地搜尋所有信息，但應當考慮無須

付出不當成本或努力便可獲得的、與估計預期信用損失（包括預期提前償付的影響）相關的所有合理及可支持的信息。所使用的信息應包括特定於借款人的因素、一般經濟狀況以及在報告日對當前狀況及相關狀況預測方向的評估。主體可同時使用內部（主體特定的）及外部的各類資料來源。可能的資料來源包括內部歷史信用損失經驗、內部評級、其他主體的信用損失經驗以及外部評級、報告和統計資料。如果主體沒有主體特定的資料來源或此類資料不夠充分，則可使用同行業內對類似金融工具（或一組類似金融工具）的經驗。

B5.5.52 歷史信息是計量預期信用損失的重要基準或基礎。然而，主體應當基於當前可觀察的資料對歷史資料（如，信用損失經驗）作出調整，以反映並未影響歷史資料所屬期間的當前狀況及未來狀況預測的影響，並剔除與未來合同現金流量不相關的歷史期間狀況的影響。在某些情況下，最佳的合理及可支持的信息可以是未經調整的歷史信息（取決於與報告日存在的情況及所考慮的金融工具特徵相比，歷史信息的性質及其計算時間）。預期信用損失變動的估計應當反映各期間之間相關可觀察資料的變化（例如，失業率、房價、商品價格、付款狀況或可能表明金融工具或一組金融工具發生信用損失的其他因素的變化及此類變化的重要程度）並與該等變化保持一致方向。主體應當定期覆核用於估計預期信用損失的方法和假設，以減少估計值與實際信用損失經驗之間的差異。

B5.5.53 在利用歷史信用損失經驗來估計預期信用損失時，重要的是關於歷史信用損失率的信息對相關的資產組別應用，而該資產組別與觀察到該歷史信用損失率的資產組別相一致的方式進行定義。據此，所使用的方法應當使每組金融資產均能夠與具有類似風險特徵的每組金融資產的過往信用損失經驗的信息以及反映當前狀況的相關可觀察資料建立聯繫。

B5.5.54 預期信用損失反映主體自身對信用損失的預期。但是，在考慮無須付出不當成本或努力便可獲得的所有合理及可支持的信息而估計預期信用損失時，主體同時應當考慮關於特定金融工具或類似金融工具之信用風險的可觀察的市場訊息。

擔保品

B5.5.55 為計量預期信用損失的目的，預期現金短缺的估計應當反映源自屬於合同條款一部分且未被主體單獨確認的擔保品及其他信用增級的預期現金流量。對被擔保金融工具的預期現金短缺的估計應當反映源自抵債的擔保品、減去獲得和出售擔保品的成本的預期現金流量的金額和時間，無論該抵債是否很可能發生（即，預期現金流量的估計應考慮擔保品用於抵債的概率以及由此產生的現金流量）。據此，該分析應包括超出合同到期期限的源自擔保品變現的預期現金流量。任何因抵債而獲得的擔保品均不應獨立於被擔保金融工具被確認為一項資產，除非其滿足本準則或其他準則規定的資產的相關確認標準。

金融資產的重分類（第5.6部分）

B5.6.1 如果主體根據第 4.4.1 段對金融資產作出重分類，則第 5.6.1 段要求主體自重分類日起採用未來適用法進行重分類。攤餘成本計量類別和以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別均要求在初始確認時確定實際利率。同時，上述兩種計量類別還要求以相同的方式應用減值要求。因此，如果主體將金融資產在攤餘成本計量類別與以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別兩者之間進行重分類，則：

（1） 利息收入的確認將保持不變，因此主體應繼續採用相同的實際利率。

（2） 預期信用損失的計量將保持不變，因為上述兩種計量類別均適用相同的減值方法。但是，如果金融資產從以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別重分類至以攤餘成本計量類別，則應自重分類日起確認一項損失準備，並將其作為對該項金融資產帳面總額的調整。如果金融資產從以攤餘成本計量類別重分類至以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別，則自重分類日起相關的損失準備應予以終止確認（從而不再確認為對帳面總額的調整），且應當確認一項計入其他綜合收益的累計減值金額（按相同的金額）並進行披露。

B5.6.2 但是，主體無須單獨確認以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產的利息收入或減值利得或損失。因此，如果主體將金融資產重分類轉出以公允價值計量且其變動計入損益計量類別，應當根據該資產在重分類日的公允價值來確定實際利率。此外，在自重分類日起對該金融資產應用第 5.5 部分的規定時，應將重分類日視為初始確認日。

利得和損失（第5.7部分）

B5.7.1 第 5.7.5 段允許主體作出一個不可撤銷的選擇，在其他綜合收益中列報非交易性權益工具投資的公允價值變動。這種選擇以逐項工具（即，逐項股份）為基礎。在其他綜合收益中列報的金額後續不得轉入損益。但是，主體可在權益內部轉移累計利得或損失。此類投資的股利應根據第 5.7.6 段計入損益，除非該等股利明確代表投資成本的部分收回。

B5.7.1A 除非第 4.1.5 段適用，否則第 4.1.2A 段要求符合下列兩項條件的金融資產以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益：①金融資產的合同條款產生的現金流量僅為本金及未償付本金金額之

利息的支付，及②金融資產在通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標的業務模式中持有。該計量類別將相關信息計入損益，就如同該金融資產是以攤餘成本計量一樣，儘管該金融資產在財務狀況表中是以公允價值計量。利得或損失，除根據第 5.7.10 段至 5.7.11 段計入損益的利得或損失以外，應計入其他綜合收益。在此類金融資產終止確認時，主體應將之前計入其他綜合收益的累計利得或損失重分類至損益。這反映金融資產若是以攤餘成本計量，其終止確認時應計入損益的利得或損失。

B5.7.2 主體應對屬於《國際會計準則第 21 號》規定的貨幣性項目且以外幣計價的金融資產和金融負債應用《國際會計準則第 21 號》。《國際會計準則第 21 號》要求貨幣性資產和貨幣性負債所產生的匯兌利得和損失計入損益。但在現金流量套期（參見第 6.5.11 段）、淨投資套期（參見第 6.5.13 段），或對主體根據第 5.7.5 段選擇在其他綜合收益中列報公允價值變動的權益工具的公允價值套期（參見第 6.5.8 段）中被指定為套期工具的貨幣性項目則屬例外。

B5.7.2A 在根據《國際會計準則第 21 號》確認匯兌利得和損失時，根據第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產應作為貨幣性項目。因此，此類金融資產應被視為一項以外幣計價的按攤餘成本計量的資產。攤餘成本的匯兌差額應計入損益，而帳面金額的其他變動則應根據第 5.7.10 段進行確認。

B5.7.3 第 5.7.5 段允許主體作出一個不可撤銷的選擇，在其他綜合收益中列報特定權益工具投資的公允價值後續變動。此類投資並非貨幣性項目。因此，根據第 5.7.5 段在其他綜合收益中列報的利得或損失包括所有相關外匯組成部分。

B5.7.4 如果非衍生貨幣性資產和非衍生貨幣性負債之間存在

套期關係，則此類金融工具的外幣組成部分所發生的變動應在損益中列報。

指定為以公允價值計量且其變動計入損益的負債

B5.7.5 當主體將某項金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益，則必須確定在其他綜合收益中列報該負債信用風險變化的影響是否將產生或增加損益中的會計錯配。如果負債信用風險變化的影響在其他綜合收益中列報與若在損益中列報時相比將導致更大程度的損益的錯配，則會產生或增加會計錯配。

B5.7.6 為了作出該確定，主體必須評估負債信用風險變化的影響預期是否將被損益中另一項以公允價值計量且其變動計入損益的金融工具的公允價值變動所抵銷。該預期必須以該負債的特徵與另一金融工具的特徵之間的經濟關係為基礎。

B5.7.7 上述確定應在初始確認時作出，且不得進行重新評估。在實務中，主體無須在同一時間確認產生會計錯配的所有資產和負債。只要剩餘的交易預期會發生，合理的遞延是允許的。主體必須運用一貫的方法來確定在其他綜合收益中列報負債信用風險變化的影響是否將產生或增加損益中的會計錯配。但是，如果被指定為以公允價值計量且其變動計入損益的負債的特徵與其他金融工具的特徵之間存在不同的經濟關係，則主體可運用不同的方法。《國際財務報告準則第 7 號》要求主體在財務報表附註中就其作出該確定時所採用的方法提供定性披露。

B5.7.8 如果產生或增加此類會計錯配，主體需要在損益中列報所有公允價值變動（包括負債信用風險變化的影響）。如果不會產生或增加此類會計錯配，主體則需要在其他綜合收益中列報負債信用風

險變化的影響。

B5.7.9 在其他綜合收益中列報的金額後續不得轉入損益。但是，主體可在權益內部轉移累計利得或損失。

B5.7.10 下列示例描述了如果在其他綜合收益中列報負債信用風險變化的影響將產生或增加損益中的會計錯配的情況。某按揭貸款銀行向客戶提供貸款，並通過在市場上出售條款匹配（例如，未償金額、還款安排、期限和幣種）的債券來為該等貸款進行融資。貸款的合同條款允許按揭貸款客戶通過在市場上按公允價值購買相應的債券並交付給按揭貸款銀行來提前償付其貸款（即，履行其對銀行承擔的義務）。由於合同規定的提前償付權利，如果相應債券的信用質量下降（從而導致按揭貸款銀行負債的公允價值下跌），則按揭貸款銀行貸款資產的公允價值也將下跌。該資產公允價值變動反映了按揭貸款客戶通過以公允價值（在本例中已下跌的）購買相應債券並向按揭貸款銀行交付該債券實現提前償付按揭貸款的合同權利。因此，該負債（債券）信用風險變化的影響將在損益中被一項金融資產（貸款）公允價值的相應變動所抵銷。如果在其他綜合收益中列報該負債信用風險變化的影響，則將導致損益中的會計錯配。據此，按揭貸款銀行需要在損益中列報該負債的所有公允價值變動（包括該負債信用風險變化的影響）。

B5.7.11 在第 B5.7.10 段所述的示例中，負債信用風險變化的影響與金融資產的公允價值變動之間存在某種合同上的聯繫（即，其源自按揭貸款客戶通過按公允價值購買債券並向按揭貸款銀行交付該債券來提前償付貸款的合同權利）。但是，即使不存在合同上的聯繫，也可能會發生會計錯配。

B5.7.12 為應用第 5.7.7 段至第 5.7.8 段規定的目的，會計錯配

不會僅由於主體用於確定負債信用風險變化的影響的計量方法而引致。只有在負債信用風險（《如國際財務報告準則第 7 號》所定義）變化的影響預期將被另一項金融工具的公允價值變動所抵銷時，才會產生損益中的會計錯配。僅因計量方法引致的錯配（即，由於主體未將負債信用風險的變化與其公允價值的若干其他變動區分開來）不會影響按第 5.7.7 段至第 5.7.8 段的要求所作出的確定。例如，主體可能未將負債信用風險的變化與流動性風險的變化區分開來。如果主體在其他綜合收益中列報上述兩者的綜合影響，則可能產生錯配，因為主體金融資產的公允價值計量可能包含流動性風險的變化，而此類資產的全部公允價值變動則在損益中列報。但是，由於該錯配是因計量不夠精確所致，而非由於第 B5.7.6 段所述的相互抵銷關係，因此並不影響按第 5.7.7 段至第 5.7.8 段的要求所作出的確定。

“信用風險”的含義（第5.7.7段和第5.7.8段）

B5.7.13 《國際財務報告準則第 7 號》將信用風險定義為“金融工具的一方未能履行義務從而導致另一方發生財務損失的風險”。第 5.7.7 段(1)的規定涉及發行人未能履行針對特定負債之義務的風險。這不一定與發行人的信用狀況有關。例如，如果主體發行一項擔保負債和一項非擔保負債（該兩項負債在其他方面均完全相同），則即使是由同一個主體發行，這兩項負債的信用風險也將是不同的。擔保負債的信用風險將低於非擔保負債的信用風險。擔保負債的信用風險可能幾乎為零。

B5.7.14 為應用第 5.7.7 段（1）規定的目的，信用風險不同於資產特定的履約風險。資產特定的履約風險與主體未能履行特定義務的風險無關，而是與單項資產或一組資產的履約情況較差（或完全不履約）的風險有關。

B5.7.15 關於資產特定履約風險的示例如下：

（1） 具有投資連結特徵的負債，合同規定應付給投資者的金額將基於特定資產的履約情況確定。該投資連結特徵對負債公允價值的影響即為資產特定的履約風險，而非信用風險。

（2） 具有以下特徵的結構化主體所發行的負債：主體在法律上是獨立的，其資產被“劃清界線”僅為投資者的利益服務（即使是在破產的情況下）。主體未發生任何其他交易，且主體的資產也無法用作抵押。僅當“劃清界線”的資產產生現金流量時，才向主體的投資者支付應付的金額。因此，負債的公允價值變動主要反映資產的公允價值變動。該等資產的履約情況對負債公允價值的影響即為資產特定的履約風險，而非信用風險。

確定信用風險變化的影響

B5.7.16 為應用第 5.7.7 段（1）規定的目的，主體應採用下列兩種方式之一，確定由於金融負債信用風險變化引起的負債公允價值變動的金額：

（1） 為負債公允價值變動的金額中並非歸屬於產生市場風險的市場狀況變化而引起的變動（參見第 B5.7.17 段和第 B5.7.18 段）；或者

（2） 採用替代方法，主體認為該方法能夠更公允地反映歸屬於負債信用風險變化而引起的負債公允價值變動的金額。

B5.7.17 產生市場風險的市場狀況變化包括基準利率變動、另一主體的金融工具價格變動、商品價格變動、外匯匯率變動、價格指數或利率指數變動等等。

B5.7.18 如果負債的市場狀況所發生的唯一重大相關變化是某一可觀察的（基準）利率變動，則第 B5.7.16 段（1）所述的金額可

按以下方法估計：

（1） 首先，主體利用負債期初的公允價值和合同現金流量計算負債期初的內含報酬率。主體應從該內含報酬率中扣除在期初觀察到的（基準）利率，以得出該內含報酬率中特定於金融工具的部分。

（2） 其次，主體利用負債期末的合同現金流量以及等於下列二者之和的折現率：①期末觀察到的（基準）利率；及②根據上述（1）確定的內含報酬率中特定於金融工具的部分，來計算與負債相關的現金流量的現值。

（3） 負債的期末公允價值與上述（2）確定的金額之間的差額，即為並非由可觀察的（基準）利率變動引起的公允價值變動。該金額應按第 5.7.7 段（1）的規定在其他綜合收益中列報。

B5.7.19 第 B5.7.18 段中的示例假定由金融工具信用風險變化或可觀察的（基準）利率變動以外的因素導致的公允價值變動均不重大。如果由其他因素導致的公允價值變動是重大的，則該方法並不恰當。在該情況下，主體需要採用能夠更公允地計量負債信用風險變化的影響的替代方法〔參見第 B5.7.16 段（2）〕。例如，如果上述示例中的金融工具包含嵌入衍生工具，則在根據第 5.7.7 段（1）確定在其他綜合收益中列報的金額時，應不包括嵌入衍生工具的公允價值變動。

B5.7.20 與所有公允價值計量一樣，主體用於確定由於負債信用風險變化引起的負債公允價值變動部分時的計量方法必須最大限度使用相關的可觀察輸入值，並盡可能少地使用不可觀察的輸入值。

套期會計（第6章）

套期工具（第6.2部分）

符合條件的套期工具

B6.2.1 嵌入在混合合同中但未單獨核算的衍生工具不能被指定為單獨的套期工具。

B6.2.2 主體自身的權益工具不屬於主體的金融資產或金融負債，因而不能被指定為套期工具。

B6.2.3 對於外匯風險套期，非衍生金融工具的外匯風險成分應按照《國際會計準則第 21 號》的規定予以確定。

簽出期權

B6.2.4 除某些簽出期權以外，本準則並未對將以公允價值計量且其變動計入損益的衍生工具指定為套期工具的情況施加限制。簽出期權不符合套期工具的條件，包括嵌入在其他金融工具中的簽出期權（例如，用於對一項可贖回負債進行套期而簽出的一項看漲期權），除非將其指定用於抵銷某項購入期權。

套期工具的指定

B6.2.5 對於外匯風險套期以外的套期，如果主體將以公允價值計量且其變動計入損益的非衍生金融資產或非衍生金融負債指定為套期工具，則主體可僅將該非衍生金融工具的整體或一定比例指定為套期工具。

B6.2.6 如果對套期工具和作為被套期項目的不同風險敞口有明確的指定，那麼一項單獨的套期工具可以被指定為多類風險的套期工具。此類被套期項目可存在於各種不同的套期關係之中。

被套期項目（第6.3部分）

符合條件的被套期項目

B6.3.1 除外匯風險以外，針對在企業合併中購買某項業務的確定承諾不能作為被套期項目，因為被套期的其他風險不能被具體識別和計量。此類其他風險為一般經營風險。

B6.3.2 採用權益法核算的投資不能作為公允價值套期中的被套期項目。因為權益法計入損益的是投資方在被投資方損益中所享有的份額，而不是這項投資的公允價值變動。同理，對納入合併範圍的子公司的投資也不能作為公允價值套期中的被套期項目。因為在合併報表中計入損益的是子公司的損益，而不是這項投資的公允價值變動。對境外經營淨投資套期則有所不同，因為其屬於外匯風險敞口套期，而不是對投資價值變動的公允價值套期。

B6.3.3 第 6.3.4 段允許主體將風險敞口與衍生工具相結合後形成的匯總風險敞口指定為被套期項目。在指定此類被套期項目時，主體應當評估該匯總風險敞口是否是由風險敞口與衍生工具相結合，從而產生了另一個不同的匯總風險敞口，並將其作為針對某項（或幾項）特定風險的同一風險敞口進行管理。在這種情況下，主體可基於該匯總風險敞口指定被套期項目。例如：

（1） 主體可利用合同期限為 15 個月的咖啡期貨合同對在未來 15 個月後極可能發生的確定數量的咖啡採購進行套期，以防範價格風險（基於美元的）。出於風險管理目的，該極可能發生的咖啡採購和咖啡期貨合同相結合可被視為一項 15 個月的固定金額的美元外匯風險敞口（即，如同在未來 15 個月後發生的固定金額的美元現金流出）。

（2） 主體可針對 10 年期固定利率外幣債務整個期間的外匯風

險進行套期。但是，主體僅要求鎖定其功能貨幣的中短期（例如，2年）的利率風險敞口，而剩餘期間其功能貨幣的風險敞口為浮動利率。主體在每2年的期末（即，每2年一次滾動）鎖定未來2年的利率風險敞口（如果其利率水平是主體希望鎖定固定利率的）。在這種情況下，主體可簽訂一項10年期的固定利率換取浮動利率的交叉貨幣利率互換合同，將固定利率的外幣債務轉換為浮動利率的功能貨幣風險敞口。與此同時，主體還簽訂一項基於功能貨幣的2年期利率互換合同，將浮動利率債務轉換為固定利率債務。實際上，出於風險管理目的，該固定利率外幣債務和10年期的固定利率換取浮動利率的交叉貨幣利率互換相結合可被視為一項基於功能貨幣的10年期浮動利率風險敞口。

B6.3.4 如果主體基於匯總風險敞口指定被套期項目，則應在評估套期有效性和計量套期無效部分時考慮構成該匯總風險敞口的所有項目的綜合影響。但是，構成該匯總風險敞口的項目仍須單獨核算。這意味著，例如：

（1） 作為匯總風險敞口組成部分的衍生工具確認為以公允價值計量的單獨資產或負債；以及

（2） 如果在構成匯總風險敞口的各項目之間指定套期關係，則衍生工具作為匯總風險敞口組成部分的方式必須與該衍生工具在此匯總風險敞口層面上被指定為套期工具的方式保持一致。例如，對於構成匯總風險敞口的各項目之間的套期關係，如果主體在指定套期工具時將衍生工具的遠期要素排除在外，則主體在將該衍生工具作為匯總風險敞口的組成部分而指定為被套期項目時也必須將遠期要素予以排除。否則，匯總風險敞口應當包括一項衍生工具的整體或其一定比例。

B6.3.5 第6.3.6段指出，假如交易是以交易主體功能貨幣以外

的貨幣計價，且外匯風險將影響合併損益，則在合併財務報表中，集團內極可能發生的預期交易的外匯風險可能符合現金流量套期中被套期項目的條件。鑒於此，主體可以是母公司、子公司、聯營、合營安排或分支機構。如果集團內預期交易的外匯風險並未影響合併損益，則該項集團內部交易將不符合被套期項目的條件。同一集團內各成員之間的特許使用費、利息費或管理費通常都不符合被套期項目的條件，除非存在相關的外部交易。但是，如果集團內預期交易的外匯風險將影響合併損益，該項集團內部交易則可能符合被套期項目的條件。例如，對於同一集團內各成員之間的預期存貨銷售或採購，如果該等存貨將再出售給集團外的第三方，則符合被套期項目的條件。與此類似，如果集團內某主體將其生產的廠房和設備出售給將在經營中使用該廠房和設備的集團內另一主體，這項集團內的預期交易可能會影響合併損益。這種情況可能發生，例如，購買方對該廠房和設備計提折舊，而當該項集團內的預期交易以購買方功能貨幣以外的其他貨幣計價時，該廠房和設備的初始確認金額可能會不同。

B6.3.6 如果對集團內部預期交易的套期符合套期會計的條件，相關的利得或損失應按照第 6.5.11 段的規定計入其他綜合收益，並且以後從其他綜合收益中轉出。被套期交易的外匯風險影響損益的相關期間是指其影響合併損益的期間。

被套期項目的指定

B6.3.7 項目的組成部分是指未涵蓋整個項目的被套期項目。因此，項目的組成部分僅反映其所屬項目整體面臨的某些風險，或僅反映一定程度的風險（例如，在對某項目的一定比例進行指定時）。

風險成分

B6.3.8 為了符合指定為被套期項目的條件，風險成分必須是金

融或非金融項目可單獨識別的部分，並且由該項目中可歸屬於該風險成分的變動引起的項目現金流量或公允價值的變動必須能夠可靠計量。

B6.3.9 在識別可被指定為被套期項目的風險成分時，主體應當根據涉及該等風險及套期活動發生的特定市場結構來評估此類風險成分。在作出該決定時，主體必須評價因風險和市場而異的相關事實和情況。

B6.3.10 在將風險成分指定為被套期項目時，主體應考慮該風險成分是否已在合同中明確指明（合同明確的風險成分），還是隱含在其所屬項目的公允價值或現金流量中（非合同明確的風險成分）。非合同明確的風險成分可能涉及不構成合同的項目（例如，預期交易），或者可能涉及未明確該成分的合同（例如，僅包含某個單一價格，而未列明基於不同基礎變量的定價公式的確定承諾）。例如：

（1） A 主體訂立了一項以合同指定公式進行定價的長期天然氣供應合同，該公式參考商品和其他因素（例如，柴油、燃油和諸如運輸費等其他組成部分）。A 主體利用柴油遠期合同對該供應合同中的柴油組成部分進行套期。由於該供應合同的條款和條件對柴油組成部分作出明確規定，因而柴油組成部分屬於合同明確的風險成分。因此，A 主體根據定價公式得出結論認為，柴油的價格風險敞口能夠單獨識別。同時，存在可交易柴油遠期合同的市場。因此，A 主體認為柴油的價格風險敞口能夠可靠計量。據此，該供應合同中柴油的價格風險敞口可作為符合指定為被套期項目條件的風險成分。

（2） B 主體根據其產量預測對未來的咖啡採購進行套期。該套期在部分預期採購量交貨之前的 15 個月開始。隨著交貨日期的臨近，B 主體逐漸增加被套期的採購數量。B 主體使用兩種不同類型的合同來管理其面臨的咖啡價格風險：

①在交易所交易的咖啡期貨合同；以及

②向指定的生產基地交付來自哥倫比亞的阿拉比卡咖啡的供貨合同。此類合同以在交易所交易的咖啡期貨合同價格為基礎，加上固定價差以及可變物流服務費（採用定價公式計算）來確定每噸咖啡的價格。該咖啡供貨合同為待執行合同，B 主體根據該合同對咖啡進行實物交割。

對於用當季收成交付的咖啡，訂立咖啡供貨合同使 B 主體能夠鎖定實際採購的咖啡品種（來自哥倫比亞的阿拉比卡咖啡）與作為在交易所交易的期貨合同標的的基準品種之間的價差。但是，對於將用下一季收成交付的咖啡，由於尚未訂立相關的咖啡供貨合同，因此無法鎖定價差。B 主體利用在交易所交易的咖啡期貨合同，對與當季和下一季收成交付相關的基準品種咖啡價格風險成分進行套期。B 主體認為其面臨 3 種不同的風險：反映基準品種的咖啡價格風險，反映基準品種咖啡與主體實際收取的特定哥倫比亞阿拉比卡咖啡之間的價格差異（價差）風險以及可變物流成本。對於用當季收成交付的咖啡，在 B 主體訂立咖啡供貨合同後，因為定價公式與在交易所交易的咖啡期貨合約價格指數掛鈎，因此反映基準品種的咖啡價格風險是合同指定的風險成分。B 主體得出結論認為，該風險成分能夠單獨識別和可靠計量。對於用下一季收成交付的咖啡，B 主體尚未訂立任何咖啡供貨合同（即，下一季交付為預期交易）。因此，反映基準品種的咖啡價格風險屬於非合同指定的風險成分。B 主體在分析市場結構時已考慮到其最終交付的特定咖啡如何定價。因此，根據該市場結構分析的結果，B 主體認為儘管合同並未明確規定，但該預期交易同樣涉及反映基準品種咖啡價格風險，且是能夠單獨識別和可靠計量的風險成分。因此，B 主體可基於該風險成分（反映基準品種的咖啡價格風險）指定咖啡供貨合同及預期交易的套期關係。

（3） C 主體根據未來 24 個月實際交割的航空燃油消耗量預測，

對部分未來的航空燃油購買進行套期，並隨時間推移逐漸增加被套期的購買數量。C 主體基於進行套期的時間跨度（時間跨度會影響衍生工具的市場流動性），使用不同類型的合同對該風險敞口進行套期。對於較長的時間跨度（12 個月至 24 個月），C 主體利用原油合同進行套期，因為只有此類原油合同才具有充分的市場流動性。對於 6 個月至 12 個月的時間跨度，C 主體使用具有充分流動性的柴油衍生工具進行套期。對於 6 個月以下的時間跨度，C 主體則採用航空燃油合同進行套期。C 主體針對石油及石油產品市場結構的分析及相關事實和情況的評價如下：

①C 主體經營所處的地域採用布倫特原油作為原油基準。原油是一種原材料基準，它是各種成品油產品最基本的原材料進而影響成品油價格。而柴油是成品油產品基準，其更普遍地被用作石油餾出物的定價依據。C 主體經營環境中的原油及成品油產品市場中衍生金融工具的類型也反映出上述情況，例如：

- 基準原油期貨合同（針對布倫特原油）；
- 基準柴油期貨合同（用作石油餾出物的定價依據）——例如，航空燃油價差衍生工具涵蓋了航空燃油與基準柴油之間的價格差異；以及
- 基準柴油裂解價差衍生工具〔即，針對原油與柴油之間的價格差異（煉油利潤）的衍生工具〕。該衍生工具與布倫特原油指數掛鈎。

②成品油產品（例如，柴油或航空燃油）的定價並非取決於特定煉油廠所加工的特定原油，因為此類成品油產品屬於標準化產品。

因此，儘管並無任何合同安排對原油和柴油作出明確規定，C 主體仍得出結論認為，其航空燃油購買的價格風險包括基於布倫特原油的原油價格風險成分和柴油價格風險成分。C 主體認為儘管合同並未列明，但該兩項風險成分能夠單獨識別和可靠計量。據此，C 主體可

基於風險成分(原油或柴油)指定針對航空燃油預期購買的套期關係。同時，該分析還意味著，例如，如果 C 主體使用基於西德克薩斯中質（WTI）原油的原油衍生工具，則布倫特原油和西德克薩斯中質原油之間的價格差異變動將形成套期的無效部分。

（4） D 主體持有一項固定利率債務工具。在該工具發行的當時，市場上大量類似債務工具的價差都是與基準利率〔例如，倫敦銀行同業拆借利率（LIBOR）〕進行比較，且該市場環境中的可變利率工具通常與該基準利率指數掛鈎。利率互換合同往往用於管理基於該基準利率的利率風險（無論債務工具相對於該基準利率的利差有多大）。固定利率債務工具的價格直接隨基準利率的變動而變化。D 主體得出結論認為，基準利率是能夠單獨識別和可靠計量的組成部分。據此，D 主體可基於該基準利率風險的風險成分指定固定利率債務工具的套期關係。

B6.3.11 在將風險成分指定為被套期項目時，適用於該風險成分的套期會計的要求同樣適用於並非風險成分的其他被套期項目。例如，符合套期會計的標準同樣適用，包括套期關係必須符合套期有效性要求，並且必須計量和確認所有的套期無效部分。

B6.3.12 主體還可以僅對高於或低於特定價格或其他變量的被套期項目的現金流量或公允價值變動（即單邊風險）進行指定。購入期權套期工具（假設與被指定風險具有相同的主要條款）的內在價值（而非時間價值）反映了被套期項目的單邊風險。例如，主體可以對因預期商品購買的價格上漲而導致的未來現金流量結果發生的變化進行指定。在這種情況下，主體僅對由高於特定水平的價格上漲導致的現金流量損失進行指定。被套期的風險不包括購入期權的時間價值，因為時間價值並非影響損益的預期交易組成部分。

B6.3.13 存在一項可推翻的假設：即除非合同有明確規定，否則通貨膨脹風險無法單獨識別和可靠計量，因而不能被指定為金融工具的風險成分。但是，在少數情況下，由於通貨膨脹環境和相關債務市場的特定情況，可能將能夠單獨識別和可靠計量的通貨膨脹風險指定為風險成分。

B6.3.14 例如，在主體發行債務的市場中，由於與通貨膨脹掛鈎債券的數量和期限結構具有充分流動性，因此能夠構造一個零息實際利率的期限結構。這意味著對相應的貨幣而言，通貨膨脹是各債務市場應予以單獨考慮的一項相關因素。在這種情況下，可通過使用零息實際利率期限結構將被套期債務工具的現金流量進行折現，來確定通貨膨脹風險成分〔即，類似於無風險（名義）利率組成部分的確定方式〕。反之，在很多情況下，通貨膨脹風險成分無法單獨識別和可靠計量。例如，主體發行僅具有名義利率的債務，而在發行該債務的市場中，通脹掛鈎債券的流動性不足以構建零息實際利率的期限結構。在這種情況下，對市場結構以及相關事實和情況的分析將無法支持主體得出通貨膨脹是各債務市場應予以單獨考慮的相關因素的結論。因此，主體將無法推翻合同未明確列明的通貨膨脹風險無法單獨識別和可靠計量這一假設。據此，通貨膨脹風險成分將不符合指定為被套期項目的條件。無論主體實際上使用何種通貨膨脹套期工具，上述結論均適用。特別是，主體不能通過將實際通貨膨脹套期工具的條款和條件運用於名義利率債務的方式，來簡單地推導相關的條款和條件。

B6.3.15 已確認的通貨膨脹掛鈎債券現金流量中合同列明的通貨膨脹風險成分（假設不要求單獨核算嵌入衍生工具）能夠單獨識別和可靠計量，前提是該工具的其他現金流量不會受到通貨膨脹風險成分的影響。

名義金額的組成部分

B6.3.16 在套期關係中，兩種類型的名義金額組成部分可被指定為被套期項目：作為項目整體一定比例的組成部分或某一層組成部分。不同的組成部分類型產生不同的會計核算結果。主體在為會計核算目的指定組成部分時應當與其風險管理目標相一致。

B6.3.17 例如，作為項目整體一定比例的組成部分可以是某項貸款 50%的合同現金流量。

B6.3.18 某一層組成部分可以從已具體界定但尚未最終確定的總額或已具體設定的名義金額中指定。相關例子包括：

（1） 貨幣性交易量的一部分（例如，在 201X 年 3 月的首筆金額為 FC20 的外幣銷售之後，下一筆金額為 FC10 的銷售所產生的現金流量）[4]；

（2） 實物數量的一部分（例如，儲藏在 XYZ 地的 5 百萬立方米的底層天然氣）；

（3） 實物數量或其他交易量的一部分（例如，201X 年 6 月購入的前 100 桶石油或 201X 年 6 月售出的前 100 兆瓦小時的電力）；或者

（4） 被套期項目的名義金額的某一層（例如，金額為 CU1 億元的確定承諾的最後 CU8 千萬元部分，金額為 CU1 億元的固定利率債券的底層 CU2 千萬元部分，或可按公允價值提前償付的總金額為 CU1 億元（設定的名義金額為 CU1 億元）的固定利率債務的頂層 CU3 千萬元部分）。

B6.3.19 如果某一層組成部分是在公允價值套期中被指定為被

---

4 在本準則中，貨幣金額以“貨幣單位”（CU）和“外幣單位”（FC）計價。

套期項目，則主體應從設定的名義金額中對其進行指定。主體應根據公允價值變動重新計量被套期項目（即，根據歸屬於被套期風險的公允價值變動重新計量相關項目），以滿足符合條件的公允價值套期的要求。公允價值套期調整必須在損益中確認，且確認時間不得遲於該項目終止確認的時點。因此，有必要對公允價值套期調整所涉及的項目進行跟蹤。對於公允價值套期中的某一層組成部分，這將要求主體對所設定的名義金額進行跟蹤。例如，必須對第 B6.3.18 段（4）中設定的總名義金額 CU1 億元進行跟蹤，以跟蹤底層的 CU2 千萬元或頂層的 CU3 千萬元部分。

B6.3.20 對於包含提前償付選擇權的某一層組成部分，如果提前償付選擇權的公允價值受被套期風險變化的影響，則該包含提前償付選擇權的某一層組成部分不符合指定為公允價值套期中的被套期項目的條件，除非在確定被套期項目的公允價值變動時，已包含相關提前償付選擇權的影響。

項目組成部分與項目總現金流量之間的關係

B6.3.21 如果金融或非金融項目現金流量的組成部分被指定為被套期項目，該組成部分必須小於或等於該項目整體的總現金流量。但是，項目整體的全部現金流量均可被指定為被套期項目，且僅針對一項特定風險（例如，僅針對歸屬於 LIBOR 或基準商品價格變動引起的變動）進行套期。

B6.3.22 例如，如果一項金融負債的實際利率低於 LIBOR，則主體不得對以下各項進行指定：

（1） 相當於按 LIBOR 計算的利息（在公允價值套期中，加上本金的金額）的負債的組成部分；以及

（2） 負數的剩餘組成部分。

B6.3.23 但是，如果固定利率金融負債的實際利率低於 LIBOR（例如 100 個基點），則主體可將由 LIBOR 變動引起的負債整體價值變動（即，本金加上按 LIBOR 減去 100 個基點後的利率計算的利息）指定為被套期項目。如果在固定利率金融工具源生一段時間之後才開始進行套期，並且利率亦同時發生了變化，則主體可將高於用來償付該項目的合同利率、且與基準利率相等的風險成分指定為被套期項目，前提是基準利率低於假設主體在首次指定該被套期項目當天已購入該金融工具時所確定的實際利率。例如，假設主體源生一項價值為 CU100、實際利率為 6%的固定利率金融資產，而當時的 LIBOR 為 4%。一段時間後，當 LIBOR 上升至 8%、而該項金融資產的公允價值跌至 CU90 時，主體開始對該項金融資產進行套期。主體計算出若其首次將相關的 LIBOR 風險指定為被套期項目的當天購入該金融資產，基於當時公允價值 CU90 確定的該金融資產的實際收益率為 9.5%。由於 LIBOR 低於該實際收益率，主體可對 8%的 LIBOR 組成部分進行指定，該組成部分包含合同利息現金流量以及當前公允價值（CU90）與到期時應償付金額（CU100）之間的差額。

B6.3.24 例如，如果浮動利率金融負債按低於 3 個月期 LIBOR20 個基點的利率（利率下限為零基點）計息，則主體可將由 LIBOR 變動引起的整體負債的現金流量變動〔即，按低於 3 個月期 LIBOR20 個基點的利率（包括利率下限）計算的整體負債的現金流量變動〕指定為被套期項目。因此，在該負債的剩餘存續期內，只要 3 個月期 LIBOR 的遠期利率曲線不低於 20 個基點，則被套期項目將與按 3 個月期 LIBOR 加上零息差或正息差計息的負債具有同樣的現金流量波動。但是，如果在該負債的剩餘存續期（或部分剩餘存續期）內，3 個月期 LIBOR 的遠期利率曲線低於 20 個基點，則與按 3 個月期

LIBOR 加上零息差或正息差計息的負債相比，該被套期項目的現金流量波動較小。

B6.3.25 與此類似的一個非金融項目示例為：產於特定油田的特定類型的原油基於相關基準原油進行定價。如果主體在基於合同銷售該原油時使用合同規定的定價公式（即，將每桶原油的價格設定為基準原油價格減去 CU10 後的價格，但底價不低於 CU15），則主體可將由基準原油價格變動引起的該銷售合同整體現金流量的波動指定為被套期項目。但是，主體不能對等同於基準原油價格全部變動的某個組成部分進行指定。因此，只要（針對每次交割的）遠期價格不低於 CU25，該被套期項目將與按基準原油價格（或加上一個正價差）銷售的原油具有同樣的現金流量波動。但是，如果針對某次交割的遠期價格低於 CU25，則與按基準原油價格（或加上一個正價差）銷售的原油相比，該被套期項目現金流量波動較小。

運用套期會計的標準（第6.4部分）

套期有效性

B6.4.1 套期有效性是指套期工具的公允價值或現金流量變動與被套期項目的公允價值或現金流量變動的抵銷程度（例如，當被套期項目為一個風險成分時，則被套期項目的相關公允價值或現金流量變動是歸屬於被套期風險部分）。套期無效部分是指套期工具的公允價值或現金流量變動大於或小於被套期項目的公允價值或現金流量變動的程度。

B6.4.2 在指定套期關係時及後續在持續的基礎上，主體應分析預期將在套期期限內對套期關係產生影響的套期無效部分產生的原因。該分析（包括根據第 B6.5.21 段的規定因再平衡套期關係而更新的分析）是主體評估套期關係是否符合套期有效性要求的基礎。

B6.4.3 為避免疑義，如第 6.5.6 段所述將原交易對手方更換為清算交易對手方並作出相應變更的影響，應當反映在套期工具的計量中，並進而納入對套期有效性的評估和計量。

被套期項目與套期工具之間的經濟關係

B6.4.4 被套期項目與套期工具之間須存在經濟關係的要求意味著，因面臨同樣的風險（即，被套期風險）而導致兩者的價值通常沿著相反的方向變動。因此，套期工具的價值與被套期項目的價值預期將產生系統性變動，以應對同一基礎變量或一組因採用類似的方式來應對被套期風險而存在經濟關係的基礎變量（例如，布倫特原油和西德克薩斯中質原油）產生的變動。

B6.4.5 如果基礎變量不同但卻在經濟上相關，則有可能發生套期工具的價值和被套期項目的價值呈同向變動的情況，例如，兩個相關的基礎變量之間的價差產生了變動，而基礎變量本身卻未發生顯著變動。即便如此，當基礎變量產生變動時，套期工具的價值與被套期項目的價值預期在通常情況下仍將沿著相反的方向變動，則套期工具與被套期項目之間仍然存在經濟關係。

B6.4.6 在評估套期工具與被套期項目之間是否存在經濟關係時，應當分析套期關係在套期期限內可能發生的行為，以確定能否預期達到風險管理目標。兩個變量之間僅僅存在某種統計相關性的事實本身不足以有效證明套期工具與被套期項目之間存在經濟關係。

信用風險的影響

B6.4.7 由於套期會計模型建立在套期工具和被套期項目所產生的利得和損失能夠相互抵銷這一基本概念之上，因此套期有效性不僅取決於此類項目之間的經濟關係（即，其基礎變量的變動），還取

決於信用風險對套期工具和被套期項目價值的影響。信用風險的影響意味著，即使套期工具與被套期項目之間存在經濟關係，兩者之間相互抵銷的程度仍可能變得不規律。這可能是由於套期工具或被套期項目的信用風險的變化所致，且此類信用風險的變化已達到一定的程度，使信用風險將主導經濟關係引起的價值變動（即基礎變量變動的影響）。導致信用風險發揮上述主導作用的信用風險變化的程度是指，由信用風險引起的損失（或利得）將干擾基礎變量的變動對套期工具或被套期項目價值的影響（即使此類變動十分顯著）。反之，如果基礎變量在特定期間內發生很少的變動，則即使套期工具或被套期項目價值變動中與信用風險相關的很小的價值變動，可能會超過基礎變量變動所引起的價值變動，此時信用風險的變化並不形成主導作用。

B6.4.8 信用風險主導套期關係的一個例子為：主體使用無擔保的衍生工具對商品價格風險敞口進行套期。如果該衍生工具交易對手方的信用狀況嚴重惡化，則與商品價格的變動相比，該交易對手方信用狀況的變化對套期工具公允價值所產生的影響可能更大，而被套期項目的價值變動則主要取決於商品價格的變動。

套期比率

B6.4.9 根據套期有效性的要求，套期關係的套期比率必須與主體進行套期的被套期項目的實際數量以及主體用於對這些數量的被套期項目進行套期的套期工具的實際數量所形成的比率一致。因此，如果主體對某一項目不足 100%的風險敞口（例如，85%）進行套期，則其用來指定套期關係的套期比率應當與上述 85%的風險敞口以及主體用於對上述 85%的風險敞口進行套期的套期工具實際數量所形成的套期比率相一致。與此類似，例如，如果主體使用名義金額為 40 個單位的金融工具對某個風險敞口進行套期，則其用來指定套期

關係的套期比率應當與上述 40 個單位（即主體不能使用其所持有的總數的更多的數量單位或更少的數量單位來確定套期比率），以及主體使用上述 40 個單位實際進行套期的被套期項目的數量所形成的套期比率相一致。

B6.4.10 但是，在採用由主體實際使用的被套期項目數量和套期工具數量形成的套期比率來指定套期關係時，不應反映被套期項目與套期工具之間權重的失衡，從而導致套期無效（無論確認與否），而產生與套期會計目標不一致的會計結果。因此，為指定套期關係目的，主體必須調整由主體實際使用的被套期項目數量和套期工具數量形成的套期比率，以避免這種失衡。

B6.4.11 在評估會計結果是否與套期會計目標不一致時，相關考慮事項的示例如下：

（1） 所確定的擬採用的套期比率是否旨在避免確認現金流量套期的套期無效部分，或是為了增加公允價值會計的使用，但無須抵銷套期工具公允價值變動的情況下，從而對更多被套期項目進行公允價值調整；以及

（2） 被套期項目與套期工具的特定權重是否具有商業理由，儘管這將導致套期無效部分。例如，主體使用並指定了一定數量的套期工具，而此數量並非是對被套期項目進行套期時所應使用的最佳數量，因為套期工具的標準數量使主體無法取得所需的精確數量的套期工具（“批量問題”）。例如，主體使用標準咖啡期貨合同對 100 噸咖啡採購進行套期，每份期貨合同的標準數量為 37 500 磅。主體只能使用 5 份或 6 份合同（分別相當於 85.0 噸和 102.1 噸）對 100 噸的咖啡採購進行套期。在這種情況下，主體應採用由其實際使用的咖啡期貨合同數量形成的套期比率來指定套期關係，因為由被套期項目和套期工具的權重錯配導致的套期無效部分不會產生與套期會計目標

不一致的會計結果。

評估是否符合套期有效性要求的頻率

B6.4.12 主體應在套期關係開始時及後續期間持續地評估套期關係是否符合套期有效性的要求。主體至少應在下列兩者孰早的時間執行該持續評估：（1）每個財務報告日，或（2）相關情況發生的重大變化將影響套期有效性要求時。該評估涉及對套期有效性的預期，因而僅為前瞻性評估。

評估是否符合套期有效性要求的方法

B6.4.13 本準則並未明確規定評估套期關係是否符合套期有效性要求的方法。但是，主體所採用的方法應當考慮套期關係的相關特徵（包括套期無效部分的來源）。取決於上述因素，該方法可以是定性評估或定量評估。

B6.4.14 例如，如果套期工具和被套期項目的主要條款（例如，名義金額、到期期限和基礎變量）均匹配或大致相符，則主體可以根據針對此類主要條款執行的定性評估認定因為同一被套期風險，套期工具和被套期項目的價值總體上呈相反方向變動，因此，被套期項目與套期工具之間存在經濟關係（參見第 B6.4.4 段至第 B6.4.6 段）。

B6.4.15 衍生工具在被指定為套期工具時是價內還是價外這一事實本身並不意味著定性評估不適當。定性評估方法是否適當取決於定性評估是否無法充分反映由上述事實導致的套期無效部分的嚴重程度。

B6.4.16 反之，如果套期工具和被套期項目的主要條款並非基本匹配，則會增加相互抵銷程度的不確定性，從而套期關係存續期間的套期有效性將更難預測。在這種情況下，主體可能只能基於定量評

估來判斷被套期項目與套期工具之間是否存在經濟關係（參見第 B6.4.4 段至第 B6.4.6 段）。在某些情況下，主體還可能需要通過定量評估來評價用於指定套期關係的套期比率是否滿足套期有效性的要求（參見第 B6.4.9 段至第 B6.4.11 段）。主體可出於上述兩種不同目的採用相同或不同的方法。

B6.4.17 如果相關情況發生變化從而影響套期有效性，主體可能需要改變評估套期關係是否符合套期有效性要求的方法，以確保該評估仍能夠考慮套期關係的相關特徵（包括套期無效部分的來源）。

B6.4.18 主體的風險管理策略是評估套期關係是否符合套期有效性要求的主要信息來源。這意味著，用於決策目的的管理信息（或分析）可作為評估套期關係是否符合套期有效性要求的依據。

B6.4.19 主體關於套期關係的書面文件應當載明主體將如何評估套期有效性的要求，包括所採用的方法。當評估方法發生改變時，應對套期關係書面文件作相應更新（參見第 B6.4.17 段）。

符合條件的套期關係的會計處理（第6.5部分）

B6.5.1 公允價值套期的其中一個例子為對固定利率債務工具由於利率變動而產生的公允價值變動的風險敞口進行套期。該債務工具的發行人或持有人均可以進行這種套期。

B6.5.2 現金流量套期的目的是將套期工具產生的利得或損失遞延至被套期的預期未來現金流量影響損益的同一期間或多個期間。現金流量套期的其中一個例子為，使用互換合同將浮動利率債務（無論是以攤餘成本還是公允價值計量）轉換為固定利率債務（即，對未來交易的套期，其被套期的未來現金流量是未來支付的利息）。反之，在購買後即以公允價值計量且其變動計入損益的權益工具的預期購

買，是一個不得作為現金流量套期中被套期項目的項目的例子，因為將予遞延的套期工具產生的任何利得或損失均不能在某一期間內適當地重分類至損益而實現抵銷。同理，在購買後即以公允價值計量且公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具的預期購買，亦不能作為現金流量套期中的被套期項目。

B6.5.3 確定承諾的套期（例如，電力公司對尚未確認的按照固定價格購買燃料的合同承諾下燃料價格的變動進行套期）是對公允價值變動風險敞口的套期。因此，該套期為公允價值套期。但是，根據第 6.5.4 段的規定，針對確定承諾的外匯風險的套期也可作為現金流量套期進行核算。

套期無效部分的計量

B6.5.4 在計量套期的無效部分時，主體應當考慮貨幣的時間價值。因此，主體應基於現值來確定被套期項目的價值，從而被套期項目的價值變動同時包括貨幣時間價值的影響。

B6.5.5 在計量套期的無效部分時，為計算被套期項目的價值變動，主體可使用其條款與被套期項目的主要條款相匹配的衍生工具（通常稱為“虛擬衍生工具”），例如，對於預期交易的套期，將使用被套期的價格（或利率）水平進行校準。例如，如果套期是針對處於當前市場水平的雙方面風險，則虛擬衍生工具應代表在套期關係被指定的當時被校準為零值的假定遠期合同。例如，如果套期是針對單方面風險，則虛擬衍生工具將代表假定的期權的內在價值，其在套期關係被指定的當時為平價期權（若被套期的價格水平為當前市場水平）或者價外期權（若被套期的價格水平高於（或者對於針對多頭的套期，低於）當前市場水平）。使用虛擬衍生工具是計算被套期項目價值變動的一種可行方式。虛擬衍生工具與被套期項目完全匹配，從而能夠

與採用另一不同的方法確定該價值變動得出的結果相同。因此，使用“虛擬衍生工具”本身不能被視為一種估算方法，而僅僅是為了便於計算被套期項目的價值所採用的一種數學方法。據此，在使用“虛擬衍生工具”估計被套期項目的價值時，不能使用僅存在於套期工具（而非被套期項目）的特徵。其中一個例子是以外幣計價的債務（無論其是固定利率還是可變利率債務）。在使用虛擬衍生工具計算該債務的價值變動或其現金流量累計變動的現值時，虛擬衍生工具不能僅僅簡單地考慮不同貨幣的匯兌費用，即使實際的衍生工具的不同貨幣匯兌可能包括該種費用（例如，交叉貨幣利率互換）。

B6.5.6 使用虛擬衍生工具確定的被套期項目的價值變動同樣可用於評估套期關係是否滿足套期有效性的要求。

套期關係的再平衡和套期比率的調整

B6.5.7 套期關係的再平衡是指對在一個已經存在的套期關係中被套期項目或套期工具所指定的數量進行調整，從而維持套期比率以滿足套期有效性要求。基於其他目的對被套期項目或套期工具所指定的數量進行變動不構成本準則所謂的再平衡。

B6.5.8 再平衡應根據第 B6.5.9 段至第 B6.5.21 段作為套期關係的延續進行核算。在作出再平衡時，套期關係的套期無效部分應在調整套期關係之前確定並即刻確認。

B6.5.9 調整套期比率可以使得主體應對由於基礎變量或風險變量而引起的套期工具和被套期項目之間關係的變動。例如，當套期關係中的套期工具和被套期項目具有不同但是相關的基礎變量（如，不同但相關的指數、比率或價格）時，套期關係會隨著這兩個基礎變量之間關係的變動而發生變化。因此，當套期工具和被套期項目之間

關係發生的變動能通過調整套期比率得以彌補時，再平衡將可以使得套期關係得到延續。

B6.5.10 例如，主體運用參考外幣 B 的貨幣衍生工具對外幣 A 的風險敞口進行套期，而外幣 A 和外幣 B 之間的匯率是掛鈎的（即，其匯率由中央銀行或其他監管機構設定或者保持在某一區間）。如果外幣 A 與外幣 B 的匯率發生了變動（即，設定了一個新區間或匯率），則再平衡套期關係以反映新匯率可確保套期關係在新情況下的套期比率繼續滿足套期有效性的要求。反之，如果貨幣衍生工具發生拖欠，則更改套期比率並不能確保套期關係能夠繼續滿足套期有效性的要求。因此，在套期工具與被套期項目之間的關係變動不能通過調整套期比率來彌補的情況下，再平衡並不能促使套期關係得到延續。

B6.5.11 並非所有套期工具的公允價值變動和被套期項目的公允價值或現金流量變動之間抵銷程度的變動，均會導致套期工具與被套期項目之間的套期關係的變化。主體分析預期將對存續期內影響套期關係的套期無效部分的來源，並評估抵銷程度的變動是否符合下列情況：

（1） 雖然圍繞套期比率上下波動，但仍然有效（即，繼續能夠適當反映套期工具與被套期項目之間的關係）；或者

（2） 存在跡象表明套期比率不再能夠適當反映套期工具與被套期項目之間的關係。

主體針對套期比率進行套期有效性要求的上述評估，即確保套期關係不會反映被套期項目與套期工具之間權重的失衡，這種失衡可能產生套期無效（無論確認與否），並可能產生與套期會計目標不一致的會計結果。因此，該評估須運用判斷。

B6.5.12 為應對每一特定結果而調整套期比率的做法，並不能

減少圍繞某個固定套期比率的上下波動（及由此產生的套期無效部分）。因此，在該情況下，抵銷程度的變動涉及套期無效部分的計量和確認，但無須作出再平衡。

B6.5.13 與此相反，如果抵銷程度的變動表明該波動圍繞著一個套期比率，而該套期比率不同於當前針對該套期關係所使用的套期比率，或存在偏離目前採用的套期比率的趨勢，主體可以通過調整套期比率來降低套期無效部分，而保留原套期比率將顯著增加套期的無效部分。因此，在該情況下，主體必須評價套期關係是否反映出被套期項目與套期工具之間權重的失衡，這種失衡可能產生套期無效（無論確認與否），並可能產生與套期會計目標不一致的會計結果。如果套期比率被調整，則會同時影響套期無效部分的確認和計量，因為根據第 B6.5.8 段，在作出再平衡時，應在調整套期關係之前確定及即刻確認套期關係的套期無效部分。

B6.5.14 套期關係的再平衡是指，為套期會計目的，主體在套期關係開始之後調整套期工具或被套期項目的數量以應對影響該套期關係之套期比率的情況變化。通常，該調整應當反映主體實際使用的套期工具和被套期項目的數量調整。但是，如果出現下列情況，則主體必須調整根據實際使用的被套期項目或套期工具的數量而得出的套期比率：

（1） 由主體的套期工具或被套期項目的實際數量變動所產生的套期比率反映出某種失衡，這種失衡可能產生套期無效，並可能產生與套期會計目標不一致的會計結果；或者

（2） 主體維持套期工具和被套期項目的實際數量而得出的套期比率在新的情況下反映出某種失衡，這種失衡可能產生套期無效，並可能產生與套期會計目標不一致的會計結果（即，主體不能不對套期比率進行調整而造成某種失衡）。

B6.5.15 當套期關係的風險管理目標發生改變，則再平衡不再適用。取而代之的是，應當終止對該套期關係運用套期會計（儘管如第 B6.5.28 段所述，主體或許可以指定新的套期關係，而涉及原套期關係中的套期工具或被套期項目）。

B6.5.16 如果對套期關係作出再平衡，則可通過多種不同的方式調整套期比率：

（1） 可通過以下方式增加被套期項目的權重（同時減少套期工具的權重）：

①增加被套期項目的量；或者

②減少套期工具的量。

（2） 可通過以下方式增加套期工具的權重（同時減少被套期項目的權重）：

①增加套期工具的量；或者

②減少被套期項目的量。

量的變動是指作為套期關係一部分的數量調整。因此，量的減少並不一定意味著那些項目或交易不再存在，或預計不再發生，而是表明其並不是套期關係的一部分。例如，減少套期工具的量可能導致主體保留某項衍生工具，但該衍生工具僅有一部分將繼續作為套期關係中的套期工具。如果僅通過減少套期關係中套期工具的量來實現再平衡，但主體仍繼續持有調減的部分，則可能發生這種情況。在該情況下，衍生工具中未被指定的部分應以公允價值計量，且其變動計入損益（除非其在其他套期關係中被指定為套期工具）。

B6.5.17 通過增加被套期項目的量來調整套期比率，並不影響套期工具公允價值變動的計量方法，與原指定的量相關的被套期項目的價值變動的計量也保持不變。但是，自再平衡之日起，被套期項目的價值變動也包括被套期項目的新增量的價值變動。該等變動的計量

的起始日和參照日應當是套期關係的再平衡日（而非套期關係的原指定日）。例如，如果主體最初對 100 噸的量的商品進行套期，遠期價格為 CU80（套期關係開始時的遠期價格），之後在遠期價格為 CU90 時，主體通過增加 10 噸的量的被套期項目作出再平衡，則再平衡後的被套期項目由兩層級組成：以 CU80 進行套期的 100 噸商品和以 CU90 進行套期的 10 噸商品。

B6.5.18 通過減少套期工具的量來調整套期比率，並不影響被套期項目價值變動的計量方法，與繼續被指定的量相關的套期工具的公允價值變動的計量也保持不變。但是，自再平衡之日起，套期工具被調減的量不再作為套期關係的一部分。例如，如果主體對某商品的價格風險進行套期，初始套期工具為 100 噸的量的衍生工具，之後減少 10 噸的量對套期關係作出再平衡，則套期工具 90 噸的名義金額的量還將保留（不再構成套期關係一部分的衍生工具的量，即 10 噸，其後續處理請參見第 B6.5.16 段）。

B6.5.19 通過增加套期工具的量來調整套期比率，並不影響被套期項目價值變動的計量方法，與原指定的量相關的套期工具的公允價值變動的計量也保持不變。但是，自再平衡之日起，套期工具的公允價值變動也包括套期工具的新增量的價值變動。該等變動的計量的起始日和參照日應當是套期關係的再平衡日（而非套期關係的原指定日）。例如，如果主體對某一商品的價格風險進行套期，初始套期工具為 100 噸的量的衍生工具，之後增加 10 噸的量對套期關係作出再平衡，則再平衡後的套期工具由總量為 110 噸的衍生工具構成。套期工具的公允價值變動是共計量為 110 噸的衍生工具公允價值變動的總額。由於該等衍生工具在不同的時點訂立（包括存在衍生工具在初始確認後才被指定為套期關係的可能性），因此這些衍生工具可以（且很可能）具有不同的主要條款（例如，遠期匯率）。

B6.5.20 通過減少被套期項目的量來調整套期比率，並不影響套期工具公允價值變動的計量方法，與繼續被指定的量相關的被套期項目公允價值變動的計量也保持不變。但是，自套期關係再平衡之日起，被套期項目減少的量不再作為套期關係的一部分。例如，如果主體最初對 100 噸的量的商品進行套期，遠期價格為 CU80，之後減少 10 噸的量對套期關係作出再平衡，則再平衡後被套期項目的數量為 90 噸，以 CU80 的遠期價格進行套期。原被套期項目中減少的 10 噸不再是套期關係的一部分，應按照終止套期會計的有關規定核算（參見第 6.5.6 段至第 6.5.7 段以及第 B6.5.22 段至第 B6.5.28 段）。

B6.5.21 在對套期關係作出再平衡時，主體應當更新其對預期將在未來剩餘期限內影響套期關係的套期無效部分產生的來源的分析（見第 B6.4.2 段）。套期關係的書面文件記錄也應作出相應更新。

套期會計的終止

B6.5.22 主體應當採用未來適用法，自不再滿足運用套期會計的標準之日起終止運用套期會計。

B6.5.23 如果套期關係滿足下列條件，主體不應當撤銷指定並終止套期關係：

（1） 套期關係仍然滿足風險管理目標，而該風險管理目標是其符合套期會計條件的基礎（即，主體仍然尋求該風險管理目標）；以及

（2） 繼續滿足套期會計其他所有的認定標準（如適用，在考慮套期關係的再平衡之後）。

B6.5.24 對於本準則而言，主體的風險管理策略有別於其風險管理目標。風險管理策略是在主體確定如何管理其風險的最高層次上

制定。風險管理策略通常識別主體面臨的風險並闡述主體如何應對這些風險。風險管理策略通常適用於較長時期，並且可能包含一定的靈活性以適應策略實施期間內環境的變化（例如，不同利率或商品價格水平導致不同程度的套期）。這通常在綱領性文件中闡述，並通過含有更具體指引的政策性文件在主體範圍內貫徹落實。與此相反，套期關係的風險管理目標適用於某一特定套期關係的具體層面，其涉及如何運用被指定的特定套期工具對指定為被套期項目的特定風險敞口進行套期。因此，風險管理策略可以涵蓋許多不同的套期關係，而這些套期關係的風險管理目標旨在實施整體的風險管理策略。例如：

（1） 主體制定了管理債務融資利率風險敞口的策略，該策略規定主體整體浮動利率融資和固定利率融資的占比區間。該策略旨在維持 20%至 40%的固定利率債務。主體根據利率水平不時決定如何執行該策略（即，將其固定利率風險敞口鎖定在 20%至 40%範圍內的哪一位置）。在利率較低時，與利率較高時相比，主體將選擇鎖定更多債務的利率。主體持有 CU100 的浮動利率債務，其中 CU30 通過互換合同轉換為固定利率債務。主體利用利率較低的優勢，額外發行了 CU50 的固定利率債券，用於為某項重大投資提供融資。在低利率的環境下，主體決定通過將之前用於對浮動利率敞口進行套期的部分減少 CU20，而將固定利率敞口調整為債務總額的 40%，從而使得固定利率敞口變為 CU60。在這種情況下，風險管理策略本身保持不變。然而，主體對策略的執行發生了改變，這意味著對於之前被套期的 CU20 浮動變利率敞口而言，風險管理目標發生了變化（即，該變化發生在套期關係層面）。據此，在這種情況下，對於原被套期的 CU20 浮動利率敞口，必須終止運用套期會計。這可能涉及將互換頭寸的名義金額減少 CU20，但視具體情況而定，主體也可能保留該互換規模，例如，將其用於對其他不同的敞口進行套期，或者將其作為交易帳戶的一部分。相反，如果主體將部分新的固定利率債務轉換為浮動利率

敞口，則必須對原被套期的浮動利率敞口繼續運用套期會計。

（2） 某些風險敞口由頭寸的頻繁變動引起（例如，債務工具開放式組合的利率風險）。新債務工具的增加以及原債務工具的終止確認均會不斷改變該敞口（即，這不同於僅因債務工具到期引起的頭寸減少）。這是一個動態的過程，在此過程中風險敞口以及用於管理該敞口的套期工具不會長時間保持不變。據此，持有此類敞口的主體會隨著敞口的變動頻繁調整用於管理利率風險的套期工具。例如，剩餘期限為24個月的債務工具被指定為針對24個月的利率風險的被套期項目。其他時間段或到期期限的債務工具適用同樣的程序。不久後，對於到期期限，主體終止全部、部分或一定比例的原指定的套期關係，並根據終止當時存在的債務工具規模及套期工具指定新的套期關係。在該情況下的終止運用套期會計反映出主體建立套期關係的方式是尋求新的套期工具和新的被套期項目，而非之前被指定的套期工具和被套期項目。風險管理策略保持不變，但對之前被指定的套期關係的風險管理目標不復存在，套期關係也就相應的消失了。在該情況下，套期會計的終止適用於風險管理目標改變的部分。這取決於主體的具體情況，並可能會影響全部或部分對特定到期期限的套期關係或該套期關係的一部分。

（3） 主體制定了風險管理策略用以管理預期銷售及由此產生的應收款項的外匯風險。在實施這一策略時，主體將外匯風險作為特定的套期關係進行管理，但僅至應收款項的確認時點為止。在此之後，主體不再以此特定套期關係為基礎來管理外匯風險，而是將以同一種外幣計價的應收款項，應付款項及衍生工具（其並不涉及尚未完成的預期交易）的外匯風險進行統一管理。就會計角度而言，此管理方式是一種“自然”的套期，因為所有這些項目的外匯利得和損失均立刻確認為損益。據此，出於會計目標，如果套期關係被指定的期間截止於付款日，則主體必須在確認應收款項時終止運用套期會計，因為原

套期關係的風險管理目標已不再適用。此時，外匯風險基於相同的策略但不同的基礎進行管理。相反，如果主體具備不同的風險管理目標，並在直至結算日前將預計銷售金額及由此產生的應收款項的外匯風險作為一個連續的套期關係進行管理，則套期會計將持續至該結算日。

B6.5.25 終止運用套期會計可能會影響：

（1） 套期關係整體；或者

（2） 套期關係的一部分（這意味著套期會計對於套期關係的剩餘部分仍然適用）。

B6.5.26 當套期關係作為一個整體不再滿足運用套期會計的標準時，套期關係應當整體終止運用。例如：

（1） 套期關係不再滿足風險管理目標，而該風險管理目標是其符合套期會計條件的基礎（即，主體不再尋求實現該風險管理目標）；

（2） 套期工具被出售或終止（是指作為套期關係一部分的套期工具的整體的量）；或者

（3） 被套期項目與套期工具之間不再存在經濟關係，或者信用風險的影響開始主導經濟關係引起的價值變動。

B6.5.27 當只有部分套期關係不再滿足運用套期會計的標準時，套期關係將部分終止（其餘部分將繼續適用套期會計）。例如：

（1） 當套期關係作出再平衡時，對套期比率進行的調整可能使得部分被套期項目的量不再構成套期關係的一部分（參見第 B6.5.20 段）；因此，僅針對不再構成套期關係一部分的被套期項目的量終止運用套期會計；或者

（2） 當作為預期交易（或者交易的一部分）的部分被套期項

目的量不再是極可能發生時，僅對不再極可能發生的被套期項目的量終止運用套期會計。然而，如果主體曾將預期交易指定為被套期項目，並隨後確定該預期交易預計不再會發生，則主體在預測類似預期交易時，其準確預測預期交易的能力將受到質疑。這將影響到對於類似預期交易是否極可能發生的評估（見第 6.3.3 段），並進而影響到上述類似預期交易是否可以被指定為被套期項目。

B6.5.28 當終止運用（部分或者全部）套期會計時，主體可以對原套期關係中套期工具或被套期項目指定新的套期關係。這並不構成套期關係的延續，而是重新開始一項套期關係。例如：

（1） 某一套期工具出現嚴重信用惡化，主體以新的套期工具將其取代。這意味著原套期關係未能實現風險管理目標，並因此被整體終止。新的套期工具被指定為對先前被套期的相同風險敞口進行的套期，並形成新的套期關係。因此，被套期項目的公允價值或現金流量變動的計量起始日和參照日應當是新套期關係的指定日，而非原套期關係的指定日。

（2） 套期關係在到期前被終止。該套期關係中的套期工具可以在另一套期關係中被指定為套期工具（例如，通過增加套期工具的量來調整套期比率以實現再平衡，或指定一個全新的套期關係）。

期權時間價值的會計核算

B6.5.29 由於期權的時間價值體現了在一段時期內向期權持有者提供保護而收取的費用，因此期權可被視為與時間段有關。然而，在評估期權是對與交易相關的被套期項目還是與時間段相關的被套期項目進行套期時，關鍵在於被套期項目的特徵，包括被套期項目影響損益的方式和時間。因此，不論套期關係是現金流量套期還是公允價值套期，主體均應當基於被套期項目的性質來評估被套期項目的類

型〔參見第 6.5.15 段（1）〕：

（1） 如果被套期項目的性質是一項交易，且期權的時間價值具備該項交易的成本特徵，則期權的時間價值和與交易相關的被套期項目存在聯繫。例如，如果期權的時間價值與被套期項目相關，且該被套期項目導致確認一項初始計量包含交易成本的項目〔例如，主體對商品購買（無論其是預期交易還是確定承諾）的商品價格風險進行套期，並將交易成本納入存貨的初始計量〕。由於期權的時間價值被納入特定的被套期項目的初始計量，時間價值與被套期項目同時影響損益。與此類似，對商品銷售（無論其是預期交易還是確定承諾）進行套期的主體，應將期權的時間價值作為銷售成本的一部分（因此，時間價值將在被套期的銷售確認收入的相同期間計入損益）。

（2） 如果被套期項目的性質為其時間價值具有為保護主體在特定時間段內免受風險所需支付成本的特徵〔但是被套期項目不會導致（1）所述的涉及交易成本概念的交易〕，則期權的時間價值和與時間段相關的被套期項目存在聯繫。例如，如果使用期限為 6 個月的商品期權對商品存貨在該 6 個月中的公允價值減少進行套期，期權的時間價值將在這 6 個月期間內分攤計入損益（即，採用系統和合理的方法進行攤銷）。另一個例子是，在使用外匯期權對境外經營淨投資進行為期 18 個月的套期時，期權的時間價值將在這 18 個月期間內進行分攤。

B6.5.30 當期權被用於對與時間段相關的被套期項目進行套期時，被套期項目的特徵（包括被套期項目影響損益的方式和時間）同時會影響期權時間價值的攤銷期間，這與運用套期會計時期權內在價值影響損益的期間相一致。例如，如果使用某一利率期權（利率上限）來防止浮動利率債券利息費用增加，則利率上限的時間價值攤銷計入損益的期間與利率上限的內在價值影響損益的期間相同：

（1） 如果使用利率上限對 5 年期浮動利率債券的前 3 年的利率上升風險進行套期，則利率上限的時間價值在前 3 年攤銷計入損益；或者

（2） 如果利率上限是遠期起始期權，用於對 5 年期的浮動利率債券的第 2 年至第 3 年的利率上升風險進行套期，則利率上限的時間價值應在第 2 年和第 3 年進行攤銷計入損益。

B6.5.31 按照第 6.5.15 段的規定對期權時間價值的會計處理同樣適用於由購入期權和簽出期權組成的組合期權（一個是看跌期權，另一個是看漲期權），該組合期權在被指定為套期工具之日的淨時間價值為零（通常被稱為“零成本上下限期權”）。在這種情況下，即使在套期關係的整個期間內時間價值的累計變動為零，主體也應當將時間價值的變動計入其他綜合收益。因此，如果期權的時間價值涉及：

（1） 與交易相關的被套期項目，在套期關係結束時調整被套期項目或是重分類至損益〔參見第 6.5.15 段（2）段〕的時間價值為零。

（2） 與時間段相關的被套期項目，時間價值相關的攤銷金額為零。

B6.5.32 按照第 6.5.15 段的規定對期權時間價值的會計處理僅適用於與被套期項目相關的時間價值（校準時間價值）。如果期權的主要條款（如，名義金額，期限及標的）與被套期項目相一致，則期權時間價值與被套期項目相關。因此，如果期權與被套期項目的主要條款不完全一致，則主體應當確定校準時間價值，即溢價（真實的時間價值）中有多少時間價值與被套期項目相關（並因此應當按照第 6.5.15 段進行會計處理）。主體應通過對主要條款與被套期項目完全匹配的期權進行估值來確定校準時間價值。

B6.5.33 如果實際時間價值不同於校準時間價值，主體應當按照第 6.5.15 段確定累積計入權益單獨組成部分的金額，具體如下：

（1） 如果在套期關係開始時，實際時間價值高於校準時間價值，主體應當：

①以校準時間價值為基礎，確定累積計入權益單獨組成部分的金額；以及

②將這兩個時間價值的公允價值變動差額計入損益。

（2） 如果在套期關係開始時，實際時間價值低於校準時間價值，主體應當參照以下兩項累計公允價值變動的較低者來確定累積計入權益單獨組成部分的金額：

①實際時間價值；和

②校準時間價值。

實際時間價值剩餘的公允價值變動均應計入損益。

遠期合同的遠期要素和金融工具的外匯基差的會計核算

B6.5.34 由於遠期合同的遠期要素就是對一段時期（確定的時間段）的收費，因此遠期合同可被視為與時間段相關。然而，在評估套期工具是對與交易相關的被套期項目還是與時間段相關的被套期項目進行套期時，關鍵在於被套期項目的特徵，包括被套期項目影響損益的方式和時間。因此，不論套期關係是現金流量套期還是公允價值套期，主體均應當基於被套期項目的性質來評估被套期項目的類型〔參見第 6.5.16 段和第 6.5.15 段（1）〕：

（1） 如果被套期項目的性質是一項交易，且遠期要素具備該項交易的成本特徵，則遠期合同的遠期要素和與交易相關的被套期項目存在聯繫。例如，如果遠期要素與被套期項目相關，且該被套期項目導致確認一項初始計量包含交易成本的項目〔例如，主體對以外幣

計價的存貨採購（無論其是預期交易還是確定承諾）的外匯風險進行套期，並將交易成本納入存貨的初始計量〕。由於遠期要素被納入特定的被套期項目的初始計量，遠期要素與被套期項目同時影響損益。與此類似，對以外幣計價的商品銷售（無論其是預期交易還是確定承諾）的外匯風險進行套期，主體應將遠期要素作為銷售成本的一部分（因此，遠期要素將在被套期的銷售確認收入的相同期間計入損益）。

（2） 如果被套期項目的性質為其遠期要素具有為保護主體在特定時間段內免受風險所需支付成本的特徵〔但是被套期項目不會導致第 B6.5.34 段（1）所述的涉及交易成本概念的交易〕，則遠期合同的遠期要素和與被套期項目相關的時間段存在聯繫。例如，如果使用相同期間的商品遠期合同對商品存貨 6 個月的公允價值變動進行套期，遠期合同的遠期要素將在這 6 個月期間內分攤計入損益（即，採用系統和合理的方法進行攤銷）。另一個例子是，在使用外匯遠期合同對境外經營淨投資進行為期 18 個月的套期時，遠期合同的遠期要素將在該 18 個月期間內進行分攤。

B6.5.35 當遠期合同的遠期要素被用於對與時間段相關的被套期項目進行套期時，被套期項目的特徵（包括被套期項目影響損益的方式和時間）同時會影響遠期合同的遠期要素的攤銷期間（即，與遠期要素相關的期間）。例如，如果使用遠期合同對 6 個月後開始的為期 3 個月的 3 個月利率變動敞口進行套期，則遠期要素的攤銷期間橫跨第 7 個月到第 9 個月。

B6.5.36 如果在將遠期合同指定為套期工具的當天遠期要素為零，第 6.5.16 段所述的遠期合同遠期要素的會計處理同樣適用。在這種情況下，主體應將歸屬於遠期要素的公允價值變動計入其他綜合收益，即使在套期關係的整個期間歸屬於遠期要素的累計公允價值為零。

因此，如果遠期合同的遠期要素涉及：

（1） 與交易相關的被套期項目，在套期關係結束時調整被套期項目或重分類至損益〔參見第 6.5.15 段（2）和第 6.5.16 段〕的遠期要素金額為零。

（2） 與時間段相關的被套期項目，遠期要素相關的攤銷金額為零。

B6.5.37 按照第 6.5.16 段的規定的針對遠期合同遠期要素的會計處理僅適用於與被套期項目相關的遠期要素（校準遠期要素）。如果遠期合同的主要條款（如，名義金額、存續期及標的）與被套期項目相一致，則遠期合同的遠期要素與被套期項目相關。因此，如果遠期合同與被套期項目的主要條款不完全一致，主體則應當確定校準遠期要素，即遠期合同所包含的遠期要素（真實遠期要素）有多少與被套期項目相關（並因此應按照第 6.5.16 段進行會計處理）。主體應通過對主要條款與被套期項目完全匹配的遠期合同進行估值來確定校準遠期要素。

B6.5.38 如果實際遠期要素和校準遠期要素不同，主體應當按照第 6.5.16 段確定累積計入權益單獨組成部分的金額，具體如下：

（1） 如果在套期關係開始時，實際遠期要素的絕對值高於校準遠期要素的絕對值，主體應當：

①以校準利息部分為基礎，確定累積計入權益單獨組成部分的金額；以及

②將這兩項遠期要素的公允價值變動差異計入損益。

（2） 如果在套期關係開始時，實際遠期要素的絕對值低於校準遠期要素的絕對值，主體應當參照以下兩項累計公允價值變動的較低者來確定累積計入權益單獨組成部分的金額：

①實際遠期要素的絕對值；和

②校準遠期要素的絕對值。

實際遠期要素剩餘的公允價值變動均應計入損益。

B6.5.39 如果主體將外匯基差與金融工具相分拆，並且將外匯基差排除在被指定為套期工具的金融工具之外〔參見第6.2.4段(2)〕，則適用於遠期合同的遠期要素的應用指南第 B6.5.34 段至第 B6.5.38 段同樣適用於外匯基差。

一組項目的套期（第6.6部分）

淨敞口套期

淨敞口的套期會計和指定的符合標準

B6.6.1 只有當主體出於風險管理目的以淨額為基礎進行套期時，淨頭寸才符合運用套期會計的標準。判斷主體是否以淨額為基礎進行套期應當基於事實（而不僅僅是聲明或文件記錄）。因此，如果僅為了達到特定的會計結果卻無法反映主體的風險管理方法，則主體不得運用以淨額為基礎的套期會計。淨敞口套期必須是既定風險管理策略的組成部分，其通常應獲得《國際會計準則第 24 號》所定義的關鍵管理人員的批准。

B6.6.2 例如，主體 A（其功能貨幣為當地貨幣）擁有以下兩項確定承諾：(1) 9 個月後支付金額為 FC150 000 的廣告費用；及 (2) 15 個月後出售價格為 FC150 000 的產成品。主體 A 簽立了一份外匯衍生工具合同，約定在 9 個月後結算時主體將收取 FC100，並支付 CU70。主體 A 沒有任何其他外匯風險敞口。主體 A 不以淨額為基礎管理外匯風險。因此，主體 A 不能運用套期會計來核算上述外匯衍生工具與金額為 FC100 的淨頭寸之間為期 9 個月的套期關係〔該淨頭寸包括一項金額為 FC150 000 的確定購買承諾（即，廣告服務費）

以及一項金額為 FC149 900（總額 FC150 000 中的 FC149 900 部分）的確定銷售承諾〕。

B6.6.3 如果主體 A 確實以淨額為基礎管理外匯風險，且未簽訂上述外匯衍生工具（因為該工具將增加而非減少主體 A 所面臨的外匯風險敞口），則主體面臨的外匯風險敞口在 9 個月內是自然對沖的。通常，該被套期敞口不會反映在財務報表中，因為這兩項交易確認在未來不同的報告期間。僅當符合第 6.6.6 段所述的條件時，淨頭寸為零的組合才能適用套期會計。

B6.6.4 當構成淨頭寸的一組項目被指定為被套期項目時，主體應對包含構成淨頭寸所有項目的項目組合整體進行指定。不允許主體對淨頭寸的不確定的抽象金額進行指定。例如，主體擁有一組在 9 個月後履約的金額為 FC100 的確定銷售承諾，以及一組在 18 個月後履約的金額為 FC120 的確定購買承諾。主體不能對一個最大金額為 FC20 的抽象金額的淨頭寸進行指定。取而代之的是，主體必須對形成該被套期淨頭寸的購買總額和銷售總額進行指定。主體應當對形成該淨頭寸的總額進行指定，以遵循對符合條件的套期關係的會計處理要求。

淨敞口套期的套期有效性要求的應用

B6.6.5 當對淨頭寸進行套期時，主體在確定是否符合第 6.4.1 段（3）的套期有效性的要求時，應考慮與套期工具類似效果的淨頭寸中各項目的價值變動以及套期工具的公允價值變動。例如，主體擁有一組在 9 個月後履約的金額為 FC100 的確定銷售承諾，以及一組在 18 個月後履約的金額為 FC120 的確定購買承諾。主體利用金額為 FC20 的遠期外匯合同對 FC20 的淨頭寸的外匯風險進行套期。在確定該套期關係是否符合第 6.4.1 段（3）的套期有效性的要求時，主體應

考慮下列兩者之間的關係：

（1） 遠期外匯合同的公允價值變動及確定銷售承諾的與外匯風險相關的價值變動；以及

（2） 確定購買承諾的與外匯風險相關的價值變動。

B6.6.6 與此類似，如果在第 B6.6.5 段的示例中主體持有一個淨頭寸為零的組合，則主體在確定該套期關係是否符合第 6.4.1 段（3）的套期有效性的要求時，應考慮確定銷售承諾的與外匯風險相關的價值變動和確定購買承諾的與外匯風險相關的價值變動之間的關係。

淨敞口的現金流量套期

B6.6.7 當主體對一組風險相互抵銷的項目（即，淨頭寸）進行套期時，是否適用套期會計將取決於套期的類型。如果該套期屬於公允價值套期，則淨頭寸也許可以作為被套期項目。但是，如果該套期屬於現金流量套期，則只有針對外匯風險的套期，淨頭寸才能作為被套期項目，並且對淨頭寸的指定明確預期交易預計影響損益的報告期間以及其性質和數量。

B6.6.8 例如，主體持有的淨頭寸組合中包括 FC100 的底層銷售和 FC150 的底層採購。銷售額和採購額均以同一種外幣計價。為充分明確對被套期淨頭寸的指定，主體在該套期關係的初始文件記錄中明確，銷售標的可以是 A 產品或 B 產品，而採購標的可以是 A 類機械、B 類機械和原材料 A。同時，主體還描述了每類交易的交易量。主體在文件中載明底層銷售（FC100）包括 A 產品前 FC70 的預期銷售和 B 產品前 FC30 的預期銷售。如果預計上述銷售將影響不同報告期間的損益，則主體應在文件記錄中闡明該情況。例如，源自 A 產品銷售的前 FC70 預計將影響第 1 個報告期間的損益，而源自 B 產品銷售的前 FC30 預計將影響第 2 個報告期間的損益。主體同時在文件中載明

底層採購（FC150）包括 A 類機械前 FC60 的採購、B 類機械前 FC40 的採購和原材料 A 前 FC50 的採購。如果此類採購預計將影響不同報告期間的損益，則主體應在文件記錄中將採購量按其預計將影響損益的報告期間進行分解（與銷量額的記錄相似）。例如，主體應當列明預期交易的如下內容：

（1） A 類機械前 FC60 的採購，預期影響損益的期間是從第 3 個報告期間開始的 10 個報告期間；

（2） B 類機械前 FC40 的採購，預期影響損益的期間是從第 4 個報告期間開始的 20 個報告期間；以及

（3） 原材料 A 前 FC50 的採購，預期於第 3 個報告期間收到，並於當期和下一個報告期間售出，進而影響上述期間的損益。

對於不動產、廠場和設備的項目，如果折舊方式會根據主體對此類項目的使用方式不同而變動的話，預期交易量的性質描述應包含同類不動產、廠場和設備所採用的折舊方式。例如，如果主體在兩個不同的生產過程中使用 A 類機械，並分別採用直線法在 10 個報告期間內計提折舊以及採用工作量法計提折舊，則主體應在關於 A 類機械預期採購量的文件記錄中，按適用的折舊方式對該預期採購量進行分解。

B6.6.9 對於淨頭寸的現金流量套期，根據第 6.5.11 段確定的金額應包含與套期工具有類似效果的淨頭寸中各項目的公允價值變動以及套期工具的公允價值變動。但是，與套期工具有類似效果的淨頭寸中各項目的價值變動，只能在與之相關的交易確認時（例如，當預期銷售確認為收入時）予以確認。例如，主體擁有一組極可能在 9 個月後發生的金額為 FC100 的預期銷售，以及一組極可能在 18 個月後發生的金額為 FC120 的預期採購。主體利用金額為 FC20 的遠期外匯合同對 FC20 的淨頭寸的外匯風險進行套期。在根據第 6.5.11 段（1）

至第 6.5.11 段（2）確定應計入現金流量套期儲備的金額時，主體應當比較下列兩者：

（1） 遠期外匯合同的公允價值變動及極可能發生的預期銷售的與外匯風險相關的價值變動；以及

（2） 極可能發生的預期採購的與外匯風險相關的價值變動。

但是，主體只就與外匯遠期合同相關的金額予以確認，直到極可能發生的預期銷售在財務報表中確認時，此時確認預期交易的利得或損失（即，從指定套期關係至收入確認之間的匯率變動所導致的價值變動）。

B6.6.10 與此類似，如果在上例中，主體持有一個淨頭寸為零的組合，則主體應比較極可能發生的預期銷售的與外匯風險相關的價值變動和極可能發生的預期採購的與外匯風險相關的價值變動。但是，僅當相關的預期交易在財務報表中確認時，才可確認上述價值變動。

被指定為被套期項目的一組項目的層級部分

B6.6.11 出於第 B6.3.19 段所述的相同原因，在指定現有一組項目的層級部分時，需要清晰地定義被套期層級的一組項目的名義金額。

B6.6.12 一項套期關係可能包括來自多個不同的一組項目的各層組成部分。例如，在由一組資產和一組負債構成的淨頭寸套期中，套期關係可由該組資產中的一個層級部分和該組負債中的一個層級部分共同構成。

套期工具利得或損失的列報

B6.6.13 如果在現金流量套期中對一組項目進行套期，則該組項目可能會影響損益及其他綜合收益表中不同的單列項目。套期利得

或損失在損益及其他綜合收益表中的列報方式將取決於該組項目。

B6.6.14 如果該組項目不包含任何相互抵銷的風險敞口(例如，對一組影響損益及其他綜合收益表不同單列項目的外幣費用的外匯風險進行套期)，則重分類後的套期工具利得或損失應分攤至受被套期項目影響的各個單列項目。該分攤應採用系統和合理的方法，並且不應將單個套期工具產生的淨利得或淨損失以總額方式列報。

B6.6.15 如果該組項目確實包含相互抵銷的風險敞口（例如，對以外幣計價的一組銷售收入和費用進行的外匯風險套期)，則主體應在損益及其他綜合收益表中的單列項目中列報套期利得或損失。例如，考慮利用金額為 FC20 的遠期外匯合同對 FC100 的外幣銷售收入和 FC80 的外幣費用構成的外匯風險淨頭寸進行套期。當淨頭寸影響損益時，該遠期外匯合同產生的從現金流量套期儲備重分類至損益的利得或損失應當與被套期的銷售收入和費用區分開來並在單列項目中列報。此外，如果銷售收入產生的期間早於費用發生的期間，則銷售收入仍應根據《國際會計準則第 21 號》按即期匯率計量。相關的套期利得或損失應在單列項目中列報，從而在損益中反映出淨頭寸套期的影響，並相應調整現金流量套期儲備。如果被套期的費用將影響較晚期間的損益，則之前對銷售確認的現金流量套期儲備的套期利得或損失應重分類至損益，且在損益表中與包含（根據《國際會計準則第 21 號》按即期匯率計量的）被套期費用的項目區分開來，並在單列項目中列報。

B6.6.16 對於某些類型的公允價值套期，套期的主要目標並非旨在抵銷被套期項目的公允價值變動，而是為了轉換被套期項目的現金流量。例如，主體通過利率互換合同對固定利率債務工具的公允價值利率風險進行套期。主體的套期目標旨在將固定利率現金流量轉換

成浮動利率現金流量。該目標通過將利率互換合同的應計淨利息計入損益，在套期關係的會計處理中得到反映。在對淨頭寸（例如，一項固定利率資產和一項固定利率負債構成的淨頭寸）進行套期時，應計淨利息應當在損益及其他綜合收益表的單列項目中列報。這是為了避免將單個套期工具產生的利得或損失淨額以相互抵銷的總額形式列報及在不同的單列項目中分別進行確認（例如，這將避免將單項利率互換合同產生的淨利息收入列示為利息收入總額和利息支出總額）。

生效日期和過渡性規定（第7章）

過渡性規定（第7.2部分）

為交易而持有的金融資產

B7.2.1 在本準則的首次執行日，主體必須確定其管理其任何金融資產的業務模式的目標是否符合第 4.1.2 段(1)或第 4.1.2A 段(1)所述的條件，或者金融資產是否符合根據第5.7.5段作出選擇的條件。基於上述目的，主體應當視同其在首次執行日已購入金融資產那樣，確定該資產是否符合為交易而持有的定義。

減　值

B7.2.2 在過渡時，主體應通過考慮在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得的所有合理及可支持的信息，來估計初始確認時的信用風險。主體在過渡日確定自初始確認後信用風險是否顯著增加時，無須詳盡無遺地搜索相關信息。如果主體不能在無須付出不當成本或努力的情況下確定信用風險是否顯著增加，則應當應用第 7.2.20 段。

B7.2.3 對於在首次執行日前已進行初始確認的金融工具（或者主體成為合同一方的貸款承諾或財務擔保合同），為確定在過渡時及直至該等項目終止確認前的損失準備，主體應當考慮與確定或估計初

始確認時的信用風險相關的信息。為確定或估計初始信用風險，主體可根據第 B5.5.1 段至第 B5.5.6 段考慮內部和外部的信息（包括組合信息）。

B7.2.4 擁有極少歷史信息的主體可利用內部報告和統計信息（可能在決定是否推出新產品時編製的）、關於類似產品的信息或同行業主體對可比金融工具的經驗（如相關）。

定義（附錄一）

衍生工具

BA.1 衍生工具的典型例子有期貨合同、遠期合同、互換合同和期權合同。衍生工具通常有名義金額，該金額是合同中規定的貨幣的一定金額、股份的一定數量、重量、體積或其他單位的一定數量。但是，衍生工具不要求持有人或發行人在合同開始時就投入或收取名義金額。取而代之的是，衍生工具可能規定了某一固定的付款額或隨與名義金額無關的某未來事件而變化（但並非與基礎變量的變動成比例變化）的付款額。例如，合同可能規定，如果 6 個月期倫敦銀行同業拆借利率（LIBOR）增加 100 個基點，則要求支付固定金額 CU1 000。該合同即使沒有明確的名義金額，也仍然是一項衍生工具。

BA.2 本準則中衍生工具的定義包括通過交付標的項目進行總額結算的合同（例如，購買固定利率債務工具的遠期合同）。主體可能持有一個買賣非金融項目的合同，此合同可以用現金或其他金融工具進行淨額結算，或通過交換金融工具進行結算（例如，在未來某日按固定價格買賣某一商品的合同）。除非該合同是根據主體的預期購買、出售或使用要求以交付非金融項目為目的而簽訂並繼續持有，否則該合同屬於本準則的適用範圍。但是，如果主體根據第 2.5 段作出指定，則本準則適用於此類根據主體的預期購買、出售或使用要求而

簽訂的合同（參見第 2.4 段至第 2.7 段）。

BA.3 衍生工具的定義特徵之一是，相對於預期對市場因素變化有類似反應的其他類型合同而言，它所需的初始淨投資較少。期權合同符合衍生工具的定義，因為期權費大大低於為獲得與期權掛鈎的標的金融工具所需的投資額。要求初始交換公允價值相同的不同貨幣的貨幣互換合同符合衍生工具的定義，因為其初始淨投資額為零。

BA.4 常規方式購買或出售產生了在交易日和結算日之間符合衍生工具定義的固定價格承諾。但是，由於該承諾的時間跨度很短，因此不作為衍生金融工具確認。取而代之的是，本準則針對此類常規方式合同規定了特殊會計處理方法（參見第 3.1.2 段及第 B3.1.3 段至第 B3.1.6 段）。

BA.5 衍生工具的定義提及並非合同某一方特有的非金融變量，這包括特定地區的地震損失指數和特定城市的溫度指數。合同某一方特有的非金融變量包括會損害或破壞合同某一方資產的火災的發生或不發生。如果非金融資產的公允價值不僅能夠反映該資產市場價格（金融變量）的變化，而且還能夠反映所持有的特定非金融資產所處的狀況（非金融變量），則該非金融資產的公允價值變動就是資產所有者特有的。例如，如果對一輛特定汽車的殘值擔保使擔保人承擔了該汽車物理狀況變化的風險，則殘值變動就是汽車所有者特有的。

為交易而持有的金融資產和負債

BA.6 交易通常反映活躍和頻繁的買賣行為，因此為交易而持有金融工具的目的通常是從價格的短期波動或買賣價差中獲利。

BA.7 為交易而持有的金融負債包括：

（1） 不作為套期工具核算的衍生負債；

（2） 賣空方（即，賣出借入但並未擁有的金融資產的主體）交付所借入金融資產的義務；

（3） 承擔的打算近期回購的金融負債（例如，發行人根據公允價值變化可能在近期回購的標價債務工具）；以及

（4） 作為集中進行管理的特定金融工具組合的一部分、且有近期進行短期拋售獲利證據的金融負債。

BA.8 一項負債被用於為交易活動籌措資金本身不表明該負債是為交易而持有的負債。

國際財務報告準則第10號
——合併財務報表

目　　錄

起始段落

目　標 ····· 1
實現目標 ····· 2
範　圍 ····· 4
控　制 ····· 5
權力 ····· 10
回報 ····· 15
權力與回報的聯繫 ····· 17
會計處理規定 ····· 19
非控制性權益 ····· 22
喪失控制權 ····· 25
投資性主體的判定 ····· 27
投資性主體：合併的豁免 ····· 31
附　錄
附錄一　術語表
附錄二　應用指南
附錄三　生效日期及過渡性規定

國際財務報告準則第10號
——合併財務報表

目　標

1 本國際財務報告準則的目標是，當一個主體控制一個或多個其他主體時，為其編製和列報合併財務報表確立原則。

實現目標

2 為實現第 1 段闡述的目標，本國際財務報告準則：

（1） 要求控制一個或多個其他主體（子公司）的主體（母公司）列報合併財務報表；

（2） 定義控制原則，並將其作為合併的基礎；

（3） 明確如何應用控制原則，以確定投資方是否控制被投資方，並因此將被投資方納入合併範圍；

（4） 明確編製合併財務報表的會計處理規定。

（5） 定義投資性主體，並明確投資性主體對特定子公司合併的豁免。

3 本國際財務報告準則不涉及企業合併及其對合併的影響的會計處理規定，包括企業合併產生的商譽（參見《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》）。

範　圍

4 作為母公司的主體應當列報合併財務報表。本國際財務報告準則適用於所有的主體，但以下情況除外：

（1） 母公司在符合以下所有條件時，不需要列報合併財務報表：

①母公司本身是另一主體的全資子公司或者是另外一個主體部分擁有的子公司，並且其全部其他所有者，包括那些沒有表決權的所有者，已被告知並且不反對母公司不列報合併財務報表；

②母公司的債務或權益工具未在公開市場（國內或國外的證券交易所或場外市場，包括本地或區域性市場）進行交易；

③母公司沒有為了在公開市場發行任何種類的工具，向證券交易委員會或其他監管機構報送過或正在報送財務報表；以及

④母公司的最終母公司或者任一中間母公司按照國際財務報告準則編製可供公開使用的財務報表，該財務報表內子公司被合併處理或以公允價值計量變動計入損益。

（2） 〔已刪除〕

（3） 〔已刪除〕

4A 本國際財務報告準則不適用於《國際會計準則第 19 號——僱員福利》的離職後福利計劃或其他長期僱員福利計劃。

4B 作為投資性主體的母公司不應當編製合併財務報表，如果其所有子公司被規定按照本國際財務報告準則第 31 段以公允價值計量且其變動計入損益。

控 制

5 無論投資方以何種性質參與某個主體（被投資方），投資方都應當評估其是否控制被投資方，以確定其是否是母公司。

6 當投資方通過參與被投資方相關活動而承擔或享有其可變回報，並且有能力運用其對被投資方的權力影響其回報金額時，投資方

控制被投資方。

7 因此，當且僅當投資方滿足以下所有條件時，投資方控制被投資方：

（1） 擁有對被投資方的權力（參見第 **10** 段至第 **14** 段）；

（2） 因參與被投資方的相關活動而承擔或享有可變回報（參見第 **15** 段和第 **16** 段）；以及

（3） 有能力運用對被投資方的權力影響其回報金額（參見第 **17** 段和第 **18** 段）。

8 投資方在評估是否控制被投資方時，應考慮所有的事實和情況。如果事實和情況表明第 7 段列舉的控制三要素中的一項或多項發生了變化，投資方應重新評估其是否控制被投資方（參見附錄二應用指南第 80 段至第 85 段）。

9 當兩個或多個投資方必須一致行動才能主導相關活動時，這些投資方集體控制被投資方。在這種情況下，如果沒有其他方的合作，任何一個投資方都無法主導相關活動，所以沒有一方單獨控制被投資方。各個投資方都應當遵循相關國際財務報告準則的要求對其在被投資方中的權益進行會計處理，例如，《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》、《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》或《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》。

權 力

10 當投資方享有現時權利，使其目前有能力主導對被投資方的回報產生重大影響的相關活動時，投資方對被投資方擁有權力。

11 權力來源於權利。評估權力有時很直接，例如當對被投資方擁有的權力僅直接來自於權益工具（如股票）所賦予的表決權時，考

慮投資方持有的來源於所持股份的表決權即可評估投資方擁有的權力。在另一些情況下，權力的評估要更複雜一些，需要考慮多個因素，例如當權力來自於一項或多項合同安排時。

12 目前有能力主導被投資方相關活動的投資方擁有權力，即使主導相關活動的權利尚未行使。投資方曾經主導相關活動的證據有助於確定投資方是否擁有權力，但是此類證據本身不能得出投資方是否對被投資方擁有權力的結論。

13 如果存在兩個或多個投資方，每個投資方擁有的現時權利都賦予其單獨主導不同相關活動的能力，那麼目前有能力主導對被投資方回報產生最重大影響的活動的投資方，擁有對被投資方的權力。

14 一個投資方可以對一個被投資方擁有權力，即使其他主體對被投資方擁有的現時權利使他們目前有能力參與主導相關活動，例如，當其他主體具有重大影響時。然而，一個僅擁有保護性權利的投資方不擁有對被投資方的權力（參見附錄二應用指南第26段至第28段），因此不控制被投資方。

回 報

15 當投資方因參與被投資方相關活動而獲得的回報可能隨著被投資方的業績變化而變動時，投資方承擔或享有可變回報。投資方的回報可以是正數、也可以是負數或者有正有負。

16 儘管只有一個投資方能夠控制被投資方，但可能存在多方分享被投資方的回報。例如，擁有非控制性權益的持有者可以分享被投資方的利潤或分配。

權力與回報的聯繫

17 當投資方不僅擁有對被投資方的權力並通過參與被投資方的相關活動而享有可變回報，並且有能力運用權力來影響因參與被投資方的相關活動而享有的回報金額時，投資方控制被投資方。

18 因此，擁有決策權的投資方應確定自身是主要責任人還是代理人。根據附錄二應用指南第 58 段至第 72 段規定作為代理人的投資方，在其代為行使決策權時並不控制被投資方。

會計處理規定

19 母公司在編製合併財務報表時，對於相似情況下的類似交易和其他事項應採用統一的會計政策。

20 對被投資方的合併應在投資方獲得對被投資方的控制之日開始，並在投資方喪失對被投資方的控制之日停止。

21 附錄二應用指南第 86 段至第 93 段提供了編製合併財務報表的指南。

非控制性權益

22 母公司應在合併財務狀況表的權益中列示非控制性權益，並區別于母公司所有者權益單獨列示。

23 不會導致喪失對子公司控制權的母公司所有者權益的變動，應作為權益交易（即以所有者身份與其他所有者進行的交易）。

24 附錄二應用指南第 94 段至第 96 段提供了在合併財務報表中對非控制性權益進行會計處理的指南。

喪失控制權

25 如果母公司喪失了對子公司的控制權，母公司應當：

（1） 在合併財務狀況表中終止確認前子公司的資產與負債。

（2） 在喪失控制權時確認在前子公司的剩餘投資，並按照相關國際財務報告準則的要求對剩餘投資、前子公司所欠款項或欠前子公司款項進行後續會計處理。剩餘投資的重計量按照附錄二應用指南第 98 段（2）③和第 99A 段相關內容處理。控制權喪失之日的重計量金額應當按照《國際財務報告準則第 9 號》作為金融資產初始確認的公允價值，或在適當的情況下，作為聯營企業或合營企業投資的初始確認成本。

（3） 確認與喪失控制權有關的歸屬於原控制權益的損益。附錄二應用指南第 98 段至第 99A 段有具體說明。

26 附錄二應用指南第 97 段至第 99A 段對喪失子公司控制權的會計處理提供了指南。

投資性主體的判定

27 母公司應判斷其是否為投資性主體。投資性主體：

（1） 以向投資方提供投資管理服務為目的，從一個或多個投資方處獲取資金；

（2） 向其投資方承諾，其唯一的經營目的在於通過資本增值、投資收益抑或兩者兼而有之而獲得回報；

（3） 以公允價值為基礎對幾乎所有投資的業績進行計量和評價。

附錄二應用指南第 85A 段至第 85M 段提供了相關的應用指南。

28 在評價一個主體是否符合第 27 段的定義時，主體應考慮其

是否具有以下的投資性主體的典型特徵：

（1） 擁有一個以上的投資（見附錄二應用指南第 85O 段至第 85P 段）；

（2） 擁有一個以上的投資方（見附錄二應用指南第 85Q 段至第 85S 段）；

（3） 其投資方不是該主體的關聯方（見附錄二指南第 85T 段至第 85U 段）；

（4） 其所有者權益以股權或者類似權益的形式存在（見附錄二應用指南第 85V 段至第 85W 段）。

缺少任何一個這些典型特徵並不必然導致一個主體不是投資性主體。不具有所有這些典型特徵的投資性主體應根據《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》第 9A 段的要求進行額外披露。

29 如果事實和情況表明第 27 段描述的投資性主體定義的三個要素中的一個或多個發生變化或者第 28 段描述的投資性主體的典型特徵發生變化，母公司都需要重新評估其是否是投資性主體。

30 當母公司不再是一個投資性主體或者轉變為一個投資性主體時，母公司應當自轉變日開始對其前述的轉變按未來適用法進行會計處理（見附錄二應用指南第 100 段至第 101 段）。

投資性主體：合併豁免

31 除了第 32 段所描述的情況，當獲得另一主體控制權的時候，投資性主體不應當合併其子公司或者應用《國際財務報告準則第 3 號》，而應根據《國際財務報告準則第 9 號》的要求對子公司的投資

以公允價值計量且其變動計入當期損益[1]。

32 儘管第 31 段有規定，但如果投資性主體擁有為其投資活動提供相關服務的子公司（見附錄二應用指南第 85C 段至第 85E 段），其應當根據本國際財務報告準則第 19 段至第 26 段的要求對該子公司進行合併並應用《國際財務報告準則第 3 號》的要求對購買任何該等子公司進行處理。

33 投資性主體的母公司應當合併其控制的所有主體，包括通過投資性主體子公司控制的主體，除非母公司本身是投資性主體。

---

1 《國際財務報告準則第 10 號》中第 C7 段提到“如果主體採用本國際財務報告準則，但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號》，任何在本國際財務報告準則中參照《國際財務報告準則第 9 號》都是指參照《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》”。

附　錄

附錄一　術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

合併財務報表	將母公司及其子公司的資產、負債、權益、收入、費用和現金流量像單一經濟主體一樣列示的集團財務報表。
對被投資方的控制	當投資方通過參與被投資方的相關活動而承擔或享有其可變回報，並且投資方有能力運用其對被投資方的權力影響其回報金額時，投資方控制被投資方。
決策者	擁有決策權的主體，該主體是主要責任人或者是其他方的代理人。
集團	母公司及其子公司。
投資性主體	一個主體，它： （1） 以向投資方提供投資管理服務為目的，從一個或多個投資方處獲取資金； （2） 向其投資方承諾，其唯一的經營目的在於通過資本增值、投資收益抑或兩者兼而有之而獲得回報； （3） 以公允價值為基礎對其幾乎所有投資的業績進行計量和評價。
非控制性權益	既不直接也不間接地歸屬於母公司的子公司權益。

母公司	控制一個或多個主體的主體。
權力	目前有能力主導相關活動的現時權利。
保護性權利	為了保護權利持有人的利益卻沒有賦予這些權利持有人權力的一項權利。
相關活動	就本國際財務報告準則的目的而言，相關活動是指對被投資方的回報產生重大影響的活動。
罷免權	剝奪決策者決策權的權利。
子公司	被另一個主體控制的主體。

下列術語由《國際財務報告準則第 11 號》、《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》和《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）或《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》定義，本國際財務報告準則使用這些術語時的含義與上述準則的定義相同。

- 聯營
- 在其他主體中的權益
- 合營企業
- 關鍵管理人員
- 關聯方
- 重大影響

附錄二　應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。本部分描述了準則第1至33段的具體應用，並與本準則的其他部分具有相同的效力。

1 本附錄中的示例描述的是假設情況。儘管示例的一些方面可能在現實中存在，但在應用《國際財務報告準則第 10 號》時，還需要考慮特定情形下的所有事實和情況。

控制的評估

2 為確定是否控制被投資方，投資方應評估其是否滿足以下所有條件：

（1） 擁有對被投資方的權力；

（2） 因參與被投資方的相關活動而承擔或享有可變回報；以及

（3） 有能力運用對被投資方的權力影響其回報金額。

3 考慮以下因素有助於作出上述決策：

（1） 被投資方的目的及設計（參見應用指南第 5 段至第 8 段）；

（2） 相關活動有哪些以及如何對這些相關活動作出決策（參見應用指南第 11 段至第 13 段）；

（3） 投資方享有的權利是否使其目前有能力主導相關活動（參見應用指南第 14 段至第 54 段）；

（4） 投資方是否通過參與被投資方的相關活動而承擔或享有可變回報（參見應用指南第 55 段至第 57 段）；以及

（5） 投資方是否有能力運用其對被投資方的權力影響其回報金額（參見應用指南第 58 段至第 72 段）。

4 在評估對被投資方的控制時，投資方應考慮與其他方關係的

性質（參見應用指南第 73 段至第 75 段）。

被投資方的目的及設計

5 當評估對被投資方的控制時，投資方應考慮被投資方的目的及設計，以識別哪些是相關活動以及如何對相關活動進行決策，確定誰目前有能力主導這些活動，以及誰從這些活動中獲得回報。

6 當考慮被投資方的目的和設計時，對被投資方的控制是通過賦予持有人一定比例表決權的權益工具（如普通股）來實現時，控制的判斷可能很清楚。在這種情況下，如果沒有改變決策權的其他安排，對控制的評估集中在哪一方，如有，能夠行使足夠的表決權來決定被投資方的經營和財務政策（參見應用指南第 34 段至第 50 段）。在最直接的情況下，若不考慮其他任何因素，持有多數表決權的投資方控制被投資方。

7 在更複雜情況下，為確定投資方是否控制被投資方，可能需要考慮應用指南第 3 段的部分或全部因素。

8 被投資方的設計表明表決權不再是判斷控制的決定性因素，比如表決權僅與行政性事務相關，相關活動通過合同安排來主導。在這種情況下，投資方對被投資方的目的和設計的考慮應當包括被投資方設計用來承擔的風險，被投資方設計用來轉移給涉入被投資方的其他方的風險，以及投資方是否承擔上述部分或者全部風險。所考慮的風險不僅包括下行風險，也包括上行潛能。

權　力

9 為了獲得對被投資方的權力，投資方必須享有現時權利，使其目前有能力能夠主導被投資方的相關活動。評估權力時，只有實質性權利及非保護性權利才予以考慮（參見應用指南第 22 段至第 28

段）。

10 確定投資方是否擁有權力取決於相關活動，對相關活動進行決策的方式，以及與投資方和其他方擁有的與被投資方相關的權利。

相關活動和對相關活動的決策

11 對很多被投資方而言，一系列的經營和財務活動對其回報產生重大影響。可能是相關活動的例子，取決於具體的情況，包括但不限於：

（1） 商品或勞務的銷售和購買；

（2） 存續期內的金融資產的管理（包括在違約的情況下）；

（3） 資產的選擇、購買或處置；

（4） 新產品或新流程的研究與開發；以及

（5） 融資結構的確定或融資的取得。

12 對相關活動進行決策的例子包括但不限於：

（1） 對被投資方的經營與融資活動作出決策的方式，包括編製預算；以及

（2） 任命被投資方的關鍵管理人員、服務提供商及其薪酬的給付和終止其服務或僱用關係。

13 在某些情形下，一系列特定情況或特定事項發生前後進行的活動可能是相關活動。當兩個或多個投資方目前有能力主導相關活動並且這些活動在不同時間發生時，投資方應採用對同時存在的決策權的評估一致的方法來確定哪一個投資方能夠主導對回報產生最重大影響的活動（參見第 13 段）。如果相關事實或情況發生變化，投資方應隨著時間的推移重新考慮這一評估。

應用示例

示例 1

兩個投資方成立一家公司開發並銷售一種醫藥產品。其中一個投資方負責研發並獲取藥品監管部門的許可——此項責任包括對有關產品研發及獲取許可的所有事項的單方面的決策權。一旦監管部門批准此產品，另一投資方將生產並銷售該產品——該投資方對有關生產與銷售此產品的所有事項具有單方面的決策權。如果所有活動——研發產品和獲得許可、生產和銷售產品——都是相關活動，每個投資方都需要確定自己是否能夠主導對被投資方的回報產生最重大影響的活動。相應地，每個投資方都需要考慮研發產品與獲得許可或者生產和銷售產品是否是對被投資方的回報產生最重大影響的活動，以及自己是否有能力主導這些活動。在確定哪個投資方擁有權力的時候，兩個投資方應考慮：

（1） 被投資方的目的及設計；

（2） 決定被投資方利潤率、收入和價值以及醫藥產品價值的因素；

（3） 每一個投資方擁有的與上述（2）中所述因素的決策權對被投資方回報的影響；以及

（4） 投資方承擔的回報的變動性風險。

在這個例子中，投資方還需要考慮：

（5） 獲得監管機構許可的不確定性及難易程度（考慮投資方之前成功研發醫藥產品並獲得監管機構許可的記錄）；以及

（6） 一旦研發階段成功，哪一個投資方控制該項醫藥產品。

應用示例

示例 2

一項投資工具（被投資方）是通過一個投資方（債務投資方）持有的債務工具以及眾多其他投資方持有的權益工具而設立並融資的。該投資工具的權益部分被設計用來吸收初始損失並從被投資方獲得剩餘回報。其中，一個持有 30%權益的投資方同時也是資產管理經理。被投資方用其融資所得購買金融資產組合，承擔該等金融資產的本金與利息可能違約的信用風險。由於該等金融資產的性質以及此項投資工具的權益部分被設計用來吸收被投資方的初始損失，此項交易對於債務投資方而言，是一項承擔了與投資組合中的資產可能違約相關的最小信用風險敞口的投資。對被投資方的資產組合的管理，包括資產組合中的資產的選取、購入與處置的決策，以及任何組合資產違約的管理，均會對被投資方的回報產生重大影響。資產管理經理管理上述所有的相關活動，直到組合資產的違約達到投資組合資產價值的特定比例（即，當投資組合價值下降至被投資方的權益部分已經消耗殆盡時）。從這個時候開始，第三方受託人將根據債務投資方的指示管理投資資產。管理被投資方的資產組合是被投資方的相關活動。資產管理經理有能力主導相關活動，直至違約資產達到資產組合價值應用示例的特定比例；當違約資產超過資產組合價值的特定比例時，債務投資方有能力主導相關活動。資產管理經理和債務投資方分別需要確定他們是否有能力主導對被投資方回報產生最重大影響的活動，包括考慮被投資方的目的和設計，以及每一方承擔的回報的可變性的風險。

賦予投資方對被投資方權力的權利

14 權力來源於權利。為擁有對被投資方的權力，投資方必須享

有現時權利，使其目前有能力主導被投資方的相關活動。對於不同的被投資方而言，賦予投資方權力的權利可能有所不同。

15 單獨或組合方式賦予投資方權力的權利的例子包括但不限於以下情形：

（1） 以被投資方表決權（或潛在表決權）形式存在的權利（參見應用指南第 34 至第 50 段）；

（2） 任命、重新委派或辭退被投資方的有能力主導被投資方相關活動的關鍵管理人員的權利；

（3） 任命或罷免主導被投資方相關活動的其他主體的權利；

（4） 為了投資方的利益，主導被投資方進行某項交易或否決任何對某項交易的變動的權利；

（5） 其他賦予持有者主導相關活動的能力的權利（比如在管理合同中明確的決策權）。

16 一般而言，當被投資方有一系列對其回報產生重大影響的經營和財務活動，且需要就該等活動進行實質性的連續決策時，決策權或類似權利本身或者結合其他安排，將賦予投資方權力。

17 當表決權不能對被投資方的回報產生重大影響時，比如當表決權僅與行政性事務有關且被投資方的相關活動由合同安排主導，投資方需要評估這些合同安排，以評價其享有的權利是否足夠使其擁有對被投資方的權力。為了確定投資方是否擁有足夠的權利以行使其權力，投資方應考慮被投資方的目的與設計（參見應用指南第 5 段至第 8 段）和應用指南第 18 段至第 20 段及第 51 段至第 54 段的要求。

18 在一些情況下，可能難以判斷投資方享有的權利是否足夠使其擁有對被投資方的權力。在這種情況下，為了對權力進行評估，投資方應考慮其是否具有實際能力以單方面主導被投資方相關活動的

證據。將投資方的權利、應用指南第 19 段和第 20 段的因素與下列因素（但不限於以下方面）結合在一起考慮，可能提供證據表明投資方享有足夠的權利使其擁有對被投資方的權力：

（1） 即使沒有相應的合同權利，投資方能夠任命或批准被投資方的有能力主導被投資方相關活動的關鍵管理人員。

（2） 即使沒有相應的合同權利，為了投資方的利益，投資方能夠主導被投資方進行重大交易或者否決任何對重大交易的變動。

（3） 投資方能夠控制選拔被投資方權力機構成員的提名程序，或者從其他表決權持有人手中獲得代理權。

（4） 被投資方的關鍵管理人員是投資方的關聯方（比如，被投資方的首席執行官與投資方的首席執行官是同一個人）。

（5） 被投資方權力機構的大部分成員是投資方的關聯方。

19 有時，一些跡象表明投資方與被投資方之間存在一種特殊關係，這種特殊關係意味著投資方可能不僅擁有被投資方的被動權益。存在單獨一個跡象或幾個跡象的組合並不一定說明滿足權力的標準。然而，不只擁有被投資方被動權益的情況，可能意味著投資方擁有其他的足以賦予投資方權力的相關權利或者為投資方擁有現時權力提供證據。例如，下列特殊關係意味著投資方不僅只擁有被投資方的被動權益，將這一些跡象與其他權利相結合，可能說明投資方享有對被投資方的權力：

（1） 被投資方有能力主導相關活動的關鍵管理人員是投資方的現任或前任僱員。

（2） 被投資方的經營活動依賴于投資方，比如以下情形：

①被投資方依賴投資方提供經營活動所需的大部分資金。

②投資方為被投資方的大部分義務提供擔保。

③被投資方在關鍵服務、技術、供應或原材料方面依賴投資方。

④投資方掌握著諸如專利權或商標等對被投資方經營至關重要的資產。

⑤被投資方依賴投資方為其提供關鍵管理人員，例如，當投資方的員工擁有被投資方經營所需的專業知識時。

（3） 被投資方活動的重大大部分有投資方的參與，或者以投資方的名義進行。

（4） 投資方因參與被投資方的相關活動而承擔或享有的可變回報不成比例地高於其持有的表決權或類似權利。例如投資方承擔或有權獲得被投資方回報的比例高於 50%，但擁有被投資方不到半數的表決權。

20 投資方因參與被投資方的相關活動而承擔或享有的可變回報的風險敞口或收益越大，投資方獲得足夠的權利以享有權力的動機就越強。因此，承擔被投資方可變回報的巨大風險敞口可能是投資方擁有權力的一個跡象。但是，投資方承擔的風險程度本身並不足以確定投資方是否對被投資方擁有權力。

21 當應用指南第 18 段的因素和應用指南第 19 段和第 20 段中的跡象與投資方的權利一起考慮時，應給予應用指南第 18 段所描述的有關權力的證據以較大的權重。

實質性權利

22 一個投資方在評估自身是否擁有權力時，只應考慮由投資方或其他方享有的與被投資方相關的實質性權利。一項權利要具有實質性，持有人必須有實際能力去行使該項權利。

23 確定權利是否為實質性權利需要考慮所有事實和情況後進行判斷。在進行判斷時需要考慮的因素包括但不限於：

（1） 是否存在任何經濟方面或其他方面的障礙，來阻止權利持有人行使權利。這類障礙的例子包括但不限於：

①財務處罰或誘因阻止權利持有人行使該權利；

②行權價格或轉換價格產生了阻止權利持有人行使權利的財務障礙。

③存在使權利不大可能行使的條款或條件，例如，對權利行使的時間有嚴格限制的條件。

④在被投資方的成立文書中或相關的法律或規章缺乏明確合理的允許持有方行使權利的機制。

⑤權利持有人沒有能力獲得可以行使權利的必要信息。

⑥存在經營壁壘或誘因阻止權利持有人行使其權利（例如，沒有其他管理人員願意或者有能力提供專業服務或提供服務並承擔現任管理人員享有的其他利益）。

⑦法律法規的限制導致權利持有人無法行使權利（例如，外國投資方被禁止行使其權利）。

（2） 當行使權利需要多方達成一致，或者權利被多方持有時，是否存在一個有效機制，使各方在其願意時能夠共同行使他們的權利。此類機制的缺失可能是權利不具有實質性的一個跡象。需要一致行權的各方數量越多，權利為實質性權利的可能性就越小。然而，由獨立於決策者的董事會可以作為一個眾多投資方一致行權的機制。因此，相較于眾多投資方單獨持有的罷免權，由一個獨立董事會行使的罷免權更有可能是實質性權利。

（3） 權利持有人能否從行使權利中獲利。例如，被投資方潛在表決權的持有人（參見應用指南第 47 段至第 50 段）應當考慮該工具的行權價格或轉換價格。當該工具是價內工具或者投資方能在行權或轉換中因其他原因獲利時（例如可以實現投資方與被投資方的協同效應），潛在表決權的條款和條件就更可能是實質性的。

24 權利要具有實質性，也需要在對相關活動進行決策時是可行使的。一般而言，實質性權利是當前可執行的權利。然而，在有些情況下，當前不可行使的權利也可能是實質性權利。

應用示例
示例 3 被投資方的年度股東大會會對其相關活動進行決策。下次計劃中的股東大會在 8 個月後舉行。然而，單個股東或幾個股東聯合持有至少 5%表決權時，可以要求召開特別大會，在特別大會上可以對相關活動的現有政策進行改變，但根據有關提前通知其他股東的要求，這種會議至少在 1 個月內不能召開。被投資方相關活動的政策只能在特別會議或例行的股東大會上進行變更。這些政策包括重要資產的出售以及取得或處置重大投資。 以上情況適用於下述示例 3（1）至示例 3（4），每個例子都單獨考慮。 **示例 3（1）** 一個投資方持有被投資方的多數表決權。該投資方的表決權是實質性的，因為投資方有能力在需要的時候主導被投資方的相關活動。投資方需要 30 天才能行使表決權這個事實不會影響投資方從獲得股份時起就具有現時能力以主導相關活動。 **示例 3（2）** 一個投資方通過持有的一份遠期合同可以獲得被投資方超過半數的股份。遠期合同的結算日在 25 天之後。被投資方的現任股東不能改變被投資方相關活動的現有政策，因為至少 30 天后才能召開特

應用示例

別會議，屆時遠期合同已經結算。因此，投資方擁有的權利本質上等同於前述示例 3（1）中的多數股權（亦即，持有遠期合同的投資方可以在需要時主導被投資方的相關活動）。即使在遠期合同結算之前，投資方持有的遠期合同仍是一項實質性權利，它使投資方目前有能力主導被投資方的相關活動。

示例 3（3）

投資方持有一項實質性期權以獲得被投資方多數股權，這些期權在 25 日內可執行且屬深度價內。本例中的結論與示例 3（2）相同。

示例 3（4）

投資方持有一份遠期合同，以獲得被投資方多數股權，除此之外，對被投資方沒有其他相關權利。遠期合同的結算日在 6 個月後。與上述示例相反，投資方目前沒有能力主導被投資方的相關活動。現任股東目前有能力主導相關活動，因為他們可以在遠期合同結算前改變相關活動的現有政策。

25 其他方享有的實質性權利可以阻止投資方控制與這些權利相關的被投資方。這種實質性權利並不要求權利持有人發起決策。只要這種權利不是純粹保護性的（參見應用指南第 26 段至第 28 段），其他方享有的實質性權利就可以阻止投資方控制被投資方，即使這些權利只是使權利持有人目前有能力同意或否決有關被投資方相關活動的決策。

保護性權利

26 在評估權利是否賦予投資方對被投資方的權力時，投資方應評估自身擁有的權利以及其他方享有的權利是否為保護性權利。保護性權利與被投資方活動發生的根本性改變相關，或者適用於例外情況發生時。然而，並不是所有在例外情況下適用的權利或取決於特定事件的權利都是保護性權利（參見應用指南第 13 段和第 53 段）。

27 因為保護性權利是設計用於保護權利持有人的利益，而不賦予持有人對與這些權利相關的被投資方的權力，只持有保護性權利的投資方沒有相關的權力，也不能阻止其他方擁有對被投資方的權力（參見第 14 段）。

28 保護性權利的例子包括但不限於：

（1） 貸款人限制借款人從事會顯著改變借款人的信用風險並損害借款人的利益的活動的權利。

（2） 被投資方非控制性權益持有人批准超出正常經營所需的資本支出或批准發行權益工具或債務工具的權利。

（3） 貸款人在借款人不能滿足具體的還款條件時，獲得借款人資產的權利。

特許經營權

29 被投資方作為特許權經營方的特許經營協議通常賦予特許人保護特許品牌的權利。典型的特許經營協議會賦予特許人一些與特許權經營方運營相關的決策權。

30 一般而言，特許人享有的權利不會限制其他方作出對特許權經營方回報產生重大影響的決策的權利。這些權利也不會必然使得特許人目前有能力主導顯著影響特許權經營方回報的相關活動。

31 區分“能夠作出對特許權經營方回報產生重大影響的決策的現時能力”與“能夠作出保護特許品牌的決策的能力”是必要的。如果其他方享有的現時權利使其目前有能力主導特許權經營方的相關活動，特許人對於特許權經營方就沒有權力。

32 通過達成的特許權協議，特許權經營方可以根據特許權協議的條款就其業務運營單方面作出決策，並相應承擔責任。

33 對特許權經營方諸如法律形式及融資結構等基本決策的控制可能是由非特許人的其他方決定，並會對特許經營方的回報產生重大影響。特許人提供的財務支持的水平越低，特許人承擔的特許權經營方的可變回報的風險敞口越小，則特許人僅擁有保護性權利的可能性就越大。

表決權

34 通常情況下，投資方通過表決權或其他類似權利使其目前有能力主導被投資方相關活動。如果被投資方的相關活動是通過表決權主導的，投資方應當考慮此部分（應用指南第 35 段至第 50 段）的要求。

持有多數表決權的權力

35 除非適用應用指南第 36 段或第 37 段，持有被投資方半數以上表決權的投資方在下列情況下擁有權力：

（1） 相關活動由多數表決權持有人的投票主導，或

（2） 主導相關活動的權力機構的大部分成員由多數表決權的持有人任命。

持有多數表決權但沒有權力

36 根據應用指南第 22 段至第 25 段的要求，對於持有被投資方多數表決權的投資方，為了擁有對被投資方的權力，投資方的表決權必須是實質性的，同時也必須使投資方目前有能力主導相關活動，該等表決權通常是通過決定經營與財務政策得以實現。如果另一個主體享有現時權利使其可以主導相關活動，並且該主體並不是投資方的代理人，那麼投資方就不擁有對被投資方的權力。

37 當表決權不是實質性權利時，即使投資方持有被投資方多數表決權，投資方也不擁有對被投資方的權力。例如，當被投資方的相關活動是由政府、法院、管理人、接管人、清算人或監管部門主導時，即使投資方持有被投資方多數表決權，投資方也不擁有權力。

不持有多數表決權的權力

38 即使持有被投資方半數或以下表決權，投資方也可以擁有權力。在持有被投資方半數以下權的情況下，投資方可以通過以下方式擁有權力，例如：

（1） 投資方與其他表決權持有人之間存在的合同安排（參見應用指南第 39 段）；

（2） 其他合同安排產生的權利（參見應用指南第 40 段）；

（3） 投資方的表決權（參見應用指南第 41 段至第 45 段）；

（4） 潛在表決權（參見應用指南第 47 段至第 50 段）；或

（5） 上述（1）至（4）的組合。

與其他表決權持有人的合同安排

39 投資方與其他表決權持有人之間的合同安排可以使投資方獲得足夠的賦予投資方權力的表決權，即使投資方在沒有該合同安排

的情況下沒有足夠的表決權以獲得相應的權力。然而，合同安排可能保證投資方可以主導足夠的其他表決權持有人進行表決，以使其能夠對相關活動進行決策。

其他合同安排帶來的權利

40 其他決策權與表決權結合，可以使投資方目前有能力主導相關活動。例如，合同安排中明確的權利與表決權相結合可能足以使投資方目前有能力主導被投資方的生產流程或主導其他對被投資方的回報產生重大影響的經營或財務活動。然而，在沒有其他任何權利的情況下，被投資方對於投資方的經濟依賴（比如供應商與其主要客戶的關係）並不會導致投資方對被投資方擁有權力。

投資方的表決權

41 當投資方具有單方面主導被投資方相關活動的實際能力時，即使該投資方僅持有半數或以下表決權，投資方也擁有足以獲得權力的權利。

42 當評估投資方的表決權是否足以賦予投資方權力時，投資方應考慮所有事實和情況，包括：

（1） 投資方持有表決權的規模相對於其他表決權持有人的持有規模及其他表決權持有人持有的分散程度，同時注意以下幾點：

①投資方持有的表決權越多，投資方就越可能擁有使其目前有能力主導被投資方相關活動的現時權利。

②相較於其他表決權持有人，投資方持有的表決權越多，投資方就越可能擁有使其目前有能力主導被投資方相關活動的現時權利。

③為否決投資方意見而需要聯合的其他方越多，投資方就越可能擁有使其目前有能力主導被投資方相關活動的現時權利。

（2） 投資方、其他表決權持有人或其他方持有的潛在表決權

（參見應用指南第 47 段至第 50 段）。

（3） 其他合同安排產生的權利（參見應用指南第 40 段）。以及

（4） 其他額外的事實和情況表明在需要決策時，投資方擁有或者不擁有主導被投資方相關活動的現時能力，包括以往股東大會的表決模式。

43 當相關活動的決策由多數表決權決定，並且投資方持有的表決權遠遠多於其他表決權持有人或持有人的聯合，同時其他表決權極為分散時，僅考慮應用指南第 42 段（1）至（3）的因素，可能就可以明確地判定投資方對被投資方擁有權力。

應用示例
示例 4 投資方獲得被投資方 48%的表決權，剩餘表決權被數千個股東持有，沒有股東單獨持有超過 1%的表決權。也沒有任何股東有需要協商其他股東或需要集體決策的安排。在評估獲得的表決權比例時，基於其他股東持有的表決權的相對規模，投資方認為 48%的權益可能足以使其擁有控制權。在這種情況下，基於投資方持有表決權的絕對規模及其他股東持有表決權的相對規模，投資方得出結論，自身擁有充分決定性的表決權益以滿足權力標準，並不需要考慮其他權力證據。 **示例 5** 投資方 A 持有被投資方 40%的表決權，其他 12 個投資方各持有被投資方 5%的表決權。股東協議授予投資方 A 指派及罷免管理

應用示例
層並決定管理層報酬的權利，這些管理層將主導被投資方的相關活動。如需改變此協議，需要 2/3 的多數股東表決才能通過。在這種情況下，投資方 A 得出結論，自身持有表決權的絕對規模和其他股東持有的表決權的相對規模本身不能得出投資方是否擁有足夠的權利以獲得權力。然而，投資方 A 斷定，其擁有的指派及罷免管理層並決定管理層報酬的合同權利足以得出投資方 A 對被投資方擁有權力的結論。在評估投資方 A 是否擁有權力時，投資方 A 可能不行使前述權利的情況或行使選擇、任命或罷免管理層的權利的可能性均不應考慮。

44 在其他情況下，單獨考慮應用指南第 42 段（1）至（3）的因素可能就可以明確判定投資方不具有權力。

應用示例
示例 6 投資方 A 持有被投資方 45%的表決權。其他兩個投資方各持有 26%的表決權。剩餘表決權被其他三個股東持有，各持有 1%。不存在影響公司決策的其他安排。在這種情況下，基於投資方 A 持有的表決權規模及其與其他股東表決權的相對規模可以得出投資方 A 對於被投資方不具有權力的結論。只要其他兩個投資方聯合起來就能夠阻止投資方 A 主導被投資方的相關活動。

45 然而，僅考慮應用指南第 42 段（1）至（3）所列因素可能不足以得出結論。如果一個投資方，在考慮以上因素後，並不清楚自己是否擁有權力，那麼它需要考慮其他額外的事實和情況，比如，根

據之前股東會議的投票方式，其他股東是否是被動的。其他更多的事實和情況包括評估應用指南第 18 段所列的因素，以及應用指南第 19 段與第 20 段所列的跡象。投資方持有的表決權越少，以及否決投資方所需聯合行動的相關方數量越少，就越需要依賴其他額外的事實和情況以評估投資方擁有的權利是否足以賦予其權力。當應用指南第 18 段至第 20 段所列的事實和情況與投資方的權利一起進行考慮時，相對於應用指南第 19 段和第 20 段所列的跡象，應賦予應用指南第 18 段所列的權利證據更高的權重。

應用示例
示例 7 投資方持有被投資方 45%的表決權。其他 11 個股東各持有被投資方 5%的表決權。股東之間不存在合同安排以互相協商或集體決策。在這種情況下，投資方持有表決權的絕對規模以及與其他股東持有的表決權的相對規模本身不能確定投資方是否有足夠的權利以擁有對被投資方的權力。需要考慮可能提供投資方擁有或不擁有權力的證據的其他額外的事實和情況。 示例 8 投資方持有被投資方 35%的表決權。其他三個股東各持有 5%的表決權。剩餘表決權被大量其他的股東持有，其中任何一個股東持有的表決權都沒有超過 1%。股東之間不存在合同安排以互相協商或集體決策。被投資方相關活動的決策需要參加相關股東會議的多數表決權的同意——在近期的相關股東會上，被投資方 75%的表決權參與了投票。在這種情況下，其他股東在近期股東會議上積極參與的事實表明投資方沒有實際能力單獨主導被投資方的相關活動，

應用示例
無論投資方是否因為足夠數量的其他股東採用與其一致的方式投票而主導相關活動。

46 如果考慮了應用指南第 42 段（1）至（4）所列的因素後仍不清楚投資方是否擁有權力，投資方就不控制被投資方。

潛在表決權

47 在評估控制權時，投資方應考慮其持有的潛在表決權及其他方持有的潛在表決權，以確定其是否擁有權力。潛在表決權是獲得被投資方表決權的權利，比如可轉換工具或期權，包括遠期合同，所產生的潛在表決權。只有潛在表決權是實質性的才予以考慮（參見應用指南第 22 段至第 25 段）。

48 當考慮潛在表決權時，投資方應當考慮工具的目的和設計，以及投資方涉入被投資方的任何其他方式的目的與設計，包括評估工具的各種條款，以及投資方的期望、動機及同意該等條款的原因。

49 如果投資方也持有表決權或其他與被投資方活動相關的決策權，投資方應結合潛在表決權評估這些權利是否賦予投資方權力。

50 實質性潛在表決權本身，或者與其他權利結合，可以使投資方目前有能力主導被投資方相關活動。例如，當投資方持有被投資方40%的表決權，且根據應用指南第 23 段，擁有未來可以獲得 20%表決權的期權帶來的實質性權利。

應用示例

示例 9

投資方 A 持有被投資方 70%的表決權。投資方 B 持有被投資方 30%的表決權以及可以獲得 A 投資方 50%表決權的期權。這些期權在未來兩年可以以固定價格行使，該價格目前以及預計在未來兩年都是深度價外。投資方 A 一直行使其表決權且積極主導被投資方的相關活動。在這種情況下，投資方 A 很可能符合權力標準，因為該投資方目前有能力主導相關活動。儘管投資方 B 擁有目前能夠購買其他表決權的可行使期權（即，一旦行使，其將擁有被投資方多數表決權），但與這些期權有關的條件與情況使得這些期權並不被認為具有實質性。

示例 10

投資方 A 與其他兩個投資方各自持有被投資方三分之一的表決權。被投資方的經營活動與投資方 A 密切相關。除了權益工具，投資方 A 同時也持有債務工具，這些債務工具可以在任何時間以固定價格轉換為被投資方的普通股，按此價格，此期權為價外期權（但並非深度價外）。如果這些債權予以轉換，投資方 A 將擁有被投資方 60%的表決權。如果債務工具轉換為普通股，投資方 A 將實現協同效應並從中獲益。投資方 A 對被投資方擁有權力，因為它持有的表決權加上實質性的潛在表決權使其目前有能力主導被投資方的相關活動。

當表決權或類似權利對被投資方回報不產生重大影響時的權力

51 在評估被投資方的目的與設計時（參見應用指南第 5 段至第 8 段），投資方應當考慮作為被投資方設計的一部分，在設立被投資

方時的參與度和決策，並評估相關交易條款和參與的特點是否向投資方提供了足以獲得權力的權利。參與被投資方設計本身不能足以賦予投資方控制權。但參與設計可能表明投資方有機會獲得足以賦予其對被投資方權力的權利。

52 另外，投資方應考慮合同安排，比如被投資方成立時設立的看漲期權，看跌期權和清算權。當這些合同安排涉及與被投資方緊密相關的活動時，這些活動在實質上構成被投資方整體活動的一部分，即使他們可能發生在被投資方的法律框架之外。因此，在與被投資方密切相關的合同安排中明確或暗示性的決策權，在確定對被投資方的權力時，應當作為相關活動予以考慮。

53 對於一些被投資方，相關活動僅在特定情況出現或特定事項發生時存在。這類被投資方的活動及其回報在設計時就已明確，除非或者直至特定情況出現或特定事項發生。在這種情況下，當這些特定情況出現或事項發生時，只有對被投資方活動的決策才能對其回報產生重大影響，因此該類活動才是相關活動。對於因具有決策能力而擁有權力的投資方，這些特定情況或事項不需要已經發生。決策權依賴於特定情況出現或特定事項發生這一事實本身並不表示這些權利是保護性權利。

應用示例
示例 11 根據成立時訂立的章程，被投資方的唯一經營活動是每天為其投資方購買應收款並提供相關服務。每天的服務工作包括收回到期的本金和利息，並將其轉交給投資方。當應收款出現違約，被投資方將根據投資方與被投資方單獨達成的賣出協議，自動將應收款轉

應用示例

讓給該投資方。唯一的相關活動是對違約應收款的管理，因為這是唯一一項能夠對被投資方回報產生重大影響的活動。管理違約之前的應收款並不是相關活動，因為這不需要作出能夠對被投資方回報產生重大影響的實質性決策——違約前的活動是預先確定的，並且僅是收取到期應收款的現金金額並轉交給投資方。因此，在評估顯著影響被投資方回報的全部活動時，只應當考慮投資方管理違約資產的權利。

在這個例子中，被投資方的設計是確保投資方僅在需要進行決策時，能夠對回報有重大影響的活動擁有決策權。賣出協議條款是整個交易和創建被投資方的組成部分。因此，賣出協議的條款以及被投資方的章程一起可以得出投資方對被投資方擁有權力這一結論，即使投資方僅在應收款違約時擁有應收款的所有權，並且在被投資方法律框架外管理違約應收款。

示例 12

被投資方唯一的資產就是應收款。當考慮被投資方的目的與設計時，其唯一的相關活動是管理違約應收款。有能力管理違約應收款的一方擁有對被投資方的權力，無論是否有借款方違約。

54 為確保被投資方持續按照計劃進行經營，投資方可能會作出明確或暗示性的承諾。這種承諾可能擴大投資方承擔的可變回報風險，並因而促使投資方有動力獲得足夠的能夠賦予其權力的權利。因此，確保被投資方遵守原定設計經營的承諾可能是投資方擁有權力的跡象，但其本身並不賦予投資方權力，也不能阻止其他方擁有權力。

被投資方可變回報的風險或權利

55 在評估投資方是否控制被投資方時，投資方應當確定自身是否因參與被投資方相關活動而承擔或享有其可變回報的風險或權利。

56 可變回報是不固定的並可能會隨著投資方的業績而變動。可變回報可以只是正的，也可以只是負的，或者有正有負（參見第 15 段）。投資方應基於安排的實質而不是回報的法律形式來評估其享有的被投資方的回報是否變動以及這些回報是如何變動的。例如，投資方持有固定利率的債券。在本國際財務報告準則中，該固定利率是可變回報，因為該固定利率取決於違約風險並使投資方承擔債券發行方的信用風險。變動金額（即，這些回報是如何變動的）依賴於債券的信用風險。相似地，管理被投資方資產獲得的固定業績費也是可變回報，因為它們使投資方承擔被投資方的業績風險。其變動金額依賴於被投資方產生足夠收入以支付費用的能力。

57 回報的例子包括：

（1） 股利、被投資方經濟利益的其他分配（例如被投資方發行的債務工具產生的利息）以及投資方對被投資方投資的價值變動。

（2） 因向被投資方的資產或負債提供服務而得到的報酬、因提供信用支持或流動性支持而收取的費用或承擔的損失、被投資方清算時享有得剩餘淨資產的權益、稅收優惠，以及因涉入被投資方而獲得的未來流動性。

（3） 其他利益持有方無法得到的回報。例如，投資方可能將自身資產與被投資方的資產一併使用，比如合併運營活動以實現規模經濟、節約成本、為稀缺產品提供資源、獲得專有知識或限制某些運營或資產，從而提高投資方其他資產的價值。

權力與回報之間的聯繫

委託權

58 當具有決策權的投資方（決策者）對自身是否控制被投資方進行評估時，投資方應確定自身是主要責任人還是代理人。投資方也應確定其他具有決策權的主體是主要責任人還是代理人。代理人主要是代表其他方（主要責任人）行動並服務于其他方的利益，因此，代理人行使決策權時，並不控制被投資方（參見第 17 段和第 18 段）。所以，主要責任人的權力有時可以通過代理人出於主要責任人的利益而持有並行使。決策者不會僅僅因為其他方可以從其決策中獲益，就是代理人。

59 投資方可能將特定事務或所有相關活動的決策權委託給代理人。在評估其自身是否控制被投資方時，投資方應將委託給代理人的決策權視為自己直接持有。在存在多個主要責任人的情況下，每一個主要責任人都應參照應用指南第 5 段至第 54 段的要求評估其自身是否控制被投資方。應用指南第 60 段至第 72 段就確定決策者是主要責任人還是代理人提供了指南。

60 決策者應全面考慮其自身、管理的被投資方以及涉入被投資方的其他方之間的關係以確定該決策者是否為代理人，尤其需要考慮下列因素：

（1） 對被投資方決策權的範圍（應用指南第 62 段和第 63 段）。

（2） 其他方享有的權利（應用指南第 64 段至第 67 段）。

（3） 根據報酬協議取得的報酬（應用指南第 68 段至第 70 段）。

（4） 決策者因持有被投資方中的其他利益而承擔的可變回報的風險（應用指南第 71 段和第 72 段）。

根據特定事實和情況，應當給予上述各個因素不同的權重。

61 確定決策者是否為代理人需要評估應用指南第 60 段所列的所有因素，除非單獨一方擁有罷免決策者（罷免權）的實質性權利，並且可以無條件罷免決策者（參見應用指南第 65 段）。

決策權的範圍

62 在評估決策者擁有的決策權的範圍時應考慮：

（1） 決策協議和法律允許的活動；以及

（2） 在對上述活動進行決策時，決策者的自主程度。

63 決策者應考慮被投資方的目的與設計、被投資方設計面臨的風險、被投資方設計用來轉移給其他涉入方的風險，以及決策者在被投資方設計過程中的參與程度。例如，如果決策者深入參與被投資方的設計（包括確定決策權的範圍），這種涉入可能表明決策者有機會和動機獲得賦予決策者主導被投資方相關活動能力的權利。

其他方享有的權利

64 其他方享有的實質性權利可能影響決策者主導被投資方相關活動的能力。實質性的罷免權或其他權利可能表明決策者是代理人。

65 當單獨一方持有實質性的罷免權，並可以無理由罷免決策者時，這種能力本身就足以得出決策者是代理人的結論。如果多於一方持有這種權利（且沒有單獨一方能夠在未經其他方同意的情況下罷免決策者），這些權利本身不能得出決策者是代理其他方且為其他方利益而行動的結論。此外，在罷免決策者時需要一致行動來行使罷免權所需要的各方的數量越多，以及決策者享有的其他經濟利益（即報酬和其他利益）的量級和可變動性越大，該因素的權重就越輕。

66 在評估決策者是否是代理人時，應採用與罷免權類似的方式

考慮其他方享有的限制決策者決策的實質性權利。例如，需要從少數其他方獲得許可的決策者通常為代理人。（有關權利及其是否為實質性權利的更多指南參見應用指南第 22 段至第 25 段。）

67 考慮其他方享有的權利時應包括評估被投資方董事會（或其他權力機構）的可執行權利和這些權利對決策權的影響〔參見應用指南第 23 段（2）〕。

報　酬

68 相對於從被投資方活動取得的預期回報，決策者的報酬的量級和可變動性越大，決策者是主要責任人的可能性就越大。

69 在確定決策者是主要責任人還是代理人時，決策者也應考慮下列情況是否存在：

（1） 決策者的報酬與其所提供的服務是相稱的。

（2） 報酬協議僅包括在公平交易基礎上有關類似服務和技能水平的商定安排中常見的條款、條件或金額。

70 除非應用指南第 69 段（1）和（2）的情況存在，否則決策者不可能是代理人。但是滿足上述情況本身並不足以說明決策者是代理人。

其他利益產生的可變回報的風險

71 持有被投資方其他利益的決策者（比如，對被投資方的投資，或為被投資方的業績提供擔保），在評估其是否為代理人時，應考慮決策者因這些利益所面臨的可變回報的風險。持有被投資方的其他利益表明決策者可能是主要責任人。

72 在評估因持有被投資方的其他利益而面臨的可變回報的風

險時，決策者應當考慮：

（1） 其報酬和其他利益合計的經濟利益的量級和可變動性越大，決策者是主要責任人的可能性就越大。

（2） 決策者面臨的可變回報的風險是否與其他投資方不同，如果是，這些不同是否會影響其行為。例如，決策者持有被投資方的次級權益，或向被投資方提供其他形式的信用增級，可能就是這類情況。

決策者應評估所承擔的風險相對於被投資方總的可變回報的風險。該評估主要基於預期從被投資方的活動中得到的回報，但不應忽略決策者通過其持有被投資方的其他利益而承擔被投資方可變回報的最大風險敞口。

應用示例
示例 13 決策者（基金經理）依據當地法律與監管規定，建立、行銷且管理一個受監管的公開交易的基金，當地法律與監管規定對該基金的投資授權進行了嚴格明確的限定。該基金投資於分散的公開交易主體的權益工具構成的組合並銷售給投資方。在確定的政策範圍內，基金經理可以自主決定投資何種資產。基金經理持有 10%的基金份額，並按基金淨資產的 1%收取管理費。該管理費以市價為基礎確定並與其所提供的服務相稱。基金經理沒有任何義務對超過其 10%投資的基金損失承擔責任。該基金未被要求也沒有建立獨立的董事會。投資方並不擁有任何實質性權利以影響基金經理的決策權，但是可以根據基金設定的限額贖回自己的權益。儘管基金需要在投資授權設定的範圍內經營，也必須符合監管要求，基金經理仍擁有使其目前有能力主導基金的相關活動的決策權——投資方並不

應用示例

持有影響基金經理決策權的實質性權利。基金經理因提供服務而獲得以市價為基礎的管理費，該管理費與其所提供的服務相稱，該基金經理也同時對基金進行了一定比例的投資。儘管報酬和投資使得基金經理面臨基金活動產生的可變回報的風險，但該風險並沒有重大到表明基金經理是主要責任人的程度。

在這個例子中，綜合考慮基金經理面臨的基金可變回報的風險及其在限定範圍內的決策權，表明基金經理是代理人。因此，基金經理得出結論，自身沒有控制該基金。

示例 14

決策者建立、營銷並管理一個為多個投資方提供投資機會的基金。決策者（基金經理）必須基於所有投資方的最佳利益並根據基金管理協議作出決策。然而，基金經理擁有很廣泛的決策自主權。基金經理按其所管理資產的 1%加上達到特定盈利水平後基金利潤的 20%收取管理服務費。管理費按市價確定並與其提供的服務相稱。

儘管基金經理必須基於所有投資方的最佳利益作出決策，但基金經理擁有廣泛的決策權以主導基金的相關活動。基金經理收取固定費用和與業績掛鈎的費用，這些費用與其提供的服務相稱。另外，報酬安排使基金經理的利益與其他投資方的利益一致，即提高基金價值且避免基金的活動產生重大的可變回報的風險。當單獨考慮此情況時，報酬水平表明基金經理是主要責任人。

以上事實和情況適用於示例 14（1）至示例 14（3）。各示例之間相互獨立。

應用示例

示例 14（1）

該基金經理還持有 2%的基金投資，以使其利益與其他投資方利益一致。基金經理對超過其 2%投資以外的基金損失不承擔任何義務。只有在基金經理違反合同的情況下，投資方才可以通過簡單多數投票罷免基金經理。

基金經理持有的 2%投資加大了其面臨的基金活動變動回報的風險，但該風險尚未重要到表明基金經理是主要責任人。其他投資方罷免基金經理的權利可視為保護性權利，因為只有在違反合同的情況下才能執行此權利。在這個例子中，儘管基金經理有廣泛的決策權，其權益和報酬也面臨變動回報的風險，但這種風險僅表明基金經理是代理人。因此基金經理得出結論，認為自己並不控制該基金。

示例 14（2）

該基金經理在基金中擁有更高比例投資，但對除自身投資以外的基金損失不承擔任何義務。只有在基金經理違約的情況下，投資方才可以通過簡單多數投票罷免基金經理。

在此例中，其他投資方罷免基金經理的權利可視為保護性權利，因為這些權利只有在違反合同時才能行使。儘管基金經理收取固定費用和與業績掛鉤的費用，並且這些費用與提供的服務相稱，但是基金經理所持有的投資和報酬一起使其所面臨的變動回報風險的重要性，足以表明該基金經理是主要責任人。基金經理所享有的經濟利益的量級和變動性越大（同時考慮其報酬與其他利益），基金經理在分析中就應當將重點更多地放在這些經濟利益上，那麼基金

應用示例

經理是主要責任人的可能性就越大。

例如，考慮到報酬與其他因素，基金經理可能認為 20%的投資足以說明其控制該基金。然而，在不同環境下（亦即，如果報酬或其他因素不同時），控制會產生在不同投資水平上。

示例 14（3）

基金經理在基金中持有 20%的投資，但對其 20%以外的基金損失不承擔任何義務。該基金設立董事會，所有董事都獨立於基金經理，並由其他投資方任命。

董事會每年任命基金經理。如果董事會決定不續約基金經理的合同，基金經理提供的服務可以由同行業的其他經理接替。

儘管基金經理收取固定費用和與業績掛鈎的費用，並且這些費用與其提供的服務相稱，但是基金經理 20%的投資和其報酬使其面臨的基金活動變動回報的風險的重要程度足以表明基金經理是主要責任人。但投資方擁有罷免基金經理的實質性權利——在投資方決定罷免基金經理時，董事會提供了一個確保投資方可以罷免基金經理的機制。

在此例中，基金經理在分析中對實質性的罷免權給予了更高關注。因此，儘管基金經理擁有廣泛的決策權，其報酬和投資也使其面臨基金變動回報的風險，但是，其他投資方享有的實質性權利表明基金經理是代理人。因此，基金經理得出結論，認為自身並不控制該基金。

應用示例

示例 15

被投資方發行固定利率債務工具和權益工具進行融資，用以購買固定利率的資產支持證券組合。權益工具設計用來吸收初始損失以保護債務投資方，並獲取被投資方的剩餘回報。這一交易可視為將資產支持證券組合投資出售給潛在的債務投資方，使其面臨資產證券組合發行者可能違約的信用風險和與證券組合管理相關的利率風險。在成立之初，權益工具代表 10%的所購買資產的價值。決策者（資產管理者）根據被投資方的招股說明書所制定的政策進行決策，以管理活躍的資產組合。對於所提供的這些服務，資產管理者以市價為基礎收取固定費用（即所管理資產的 1%）和與業績掛鈎的費用（即利潤的 10%），如果被投資方利潤超過既定水平。這些費用與其提供的服務相稱。資產管理者擁有被投資方 35%的權益。剩下 65%的權益和所有債務工具被許多分散且無關聯的第三方投資方持有。其他投資方可以通過簡單多數投票無理由地罷免資產管理者。

資產管理者獲取固定費用和與業績掛鈎的費用，這些費用與其提供的服務相稱。基金經理收取的報酬使得資產管理者的利益與其他投資方的利益一致，即增加基金的價值。因為其持有 35%的權益並獲取報酬，資產管理者面臨基金活動變動回報的風險。

儘管需要根據被投資方的招股說明書制定的政策進行運營，但資產管理者目前有能力作出能夠對被投資方回報產生重大影響的投資決策——其他投資方持有的罷免權在控制分析中影響不大，因為此項權利被大量分散的投資方所持有。在此例中，資產管理者重點關注自身持有權益所承擔的基金變動回報的風險，對於債務工具而言，該權益工具是次級的。持有 35%的權益產生了與被投資方回報

應用示例

相關的損失和權利的次級風險，該風險重大到足以表明資產經理是主要責任人。因此，資產管理者得出結論，自己控制被投資方。

示例 16

決策者（發起人）發起成立了一個多賣方融通結構，向沒有關聯關係的第三方投資方發行短期債務工具。此項交易可視為將優質中期資產組合投資出售給潛在投資方，該等資產組合使投資方面臨的資產發行者可能違約的信用風險最小。多個轉讓方將高質量中期資產組合售予該融通結構。每個轉讓方向其出售給該融通結構的資產組合提供服務同時管理違約應收款並收取以市價為基礎的服務費。同時，每個轉讓方也通過為轉移給該融通結構的資產提供超額抵押擔保而為資產組合的信用損失提供初始損失保護。發起人設計該融通結構的條款，同時為獲取以市價為基礎的服務費而管理該融通結構的運營。這些費用與其提供的服務相稱。發起人同意經批准的賣方向該融通結構進行出售，批准該融通結構購買資產並就該融通結構的融資問題進行決策。發起人必須以所有投資方的最佳利益為行動目的。

發起人有權獲得該融通結構的所有剩餘回報，並為該融通結構提供信用增級與流動性便利。在轉讓方吸收部分損失之後，發起人提供的信用增級可以吸收該融通結構資產最高 5%的損失。流動性便利並不優於違約資產。投資方並沒有實質性權利以影響發起人的決策權。

即使發起人因其服務獲得以市價為基礎的與其提供的服務相稱的費用，發起人也因有權獲得該融通結構的剩餘回報並提供信用增

應用示例
級和流動性便利而承擔該融通結構變動回報的風險（亦即，該融通結構承擔因使用短期債務工具為中期資產融資而產生的流動性風險）。儘管每個轉讓方都有影響該融通結構資產價值的決策權，發起人也有廣泛的使其目前有能力主導對該融通結構回報產生最重大影響的活動的決策權〔亦即，發起人設立了該融通結構的條款，有權利就資產進行決策（批准資產的購買以及批准相關資產的轉讓方），並對該融通結構提供資金支持（在該融通結構中，新投資必須定期設立）〕對該融通結構剩餘回報的權利和提供信用增級及流動性便利都使得發起人承擔該融通結構變動回報的風險，該等風險與其他投資方承擔的風險有所不同。相應的，對前述風險的承擔表明發起人是主要責任人，因此，發起人得出結論，自身控制了該融通結構。發起人為所有投資方的最佳利益而行動這一義務並不妨礙其成為主要責任人。

與其他方的關係

73 在評估控制時，投資方應考慮自己與其他方之間關係的性質，以及其他方是否代表投資方行動（亦即，他們是“實質代理人”）。確定其他方是否作為實質代理人行事需要職業判斷，不僅需要考慮雙方關係的性質，還要考慮其他方彼此之間和其他方與投資方之間如何互動。

74 這種關係並不一定需要合同安排。當投資方，或者主導投資方活動的其他方有能力指導某一方代表投資方行動時，該被主導方就是投資方的實質代理人。在這種情況下，當評估對被投資方的控制時，投資方應將其實質代理人的決策權以及通過實質代理人而間接承擔或享有的可變回報的風險或權利與其自身的權利一併考慮。

75 根據各方的關係的性質，以下是可能作為投資方實質代理人的例子：

（1） 投資方的關聯方。

（2） 因投資方的捐助或貸款獲得被投資方權益的一方。

（3） 在未得到投資方預先批准的情況下，不得出售、轉讓或抵押其持有的被投資方的權益的一方（投資方和其他方擁有預先批准權，以及該權利來自相互獨立的各方自願同意的條款的情況除外）。

（4） 沒有投資方的財務支持就無法為其經營融資的一方。

（5） 與投資方的權力機構中大部分成員或者大部分關鍵管理人員相同的被投資方。

（6） 與投資方有緊密業務往來的一方，比如，專業服務供應商與其中一家重要客戶的關係。

對特定資產的控制

76 投資方應考慮其是否將被投資方的一部分視為可分割部分，如果是，投資方是否控制該可分割部分。

77 當且僅當滿足下列情況時，投資方應將被投資方的一部分視作可分割部分：被投資方的特定資產（及其相關的信用增級，如有）是償付被投資方特定負債或特定其他利益的唯一來源。除特定負債方以外的其他方對於特定資產或該等特定資產的剩餘現金流不擁有權利或義務。實質上，任何來自特定資產的回報都不能被投資方的剩餘部分使用，並且任何可分割部分的負債也都不需由被投資方剩餘部分的資產進行償付。因此，實質上，可分割部分的所有資產、負債與權益從被投資方的整體中隔離開來。這一可分割部分通常被稱為“單獨主體”。

78 如果滿足應用指南第 77 段的條件，投資方應識別對可分割部分的回報產生重大影響的活動，以及這些活動如何被主導，以評估投資方對被投資方的該部分是否擁有權力。當評估對可分割部分的控制時，投資方也應考慮自身是否通過參與該可分割部分而獲得可變回報，以及是否有能力運用其對被投資方的該部分的權力以影響投資方的回報金額。

79 如果投資方控制可分割部分，投資方應將其進行合併。在這種情況下，其他方在評估對被投資方的控制併合並被投資方時，應不包括被投資方的該可分割部分。

持續評估

80 如果事實和情況表明第 7 段所列的控制三要素中的一項或多項要素發生改變，投資方應重新評估自身是否控制被投資方。

81 如果對被投資方的權力的行使方式發生改變，投資方在評估其對被投資方的控制時應反映這一變化。例如，決策權的改變可能意味著相關活動不再通過表決權主導，而是通過其他安排，比如合同，使其他方目前有能力主導相關活動。

82 某些事件即使不涉及投資方，也可能導致該投資方獲得或喪失對被投資方的權力。例如，因為其他方以前享有的能夠阻止投資方控制被投資方的決策權到期失效，投資方則可能獲得對被投資方的權力。

83 投資方也應考慮影響其因參與被投資方而獲得可變回報的變化帶來的影響。例如，如果對被投資方擁有權力的投資方不再享有回報或承擔義務，該投資方將由於不再滿足第 7 段（2）的要求而喪失其對被投資方的控制（例如，與業績相關的管理費合同被終止）。

84 投資方應考慮其作為代理人或主要責任人的判斷是否發生改變。投資方與其他方之間整體關係的改變可能意味著原為代理人的投資方不再是代理人，反之亦然。例如，如果投資方或其他方的權利發生了變化，投資方應重新考慮其作為主要責任人或代理人的身份。

85 投資方對其控制的初始評估結論或對其作為主要責任人或代理人身份的最初評估結果不會僅僅因為市場情況的變化（比如，市場情況的變化導致的被投資方回報的變化）而變化，除非市場情況的變化導致第 7 段所列的控制三要素中的一項要素或多項要素發生變化，或者導致主要責任人與代理人之間的總體關係發生變化。

投資性主體的判定

85A 一個主體在評估其是否是投資性主體時應當考慮所有的事實和情況，包括其目的和設計。滿足第 27 段所列的投資性主體定義三要素的主體是一個投資性主體，應用指南第 85B 段到第 85M 段對這三項要素提供了更加詳細的指引。

經營目的

85B 投資性主體的定義要求該主體投資的唯一目的是為了獲取資本增值或投資收益（例如股利、利息或租金收入），或兩者兼而有之。能夠表明主體投資目標的文件將為投資性主體的經營目的提供證據，例如，主體的募集說明書，主體或者其他公司發行的出版物或者合夥企業文件。進一步的證據可能還包括主體向其他方（比如，潛在的投資方或潛在被投資方）介紹自己的方式。例如，主體可能介紹其業務是提供為獲取資本增值的中期投資。相反，作為投資方的主體介紹其自身的目標是與被投資方共同開發、生產或銷售產品，那麼它的經營目的與投資性主體就是不一致的，因為該主體除了從投資中獲得回報外，還將從開發、生產或者銷售活動中獲得回報（參見應用指南

第 85I 段）。

85C 投資性主體可以直接或通過子公司向投資方以及第三方提供投資相關的服務（例如，投資諮詢、投資管理、投資支持和行政管理服務），即使這些服務構成其業務的重要部分，該主體仍然符合投資性主體的定義。

85D 如果一些活動是為了從被投資方取得最大化的投資回報（資本增值或者投資收益），並且對投資性主體而言不構成一項單獨的重要的經營活動或者一項單獨的重要收入來源時，投資性主體也可以直接或通過子公司參與以下與投資相關的活動：

（1） 向被投資方提供管理和戰略建議服務；以及

（2） 向被投資方提供貸款、資本承擔或擔保等財務方面的支持。

85E 如果投資性主體有一個本身不是投資性主體但主要經營目的和活動是向該主體或其他方提供投資相關服務或投資性主體投資相關的活動的子公司，如應用指南第 85C 段至第 85D 段所描述的，該投資性主體應當按照第 32 段的要求合併這家子公司。如果提供投資相關服務或活動的子公司本身是投資性主體，該投資性主體應當按照第 31 段的要求以公允價值計量其變動計入損益。

退出策略

85F 一個主體的投資計劃也可以提供有關經營目的的證據。投資性主體與其他主體的一個區別就是投資性主體不打算無限期持有它的投資，而是有期限的持有。因為權益性投資和非金融資產投資有被無限期持有的可能，投資性主體應當有退出策略，以明確該主體計劃怎樣從實質上全部的權益性投資和非金融資產投資中實現資本增

值。一個投資性主體也應當有對可能會被無限期持有的債務工具的退出策略，如永續債投資。該主體不需要為每個單獨的投資制定個別的退出策略，但是應當為不同類別或組合的投資確定不同的潛在策略，包括為現有投資制定一個實質性的退出時間表。違約事件發生時才會實施的退出機制，例如違反或者不履行合同，不能被視為以這種評估為目的的退出策略。

85G 退出策略可能會因不同類型的投資而不相同。對於私募權益證券投資，退出策略的例子包括首次公開發行，定向增發，銷售業務，向投資方分配所持有的被投資方的所有者權益以及銷售資產（包括伴隨著被投資方清算的被投資方資產的銷售）。對於在公開市場交易的股權投資，退出策略的例子包括在定向增發時或者在公開市場賣出這些投資。對於房地產投資，退出策略的例子包括通過專業的房地產商或者公開市場銷售這些房地產。

85H 一個投資性主體可能會對另外一個因為法律、監管、稅收或者相似的經營原因而成立的與該主體有關係的投資性主體進行投資。在這種情況下，該投資性主體投資方不需要對該投資性主體被投資方制定退出策略，只需要證明該投資性主體被投資方對其所持有的投資有恰當的退出策略。

投資收益

85I 如果主體或者主體所屬集團的其他成員（亦即這個集團是受投資性主體的最終母公司控制）獲得或者想要從該主體的投資中獲得其他利益，而這些利益是與被投資方沒有關聯關係的其他方不能獲得的，則該主體不只是為了資本增值、投資收益或兩者兼而有之而進行投資。這些利益包括：

（1） 被投資方的流程、資產或者技術的收購、使用、交換或

者開發。這將包括該主體或者其他集團成員擁有不相稱的或者獨有的權利去獲取任意被投資方的資產、技術、產品或者服務。例如，當一項資產的開發被認為是成功時，通過持有期權從被投資方購買該資產。

（2） 該主體或其他集團成員與被投資方之間就開發、生產、行銷或者提供產品或服務達成的合營安排（在《國際財務報告準則第 11 號》中定義）或其他安排。

（3） 被投資方為該主體或集團其他成員的借款提供財務擔保或者以被投資方的資產作為抵押（然而，投資性主體仍然可以用對被投資方的投資為其任何借款作為抵押）。

（4） 該主體的關聯方持有的、可以從該主體或者其他集團成員處購買該主體持有的被投資方所有者權益的期權。

（5） 除了應用指南第 85J 段所描述的情形之外，該主體或其他集團成員與被投資方之間的交易：

①以與該主體、其他集團成員或被投資方中的任何一方都不是關聯方的主體不能獲得的條款進行；

②不以公允價值進行；或

③代表被投資方或該主體經營活動的實質部分，包括其他集團主體的經營活動。

85J 一個投資性主體可能會有投資於同一行業、市場或者地區的多個被投資方的戰略以實現協同效應使得從被投資方獲得的資本增值以及投資收益的得以增長。儘管存在應用指南第 85I 段（5）的規定，一個主體不會僅僅因為這些被投資方之間的交易而不被認定為一個投資性主體。

公允價值計量

85K 投資性主體定義的一個基本要素就是以公允價值為基礎計量和評價其幾乎所有投資的業績，因為相對於合併子公司財務報表或者按照權益法核算對聯營企業或合營企業的投資而言，公允價值計量所提供的信息更具有相關性。為了說明一個主體滿足投資性主體的定義，該主體需要：

（1） 按照國際財務報告準則的要求或許可，向其投資方提供公允價值信息以及在財務報表中以公允價值計量其幾乎所有投資。

（2） 向該主體的關鍵管理人員（在《國際會計準則第 24 號》中定義）報告公允價值信息，該等管理人員主要基於公允價值對幾乎所有投資的投資業績進行評估或作出投資決策。

85L 為了滿足應用指南第 85K 段（1）的要求，一個投資性主體應當：

（1） 運用《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》中的公允價值模式對所有投資性房地產進行計量；

（2） 對其在聯營企業和合營企業中的投資，運用《國際會計準則第 28 號》中的豁免應用權益法的規定；以及

（3） 按照《國際財務報告準則第 9 號》的要求以公允價值對金融資產進行計量。

85M 投資性主體可能會持有一些非投資性資產，例如，總部辦公資產和相關設備，也可能有金融負債。在第 27 段（3）投資性主體定義要素所規定的公允價值計量適用於投資性主體的投資。相應地，投資性主體不需要以公允價值對非投資性資產或負債進行計量。

投資性主體的典型特徵

85N 在判斷一個主體是否滿足投資性主體的定義時，該主體應該考慮其是否具有其中一個典型特徵（參見第 28 段）。缺少一個或幾個這些典型特徵，並不必然使一個主體不被認定為投資性主體，但是表明需要額外的判斷來確定其是否是投資性主體。

一個以上的投資

85O 投資性主體通常會持有多項投資以分散風險和最大化其回報。一個主體可能直接或間接持有一個投資組合，例如，在另一個擁有多項投資的投資性主體中持有的單項投資。

85P 一個主體有時可能持有單項投資。但是，持有單項投資的主體並不一定就不符合投資性主體的定義。例如，投資性主體可能僅持有單項投資，當該主體：

（1） 剛成立，尚未找到合適的投資項目，因此，其還沒有執行投資計劃以取得其他投資；

（2） 剛處置了部分投資，尚未進行新的投資；

（3） 當投資項目對於個人投資方而言是不可獲得的（例如，當某項投資要求的最低出資額對個人投資方而言太高時），設立該主體用以募集多個投資方的資金投資於單項投資；或

（4） 正處於清算過程中。

一個以上的投資方

85Q 一個投資性主體通常擁有多個投資方，該等投資方把資金集中起來以獲得他們作為單個投資方可能無法獲得的投資管理服務和投資機會。擁有多個投資方會使該主體或該主體所屬集團中的其他成員不太可能獲得除了資本增值或者投資收益之外的利益（參見應用

指南第 85I 段）。

85R 另外，投資性主體可能由一個投資方或為了一個投資方而設立，該投資方代表或支持一個比較廣泛的投資方集合的利益（例如，養老基金、政府投資基金或家族信託）。

85S 一個主體有時也會暫時只有一個投資方。例如，一個投資性主體只有一個投資方，當該主體：

（1） 仍處於尚未到期的首次發行期，該主體正積極尋找合適的投資方；

（2） 還未找到合適的投資方去替代已經贖回的原所有者權益；或

（3） 正處於破產清算過程中。

非關聯的投資方

85T 一個投資性主體通常擁有若干不是該主體或該主體所屬集團的其他成員的關聯方（在《國際會計準則第 24 號》中定義）的投資方。擁有非關聯的投資方將使得該主體或該主體所屬集團的其他成員獲取除資本增值或者投資收益以外的利益的可能性減小（參見應用指南第 85I 段）。

85U 然而，即使存在有關聯關係的投資方，一個主體可能仍然是一個投資性主體。例如，一個投資性主體可能會為其僱員（如關鍵管理人員）或者其他關聯投資方設立一個單獨的平行基金，該平行基金的投資與該主體的主要投資基金的投資項目相同。即使該平行基金的所有投資方都是關聯方，該平行基金仍然滿足投資性主體的條件。

所有者權益

85V 一個投資性主體通常是，但並不一定必須是一個單獨的法

律實體。一個投資性主體的所有者權益通常採取股權或者類似權益的形式（例如，合夥權益），投資性主體的淨資產按照權益的比例份額分配。然而，擁有不同類別的投資方，其中一些投資方只是對特定投資或者投資組合擁有權利，或者對淨資產享有不同的比例的分配權的情況，並不能將該主體排除在投資性主體範圍之外。

85W 此外，當一個主體的大部分的所有者權益以債權的形式存在，且該等債權按照其他適用的國際財務報告準則，不符合權益的定義時，該主體可能仍然滿足投資性主體的條件，倘若該等債權的持有者按照該主體淨資產公允價值的變動而享有可變回報。

會計處理規定

合併程序

86 合併財務報表：

（1） 合併母公司與子公司的資產、負債、權益、收入、費用、現金流等相同項目；

（2） 將母公司對各子公司投資的帳面金額與其在各子公司中所佔的權益份額相抵銷（《國際財務報告準則第 3 號》解釋了如何對相關商譽進行會計處理）。

（3） 全額抵銷集團內部交易相關的資產、負債、權益、收入、費用和現金流〔在資產（如存貨和固定資產）中所確認的，由集團內部交易所產生的損益應全額抵銷〕。集團內部交易產生的損失可能表明，需要在合併財務報表中確認相應的減值。《國際會計準則第 12 號——所得稅》適用於因抵銷集團內部交易損益產生的暫時性差異。

統一會計政策

87 如果一個集團公司成員對相似情況下的類似交易和事項採

用與合併財務報表不同的會計政策進行會計處理，在編製合併財務報表時，應對該成員公司的財務報表作出適當調整以確保集團公司會計政策的一致性。

計　量

88 主體應在合併財務報表中包括從其取得對子公司控制權日至其不再控制該子公司日止的該子公司的收入與費用。子公司的收入與費用的確認應以購買日在合併財務報表中確認的資產與負債金額為基礎。例如，購買日後在合併綜合收益表中確認的折舊費用以購買日合併財務報表中確認的相關應計折舊資產的公允價值為基礎。

潛在表決權

89 當存在潛在表決權或其他包含潛在表決權的衍生工具時，在編製合併財務報表時，應僅以現存所有者權益為基礎確定分配給母公司和非控制性權益的損益以及權益變動的份額，無須考慮潛在表決權或者其他衍生工具可能行權或轉換，除非應用指南第 90 段適用。

90 在一些情況下，主體因相關交易使其在當前獲得與所有者權益有關的回報而在實質上擁有現存的所有者權益。在這種情況下，在編製合併財務報表時，分配給母公司和非控制性權益的份額應考慮使主體當前能夠獲得回報的潛在表決權和其他衍生工具的最終行權的結果。

91 《國際財務報告準則第 9 號》不適用於被合併子公司的權益。當包含潛在表決權的工具實質上使主體當前獲得與子公司所有者權益相關的回報時，該工具不適用《國際財務報告準則第 9 號》的要求。在所有其他情況下，包含子公司潛在表決權的工具都應按照《國際財務報告準則第 9 號》進行會計處理。

報告日

92 編製合併財務報表時，母公司和子公司的財務報表應具有相同的報告日。如果母公司與子公司的報告截止日不相同，出於合併的目的，子公司提供與母公司報告日相同的額外的財務信息，使得母公司能夠合併子公司財務信息，除非這種做法不切實可行。

93 如果上述做法不切實可行，母公司合併子公司財務信息時，應使用子公司最近的財務報表，並對該財務報表日與合併財務報表日之間發生的重大交易與事項的影響予以調整。在任何情況下，子公司財務報表日與合併財務報表日之間的間隔不應當超過 3 個月，而且報告期的跨度及報告期末日之間的差異應在各期之間保持一致。

非控制性權益

94 主體應當將損益和其他綜合收益的每一組成部分確認為歸屬於母公司的所有者和歸屬於非控制性權益所有者。主體還應將綜合收益總額確認為歸屬於母公司所有者和歸屬於非控制性權益所有者，即使這將導致非控制性權益的金額為負。

95 如果子公司有發行在外的劃分為權益的累積優先股，並由非控制性權益持有，無論是否已經宣告發放股利，主體應在調整優先股股利後計算其享有的損益份額。

非控制性權益持有份額的變動

96 當非控制性權益持有的權益份額發生變動時，主體應調整控制性權益與非控制性權益的帳面金額，以反映它們在子公司中相對權益的變動。主體應在權益中直接確認非控制性權益的調整金額與支付或收到對價的公允價值之間的差額，並將這一差額歸屬於母公司的所有者。

喪失控制權

97 通過兩項或多項安排（交易），母公司可能喪失對子公司的控制權。然而，有些情況表明多項安排應作為一項交易進行會計處理。在確定是否將這些安排作為一項交易進行會計處理時，母公司應考慮這些安排的所有條款、條件及其經濟影響。以下一項或多項事實表明，母公司應當將多項安排作為一項交易進行會計處理：

（1） 這些安排在同一時間訂立或同時考慮。

（2） 這些安排將形成一項交易以實現整體的商業影響。

（3） 一項安排的發生取決於至少另外一項安排的發生。

（4） 一項安排單獨考慮時是不經濟的，但當與其他安排一起考慮時就具有經濟合理性。例如，當以低於市價的價格處置股份，隨後以高於市價的價格處置後續股份來獲得補償。

98 如果母公司喪失對子公司的控制權，它應當：

（1） 終止確認：

①喪失控制權日子公司資產（包括商譽）和負債的帳面金額；

②喪失控制日子公司非控制性權益的帳面金額（包括其他綜合收益中歸屬於非控制性權益的部分）。

（2） 確認：

①從導致喪失控制權的交易、事項或情況中所收到對價的公允價值；

②如果導致喪失控制權的交易、事項或情況涉及向所有者按照其作為所有者的身份分配子公司股權，應確認該股份分配；

③喪失控制權日對原子公司的剩餘投資的公允價值。

（3） 對按照應用指南第 99 段的要求，確認的與子公司有關的其他綜合收益，應根據其他國際財務報告準則的要求重分類至損益或直接轉入留存收益。

（4） 將任何產生的差異確認為利得或損失，並計入歸屬於母公司的損益。

99 如果母公司喪失對子公司的控制權，母公司應按照與母公司直接處置相關資產或負債相同的基礎，對以前在其他綜合收益中確認的與子公司相關的金額進行會計處理。因此，如果以前在其他綜合收益中確認的利得或損失在處置相關資產或負債時將被重新分類為損益，那麼母公司應在喪失對子公司控制權時，將相關利得或損失從權益部分重分類至損益（作為重分類調整）。如果之前在其他綜合收益中確認的重估增值在資產處置時將被直接轉入留存收益，母公司應在喪失對子公司控制權時，將重估增值直接轉入留存收益。

99A 如果母公司因為與其使用權益法核算的聯營或合營企業的交易，失去了不包含國際財務報告準則第 3 號規定業務的子公司的控制權，那麼母公司決定按照應用指南第 98 段至第 99 段的規定處理相關損益。此類交易的損益（包括之前按照應用指南第 99 段規定在其他綜合收益中確認現在轉至損益的金額）的金額不應超過聯營或合營企業中不相關投資者權益的上限。超過上限的所得沖抵母公司在聯營或合營企業中投資的帳面價值。此外，如果母公司保留在前子公司中的投資且前子公司現在為以權益法核算的聯營或合營企業，母公司應將以公允價值重新計量投資產生的損益部分計入損益，但金額限於新聯營或合營企業不相關投資者權益金額的上限。超過上限的所得沖抵母公司在前子公司投資的帳面價值。如果母公司保留在前子公司中的投資且按照《國際財務報告準則第 9 號》進行會計處理，母公司應將以公允價值重新計量投資產生的損益全額計入損益。

應用示例

示例 17

母公司擁有無業務的子公司 100%的權益。母公司將該子公司70%的權益出售給其佔有 20%權益的聯營企業，交易後母公司失去對子公司的控制權。子公司淨資產的帳面價值為 100 貨幣單位，被售出權益價格為 70 貨幣單位（100 貨幣單位×70%）。母公司收到對價的公允價值是 210 貨幣單位，這也是被售出權益的公允價值。母公司將前子公司作為以權益法核算的聯營企業，其在該聯營企業中投資的公允價值為 90 貨幣單位。根據應用指南第 98 段至第 99 段規定但在第 99A 段抵銷處理之前，母公司的所得是 200 貨幣單位（200 貨幣單位＝210 貨幣單位＋90 貨幣單位－100 貨幣單位）。該所得包括兩部分：

（1）140 貨幣單位來自向聯營企業出售在子公司 70%的權益。此部分金額是收到對價的公允價值（210 貨幣單位）和售出權益帳面價值（70 貨幣單位）之間的差額。根據應用指南第 99A 段的要求，母公司不相關投資者在現有聯營企業的權益份額部分金額計入損益，即 112 貨幣單位（112 貨幣單位＝140 貨幣單位×80%）。剩餘 20%的所得（28 貨幣單位＝140 貨幣單位×20%）直接沖抵在現有聯營企業投資的帳面價值。

（2）60 貨幣單位來自保留在前子公司中的投資的公允價值重計量。此部分收益是保留在前子公司權益的公允價值（90 貨幣單位）和前子公司淨資產 30%的帳面價值（30 貨幣價值＝100 貨幣單位×30%）之間的差額。根據應用指南第 99A 段，母公司將聯營企業不相關投資方投資份額作為上限將其計入損益。56%（70%×80%）的

應用示例
收益，即 34 貨幣單位（34 貨幣單位＝60 貨幣單位×56%）。剩下的 44%的 26 貨幣單位（26 貨幣單位＝60 貨幣單位×44%）沖抵保留在前子公司投資的帳面價值。

投資性主體轉換的會計處理

100 根據第 31 段，當一個主體不再是投資性主體時，它應當對所有以前以公允價值計量且其變動計入當期損益的所有子公司應用《國際財務報告準則第 3 號》進行處理。投資性主體地位的轉變日應當是視同購買日。當計量視同合併中產生的商譽或廉價收購的收益時，子公司在視同購買日的公允價值應當視作交易的視同對價。根據本國際財務報告準則第 19 段至第 24 段，所有子公司於轉變日都應被納入合併範圍。

101 當一個主體轉變為投資性主體時，除了按照第 32 段的要求應予以繼續合併的子公司外，該主體應當從轉變日起停止合併其子公司。投資性主體應當按照第 25 段及第 26 段的要求，視同該投資性主體在轉變日喪失對該等子公司的控制權，對那些停止納入合併範圍的子公司進行會計處理。

附錄三　生效日期和過渡性規定

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分，與本國際財務報告準則的其他部分具有同等效力。

生效日期

1 主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本國際財務報告準則。鼓勵提前採用。如果主體提前採用本國際財務報告準則，應披露這一事實，並且應同時採用《國際財務報告準則第 11 號》、《國際財務報告準則第 12 號》、《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》與《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）。

1A 2012 年 6 月發佈的《合併財務報表、合營安排以及在其他主體中權益的披露：過渡指引》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》和《國際財務報告準則第 12 號》的修訂），修訂了本附錄第 2 段至第 6 段，增加了第 2A 段至第 2B 段、第 4A 段至第 4C 段、第 5A 段和第 6A 段至第 6B 段。主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 10 號》，也應提前採用這些修訂。

1B 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則 27 號》的修訂）修訂了本附錄第 2 段、第 4 段、第 2A 段、第 6A 段和附錄一，並且新增了第 27 段至第 33 段、附錄二第 85A 段至第 85W 段、第 100 段至第 101 段和本附錄第 3A 段至第 3F 段。主體應當對自 2014 年 1 月 1 號或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，則應披露這一事實，並且同時採用《投資性主體》中所有的修訂內容。

1C 《與聯營或合營企業發生的資產出售或資產捐贈（對《國際財務報告準則第 10 號》和《國際會計準則第 28 號》的修訂）》於 2014 年 9 月發佈，對本準則第 25 段至第 26 段和應用指南第 99A 段進行修訂。主體應在 2016 年 1 月 1 日之後以未來適用法採用以上修訂。允許提前採用。如果主體選擇提前採用，應當披露相關事實。

1D 《投資性主體：合併報表豁免（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 28 號》的修訂）》於 2014 年 12 月發佈，對本準則第 4 段、第 32 段和應用指南第 85C 段、第 85E 段與本附錄第 2A 段進行修訂，並增加第 4A 段至第 4B 段。主體應在 2016 年 1 月 1 日之後採用上述修訂。允許提前採用。如果主體選擇提前採用，應當披露相關事實。

過渡性規定

2 主體應當根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯採用本國際財務報告準則，本附錄第 2A 段至第 6 段特殊說明的情況除外。

2A 儘管存在《國際會計準則第 8 號》第 28 段的要求，主體在首次採用本國際財務報告準則時和之後首次採用本國際財務報告準則關於投資性主體與《投資性主體：合併報表豁免》的相關修訂時，對於首次採用本國際財務報告準則日前的最近一個年度期間（“最近期間”），僅需要提供《國際會計準則第 8 號》第 28 段（6）要求的定量信息。主體也可以為當期或更早的比較期間提供此類信息，但並不要求這樣做。

2B 出於本國際財務報告準則的目的，首次採用日是首次採用本國際財務報告準則的年度期間的起始日。

3 在首次採用日，如果存在下列情況之一，主體不需要對之前的會計處理進行調整：

（1） 在首次採用日根據《國際會計準則第 27 號——合併財務報表與單獨財務報表》和《解釋公告第 12 號——特殊目的主體》需要合併，並且根據本國際財務報告準則繼續需要合併的主體；或者

（2） 根據《國際會計準則第 27 號——合併財務報表與單獨財務報表》和《解釋公告第 12 號——特殊目的主體》不需要合併，並且根據本國際財務報告準則也不需要合併的主體。

3A 在首次採用日，主體應當基於當時的實際情況和環境評估其是否為一個投資性主體。在首次採用日，如果主體認為其是一個投資性主體，則應當採用本附錄第 3B 段至第 3F 段的要求，而不應採用本附錄第 5 段至第 5A 段的要求。

3B 除按照第 32 段（適用於本附錄第 3 段及第 6 段，或第 4 段至第 4C 段）的要求被合併的任何子公司以外，一個投資性主體應當以公允價值計量其對每一個子公司的投資且將公允價值變動計入損益，如同本國際財務報告準則的這一要求一直有效。投資性主體應當追溯調整首次採用日之前的最近一個年度期間和最近期間期初的權益存在的如下兩者之間的任何差異：

（1） 子公司之前的帳面金額；以及

（2） 投資性主體對該子公司投資的公允價值。

以前確認為其他綜合收益的任何公允價值調整的累計金額應當在首次採用日前的最近一個年度期間的期初轉為留存收益。

3C 在《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》被採用之前，投資性主體應當使用以前給投資方或者管理層報告的公允價值，如果這些金額代表了估值當天在公平交易中，熟悉情況的交易雙方自

願進行交換的投資的金額。

3D 如果按照第 3B 段至第 3C 段計量對子公司的投資是不切實可行的（在《國際會計準則第 8 號準則》中定義），投資性主體應當在能夠切實可行地採用本附錄第3B段至第3C段的最早期間的期初，按照本國際財務報告準則的要求進行會計處理，最早期間可能是當期。除非能夠切實可行地採用本段的最早期間是當期，投資方應當在首次採用日前一年度期間進行追溯調整。如果是這種情況，對權益的調整應當確認在當期的期初。

3E 如果一個投資性主體在首次採用本國際財務報告準則日之前已經處置了對子公司的投資或對子公司已經喪失了控制權，投資性主體不必對該子公司以前的會計處理進行調整。

3F 如果一個主體採用《投資性主體》的修訂內容的期間晚於其首次採用《國際財務報告準則第 10 號》的日期，本附錄第 3A 段至第 3E 段中引用的“首次採用日”應當被解讀為“首次採用 2012 年 10 月發佈的對《投資性主體》的修訂（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 27 號》的修訂）的報告年度期間的期初”。

4 在首次採用日，如果投資方得出結論，認為他應當合併之前根據《國際會計準則第 27 號》和《解釋公告第 12 號》不應予以合併的被投資方時，投資方應該：

（1） 如果該被投資方是一項業務（在《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》中定義），重新計量之前未合併的被投資方的資產、負債和非控制性權益，如同該被投資方自投資方根據本國際財務報告準則的要求取得被投資方控制權日起就已經被合併（因此按照《國際財務報告準則第 3 號》的要求適用購買法）。投資方應對首次採用日

前的最近一個年度期間進行追溯調整。當取得控制權的日期早於最近期間的期初時，投資方應將以下兩者的差額調整最近期間期初的權益：

①確認的資產、負債和非控制性權益的金額；

②投資方之前確認的對被投資方投資的帳面金額。

（2） 如果被投資方不是一項業務（在《國際財務報告準則第 3 號》中定義），重新計量之前未被合併被投資方的資產、負債和非控制性權益，如同被投資方該被投資方自投資方根據本國際財務報告準則的要求取得被投資方控制權日起就已經被合併（適用《國際財務報告準則第 3 號》的購買法，但不確認任何被投資方的商譽）。投資方應對首次採用日前最近一個年度期間進行追溯調整。當獲得控制權的日期早於首次採用日前最近一個年度期間的期初時，投資方應將以下兩者的差額調整最近期間期初的權益：

①確認的資產、負債和非控制性權益的金額；

②投資方之前確認的對被投資方投資的帳面金額。

4A 如果根據本附錄第 4 段（1）或（2）的要求計量被投資方的資產、負債和非控制性權益是不切實可行的（在《國際會計準則第 8 號》中定義），那麼投資方應該：

（1） 如果被投資方是一項業務，並在視同購買日採用《國際財務報告準則第 3 號》。視同購買日應是能夠切實可行地採用本附錄第 4 段（1）的最早期間的期初，最早期間可能是當期。

（2） 如果被投資方不是一項業務，並且採用《國際財務報告準則第 3 號》的購買法，但在認定的購買日不確認被投資方的商譽。認定的購買日應是能夠切實可行地採用本附錄第 4 段（2）的最早期間的期初，最早期間可能是當期。

除非能夠切實可行地採用本段的最早期間是當期，投資方應對首

次採用日前最近一個年度期間進行追溯調整。當認定的購買日早於最近期間的期初，投資方應將以下兩者的差額調整首次採用日前一個年度期間期初的權益：

（3） 確認的資產、負債和非控制性權益的金額；及

（4） 投資方之前確認的對被投資方投資的帳面金額。

如果能夠切實可行地採用本段的最早期間是當期，對權益的調整應當確認在當期的期初。

4B 如果投資方採用本附錄第 4 段至第 4A 段，並且根據本國際財務報告準則確定的取得控制權的日期晚於 2008 年修訂的《國際財務報告準則第 3 號》(《國際財務報告準則第 3 號》(2008)) 的生效日期，本附錄第 4 段至第 4A 段對《國際財務報告準則第 3 號》的引用，應指的是對《國際財務報告準則第 3 號》(2008) 的引用。如果控制權取得的日期早於《國際財務報告準則第 3 號》(2008) 的生效日期，則投資方應採用《國際財務報告準則第 3 號》(2008) 或者《國際財務報告準則第 3 號》(2004 年發佈) 的相關規定。

4C 如果投資方採用本附錄第 4 段至第 4A 段，並且根據本國際財務報告準則確定的取得控制權的日期晚於 2008 年修訂的《國際會計準則第 27 號》(《國際會計準則第 27 號》(2008)) 的生效日期，投資方應當將本國際財務報告準則的要求應用於根據本附錄第 4 段至第 4A 段追溯合併被投資方的所有期間。如果取得控制權的日期早於《國際會計準則第 27 號》(2008)，投資方應當按以下任一方法進行處理：

（1） 將本國際財務報告準則的要求應用於根據本附錄第 4 段至第 4A 段追溯合併被投資方的所有期間；或者

（2） 在《國際會計準則第 27 號》(2008) 生效日之前的期間遵循 2003 年發佈的《國際會計準則第 27 號》〔《國際會計準則第 27

號》(2003)〕，並在此後的期間遵循本國際財務報告準則的要求。

5 在首次採用日，如果投資方得出結論，不再合併之前根據《國際會計準則第 27 號》和《解釋公告第 12 號》應予以合併的被投資方，投資方應當以投資方開始對被投資方投資(但是根據本國際財務報告準則的要求，沒有取得控制權）或喪失對被投資方的控制權時，就一直適用本國際財務報告準則的要求所產生的金額，來計量在被投資方中的權益。

投資方應當對首次採用日前的最近一個年度期間進行追溯調整。如果投資方開始對被投資方進行投資(但是根據本國際財務報告準則，並沒有取得控制權）的日期或喪失控制權日早於最近期間的期初，投資方應當將以下兩者的差額調整最近期間期初的權益：

（1） 資產、負債和非控制性權益之前的帳面金額；和

（2） 確認的投資方對被投資方投資的帳面金額。

5A 如果按照本附錄第 5 段的要求，計量在被投資方中的權益是不切實可行的（在《國際會計準則第 8 號》中定義），投資方應在能夠切實可行地採用本附錄第 5 段的最早期間的期初，按照本國際財務報告準則的要求進行會計處理，最早期間可能是當期。除非能夠切實可行地採用本段的最早期間是當期，投資方應當在首次採用日前最近一個年度期間進行追溯調整。如果投資方開始對被投資方進行投資（但是根據本國際財務報告準則的規定，並沒有取得控制權）的日期或喪失控制權日早於最近期間的期初，投資方應當將以下兩者的差額調整最近期間期初的權益：

（1） 資產、負債和非控制性權益之前的帳面金額；和

（2） 確認的投資方對被投資方投資的帳面金額。

如果能夠切實可行地採用本段的最早期間是當期，對權益的調整應當確認在當期的期初。

6 第 23 段、第 25 段和應用指南第 94 段和應用指南第 96 段至第 99 段是 2008 年對《國際會計準則第 27 號》作出的修訂，這些修訂在《國際財務報告準則第 10 號》中被繼續沿用。除適用本附錄第 3 段或者被要求適用本附錄第 4 段至第 5A 段外，主體應按以下要求適用這些段落：

（1） 在首次採用應用指南第 94 段的修訂之前，主體不應重述歸屬於報告期的任何損益。

（2） 第 23 段和應用指南第 96 段關於取得控制權後對子公司所有者權益變化的會計處理要求不適用於主體在首次採用這些修訂之前所發生的權益變化。

（3） 如果控制權喪失發生在首次採用第 25 段和應用指南第 97 段至第 99 段的修訂之前，主體不應重述對原子公司投資的帳面金額。此外，主體不應該重新計算在首次採用第 25 段和應用指南第 97 段至第 99 段之前所發生的喪失對子公司控制權的損益。

對“最近期間”的引用

6A 儘管在本附錄第 3B 段至第 5A 段中有對首次採用日前最近一個年度期間（“最近期間”）的引用，但是主體也可以提供所列報的任何更早期間的經調整的比較信息，雖然並不要求這樣做。如果主體提供任何更早期間的經調整的比較信息，任何對第 3B 段至第 5A 中提及的“最近期間”的引用都應被解讀為“列報經調整的比較信息的最早期間。”

6B 如果主體對任何更早的期間提供未經調整的比較信息，應當明確指出這些信息未經調整，同時說明它們基於不同的基礎編製，並對這一基礎予以解釋。

對《國際財務報告準則第9號》的引用

7 如果主體採用本國際財務報告準則，但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號》，任何在本國際財務報告準則中對《國際財務報告準則第 9 號》的引用都應被解讀為對《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》的引用。

其他國際財務報告準則的撤銷

8 本國際財務報告準則取代了《國際會計準則第 27 號》（2008 年修訂）中與合併財務報表相關的要求。

9 本國際財務報告準則也取代了《解釋公告第 12 號——合併：特殊目的主體》。

國際財務報告準則第11號——合營安排

目　　錄

起始段落

目　標 ····· 1
實現目標 ····· 2
範　圍 ····· 3
合營安排 ····· 4
共同控制 ····· 7
合營安排的類型 ····· 14
合營安排參與方的財務報表 ····· 20
共同經營 ····· 20
合營企業 ····· 24
單獨財務報表 ····· 26
附　錄
附錄一　術語表
附錄二　應用指南
附錄三　生效日期、過渡性規定和其他國際財務報告準則的撤銷

國際財務報告準則第11號——合營安排

目　標

1 本國際財務報告準則的目標是，確定在共同控制的安排（即合營安排）中擁有權益的主體編製財務報告的原則。

實現目標

2 為實現第 1 段提出的目標，本國際財務報告準則規定了“共同控制”的定義，要求參與合營安排的主體根據對其權利和義務的評估確定所參與合營安排的類型，並根據該合營安排類型對其權利和義務進行會計處理。

範　圍

3 本國際財務報告準則適用於參與合營安排的所有主體。

合營安排

4 合營安排是由兩個或兩個以上的參與方共同控制的一項安排。

5 合營安排具有以下特徵：

（1） 參與方受到合同安排的約束（見附錄二應用指南第 2 段至第 4 段）。

（2） 合同安排賦予兩個或兩個以上的參與方共同控制該合同安排（見第 7 段至第 13 段）。

6 合營安排不是共同經營，就是合營企業。

共同控制

7 共同控制，指按合同約定分享對一項安排的控制權，並且僅在對相關活動的決策要求分享控制權的參與方一致同意時才存在。

8 作為合營安排參與方的主體應評估該合同安排是否使所有參與方或一組參與方集體控制該安排。如果所有參與方或一組參與方必須一致行動才能決定對該安排的回報具有重大影響的活動（即相關活動），則所有參與方或一組參與方集體控制該安排。

9 一旦確定了所有參與方或一組參與方集體控制合營安排，當且僅當相關活動的決策要求集體控制該安排的這些參與方一致同意時，共同控制才存在。

10 在合營安排中，任何一個參與方都不能單獨控制該安排。對合營安排具有共同控制的任何一方均可以阻止其他參與方或一組參與方控制該安排。

11 即使並非所有參與方對某一安排具有共同控制，該安排也可能是合營安排。本國際財務報告準則對共同控制合營安排的參與方（共同經營者或合營者）與參與但沒有共同控制該安排的參與方進行了區分。

12 主體對所有參與方或一組參與方是否共同控制安排進行評估時，需要運用判斷。主體進行評估時應考慮所有事實和情況（見附錄二應用指南第 5 段至第 11 段）。

13 如果事實和情況發生變化，主體應重新評估其是否對該安排具有共同控制。

合營安排的類型

14 主體應確定其參與的合營安排的類型。將合營安排分類為共同經營或合營企業，取決於合營安排參與方的權利和義務。

15 共同經營，是指共同控制一項安排的參與方享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務的合營安排。這些參與方被稱為共同經營者。

16 合營企業，是指共同控制一項安排的參與方對安排的淨資產享有權利的合營安排。這些參與方被稱為合營者。

17 主體在評估合營安排是共同經營還是合營企業時，需要運用判斷。主體應根據其源於安排的權利和義務確定所參與的合營安排的類型。主體評估其權利和義務時，應當考慮安排的結構和法律形式、合同安排參與方認可的條款以及其他相關的事實和情況（見附錄二應用指南第 12 段至第 33 段）。

18 主體有時會受到框架協議的約束，該協議規定了主體從事一項或多項活動需遵守的一般性合同條款。該框架協議可能規定，參與方為處理構成協議組成部分的特定活動應設立不同的合營安排。即使這些合營安排與同一框架協議相關聯，如果參與方在從事框架協議涉及的不同活動中具有不同的權利和義務，那麼，這些合營安排的類型也會有所差異。因此，當參與方從事同一框架協議中的不同活動時，共同經營和合營企業可能同時存在。

19 如果事實和情況有所改變，主體應重新評估其參與合營安排的類型是否發生變化。

合營安排參與方的財務報表

共同經營

20 共同經營者應確認與其在共同經營中權益相關的：

（1） 資產，包括共同持有資產的份額；

（2） 負債，包括共同承擔負債的份額；

（3） 銷售其在共同經營產出中的份額獲得的收入；

（4） 在共同經營產出的銷售收入的份額；

（5） 費用，包括共同發生的費用的份額。

21 共同經營者應根據適用於相關資產、負債、收入和費用的國際財務報告準則，對與其在共同經營中的權益相關的資產、負債、收入和費用進行會計處理。

21A 當主體收購經營包含《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》定義的業務的合營權益時，主體應當根據第 20 段的要求確定在其權益額度內，適用《國際財務報告準則第 3 號》和其他準則中與本準則不衝突的關於企業合併的會計處理規定，並根據上述與企業合併相關準則的要求進行信息披露。這項規定適用於內含業務活動的合營中的初始權益收購和額外權益收購。對收購此類合營權益的會計處理規定具體列示在附錄二應用指南第 33A 段至第 33D 段。

22 主體與其作為共同經營者的共同經營之間交易（例如，銷售、投入或購買資產）的會計處理由附錄二應用指南第 34 段至第 37 段規範。

23 如果在安排中不具有共同控制的參與方享有共同經營相關資產的權利，並承擔共同相關負債的義務，該參與方也應根據第 20 段至第 22 段對其在該安排中的權益進行會計處理。如果在共同經營

中不具有共同控制的參與方不享有共同經營相關資產的權利，也不承擔共同經營相關負債的義務，該參與方應根據適用的國際財務報告準則對其在共同經營中的權益進行會計處理。

合營企業

24 合營者應將其在合營企業中的權益確認為投資，並根據《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》採用權益法對該項投資進行會計處理，除非合營者根據該準則的規定豁免應用權益法。

25 參與合營企業但對其不具有共同控制的參與方應根據《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》對其在安排中的權益進行會計處理，除非該參與方對合營企業具有重大影響，在這種情況下，主體應根據《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）進行會計處理。

單獨財務報表

26 在單獨財務報表中，共同經營者或合營者應：

（1） 根據第 20 段至第 22 段對其在共同經營中的權益進行會計處理；

（2） 根據《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》第 10 段對其在合營企業中的權益進行會計處理。

27 在單獨財務報表中，參與合營安排但對其不具有共同控制的參與方應：

（1） 根據第 23 段對其在共同經營中的權益進行會計處理；

（2） 根據《國際財務報告準則第 9 號》對其在合營企業中的權益進行會計處理，除非該主體對合營企業具有重大影響，在這種情況下，主體應適用《國際會計準則第 27 號》（2011 年修訂）第 10 段。

附　錄

附錄一　術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

合營安排	由兩個或兩個以上的參與方共同控制的一項安排。
共同控制	按合同約定分享對一項安排的控制權，並且僅在對相關活動的決策要求分享控制權的參與方一致同意時才存在。
共同經營	共同控制一項安排的參與方享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務的合營安排。
共同經營者	對共同經營具有共同控制權的共同經營參與方。
合營企業	共同控制一項安排的參與方對安排的淨資產享有權利的合營安排。
合營者	共同控制合營企業的合營企業參與方。
合營安排參與方	指參與合營安排的主體，無論該主體是否共同控制該安排。
單獨主體	指單獨可辨認的財務結構，包括單獨的法律主體或由法規認可的主體，無論這些主體是否具有法人資格。

以下術語已在《國際會計準則第 27 號》(2011 年修訂)、《國際會計準則第 28 號》(2011 年修訂)或《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》中予以定義，這些術語在本國際財務報告準則使用時

的含義與上述國際財務報告準則的定義相同：

- 對被投資者的控制
- 權益法
- 權力
- 保護性權利
- 相關活動
- 單獨財務報表
- 重大影響

附錄二　應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分，規範了第1段至第27段的應用，與本國際財務報告準則其他部分具有同等效力。

1 本附錄示例描述的是假設情況。儘管這些示例的有些方面可能以實際模式呈現，但在應用《國際財務報告準則第 11 號》時需要對特定實際模式的所有相關事實和情況進行評估。

合營安排

合同安排（第5段）

2 合同安排可從幾個方面證實。可執行的合同安排經常是（但並不總是）以書面的，通常採取合同形式或記錄各方之間討論的書面文件形式。法定機制本身或與參與方之間的合同相結合，也能產生可執行的安排。

3 當合營安排通過單獨主體構造而成時（見應用指南第 19 段至第 33 段），該合同安排或其中的某些方面，在一些情況下將包含在該單獨主體所制定的條款、章程或規定中。

4 合同安排設定了一些條款，以約束參與方參與的合同安排活動。合同安排一般涉及以下事項：

（1） 合營安排的目的、活動和持續期間。

（2） 合營安排的董事會或類似管理機構的成員的任命方式。

（3） 決策程序：需要參與方決策的事務，參與方的表決權，對這些事務所要求的支持程度。合同安排中體現的決策程序形成了對該安排的共同控制（見應用指南第 5 段至第 11 段）。

（4） 要求參與方提供的資本或其他投入。

（5） 參與方分享或分擔與合營安排相關的資產、負債、收入、

費用或損益的方式。

共同控制（第7段至第13段）

5 主體在評估其是否共同控制一項安排時，首先應評估所有參與方或一組參與方是否控制該安排。《國際財務報告準則第 10 號》定義了控制的概念，也適用於確定所有參與方或一組參與方是否因涉入安排而有權獲得可變回報，以及他們是否能夠通過其對安排的權力影響這一回報。當從集體上考慮所有參與者或一組參與方被一致認為有能力主導對安排的回報具有重大影響的活動（即相關活動）時，這些參與方集體控制了該安排。

6 主體在確定所有參與方或一組參與方集體控制該安排後，應評估其是否共同控制該安排。當且僅當相關活動的決策要求控制該安排的參與方一致同意時才存在共同控制。評估該安排是被所有參與方或一組參與方共同控制，還是被某一個參與方單獨控制，需要進行判斷。

7 有時，由合同安排涉及的參與方一致同意的決策程序也可能導致共同控制。例如，假定兩方建立一項安排，在該安排中雙方各擁有 50%的表決權。雙方的合同安排規定，對相關活動作出決策至少需要 51%的表決權。在這種情況下，意味著雙方同意共同控制該安排，因為如果沒有雙方的同意，無法就相關活動作出決策。

8 在其他情況下，合同安排規定了就相關活動作出決策所需要的最低表決權比例。如果存在多種參與方之間的聯合能夠滿足最低表決權比例的要求需要與一聯合方以上一起同意，該安排就不是合營安排，除非合同安排明確指明，需要其中哪些或多個參與方（或參與方的聯合）一致同意後，才能就相關活動作出決策。

應用示例

示例 1

假定三方簽訂一項安排：A 在該安排中擁有 50%表決權，B 擁有 30%表決權，C 擁有 20%表決權。A、B、C 之間的合同安排規定，對該安排相關活動的決定至少需要 75%的表決權。儘管 A 能夠否決所有決策，但是 A 沒有控制該安排，因為 A 需要獲得 B 的同意。合同安排條款要求至少需要 75%表決權才能對相關活動作出決策，意味著 A 和 B 共同控制該安排，因為沒有 A 或 B 的同意，就無法對相關活動作出決策。

示例 2

假定一項安排涉及三方：A 在該安排中擁有 50%的表決權，B 和 C 各擁有 25%的表決權。A、B、C 之間的合同安排規定，對安排的相關活動作出決策至少需要 75%的表決權。儘管 A 能夠否決所有決策，但是 A 沒有控制該安排，因為 A 需要獲得 B 或 C 的同意。在本例中，A、B、C 集體控制該安排。然而，存在多種參與方之間的聯合能夠達到 75%表決權的要求（即 A 和 B，或 A 和 C）。在此情況下，三方簽訂的該合同安排要成為合營安排，需要在安排中指明，要求哪一種參與方之間的聯合的一致同意才能對相關活動作出決策。

示例 3

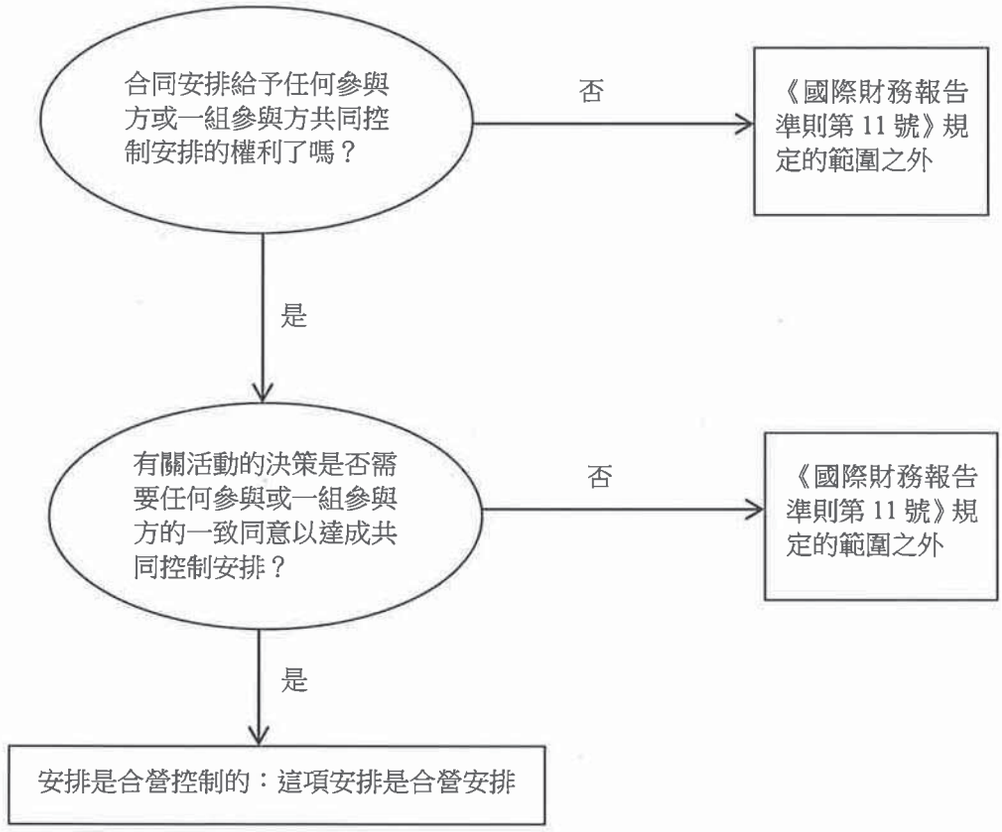
假定在一項安排中，A 和 B 各擁有 35%的表決權，剩餘 30%的表決權由其他眾多參與方擁有。對該安排的相關活動作出決策要求多數投票者的同意。當且僅當合同安排規定，相關活動的決策需要

應用示例
A 和 B 一致同意時，A 和 B 才共同控制該安排。

9 一致同意的要求意味著，共同控制該安排的任何參與方可以阻止其他任何參與方或一組參與方在不經其同意的情況下（就相關活動）單方面作出決策。如果一致同意的要求僅僅與向其中一個參與方提供保護性權利的決策有關，而與該安排的相關活動的決策無關，那麼該參與方就不是該項安排的共同控制參與方。

10 合同安排可能包括處理糾紛的條款，例如仲裁。這些條款可能允許具有共同控制的各參與方沒有達成一致意見情況下進行決策。這些條款的存在不會影響該安排的共同控制。因此，也不會妨礙該安排成為合營安排。

評估共同控制



11 當一項安排被排除在《國際財務報告準則第 11 號》範圍之外，主體應根據相關國際財務報告準則，例如，《國際財務報告準則第 10 號》、《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）或《國際財務報告準則第 9 號》，對其在安排中的權益進行會計處理。

合營安排的類型（第14段至第19段）

12 合營安排是為不同目的而設立的（例如，參與方為了共同承擔成本和風險，或者參與方為了獲得新技術或新市場），可以採用不同的結構和法律形式。

13 一些安排不要求採用單獨主體的形式開展其活動。然而，其

他安排涉及構造單獨主體。

14 本國際財務報告準則所要求的合營安排分類取決於各參與方在正常業務活動中從該安排享有的權利和承擔的義務。本國際財務報告準則將合營安排分為共同經營和合營企業。當主體享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務時，該安排就是共同經營。當主體對安排的淨資產享有權利時，該安排就是合營企業。應用指南第16段至第33段規範了主體為確定其是否在共同經營或合營企業中擁有權益所進行的評估。

合營安排的分類

15 正如應用指南第14段指出，合營安排的分類需要各方評估其源於安排的權利和義務。在進行評估時，主體應考慮：

（1） 合營安排的結構（見應用指南第16段至第21段）。

（2） 當合營安排是通過單獨主體構造時：

①該單獨主體的法律形式（見應用指南第22段至第24段）；

②合同安排的條款（見應用指南第25段至第28段）；

③其他相關的事實和情況（見應用指南第29段至第33段）。

合營安排的結構

未通過單獨主體構造的合營安排

16 未通過單獨主體構造的合營安排是共同經營。在這種情況下，根據合同安排，各參與方有權享有與該安排相關的資產、並承擔對相關負債的義務，有權獲得相應的收入、並對相應的費用承擔責任。

17 合同安排通常描述了該安排所從事活動的性質，以及各參與方打算共同承擔這些活動的方式。例如，合營安排各參與方可能同意共同生產產品，每一參與方負責特定的任務，使用各自的資產，承擔

各自的負債。合同安排也可能規定了各參與方分享共同收入和分擔共同費用的方式。在這種情況下，每一個共同經營者在其資產負債表上確認其用於完成特定任務的資產和負債，並根據合同安排確認相關的收入和費用份額。

18 在其他情況下，例如，合營安排各參與方可能同意共同擁有和經營一項資產。在這種情況下，合同安排規定了各參與方對共同經營資產的權利，以及來自該項資產的收入或產出和相應的經營成本在各參與方之間分配的方式。每一共同經營者對其在共同資產中的份額、同意承擔的負債份額進行會計處理，並按照合同安排確認其在產出、收入和費用中的份額。

通過單獨主體構造的合營安排

19 相關資產和負債由單獨主體持有的合營安排，可能是合營企業，也可能是共同經營。

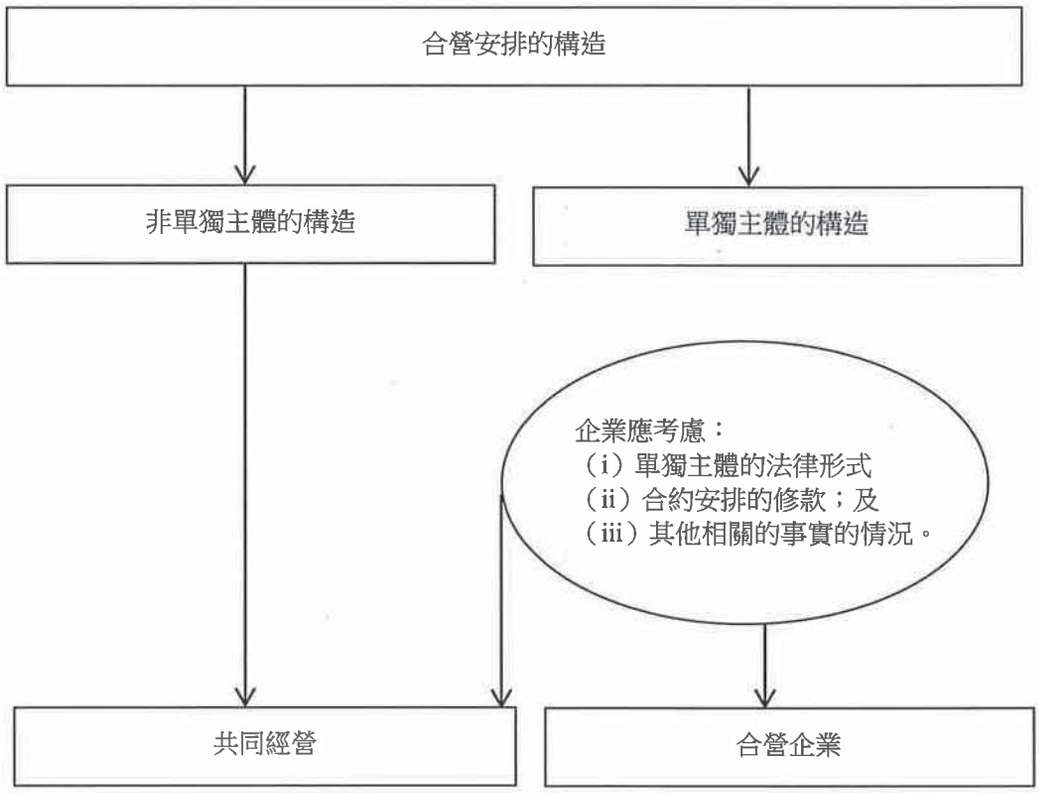
20 參與方是共同經營者還是合營者，取決於該參與方對單獨主體中持有的與安排相關的資產和負債的權利與義務。

21 正如應用指南第 15 段指出，當各參與方通過單獨主體構造合營安排時，各參與方需要評估該單獨主體的法律形式、合同安排的條款以及其他相關的事實和情況是否賦予他們：

（1） 享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務（即該安排是共同經營）；或者

（2） 享有安排的淨資產的權利（即該安排是合營企業）。

合營安排的分類：評估參與方源於安排的權利和義務



單獨主體的法律形式

22 當評估合營安排的類型時，單獨主體的法律形式是相關的。法律形式有助於初步評估各參與方對單獨主體中持有的資產享有權利，並對單獨主體中持有的負債承擔義務，例如，各參與方是否對單獨主體持有的資產擁有權益，是否對單獨主體持有的負債承擔義務。

23 例如，各參與方可能通過單獨主體執行合營安排，單獨主體法律形式導致考慮其自身權利（即在單獨主體中持有的資產和負債是單獨主體的資產和負債，而不是各參與方的資產和負債）。在這種情況下，單獨主體的法律形式賦予各參與方權利和義務的評估表明，該項安排是合營企業。然而，各參與方在合同安排中同意的條款（見應用指南第 25 段至第 28 段），以及其他相關的事實和情況（見應用指

南第 29 段至第 33 段）可以撤銷基於單獨主體的法律形式賦予各參與方權利和義務作出的評估。

24 當且僅當各參與方為實施單獨主體中合營安排，而單獨主體法律形式上沒有區分參與方和單獨主體（即單獨主體持有的資產和負債也是各參與方的資產和負債）時，基於單獨主體法律形式賦予參與方權利和義務的評估足以說明該合營安排是共同經營。

評估合同安排的條款

25 在許多情況下，各參與方在合同安排中就權利和義務達成的一致意見，與為構建安排而設立的單獨主體的法律形式賦予各參與方的權利和義務是一致的，或者不矛盾。

26 在其他情況下，各參與方使用合同安排撤銷或修訂為構建安排而設立的單獨主體的法律形式賦予參與方的權利和義務。

應用示例
示例 4 假定兩個參與方以公司制主體的形式構造了一個合營安排。各參與方在該公司制主體中擁有 50%的所有者權益。該公司制主體能夠與其所有者分離。因此，該主體持有的資產和負債即為該公司制主體的資產和負債。在這樣的情況下，通過單獨主體的法律形式賦予各參與方權利和義務的評估表明，各參與方均有權獲得合營安排的淨資產。 然而，各參與方通過合同安排調整了該公司的特徵，以便各參與方均按約定比例對公司制主體的資產擁有權益，對該公司制主體的負債承擔義務。通過合同調整公司的特徵，可能導致一項安排成

應用示例
為共同經營。

27 下表對共同經營各參與方合同安排的一般條款和合營企業各參與方合同安排的一般條款進行了比較。下表提供的合同條款舉例並未窮盡所有內容。

合同安排條款的評估		
	共同經營	**合營企業**
合同安排的條款	合同安排使合營安排的各參與方享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務。	合同安排使合營安排的各參與方享有對安排淨資產的權利（即單獨主體而非參與方，享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務）。
對資產的權利	合同安排約定，合營安排各參與方以約定比例（例如，按各參與方在該項安排所有者權益中的比例，或者該項安排直接分配給各參與方承擔活動的比例）分享與安排相關資產	合同安排約定，投入該安排的資產或合營安排後續獲得的資產，均是安排的資產。各參與方對該合營安排的資產不擁有任何權益

合同安排條款的評估		
	共同經營	合營企業
	的全部權益（例如，權利、權屬或所有權）。	（例如，權利、權屬或所有權）。
對負債的義務	合同安排約定，合營安排各參與方按約定比例（例如，按各參與方在該項安排所有者權益中的比例，或者該項安排直接分配給各方承擔活動的比例）分擔所有的負債、義務、成本和費用。	合同安排約定合營安排。 承擔該安排的負債和義務。
		合同安排約定，合營安排各參與方僅以他們在該項安排中的各自出資為限承擔相應的義務，或以各方向該項安排投入的未付或新增資本為限對其各自的義務承擔責任，或者以上兩者之和承擔相應的義務。
	合同安排約定，合營安排各參與方對第三方提出的索賠權負有義務。	合同安排約定，合營安排的債權人就安排的債務和義

合同安排條款的評估		
	共同經營	合營企業
		務，對任何參與方都沒有追索權。
收入、費用、損益	合同安排約定，根據各參與方對合營安排業績的貢獻分配收入和費用。例如，合同安排可能約定，根據各參與方在共同經營工廠中使用的產能分配收入和費用，這可能不同於根據他們在合營安排中的所有者權益進行的分配。在其他情況下，各參與方可能已約定按特定比例分配與安排有關的損益，例如，根據各參與方在安排中的所有者權益比例。如果各參與方享有與該安排相關的資產並承擔與該安排相關的負債的義務，上述約定不影響該安排成為共同經營。	合同安排約定，各參與方分擔與安排活動相關的損益。

合同安排條款的評估		
	共同經營	合營企業
擔保	合營安排通常要求各參與方向第三方提供擔保，這些第三方可能從合營安排獲得服務或向合營安排提供融資。提供此類擔保的條款或各參與方提供擔保的承諾本身並不能確定該合營安排是共同經營。確定該合營安排是共同經營還是合營企業的特徵是，各參與方是否對與該安排相關的負債承擔義務（一些參與方可能為此提供，也可能沒有提供擔保）。	

28 當合同安排約定各參與方享有與該安排相關資產的權利，並承擔與該安排相關負債的義務時，他們是共同經營參與方，不需要為了劃分合營安排而考慮其他事實或情況（應用指南第 29 段至第 33 段）。

其他事實和情況的評估

29 如果合同安排的條款沒有明確規定參與方享有與該安排相關的資產的權利並承擔與該安排相關的負債的義務，參與方應考慮其他事實和情況，以評估該安排是共同經營還是合營企業。

30 一項合營安排可能通過單獨主體構造，該單獨主體的法律形式將參與方和單獨主體分離。參與方之間達成的合同條款可能沒有明確參與方對資產和負債的權利與義務，但考慮其他事實和情況，也可以使該合營安排歸類為共同經營。當其他事實和情況賦予參與方享有與安排相關的資產的權利並承擔與該安排相關的負債的義務，就可以將該合營安排歸類為共同經營。

31 當一項安排的活動主要是向參與方提供產出時，這表明參與方實質上有權享受由該安排資產產生的所有經濟利益。通常，該安排的參與方通過阻止該安排向第三方銷售產出而確保他們獲得這些產出。

32 這種設計和目的的安排的影響是，該安排產生的負債實質上可由參與方通過購買產出而支付的現金流量而得以清償。如果參與方實質上是該安排持續經營所需現金流的唯一來源，這表明參與方承擔了與該安排相關的負債。

應用示例

示例 5

假定兩個參與方以公司制主體（主體 C）形式構造了一項合營安排，各方擁有公司制主體 50%的所有者權益。該安排的目的是生產雙方各自生產過程中所需的原材料。該安排確保雙方共同經營相應的設施，以生產在數量和質量上滿足雙方需要的原材料。

主體 C（公司制主體）活動予以實施的法律形式初步表明，主體 C 持有的資產和負債就是主體 C 的資產和負債。雙方之間的合同安排沒有明確各方對主體 C 的資產和負債的權利與義務。因此，主體 C 的法律形式和合同安排的條款表明，該項安排是一項合營企業。

然而，各參與方還需考慮該安排的以下方面：

- 各方同意按照 50:50 的比例購買主體 C 生產的所有產出。未經合營安排雙方同意，主體 C 不能將任何產出出售給第三方。因為該安排的目的是向各方提供各自所需的產出，向第三方的銷售預計是不經常和不重要的。

應用示例

- 向各方出售產出的價格由雙方共同決定，以補償主體 C 發生的生產成本和管理費用。基於這種經營模式，該項安排旨在盈虧平衡的水平上經營。

上述的實際情況來看，以下事實和情況是相關的：

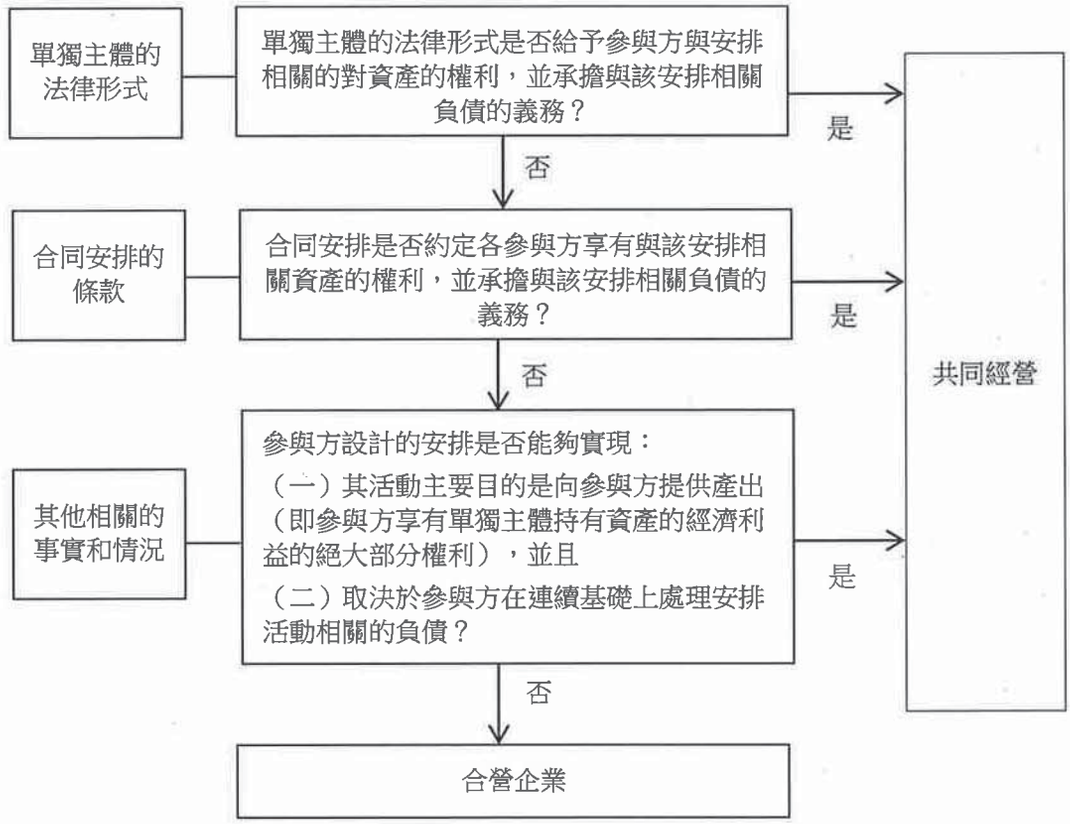
- 各方購買主體 C 生產的所有產出的義務反映主體 C 完全依賴各方獲得其現金流量。因此，各方有義務出資以清償主體 C 的負債。
- 各方有權獲得主體 C 生產的所有產出這一事實表明，各方正在消費並因此有權獲得主體 C 資產的所有經濟利益。

這些事實和情況表明該項安排是共同經營。在這些情況下，即使各方在以後的生產過程中不使用他們的產出份額，而是將這些產出份額出售給第三方，有關合營安排分類的結論也不會改變。

如果各方改變了合同安排的條款，以便該安排能夠向第三方出售產出，這將導致主體 C 承擔需求、存貨和信用風險。在這種情況下，事實和情況的改變將要求重新評估合營安排的分類。這些事實和情況可能表明該安排是合營企業。

33 下圖反映了當通過單獨主體構造合營安排時，主體對一項安排進行分類所遵循的評估程序。

通過單獨主體構造的合營安排的分類



合營安排參與方的財務報表（第21A段至第22段）

收購合營權益的會計處理規定

33A 當主體收購內含《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》定義的業務活動的合營權益時，主體應當根據第 20 段的要求確定在其權益額度內，適用《國際財務報告準則第 3 號》和其他準則中與本準則不衝突的關於企業合併的會計處理規定，並根據上述與企業合併相關準則的要求進行信息披露。有關企業合併並與本準則指南不衝突的會計處理原則包括並不限於以下：

（1） 以公允價值計量可辨識的資產和負債，而不是按照《國際財務報告準則第 3 號》或其他準則給出的其他項目。

（2） 將收購相關的成本在發生當期或收到服務當期確認為費

用，除非是發債或發行權益證券的成本，按照《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》和《國際財務報告準則第 9 號》進行確認。[1]

（3） 在對資產或負債進行初始確認時，確認遞延所得稅資產和遞延所得稅負債，除非是按照《國際財務報告準則第 3 號》和《國際會計準則第 12 號——所得稅》中企業合併要求對商譽進行初始確認而導致的遞延所得稅負債。

（4） 將轉移對價超過可辨認取得資產和承擔負債取得日金額的淨額，如果存在，確認為商譽。以及

（5） 對包含商譽的現金產出單元每年至少進行一次減值測試，且無論何時企業合併帶來的商譽的現金產出單元出現《國際會計準則第 36 號——資產減值》所定義的減值跡象時，進行減值測試。

33B 當且僅當現有業務符合《國際財務報告準則第 3 號》的定義，且通過合營的其中一方在合營單位建立時納入其中，準則第 21A 段和應用指南第 33A 段也適用於建立合營單位。然而，如果參與合營各方在建立合營單位時，只投入不構成業務的資產或資產組合，那麼這些段落不適用於合營單位的建立。

33C 合營方可能通過收購合營單位中的額外權益來增加其權益份額，其中合營單位包含符合《國際財務報告準則第 3 號》所定義的業務。在這種情況下，如果合營方保持聯合控制，合營方收購額外權益之前所持有的權益無須重新計量。

33D 如果分享控制權的各方，在收購前後（包括收購在合營單

---

1 若主體採用上述準則修訂但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號》，上述準則修訂對《國際財務報告準則第 9 號》的引用應當被解讀為對《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認與計量》的引用。

位的權益的主體）是在最終控制方的同一控制之下，且同一控制方的控制權並非短暫即時的，那麼準則第 21A 段和應用指南第 33A 段至第 33C 段並不適用於此類情況。

向共同經營出售或投入資產的會計處理

34 當作為共同經營者的主體與共同經營進行交易時，例如，出售或投入資產，這類似於主體與共同經營的其他參與方進行交易。因此，該共同經營者僅應確認交易產生的歸屬於共同經營中其他參與方的損益部分。

35 當這類交易提供證據表明，向共同經營出售或投入資產的可變現淨值下降或者這些資產發生減值損失，共同經營者應全額確認這些損失。

從共同經營購買資產的會計處理

36 當作為共同經營者的主體與共同經營進行交易時，例如，購買資產，在向第三方轉售資產之前，共同經營者不能確認其分享的該交易產生的損益份額。

37 當這類交易提供證據表明購買資產的可變現淨值下降或者這些資產發生減值損失，共同經營者應確認其在這些損失中的份額。

附錄三　生效日期、過渡性規定和其他國際財務報告準則的撤銷

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分，與本國際財務報告準則其他部分具有同等效力。

生效日期

1　主體應自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本國際財務報告準則。允許提前採用。如果提前採用，主體應披露這一事實，並同時適用《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》、《國際會計準則第 27 號》（2011 年修訂）和《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）。

1A　2012 年 6 月發佈的《合併財務報表、合營安排和在其他主體中權益的披露——過渡性規定指南》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》和《國際財務報告準則第 12 號》的修訂）修訂了附錄三第 2 段至第 5 段、第 7 段至第 10 段、第 12 段，新增了第 1B 段、第 12A 段和第 12B 段。主體應自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 11 號》，主體也應提前採用這些修訂。

1AA　《收購合營權益的會計處理》（對《國際財務報告準則第 11 號》的修訂），於 2014 年 5 月發佈，修訂了應用指南第 33 段之下標題的內容，增加了準則第 21A 段、應用指南第 33A 段至第 33D 段和附錄三的第 14A 段，及上述內容的標題。主體應以未來適用法在 2016 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用上述修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，應對此事實進行披露。

過渡性規定

1B 不管《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》第 28 段如何要求，當主體首次採用本國際財務報告準則時，主體僅需根據《國際會計準則第 8 號》第 28 段（6）的要求，列報首次採用《國際財務報告準則第 11 號》的年度期間的前一個年度期間（簡稱“前一個期間”）的定量信息。主體也可以列報當期或以前比較期間的信息，但這不是強制要求。

合營企業——從比例合併轉為權益法

2 當從比例合併轉為權益法時，主體應在前一個期間的期初確認其對合營企業的投資。初始投資應以主體以前比例合併的資產和負債的帳面金額匯總數計量，包括因合併產生的商譽。如果商譽以前屬於較大的現金產出單元或一組現金產出單元，則主體應根據合營企業所歸屬的現金產出單元或一組現金產出單元的相對帳面金額，將商譽分配至合營企業。

3 根據本附錄第 2 段確定的投資期初餘額可作為投資初始確認的認定成本。主體應將《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）第 40 段至第 43 段的規定適用於投資的期初餘額，以評估投資是否發生減值，並將減值損失確認為前一個期間的期初留存收益的調整。當主體因對以往進行比例合併的合營企業應用過渡性規定而確認在合營企業中的投資時，《國際會計準則第 12 號——所得稅》中的第 15 段和第 24 段關於初始確認的例外規定不再適用。

4 如果以前所有比例合併的資產和負債的匯總產生了負的淨資產，則主體應評估其是否對負的淨資產承擔法定或推定義務，如果承擔了義務，主體應確認相應的負債。如果主體認為其對負的淨資產不承擔法定或推定義務，主體不應確認相應的負債，但應調整列報的最

早期間的期初留存收益。主體應在前一個期間的期初和首次採用本國際財務報告準則時，披露這一事實，及其在合營企業損失中的累積未確認份額。

5 主體應披露在前一個期間期初匯總列示的投資餘額中的資產和負債的明細。主體應以匯總的方式披露適用於本附錄過渡性規定第 2 段至第 6 段的所有合營企業。

6 初始確認後，主體應根據《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）使用權益法對其在合營企業中的投資進行會計處理。

共同經營——從權益法轉為對資產和負債進行會計處理

7 當主體對其在共同經營中的權益從權益法轉為對資產和負債進行會計處理時，主體應在前一個期間的期初終止確認以前使用權益法進行會計處理的投資，並終止確認根據《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）第 38 段構成主體在安排中淨投資的其他項目，同時確認主體在有關共同經營權益的各項資產和負債中的份額，包括可能構成該投資帳面金額的商譽。

8 主體應根據合同安排，以約定比例的權利和義務為基礎，確定其在與共同經營相關的資產和負債中的權益份額。主體應將相關資產和負債從前一個期間權益法形成的投資的期初金額中予以分解後，作為相關資產和負債的期初金額。

9 之前採用權益法進行會計處理的投資和根據《國際會計準則第 28 號》(2011 年修訂)第 38 段構成主體對安排淨投資的其他項目，與確認的資產和負債淨額（包括商譽）之間的差額：

（1） 如果已確認的資產和負債的淨額（包括商譽）大於終止確認的投資（以及構成主體淨投資的其他項目），應首先抵銷與投資

相關的商譽，剩餘部分調整前一個期間的期初留存收益。

（2） 如果已確認的資產和負債的淨額（包括商譽）小於終止確認的投資（以及構成主體淨投資的其他項目），應調整前一個期間的期初留存收益。

10 主體從權益法轉為對資產和負債進行會計處理，應在前一個期間的期初，說明終止確認的投資、已確認資產和負債以及調整計入的期初留存收益的剩餘差額之間的協調關係。

11 當主體確認了與其在共同經營中的權益相關的資產和負債時，《國際會計準則第 12 號》第 15 段和第 24 段中的初始確認例外情況不適用。

主體單獨財務報表中的過渡性規定

12 之前根據《國際會計準則第 27 號》第 10 段在單獨財務報表中以成本法或者根據《國際財務報告準則第 9 號》對其在共同經營中的權益進行會計處理主體應：

（1） 終止確認該投資，並根據本附錄第 7 段至第 9 段確定的金額確認主體與其在共同經營中的權益相關的資產和負債。

（2） 說明在列報的前一個期間的期初終止確認的投資、已確認資產和負債以及調整計入的期初留存收益的剩餘差額之間的協調關係。

13 當主體由於應用本附錄第 12 段有關共同經營的過渡性規定而在其單獨財務報表中確認與其在共同經營中的權益相關的資產和負債時，《國際會計準則第 12 號》第 15 段和第 24 段關於初始確認的例外規定不再適用。

參照“前一個期間”

13A 儘管在本附錄第2段至第12段中參照了“前一個期間”，主體也可以列報以前期間調整後的比較信息，但這不是強制要求。如果主體沒有列報以前期間調整後的比較信息，所有對“前一個期間”的參照應理解為“列報調整後的最早比較期間”。

13B 如果主體列報了以前期間未調整的比較信息，主體應明確這些信息是未經調整的，聲明這些信息是在不同基礎上編製的，並對該基礎進行解釋。

參照《國際財務報告準則第9號》

14 如果主體已採用本國際財務報告準則，但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號》，參照《國際財務報告準則第 9 號》應理解為參照《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》。

收購合營權益的會計處理

14A 《收購合營權益的會計處理》（對《國際財務報告準則第 11 號》的修訂），於 2014 年 5 月發佈，修訂了應用指南第 33 段之下標題的內容，增加了準則第 21A 段、應用指南第 33A 段至第 33D 段和本附錄的第 1AA 段，及上述內容的標題。主體應以未來適用法，對採用準則修訂後發生的、收購內含《國際財務報告準則第 3 號》所定義的業務合營權益進行會計處理。因此，往期發生的收購合營權益不應被調整。

其他國際財務報告準則的撤銷

15 本國際財務報告準則取代了下列國際財務報告準則：

（1） 《國際會計準則第 31 號——合營中的權益》；和

（2） 《解釋公告第 13 號——共同控制主體：合營者的非貨幣性投入》。

國際財務報告準則第12號
——在其他主體中權益的披露

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
實現目標 ……2
範　圍 ……5
重大判斷和假設 ……7
投資性主體狀態 ……9A
在子公司中的權益 ……10
非控制權益方在集團活動和現金流中的權益 ……12
重大限制條件的性質和程度 ……13
與主體在納入合併範圍結構化主體中的權益相關風險的性質 ……14
母公司對子公司權益變化未導致喪失控制權時權益變動的結果 ……18
報告期內喪失對子公司控制權的結果 ……19
未納入合併範圍的子公司中的權益（投資性主體） ……19A
在合營安排和聯營企業中的權益 ……20
主體在合營安排和聯營企業中的權益的性質、範圍和財務影響 ……21
主體在合營企業和聯營企業中權益的相關風險 ……23
在非合併結構化主體中的權益 ……24

權益的性質 …… 26
風險的性質 …… 29
附　錄
附錄一　術語表
附錄二　應用指南
附錄三　生效日期和過渡性規定

國際財務報告準則第12號
——在其他主體中權益的披露

目　標

1 本國際財務報告準則的目標是，要求主體披露有助於其財務報表使用者評估下列情況的信息：

（1） 主體在其他主體中權益的性質及相關風險；以及

（2） 這些權益對主體財務狀況、財務業績和現金流量的影響。

實現目標

2 為實現第1段中的目標，主體應當披露：

（1） 判斷下列事項時所作的重大判斷和假設（第7段至第9段）：

①主體在其他主體或合營安排中的權益性質；

②主體擁有權益的合營安排的類型（第7段至第9段）；

③在適用的情況下是否滿足投資性主體的定義，（參見第9A段）。以及

（2） 主體在下列主體中權益的信息：

①子公司（第10段至第19段）；

②合營安排和聯營企業（第20段至第23段）；以及

③不受主體控制的結構化主體（未納入合併範圍的結構化主體）（第24段至第31段）。

3 如果本國際財務報告準則所要求的信息披露與其他準則所要求的信息披露不能實現第1段的目標，主體應當披露實現上述目標的所需的額外信息。

4 主體應考慮實現披露目標的必要詳細程度，以及如何安排來強調本國際財務報告準則各項要求的重要程度。主體應根據情況進行合計披露或分解披露，以免有用的信息因掩埋在大量不重要細節中或因加總計入具有不同特徵的項目合計中而被模糊處理（參見應用指南第2段至第6段）。

範　圍

5 本國際財務報告準則適用於在下列各項之一中擁有權益的主體：

（1） 子公司；

（2） 合營安排（即共同經營或合營企業）；

（3） 聯營企業；

（4） 未納入合併報表範圍的結構化主體。

6 本國際財務報告準則不適用於：

（1） 《國際會計準則第19號——僱員福利》適用的離職後福利計劃或其他長期僱員福利計劃。

（2） 《國際會計準則第27號——單獨財務報表》適用的主體單獨財務報表。但是：

①如果主體在未納入合併範圍的結構化主體中擁有權益，並且將單獨財務報表作為其唯一的財務報表，在編製單獨財務報表時，該主體應當適用第24段至第31段的要求。

②按照《國際財務報告準則第10號》第31段的規定，以公允價值計量其子公司且變動計入損益的投資性主體在編製財務報表時，應當根據本準則的要求列報與投資性主體相關的信息披露。

（3） 主體在其參與的但並非共同控制的合營安排中的權益。除非該權益對合營安排有重大影響或該權益為主體在結構化主體中

的權益。

（4） 按照《國際財務報告準則第9號——金融工具》進行會計處理的在其他主體中的權益。但主體對於在下列各項中的權益，應當遵循本準則：

①當按照《國際會計準則第28號——在聯營企業和合營企業中的投資》，主體對在聯營或合營企業中的權益以公允價值計量且變動計入損益時；或者

②當該權益是在未納入合併範圍的結構化主體中的權益時。

重大判斷和假設

7 主體應當披露其在確定下列各項時所作的重要判斷和假設（以及判斷和假設的變更）：

（1） 主體對另一主體擁有控制權，即按照《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》第5段和第6段所述的被投資者；

（2） 主體對某一安排擁有共同控制權或對另一主體具有重大影響；以及

（3） 當該合營安排通過一單獨工具予以結構化時，合營安排的類型（即共同經營或合營企業）。

8 根據第7段披露的重要判斷和假設包括，事實和情況發生變化，導致主體在報告期對其是否控制、共同控制或重大影響的結論發生變化時所作的重要判斷和假設。

9 為遵循第7段的要求，主體應當披露在確定諸如下列各項時所作的重要判斷和假設：

（1） 即使主體擁有另一主體一半以上的表決權，主體並不控制另一主體。

（2） 即使主體擁有另一主體一半以下的表決權，主體仍控制另一主體。

（3） 主體是代理人或被委託人（參見《國際財務報告準則第10號》應用指南第58段至第72段）。

（4） 即使主體擁有另一主體20%或20%以上的表決權，主體對另一主體沒有重大影響。

（5） 即使主體擁有另一主體20%以下的表決權，主體仍對另一主體具有重大影響。

投資性主體狀態

9A 當母公司根據《國際財務報告準則第10號》第27段確定本身為投資性主體時，該投資性主體應當披露其在確定本身為投資性主體時所作的重要判斷和假設。如果該投資性主體不具備一個或多個投資性主體應當具備的主要典型特徵（參見《國際財務報告準則第10號》第28段），該投資性主體應當披露其仍被認定為投資性主體的原因。

9B 當一個主體成為投資性主體，或不再是投資性主體，該投資性主體應當披露投資性主體狀態發生的變化並解釋原因。此外，如果一個主體成為投資性主體，還應當披露投資性主體狀態的變化對當期財務報表的影響，包括：

（1） 投資性主體狀態改變當日，不再納入合併範圍的子公司的全部公允價值；

（2） 若存在，應根據《國際財務報告準則第10號》應用指南第101段的規定計算的利得和損失總額；以及

（3） 損益表中確認上述利得或損失的行項（如果沒有單獨列示）。

在子公司中的權益

10 主體應當在其合併財務報表中披露與下列各項有關的信息：

（1） 有助於其合併財務報表使用者了解：

①集團的構成；以及

②非控制權益方在集團活動和現金流量中擁有的權益（第**12**段）。以及

（2） 有助於其合併財務報表使用者評估：

①主體在使用集團資產、清償集團債務所受重要限制的性質和程度（第**13**段）；

②與主體在納入合併範圍的結構化主體中的權益相關的風險變動的性質（第**14**段至第**17**段）；

③主體在子公司的所有者權益變動的結果，該變動不會使主體失去對子公司的控制（第**18**段）；以及

④主體在報告期對子公司失去控制的結果（第**19**段）。

11 納入合併範圍的子公司財務報表的報告期期末日與合併財務報表不同時（參見《國際財務報告準則第10號》應用指南第92段和第93段），主體應當披露：

（1） 子公司財務報表報告期期末日；以及

（2） 使用不用日期或期間的原因。

非控制權益方在集團活動和現金流中的權益

12 主體應當披露擁有其重要非控制權益的每一子公司的下列情況：

（1） 子公司的名稱。

（2） 子公司的主要經營地（以及子公司主要經營地不同於其

所在國時子公司的註冊國家）。

（3） 非控制權益方所持有的所有者權益的比例。

（4） 非控制權益方所持有的投票權比例，如果該比例不同於其所持有的所有者權益比例。

（5） 報告期分配至子公司非控制權益方的損益。

（6） 子公司在報告期末累積的非控制權益。

（7） 有關子公司的財務信息概要（參見應用指南第10段）。

重大限制條件的性質和程度

13 主體應當披露以下內容：

（1） 限制主體使用集團資產或清償集團負債的重大限制條件（即法律規定、合同要約和監管規定），例如：

①限制母公司或其子公司轉讓現金或其他資產給集團內其他主體，或從集團內其他主體收到現金或其他資產能力的限制條件；

②限制給集團內其他主體，或從集團內其他主體獲取分紅和其他資本支出分配，或發生或償付貸款或預付款的擔保條款或其他要求。

（2） 非控制權益擁有的保護性權利顯著限制主體使用集團資產或清償集團負債的能力（例如母公司有義務在清償自身負債之前首先清償子公司負債，或使用資產或清償負債前必須要求得到非控制性權益許可），該保護性權利的性質和程度。

（3） 受限制條件作用的資產和負債在合併財務報表中的帳面價值。

與主體在納入合併範圍結構化主體中的權益相關風險的性質

14 主體應當披露要求母公司或其子公司對某納入合併範圍結構化主體提供財務支持的合同安排條款，包括使該報告主體承擔損失

的事項或情況（例如，清算安排或與購買結構化主體資產的義務，或向結構化主體提供財務支持相關的信用評級觸發事件）。

15 即使沒有合同義務，如果母公司或其子公司在報告期對納入合併範圍結構化主體已經提供了財務支持或其他支持（即購買結構化主體的資產或發行的工具），報告主體應當披露：

（1） 所提供支持的類型和金額，包括母公司或其子公司説明結構化主體獲得財務支持的情況；以及

（2） 提供支持的原因。

16 即使沒有合同義務，如果母公司或其子公司在報告期對之前不屬於合併範圍的結構化主體提供了財務支持或其他支持，並且這一支持導致報告主體控制了該結構化主體，主體應當披露促成這一決定的相關因素。

17 主體應當披露當前向納入合併範圍結構化主體提供財務支持或其他支持的意圖，包括説明結構化主體獲得財務支持的意圖。

母公司對子公司權益變化未導致喪失控制權時權益變動的結果

18 主體應列報清單，以反映母公司在子公司所有者權益的變化對母公司所有者權益的影響，這些變化未導致母公司喪失控制權。

報告期內喪失對子公司控制權的結果

19 主體應當披露按照《國際財務報告準則第10號》第25段計算的利得或損失：

（1） 在喪失對子公司控制權時，以公允價值計量對該子公司剩餘投資產生的利得或損失；以及

（2） 確認該利得或損失的損益行項（如果沒有單獨列示的話）。

未納入合併範圍的子公司中的權益（投資性主體）

19A 根據《國際財務報告準則第10號》要求不做合併報表而以公允價值計量其子公司變動計入損益的投資性主體，應當披露下述事實。

19B 對於每個未納入合併範圍的子公司，投資性主體應當披露以下信息：

（1） 子公司名稱；

（2） 子公司主要經營地（以及當子公司主要經營地不同於其所在國時子公司註冊成立的所在國家）；以及

（3） 投資性主體所持有的權益比例，以及當與權益比例與投票權不成比例時，投資性主體所持有的投票權比例。

19C 如果投資性主體是另一投資性主體的母公司，母公司還應當根據第19B段（1）至第19B段（3）的要求，披露其投資性主體子公司控制投資的相關信息。上述信息披露可以通過在母公司財務報表中包括包含上述信息的子公司（或子公司們）的財務報表來實現。

19D 投資性主體應當披露：

（1） 未納入合併範圍的子公司以現金股利、歸還貸款或支付預付款形式向投資性主體轉移資金的重大限制條件（例如源於借款安排、監管要求和合同安排的限制）的性質和程度；以及

（2） 任何為未納入合併範圍的子公司提供財務或其他支持的現有承諾或意圖，包括協助子公司取得財務支持的承諾或意圖。

19E 在報告期間，如果投資性主體或其任何子公司在沒有合同義務的情況下向一家未納入合併範圍的子公司提供了財務或者其他支持（如購買子公司資產或其發行的工具，或者幫助該子公司獲得財務支持），該投資性主體應當披露：

（1） 為每個未納入合併範圍的子公司提供支持的金額和類型；以及

（2） 提供支持的原因。

19F 投資性主體應披露可能要求主體或者其未納入合併範圍的子公司為另一未納入合併範圍的受控結構化主體提供財務支持的合同條款，包括可能使報告主體產生損失的事項和環境（例如，有義務購買結構化主體資產或者提供財務支持的流動性安排和信用評級觸發器）。

19G 在報告期間，若投資性主體或其未納入合併範圍的子公司在沒有合同義務的情況下為另一未納入合併範圍的非受控結構化主體提供財務或其他支持，且通過支持條件獲得該結構化主體控制權時，投資性主體應當披露決定提供支持的原因。

在合營安排和聯營企業中的權益

20 主體應當披露有助於財務報表使用者評估下列各項的信息：

（1） 主體在合營安排和聯營企業中權益的性質、程度和財務影響，包括與合營安排或聯營企業中具有共同控制、重大影響的其他投資者之間合同關係的性質和影響（第21段和第22段）；以及

（2） 主體在合營企業或聯營企業中權益相關風險的性質及其變化（第23段）。

主體在合營安排和聯營企業中權益的性質、範圍和財務影響

21 主體應當披露：

（1） 對於報告主體具有實質性的合營安排和聯營企業而言：

①合營安排或聯營企業的名稱。

②與合營安排方或聯營方關係的性質（例如，描述合營安排或聯營企業活動的性質，以及合營安排或聯營企業活動對主體活動是否至關重要）。

③合營安排或聯營企業的主要經營地（若合營安排或聯營主要經營地不同於其所在國，合營安排或聯營企業的註冊國家）。

④主體所持有的權益比例或參與股權比例，以及若與前述比例不同，主體持有的投票權比例。

（2） 對於報告主體具有實質性的合營企業和聯營企業而言：

①在合營企業或聯營企業中的投資是採用權益法計量還是以公允價值計量。

②按照應用指南第12段和第13段的具體規定，關於合營企業和聯營的財務信息概要。

③當採用權益法核算合營企業和聯營企業時，且主體在合營企業和聯營企業的投資具有公開市場報價時，披露其公允價值。

（3） 應用指南第16段要求的在單獨非重大的合營企業和聯營中投資的財務信息。

①所有非重要合營企業的財務信息合計，以及另外單獨披露；

②所有非重要聯營的財務信息合計。

21A 投資性主體不需要披露第21段（2）至第21段（3）要求的信息。

22 主體還應當披露：

（1） 有關合營企業或聯營以現金股利、歸還貸款或支付預付款形式向主體轉移資金的重大限制條件（即，來自對合營企業或聯營具有共同控制或重大影響的投資者之間的借款安排、監管要求和合同安排）的性質和程度。

（2） 如果採用權益法核算的合營企業或聯營企業的財務報表報告期期末日不同於報告主體，主體應當披露：

①合營企業或聯營企業財務報表報告期期末日；以及

②使用不同日期或不同期間的原因。

（3） 當主體採用權益法而不再確認其在合營企業或聯營企業中的損失份額時，合營企業或聯營在報告期內損失的未確認份額和截至報告期末累計的未確認份額。

主體在合營企業和聯營企業中權益的相關風險

23 主體應當披露：

（1） 與合營企業有關的承諾，該承諾與應用指南第18段至第20段要求的其他承諾分別披露。

（2） 根據《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》，與主體在合營企業或聯營企業中的權益相關的或有負債（包括與其他對合營企業或聯營企業具有共同控制或重大影響的投資者共同發生的或有負債中屬於本主體的份額）應當與其他或有負債金額分別披露，除非損失的可能性極小。

在非合併結構化主體中的權益

24 主體應當披露：

（1） 有助於財務報表使用者了解主體在未納入合併範圍結構化主體中權益的性質和程度（第26段至第28段）；以及

（2） 有助於財務報表使用者評價與其在未納入合併範圍結構

化主體中權益相關風險的性質及其變化（第29段至第31段）。

25 第24段（2）所要求的信息包括：主體在以前報告期與未納入合併範圍結構化主體相關（例如，支持該結構化主體）風險的信息，即使主體在報告日不再與結構化主體相關。

25A 投資性主體不需要披露第24段中要求的關於其控制的未納入合併範圍結構化主體的信息，但需要按第19A段至第19G段中的要求來披露相關信息。

權益的性質

26 主體應當披露其在未納入合併範圍結構化主體中權益的定性信息和定量信息，包括但不限於結構化主體的性質、目的、規模和活動，以及結構化主體的融資方式。

27 如果主體已經為未納入合併結構化主體提供支持，但沒有提供第29段所要求的信息（如，因為主體在報告日在結構化主體中沒有權益），主體應當披露：

（1） 主體確定其所支持的結構化主體的方式；

（2） 主體在報告期從結構化主體中獲得的收益，包括對所列示的收益類型的描述；以及

（3） 主體在報告期轉移至結構化主體的所有資產（轉移時的）帳面金額。

28 除非其他形式更恰當，主體應當以表格形式列示第27段（2）和（3）的信息，並將其所支持的活動分為相關類別（參見應用指南第2段至第6段）。

風險的性質

29 除非其他形式更恰當，主體應當以表格形式披露下列各項的概要：

（1） 在財務報表中確認的，主體在未納入合併範圍結構化主體權益相關的資產和負債的帳面金額。

（2） 上述確認的資產和負債在財務狀況表中列示的行項。

（3） 最能代表主體在結構化主體權益損失風險最大敞口的金額，包括這些損失是如何確定的。如果主體不能量化其在未納入合併範圍結構化主體中的權益的最大損失，主體應當披露這一事實及原因。

（4） 主體在未納入合併範圍結構化主體中權益相關的資產和負債的帳面金額與主體在結構化主體權益損失風險最大敞口的金額的比較。

30 如果主體在報告期已經向之前或目前擁有權益的未納入合併範圍結構化主體提供財務支持或其他支持（例如，購買結構化主體的資產或購買結構化主體發行的工具），即使主體沒有合同義務這樣做，主體也應當披露：

（1） 所提供的支持的類型及數量，包括主體說明結構化主體獲得財務支持的情況；以及

（2） 提供支持的原因。

31 主體應當披露當前向未納入合併範圍結構化主體提供財務支持或其他支持的現時意圖，包括說明結構化主體獲得財務支持的意圖。

附　錄

附錄一　術語表

本附錄是本準則的組成部分。

來自結構化主體的收益	本準則所稱“來自結構化主體的收益”包括但不限於，一次性和多次性收費、利息、股息、重新計量或終止確認在結構化主體中的權益產生的損益，以及向結構化主體轉移資產和負債產生的損益。
在其他主體中的權益	本準則所稱“在其他主體中的權益”指的是導致主體面對另一主體業績帶來回報的可變性的合同性涉入或非合同性涉入。“在其他主體中的權益”可以用以下情況證明，但不僅限於以下情況：持有權益或債務工具、諸如提供融資、清算支持、信用增級和擔保等其他形式的涉入。“在其他主體中的權益”包括主體控制、共同控制或重大影響其他主體的含義。主體並不必僅僅因為存在典型的供銷關係而在另一主體中擁有權益。 應用指南第7段至第9段提供了關於在其他主體中權益的更多信息。 《國際財務報告準則第10號》應用指南第55段至第57段對可變回報進行了解釋。
結構化主體	設計該主體的目的是投票權或類似權利在確定誰控制該主體時並非決定性因素，例如，當投票權僅與行政事務相關，並且相關活動由合同安排約束。

應用指南第22段至第24段提供了關於結構化主體更多的信息。

下列術語見《國際會計準則第27號》(2011年修訂)、《國際會計準則第28號》(2011年修訂),《國際財務報告準則第10號》和《國際財務報告準則第11號——合營安排》。本準則所使用的這些術語與上述準則中的意思相同:

- 聯營
- 合併財務報表
- 對主體的控制
- 權益法
- 集團
- 合營安排
- 共同控制
- 共同經營
- 合營企業
- 非控制權益
- 母公司
- 保護性權利
- 相關活動
- 單獨財務報表
- 單獨工具
- 重大影響
- 子公司

附錄二　應用指南

本附錄是本準則的組成部分，對如何應用本準則第1段至第31段進行描述，與本準則的其他部分具有相同的效力。

1 本附錄中的例子使用的是假設情況。儘管這樣例子的某些方面可能以實際情況模式列示，但是在應用《國際財務報告準則第12號》時需要評估特定實際情況模式的相關事實和情況。

匯總（第4段）

2 主體應根據情況確定滿足報表使用者信息需求的信息詳盡程度、對本準則要求的不同方面重要性的強調程度，以及主體對這些信息合計的方式。主體有必要在無助於財務報表使用者的過多過細財務報表的閱讀負擔與因過度合併而導致信息不明之間尋求平衡。

3 對於在類似主體中權益，主體可以合計披露本國際財務報告準則要求的信息，如果這種合計披露與應用指南第4段的披露目標和要求一致，並且不會導致信息模糊。主體應披露如何合計在類似主體中的權益。

4 主體應當單獨列報有關在下列權益的信息：

（1） 子公司；

（2） 合營企業；

（3） 共同經營；

（4） 聯營企業；以及

（5） 未納入合併範圍結構化主體。

5 在確定是否合計信息時，主體應當考慮將予合計的每一主體不同風險和回報特徵的定量信息和定性信息以及他們對報告主體的重要性。主體應當以能夠向財務報表使用者明確解釋在上述其他主體

中權益的性質和程度的方式予以披露。

6 應用指南第4段所要求的合理的主體合計分類的示例如下：

（1） 活動的性質（如研發主體、循環信用卡證券化主體）。

（2） 行業分類。

（3） 地區分佈（如國家或地區）。

在其他主體中的權益

7 在其他主體中的權益，指的是導致主體面對另一主體業績的可變性的合同性涉入或非合同性涉入。考慮其他主體的目的和設計可能有助於報告主體評估是否在其他主體中擁有權益，從而有助於評估是否應當提供本國際財務報告準則所要求的披露。這一評估包括其他主體的設計所產生的風險及因設計其他主體而轉移給報告主體和其他方的風險。

8 報告主體通常因持有工具（如另一主體發行的權益工具或債務工具）或其他吸收風險可變性的涉入方式而承擔其他主體業績的可變回報風險。例如，假定結構化主體持有貸款組合，該結構化主體從其他主體（報告主體）處取得信貸違約互換，以免其遭受貸款本金和利息違約風險。由於信貸違約互換吸收了結構化主體的回報可變性，報告主體的涉入使其承擔來自結構化主體業績回報的可變風險。

9 某些工具是為了將報告主體的風險轉移給其他主體。這些工具為另一主體產生可變回報，但一般不能使報告主體承擔來自其他主體業績回報的可變風險。例如，假定結構化主體的設立是為了向願意承擔主體Z信貸風險的投資者提供投資機會（主體Z與安排中任何一方無關聯）。結構化主體通過向投資者發行與主體Z信用風險相關的票據（信用關聯票據）獲得資金，並將所獲收益投向無風險金融資產組

合中。結構化主體通過與互換對應方簽訂信用違約風險互換（CDS）而承擔了主體Z的信用風險。信用違約風險互換將主體Z的信用風險傳遞給結構化主體以獲得互換對應方支付的費用。結構化主體中的投資者收到較高回報，這一回報既反映了結構化主體從其資產組合中獲得的回報，也反映了信貸違約互換的費用。互換對手方並沒有涉入結構化主體，但是卻承擔了結構化主體業績可變回報的風險，因為信用違約互換將可變性轉移給結構化主體，而不是吸收結構化主體回報的可變性。

子公司、合營企業和聯營企業財務信息概要（第12段和第21段）

10 當子公司中存在對報告主體重要的非控制權益時，主體應當披露：

（1） 支付給非控制方的分紅。

（2） 有關子公司資產、負債、損益和現金流量的財務信息概要，這些信息說明財務報表使用者了解非控制利益方在集團活動和現金流量中的利益。這些信息可能包括但不限於，如流動資產、非流動資產、流動負債、非流動負債、收入、損益和綜合收益總額。

11 應用指南第10段（2）所要求的財務信息概要應當為集團內公司間相互抵銷前的金額。

12 關於對報告主體重要的合營企業和聯營企業，報告主體應當披露：

（1） 從合營企業或聯營企業收到的股息。

（2） 有關合營企業和聯營企業的財務信息概要（參見應用指南第14段和第15段）包括但不限於：

①流動資產。

②非流動資產。

③流動負債。

④非流動負債。

⑤收入。

⑥持續經營損益。

⑦非持續經營稅後損益。

⑧其他綜合收益。

⑨綜合收益總額。

13 除了應用指南第12段所要求的財務信息概要外，關於對報告主體重要的每一合營企業，主體應當披露以下金額：

（1） 包括在應用指南第12段（2）①中的現金和現金等價物。

（2） 包括在應用指南第12段（2）③中流動負債（不包括交易及其他應付款和準備）。

（3） 包括在應用指南第12段（2）④中的非流動金融負債（不包括交易及其他應付款和準備）。

（4） 折舊和攤銷。

（5） 利息收入。

（6） 利息費用。

（7） 所得稅費用或收入。

14 根據應用指南第12段和第13段列示的財務信息概要應當是在合營企業或聯營企業財務報表中金額（而不是主體在這些金額中的份額）。如果主體採用權益法對其在合營企業或聯營企業中的利益進行會計處理，則：

（1） 合營企業或聯營財務報表中的金額應予以調整，以反映主體採用權益法核算時進行的調整，如取得時的公允價值調整以及會計政策差異的調整。

（2） 主體應當提供按照主體在合營企業或聯營企業中的權益

的帳面金額對財務信息概要進行調節。

15 如果存在下列情況，主體可以根據合營企業或聯營企業的財務報表列示應用指南第12段和第13段所要求的財務信息概要：

（1） 主體按照《國際會計準則第28號》（2011年修訂）以公允價值計量其在合營企業或聯營中的權益；

（2） 合營企業或聯營企業不根據國際財務報告準則編製財務報表，並且據此編製財務報表是不切實際的或產生不必要的成本。

在上述情況下，主體應當披露財務信息概要編製的基礎。

16 主體應當以合計金額披露在以權益法核算的非重要合營企業或聯營企業的權益的帳面價值。主體也應當單獨披露其在合營企業或聯營中下列各項所佔份額的合計數：

（1） 持續經營損益。

（2） 非持續經營稅後損益。

（3） 其他綜合收益。

（4） 綜合收益總額。

主體應將合營企業或聯營企業分開披露。

17 如果主體在子公司、合營企業或聯營企業中的利益（或在合營企業或聯營企業中的權益的一部分）按照《國際財務報告準則第5號——持有待售的流動資產和非持續經營》分類為持有待售資產，不要求主體按照應用指南第10段至第16段的要求披露子公司、合營企業或聯營企業的財務信息概要。

對合營企業的承諾〔第23段（1）〕

18 主體應當在報告日披露主體所作出但未確認的所有承諾（包括與共同控制合營企業的其他投資者共同作出的承諾中屬於本主體

的份額），這些承諾與其在合營企業中的利益相關。這些承諾可能導致現金或其他資源的未來流出。

19 可能導致現金或其他資源的未來流出的未確認承諾包括：

（1） 由於諸如下列情況導致提供資金或資源的未確認承諾：

①合營企業的構成或形成協議（該協議要求主體在特定期間提供資金資助）。

②合營企業承擔的資本密集型項目。

③無條件購買義務，這些義務要求主體承諾從合營企業購買設備、存貨或服務，或者代表合營企業購買設備、存貨或服務。

④向合營企業提供貸款或其他財務支持的未確認承諾。

⑤向合營企業提供資助的未確認承諾，如資產或服務。

⑥與合營企業相關的其他不可取消的未確認承諾。

（2） 由於特定情況未來發生或不發生，導致獲得其他方在合營企業所有權權益（或所有權益一部分）的未確認承諾。

20 應用指南第18段和第19段的要求和例子說明《國際會計準則第24號——關聯方披露》第18段所要求的部分披露類型。

在未納入合併範圍結構化主體中的權益（第24段至第31段）

結構化主體

21 結構化主體是指這樣的主體，設計該主體的目的是決定該主體的控制權時投票權或類似權利並非決定性因素，例如，當投票權僅與行政事務相關並且相關的活動由合同安排約束。

22 結構化主體通常具有下列全部或部分特點：

（1） 活動受限。

（2） 目標界定明確且範圍較窄，如具有稅收效應的的租賃，

從事研發活動，向主體提供資本或資金來源，或者向投資者提供投資機會以向投資轉移與結構化主體資產相關的風險和報酬。

（3） 不充足的權益，該權益允許結構化主體在不需要次級財務支持的情況下對其活動進行融資。

（4） 以多項合同相關聯的工具向投資者進行融資，該情形導致信用或其他風險集中（可部分出售的一種證券）。

23 可作為結構化主體的例子包括但不限於：

（1） 證券化工具。

（2） 資產支持的融資安排。

（3） 部分投資基金。

24 由投票權控制的主體不是結構化主體，僅僅因為，例如，是其根據重組安排從第三方收到資金資助。

由未納入合併範圍結構化主體中權益產生風險的性質（第29段至第31段）

25 除第29段至第31段所要求的信息外，主體應披露滿足第24段（2）披露目標要求的額外信息。

26 根據情況不同，需要披露的額外信息可能與主體因未納入合併範圍結構化主體中的利益而產生的風險評價有關，這種情況的示例包括：

（1） 可能要求主體向結構化主體提供財務支持的有關安排的條件（即清算安排，或與購買結構化主體資產或提供財務支持相關的信用評級觸發事件），包括：

①對可能使報告主體蒙受損失的事件或情況的描述。

②是否存在限制義務的條款。

③是否存在提供財務支持的其他方，如果有，報告主體的義務與其他方的義務級別如何。

（2） 報告期主體發生的與在未納入合併範圍結構化主體中的權益相關的損失。

（3） 主體在報告期從在未納入合併範圍結構化主體中權益收到收入的類型。

（4） 是否要求主體在其他方之前吸收未納入合併範圍並結構化主體的損失，主體吸收這一損失的最大程度，以及（如果相關的話）其他各方承擔潛在損失的程度和金額，有關其他各方在未納入合併範圍結構化主體中的權益低於報告主體權益份額。

（5） 有關清算安排、擔保或與第三方的其他承諾的信息。與第三方的其他承諾可能影響主體在未納入合併範圍結構化主體中的利益的風險和公允價值。

（6） 報告期間未納入合併範圍結構化主體在對其活動進行融資時遇到的困難。

（7） 與未納入合併範圍結構化主體的資金支持相關，資金支持的形式（即商業票據或中期票據）及其加權平均壽命。這一信息可能包括未納入合併範圍結構化主體資產和資金支持的到期分析，如果結構化主體存在由短期資金支持的長期資產的話。

附錄三　生效日期及過渡性規定

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分，與本國際財務報告準則其他部分具有同等效力。

生效日期和過渡性規定

1　本國際財務報告準則適用於自2013年1月1日或此後開始的年度期間。允許提前採用。

1A　2012年6月發佈的《合併財務報表、合營安排和在其他主體中權益的披露：過渡性規定》（對《國際財務報告準則第10號》、《國際財務報告準則第11號》、《國際財務報告準則第12號》的修訂）增加了本附錄第2A段至第2B段。主體應自2013年1月1日或以後日期開始的年度期間適用上述修訂。主體如果提前採用《國際財務報告準則第12號》，應當同時提前採用上述修訂。

1B　2012年10月發佈的《投資性主體》準則（對《國際財務報告準則第10號》、《國際財務報告準則第12號》和《國際會計準則第27號》的修訂），增加修訂了第2段和附錄一，並且添加了第9A段至第9B段、第19A段至第19G段、第21A段和第25A段。主體應自2014年1月1日或以後日期開始的年度期間適用上述修訂。允許提前採用。主體如果提前採用，應當披露該事實且同時採用《投資性主體》所有修訂。

1C　《投資性主體：合併報表豁免（對國際財務報告準則第10號、國際財務報告準則第12號和國際會計準則第28號的修訂）》於2014年12月發佈，修訂了本準則第6段。主體應當自2016年1月1日之後採用準則修訂。允許提前採用。如果主體提前採用準則修訂，應當披露該事實。

2 鼓勵主體提供本國際財務報告準則所要求的有關2013年1月1日前開始的年度期間的信息。提供本國際財務報告準則所要求的一些信息並不強制主體提前採用本國際財務報告準則的所有要求或採用《國際財務報告準則第10號》、《國際財務報告準則第11號》、《國際會計準則第27號》(2011年修訂)和《國際會計準則第28號》(2011年修訂)。

2A 本國際財務報告準則的披露要求沒有必要適用於《國際財務報告準則第12號》的最早生效年度期間之前的列報期間。

2B 本國際財務報告準則第24段至第31段及相應的應用指南第21段至第26段沒有必要適用於《國際財務報告準則第12號》的最早生效年度期間之前的列報期間。

對《國際財務報告準則第9號》的引用

3 如果採用本準則的主體還未採用《國際財務報告準則第9號》，可以以《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》作為參考。

國際財務報告準則第13號

——公允價值計量

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……5
計　量 ……9
公允價值的定義 ……9
相關資產或負債 …… 11
交易 …… 15
市場參與者 …… 22
價格 …… 24
應用於非金融資產 …… 27
應用於負債和主體自身權益工具 …… 34
應用於存在市場風險或對方信用風險抵銷頭寸的金融資產和金融負債 …… 48
初始確認時的公允價值 …… 57
估值技術 …… 61
估值技術輸入值 …… 67
公允價值級次 …… 72
披　露 …… 91
附　錄
附錄一　術語表
附錄二　應用指南
附錄三　生效日期和過渡性規定

國際財務報告準則第13號
——公允價值計量

目　標

1　本國際財務報告準則：

（1）　對公允價值進行了定義；

（2）　在單獨一項國際財務報告準則中建立了計量公允價值的框架；並且

（3）　規定了公允價值計量的披露要求。

2　公允價值是基於市場的計量，而不是特定主體的計量。對於一些資產和負債，可觀察的市場交易或市場訊息可能能夠獲得。而對於其他資產和負債，可觀察的市場交易和市場訊息可能不能夠獲得。然而，公允價值計量的目標在兩種情況下是一致的——估計計量日當前市場條件下，“市場參與者”之間發生“有序交易”時，出售一項資產或轉移一項負債的價格（即從持有一項資產或承擔一項負債的市場參與者的角度，為計量日的“退出價格”）。

3　當相同資產或負債的價格無法直接觀察得到時，主體可運用最大限度使用相關可觀察輸入值、最小限度使用不可觀察輸入值的其他估值技術計量公允價值。因為公允價值是基於市場的計量，計量時應當使用市場參與者對資產和負債進行定價時所使用的假設，包括關於風險的假設。因此，在計量公允價值時，主體持有資產、償還或以其他方式履行負債的意圖並不相關。

4　公允價值的定義側重於資產和負債，因為它們是會計計量的主要對象。此外，本國際財務報告準則也適用於以公允價值計量的主

體自身權益工具。

範　圍

5　本國際財務報告準則適用於要求或允許進行公允價值計量或公允價值計量披露（以及基於公允價值的計量及其披露，如公允價值減出售費用）的國際財務報告準則，第 6 段和第 7 段所述情況除外。

6　本國際財務報告準則的計量和披露要求不適用於下列各項：

（1）　《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》範圍內的以股份為基礎的支付交易；

（2）　《國際會計準則第 17 號——租賃》範圍內的租賃交易；以及

（3）　與公允價值類似但並非公允價值的計量值，如《國際會計準則第 2 號——存貨》中的可變現淨值，或《國際會計準則第 36 號——資產減值》中的使用價值。

7　本國際財務報告準則要求的披露不適用於下列各項：

（1）　按照《國際會計準則第 19 號——僱員福利》以公允價值計量的計劃資產；

（2）　按照《國際會計準則第 26 號——退休福利計劃的會計和報告》以公允價值計量的退休福利計劃投資；以及

（3）　按照《國際會計準則第 36 號》以公允價值扣除處置費用作為可收回金額的資產。

8　如果其他國際財務報告準則要求或允許採用公允價值進行計量，本國際財務報告準則規範的公允價值計量框架既適用於初始計量，也適用於後續計量。

計　量

公允價值的定義

9 本國際財務報告準則將公允價值定義為：市場參與者之間在計量日進行的有序交易中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格。

10 應用指南第2段總體描述了公允價值計量的方法。

相關資產或負債

11 公允價值計量是針對一項特定資產或負債的。因此，如果市場參與者在確定資產或負債在計量日的價格時考慮了該資產或負債的特徵，主體就應在計量公允價值時考慮這些特徵。例如，這些特徵包括：

（1） 資產的狀況和所在位置；以及

（2） 出售或使用資產的限制（如有）。

12 有些特徵對計量的影響因市場參與者如何考慮該特徵而有所不同。

13 以公允價值計量的資產或負債可能是下列兩者之一：

（1） 單獨的資產或負債（例如一項金融工具或一項非金融資產）；或者

（2） 資產組、負債組或資產和負債的組合（如一個現金產出單元或一項業務）。

14 資產或負債是否作為單獨資產或負債、資產組、負債組或是資產和負債的組合進行確認和披露，取決於其計量單元。資產或負債計量單元的確定應當遵循要求或允許進行公允價值計量的國際財務

報告準則，除非本國際財務報告準則另有規定。

交　易

15 公允價值計量假定，資產或負債的交換發生在計量日當前市場條件下，市場參與者之間出售資產或轉移負債的有序交易中。

16 公允價值計量假定出售資產或轉移負債的交易發生在：

（1） 資產或負債的主要市場；或者

（2） 在沒有主要市場的情況下，資產或負債的最有利市場。

17 主體不需要對所有可能的市場進行徹底的搜尋，以識別主要市場或在沒有主要市場情況下的最有利市場，但主體應當考慮所有可合理獲取的信息。如果不存在相反的證據，主體正常進行資產出售或負債轉移所進入的市場可以假定為主要市場，或在沒有主要市場的情況下，假定其為最有利市場。

18 如果資產或負債存在主要市場，公允價值計量應當採用該市場的價格（無論該價格是直接可觀察的，還是使用其他估值技術估計的），即使另一不同市場在計量日的價格更為有利。

19 主要市場（或最有利市場）是主體在計量日可進入的市場。因為具有不同活動的不同主體（以及這些主體的業務）可能能夠進入不同的市場，所以對不同主體（以及這些主體的業務）而言，相同資產或負債的主要市場（或最有利市場）可能不同。因此，應當從報告主體的角度考慮主要市場（或最有利市場）（及市場參與者），因而允許具有不同活動的主體之間存在差異。

20 儘管在計量日主體必須有能力進入市場，但並不需要在計量日出售特定資產或轉移特定負債來計量以市場價格為基礎的公允價

值。

21 即使計量日不存在提供出售資產或轉移負債價格信息的可觀察市場，公允價值計量仍應從持有資產或承擔負債的市場參與者的角度考慮，假設當日發生了交易。該假設的交易是估計出售資產或轉移負債價格的基礎。

市場參與者

22 主體在計量資產或負債的公允價值時，應當採用市場參與者給資產或負債定價時使用的假設，並假定市場參與者以實現其最高經濟利益為目的。

23 在確定這些假設時，主體不需要識別特定的市場參與者。但主體應當考慮下列特定因素，識別總體上區分市場參與者的特徵：

（1） 資產或負債；

（2） 資產或負債的主要市場（或最有利市場）；以及

（3） 在該市場上與主體進行交易的市場參與者。

價 格

24 公允價值是指，在計量日當前市場條件下，在主要市場（或最有利市場）的有序交易中出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格（退出價格），無論該價格是直接可觀察的，還是用其他估值技術估計的。

25 用來計量資產或負債公允價值的主要市場（或最有利市場）的價格不需因交易費用而進行調整。交易費用應當按照其他準則的要求進行會計處理。交易費用不屬於一項資產或負債的特徵；相反，它們是與特定交易相關的，因主體參與資產或負債的交易方式不同而不同。

26 交易費用不包括運輸費用。如果資產所在地是資產的一項特徵（如對商品而言情況就可能如此），主要市場（或最有利市場）的價格應按照將該資產從當前位置運抵該市場發生的成本（如果有的話）進行調整。

應用於非金融資產

非金融資產的最高效和最佳使用

27 非金融資產公允價值的計量應當考慮市場參與者通過最高效和最佳使用資產或將其出售給最高效和最佳使用該項資產的其他市場參與者而創造經濟利益的能力。

28 最高效和最佳使用非金融資產應當考慮在實物上可能、法律上允許以及財務上可行的情況下使用資產，具體如下：

（1） 實物上可能的情況下使用資產，考慮市場參與者在給資產定價時考慮的資產實物特徵（例如一項房地產的所在地或大小）。

（2） 法律上允許的情況下使用資產，考慮市場參與者在給資產定價時考慮的對資產使用的任何法律限制（例如一項房地產適用的區域規劃）。

（3） 財務上可行的情況下使用資產，考慮在實物上可能且法律上允許的情況下使用資產能否產生足夠的收益或現金流量（考慮將資產轉換到該用途的成本），以滿足市場參與者投資於這樣使用的該項資產所要求的投資回報。

29 最高效和最佳使用應從市場參與者的角度確定，即使主體計劃以不同方式使用該資產。但是，主體當前使用非金融資產的方式可推定為最高效和最佳使用，除非市場或其他因素表明市場參與者對資產的不同使用可使資產價值最大化。

30 為保護其競爭地位或出於其他原因，主體可能不打算積極使用已獲取的非金融資產，或者不以最高效和最佳方式使用該資產。例如，主體可能取得一項無形資產，並計劃通過防止其他主體使用該資產的方式防禦性地使用該資產。然而，主體應在假定市場參與者最高效和最佳使用的前提下計量非金融資產的公允價值。

非金融資產的估值前提

31 非金融資產的最高效和最佳使用形成了用於計量資產公允價值的估值前提，包括：

（1） 一項非金融資產的最高效和最佳使用可能通過與其他資產組合使用(如為了使用需安裝或配置)或與其他資產及負債組合(如一項業務）使用，為市場參與者提供最大價值。

①如果資產的最高效和最佳使用是通過與其他資產組合使用或與其他資產及負債組合使用來實現，那麼該資產的公允價值是在假定該資產將同其他資產或同其他資產及負債組合使用並且市場參與者可獲得這些資產和負債（即其配套資產和相關負債）的情況下，在當前交易中出售資產所能收到的價格。

②與資產及其配套資產相關的負債包括為籌集營運資本產生的負債，但不包括為組合之外的資產籌集資金產生的負債。

③關於非金融資產的最高效和最佳使用假設對其所在資產組合或資產與負債組合中（與最高效和最佳使用相關）的所有資產而言都是一致的。

（2） 一項非金融資產的最高效和最佳使用可能獨立地為市場參與者提供最大價值。如果資產通過獨立使用來實現最高效和最佳使用，資產的公允價值是將資產出售給單獨使用該資產的市場參與者的當前交易中所能收到的價格。

32 非金融資產的公允價值計量假定，資產將按照與其他國際財務報告準則規定的計量單元相一致的方式（可能是單項資產）出售。即使在公允價值計量假定資產的最高效和最佳使用通過與其他資產組合使用或與其他資產及負債組合使用來實現時，情況也如此，這是因為公允價值計量假定市場參與者已經持有了配套資產和相關負債。

33 應用指南第 3 段規定了非金融資產估值前提概念的應用。

應用於負債和主體自身權益工具

一般原則

34 公允價值計量假定一項金融或非金融負債或者主體自身權益工具（例如企業合併中作為對價發行的權益）在計量日被轉移給市場參與者。負債或主體自身權益工具的轉移假定：

（1） 負債繼續存在，作為受讓方的市場參與者將被要求履行義務。負債在計量日並沒有與對方結清或以其他方式消除。

（2） 主體自身權益工具繼續存在，作為受讓方的市場參與者將取得與該工具有關的權利並承擔相關義務。該工具在計量日並沒有被取消或以其他方式消除。

35 即使不存在可觀察市場，以提供關於轉移負債或主體自身權益工具的定價信息（例如由於存在合同或其他法律限制阻止了這些項目的轉移），如果其他方將這些項目作為資產（如公司債券或主體股票的買入期權）持有，這些項目的可觀察市場可能仍然存在。

36 在任何情況下，主體都應當盡可能多地使用相關的可觀察輸入值，盡可能少地使用不可觀察輸入值，以滿足公允價值計量的目標，即估計市場參與者之間在計量日按照當前市場條件在有序交易中轉

移一項負債或權益工具的價格。

其他方作為資產持有的負債和權益工具

37 如果轉移相同或類似負債或主體自身權益工具的報價無法取得，但相同項目被其他方作為資產持有，主體應當從在計量日將相同項目作為資產持有的市場參與者的角度計量負債或權益工具的公允價值。

38 在這種情況下，主體應當根據下列方法計量負債或權益工具的公允價值：

（1） 如果被其他方作為資產持有的相同項目存在活躍市場的報價，使用該價格；

（2） 如果該價格不存在，使用其他可觀察的輸入值，如被其他方作為資產持有的相同項目在不活躍市場中的報價。

（3） 如果（1）和（2）中的可觀察價格不存在，使用其他估值技術，例如：

①收益法（如現值技術，即考慮市場參與者預期從作為資產持有的負債或權益工具中取得的未來現金流量，參見應用指南第 10 段和第 11 段）。

②市場法（如使用被其他方作為資產持有的類似負債或權益工具的報價，參見應用指南第 5 段至第 7 段）。

39 只有當存在資產特有的因素且該因素不適用於負債或權益工具的公允價值計量時，主體才能對被其他方作為資產持有的負債或主體自身權益工具的報價進行調整。主體應保證資產的價格不反映資產出售受限的影響。可能表明資產報價應當被調整的因素包括：

（1） 資產報價與被其他方作為資產持有的類似（但不完全相同）負債或權益工具相關。例如，該負債或權益工具可能具有特定特

徵（例如發行方的信用質量），與被作為資產持有的類似負債或權益工具的公允價值中反映的特徵不同。

（2） 資產的計量單元與負債或權益工具的計量單元不同。例如，對於負債，某些情況下資產的價格反映了應收發行人款項和第三方信用增級兩者的組合的匯總價格。如果負債的記帳單元不是這一組合，則目標是計量發行人負債的公允價值，而非組合的公允價值。因此，在這種情況下，主體應當調整資產的可觀察價格，剔除第三方信用增級的影響。

未被其他方作為資產持有的負債和權益工具

40 如果轉移相同或類似負債或主體自身權益工具的報價無法取得，並且相同項目也沒有被其他方作為資產持有，主體應當從承擔負債或發行權益工具的市場參與者角度，採用估值技術計量負債或權益工具的公允價值。

41 例如，當採用現值技術時，主體可能考慮：

（1） 市場參與者為履行義務預期發生的未來現金流量流出，包括市場參與者為承擔義務要求的補償（參見應用指南第 31 段至第 33 段）。

（2） 市場參與者承擔或發行相同負債或權益工具所取得的金額，使用市場參與者在主要市場（或最有利市場）中發行相同合同條款的負債或權益工具時對相同項目（例如具有相同信用特徵）進行定價時的假設。

不履約風險

42 負債的公允價值反映了不履約風險的影響。不履約風險包括但不限於主體自身的信用風險（根據《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》中的定義）。假定不履約風險在負債轉移前後相同。

43 當計量一項負債的公允價值時，主體應該考慮其信用風險（信用狀況）的影響，以及其他可能影響義務是否被履行的因素。這些影響可能因負債而不同，例如：

（1） 該負債是否是一項償付現金的義務（金融負債）或者一項提供商品或服務的義務（非金融負債）。

（2） 與負債相關的信用增級條款，如果存在的話。

44 負債的公允價值應在計量單元的基礎上反映不履約風險的影響。如果負債在發行時附有不可分割的第三方信用增級且該信用增級與負債單獨進行會計處理，該負債的發行人在計量負債的公允價值時不應當考慮信用增級（如第三方的債務擔保）的影響。如果信用增級與負債單獨進行會計處理，發行人在計量負債的公允價值時應考慮自身的信用狀況，而不考慮第三方保證人的信用狀況。

轉移負債或主體自身權益工具的限制

45 在計量負債或主體自身權益工具的公允價值時，主體不應當設置與限制該項目轉移相關的單獨輸入值或者對其他輸入值進行調整。限制負債或主體自身權益工具轉移的影響已經顯性或隱性地包含在公允價值計量的其他輸入值中。

46 例如在交易日，債權人和債務人在完全了解該義務包括轉移限制的情況下接受負債的交易價格。由於交易價格中已經包含轉移限制的考慮，在交易日不再需要單獨輸入值或者對現有輸入值的調整來反映轉移限制的影響。類似地，在後續計量日也不需要單獨輸入值或者對現有輸入值的調整來反映轉移限制的影響。

具有可隨時要求償還特徵的金融負債

47 具有可隨時要求償還特徵的金融負債（例如活期存款）的公

允價值不低於被要求償還時支付的金額，該金額為從可以被要求支付的第一天起折現的金額。

應用於存在市場風險或對方信用風險抵銷頭寸的金融資產和金融負債

48 持有一組金融資產和金融負債的主體面臨著市場風險（根據《國際財務報告準則第 7 號》中的定義）和每個對方的信用風險（根據《國際財務報告準則第 7 號》中的定義）。如果主體基於市場風險或信用風險的淨敞口管理該組金融資產和金融負債，主體可以適用本國際財務報告準則對公允價值計量的例外要求。該例外要求允許主體在計量一組金融資產和金融負債的公允價值時，基於在當前市場條件下市場參與者之間在計量日進行的有序交易中，賣出特定風險敞口的淨多頭（即資產）或轉移特定風險敞口的淨空頭（即負債）所取得的價格。相應地，主體應當採用與市場參與者在計量日對淨風險敞口定價相一致的方式，計量一組金融資產和金融負債的公允價值。

49 只有當主體符合下列全部條件時，才允許適用第 48 段中的例外要求：

（1） 根據主體記錄在案的風險管理或投資策略，主體以特定市場風險或某特定對方信用風險的淨敞口為基礎，管理一組金融資產和金融負債；

（2） 向主體的關鍵管理人員（根據《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》中的定義）提供的關於該組金融資產和金融負債的信息，是基於該管理基礎的。

（3） 在報告期末的財務狀況表中，被要求或選擇以公允價值計量這些金融資產和金融負債。

50 第 48 段的例外要求不適用於財務報表列報。在某些情況下，

在財務狀況表中列報金融工具的基礎與計量金融工具的基礎不同，例如，當國際財務報告準則不要求或不允許金融工具以淨額為基礎列報時。在這種情況下，主體可能需要將組合層面的調整（參見第 53 段至第 56 段），分配到以主體淨風險敞口為基礎管理的金融資產和金融負債組合中的單項資產或負債上。主體應當合理、一致地採用適合於當前情況的方法進行分配。

51 主體在決定採用第 48 段的例外要求作為其會計政策時，應當遵循《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》。採用第 48 段例外要求的主體應當在各個會計期間針對特定組合一致地使用這一會計政策，其中包括分配出價—要價調整（參見第 53 段至第 55 段）和信用調整（參見第 56 段）的政策（如果適用的話）。

52 第 48 段的例外處理僅適用於《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》（或《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》，如果《國際財務報告準則第 9 號》還沒被採用）範圍內的金融資產、金融負債和其他合同。第 48 段至第 51 段和第 53 段至第 56 段所述有關金融資產和金融負債的內容，應被視為適用於《國際財務報告準則第 9 號》（或《國際會計準則第 39 號》，如果《國際財務報告準則第 9 號》還沒被採用）範圍內並據此進行會計處理的所有合同，無論其是否滿足《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中金融資產或金融負債的定義。

市場風險敞口

53 當運用第 48 段的例外要求計量基於主體特定市場風險的淨敞口管理的一組金融資產和金融負債的公允價值時，主體應當對主體市場風險淨敞口使用出價—要價價差區間內最能代表當前環境下公允價值的價格（參見第 70 段和第 71 段）。

54 當運用第 48 段的例外要求時，主體應確保主體在該金融資產和金融負債組合中面臨的市場風險實質上是相同的。例如，主體不會將與金融資產相關的利率風險和與金融負債相關的商品價格風險相結合，因為這樣不會減小主體利率風險或商品價格風險的敞口。當運用第 48 段的例外要求時，對組合中金融資產和金融負債進行公允價值計量應當考慮所有市場風險參數不完全相同所引起的基礎風險。

55 類似地，主體金融資產和金融負債面臨特定市場風險的期限實質上應當相同。例如，主體使用 12 個月的期貨合同對應 5 年期金融工具中與 12 個月利率風險敞口價值相關的現金流量，對於由這些金融資產和金融負債組成的組合，主體以淨額為基礎計量 12 個月利率風險敞口的公允價值，以總額為基礎計量剩餘利率風險敞口（即第 2 年至第 5 年）的公允價值。

特定對方的信用風險敞口

56 當運用第 48 段所示的例外要求計量涉及特定對方的一組金融資產和金融負債的公允價值時，如果市場參與者在出現違約情況下，將考慮所有能夠減小信用風險敞口的現行安排（如與對方簽訂的主淨額結算協議，或要求基於各方對對方的信用風險淨敞口交換抵押品的協議），主體應當在公允價值計量中考慮該對方的信用風險淨敞口的影響或對方對主體的信用風險淨敞口的影響。公允價值計量應當反映市場參與者對這些安排在出現違約情況下能夠依法強制執行的可能性的預期。

初始確認時的公允價值

57 在獲得一項資產或承擔一項負債的交換交易中，交易價格是為獲得該項資產而支付的或為承擔該項負債而收取的價格（進入價

格）。相反，資產或負債的公允價值是出售資產所能收到或轉移負債所支付的價格（退出價格）。主體不一定以取得資產時支付的價格出售資產。同樣，主體也不一定以承擔負債時收取的價格轉移負債。

58 很多情況下交易價格等於公允價值（例如，在交易日購買一項資產的交易發生在出售該項資產的市場上就屬於這種情況）。

59 在確定初始確認時的公允價值是否等於交易價格時，主體應考慮交易及資產或負債的特定因素。應用指南第 4 段描述了交易價格可能無法代表資產或負債初始確認時的公允價值的情況。

60 如果其他國際財務報告準則要求或允許主體對資產或負債以公允價值進行初始計量，並且交易價格不同於公允價值，那麼，主體應當在損益中確認由此產生的利得或損失，除非該國際財務報告準則另有規定。

估值技術

61 主體應該採用適用於當前情況並有足夠資料可以利用的估值技術來計量公允價值，而且要盡可能多地使用相關的可觀察輸入值，盡可能少地使用不可觀察輸入值。

62 使用估值技術的目的是為了估計在計量日當前市場條件下，市場參與者之間有序交易中出售一項資產或轉移一項負債的價格。市場法、收益法和成本法是三種廣泛使用的估值技術。應用指南第 5 段至第 11 段總結了這些方法的主要方面。主體應當使用與這些方法相一致的一種或多種估值技術來計量公允價值。

63 在某些情況下，使用單一的估值技術是適當的（例如當使用活躍市場上相同資產或負債的報價對資產或負債進行估值）。在另一

些情況下，使用多種估值技術是適當的（例如對一個現金產出單元進行估值）。如果使用多種估值技術對公允價值進行計量，應當在考慮各種結果（即公允價值的各種指示數）所表明的估值範圍的合理性的基礎上，對這些結果進行評估。公允價值計量是當前情況下估值範圍內最能代表公允價值的金額。

64 如果交易價格是初始確認時的公允價值，且後續期間的公允價值計量基於利用不可觀察輸入值的估值技術，則應當校正估值技術，使採用估值技術確定的初始確認結果等於交易價格。校正確保了估值技術能夠反映當前市場情況，並幫助主體決定是否需要調整估值技術（如估值技術可能未能反映一項資產或一項負債的某個特徵）。初始確認後，如果基於利用不可觀察輸入值的估值技術計量公允價值，主體應當保證估值技術反映了計量日的可觀察市場資料（如相似資產或負債的價格）。

65 計量公允價值使用的各種估值技術應當一致應用。但是，如果通過估值技術及其應用的變更（例如當使用多種估值技術時改變其權重，或改變針對估值技術的調整）取得的計量結果在當前情況下同樣或更能代表公允價值，則此變更是適當的。例如，在下列事項發生時就可能符合上述變更情況：

（1） 出現新市場；

（2） 可獲得新信息；

（3） 以前使用的信息不再可獲得；

（4） 估值技術得到改善；

（5） 市場情況發生了變化。

66 改變估值技術及其應用所引起的變更應當按照《國際會計準則第 8 號》作為會計估計變更處理。但是，《國際會計準則第 8 號》

中關於會計估計變更的披露規定不適用於改變估值技術及其應用所引起的變更。

估值技術輸入值

一般原則

67 用於計量公允價值的估值技術應該盡可能多地使用相關的可觀察輸入值，盡可能少地使用不可觀察輸入值。

68 可能存在某些資產和負債（如金融工具）可觀察輸入值的市場實例包括交易所市場、做市商市場、經紀人市場和買賣雙方直接交易的市場（參見應用指南第 34 段）。

69 主體應當選擇與市場參與者在資產或負債的交易中考慮的與資產或負債特徵相一致的輸入值（參見第 11 段和第 12 段）。有些情況下，這些特徵可能導致進行諸如溢價或折價（例如控制權溢價或非控制權益折價）的調整。但是，與要求或允許公允價值計量的國際財務報告準則中規定的計量單元不一致的溢價或折價（參見第 13 段和第 14 段）不應包含在公允價值計量中。公允價值計量中不允許包括反映主體持有的規模特徵的溢價或折價（具體地說，因市場正常日交易量不足以吸收主體的持有量，而調整資產或負債報價的“大宗持有因素”，參見第 80 段所述），這種溢價或折價與反映資產或負債規模特徵的溢價或折價（例如計量控制權益公允價值的控制權溢價）不同。在各種情況下，如果在活躍市場中存在資產或負債的報價（即第一層次輸入值），主體在計量公允價值時應採用該價格而不作任何調整，但第 79 段規定的情況除外。

基於出價和要價的輸入值

70 如果以公允價值計量的資產或負債存在出價和要價（例如做

市商市場上的輸入值），那麼，無論該輸入值被歸入公允價值級次中的哪一層次（即第一、第二或第三層次，參見第 72 段至第 90 段），在出價—要價價差內最能代表當前情況下公允價值的價格就應當用於計量公允價值。允許但不強制要求對資產頭寸使用出價和對負債頭寸使用要價。

71 本國際財務報告準則不限制使用市場參與者在公允價值計量中作為實務權宜做法採用的、在出價—要價價差之間的市場中間價或其他定價慣例。

公允價值級次

72 為了提高公允價值計量和相關披露的一致性和可比性，本國際財務報告準則建立了一套將用於計量公允價值的估值技術輸入值分為三個層次（參見第 76 段至第 90 段）的公允價值級次。公允價值級次最優先使用活躍市場上相同資產或負債的（未經調整的）報價（第一層次輸入值），最後使用不可觀察輸入值（第三層次輸入值）。

73 在有些情形下，資產或負債公允價值計量使用的輸入值可能被分類為公允價值級次的不同層次。在這種情況下，公允價值計量整體所屬的層次與對計量整體而言具有重要意義的最低層次輸入值所屬的公允價值級次相同。在評價某一特定輸入值對公允價值計量整體的重要性時需要運用判斷，考慮資產或負債的特定因素。在決定公允價值計量所屬的公允價值級次時，不考慮為取得基於公允價值計量所作的調整，如計量公允價值減出售費用時的出售費用。

74 相關輸入值的可獲得性及其相對的主觀性可能會影響適當估值技術的選擇（參見第 61 段）。但是，公允價值級次更關注估值技術的輸入值，而不是用於計量公允價值的估值技術本身。例如，使用

現值技術確定的公允價值計量可能被分類至第二層次或第三層次，這取決於對整體計量具有重要意義的輸入值以及這些輸入值所屬的公允價值級次中的層次。

75 如果可觀察輸入值需要使用不可觀察輸入值進行調整，而該調整引起公允價值計量的結果顯著增高或顯著降低，那麼，所得出的計量屬於公允價值級次中的第三層次。例如，如果市場參與者在估計資產價值時會考慮其銷售受限的影響，主體將調整報價以反映銷售受限的影響。如果報價是第二層次輸入值，調整是不可觀察輸入值且對整體計量具有重要影響，那麼，該計量應當被劃入公允價值級次中的第三層次。

第一層次輸入值

76 第一層次輸入值是主體在計量日能獲得的相同資產或負債在活躍市場上的報價（未經調整的）。

77 活躍市場上的報價提供了公允價值最可靠的證據，除了第79段所規定的情況外，只要該報價可獲得，就應當不加調整地應用於計量公允價值。

78 許多金融資產和金融負債可獲得第一層次的輸入值，其中一些金融資產和金融負債可能在多個活躍市場交易（如不同交易所）。因此，第一層次的重點在於確定：

（1） 資產或負債的主要市場，或不存在主要市場的情況下，資產或負債的最有利市場；以及

（2） 主體是否可以在計量日以該價格進行資產或負債的交易。

79 主體不應當對第一層次的輸入值進行調整，以下情況除外：

（1） 當主體持有大量以公允價值計量的類似（但非相同）資產或負債（例如債務性證券），活躍市場中的報價是可以獲得的，但卻不易獲得每項資產或負債的單獨報價（即主體持有大量相似資產或負債，難以獲得在計量日每一項資產或負債單獨的定價信息）。在這種情況下，主體可以使用不完全依賴於報價的備選定價方法（例如矩陣定價）作為權宜之計來計量公允價值。但是，使用備選定價方法將導致公允價值計量被劃入公允價值級次中的較低層次。

（2） 當活躍市場的報價不代表計量日的公允價值。例如，在閉市之後但在計量日之前發生重大事項（如買賣雙方直接交易、經紀商交易或公告）的情況。主體應當制定並一致地執行一項政策以識別那些可能影響公允價值計量的事項。然而，如果報價因新信息而有所調整，那麼，該調整會導致公允價值計量被劃入公允價值級次中的較低層次。

（3） 當使用活躍市場中作為資產交易的相同項目的報價計量一項負債或主體自身權益工具的公允價值，且需要根據項目或資產的特定要素調整該價格（參見第 39 段）。如果無需對資產報價進行調整，公允價值計量結果為公允價值級次中的第一層次。然而，任何對資產報價的調整都會導致公允價值計量被劃入公允價值級次中的較低層次。

80 如果主體持有單項的資產或負債頭寸（包括大量相同的資產或負債頭寸，例如持有金融工具），並且該項資產或負債在活躍市場交易，該資產或負債的公允價值應當按照個別資產或負債的報價與主體持有數量的乘積在第一層次下計量，即使在市場正常日交易量不足以吸收持有量，以致在單項交易中賣掉頭寸可能影響報價的情況下，也應如此。

第二層次輸入值

81 第二層次輸入值是除了第一層次輸入值所包含的報價以外的資產或負債可觀察的直接或者間接的輸入值。

82 如果資產或負債具有一個特定（合同）期限，那麼，第二層次輸入值在資產或負債的幾乎整個期限內必須是可觀察的。第二層次輸入值包括：

（1） 活躍市場中類似資產或負債的報價；

（2） 非活躍市場中相同或類似資產或負債的報價；

（3） 資產或負債除報價以外可觀察的輸入值，例如：

①在正常報價間隔期間可觀察的利率和收益率曲線；

②隱含波動率；以及

③信用利差。

（4） 市場驗證的輸入值。

83 對第二層次輸入值的調整依資產或負債特定因素的不同而不同。這些因素包括：

（1） 資產狀況或所在地；

（2） 輸入值與資產或負債的可比項目的相關程度（包括第 39 段中描述的各個因素）；以及

（3） 觀察到輸入值的市場的交易量和活躍程度。

84 如果使用了重要的不可觀察輸入值對第二層次輸入值進行調整，可能導致公允價值計量被劃入公允價值級次中的第三層次。

85 應用指南第 35 段描述了對特定資產和負債使用第二層次輸入值。

第三層次輸入值

86 第三層次輸入值是資產或負債不可觀察輸入值。

87 只有在相關可觀察輸入值無法獲得的情況下才可以使用不可觀察輸入值計量公允價值，如在計量日資產或負債的市場活動極少甚至沒有的情況。但是，公允價值計量的目標保持不變，即從持有資產或承擔負債的市場參與者角度確定計量日的退出價格。因此，不可觀察輸入值應當反映市場參與者給資產或負債定價時使用的假設，包括有關風險的假設。

88 有關風險的假設包括用來計量公允價值的特定估值技術（如定價模型）的固有風險和估值技術輸入值的固有風險。如果市場參與者在對資產或負債定價時包括了風險調整，那麼，計量時如果不包括風險調整就不能代表公允價值計量。例如，當存在重大計量不確定性時，可能需要包括風險調整（當資產、負債或相似資產、負債的交易量或交易活動比正常市場活動顯著下降，並且主體確定交易價格或報價無法代表公允價值時，參見應用指南第 37 段至第 47 段）。

89 主體確定不可觀察輸入值時，應當使用當前環境下可獲得的最佳信息，這可能包括主體自身的資料。在確定不可觀察輸入值時，主體可能先使用自身的資料，但如果可合理獲得的信息表明其他市場參與者將使用不同數據，或者主體存在其他市場參與者不具備的特殊之處（例如主體特定的協同效應），主體就應調整這些數據。主體無需不遺餘力地獲取關於市場參與者假設的信息。然而，主體應考慮所有可合理獲得的有關市場參與者假設的信息。按照上述方法確定的不可觀察輸入值被認為是市場參與者的假設，並符合公允價值計量的目標。

90 應用指南第 36 段描述了對特定資產和負債使用的第三層次輸入值。

披　露

91 主體應當披露說明財務報表使用者評價下列內容的信息：

（1） 對於初始確認後在財務狀況表中持續地或非持續地以公允價值計量的資產和負債，取得這些計量結果使用的估值技術和輸入值。

（2） 對於使用重要不可觀察輸入值（第三層次）的持續公允價值計量，該計量對當期損益或其他綜合收益的影響。

92 為了滿足第 91 段的目標，主體應當考慮：

（1） 滿足披露要求所需要的詳盡程度；

（2） 對每種披露要求的側重點；

（3） 匯總或分解的程度；以及

（4） 財務報表使用者是否需要額外信息來評估披露的量化信息。

如果按照本國際財務報告準則和其他國際財務報告準則提供的披露不足以滿足第 91 段的目標，主體應當披露滿足這些目標所需的額外信息。

93 為了滿足第 91 段的目標，主體應當對初始確認後在財務狀況表中以公允價值計量（包括本國際財務報告準則範圍內的以公允價值為基礎的計量）的每組資產和負債（關於確定資產和負債適當組別的信息參見第 94 段）至少披露下列信息：

（1） 對於持續和非持續的公允價值計量，報告期末的公允價值計量；對於非持續的公允價值計量，計量的原因。資產或負債的持

續公允價值計量是指其他國際財務報告準則要求或允許在每個報告期末的財務狀況表中的公允價值計量。資產或負債的非持續的公允價值計量是指其他國際財務報告準則要求或允許特定情況下在財務狀況表中的公允價值計量（例如，主體按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》，因持有待售資產的公允價值減出售費用的金額低於其帳面價值而以公允價值減出售費用計量該資產）。

（2） 對於持續和非持續公允價值計量，公允價值計量整體被劃入的公允價值級次的層次（第一、第二或第三層次）。

（3） 對於報告期末持有的持續以公允價值計量的資產和負債，公允價值級次中所有第一層次與第二層次之間轉移的金額、轉移的原因，以及主體確定層次之間何時發生轉移的政策（參見第 95 段）。每一層次的轉入應當與每一層次的轉出分開披露與論述。

（4） 對於劃入公允價值級次中第二層次和第三層次的持續和非持續公允價值計量，說明公允價值計量中使用的估值技術和輸入值。如果估值技術變更（例如從市場法變為收益法，或使用額外的估值技術），主體應當披露這一變更以及變更的理由。對於劃入公允價值級次中第三層次的公允價值計量，主體應當提供關於公允價值計量中使用的重要不可觀察輸入值的量化信息。如果量化的不可觀察輸入值不是主體在計量公允價值時確定的（例如，主體使用未經調整的以往交易價格或第三方定價信息），主體無需為遵循本披露要求而創造量化信息。但是，在進行本項披露時，主體不能忽略公允價值計量中重要的、主體可合理獲取的量化不可觀察輸入值。

（5） 對於劃入公允價值級次中第三層次的持續公允價值計量，期初餘額與期末餘額之間的調節，並單獨披露該期間下列內容的變動：

①當期在損益中確認的利得或損失總額，以及確認這些利得或損

失時計入的損益項目。

②當期在其他綜合收益中確認的利得或損失總額，以及確認這些利得或損失時計入的其他綜合收益項目。

③購買、出售、發行及結算（單獨披露每一類變化）。

④轉入或轉出公允價值級次中第三層次的金額、轉移的原因以及主體確定層次之間何時發生轉移的政策（參見第 95 段）。第三層次的轉入應當與第三層次的轉出分開披露與論述。

（6） 對於劃入公允價值級次中第三層次的持續公允價值計量，與報告期末持有的資產和負債相關的未實現利得或損失變動引起的、包含在（5）①所述損益中的當期利得或損失總額，以及確認這些未實現利得或損失時計入的損益項目。

（7） 對於劃入公允價值級次中第三層次的持續和非持續公允價值計量，描述主體的估值流程（例如，包括主體如何確定估值政策和流程，分析各個期間之間的公允價值計量變化）。

（8） 對於劃入公允價值級次中第三層次的持續公允價值計量：

①對於所有這些計量，如果改變不可觀察輸入值的金額可能導致公允價值計量的顯著提高或降低，公允價值計量對這些輸入值改變的敏感性的敘述性描述。如果這些輸入值和公允價值計量中使用的其他不可觀察輸入值之間具有相關關係，主體同樣應當描述這種相關關係，以及它們可能如何擴大或減小不可觀察輸入值變化對公允價值計量的影響。為遵循這一披露要求，對不可觀察輸入值變化的敏感性敘述描述應當至少包括遵循第（4）段要求披露的不可觀察輸入值。

②對於金融資產和金融負債，如果變更不可觀察輸入值中的一個或多個以反映合理可能的其他假設將導致公允價值的重大改變，主體應當陳述這一事實並披露這些變更的影響。主體應當披露反映合理可能的其他假設的變更造成的影響是如何計算的。是否重大應當相對於

損益、資產總額或負債總額、權益總額（當公允價值變動計入其他綜合收益時）判斷。

（9） 對於持續和非持續公允價值計量，如果非金融資產的最高效和最佳使用與其當期用途不同，主體應當披露這一事實，以及為何非金融資產按照不同於最高效和最佳使用的方式使用。

94 主體應當基於下列因素恰當確定資產和負債的組別：

（1） 資產或負債的性質、特徵和風險；以及

（2） 公允價值計量所屬的公允價值級次中的層次。

由於劃入公允價值級次中第三層次的公允價值計量有更大的不確定性和主觀性，這些計量的組別數量可能更多。確定需要進行公允價值披露的資產或負債的適當組別需要判斷。資產和負債的分組通常要在財務狀況表列報的項目基礎上進行更深入地分解。然而，主體應當為調節至財務狀況表列報的項目提供足夠的信息。如果其他國際財務報告準則明確規定了某資產或負債的組別，該組別也符合本段要求，主體可以使用該組別提供本國際財務報告準則要求的披露信息。

95 主體應當根據第 93 段（3）和（5）④披露並一致地執行確定層次之間何時發生轉移的政策。確認轉移時間的政策對於轉出層次和轉入層次應當是相同的。確認轉移時間的政策實例包括：

（1） 導致轉移的事件或情況變化的日期。

（2） 報告期期初。

（3） 報告期期末。

96 如果主體決定採用第 48 段中例外的會計政策，應披露該事實。

97 對於財務狀況表中不以公允價值計量但以公允價值披露的各組資產和負債，主體應當按第 93 段（2）、（4）和（9）的要求披露

信息。但是，不要求主體按照第 93 段（4）提供劃入公允價值級次第三層次的公允價值計量中，重要不可觀察輸入值的量化披露。對於這些資產和負債，主體無需披露本國際財務報告準則要求的其他信息。

98 對於以公允價值計量且在發行時附有不可分割的第三方信用增級的負債，發行人應當披露信用增級的存在，及其是否反映在負債的公允價值計量中。

99 主體應當以表格形式列報本國際財務報告準則要求的量化披露，除非其他的形式更適當。

附　錄

附錄一　術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

活躍市場	相關資產或負債的交易發生頻率和數量足以持續提供定價信息的市場。
成本法	反映當前重置相關資產服務能力所需金額(常被稱為現行重置成本）的估值技術。
進入價格	在交易中取得資產所支付或者承擔負債所收到的價格。
退出價格	出售資產所能收到或者轉移負債所需支付的價格。
預期現金流量	未來可能現金流量的概率加權平均值(即分佈的均值）。
公允價值	市場參與者之間在計量日進行的有序交易中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格。
最高效和最佳使用	市場參與者使一項非金融資產或該資產所在的一組資產和負債（如一項業務）達到價值最大化時對該非金融資產的使用。
收益法	將未來金額（如現金流量或收入和費用）轉換成單一現值（即折現）的估值技術。公允價值計量是以當前市場對這些未來金額的預期所表明的價值為基礎確定的。
輸入值	市場參與者在給資產或負債定價時所使用的假

設，包括風險假設，例如：

（1） 用來計量公允價值的特定估值技術（如定價模型）的固有風險；以及

（2） 估值技術的輸入值的固有風險。

輸入值可能是可觀察的，也可能是不可觀察的。

第一層次輸入值 主體在計量日可獲得的相同資產或負債在活躍市場上的報價（未經調整）。

第二層次輸入值 除了第一層次輸入值所包含的報價以外的該資產或負債直接或間接可觀察的輸入值。

第三層次輸入值 資產或負債的不可觀察輸入值。

市場法 使用涉及相同或可比（即類似）資產、負債或一組資產和負債（如一項業務）的市場交易產生的價格及其他信息的估值技術。

市場驗證的輸入值 通過相關性分析或其他手段獲得的主要來源於可觀察市場資料或者經可觀察市場資料驗證過的輸入值。

市場參與者 在相關資產或負債的主要市場（或最有利市場）上具備下列所有特徵的買方和賣方：

（1） 他們相互獨立，即他們不是《國際會計準則第 24 號》所定義的關聯方，儘管如果主體有證據表明交易按市場條款進行，關聯方的交易價格可以被用作公允價值計量的輸入值。

（2） 他們熟悉情況，能夠利用可獲取的信息，包括通過常見和依慣例進行的盡職調查可能獲取的信息，對相關資產或負債以及交易具有合理認

知。

（3） 他們有能力進行相關資產或負債的交易。

（4） 他們願意進行相關資產或負債的交易，即他們有動機但不是被迫或以其他強制方式進行交易。

最有利市場	在考慮交易費用和運輸費用之後，能夠使出售相關資產取得的金額最大化或使轉移相關負債支付的金額最小化的市場。
不履約風險	主體不履行義務的風險。不履約風險包括但不限於報告主體自身的信用風險。
可觀察輸入值	使用市場資料（如公開可獲得的有關實際事項或交易的信息）確定並反映市場參與者在給相關資產或負債定價時所使用的假設的輸入值。
有序交易	有序交易是這樣一種交易，它假定相關資產或負債在計量日前的一段時期內已推向市場，以便進行涉及相關資產或負債的交易通常及依慣例所需的行銷活動；有序交易不是被迫交易（例如被迫清算或拋售）。
主要市場	相關資產或負債交易量最大和交易活躍程度最高的市場。
風險溢價	風險厭惡型市場參與者因為承擔資產或負債現金流量的固有不確定性而要求的補償，也稱作“風險調整”。
交易費用	在相關資產或負債的主要市場（或最有利市場）出

	售資產或轉移負債所發生的直接歸屬於資產出售或者負債轉移的費用，該費用同時滿足下列標準： （1） 直接由交易引起且為交易所必需。 （2） 主體如果不作出出售資產或轉移負債的決定，該費用就不會發生（類似於《國際財務報告準則第5號》所定義的出售費用）。
運輸費用	將資產從當前位置運抵主要市場（或最有利市場）會發生的費用。
計量單元	國際財務報告準則中為確認目的規定的資產或負債匯總或分解的水平。
不可觀察輸入值	不能從市場資料中獲得的輸入值，這種輸入值是基於可獲得的關於市場參與者在給相關資產或負債定價時所使用的假設的最佳信息確定的。

附錄二　應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。它規範了第1段至第99段的應用，與本國際財務報告準則的其他部分具有同等效力。

1 不同估值情況下應用的判斷可能是不同的。本附錄規範主體在不同估值情況下計量公允價值時可能應用的判斷。

公允價值計量方法

2 公允價值計量的目標是估計在當前市場條件下市場參與者在計量日出售資產和轉移負債的有序交易中的價格。公允價值計量要求主體確定下列各項：

（1） 作為計量物件的特定資產或負債（與其計量單元一致）。

（2） 對於非金融資產，計量適用的估值前提（與其最高效和最佳使用一致）。

（3） 該資產或負債的主要市場（或最有利市場）。

（4） 計量適用的估值技術，考慮是否可獲得代表市場參與者對資產或負債定價時所使用假定的輸入值的相關資料，以及輸入值所屬的公允價值級次中的層次。

非金融資產的估值前提（第31段至第33段）

3 計量與其他資產構成組合（如為了使用安裝或配置）或與其他資產及負債構成組合(如一項業務)使用的非金融資產公允價值時，估值前提的影響視情況不同而不同。例如：

（1） 無論資產單獨使用還是與其他資產或其他資產和負債組合使用，資產的公允價值可能是相同的。市場參與者繼續運營作為業務的資產就是這種情況。在這種情況下，交易涉及對業務的整體進行估值。在持續業務中，以組合方式使用資產將為市場參與者帶來協同效應（即市場參與者協同效應，並因此影響資產的公允價值，無論資

產單獨使用還是與其他資產或其他資產和負債組合使用）。

（2） 資產與其他資產或其他資產和負債組合的使用可以通過對單獨使用的資產價值進行調整從而包括在公允價值計量中。例如，資產是一項機器設備，其公允價值計量基於類似機器（沒有為使用進行安裝或配置）的可觀察價格確定，並就運輸和安裝成本進行調整，從而公允價值計量反映機器（為使用進行了安裝和配置）的當前條件和位置。

（3） 資產與其他資產或其他資產和負債的組合使用可以通過市場參與者在資產公允價值計量中採用的假定包括在公允價值計量中。例如，如果資產是獨特的在產品存貨，市場參與者將會將該存貨轉化為產成品，存貨的公允價值將假定市場參與者已經獲取或能夠獲取將存貨轉化為產成品所需的任何特殊機器設備。

（4） 資產與其他資產或其他資產和負債組合的使用可以包括在計量資產公允價值的估值技術中。例如，在使用多期超額收益法計量無形資產的公允價值時，該估值技術特別考慮了無形資產所在組合中的其他配套資產和相關負債的貢獻。

（5） 在更有限的情況下，當主體使用歸屬於資產組中的資產時，主體可能以近似公允價值的金額計量資產，即將資產組的公允價值分配到組合中的單項資產。涉及房地產的估值中，經過改良的不動產（即資產組）的公允價值被分配至其組成資產（如土地和改良），可能就是這種情況。

初始確認時的公允價值（第57段至第60段）

4 在確定初始確認時的公允價值是否等於交易價格時，主體應當考慮交易及資產或負債的特定因素。例如，如果存在下列情況，交易價格不能代表初始確認時資產或負債的公允價值：

（1） 關聯方之間的交易，除非主體有證據表明交易按照市場

條款進行，關聯方的交易價格可以被作為公允價值計量中的輸入值。

（2） 被迫進行的交易，或者賣方在交易中被迫接受價格的交易。例如，賣方正處於財務困難中可能就是這種情況。

（3） 交易價格所代表的計量單元不同於以公允價值計量的資產或負債的計量單元。例如，以公允價值計量的資產或負債僅僅是交易（例如企業合併）中的一部分，交易還包括按照其他國際財務報告準則應單獨計量的未申明權利和特權，或者交易價格中包含交易費用。

（4） 進行交易的市場不同於主要市場(或最有利市場)。例如，如果主體作為做市商，與顧客在零售市場進行交易，但退出交易的主要市場（或最有利市場）是與其他做市商進行交易的做市商市場，此時，交易市場和主要市場（或最有利市場）就是不同的。

估值技術（第61段至第66段）

市場法

5 市場法使用相同或可比（即類似）資產、負債或資產和負債的組合（如業務）的市場交易所產生的價格和其他相關信息。

6 例如，與市場法一致的估值技術經常使用源自一系列可比值的市場倍數。該倍數可能位於一個範圍之內，不同可比值對應不同倍數。在該範圍內選擇恰當的倍數需要運用判斷，並考慮與計量相關的定性和定量因素。

7 與市場法一致的估值技術包括矩陣定價。矩陣定價是一種主要用於諸如債務性證券的一些類型的金融工具估值的數學方法，它不完全依賴於特定證券的報價，而是依賴於該證券與其他基準報價證券之間的關係。

成本法

8 成本法反映目前替代資產服務能力所需的金額（常被稱為現行重置成本）。

9 從賣方市場參與者的角度來看，出售資產收到的價格取決於買方市場參與者獲得或構建一項具有可比效用的替代資產的成本按陳舊貶值情況調整後的金額。這是因為買方市場參與者為該資產付出的金額不會比替代其服務能力所需的金額更高。陳舊貶值包括實物性損耗、功能性（技術）貶值以及經濟性（外部）貶值，這種貶值要比出於財務報告目的（歷史成本的分配）或納稅目的（使用特定的服務期限）的折舊範圍更廣。在很多情況下，現行重置成本法被用於計量與其他資產或其他資產和負債一起使用的有形資產的公允價值。

收益法

10 收益法將未來金額（例如現金流量或收入和費用）轉換成一個單一的當前（即折現）金額。當使用收益法時，公允價值計量反映對這些未來金額的當前市場預期。

11 例如，這些估值技術包括：

（1） 現值技術（參見應用指南第 12 段至第 30 段）；

（2） 期權定價模型，例如布萊克—斯科萊—默頓模型或包含了現值技術並可同時反映期權時間價值和內在價值的二項式模型（即點陣模型）；以及

（3） 用於計量某些無形資產公允價值的多期超額收益法。

現值技術

12 應用指南第 13 段至第 30 段規範了現值技術在計量公允價值中的運用。這些段落側重於折現率調整技術和預期現金流量（預期現

值）技術。這些段落既沒有規範使用單一的特定現值技術，也沒有將計量公允價值使用的現值技術局限於所討論的技術。計量公允價值所使用的現值技術將取決於被計量的資產或負債的特定因素和情形（例如類似資產或負債的價格能否在市場上觀察到）以及充足資料的可獲得性。

現值計量的構成

13 現值（即收益法的一種應用）是運用折現率將未來金額（如現金流量或價值）與現在金額聯繫起來所使用的工具。使用現值技術計量資產或負債的公允價值涵蓋了計量日從市場參與者角度考慮的下列所有要素：

（1） 對被計量資產或負債未來現金流量的估計。

（2） 對代表現金流量固有不確定性的現金流量金額和時間可能變動的預期。

（3） 資金的時間價值，由無風險貨幣資產的利率代表，該資產的到期日或期限與現金流量覆蓋的期限相一致，且對持有人而言不存在時間的不確定性或違約風險（即無風險利率）。

（4） 因承受現金流量固有不確定性要求的價格（即風險溢價）。

（5） 市場參與者在當前情況下考慮的其他因素。

（6） 對於負債，負債相關的不履約風險，包括主體（即債務人）的自身信用風險。

一般原則

14 現值技術因其如何獲取應用指南第 13 段中列舉的要素不同而有所不同。但是，計量公允價值所使用的任何現值技術在應用中都應遵循下列一般原則：

（1） 現金流量和折現率應反映市場參與者對資產或負債定價時使用的假設。

（2） 現金流量和折現率應僅考慮與被計量資產或負債相關的特定因素。

（3） 為避免重複計算或忽略風險因素的影響，折現率應反映與現金流量內在假定相一致的假設。例如，如果使用貸款的合同現金流量，反映未來違約預期不確定性的折現率（即折現率調整技術）是適當的。如果使用預期（即概率加權）現金流量（即預期現值技術）就不應採用該折現率，因為預期現金流量已經反映了對未來違約不確定性的假設；相反，應採用與預期現金流量固有風險相匹配的折現率。

（4） 關於現金流量和折現率的假設應具有內在一致性。例如，包含了通貨膨脹影響的名義現金流量應採用包含通貨膨脹影響的比率折現。名義無風險利率包含了通貨膨脹的影響。排除了通貨膨脹影響的實際現金流量應採用排除通貨膨脹影響的比率折現。類似地，稅後現金流量應採用稅後折現率折現。稅前現金流量應採用與這些現金流量一致的比率折現。

（5） 折現率應與現金流量計價貨幣的基礎經濟因素相一致。

風險和不確定性

15 採用現值技術計量公允價值是在不確定的條件下進行的，因為使用的現金流量是估計的而不是已知金額。很多情況下，現金流量的金額和時間都不確定。即使是合同固定的金額（如貸款支付額），在存在違約風險時也是不確定的。

16 市場參與者一般會為承擔資產或負債現金流量中的固有不確定性而要求補償（即風險溢價）。公允價值計量應包括風險溢價，

以反映市場參與者就現金流量固有不確定性所要求的補償金額。否則，該計量將無法如實代表公允價值。在某些情況下，確定合適的風險溢價可能很困難。但是，困難程度本身不足以作為不考慮風險溢價的理由。

17 現值技術因對風險的調整方式和採用現金流量的類型的不同而不同。例如：

（1） 折現率調整技術（參見應用指南第 18 段至第 22 段）使用風險調整折現率和合同、承諾或最可能現金流量。

（2） 預期現值技術的方法 1（參見應用指南第 25 段）使用風險調整預期現金流量和無風險利率。

（3） 預期現值技術的方法 2（參見應用指南第 26 段）使用未經風險調整的預期現金流量和包含市場參與者要求的風險溢價的折現率。該折現率與折現率調整技術中使用的比率不同。

折現率調整技術

18 折現率調整技術使用可能的估計金額範圍內一組單一的現金流量中的合同、承諾（如債券）或最可能現金流量。在任何情況下，這些現金流量都是以特定事項的出現為條件的（例如，債券的合同或承諾現金流量是以債務人不存在違約為條件的）。折現率調整技術使用的折現率源自市場上交易的可比資產或負債的可觀察收益率。相應地，合同、承諾或最可能現金流量以這些附條件現金流量的可觀察的或估計的市場利率（即市場回報率）進行折現。

19 折現率調整技術要求對可比資產或負債的市場資料進行分析。在確定是否可比時，需要考慮現金流量的性質（例如現金流量是合同現金流量還是非合同現金流量、現金流量對經濟條件的改變會否作出類似反應）以及其他因素（例如信用狀況、抵押品、期限、限制

性合同和流動性）。此外，如果單一的可比資產或負債無法公允反映被計量資產或負債現金流量的固有風險，可能通過使用多項可比資產或負債的資料並結合無風險利率曲線推演出折現率（即使用“構建”法）。

20 為了說明構建法，假定 A 資產是在一年內收取 800 貨幣單位[1]的合同權利（即不存在時間不確定性）。存在可比資產的現成市場，且關於這些資產的信息，包括價格信息，是可獲得的。這些可比資產中：

（1） B 資產是在一年內收取 1 200 貨幣單位的合同權利，且市價為 1 083 貨幣單位。因此，內含的年度收益率（即一年的市場回報率）為 10.8%〔（1 200 貨幣單位／1 083 貨幣單位）－1〕。

（2） C 資產是在兩年內收取 700 貨幣單位的合同權利，且市價為 566 貨幣單位。因此，內含的年度收益率（即兩年的市場回報率）為 11.2%〔（700 貨幣單位／566 貨幣單位）$^{0.5}$－1〕。

（3） 三項資產在風險方面（即可能的支付分佈和信用狀況）是可比的。

21 基於 A 資產相對於 B 資產和 C 資產收到合同支付的時間（即 B 資產一年，C 資產兩年），B 資產被認為與 A 資產更可比。利用 A 資產收到的合同支付（800 貨幣單位）和從 B 資產推演的一年期市場利率（10.8%），計算得到 A 資產的公允價值為 722 貨幣單位（800 貨幣單位／1.108）。此外，如果不能獲得 B 資產的市場信息，可以採用構建法從 C 資產推演出一年期市場利率。在這種情況下，可以利用無風險收益率曲線的期限結構將 C 資產計算出的兩年期市場利率（11.2%）調整為一年期市場利率。為確定一年期和兩年期資產的風

1 在本國際財務報告準則中，貨幣金額以“貨幣單位”表示。

險溢價是否相同，可能要求獲取更多信息和進行額外分析。如果確定一年期資產和兩年期資產的風險溢價不同，兩年期市場收益率將對這一影響作進一步調整。

22 當折現率調整技術應用於固定收入或支出時，折現率中應包括對被計量資產或負債現金流量中固有風險的調整。有時，折現率調整技術應用於現金流量不是固定收入或支出的情況，這可能需要對現金流量進行調整，以使其與推演出折現率的可觀察資產或負債具有可比性。

預期現值技術

23 預期現值技術以反映所有可能未來現金流量加權平均的一組現金流量（即預期現金流量）為起點。得到的估計值應與期望值相同，期望值在統計術語中是指離散隨機變量的可能值以各自概率作為權重計算的加權平均值。由於對所有可能的現金流量都給予了概率加權，得到的預期現金流量不再以特定事項的出現為條件（與折現率調整技術中使用的現金流量不同）。

24 在作出投資決策時，風險厭惡型市場參與者將考慮實際現金流量可能不同於預期現金流量的風險。組合理論將下列兩種風險區分開來：

（1） 非系統性（可分散）風險，即個別資產或負債的特定風險。

（2） 系統性（不可分散）風險，即分散化組合中資產或負債與其他項目承擔的共同風險。

組合理論認為，在市場均衡的情況下，市場參與者僅會因承擔現金流量的固有系統性風險而得到補償（在市場無效或不均衡時，可能存在其他形式的回報或補償）。

25 預期現值技術的方法 1 通過扣減現金風險溢價(即風險調整預期現金流量)對資產預期現金流量的系統性(即市場)風險進行調整。經風險調整後的預期現金流量代表確定的等值現金流量,並按照無風險利率折現。確定的等值現金流量是指經風險調整後的預期現金流量(如定義),從而是否以確定現金流量交換預期現金流量對市場參與者來說無關緊要。例如,如果市場參與者願意以 1 200 貨幣單位的預期現金流量交換 1 000 貨幣單位的確定現金流量,該 1 000 貨幣單位即為 1 200 貨幣單位的確定等值金額(即 200 貨幣單位代表現金風險溢價)。在這種情況下,市場參與者對於所持有的資產不存在偏好。

26 相比之下,預期現值技術的方法 2 通過在無風險利率之上應用風險溢價對系統性(即市場)風險進行調整。相應地,預期現金流量以與概率加權現金流量相關的預期利率相對應的利率(即預期回報率)進行折現。可以使用對風險資產進行計價的模型,如資本資產定價模型來估計預期回報率。由於折現率調整技術中使用的折現率是與附條件現金流量相關的回報率,該折現率可能比預期現值技術方法 2 中使用的折現率高,方法 2 中的折現率是與預期或概率加權現金流量相關的預期回報率。

27 為了說明方法 1 和方法 2,假定根據以下列示的可能現金流量和概率,計算確定資產在一年內擁有 780 貨幣單位的預期現金流量。適用的一年期現金流量無風險利率為 5%,具有相同風險狀況的資產的系統性風險溢價為 3%。

可能的現金流量	概率	概率加權現金流量
500貨幣單位	15%	75貨幣單位
800貨幣單位	60%	480貨幣單位
900貨幣單位	25%	225貨幣單位
預期現金流量		780貨幣單位

28 在這個簡單的示例中，預期現金流量（780 貨幣單位）代表三個可能結果的概率加權平均。在更現實的情況下，可能存在許多可能的結果。但是，應用預期現值技術時，不總是需要運用複雜的模型和技術考慮所有可能的現金流量分佈，而是構造能夠刻畫可能現金流量陣列的有限數量的離散情景和概率。例如，主體可能使用相關歷史期間的實際現金流量，並在考慮市場參與者假定的基礎上，對後續發生的情況（例如外部因素的改變，包括經濟或市場條件、行業趨勢和競爭，以及具體影響主體的內部因素的改變）進行調整。

29 理論上講，無論使用方法 1 還是方法 2 確定的資產現金流量的現值（即公允價值）都是一樣的，如下：

（1） 使用方法 1 時，預期現金流量因系統性（即市場）風險而進行調整。當直接表示風險調整金額的市場資料缺失時，這種調整可以從資產定價模型推演出來並使用確定等值額概念。例如，風險調整（即 22 貨幣單位的現金風險溢價）可以通過使用 3%的系統性風險溢價確定｛780 貨幣單位－〔780 貨幣單位×（1.05/1.08）〕｝，得出 758 貨幣單位（780 貨幣單位－22 貨幣單位）的風險調整預期現金流量。758 貨幣單位是 780 貨幣單位的確定等值額，並以無風險利率（5%）折現。資產的現值（即公允價值）為 722 貨幣單位（758 貨幣單位/1.05）。

（2） 使用方法 2 時，預期現金流量不因系統性（即市場）風

險而進行調整。對這一風險的調整被包括在折現率中。因此，預期現金流量以 8%（即 5%的無風險利率加上 3%的系統性風險溢價）的預期回報率折現。資產的現值（即公允價值）為 722 貨幣單位（780 貨幣單位／1.08）。

30 當使用預期現值技術計量公允價值時，方法 1 或方法 2 均可使用。對方法 1 或方法 2 的選擇取決於被計量資產或負債的特定事實和環境，以及可獲取足夠資料和運用判斷的程度。

對未被其他方作為資產持有的負債和主體自身權益工具運用現值技術（第40段和第41段）

31 當使用現值技術計量未被其他方作為資產持有的負債（即退役負債）的公允價值時，主體應估計市場參與者為履行義務預期將引起的未來現金流出。這些未來現金流出應當包括市場參與者關於履行義務成本的預期以及市場參與者為承擔義務所要求的補償。該補償包括市場參與者因下列方面所要求的回報：

（1） 採取此行動（即履行義務的價值，例如使用了本可用於其他用途的資源）；以及

（2） 承擔與該義務相關的風險（即反映實際現金流出可能不同於預期現金流出風險的風險溢價；參見應用指南第 33 段）。

32 例如，一項非金融負債不含有合同回報率，也無該負債可觀察的市場收益率。有些情況下，市場參與者所要求回報的成分無法相互分離（例如使用合同第三方承包商在固定費用基礎上確定的價格）。另一些情況下，主體需要對各成分單獨估計（如使用合同第三方承包商在成本加成基礎上確定的價格，因為該承包商不願承擔未來成本變化的風險）。

33 主體可以通過下列方法，在對未被其他方作為資產持有的負債和主體自身權益工具進行公允價值計量中時考慮風險溢價：

（1） 通過調整現金流量（即增加現金流出金額）；或者

（2） 通過調整用於將未來現金流量折現到現值的比率（即降低折現率）。

主體應確保不重複計算或忽略對風險的調整。例如，如果因考慮與承擔義務相關的風險補償而增加了估計現金流量，則折現率不應為反映該風險而作出調整。

估值技術的輸入值（第67段至第71段）

34 可觀察到某些資產和負債（例如金融工具）輸入值的市場例子包括：

（1） 交易所市場。在交易所市場上，收盤價是可獲得的且通常能代表公允價值。此類市場的例子是倫敦證券交易所。

（2） 做市商市場。在做市商市場上，做市商隨時準備交易（用自己的帳戶或買或賣），用自身資本持有做市項目的存貨，以此提供流動性並形成市場。通常出價和要價（分別表示做市商願意購買的價格和願意出售的價格）比收盤價更容易獲得。櫃檯交易市場（價格公開）是做市商市場。其他的一些資產或負債也存在做市商市場，包括金融工具、商品和有形資產（如二手設備）。

（3） 經紀人市場。在經紀人市場上，經紀人試圖撮合買方和賣方，但不用自身帳戶隨時準備交易。換而言之，經紀人不利用自身的資本持有做市項目的存貨。經紀人知道各方的出價和要價，但每一方通常不知道另一方的價格要求。完成交易的價格有時是可以獲得的。經紀人市場包括撮合買方和賣方的電子交流網路，以及商用或民用房地產市場。

（4） 買賣雙方直接交易的市場。在買賣雙方直接交易的市場

上，一級或二級交易都是獨立協商無仲介參與。這些交易的信息很少能夠公開獲得。

公允價值級次（第72段至第90段）

第二層次輸入值（第81段至第85段）

35 特定資產和負債第二層次輸入值的例子包括：

（1） 基於倫敦同業拆借利率（LIBOR）互換利率的固定收入、變動支出的利率互換。如果倫敦同業拆借利率互換利率在互換的幾乎整個期限內的通常報價間隔內可觀察，則第二層次輸入值為該利率。

（2） 基於外幣計價的收益率曲線的固定收入、變動支出的利率互換。如果基於外幣計價的收益率曲線的互換利率在互換的幾乎整個期限內的通常報價間隔內可觀察，則第二層次輸入值為該利率。例如，當利率互換期限為 10 年，並且 9 年利率都是在通常報價間隔內可觀察的，則屬於上述情況，其中，假設 10 年收益率曲線的合理外推值對互換公允價值計量的整體而言並不重要。

（3） 基於特定銀行優惠利率的固定收入、變動支出的利率互換。如果外推價值由可觀察市場資料證實，例如，通過與涵蓋互換幾乎整個期限的可觀察利率建立起相關關係，則第二層次輸入值為通過外推取得的銀行優惠利率。

（4） 交易所交易股票的三年期期權。如果下列兩個條件成立，第二層次輸入值為通過外推至第三年得到的股票的隱含波動率：

①一年期和兩年期的股票期權價格可獲得。

②外推的三年期期權的隱含波動率可以由涵蓋期權幾乎整個期限的可觀察市場數據驗證。

在這種情況下，只要建立起與一年期和兩年期隱含波動率的相關關係，隱含波動率可以通過一年期和兩年期該股票期權的隱含波動率外推得到，並經三年期可比主體股票期權的隱含波動率驗證。

（5） 許可協議。對於在企業合併中獲得的、近期由被合併主體（為許可協議方）與非關聯方協商的許可協議，第二層次輸入值為協議初始時與非關聯方訂立合同中的特許權費率。

（6） 零售渠道的產成品存貨。對於在企業合併中取得的產成品存貨，第二層次輸入值或者是零售市場上對客戶的價格，或者是批發市場上對零售商的價格，並針對存貨項目與可比（即類似）存貨項目條件和位置的差異作出調整，從而公允價值反映將存貨銷售給完成所需銷售工作的另一零售商的交易中收到的價格。從概念上講，無論對零售價格做（向下）調整，還是對批發價格作（向上）調整，公允價值計量將是一樣的。公允價值計量一般應使用要求最少主觀調整的價格。

（7） 持有並已使用的建築物。第二層次輸入值可能是來源於可觀察市場數據的建築物每平米價格（估值乘數）。例如，來源於類似位置的可比（即類似）建築物的可觀察交易價格的乘數。

（8） 現金產出單元。第二層次輸入值可能是來源於可觀察市場資料的估值乘數。（例如收益或收入或類似業績度量的乘數）例如，來源於涉及可比（即類似）業務的可觀察交易價格的乘數，並考慮經營、市場、財務和非財務因素的影響。

第三層次輸入值（第86段至第90段）

36 特定資產和負債第三層次輸入值的例子包括：

（1） 長期貨幣互換。第三層次輸入值為特定貨幣的利率，該利率不可觀察，無法由通常報價間隔內或貨幣互換幾乎整個期限內的可觀察市場數據驗證。貨幣互換中的利率是通過各自國家收益率曲線計算取得的互換利率。

（2） 交易所交易股票的三年期期權。第三層次輸入值為歷史波動率，即基於股票歷史價格的股票波動率，歷史波動率一般不代表

當前市場參與者對未來波動率的預期，即使它是期權定價的唯一可獲得信息。

（3） 利率互換。第三層次輸入值為對互換的市場共識（非約束性）中間價格的調整，調整時使用不能直接觀察和無法由可觀察市場數據驗證的資料。

（4） 企業合併中承擔的退役負債。輸入值如果沒有合理可獲得的信息表明市場參與者將使用其他假定時，第三層次輸入值為主體對自身履行義務需要支付的未來現金流量的估計數（包括市場參與者對履行義務成本和市場參與者為承擔棄置資產義務要求的補償的預期）。該第三層次輸入值將與其他輸入值一起用於現值技術，例如，當前無風險利率或當主體的信用狀況對負債公允價值的影響反映在利率中而不是在未來現金流出估計中時的經信用調整的無風險利率。

（5） 現金產出單元。如果沒有合理可獲得的信息表明市場參與者將使用其他假定時，第三層次輸入值為使用主體自身數據作出的財務預測（例如現金流量或損益的財務預測）。

在資產或負債交易量或交易活躍程度大幅下降時計量公允價值

37 當資產或負債的交易量或交易活躍程度與該資產或負債（或類似資產或負債）的正常市場活動相比出現大幅下降時，資產或負債的公允價值可能受到影響。為了基於可獲得的證據確定資產或負債的交易量或交易活躍程度是否出現大幅下降，主體應當評估下列因素的重要性和相關性：

（1） 最近幾乎沒有交易。

（2） 報價信息不是基於當前信息。

（3） 報價信息在一段時間內或在做市商之間（例如一些經紀人市場）變化極大。

（4） 以往與資產或負債公允價值高度相關的指標被證明與該資產或負債近期公允價值的指示值不相關。

（5） 與主體對預期現金流量的估計相比，可觀察交易或報價的隱含流動性風險溢價、收益率或業績指標（如拖欠率或損失嚴重程度）大幅增加，該估計考慮了所有關於資產或負債信用和其他不履約風險可獲得的市場數據。

（6） 出價—要價價差很大或者大幅增加。

（7） 資產、負債或類似資產、負債的新發行市場（即一級市場）的交易活動大幅下降或不存在此類市場。

（8） 幾乎沒有公開可獲得的信息（例如對於在貨主與貨主間的直接交易市場上進行的交易）。

38 如果主體認為資產或負債的交易量或交易活躍程度與該資產或負債（或類似資產或負債）的正常市場活動相比出現大幅下降，則需要對交易或報價進行進一步分析。交易量或交易活躍程度降低本身可能並不意味著交易價格或報價不代表公允價值，或在該市場中的交易不是有序的。但是，如果主體確定交易或報價不代表公允價值（例如，可能存在非有序交易），並且以這些價格為基礎計量公允價值，需要對交易或報價進行調整，且該調整可能對公允價值計量整體具有重要意義。其他情況下（例如，為使類似資產價格與被計量資產可比而需要進行重大調整，或者價格過期），調整也可能是必要的。

39 本國際財務報告準則不規範對交易或報價作出重大調整的方法。關於計量公允價值使用估值技術的討論參見第 61 段至第 66 段和應用指南第 5 段至第 11 段。無論使用何種估值技術，主體都應考慮合適的風險調整，包括反映市場參與者因資產或負債現金流量固有不確定性而要求作為補償的風險溢價（參見應用指南第 17 段）。否則，計量不能真實代表公允價值。在某些情況下，確定適當的風險調整可

能是困難的。但是，困難程度本身並不足以表明可以不進行風險調整。風險調整應反映在當前市場條件下市場參與者在計量日進行的有序交易。

40 如果資產或負債的交易量或交易活躍程度大幅下降，可能需要改變估值技術或者使用多種估值技術（例如使用市場法和現值技術）。當權衡使用不同估值技術取得的公允價值計量結果時，主體應考慮公允價值計量範圍的合理性。目標是確定範圍內在當前市場條件下最能代表公允價值的金額。公允價值計量範圍過於大，可能說明需要進行進一步分析。

41 即使資產或負債的交易量或交易活躍程度出現大幅下降，公允價值計量的目標仍應保持不變。公允價值是在當前市場條件下，市場參與者之間在計量日進行的有序交易（即非被迫清算或拋售）中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格。

42 如果資產或負債交易量或交易活躍程度大幅下降，估計市場參與者在計量日按照當前市場條件願意進行交易的價格依賴於計量日的事實和環境，這需要進行判斷。主體持有資產、償還或以其他方式履行負債的意圖與計量公允價值無關，因為公允價值是以市場為基礎的計量，不是特定主體的計量。

識別非有序交易

43 如果資產或負債的交易量或交易活躍程度與該資產或負債（或類似資產或負債）的正常市場活動相比出現大幅下降，確定交易是否為有序（或不是有序）交易更為困難。在這種情況下，認為該市場上的所有交易都不是有序的（即被迫清算或拋售）是不合適的。可能表明交易非有序的情形包括：

（1） 在當前市場條件下，計量日之前的一段時間內市場沒有提供足夠的空間來進行涉及此類資產或負債的常見或慣常的市場交易活動。

（2） 有常見或慣常的行銷期，但是賣方將資產或負債出售或轉移給單一的市場參與者。

（3） 賣方處於或接近於破產或者破產託管（即賣方陷於困境）。

（4） 賣方的出售是為了滿足監管或者法律的要求（即賣方被迫銷售）。

（5） 與相同或類似資產或負債近期發生的其他交易相比，該交易的價格是一個異常值。

主體應當基於可獲取的證據，權衡不同情況來決定交易是否有序。

44 主體在計量公允價值或者估計市場風險溢價時，應當考慮下列所有方面：

（1） 如果有證據表明交易是非有序的，主體應當對該交易價格不賦或者只賦很少的權重（與其他公允價值指示值相比）。

（2） 如果證據表明交易是有序的，主體應當考慮該交易價格。與其他公允價值指示值相比，對該交易價格賦予的權重依賴於事實和環境，例如：

①交易量。

②該交易與被計量資產或負債的可比性。

③交易日與計量日的相近程度。

（3） 如果主體沒有足夠信息認定交易是否有序，主體應當考慮該交易價格。但是，該交易價格可能無法代表公允價值（即交易價格不一定是計量公允價值或者估計市場風險溢價的唯一或最重要的

基礎）。當主體沒有足夠信息認定特定交易是否有序時，與其他已知為有序的交易相比，主體應當對這些交易賦予較少權重。

主體無需為確定交易是否有序而竭盡全力，但也不能忽視合理可獲得的信息。如果主體為交易的參與方，則假定主體擁有足夠信息來決定交易是否有序。

利用第三方報價

45 如果主體確定由諸如定價服務或經紀人等第三方提供的報價是遵循本國際財務報告準則形成的，本國際財務報告準則不限制使用第三方提供的報價。

46 如果資產或負債的交易量或交易活躍程度出現大幅下降，主體應當評估第三方提供的報價在形成中是否使用了反映有序交易的當前信息或是反映市場參與者假定（包括有關風險的假定）的估值技術。在權衡作為公允價值計量輸入值的報價時，（與其他反映了交易結果的公允價值指示值相比），主體應對不能反映交易結果的報價賦予較少權重。

47 此外，主體權衡可獲得的證據時，應當考慮報價的性質（例如，報價是參考價格還是具有約束性的要約），對第三方提供的具有約束性要約的報價應賦予更多權重。

附錄三　生效日期和過渡性規定

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分，與本國際財務報告準則的其他部分具有同等效力。

1 主體應將本國際財務報告準則適用於 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間。允許提前採用。如果主體提前採用了本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

2 主體應在初始採用的年度期間期初採用未來適用法應用本國際財務報告準則。

3 主體不必將本國際財務報告準則中規定的披露要求應用於比較信息中初始採用本國際財務報告準則之前的期間。

4 2013 年 12 月發佈的《年度改進 2011－2013 年度週期》對第 52 段進行了修訂。主體應將該修訂應用於 2014 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間。主體應當自首次採用《國際財務報告準則第 13 號》的年度期間期初採用未來適用法應用該修訂。允許提前採用。如果主體提前採用了該修訂，則應披露這一事實。

5 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 52 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂。

國際財務報告準則第14號
——遞延管制帳戶

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……5
確認、計量、減值及終止確認 ……9
對《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》第 11 段的臨時豁免 ……9
現有會計政策的延續 ……11
會計政策變更 ……13
與其他準則的相互影響 ……16
列　報 ……18
列報的變化 ……18
遞延管制帳戶餘額分類 ……20
遞延管制帳戶餘額變動分類 ……22
披　露 ……27
目標 ……27
對受費率管制經濟活動的說明 ……30
對確認金額的說明 ……32
附　錄
附錄一　術語表
附錄二　應用指南
附錄三　生效日期和過渡性規定

國際財務報告準則第14號
——遞延管制帳戶

目　標

1 本準則的目標在於詳細說明主體向顧客提供價格或費率受費率管制的商品或勞務時產生的遞延管制帳戶餘額的財務報告要求。

2 為了達到這個目的，準則要求：

（1） 對遞延管制帳戶餘額根據原公認會計原則所採用的會計政策作出有限的改變，這些改變主要同這些帳戶的列報有關；以及

（2） 披露以下內容：

①識別並說明主體財務報表中確認的由費率管制所產生的金額；以及

②幫助財務報表的使用者理解所確認的遞延管制帳戶餘額未來現金流的金額、時間以及不確定性。

3 本準則允許主體在採用國際財務報告準則時，在服從第 2 段中提到的有限改變的前提下，在準則範圍內繼續依據其原公認會計原則在財務報表中核算遞延管制帳戶餘額。

4 另外，本準則亦羅列出一些其他準則要求的例外或豁免的情況。所有對報告遞延管制帳戶餘額的具體要求，以及與這些餘額相關的對其他準則要求的任何例外或豁免情況都被包括在本準則而非其他準則中。

範　圍

5 當且僅當在以下情況中，主體才被允許在其首份國際財務報告準則財務報表中應用本準則中的要求：

（1） 從事受費率管制的活動；以及

（2） 依據其原公認會計原則在其財務報表中確認了滿足遞延管制帳戶餘額要求的金額。

6 當且僅當主體在其首份國際財務報告準則財務報表中選擇應用本準則的要求確認遞延管制帳戶餘額時，主體應在後續期間的財務報表中應用本準則的要求。

7 本準則並沒有規定參加受費率管制活動的主體其他方面的會計處理。通過應用本準則中的要求，任何根據其他準則被允許或要求確認為資產或負債的金額不應被包括在歸類為遞延管制帳戶餘額的金額中。

8 在本準則範圍內並選擇應用本準則的主體，應對其所有受費率管制活動引起的所有遞延管制帳戶餘額應用本準則的全部要求。

確認、計量、減值及終止確認

對《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》第11段的臨時豁免

9 從事受費率管制活動的主體，在本準則範圍內並選擇應用本準則的，當其為遞延管制帳戶餘額的確認、計量、減值和終止確認制定會計政策時，應該應用《國際會計準則第 8 號》第 10 段和第 12 段。

10 管理層在制定某個項目的會計政策時，如果沒有相關準則明

確適用於該項目，《國際會計準則第 8 號》第 11 段至第 12 段明確了管理層被要求或被允許考慮的要求和指南的出處。本準則對主體確認、計量、減值和終止確認遞延管制帳戶餘額的會計政策豁免應用《國際會計準則第 8 號》第 11 段。因此，無論主體依據其原公認會計原則將遞延管制帳戶餘額確認為單獨項目，還是作為其他資產和負債帳面價值的一部分，均被允許在服從本準則第 18 段至第 19 段所要求的列報變化的前提下，通過豁免應用《國際會計準則第 8 號》第 11 段，繼續根據本準則確認上述餘額。

現有會計政策的延續

11 在初始應用本準則時，除了第 13 段至第 15 段允許的任何變化外，主體應該繼續使用原公認會計原則的會計政策來確認、計量、減值以及終止確認遞延管制帳戶餘額。然而，這些金額的列報應該遵循本準則的列報要求，這可能會要求主體改變原公認會計原則中的列報政策（見第 18 段至第 19 段）。

12 除了第 13 段至第 15 段允許的任何變化，主體應該在後續期間內一貫的應用依據第 11 段制定的政策。

會計政策變更

13 主體不應該為了開始確認遞延管制帳戶餘額而變更其會計政策。只有在這種變更使財務報表與使用者的經濟決策需求更相關而不減少可靠性[1]，或者使財務報表更可靠而不減少與這些需求的相關

---

1 在 2010 年 9 月，國際會計準則理事會用《財務報告概念框架》替代了《財務報表的編製和列報框架》。“忠實表達”（Faithful representation）一詞包括了之前框架所謂的“可靠性”（Reliability）的主要特徵。本準則第 13 段中的規定是基於《國際會計準則第 8 號》的要求，保留了“可靠”一詞。

性時，主體才能變更其對遞延管制帳戶餘額確認、計量、減值和終止確認的會計政策。主體應該使用《國際會計準則第 8 號》第 10 段中的標準來判斷相關性和可靠性。

14 本準則並不豁免主體應用《國際會計準則第 8 號》第 10 段或第 14 段至第 15 段變更會計政策。為了證明遞延管制帳戶餘額的會計政策變更是適當的，主體應該證明這種改變使得其財務報表更進一步滿足《國際會計準則第 8 號》第 10 段中的標準。然而，這種變更並不需要使遞延管制帳戶餘額的確認、計量、減值和終止確認都滿足該標準。

15 第 13 段至第 14 段適用於首次應用本準則而做的變更，也適用於後續報告期間的變更。

與其他準則的相互影響

16 任何與本準則和其他準則相互影響相關的特定例外、豁免或額外要求都包括在本準則內（見第附錄二第 7 段至第 28 段）。除這些例外、豁免或額外要求以外的情況，其他準則適用於遞延管制帳戶餘額，這與其他準則適用於根據其確認的資產、負債、收入和費用的情況相同。

17 在某些情況下，為了在財務報表中適當反映遞延管制帳戶餘額，其他準則可能會應用於按照主體根據第 11 段至第 12 段所確立的會計政策計量的遞延管制帳戶餘額。例如，主體可能在國外從事受費率管制的活動，這些交易和遞延管制帳戶餘額以非報告主體功能貨幣的貨幣進行計量。遞延管制帳戶餘額及其變動的折算適用《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》。

列　報

列報的變化

18 本準則在第 20 段至第 26 段概述了依據第 11 段至第 12 段確認的遞延管制帳戶餘額的列報要求。當應用本準則時，在依據其他準則確認的資產和負債之外，遞延管制帳戶餘額在財務狀況表中另行確認。這些列報要求將確認遞延管制帳戶餘額的影響與其他準則的財務報告要求分開。

19 除根據《國際會計準則第 1 號——財務報表列報》要求在財務狀況表、損益和其他綜合收益表中列報的項目外，應用本準則的主體應該根據第 20 段至第 26 段列報所有遞延管制帳戶餘額及其變動。

遞延管制帳戶餘額分類

20 主體應該在財務狀況表中單獨列報下列項目：

（1） 所有遞延管制帳戶借方餘額的合計；以及

（2） 所有遞延管制帳戶貸方餘額的合計。

21 當主體將其流動資產和非流動資產以及流動負債和非流動負債作為單獨類別在其財務狀況表中列報時，不應將遞延管制帳戶的總額歸類為流動或非流動性項目。相反，第 **20** 段所要求的單獨列報項目應該同依據其他準則列報的資產和負債加以區分，後者通過使用小計的方式，在遞延管制帳戶餘額之前列報。

遞延管制帳戶餘額變動分類

22 主體應該在損益和其他綜合收益表的其他綜合收益部分中，列報報告期內確認在其他綜合收益中的所有遞延管制帳戶餘額的淨變動。主體應根據其他準則規定，將淨變動區分下述情況使用單獨項

目列報：

（1） 後續將不能重分類進損益；以及

（2） 滿足特定條件時後續將重分類進損益。

23 主體應該在損益和其他綜合收益表的損益部分或單獨的損益表中，將報告期內剩餘所有遞延管制帳戶餘額的淨變動以單獨項目列報，但不包括不在損益中反映的變動，比如購買的金額。該單列項目應該同依據其他準則列報的收入和費用加以區分，後者通過使用小計的方式，在遞延管制帳戶餘額淨變動之前列報。

24 當主體因確認遞延管制帳戶餘額而確認一項遞延所得稅資產或遞延所得稅負債時，主體應將上述遞延所得稅資產（負債）及其相關變動與相關的遞延管制帳戶餘額及其變動一並列報，而不包含在依據《國際會計準則第 12 號——所得稅》列報的遞延所得稅資產（負債）以及所得稅費用（收入）的總額中（見附錄二第 9 段至第 12 段）。

25 當主體依據《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》，列報一項終止經營或者一個處置組時，主體應將上述相關遞延管制帳戶餘額及其變動（如適用）與遞延管制帳戶餘額及其變動一並列報，而不是在這些處置組或終止經營中列報（見附錄二第 19 段至第 22 段）。

26 當主體依據《國際會計準則第 33 號——每股收益》列報每股收益時，應額外列報依據《國際會計準則第 33 號》要求的收益金額扣除遞延管制帳戶餘額變動之後的金額計算的基本每股收益以及稀釋每股收益（見附錄二第 13 段至第 14 段）。

披　露

目標

27　選擇應用本準則的主體應該披露能使使用者評估以下內容的信息：

（1）　費率管制的性質及相關風險，該費率管制設定了主體向顧客提供商品或服務所收取的價格，以及

（2）　費率管制對主體財務狀況、經營成果和現金流量的影響。

28　如果第 30 段至第 36 段所要求的披露被認為與滿足第 27 段的目標不相關，則它們可以從財務報表中省略。如果依據第 30 段至第 36 段提供的披露並不足以滿足第 27 段的目標，主體應該披露必要的額外信息以滿足該目標。

29　為了滿足第 27 段的披露目標，主體應該考慮以下所有事項：

（1）　滿足披露要求所必要的詳細程度；

（2）　對各項要求中的每一項的側重程度；

（3）　需要進行多少匯加或分解；以及

（4）　財務報表的使用者是否需要額外信息來評估所披露的定量信息。

對受費率管制經濟活動的說明

30　為了幫助財務報表的使用者評估主體受費率管制活動的性質及其相關風險，主體應該針對每種受費率管制活動披露：

（1）　對受費率管制活動的性質和範圍，以及監管費率設定過程的性質的簡要描述；

（2）　費率管制機構的身份。如果費率管制機構是關聯方（按

照《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》中的定義），主體應該披露該事實，並說明如何關聯。

（3） 每類（即每項成本或收入）遞延管制帳戶借方餘額的未來回收情況或每類遞延管制帳戶貸方餘額的轉回情況如何受風險和不確定性影響，例如：

①需求風險（例如，顧客態度的改變，供應方替代資源的可用性或者競爭程度）

②監管風險（例如，費率設定申請的提交及批准，或主體對預期的未來監管活動的評估；以及

③其他風險（例如，貨幣或其他市場風險）

31 第 30 段要求的披露應該直接在財務報表附註中披露，或者通過與財務報表的互相參照包含在其他報表（例如管理層評論或風險報告）中，這些報告能與財務報表以同樣條件並同時被財務報表的使用者獲得。如果這些信息未被直接包括在財務報表中或未被包含在互相參照中，財務報表是不完整的。

對確認金額的說明

32 主體應該披露確認或者終止確認遞延管制帳戶餘額的基礎，以及如何對遞延管制帳戶餘額進行初始及後續計量，包括如何評估遞延管制帳戶餘額的可回收程度以及如何分配減值損失。

33 針對每種受費率管制的活動，主體應該為每類遞延管制帳戶餘額披露以下信息：

（1） 以表格形式（除非其他格式更為適合）披露期初和期末的帳面價值的調節情況。主體在確定所必要的詳細程度時應當應用判斷（見第 28 段至第 29 段），但下列組成部分通常是相關的：

①在當期財務狀況表中確認的遞延管制帳戶餘額的金額。

②在損益和其他綜合收益表中確認的與當期被回收的（有時被描述為攤銷）或轉回的餘額有關的金額。

③其他被單獨認定的，對遞延管制帳戶餘額有影響的金額（例如減值、企業合併中取得或承擔的項目、被處置的項目，以及匯率或折現率變動的影響等）。

（2） 適用於每類的遞延管制帳戶餘額的用以反映貨幣時間價值的收益率或折現率（包括零利率或利率區間，如適用）。

（3） 主體預期每類遞延管制帳戶借方帳面餘額回收（或攤銷）的剩餘期間，或每類遞延管制帳戶貸方餘額轉回的剩餘期間。

34 當費率管制影響主體的所得稅費用（收入）金額和時點時，主體應該披露費率管制對已確認的當期所得稅和遞延所得稅金額的影響。另外，主體應該單獨披露任何與稅收有關的遞延管制帳戶餘額及其相關變動。

35 主體的子公司、聯營企業或合營企業存在受費率管制的活動並且根據本準則確認了遞延管制帳戶餘額，當主體依據《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》披露其在子公司、聯營企業或合營企業中的權益時，主體應該披露其中包含的遞延管制帳戶借方餘額、貸方餘額及其淨變動（見附錄二第 25 段至第 28 段）。

36 當主體認為遞延管制帳戶餘額已不能全額收回或轉回時，應該披露該事實和不可收回或轉回的原因，以及遞延管制帳戶餘額減少的金額。

附　錄

附錄一　術語表

該附錄是本準則的組成部分。

首份國際財務報告準則財務報表	主體採用國際財務報告準則編製的首份年度財務報表，並在其中明確且無保留地聲明遵循國際財務報告準則。
首次採用者	列報其**首份國際財務報告準則財務報表**的主體。
原公認會計原則	首次採用者在採用國際財務報告準則之前使用的會計處理的基礎。
受費率管制的活動	主體受制於**費率管制**的活動。
費率管制	設定向顧客出售商品或勞務的價格的框架，該框架受到**費率管制**機構的監管和／或批准。
費率管制機構	一個被法規或規章授權的團體，可以確立費率或費率的範圍來約束一個主體。**費率管制**機構可能是第三方或主體的關聯方，包括主體自身的治理機構，該團體被法規或規章要求在出於客戶利益並為確保主體總體財務生存能力來設定費率。
遞延管制帳戶餘額	依據其他準則不會被確認為資產或負債，但由於其會被或預期會被包含在**費率管制**機構確定的可以向客戶收取的費率中，從而可以被遞延的費用（或收入）的餘額。

附錄二　應用指南

該附錄是本準則的組成部分。

受費率管制的活動

1 在歷史上，費率管制適用於一個主體的所有活動。然而，隨著兼併、多元化、放寬管制的發展，費率管制現在可能僅適用於主體的某些活動中，導致其同時有受管制和非受管制活動。本準則只適用於受法律和法規約束並通過費率管制機構的行為約束的費率管制活動，而不管主體的類型或其主體所屬行業。

2 主體不應將本準則應用於對自我管制的活動，即那些不受費率管制機構所監管和／或批准的價格框架的管制的活動。這並不妨礙主體在以下情形應用本準則：

（1） 主體自身的權力機構或關聯方出於客戶利益和為確保主體總體財務生存能力而在指定價格框架內設定費率；並且

（2） 該框架由經法規或規章授權的團體監管和／或批准。

現有會計政策的延續

3 出於本準則的目的，遞延管制帳戶餘額被定義為，依據其他準則不會被確認為資產或負債，但由於其會被或預期會被包含在費率管制機構確定的可以向客戶收取的費率中，從而可以被遞延的費用（或收入）的餘額。有些收入或費用項目可能在管制的費率之外，因為存在諸如金額預期不會被費率管制機構接受，或者它們不在費率管制的範圍內的情況。因此，這樣的項目在發生時被確認為收入或費用，除非其他準則允許或要求其被包含在一項資產或負債的帳面價值中。

4 在某些情況中，依據原公認會計原則的會計政策，遞延管制

帳戶餘額可能會被單獨確認或包含在其他項目（如不動產、廠場和設備）中，但其他準則明確禁止主體在財務狀況表中確認該遞延管制帳戶餘額。然而，依據本準則的第 11 段，選擇在其首份國際財務報告準則財務報表中遵循本準則的主體適用對《國際會計準則第 8 號》的第 11 段的豁免，以繼續應用原公認會計原則的會計政策對遞延管制帳戶餘額進行確認、計量、減值和終止確認。這些會計政策可能包括的實務舉例如下：

（1） 當主體因費率管制機構實際或預期的行為而有權利在未來期間提高費率以彌補其允許的成本（即受管制費率預期彌補的成本）時，確認遞延管制帳戶借方餘額；

（2） 預計不動產、廠場和設備以及無形資產處置或退廢而產生的損益會在未來費率中回收或轉回時，以相同金額確認遞延管制帳戶貸方或借方餘額；

（3） 當主體因費率管制機構的實際或預期行為被要求在未來期間降低費率以轉回其超額回收的允許成本（即金額超過了費率管制機構指定的可回收金額）時，確認遞延管制帳戶貸方餘額；以及

（4） 使用費率管制機構指定的利率或貼現率以非折現基礎或折價基礎來計量遞延管制帳戶餘額。

5 以下部分是費率管制機構可能在費率設定決定中允許並且主體因此可以在遞延管制帳戶餘額中確認的成本類型的例子：

（1） 成交量或買入價差異；

（2） 經批准的綠色能源的初始成本（超過依據《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》資本化為不動產、廠場和設備成本的金額）；

（3） 被作為費率管制目的的資本成本處理的不可直接歸屬的間接成本（但根據《國際會計準則第 16 號》不被允許包含在不動產、

廠場和設備項目的成本中）；

（4） 項目取消成本；

（5） 風暴災害成本；以及

（6） 認定利息（包括被允許用作建設期間向主體提供所有者權益和借款資本回報的基金金額）。

6 遞延管制帳戶餘額通常代表了為監管目的而確認的收入或費用項目與為財務報告目的而確認這些項目之間的時間性差異。當主體在首次採用國際財務報告準則或首次應用新的或修訂的準則而變更會計政策時，可能產生新的或修訂的時間性差異並造成新的或修訂的遞延管制帳戶餘額。第 13 段中的禁止規定防止主體為了開始確認遞延管制帳戶餘額而變更會計政策，但其並不禁止因國際財務報告準則要求的其他會計政策變更而產生的新的或修訂的遞延管制帳戶餘額的確認。這是由於這種因時間性差異而確認的遞延管制帳戶餘額與依據第 11 段確定的現行的確認政策一致，而且不會引入新的會計政策。類似地，第 13 段並沒有禁止確認由在過渡到國際財務報告準則的日期前並不存在時間性差異導致的，但與主體依據第 11 段確定的會計政策一致（例如風暴災害成本）的遞延管制帳戶餘額。

其他準則的適用性

7 在準則範圍內並選擇應用本準則要求的主體應該繼續應用原公認會計原則來確認、計量、減值以及終止確認遞延管制帳戶餘額。然而，第 16 段至第 17 段聲明了在一些情況中，其他準則可能也需要應用於遞延管制帳戶餘額以使其在財務報表中恰當地反映。以下段落概述了其他準則如何同本準則的規定相互影響。特別地，以下段落闡明了其他準則的例外、豁免，以及預期將適用的額外的列報和披露要求。

《國際會計準則第10號——報告期後事項》的應用

8 主體在確認和計量遞延管制帳戶餘額時可能需要使用估計和假設。對於發生在報告期末與財務報表批准報出日之間的事項，主體應該應用《國際會計準則第 10 號》來確定這些估計和假設是否應該被調整以反映這些事項。

《國際會計準則第12號——所得稅》的應用

9 除某些有限的例外情況外，《國際會計準則第 12 號》要求主體為所有暫時性差異確認遞延所得稅負債以及遞延所得稅資產（受某些條件限制）。受費率管制的主體應該對其所有活動，包括其受費率管制的活動，運用《國際會計準則第 12 號》，以確定應確認的所得稅金額。

10 在某些費率管制方案中，費率管制機構允許或要求主體提高未來的費率以回收主體部分或全部的所得稅費用。在這種情況下，這可能導致主體依據第 11 段至第 12 段所確定的會計政策，在財務狀況表中確認與所得稅有關的遞延管制帳戶餘額。這種與所得稅有關的遞延管制帳戶餘額的確認本身可能就會造成一個額外的暫時性差異，並需進一步為其確認一項遞延所得稅。

11 儘管《國際會計準則第 12 號》規定了遞延所得稅的列報和披露要求，當主體因確認遞延管制帳戶餘額而確認一項遞延所得稅資產或負債時，主體不該把這種遞延稅款的金額包括在遞延所得稅資產（負債）餘額的總額中。相反地，主體應該以下列方式列報由於確認遞延管制帳戶餘額而產生的遞延所得稅資產（負債）：

（1） 在遞延管制帳戶貸方餘額或借方餘額項目中列報；或者

（2） 作為一個單獨項目在遞延管制帳戶貸方或借方餘額旁邊列報。

12 同樣地，當主體因確認遞延管制帳戶餘額而確認遞延所得稅資產（負債）的變動時，主體不應將該變動包含在依據《國際會計準則第 12 號》在損益和其他綜合收益表中列報的所得稅費用（收入）項目中。相反，主體應該通過以下方式列報因確認遞延管制帳戶餘額而導致的遞延所得稅資產（負債）的變動：

（1） 在損益和其他綜合收益表中列報的遞延管制帳戶餘額變動項目中列報；或者

（2） 作為一個單獨項目在損益和其他綜合收益表中的遞延管制帳戶餘額的變動的相關項目旁邊列報。

《國際會計準則第33號——每股收益》的應用

13 《國際會計準則第 33 號》第 66 段要求一些主體在損益和其他綜合收益表中同時列報持續經營產生的損益的基本和稀釋每股收益，以及歸屬於母公司普通股股東的基本和稀釋每股收益。另外，《國際會計準則第 33 號》第 68 段要求報告終止經營的主體在損益和其他綜合收益表或在附註中披露終止經營的基本和稀釋每股收益金額。

14 針對每個依據《國際會計準則第 33 號》列報的每股收益金額，應用本準則的主體應該額外列報扣除遞延管制帳戶餘額淨變動並以相同方式計算的基本或稀釋每股收益金額。與《國際會計準則第 33 號》第 73 段的要求一致，主體應在所有列報期間將按照本準則第 26 段要求列報的每股收益與按《國際會計準則第 33 號》要求列報的每股收益同等重要的進行列報。

《國際會計準則第36號——資產減值》的應用

15 第 11 段至第 12 段要求主體繼續應用原公認會計原則的會計政策識別、確認、計量和轉回已確認的遞延管制帳戶餘額的減值。因此，《國際會計準則第 36 號》並不適用於單獨確認的遞延管制帳戶餘

額。

16 然而，《國際會計準則第 36 號》可能要求主體對包括遞延管制帳戶餘額的現金產出單元（CGU）進行減值測試。這項測試是需要的，因為現金產出單元包括了商譽，或者因為一個或多個《國際會計準則第 36 號》中描述的減值跡象被認為與現金產出單元有關聯。在這種情況下，《國際會計準則第 36 號》第 74 段至第 79 段包含了對確定現金產出單元可回收金額以及帳面金額的要求。為了減值測試，主體應該運用這些要求來判斷任何已確認的遞延管制帳戶餘額是否被包括在現金產出單元的帳面價值中。《國際會計準則第 36 號》的其他要求應該被運用於由於該測試結果所確認的減值損失中。

《國際財務報告準則第3號——企業合併》的應用

17 《國際財務報告準則第 3 號》的核心原則是業務的購買方以在購買日的公允價值來確認其購買的資產和負債。《國際財務報告準則第 3 號》針對其確認和計量原則提供了有限的例外情況。本準則的附錄二第 18 段提供了一個額外的特例。

18 第 11 段至第 12 段要求主體繼續應用原公認會計原則的會計政策對遞延管制帳戶餘額進行確認、計量、減值和終止確認。因此，如果一個主體收購了一項業務，則應該於購買日在合併財務報表中應用依據第 11 段至第 12 段確立的會計政策來確認和計量被合併方的遞延管制帳戶餘額。被購買方的遞延管制帳戶餘額應該根據購買方的會計政策在合併財務報告中進行確認，而不考慮被購買方是否在其自身的財務報表中確認了這些餘額。

《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》的應用

19 第 11 段至第 12 段要求主體繼續應用原公認會計原則的會計政策對遞延管制帳戶餘額進行確認、計量、減值和終止確認。因此，《國際財務報告準則第 5 號》的計量要求不適用於已確認的遞延管制帳戶餘額。

20 《國際財務報告準則第 5 號》第 33 段要求在損益和其他綜合收益表中為終止經營列報一個單獨的金額。儘管存在上述要求，當主體選擇運用本準則來列報終止經營時，也不應將終止經營的受費率管制活動產生的遞延管制帳戶餘額的變動包含在《國際財務報告準則第 5 號》第 33 段要求單獨列報的項目中。相反，主體應該以下述兩種方式中的一種來列報終止經營的受費率管制活動產生的遞延管制帳戶餘額的變動：

（1） 在與損益有關的遞延管制帳戶餘額變動的項目中列報；或者

（2） 作為一個單獨項目在與損益有關的遞延管制帳戶餘額變動的有關項目旁邊列報。

21 同樣地，儘管有《國際財務報告準則第 5 號》第 38 段規定的要求，當主體列示一個處置組時，該主體不應將作為處置組構成部分的遞延管制帳戶借方餘額和貸方餘額的總額包含在《國際財務報告準則第 5 號》第 38 段要求單獨列報的項目中。相反，主體應該以下述兩種方式之一列報作為處置組構成部分的遞延管制帳戶貸方餘額和借方餘額的總額：

（1） 在列報遞延管制帳戶貸方餘額和借方餘額的項目內；或者

（2） 作為單獨項目在其他遞延管制帳戶貸方餘額和借方餘額旁邊列報。

22 如果主體選擇將與處置組或終止經營有關的遞延監管帳戶餘額及其變動包含在相關的遞延管制帳戶單獨項目中，可能需要單獨披露這些項目，將其作為按照本準則第 33 段描述性分析遞延管制帳戶項目的一部分。

《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》以及《國際會計準則第28號——在聯營企業和合營企業中的投資》的應用

23 《國際財務報告準則第 10 號》第 19 段要求“母公司在編製合併財務報表時，對於相似情況下的類似交易和其他事項應採用統一的會計政策”。本準則的第 8 段要求在本準則範圍內並選擇應用本準則的主體應將本準則的所有要求應用於因所有費率管制活動產生的所有遞延管制帳戶餘額。因此，如果母公司依據本準則在合併財務報表中確認遞延管制帳戶餘額，其應該將相同的會計政策應用於所有子公司的遞延管制帳戶餘額，而不管子公司是否在其自身的財務報表中確認這些餘額。

24 同樣地，《國際會計準則第 28 號》第 35 段至第 36 段要求在應用權益法的過程中，“主體在編製財務報表時，對於相似情況下的類似交易和活動應採用統一的會計政策”。因此，需要對聯營企業或合營企業確認、計量、減值和終止確認遞延管制帳戶餘額的會計政策進行調整，使其符合投資方運用權益法時的會計政策。

《國際財務報告準則第12號——在其他主體中權益的披露》的應用

25 《國際財務報告準則第 12 號》第 12 段（5）要求，對於每個有非控制性權益且該非控制性權益對報告主體重要的子公司，主體應披露在報告期內分配給非控制性權益的子公司的損益。根據本準則確認遞延管制帳戶餘額的主體應該披露包括在《國際財務報告準則第 12 號》第 12 段（5）要求披露的金額內的遞延管制帳戶餘額的淨變動。

26 《國際財務報告準則第 12 號》第 12 段（7）要求，對於每個非控制性權益且該非控制性權益對報告主體重要的子公司，主體應按照《國際財務報告準則第 12 號》附錄二第 10 段的規定披露該子公司的總體財務信息。類似的，《國際財務報告準則第 12 號》第 21 段（2）②要求，主體應按照《國際財務準則第 12 號》附錄二第 12 段至第 13 段就每個對報告主體重要的聯營或合營企業披露總體財務信息。《國際財務報告準則第 12 號》附錄二第 16 段詳細說明了《國際財務報告準則第 12 號》第 21 段（3）要求主體披露的所有其他單個不重要的聯營和合營企業的總體財務信息。

27 除了《國際財務報告準則 12 號》第 12 段和第 21 段、附錄二第 10 段、第 12 段至第 13 段和第 16 段中規定的信息，依據本準則確認遞延管制帳戶餘額的主體還應該針對每個被要求按照《國際財務報告準則 12 號》進行披露的主體，披露遞延管制帳戶貸方餘額總額、遞延管制帳戶借方餘額總額及上述餘額的淨變動，並把確認在損益中的金額和確認在其他綜合收益中的金額分別披露。

28 《國際財務報告準則第 12 號》第 19 段詳細說明了主體根據《國際財務報告準則第 10 號》第 25 段計算並確認因喪失對子公司的控制權產生的損益時需要披露的信息。除了《國際財務報告準則第 12 號》第 19 段要求的信息，選擇應用本準則的主體應該披露在失去控制權的當天，由於終止確認前子公司遞延管制帳戶餘額而產生的損益部分。

附錄三　生效日期和過渡性規定

該附錄是本準則的組成部分。

生效日期和過渡性規定

生效日期

1　如果主體的首份年度國際財務報告準則財務報表始於 2016 年 1 月 1 日或以後日期開始的期間，則應採用本準則。允許提前採用。如果主體於更早期間在首份年度國際財務報告準則財務報表中採用本準則，則應該披露這一事實。

國際財務報告準則第15號
——客戶合同收入

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
實現目標 ……2
範　圍 ……5
確　認 ……9
識別合同 ……9
合同的合併 ……17
合同的修訂 ……18
識別履約義務 ……22
履行履約義務 ……31
計　量 ……46
確定交易價格 ……47
將交易價格分攤至履約義務 ……73
交易價格的變動 ……87
合同成本 ……91
取得合同的增量成本 ……91
履行合同的成本 ……95
攤銷和減值 ……99
列　報 ……105

披　露 ····· **110**

客戶合同 ····· 113

應用本準則時所作的重大判斷 ····· 123

就取得或履行與客戶之間的合同的成本所確認的資產 ····· 127

便於實務操作的方法 ····· 129

附　錄

附錄一　術語表

附錄二　應用指南

附錄三　生效日期和過渡性規定

國際財務報告準則第15號
——客戶合同收入

目　標

1 本準則旨在確立主體在向財務報表使用者報告關於*客戶合同收入*及現金流量的性質、金額、時間和不確定性的有用信息時應當運用的原則。

實現目標

2 為實現第 1 段所述的目標，本準則的核心原則為：主體確認收入的方式應當反映向客戶轉讓商品或服務的模式，而確認的金額應反映主體預計因交付這些商品或服務而有權獲得的對價。

3 主體在應用本準則時應當考慮合同的條款及所有相關的事實和情況。主體應當對相似情形下具有類似特徵的合同一致地應用本準則（包括運用任何便於實務操作的方法）。

4 本準則規範了與客戶之間的單個合同的會計處理。然而，作為便於實務操作的方法，主體可將本準則應用於具有類似特徵的合同（或履約義務）組合，前提是主體能合理預計將本準則應用於該組合對財務報表的影響不會顯著不同於將本準則應用於該組合中的單個合同（或履約義務）的影響。在對組合進行會計處理時，主體應運用能夠反映組合規模和構成的估計和假設。

範　圍

5 主體應當對所有與客戶之間的合同應用本準則，但下列各項除外：

（1） 屬於《國際會計準則第 17 號——租賃》範圍的租賃合同；

（2） 屬於《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》範圍的保險合同；

（3） 屬於《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》、《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》、《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》、《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》和《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》範圍的金融工具及其他合同權利或義務；以及

（4） 從事相同業務經營的主體之間為便於向客戶或潛在客戶銷售而進行的非貨幣性交換。例如，本準則不適用於兩家石油公司之間同意交換石油以便及時滿足其位於不同指定地點的客戶需求的合同。

6 主體應當僅在合同（第 5 段所述的合同除外）的對方為客戶的情況下對該合同應用本準則。客戶是指與主體訂立合同以取得作為主體正常經營活動產出的商品或服務並支付對價的一方。如果合同的對方屬於以下情況，則並非客戶：例如，對方與主體訂立合同以參與一項活動或過程，其中合同各方分擔及分享源自該活動或過程（例如，根據協作安排開發一項資產）的風險及利益，而非獲取主體正常經營活動的產出。

7 與客戶之間的合同可能部分屬於本準則的適用範圍，部分屬於第 5 段所述的其他準則的適用範圍。

（1） 如果其他準則明確規定了如何區分和／或初始計量合同

的一個或多個部分，則主體應當首先應用該準則規定的區分和／或計量要求。主體應將按照其他準則進行初始計量的合同的一個或多個部分的金額排除在*交易價格*之外，並應用第 73 段至第 86 段的規定將剩餘的交易價格金額（如有）分攤至屬於本準則範圍的每一項履約義務及第 7 段（2）所述的合同的任何其他部分。

（2） 如果其他準則並未明確規定如何區分和／或初始計量合同的一個或多個部分，則主體應當應用本準則對合同的一個或多個部分進行區分和／或初始計量。

8 本準則對取得與客戶之間的合同的增量成本及為履行與客戶之間的合同所發生的成本的會計處理作出了規定（若這些成本不屬於另一準則的適用範圍）（見第 91 段至第 104 段）。主體應僅對所發生的與屬於本準則範圍的與客戶之間的合同（或其一部分）相關的成本應用這些規定。

確 認

識別合同

9 僅當屬於本準則範圍的與客戶之間的合同符合下列所有標準時，主體才應按照本準則對其進行會計處理：

（1） 合同各方已（通過書面、口頭或其他依照商業慣例採用的形式）批准合同並承諾履行其相應的義務；

（2） 主體能夠識別各方與擬轉讓商品或服務相關的權利；

（3） 主體能夠識別擬轉讓商品或服務的付款條款；

（4） 合同具有商業實質（即，主體未來現金流量的風險、時間或金額預計將因合同而發生改變）；以及

（5） 主體很可能取得因向客戶轉讓商品或服務而有權獲得的對價。在評價對價金額是否很可能收回時，主體僅應考慮客戶在到期

時支付對價金額的能力和意圖。如果對價是可變的，則主體有權獲得的對價金額可能低於合同規定的價格，因為主體可能會向客戶提供價格折讓（見第 52 段）。

10 合同是指雙方或多方之間達成的確立可執行權利和義務的協議。合同權利和義務的可執行性是一個法律事項。合同可能採用書面、口頭形式或隱含於主體的商業慣例中。不同的司法管轄區、行業和主體可能採取不同的實務與流程來確立與客戶之間的合同。此外，主體內部確立合同的實務與流程也可能各不相同（例如，其可能視客戶類別或所承諾的商品或服務的性質而不同）。主體在確定與客戶之間的協議是否以及何時確立了可執行權利和義務時，應當考慮這些實務與流程。

11 某些與客戶之間的合同可能並不具有固定存續期，並且可由任一方在任何時候終止或修訂。其他合同則可能按照合同規定定期自動續約。主體應當對合同各方擁有現時可執行權利和義務的合同存續期（即，合同期間）應用本準則。

12 出於應用本準則的目的，如果合同各方均具有單方面終止完全未執行的合同而無需對合同另一方（或其他各方）作出補償的可執行權利，則合同並不存在。同時符合下列兩項標準的合同是完全未執行的合同：

（1） 主體尚未向客戶轉讓任何已承諾的商品或服務；以及

（2） 主體尚未取得且尚無權收取已承諾商品或服務的任何對價。

13 如果與客戶之間的合同在合同開始時符合第 9 段的標準，除非有跡象表明相關事實和情況發生重大變化，否則主體不應重新評估這些標準。例如，如果客戶支付對價的能力顯著惡化，主體應當重新

評估其是否很可能取得因向客戶轉讓剩餘商品或服務而有權獲得的對價。

14 如果與客戶之間的合同不符合第 9 段的標準，主體應當持續評估該合同以確定其是否在後續期間符合第 9 段的標準。

15 如果與客戶之間的合同不符合第 9 段的標準且主體取得了客戶支付的對價，僅當下列任一事件發生時，主體才應當將所取得的對價確認為收入：

（1） 主體並不具有向客戶轉讓商品或服務的剩餘義務，並且主體已取得客戶所承諾的全部或幾乎全部對價且對價不可返還；或者

（2） 合同已終止且客戶支付的對價不可返還。

16 在發生第 15 段所述的任一事件或在後續期間符合第 9 段的標準（見第 14 段）之前，主體應將客戶支付的對價確認為一項負債。視與合同相關的具體事實和情況，所確認的負債代表主體在未來轉讓商品或服務的義務或者返還已取得對價的義務。在上述任一種情形下，負債均應按客戶所支付的對價金額計量。

合同的合併

17 如果符合下列一項或多項標準，主體應當將與同一客戶（或該客戶的關聯方）在同一時間或相近時間訂立的兩項或多項合同予以合併，並將這些合同作為單個合同進行會計處理：

（1） 這些合同是在單一商業目的下作為一攬子合同議定的；

（2） 就其中一項合同所支付的對價金額取決於另一項合同的價格或履約；或者

（3） 這些合同所承諾的商品或服務（或每項合同所承諾的部分商品或服務）為第 22 段至第 30 段所述的單一履約義務。

合同的修訂

18 合同的修訂是經合同各方批准的對合同範圍或價格(或兩者)作出的更改。在某些行業和司法管轄區，合同的修訂可能被描述為訂單更改、變動或修訂。如果合同各方批准了形成合同各方新的可執行權利和義務、或變更其現有可執行權利和義務的修訂，則存在合同的修訂。合同的修訂可能採用書面、口頭協議形式或主體的商業慣例所隱含的方式批准。如果合同各方尚未批准合同的修訂，則主體在合同的修訂獲得批准前應繼續對現有合同應用本準則。

19 即使合同各方對修訂涉及的範圍或價格(或兩者)存在爭議、或者各方雖已批准合同範圍的變更但尚未確定相應的價格變動，也可能存在合同的修訂。在確定修訂所形成或變更的權利和義務是否可執行時，主體應考慮所有相關的事實和情況(包括合同條款及其他證據)。如果合同各方已批准合同範圍的變更但尚未確定相應的價格變動，主體應根據第 50 段至第 54 段（關於估計可變對價）及第 56 段至第 58 段（關於對可變對價估計的限制）對修訂所導致的交易價格變動進行估計。

20 如果同時滿足下列兩個條件，則主體應將合同的修訂作為單獨的合同進行會計處理：

（1） 合同的範圍因新增的可明確區分的已承諾商品或服務而擴大（根據第 26 段至第 30 段）；以及

（2） 合同價格提高，增加的對價金額反映主體額外承諾的商品或服務的*單獨售價*及為反映該特定合同的具體情況而對該價格所作的適當調整。例如，因為主體無需發生若向新客戶銷售類似商品或服務時須發生的相關銷售費用，主體可能向客戶提供折扣，並對新增商品或服務的單獨售價進行調整。

21 如果合同的修訂不應按照第 20 段作為單獨的合同進行會計處理，則主體應採用下列方式中最為適合的一種，對在合同修訂日尚未轉讓的已承諾商品或服務（即，剩餘的已承諾商品或服務）進行處理：

（1） 如果剩餘商品或服務與合同修訂日當日或之前已轉讓的商品或服務可明確區分，主體應將合同的修訂作為現有合同的終止及新合同的訂立處理。分配予剩餘履約義務（或按照第 22 段（2）識別的單一履約義務中剩餘的可明確區分商品或服務）的對價金額為以下金額的總和：

① 納入交易價格估計值的尚未確認為收入的客戶所承諾的對價（包括已自客戶收取的金額）；以及

② 作為合同的修訂的一部分而承諾的對價。

（2） 如果剩餘商品或服務不可明確區分，並因此構成截至合同修訂日已部分履行的單一履約義務的一部分，則主體應將合同的修訂作為現有合同的一部分進行會計處理。合同的修訂對交易價格及主體履約義務的履約進度計量結果的影響應在合同修訂日確認為對收入的調整（收入的增加或減少）（即，對收入作出累計追加調整）。

（3）如果剩餘商品或服務為上述第（1）和（2）項的組合，則主體應當按照與本段目標相一致的方式對該修訂對修訂後合同中未履行（包括部分未履行）的履約義務的影響進行會計處理。

識別履約義務

22 **在合同開始時，主體應當評估與客戶之間的合同所承諾的商品或服務，並將向客戶轉讓以下任一內容的每一項承諾識別為履約義務：**

（1） **可明確區分的商品或服務（或一攬子商品或服務）；或者**

（2） **實質上相同並且按相同模式向客戶轉讓的一系列可明確**

區分的商品或服務（見第 23 段）。

23 一系列可明確區分的商品或服務如果同時滿足下列兩項標準，則是按相同模式向客戶轉讓的：

（1） 主體承諾向客戶轉讓的一系列商品或服務中的每一項可明確區分的商品或服務均滿足第 35 段所述的在一段時間內履行的履約義務的標準；以及

（2） 根據第 39 段至第 40 段，主體將使用相同的方法來計量向客戶轉讓一系列商品或服務中的每一項可明確區分商品或服務之履約義務的履約進度。

與客戶之間的合同中的承諾

24 與客戶之間的合同通常清晰列明了主體承諾向客戶轉讓的商品或服務。但是，在與客戶之間的合同中識別出的履約義務可能並不限於合同清晰列明的商品或服務。這是由於與客戶之間的合同還可能包含主體的商業慣例、已公佈的政策或特定聲明所隱含的承諾（如果在合同訂立時，此類承諾導致客戶形成主體將向其轉讓某項商品或服務的有效預期的話）。

25 履約義務並不包括主體為履行合同而必須實施的活動，除非該活動向客戶轉讓了商品或服務。例如，服務提供方可能需要執行各類行政任務以便為合同的訂立做好準備。這些任務的執行並未在其實施時向客戶轉讓一項服務。因此，這些準備活動並非履約義務。

可明確區分的商品或服務

26 視合同的具體情況，已承諾的商品或服務可能包括但不限於：

（1） 銷售主體所生產的商品（例如，製造商的存貨）；

（2） 銷售主體所購買的商品（例如，零售商的貨物）；

（3） 銷售主體所購買的對商品或服務的權利（例如，主體作為附錄二應用指南第 34 段至第 38 段所述的當事人轉銷的票券）；

（4） 為客戶執行合同所議定的一項或多項任務；

（5） 提供一項準備向客戶提供商品或服務（例如，未列明的在可供使用時將予以提供的軟件更新），或者使商品或服務在客戶決定使用時可供其使用的服務；

（6） 提供為另一方安排向客戶轉讓商品或服務的服務（例如，作為附錄二應用指南第 34 段至第 38 段所述的另一方的代理人）；

（7） 授予對在未來提供的商品或服務的權利，而客戶可將該權利再出售或提供給其客戶（例如，向零售商銷售產品的主體承諾向從零售商購買該產品的個人轉讓額外的商品或服務）；

（8） 代表客戶建造、製造或開發一項資產；

（9） 授予許可證（見附錄二應用指南第 52 段至第 63 段）；以及

（10） 授予購買額外商品或服務的選擇權（若該選擇權如附錄二應用指南第 39 段至第 43 段所述向客戶提供了重大權利）。

27 向客戶承諾的商品或服務如果同時符合下列兩項標準，則是可明確區分的：

（1） 客戶能夠從單獨使用該商品或服務、或將其與客戶易於獲得的其他資源一起使用中獲益（即，該商品或服務本身能夠明確區分）；以及

（2） 主體向客戶轉讓該商品或服務的承諾可與合同中的其他承諾區分開來（即，在基於相關合同進行考慮時該商品或服務可明確區分）。

28 關於第 27 段（1），如果商品或服務可以被使用、消耗或按

大於其殘值的金額出售，或者以其他產生經濟利益的方式持有，則客戶能夠從該商品或服務中獲益。對於某些商品或服務而言，客戶可以從單獨使用該商品或服務中獲益；而對於其他商品或服務而言，客戶則僅可通過將其與易於獲得的其他資源相結合使用才能獲益。易於獲得的資源是指（由主體或另一主體）單獨出售的商品或服務、或是客戶已從主體取得的（包括主體根據該合同已向客戶轉讓的商品或服務）或來自其他交易或事項的資源。多種因素均可提供證據證明客戶能夠從單獨使用商品或服務、或將其與易於獲得的其他資源一起使用中獲益。例如，主體經常單獨出售某項商品或服務這一事實可能表明客戶能夠從單獨使用該商品或服務、或將其與易於獲得的其他資源一起使用中獲益。

29 可能表明主體向客戶轉讓商品或服務的承諾可明確區分（根據第 27 段（2））的因素包括但不限於：

（1） 主體並未提供任何重大的服務以將該商品或服務與合同所承諾的其他商品或服務整合為一攬子商品或服務，該一攬子商品或服務代表客戶訂立合同所要求的組合產出。換言之，主體並未以該商品或服務作為投入以生產或交付客戶所要求的組合產出。

（2） 該商品或服務不會對合同所承諾的另一商品或服務作出重大修訂或定制。

（3） 該商品或服務並非高度依賴於合同所承諾的其他商品或服務或與其高度關聯。例如，客戶能夠決定不購買該商品或服務而不會顯著影響合同所承諾的其他商品或服務的事實可能表明該商品或服務並非高度依賴於其他已承諾的商品或服務或與其高度關聯。

30 如果已承諾的商品或服務不可明確區分，主體應當將該商品或服務與其他已承諾的商品或服務合併，直至其能夠識別出可明確區分的一組商品或服務為止。在某些情況下，這將導致主體將合同承諾

的所有商品或服務作為單一履約義務進行會計處理。

履行履約義務

31 主體應當在其通過向客戶轉讓已承諾的商品或服務（即，一項資產）來履行履約義務時（或履約過程中）確認收入。一項資產是在客戶獲得對該資產的控制時（或過程中）被轉讓的。

32 對於根據第 22 段至第 30 段所識別的每一項履約義務，主體應當在合同開始時確定其是在一段時間內履行履約義務（根據第 35 段至第 37 段）還是在某一時點履行履約義務（根據第 38 段）。如果主體並非在一段時間內履行履約義務，則履約義務是在某一時點履行。

33 商品和服務在其被取得及使用（許多服務屬於這種情況）時是資產（即使只是暫時性的）。對資產的控制是指能夠主導資產的使用並獲得資產幾乎所有剩餘利益的能力。控制包括防止其他主體主導資產的使用或獲得資產所產生利益的能力。資產的利益為可通過諸如下列多種方式直接或間接地獲取的潛在現金流量（現金流入或現金流出的減少）：

（1） 使用該資產以生產商品或提供服務（包括公共服務）；

（2） 使用該資產以提升其他資產的價值；

（3） 使用該資產以清償負債或減少費用；

（4） 出售或交換該資產；

（5） 將該資產作為貸款的抵押擔保品；以及

（6） 持有該資產。

34 在評價客戶是否取得對資產的控制時，主體應當考慮任何回購資產的協議（見附錄二應用指南第 64 段至第 76 段）。

在一段時間內履行的履約義務

35 如果符合下列標準之一，則主體是在一段時間內轉移對商品或服務的控制，從而在一段時間內履行履約義務及確認收入：

（1） 客戶在主體履約行為的同時取得及消耗主體履約所提供的利益（見附錄二應用指南第 3 段至第 4 段）；

（2） 主體的履約行為創造或改良了客戶在資產被創造或改良時就控制的資產（例如，在產品）（見附錄二應用指南第 5 段）；或者

（3） 主體的履約行為並未創造一項可被主體用於其他替代用途的資產（見第 36 段），並且主體具有就迄今為止已完成的履約部分獲得客戶付款的可執行權利（見第 37 段）。

36 如果合同限制主體不得輕易地將處於被創造或改良過程中的資產用於另一用途、或者主體受到實際限制從而無法輕易地將處於完工狀態的資產用於另一用途，則主體履約所創造的資產不可被主體用於替代用途。主體應當在合同開始時評估資產是否可用於替代用途。在合同開始後，除非經合同各方批准的合同的修訂導致履約義務發生實質性改變，否則主體不應更新關於資產替代用途的評估結果。附錄二應用指南第 6 段至第 8 段就評估一項資產是否可被主體用於替代用途提供了指引。

37 主體在根據第 35 段（3）評價其是否具有就迄今為止已完成的履約部分獲得客戶付款的可執行權利時，應當考慮合同條款及適用於該合同的所有法律。就迄今為止已完成的履約部分獲得客戶付款的權利無需是固定金額。然而，在合同存續期內的任何時點，若合同因主體未能按承諾履約之外的其他原因而由客戶或另一方終止，主體必須有權獲得至少能補償其迄今為止已完成的履約部分的金額。附錄二應用指南第 9 段至第 13 段就評估獲得客戶付款的權利是否存在和可

執行、以及主體獲得客戶付款的權利是否使主體有權就迄今為止已完成的履約部分獲得支付提供了指引。

在某一時點履行的履約義務

38 如果履約義務並非按照第35段至第37段在一段時間內履行，則主體是在某一時點履行履約義務。為確定客戶取得對已承諾資產的控制及主體履行履約義務的時點，主體應當考慮第31段至第34段關於控制的要求。此外，主體還應考慮控制轉移的指標，包括但不限於：

（1） 主體具有資產付款的現時權利——如果客戶具有現時義務就資產進行支付，這可能表明客戶已取得主導交易資產的使用並獲得其產生的幾乎所有剩餘利益的能力。

（2） 客戶已擁有資產的法定所有權——法定所有權可能顯示合同的哪一方具有主導資產的使用並獲得資產幾乎所有剩餘利益、或者使其他主體無法獲得這些利益的能力。因此，資產法定所有權的轉移可能表明客戶已取得對資產的控制。如果主體僅出於防止客戶不付款的原因而保留資產的法定所有權，主體的此類權利並不妨礙客戶取得對資產的控制。

（3） 主體已轉移了對資產的實物佔有——客戶對資產的實物佔有可能表明客戶已具有主導資產的使用並獲得資產幾乎所有剩餘利益、或者使其他主體無法獲得這些利益的能力。然而，對資產的實物佔有可能不一定等同於對資產的控制。例如，在某些回購協議及特定的委託代銷安排的情況下，主體控制的資產其實物可能由客戶或受託方持有。相反，在某些“開出帳單但代管商品”的安排下，主體可能會持有由客戶控制的資產。附錄二應用指南第64段至第76段、第77段至第78段及第79段至第82段分別就回購協議、委託代銷安排及“開出帳單但代管商品”安排的會計處理提供了指引。

（4） 客戶已承擔和擁有資產所有權上的重大風險和報酬——

向客戶轉移資產所有權上的重大風險和報酬可能表明客戶已取得主導資產的使用並獲得資產幾乎所有剩餘利益的能力。但是，在評價已承諾資產的所有權上的風險和報酬時，主體不應考慮導致產生除轉讓資產之履約義務外的單獨履約義務的風險。例如，主體可能已向客戶轉移了對資產的控制，但尚未履行提供涉及已轉讓資產的維護服務的額外履約義務。

（5） 客戶已驗收資產——客戶已驗收資產可能表明其已取得主導資產的使用並獲得資產幾乎所有剩餘利益的能力。在評價合同規定的客戶驗收條款對資產控制轉移時間的影響時，主體應考慮附錄二應用指南第 83 段至第 86 段中的指引。

計量履約義務的履約進度

39 對於每一項符合第 35 段至第 37 段規定的在一段時間內履行的履約義務，主體應當通過計量該履約義務的履約進度在一段時間內確認收入。計量履約進度旨在反映主體向客戶轉讓已承諾商品或服務的履約情況（即，主體履約義務的履行情況）。

40 主體應當採用單一的方法來計量每一項在一段時間內履行的履約義務的進度，並且主體應當將該方法一致地運用於相似情形下類似的履約義務。在每一報告期末，主體應當重新計量其在一段時間內履行的履約義務的進度。

進度的計量方法

41 計量進度的適當方法包括產出法和投入法。附錄二應用指南第 14 段至第 19 段就採用產出法和投入法計量主體履約義務的履約進度提供了指引。在確定計量進度的適當方法時，主體應當考慮其承諾向客戶轉讓的商品或服務的性質。

42 在應用進度的計量方法時，主體對履約進度的計量不應包括任何主體尚未向客戶轉移對其的控制的商品或服務。反之，主體對履約進度的計量應當包括主體在履行該履約義務時已向客戶轉移對其的控制的商品或服務。

43 若相關情況隨著時間的推移而發生變化，主體應當更新其對履約進度的計量以反映履約義務結果的任何變更。此類對主體履約進度計量的變更應按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》作為會計估計變更處理。

進度的合理計量

44 對於在一段時間內履行的履約義務，僅當主體能夠合理地計量該履約義務的履約進度時，主體才應確認收入。如果主體無法獲得應用計量進度的適當方法所需的可靠信息，則主體無法合理地計量履約義務的履約進度。

45 在某些情況下（例如，在合同的早期階段），主體可能無法合理地計量履約義務的結果，但主體預計能夠收回履行履約義務所發生的成本。在此類情況下，主體在能夠合理地計量履約義務的結果之前僅應以已發生的成本為限確認收入。

計　量

46 主體應當在履約義務履行完畢時（或履約過程中），將分攤至該履約義務的交易價格金額（不包括受第 56 段至第 58 段規定限制的可變對價估計值）確認為收入。

確定交易價格

47 主體應當考慮合同條款及其商業慣例以確定交易價格。交易

價格是指主體因向客戶轉讓已承諾的商品或服務而預計有權獲得的對價金額，不包括代第三方收取的金額（如，某些銷售稅）。與客戶之間的合同所承諾的對價可能包括固定金額、可變金額或兩者兼有。

48 客戶所承諾的對價的性質、時間和金額會影響對交易價格的估計。在確定交易價格時，主體應考慮下列所有事項的影響：

（1） 可變對價（見第 50 段至第 55 段和第 59 段）；

（2） 對可變對價估計的限制（見第 56 段至第 58 段）；

（3） 合同中存在的重大融資成分（見第 60 段至第 65 段）；

（4） 非現金對價（見第 66 段至第 69 段）；以及

（5） 應付給客戶的對價（見第 70 段至第 72 段）。

49 在確定交易價格時，主體應當假設商品或服務將根據現有合同按承諾轉讓給客戶，且合同將不會被撤銷、續期或修訂。

可變對價

50 如果合同所承諾的對價包括可變金額，主體應當估計其因向客戶轉讓已承諾的商品或服務而有權獲得的對價金額。

51 對價金額可能因折扣、回扣、退款、抵免、價格折讓、激勵措施、業績獎金、罰款或其他類似項目而改變。如果主體獲得對價的權利以某一未來事件的發生或不發生為條件，已承諾的對價也可能改變。例如，如果產品銷售附帶退貨權、或承諾在實現特定里程碑時將支付固定金額作為業績獎金，則對價金額即是可變的。

52 與客戶所承諾的對價相關的可變性可能已在合同中明確列示。除合同條款規定外，若存在下列情況之一，則已承諾的對價是可變的：

（1） 主體的商業慣例、已公佈的政策或特定聲明導致客戶形

成主體將接受低於合同指定價格的對價金額的有效預期（即，預計主體將提供價格折讓）。視司法管轄區、行業或客戶的不同，該要約可能被稱為折扣、回扣、退款或抵免。

（2） 其他事實和情況表明主體在與客戶訂立合同時的意圖為向客戶提供價格折讓。

53 主體應當使用下列方法之一估計可變對價的金額（具體取決於主體預計哪一種方法能更好地預測其有權獲得的對價金額）：

（1） 預期價值——預期價值是一系列可能發生的對價金額的概率加權金額的總和。如果主體擁有大量具有類似特徵的合同，則預期價值可能是可變對價金額的恰當估計。

（2） 最可能的金額——最可能的金額是一系列可能發生的對價金額中最可能發生的單一金額（即，合同最可能產生的單一結果）。如果合同僅有兩個可能結果（例如，主體能夠實現或未能實現業績獎金目標），則最可能的金額可能是可變對價金額的恰當估計。

54 在估計某項不確定性對主體有權獲得的可變對價金額的影響時，主體應當對整項合同一致地採用同一種方法。此外，主體應當考慮其可合理獲取的所有信息（歷史信息、當前信息和預測信息），並應當識別合理數量的可能發生的對價金額。主體用以估計可變對價金額的信息通常與主體管理層在投標及遞交建議書過程中及確定已承諾商品或服務的價格時所使用的信息類似。

退款負債

55 如果主體向客戶收取對價並預計將向該客戶返還部分或全部對價，主體應當確認一項退款負債。退款負債應按主體預計無權獲得的已收（或應收）對價金額（即，不包括在交易價格中的金額）計量。在每一報告期末，應當就具體情況發生的變化對退款負債（及交

易價格和合同負債的相應變動）進行更新。主體應當應用附錄二應用指南第 20 段至第 27 段中的指引對與附帶退貨權的銷售相關的退款負債進行會計處理。

對可變對價估計的限制

56 僅在與可變對價相關的不確定性之後被消除時已確認的累計收入金額極可能不會發生重大轉回的情況下，主體才應將根據第 53 段估計的部分或全部可變對價金額納入交易價格。

57 在評估與可變對價相關的不確定性一旦消除後已確認的累計收入金額是否極可能不會發生重大轉回時，主體應當同時考慮收入轉回的可能性和金額量級。可能增加收入轉回的可能性或轉回金額量級的因素包括但不限於下列各項：

（1） 對價金額極易受到超出主體影響範圍之外的因素影響。此類因素可能包括市場波動性、第三方的判斷或行動、天氣狀況，以及已承諾商品或服務較高的陳舊過時風險。

（2） 關於對價金額的不確定性預計在較長時期內均無法消除。

（3） 主體對類似類型合同的經驗（或其他證據）有限，或相關經驗（或其他證據）的預測價值有限。

（4） 主體在實務中對相似情形下的類似合同提供了較多不同程度的價格折讓或不同的付款條款和條件。

（5） 合同具有大量且分佈廣泛的可能發生的對價金額。

58 主體應當應用附錄二應用指南第 63 段對為取得知識產權許可證而承諾的基於銷售或使用的特許使用費形式的對價進行會計處理。

可變對價的重估

59 在每一報告期末，主體應當更新所估計的交易價格（包括更新其對可變對價的估計是否受到限制的評估），以如實反映報告期末存在的情況及報告期內情況的變化。主體應當根據第 87 段至第 90 段對交易價格的變動進行會計處理。

合同中存在的重大融資成分

60 如果合同各方（以明示或隱含的方式）商定的付款時間為客戶或主體提供涉及向客戶轉讓商品或服務的重大融資利益，則在確定交易價格時，主體應當就貨幣的時間價值影響對已承諾的對價金額作出調整。在這種情況下，合同包含重大融資成分。無論融資的承諾是在合同中明確列示或是隱含於合同各方商定的付款條款，重大融資成分均可能存在。

61 就重大融資成分調整已承諾的對價金額旨在使主體所確認的收入金額能夠反映若客戶在已承諾的商品或服務轉讓時（或過程中）對該商品或服務支付現金的話，客戶會支付的價格（即，現金售價）。在評估合同是否包含融資成分及該融資成分對合同而言是否重大時，主體應當考慮所有相關的事實和情況，包括考慮以下兩個方面：

（1） 已承諾的對價金額與已承諾商品或服務的現金售價之間的差額（如有）；以及

（2） 下列兩項的共同影響：

① 主體向客戶轉讓已承諾商品或服務與客戶就此類商品或服務進行支付之間的間隔期間的預計長度；以及

② 相關市場的現行利率。

62 儘管須根據第 61 段進行評估，如果存在下列任一因素，則與客戶之間的合同不包含重大融資成分：

（1） 客戶預先就商品或服務進行支付，且這些商品或服務的轉讓時間由客戶自行決定。

（2） 客戶所承諾的對價金額很大一部分是可變的，且對價的金額或時點是基於未來某一事件的發生或不發生，該事件幾乎不受客戶或主體控制（例如，如果對價是基於銷售的特許使用費）。

（3） 已承諾對價與商品或服務的現金售價（如第 61 段所述）之間的差額是由向客戶或主體提供融資以外的其他原因所致，且該兩項金額之間的差額與產生差額的原因相稱。例如，付款條款可能向主體或客戶提供保護以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部義務。

63 為便於實務操作，如果在合同開始時主體預計向客戶轉讓已承諾商品或服務與客戶就此類商品或服務進行支付之間的間隔期間為一年或更短期間，則主體無需就重大融資成分的影響調整已承諾的對價金額。

64 在就重大融資成分調整已承諾的對價金額時，為符合第 61 段所述的目標，主體應當使用主體與其客戶在合同開始時進行的單獨融資交易所反映的折現率。該折現率應反映合同中取得融資一方的信用特徵以及客戶或主體提供的擔保品或抵押，包括合同所轉讓的資產。主體可能能夠通過識別將已承諾對價的名義金額折現為商品或服務轉讓予客戶時（或過程中）客戶會支付的現金價格的利率來確定該折現率。在合同開始後，主體不應就利率或其他情況（如，客戶的信用風險評估結果）的變化更新折現率。

65 主體應當在綜合收益表中將融資影響（利息收入或利息費用）同客戶合同收入分開列報。僅在對與客戶之間的合同進行會計處理時確認了*合同資產*（或應收款）或者合同負債的情況下，才應確認利息

收入或利息費用。

非現金對價

66 為確定客戶承諾支付非現金形式對價的合同的交易價格，主體應當以公允價值計量非現金對價（或支付非現金對價的承諾）。

67 如果無法合理估計非現金對價的公允價值，主體應通過間接參照為獲取該對價而向客戶（或客戶類別）承諾的商品或服務的單獨售價來計量該對價。

68 非現金對價的公允價值可能因對價的形式而發生變動（例如，主體有權向客戶收取的股票價格的變動）。如果客戶承諾支付的非現金對價的公允價值因僅為對價形式之外的原因而發生變動（例如，公允價值可能因主體的履約行為而發生變動），主體應當應用第 56 段至第 58 段的要求。

69 如果客戶投入商品或服務（例如，材料、設備或人工）以協助主體履行合同，主體應當評估其是否取得了對此類投入商品或服務的控制。如是，則主體應當將這些投入的商品或服務作為從客戶收取的非現金對價進行會計處理。

應付給客戶的對價

70 應付給客戶的對價包括主體向客戶（或向客戶購買主體商品或服務的其他方）支付或預計支付的現金金額。應付給客戶的對價還包括可與欠主體（或向客戶購買主體商品或服務的其他方）的金額相抵扣的抵免或其他項目（例如，優惠券或兌換券）。主體應當將應付給客戶的對價作為交易價格（以及收入）的抵減處理，除非向客戶支付的款項是為了取得客戶向主體轉讓的可明確區分的商品或服務（如第 26 段至第 30 段所述）。如果應付給客戶的對價包括可變金額，主

體應當根據第 50 段至第 58 段對交易價格（包括評估可變對價的估計是否受到限制）進行估計。

71 如果應付給客戶的對價是對來自客戶的可明確區分的商品或服務進行的支付，則主體應當按其對向供應商進行的其他採購相同的方式對該商品或服務的購買進行會計處理。如果應付給客戶的對價金額超出主體從客戶取得的可明確區分的商品或服務的公允價值，則主體應當將該超出的部分作為交易價格的抵減處理。如果無法合理估計從客戶取得的商品或服務的公允價值，主體應當將應付給客戶的所有對價作為交易價格的抵減處理。

72 相應地，如果應付給客戶的對價是作為交易價格的抵減處理，主體應當在以下兩者中較晚發生的事件發生時（或過程中）收入的減少：

（1） 主體確認向客戶轉讓相關商品或服務的收入；以及

（2） 主體支付或承諾支付對價（即使支付取決於未來事件）。該承諾可能隱含於主體的商業慣例之中。

將交易價格分攤至履約義務

73 **分攤交易價格旨在使主體能夠按反映主體因向客戶轉讓已承諾的商品或服務而預計有權獲得之對價金額的金額將交易價格分攤至每一項履約義務（或可明確區分的商品或服務）。**

74 為實現這一分攤目標，主體應按照第 76 段至第 80 段基於單獨售價的相對比例將交易價格分攤至在合同中識別的每一項履約義務；但第 81 段至第 83 段（關於分攤折扣）及第 84 段至第 86 段（關於分攤包含可變金額的對價）所規範的情況除外。

75 第 76 段至第 86 段的規定不適用於合同僅包含一項履約義務

的情況。但是，如果主體承諾轉讓按照第 22 段（2）識別為單一履約義務的一系列可明確區分的商品或服務且承諾的對價包含可變金額，則第 84 段至第 86 段可能適用。

基於單獨售價進行分攤

76 為基於單獨售價的相對比例將交易價格分攤至每一項履約義務，主體應在合同開始時確定合同內每一項履約義務所涉及的可明確區分的商品或服務的單獨售價，並按照此類單獨售價的比例分攤交易價格。

77 單獨售價是指主體向客戶單獨出售一項已承諾的商品或服務的價格。單獨售價的最佳證據是主體在相似情形下向類似客戶單獨出售一項商品或服務時該商品或服務的可觀察價格。商品或服務的合同價格或標價可能是（但不應假定為）該商品或服務的單獨售價。

78 如果單獨售價無法直接觀察到，主體應當採用能夠使交易價格的分攤符合第 73 段所述的分攤目標的金額來估計單獨售價。在估計單獨售價時，主體應考慮其可合理獲得的所有信息（包括市場狀況、主體特定因素、以及有關客戶或客戶類別的信息）。同時，主體應最大限度地使用可觀察的輸入值並對相似情形一致地應用估計方法。

79 用於估計商品或服務的單獨售價的適當方法包括但不限於：

（1） 經調整的市場評估法——主體可評價其出售商品或服務的市場，並對該市場中客戶願意為此類商品或服務支付的價格作出估計。該方法還可能包括參照主體競爭對手的類似商品或服務的價格，並對此類價格作出必要調整以反映主體的成本及毛利。

（2） 預計成本加毛利法——主體可預測其因履行履約義務而

預計發生的成本，再加上該商品或服務的適當毛利。

（3） 餘值法——主體可通過參照交易價格總額減去合同所承諾的其他商品或服務的可觀察單獨售價總和後的餘額來估計相關的單獨售價。但是，根據第 78 段，主體僅在滿足下列標準之一時才可採用餘值法估計商品或服務的單獨售價：

①主體（在同一時間或接近同一時間）以差異範圍較大的金額向不同客戶出售同一種商品或服務（即，售價的可變程度極高，因為無法從以往的交易或其他可觀察的證據中辨別出具有代表性的單獨售價）；或者

②主體尚未對該商品或服務進行定價，且該商品或服務之前未曾單獨出售過（即，售價尚不確定）。

80 如果合同中兩項或以上的商品或服務具有可變程度極高或不確定的單獨售價，則可能需要結合採用多種方法來估計合同所承諾的商品或服務的單獨售價。例如，主體可能採用餘值法來估計此類單獨售價可變程度極高或不確定的已承諾商品或服務的單獨售價總和，然後再採用其他方法來估計按餘值法確定的該單獨售價總和估計值所涉及的個別商品或服務的單獨售價。如果主體結合採用多種方法來估計合同所承諾的每一項商品或服務的單獨售價，主體應當評價按此類單獨售價估計值分攤交易價格的做法是否符合第 73 段所述的分攤目標以及第 78 段中關於估計單獨售價的要求。

分攤折扣

81 如果合同所承諾的商品或服務的單獨售價之和超過合同所承諾的對價，則客戶因購買一攬子商品或服務而取得了一項折扣。除非主體有第 82 段所述的可觀察證據，其表明全部折扣僅與合同中的一項或多項（而非全部）履約義務相關，否則主體應將該折扣按比例

分攤至合同中的所有履約義務。導致在這種情況下按比例分攤折扣的原因在於，主體需基於相關可明確區分的商品或服務單獨售價的相對比例將交易價格分攤至每一項履約義務。

82 如果符合下列所有標準，則主體應將折扣全部分攤至合同中的一項或多項（而非全部）履約義務：

（1） 主體經常單獨出售合同中每一項可明確區分的商品或服務（或每項可明確區分的一攬子商品或服務）；

（2） 主體也經常將其中部分可明確區分的商品或服務作為一攬子商品或服務單獨出售，其售價相對於該一攬子商品或服務中各項商品或服務的單獨售價而言是一個折扣價；以及

（3） 第 82 段（2）所述的歸屬於每項一攬子商品或服務的折扣與合同中的折扣基本相同，且針對每項一攬子商品或服務中的商品或服務所作的分析就合同的全部折扣歸屬於哪一項（或哪幾項）履約義務提供了可觀察的證據。

83 如果主體按照第 82 段將折扣全部分攤至合同中的一項或多項履約義務，則主體應當在根據第 79 段（3）採用餘值法估計商品或服務的單獨售價之前分攤該折扣。

分攤可變對價

84 合同所承諾的可變對價可能歸屬於整項合同或者合同的特定部分，例如以下任一項：

（1） 合同中的一項或多項（而非全部）履約義務（例如，是否獲得獎金可能取決於主體是否在指定時期內轉讓某項已承諾的商品或服務）；或者

（2） 在構成第 22 段（2）所述的單一履約義務的一部分的一系列可明確區分的商品或服務中，已承諾的一項或多項（而非全部）

可明確區分的商品或服務（例如，為期兩年的保潔服務合同承諾第二年的對價將根據指定的通貨膨脹指數變動而提高）。

85 如果同時滿足下列兩項條件，則主體應將可變金額（及該金額的後續變動）全部分攤至一項履約義務或構成第 22 段（2）所述的單一履約義務的一部分的一項可明確區分的商品或服務：

（1） 有關可變付款額的條款專門針對主體為履行該履約義務或轉讓該可明確區分的商品或服務所作的努力（或履行該履約義務或轉讓該可明確區分的商品或服務所導致的特定結果）；以及

（2） 在考慮合同中的全部履約義務及付款條款後，主體認為將對價的可變金額全部分攤至該履約義務或可明確區分的商品或服務符合第 73 段所述的分攤目標。

86 主體應當應用第 73 段至第 83 段的分攤要求來分攤不滿足第 85 段所述標準的剩餘交易價格金額。

交易價格的變動

87 在合同開始後，交易價格可能因各種原因而發生變動，這些原因包括不確定事項的消除或導致主體預計因交付已承諾商品或服務而有權獲得的對價金額改變的環境的其他變化。

88 主體應當運用在合同開始時所採用的基礎將交易價格的後續變動分攤至合同中的履約義務。因此，主體不應重新分攤交易價格以反映單獨售價在合同開始後的變動。在交易價格發生變動的期間，分攤至已履行的履約義務的金額應確認為收入或收入的減少。

89 僅在滿足第 85 段中的分攤可變對價的標準時，主體才應將交易價格變動全部分攤至一項或多項（而非全部）履約義務或構成第 22 段（2）所述的單一履約義務的一部分的一系列商品或服務中可明

確區分的已承諾商品或服務。

90 主體應按照第 18 段至第 21 段對合同的修訂所導致的交易價格變動進行會計處理。但是，對於合同修訂後發生的交易價格變動，主體應當應用第 87 段至第 89 段的規定，採用下列方式中更為適用的一種來分攤交易價格的變動：

（1） 如果交易價格變動歸屬於合同修訂前已承諾的可變對價金額，並且合同的修訂按照第 21 段（1）進行會計處理，則主體應將交易價格的變動分攤至合同修訂前已識別的合同中的履約義務。

（2） 在合同的修訂依據第 20 段不作為單獨合同進行會計處理的所有其他情況下，主體應將交易價格的變動分攤至修訂後的合同中的履約義務（即，合同修訂時全部或部分未履行的履約義務）。

合同成本

取得合同的增量成本

91 **如果主體預計將收回取得與客戶之間的合同的增量成本，則主體應將這些成本確認為一項資產。**

92 取得合同的增量成本是主體為取得與客戶之間的合同而發生的、若未取得合同則不會發生的成本（例如，銷售佣金）。

93 無論是否取得合同均會發生的取得合同的成本應在發生時確認為費用，除非無論是否取得合同此類成本均已明確是可向客戶收取的。

94 為便於實務操作，如果本應確認的資產的攤銷期為一年或更短期間，則主體可將取得合同的增量成本在發生時確認為費用。

履行合同的成本

95 如果已發生的履行與客戶之間的合同的成本不屬於其他準則（例如，《國際會計準則第 2 號——存貨》、《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》及《國際會計準則第 38 號——無形資產》）的範圍，主體應在因履行合同而發生的成本符合下列所有標準的情況下，將該成本確認為一項資產：

（1） 該成本與一項合同或主體能夠明確識別的預期合同直接相關（例如，與現有合同續約後將提供的服務相關的成本，或者尚未獲得批准的特定合同下擬轉讓資產的設計成本）；

（2） 該成本產生或改良了主體將在未來用於履行（或持續履行）履約義務的資源；以及

（3） 該成本預計可收回。

96 對於已發生的屬於其他準則範圍的履行與客戶之間的合同的成本，主體應當按照其他準則對這些成本進行會計處理。

97 與合同（或特定預期合同）直接相關的成本包括以下任一項：

（1） 直接人工（例如，直接向客戶提供已承諾服務的員工的工資和薪金）；

（2） 直接材料（例如，向客戶提供已承諾服務時使用的物料）；

（3） 與合同或合同活動直接相關的成本（例如，合同管理和監督成本、履行合同時使用的工具及設備的保險和折舊）的分攤；

（4） 合同明確規定可向客戶收取的成本；以及

（5） 僅因主體訂立合同而發生的其他成本（例如，向分包商支付的款項）。

98 主體應在下列成本發生時將其確認為費用：

（1） 一般管理費用（除非合同明確規定該成本可向客戶收取，在這種情況下，主體應當根據第 97 段評價該成本）；

（2） 為履行合同而發生的並未反映在合同價款中的浪費的材料、人工或其他資源的成本；

（3） 與已經履行（或部分履行）的合同中的履約義務相關的成本（即，與過往履約相關的成本）；以及

（4） 主體無法區分其是與未履行的履約義務相關還是與已履行（或部分履行）的履約義務相關的成本。

攤銷和減值

99 根據第 91 段或第 95 段確認的資產應當按照與該資產的相關商品或服務向客戶的轉讓相一致的系統化基礎進行攤銷。此類資產可能與特定預期合同（如第 95 段（1）所述）下擬轉讓的商品或服務有關。

100 主體應當對攤銷作出更新，以反映主體向客戶轉讓與該資產相關的商品或服務的預計時間的重大變動。此類變動應根據《國際會計準則第 8 號》作為會計估計變更處理。

101 如果根據第 91 段或第 95 段確認的資產帳面金額超過下述金額，則主體應當在損益中確認一項減值損失：

（1） 主體因交付與該資產相關的商品或服務而預計收取的剩餘對價金額；減去

（2） 與提供此類商品或服務直接相關且未確認為費用的成本（見第 97 段）。

102 在應用第 101 段確定主體預計收取的對價金額時，主體應當使用確定交易價格的原則（第 56 段至第 58 段關於可變對價估計限

制的要求除外），並調整該金額以反映客戶信用風險的影響。

103 在就根據第 91 段或第 95 段確認的資產確認一項減值損失之前，主體應當首先確認根據其他準則（例如，《國際會計準則第 2 號》、《國際會計準則第 16 號》及《國際會計準則第 38 號》）確認的合同相關資產的減值損失。在應用第 101 段所述的減值測試後，主體應當將由此得出的根據第 91 段或第 95 段確認的資產的新的帳面金額納入其所屬的現金產出單元的帳面金額，以便對該現金產出單元應用《國際會計準則第 36 號——資產減值》。

104 如果導致發生減值的狀況不再存在或已得到改善，主體應將之前根據第 101 段確認的部分或全部減值損失予以轉回並計入損益。資產帳面金額的增加額不應超過之前若未確認減值損失的話本應確認的（扣除攤銷後的）金額。

列報

105 如果合同其中一方已履約，主體應當視主體履約與客戶付款之間的關係在財務狀況表中將該合同作為合同資產或合同負債列報。主體應當將獲得對價的無條件權利作為應收款單獨列報。

106 如果客戶支付了對價或主體獲得對價金額的權利是無條件的（即，是一項應收款），在主體向客戶轉讓商品或服務之前，主體應當在對方付款或付款到期時（以兩者中的較早者為準）將合同列報為合同負債。合同負債是指主體就其已向客戶收取的對價（或應收對價金額）而向客戶轉讓商品或服務的義務。

107 如果主體在客戶支付對價或付款到期前已通過向客戶轉讓商品或服務而履約，則主體應當將該合同列報為合同資產（不包括作

為應收款列報的金額）。合同資產是指主體因向客戶轉讓商品或服務而獲得對價的權利。主體應當根據《國際財務報告準則第 9 號》評估合同資產的減值。合同資產的減值應當採用與屬於《國際財務報告準則第 9 號》範圍的金融資產相同的基礎進行計量、列報和披露（另見第 113 段（2））。

108 應收款是主體獲得對價的無條件權利。僅當對價支付前所需的時間流逝到期時，獲得對價的權利才是無條件的。例如，如果主體擁有獲得付款的當前權利，即使該金額在未來可能會返還，主體仍應當確認一項應收款。主體應當根據《國際財務報告準則第 9 號》對應收款進行會計處理。在對與客戶之間的合同產生的應收款進行初始確認時，根據《國際財務報告準則第 9 號》計量的應收款金額與已確認的相應收入金額之間的差額應作為費用（例如，減值損失）列報。

109 本準則使用術語“合同資產”及“合同負債”，但並不禁止主體在財務狀況表中對這些項目使用其他描述。如果主體對合同資產使用其他描述，主體應當向財務報表使用者提供區分應收款與合同資產的充分信息。

披露

110 披露要求旨在確保主體披露充分的信息，以使財務報表使用者能夠了解客戶合同收入及現金流量的性質、金額、時間和不確定性。為實現這一目標，主體應當披露關於下列各項的定性和定量信息：

（1） 主體與客戶之間的合同（見第 113 段至第 122 段）；

（2） 對此類合同應用本準則時所作的重大判斷和判斷的變更（見第 123 段至第 126 段）；及

（3） 根據第 91 段或第 95 段就取得或履行與客戶之間的合同的成本所確認的資產（見第 127 段至第 128 段）。

111 主體應當考慮為實現披露目標所必需的詳盡程度，以及對於各項要求的強調程度。主體應當對披露進行匯總或分解，以避免有用的信息因包括了大量不重要的細節或將具有實質性不同特徵的項目予以匯總而變得模糊。

112 如果主體已按照其他國際財務報告準則提供了某項信息，則無需按照本準則披露該信息。

客戶合同

113 主體應當披露報告期間內的下列所有金額，除非這些金額已按照其他國際財務報告準則在綜合收益表中單獨列報：

（1） 已確認的客戶合同收入，該收入的披露應當與主體的其他收入來源區分開來；以及

（2） 已就主體的客戶合同產生的任何應收款或合同資產（按照《國際財務報告準則第 9 號》）確認的減值損失，該減值損失的披露應當與源自其他合同的減值損失區分開來。

收入的分解

114 主體應當將已確認的客戶合同收入按不同類別進行分解，這些類別應反映經濟因素如何影響收入及現金流量的性質、金額、時間和不確定性。在選擇用以分解收入的類別時，主體應當應用附錄二應用指南第 87 段至第 89 段的指引。

115 此外，如果主體適用《國際財務報告準則第 8 號——經營分部》，主體應當披露足夠信息，使得財務報告使用者能夠了解（按照第 114 段）披露的收入分解信息與就每一報告分部所披露的收入信

息之間的關係。

合同餘額

116 主體應當披露下列各項內容：

（1） 與客戶之間的合同產生的應收款、合同資產和合同負債的期初餘額與期末餘額（若尚未單獨列報或披露）；

（2） 在報告期內確認的包括在期初合同負債餘額中的收入；以及

（3） 在報告期內確認的源自前期已履行（或部分履行）的履約義務的收入（例如，交易價格的變動）。

117 主體應當說明其履行履約義務的時間（見第 119 段（1））與通常的付款時間（見第 119 段（2））之間的關聯，以及此類因素對合同資產和合同負債餘額的影響。該說明可使用定性信息。

118 主體應當說明合同資產和合同負債餘額在報告期內發生的重大變動。該說明應包括定性和定量信息。主體合同資產和合同負債餘額變動的例子包括下列任一項：

（1） 因企業合併而發生的變動；

（2） 影響相應合同資產或合同有負債的對收入的累計追加調整，包括因履約進度計量結果的變化、交易價格估計值的變動（包括關於可變對價估計是否受到限制的評估結果的任何變更）、或合同的修訂所導致的調整；

（3） 合同資產的減值；

（4） 取得對價的權利成為無條件權利（即，導致合同資產重分類為應收款）的時間安排變動；以及

（5） 履行履約義務（即，確認與合同負債相關的收入）的時間安排變動。

履約義務

119 主體應當披露關於其在與客戶之間的合同中的履約義務的信息，包括描述對下列各項的描述：

（1） 主體通常於何時履行其履約義務（例如，在發貨時、交貨時、在提供服務過程中或在服務完成時），包括在“開出帳單但代管商品”安排中履約義務何時得到履行；

（2） 重大付款條款（例如，付款通常何時到期、合同是否包含重大融資成分、對價金額是否為可變金額、及對可變對價的估計是否通常根據第 56 段至第 58 段受到限制）；

（3） 主體已承諾轉讓的商品或服務的性質，著重強調為另一方安排轉讓商品或服務的任一履約義務（即，若主體擔任代理人）；

（4） 退貨、退款的義務及其他類似義務；以及

（5） 質保的類型及相關義務。

分攤至剩餘履約義務的交易價格

120 主體應當披露關於其剩餘履約義務的下列信息：

（1） 在報告期末分攤至未履行（或部分未履行的）剩餘履約義務的總交易價格；以及

（2） 關於主體預計按照第 120 段（1）的要求所披露的金額將何時確認為收入的說明，主體應以下列兩種方式之一提供這一披露：

①使用最適合於反映剩餘履約義務存續期的時間段提供定量信息；或者

②使用定性信息。

121 為便於實務操作，若符合下列兩個條件之一，則主體無需披露第 120 段所要求的關於履約義務的信息：

（1） 該履約義務是初始預計存續期為一年或更短的合同的一

部分；或者

（2） 主體按照附錄二應用指南第 16 段確認履行履約義務所產生的收入。

122 主體應當提供定性信息以說明其是否採用了第 121 段所述的便於實務操作的方法，以及是否有任何與客戶之間的合同的對價未納入交易價格，從而未納入按照第 120 段所披露的信息之中。例如，交易價格的估計值不包括受限制的可變對價的估計金額（見第 56 段至第 58 段）。

應用本準則時所作的重大判斷

123 主體應當披露在應用本準則時所作的顯著影響其確定客戶合同收入的金額和時間的判斷和此類判斷的變更。特別是，主體應當說明在確定下列兩項時所運用的判斷和判斷的變更：

（1） 履行履約義務的時間（見第 124 段至第 125 段）；以及

（2） 交易價格及分攤至履約義務的金額（見第 126 段）。

確定履行履約義務的時間

124 對於主體在一段時間內履行的履約義務，主體應當披露下列兩項：

（1） 用於確認收入的方法（例如，描述所採用的產出法或投入法、及如何運用該方法）；以及

（2） 關於所採用的方法為何能夠如實反映轉讓商品或服務的說明。

125 對於在某一時點履行的履約義務，主體應當披露在評價客戶何時取得對已承諾商品或服務的控制時所運用的重大判斷。

確定交易價格及分攤至履約義務的金額

126 主體應當披露關於對下列各項所採用的方法、輸入值和假設的信息：

（1） 確定交易價格，包括但不限於估計可變對價、就貨幣的時間價值影響調整對價、及計量非現金對價；

（2） 評估可變對價的估計是否受到限制；

（3） 分攤交易價格，包括估計已承諾商品或服務的單獨售價，及將折扣和可變對價分攤至合同的特定部分（如適用）；以及

（4） 計量退貨、退款的義務及其他類似義務。

就取得或履行與客戶之間的合同的成本所確認的資產

127 主體應當披露下列兩項：

（1） 在確定為取得或履行與客戶之間的合同而發生的成本金額時所運用的判斷（根據第 91 段或第 95 段）；以及

（2） 用於確定每一報告期間攤銷額的方法。

128 主體應當披露下列各項內容：

（1） 按資產的主要類別（例如，取得與客戶之間的合同的成本、合同訂立前成本及準備活動成本）披露就取得或履行與客戶之間的合同的成本所確認的資產（根據第 91 段或第 95 段）的期末餘額；以及

（2） 報告期內已確認的攤銷及任何減值損失的金額。

便於實務操作的方法

129 如果主體選擇採用第 63 段（關於存在重大融資成分）或第 94 段（關於取得合同的增量成本）所述的便於實務操作的方法，主體應當披露這一事實。

附錄

附錄一　術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

合同	合同是指雙方或多方之間達成的確立可執行權利和義務的協議。
合同資產	主體因向客戶轉讓商品或服務而獲得對價的權利，且該權利取決於除時間流逝之外的因素（如，主體的未來履約）。
合同負債	主體就其已向客戶收取的對價（或應收金額）而向客戶轉讓商品或服務的義務。
客戶	與主體訂立合同以其取得作為主體正常經營活動的產出的商品或服務並支付對價的一方。
收益	會計期間內經濟利益的增加，其形式體現為導致權益增加的資產的流入、改良或者負債的減少，但與權益參與者出資相關的除外。
履約義務	與客戶之間的合同中對向客戶轉移以下兩項之一的承諾： （1） 可明確區分的商品或服務（或一攬子商品或服務）；或者 （2） 實質上相同並且按相同模式向客戶轉讓的一系列可明確區分的商品或服務。
收入	主體在正常經營活動過程中產生的收益。

（商品或服務的）單獨售價	主體向客戶單獨出售一項已承諾的商品或服務的價格。
（與客戶之間的合同的）交易價格	主體因向客戶轉讓已承諾的商品或服務而預計有權獲得的對價金額，不包括代第三方收取的金額。

附錄二　應用指南

本附錄是本準則的組成部分。它規範了第1段至第129段的應用，與本準則的其他部分具有同等效力。

1 本應用指南按以下類別編排：

（1） 在一段時間內履行的履約義務（附錄二應用指南第 2 段至第 13 段）；

（2） 計量履約義務的履約進度的方法（附錄二應用指南第 14 段至第 19 段）；

（3） 附帶退貨權的銷售（附錄二應用指南第 20 段至第 27 段）；

（4） 質保（附錄二應用指南第 28 段至第 33 段）；

（5） 對於當事人與代理人的考慮（附錄二應用指南第 34 段至第 38 段）；

（6） 客戶對額外商品或服務的選擇權（附錄二應用指南第 39 段至第 43 段）；

（7） 客戶未行使的權利（附錄二應用指南第 44 段至第 47 段）；

（8） 不可返還的預付費用（及某些相關成本）（附錄二應用指南第 48 段至第 51 段）；

（9） 許可證（附錄二應用指南第 52 段至第 63 段）；

（10）回購協議（附錄二應用指南第 64 段至第 76 段）；

（11）委託代銷安排（附錄二應用指南第 77 段至第 78 段）；

（12）“開出帳單但代管商品”的安排（附錄二應用指南第 79 段至第 82 段）；

（13）客戶驗收（附錄二應用指南第 83 段至第 86 段）；以及

（14）分解後的收入的披露（附錄二應用指南第 87 段至第 89 段）。

在一段時間內履行的履約義務

2 根據第 35 段，如果符合下列標準之一，則履約義務是在一段時間內履行：

（1） 客戶在主體履約的同時取得及消耗主體履約所提供的利益（見附錄二應用指南第 3 段至第 4 段）；

（2） 主體的履約創造或改良了客戶在資產被創造或改良時就控制的資產（例如，在產品）（見附錄二應用指南第 5 段）；或者

（3） 主體的履約並未創造一項可被主體用於替代用途的資產（見附錄二應用指南第 6 段至第 8 段），並且主體具有就迄今為止已完成的履約部分獲得客戶付款的可執行權利（見第附錄二應用指南第 9 段至第 13 段）。

同時取得及消耗主體履約行為的利益（第35段（1））

3 對於某些類型的履約義務，評估客戶是否在主體履約時取得主體履約行為的利益並在取得利益的同時消耗這些利益是較為直觀的。相關例子包括常規或經常性服務（如，保潔服務），在此類服務中較容易確定客戶取得並同時消耗主體履約的利益。

4 對於其他類型的履約義務，主體可能無法輕易地確定客戶是否在主體履約的同時取得及消耗主體履約行為產生的利益。在此類情況下，如果主體確定另一主體在向客戶履行剩餘的履約義務時無需在實質上重新執行主體迄今為止已完成的工作，則履約義務是在一段時間內履行。在確定另一主體是否無需在實質上重新執行主體迄今為止已完成的工作時，主體應當作出以下兩項假設：

（1） 不考慮可能會使主體無法向另一主體轉移剩餘履約義務的潛在合同限制或實際限制；以及

（2） 假定履行剩餘履約義務的另一主體將不會享有主體現時

控制且如果履約義務轉移給另一主體後仍將保持控制的資產的利益。

客戶在資產被創造或改良時就控制的資產（第35段（2））

5 在根據第 35 段（2）確定客戶在資產被創造或改良時是否控制資產時，主體應當應用第 31 段至第 34 段及第 38 段中關於控制的要求。被創造或改良的資產（例如，在建資產）可以是有形資產，也可以是無形資產。

主體的履約行為並未創造一項可用於替代用途的資產（第35段（3））

6 在根據第 36 段評估資產是否可被主體用於替代用途時，主體應當考慮對主體能否輕易將資產用於另一用途（如，向另一客戶出售該資產）的合同限制及實際限制的影響。在評估主體能否輕易將資產用於另一用途時，與客戶之間的合同被終止的可能性並非相關考慮因素。

7 約束主體將資產用於另一用途的能力的合同限制，對於導致資產不可被主體用於替代用途，必須是實質性的。如果在主體試圖將資產用於另一用途時，客戶可以行使其對已承諾資產的權利，合同限制就是實質性的。與此相反，某些情況下合同限制不具有實質性，例如一項資產很大程度上可與其他資產相互替換，主體可以在不違反合同且不發生原本不會發生的與該合同相關的重大成本的情況下，向另一客戶轉讓該資產。

8 如果主體將資產用於另一用途將發生重大經濟損失，則主體將該資產用於另一用途的能力受到實際限制。產生重大經濟損失可能因主體資產發生重大返工成本，或只能在承擔重大損失的情況下出售

資產。例如，如果資產的設計規格符合某一客戶的獨特要求或資產位於偏遠地區，則主體將該資產用於另一用途將受到實際限制。

就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利（第35段（3））

9 根據第 37 段，如果主體在客戶或另一方因並非主體未能按承諾履約之外的其他原因終止合同的情況下，有權獲得至少補償其迄今為止已完成的履約部分的金額，則主體具有就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利。補償主體迄今為止已完成的履約部分的金額應接近於迄今為止已轉讓的商品或服務的售價（例如，主體能夠收回在履行履約義務時已發生的成本加上合理的毛利），而不是僅就合同終止後主體可能發生的利潤損失作出補償。補償的合理毛利無需與若合同按承諾履行的預計毛利相等，但是，主體應當有權獲得下列兩個金額之一的補償：

（1） 合理反映主體在客戶（或另一方）終止合同前的合同履約程度的合同預計毛利的比例份額；或者

（2） 在特定合同的毛利高於主體通常從類似合同獲得的回報的情況下，主體類似合同的資本成本的合理回報（或主體類似合同通常的經營毛利）。

10 主體就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利無需是獲得付款的現時無條件權利。在許多情況下，僅當在議定的里程碑或履約義務全面得到履行後，主體才具有獲得付款的無條件權利。在評估主體是否具有就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利時，主體應當考慮若合同因主體未能按承諾履約之外的其他原因在完成前終止，其是否具有索取或保留對迄今為止已完成的履約部分的付款的可執行權利。

11 某些合同規定，客戶僅在合同存續期的指定時間有權終止合

同，或者客戶可能無權終止合同。如果客戶在其無權終止合同時終止了合同（包括客戶未能按承諾履行其義務），該合同（或其他法律）可能賦予主體繼續向客戶轉讓已承諾的商品或服務並要求客戶支付已承諾的商品或服務交換對價的權利。在這種情況下，主體具有就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利，因為主體有權利繼續依照合同履行其義務並要求客戶履行相應義務（包括支付已承諾的對價）。

12 在評估就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利是否存在和是否可執行時，主體應當考慮合同條款以及可補充或凌駕於這些合同條款的法規或法律先例。這包括評估下列事項：

（1） 法規、行政慣例或法律先例是否賦予主體就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利，即使與客戶之間的合同並未列明這一權利；

（2） 相關的法律先例是否表明類似合同中就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的類似權利沒有法律約束力；或者

（3） 主體選擇不執行獲得付款權利的商業慣例是否導致在當前法律環境下該權利無法執行。然而，儘管主體可能選擇放棄其在類似合同中獲得付款的權利，但如果在與客戶之間的合同中，主體就迄今為止的履約部分獲得付款的權利仍然是可執行的，則主體仍具有獲得付款的權利。

13 合同列明的付款進度表不一定能夠表明主體具有就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的可執行權利。儘管合同的付款進度表列示了客戶應支付對價的時間和金額，但付款進度表不一定能夠提供主體具有就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利的證據。其原因例如，合同可能會明確規定向客戶收取的對價可因主體未能按合同承諾履約之外的其他原因而予以返還。

計量履約義務的履約進度的方法

14 可用於計量第 35 段至第 37 段規定的主體在一段時間內履行的履約義務的履約進度的方法包括：

（1） 產出法（見附錄二應用指南第 15 段至第 17 段）；以及

（2） 投入法（見附錄二應用指南第 18 段至第 19 段）。

產出法

15 產出法，是以對迄今為止已轉讓的商品或服務，相對於合同剩餘的已承諾商品或服務對於客戶的價值的直接計量結果為基礎，確認收入。產出法包括諸如：測量迄今為止已完成的履約行為，評估已實現的結果、已達到的里程碑、流逝的時間及已生產或已交付的商品或服務單位。在評價是否運用產出法計量履約進度時，主體應當考慮所選擇的產出能否如實反映主體履約義務的履約進度。如果所選擇的產出無法計量某些控制權已轉移給客戶的商品或服務，則產出法不能提供對主體履約情況的如實反映。例如，如果在報告期末受客戶控制的主體履約形成的在產品或產成品未包括在產出的計量中，則基於已生產單位或已交付單位的產出法無法如實反映主體對履約義務的履行。

16 為便於實務操作，如果主體有權從客戶獲得的對價金額與迄今為止主體已完成的履約行為對於客戶的價值直接相對應（例如，主體對提供的每小時服務收取固定金額的服務合同），則主體可按其有權開具發票的金額確認收入。

17 產出法的不足之處在於，用於計量進度的產出可能無法直接觀察到，以及主體取得運用產出法所必需的信息的成本可能過大。因此，可能有必要運用投入法。

投入法

18 投入法，是以主體履行履約義務所作的工作或投入（例如，消耗的資源、花費的工時數、發生的成本、流逝的時間或使用的機器運轉時數）相對於履行履約義務的預計總投入為基礎，確認收入。如果主體的工作或投入在履約期間內平均消耗，則主體按直線法確認收入可能是恰當的。

19 投入法的缺點在於，主體的投入與向客戶轉移對商品或服務的控制之間可能不存在直接關係。因此，主體應當根據第 39 段所述的計量履約進度的目標，將投入於未反映主體向客戶轉移商品或服務控制權履約情況的部分的影響排除在投入法之外。例如，在運用以成本為基礎的投入法時，在下列情況下可能需要對履約進度的計量作出調整：

（1） 已發生的成本無助於推進主體履行履約義務的進度。例如，主體不會以未在合同價格中反映的因主體履約中明顯的低效率而發生的成本（例如，未預期的為履行履約義務而發生，浪費的材料、人工或其他資源的成本金額）為基礎確認收入。

（2） 已發生的成本與主體履行履約義務的進度不成比例。在這種情況下，對主體履約的最佳反映可能是調整投入法，僅以已發生的成本為限確認收入。例如，如果主體在合同開始時預計將滿足下列所有條件，則如實反映主體履約情況的方式可能是按履行履約義務所使用的商品成本的金額確認收入：

① 該商品不可明確區分；

② 預計客戶在取得與該商品相關的服務之前很早既已獲得對該商品的控制；

③ 已轉移的該商品的成本相對於完全履行履約義務的預計總成本而言是重大的；以及

④ 主體自第三方採購了商品，並且未深入參與該商品的設計和製造(但根據附錄二應用指南第 34 段至第 38 段，主體作為當事人)。

附帶退貨權的銷售

20 在某些合同中，主體在向客戶轉移對產品控制的同時還賦予客戶基於各類原因（如，對產品不滿意）退回產品及取得以下各項的任一組合的權利：

（1） 全部或部分返還已支付的對價；

（2） 可與已欠或將欠主體的金額相抵扣的抵免；以及

（3） 換取另一產品。

21 為對轉讓附帶退貨權的產品（以及某些可予退款的服務）進行會計處理，主體應當確認下列各項：

（1） 按照主體預計有權獲得的對價金額，確認轉讓產品所形成的收入（因此，對於預計退回的產品不會確認收入）；

（2） 確認一項退款負債；以及

（3） 就結算退款負債時向客戶收回產品的權利確認一項資產（並相應調整銷售成本）。

22 主體在退貨期內隨時準備接受所退回產品的承諾，不應作為提供退款的義務之外的履約義務進行會計處理。

23 主體應當應用第 47 段至第 72 段的要求（包括第 56 段至第 58 段中針對可變對價估計限制的規定），來確定主體預計有權獲得的對價金額（即，不包括預計退回的產品）。對於主體預計其無權獲得的已收（或應收）金額，主體在向客戶轉讓產品時不應當確認收入，而是應當將此類已收（或應收）金額確認為一項退款負債。主體應在後續的每一個報告期末，更新其對因轉讓產品而預計有權獲得的金額

所作的評估，並相應變更交易價格，進而變更已確認的收入金額。

24 主體應當在每個報告期末，按照預計退款金額的變動，對退款負債的計量進行更新。主體應將相應的調整確認為收入（或收入的減少）。

25 根據結算退款負債時，主體向客戶收回產品的權利所確認的資產應參照產品（例如，存貨）的原帳面金額減去收回該產品的預計成本（包括對主體而言所退回產品價值的可能減少）進行初始計量。在每一個報告期末，主體應當根據退回產品的預計變動，對該資產的計量進行更新。主體應將該資產與退款負債分開列報。

26 在應用本準則時，客戶以一個產品換取同一類型、質量、狀況及價格的另一產品（例如，另一種顏色或尺寸的產品）不視為退貨。

27 客戶可退回有瑕疵產品以換取正常產品的合同，應根據附錄二應用指南第 28 段至第 33 段中關於質保的指引進行評價。

質保

28 主體（根據合同、法律或主體的商業慣例）為產品（不論是商品還是服務）銷售提供質保是很常見的。不同行業及合同的質保性質可能差別很大。某些質保向客戶提供相關產品符合約定規格，因而能按各方預期正常使用的保證；其他質保則向客戶提供產品符合約定規格的保證之外的服務。

29 如果客戶可選擇單獨購買質保（例如，由於質保是單獨定價或議定的），因為主體承諾向客戶提供除具有合同所述功能的產品之外的服務，此類質保是可明確區分的服務。在這種情況下，主體應當根據第 22 段至第 30 段將所承諾的質保作為履約義務進行會計處理，

並根據第 73 段至第 86 段將部分交易價格分攤至這項履約義務。

30 如果客戶不具有單獨購買質保的選擇權，主體應當按照《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》對質保進行會計處理，除非所承諾的質保或所承諾的質保中的部分是向客戶提供產品符合約定規格的保證之外的服務。

31 在評估質保是否提供產品符合約定規格的保證之外的服務時，主體應當考慮諸如下列因素：

（1） 質保是否為法律要求——如果法律要求主體提供質保，這一法律的存在即表明所承諾的質保不是一項履約義務，因為這些要求的存在通常是為了保護客戶免於承擔購買不合格產品的風險。

（2） 質保涵蓋期間的長度——質保期越長，所承諾的質保就越可能是一項履約義務，因為更有可能提供產品符合約定規格的保證之外的服務。

（3） 主體承諾履行的任務的性質——如果主體有必要履行特定的任務以提供產品符合約定規格的保證（例如，有瑕疵產品退回的運輸服務），則這些任務可能不會形成履約義務。

32 如果質保或部分質保向客戶提供產品符合約定規格的保證之外的服務，則所承諾的服務是一項履約義務。因此，主體應當將交易價格分攤至產品和這項服務。如果主體同時承諾了保證類的質保和服務類的質保，但無法合理地對這兩類質保分別進行會計處理，主體應當將這兩類質保合併為單一的履約義務進行會計處理。

33 要求主體在產品造成損害或損失的情況下支付賠償的法律規定不會產生履約義務。例如，製造商在某司法管轄區內出售產品，其法律規定製造商對客戶按預期目的使用產品而可能造成的損失（例如，私人財產損失）承擔責任。類似地，主體承諾對因專利權、版權、

商標或其他涉及主體產品侵權的索賠所產生的責任及損失向客戶作出賠償也不會產生履約義務。主體應當按照《國際會計準則第 37 號》對此類義務進行會計處理。

對當事人與代理人的考慮

34 如果另一方參與向客戶提供產品或服務，主體應當確定其承諾的性質是主體本身提供特定商品或服務（即，主體作為當事人）的履約義務，還是為另一方安排提供此類商品或服務（即，主體作為代理人）的履約義務。

35 如果主體在其向客戶轉讓商品或服務之前控制已承諾的商品或服務，則主體是當事人。但是，如果主體在產品的法定所有權轉移給客戶之前只是暫時性地取得產品的法定所有權，則主體不一定是當事人。合同中擔任當事人的主體可能會自行履行履約義務，或委託另一方（例如，分包商）代其履行部分或全部履約義務。在作為當事人的主體履行履約義務的情況下，主體應當按因轉讓商品或服務而預計有權獲得的對價總額確認收入。

36 如果主體的履約義務是為另一方安排提供商品或服務，則主體是代理人。在作為代理人的主體履行履約義務的情況下，主體應當按因為另一方安排提供其商品或服務而預計有權收取的費用或佣金確認收入。主體的費用或佣金可能是主體將已收取的對價支付給另一方以交換另一方提供的商品或服務後保留的對價淨額。

37 顯示主體是代理人（因而在向客戶提供商品或服務之前並未控制商品或服務）的因素包括：

（1） 另一方對合同的履行承擔主要責任；

（2） 在客戶訂購商品之前或之後、運輸過程中或退貨時，主

體均不承擔存貨風險；

（3） 主體對另一方的商品或服務沒有自主定價權，因此，主體能夠從此類商品或服務中獲得的利益是有限的；

（4） 主體的對價是以佣金的形式；以及

（5） 對於因交付另一方的商品或服務而應收客戶的金額，主體不承擔信用風險。

38 如果另一方承擔了主體的履約義務並享有了合同中的合同權利，從而主體無須履行向客戶轉讓已承諾商品或服務的履約義務（即，主體不再作為當事人），則主體不應就該履約義務確認收入。相反，主體應當評價是否會就履行為另一方取得合同的履約義務確認收入（即，主體是否作為代理人）。

客戶對額外商品或服務的選擇權

39 客戶可免費或按折扣取得額外商品或服務的選擇權有多種形式，包括銷售激勵措施、客戶獎勵積分、續約選擇權、或針對未來商品或服務的其他折扣。

40 如果主體在合同中向客戶提供取得額外商品或服務的選擇權，僅當該選擇權向客戶提供了客戶不訂立這一合同就無法獲得的重大權利時（例如，超過通常在這一地域或市場中針對這些商品或服務向此類客戶提供的折扣幅度的折扣），該選擇權才構成一項合同中的履約義務。如果選擇權向客戶提供了重大權利，客戶實際上是就未來的商品或服務預先向主體進行了支付，主體應當在轉讓這些未來商品或服務時或選擇權失效時確認收入。

41 如果客戶擁有按反映商品或服務單獨售價的價格購買額外的商品或服務的選擇權，則該選擇權並未向客戶提供重大權利，即使

這一選擇權僅可通過訂立之前的合同才能行使也是如此。在這種情況下，主體提出了一項銷售要約，僅在客戶行使該選擇權來購買額外商品或服務時，主體才應按照本準則對該要約進行會計處理。

42 第 74 段要求主體基於單獨售價的相對比例將交易價格分攤至履約義務。如果客戶取得額外商品或服務的選擇權的單獨售價無法直接觀察到，則主體應對其作出估計。該估計應當反映客戶在行使該選擇權時可獲得的折扣，並就下列兩項進行調整：

（1） 客戶無需行使選擇權即可獲得的折扣；以及

（2） 行使選擇權的可能性。

43 如果客戶享有取得未來商品或服務的重大權利，未來商品或服務類似於合同中的原商品或服務，且未來商品或服務按原合同條款提供，則主體可以（作為估計選擇權單獨售價的一種可選實務操作方法）通過參照預計提供的商品或服務及相應的預計對價將交易價格分攤至可選的商品或服務。通常，此類選擇權是以續約為目的。

客戶未行使的權利

44 根據第 106 段的規定，在收到客戶的預付款後，主體應當將預付款中就其在未來轉讓或隨時準備轉讓商品或服務的履約義務所預付的金額確認為一項合同負債。主體應當在轉讓這些商品或服務並因而履行其履約義務時終止確認該合同負債（並確認收入）。

45 客戶向主體支付的不可返還的預付款，賦予客戶一項在未來取得商品或服務的權利（並使主體承擔隨時準備轉讓商品或服務的義務）。但是，客戶可能不會行使其所有合同權利。這些未行使的權利通常被稱為“未使用的權利”。

46 如果主體預計將有權獲得合同負債中未使用的權利金額，主

體應當根據客戶行使權利的模式按比例將預計未使用的權利金額確認為收入。如果主體預計無權獲得未使用的權利金額，則主體應在客戶行使其剩餘權利的可能性極低時將預計未使用的權利金額確認為收入。在確定主體預計是否有權獲得未使用的權利金額時，主體應考慮第 56 段至第 58 段中關於可變對價估計限制的要求。

47 對於主體所收取的與客戶未行使權利相關的對價，如果主體須將該對價款轉交其他方（例如，根據適用的關於無人認領財產的法律須轉交給政府主體），則主體應當確認一項負債（而非收入）。

不可返還的預付費用（及某些相關成本）

48 在某些合同中，主體在合同開始時或接近合同開始時向客戶收取一筆不可返還的預付費用。相關示例包括健康俱樂部成員合同中的入會費、電信合同中的開通費、某些服務合同中的準備費及某些供貨合同中的先期費用。

49 為識別這類合同中的履約義務，主體應當評估該費用是否與轉讓已承諾的商品或服務有關。在許多情況下，即使不可返還的預付費用與主體為履行合同而必須在合同開始時或臨近合同開始時開展的活動相關，但這些活動並不會導致向客戶轉讓已承諾的的商品或服務（見第 25 段）。相反，預付費用是針對未來商品或服務的預付款，從而應在提供相關未來商品或服務時確認為收入。如果主體授予客戶續約選擇權並且這一選擇權向客戶提供了如附錄二應用指南第 40 段所述的重大權利，則收入確認期間應延長至超出最初的合同期。

50 如果不可返還的預付費用與某項商品或服務相關，主體應按照第 22 段至第 30 段評價是否應將該商品或服務作為一項單獨履約義務進行會計處理。

51 主體可能會收取一筆不可返還的費用，部分作為對合同準備過程中（或第 25 段所述的其他行政任務）所發生的成本的補償。如果這些準備活動並未履行履約義務，則主體在按照附錄二應用指南第 19 段的規定計量履約進度時，應忽略這些活動（及相關成本）。這是因為這些準備活動成本並未反映對客戶的服務轉讓。主體應當評估在合同準備過程中所發生的成本是否形成一項應按照第 95 段確認的資產。

許可證

52 許可證確立了客戶對主體知識產權享有的權利。知識產權許可證可包括但不限於：

（1） 軟件及技術；

（2） 電影、音樂及其他媒體和娛樂形式；

（3） 特許權；以及

（4） 專利權、商標權和版權。

53 除了承諾授予客戶許可證外，主體還可能承諾向客戶轉讓其他商品或服務。這些承諾可能在合同中明確列示或隱含於主體的商業慣例、已公佈的政策或特定聲明中（見第 24 段）。如同其他類型的合同一樣，如果與客戶之間的合同除包括其他已承諾的商品或服務外，還承諾授予許可證，則主體應當應用第 22 段至第 30 段以識別合同中的每一項履約義務。

54 如果授予許可證的承諾無法與合同中其他已承諾的商品或服務明確區分（根據第 26 段至第 30 段），則主體應將授予許可證的承諾與此類其他已承諾的商品或服務合併為一項單一的履約義務進行會計處理。無法與合同中其他已承諾的商品或服務明確區分的許可證示例包括：

（1） 構成有形商品的組成部分並且是該商品正常使用所不可缺少的許可證；以及

（2） 客戶僅在同時使用相關服務（例如，由主體提供的線上服務，通過授予許可證使客戶能夠訪問相關內容）時才能獲益的許可證。

55 如果許可證不可明確區分，則主體應當應用第 31 段至第 38 段來確定該履約義務（包括承諾的許可證）是在一段時間內履行的履約義務還是在某一時點履行的履約義務。

56 如果授予許可證的承諾可與合同中其他已承諾的商品或服務明確區分，從而授予許可證的承諾是一項單獨的履約義務，則主體應當確定該許可證是在某一時點還是在一段時間內轉讓給客戶。在作出這一確定時，主體應當考慮主體向客戶授予許可證的承諾的性質是向客戶提供以下哪一種權利：

（1） 獲取主體知識產權的權利，其存在於整個許可證有效期內；或者

（2） 使用主體知識產權的權利，其存在於授予許可證的時點。

確定主體承諾的性質

57 為確定主體授予許可證的承諾是向客戶提供獲取主體知識產權的權利，還是使用主體知識產權的權利，主體應當考慮客戶能否在授予許可證的時點主導許可證的使用，並獲得許可證的幾乎所有剩餘利益。如果客戶享有相關權利的知識產權在許可證有效期內會發生變化，則客戶無法在授予許可證的時點主導許可證的使用並獲得許可證的幾乎所有剩餘利益。如果主體持續涉入其知識產權，且主體實施對客戶享有相關權利的知識產權產生重大影響的活動，則知識產權將發生變化（從而影響主體對客戶何時控制許可證的評估）。在這種情

況下，許可證向客戶提供獲取主體知識產權的權利（見附錄二應用指南第 58 段）。與之相反，如果客戶享有相關權利的知識產權不會發生變化，則客戶能夠在授予許可證的時點主導許可證的使用並獲得許可證幾乎所有的剩餘利益（見附錄二應用指南第 61 段）。在這種情況下，主體所實施的活動僅改變其自己的資產（即基礎知識產權），可能會影響主體提供未來許可證的能力；但是，此類活動不會影響確定許可證所提供或客戶所控制的內容。

58 如果滿足下列所有標準，則主體授予許可證的承諾的性質是提供獲取主體知識產權權利的承諾：

（1） 合同要求或客戶合理預期，主體將實施對客戶享有相關權利的知識產權產生重大影響的活動（見附錄二應用指南第 59 段）；

（2） 許可證所賦予的權利使客戶直接面臨附錄二應用指南第 58 段（1）所述的主體活動所產生的正面或負面影響；以及

（3） 這類活動並不導致某項商品或服務在這類活動發生時向客戶轉讓（見第 25 段）。

59 可能表明客戶能夠合理預期主體將實施對知識產權產生重大影響的活動的因素，包括主體的商業慣例、已公佈的政策或特定聲明。儘管並非決定性因素，但若主體與客戶之間存在，與客戶享有相關權利的知識產權相關的共用經濟利益（例如，基於銷售的特許使用費），則也可能表明客戶可合理預期主體將實施這類活動。

60 如果滿足附錄二應用指南第 58 段所述的標準，則主體應將授予許可證的承諾作為在一段時間內履行的履約義務進行會計處理，因為客戶將在主體履約的同時取得並消耗通過主體履約行為（即，提供獲取其知識產權的權利）提供的利益（見第 35 段（1））。主體應當應用第 39 段至第 45 段以選擇一種適當的方法來計量其提供獲取知識

產權之權利的履約義務的履約進度。

61 如果並未滿足附錄二應用指南第 58 段所述的標準，則主體承諾的性質是提供主體的知識產權的使用權，該知識產權存在於（就形式和功能而言）向客戶授予許可證的時點。這意味著客戶能夠在許可證轉讓的時點主導許可證的使用並獲得許可證的幾乎所有剩餘利益。主體應將提供主體知識產權的使用權的承諾作為在某一時點履行的履約義務進行會計處理。主體應當應用第 38 段確定向客戶轉讓許可證的時點。但是，與提供主體知識產權的使用權的許可證相關的收入不得在客戶能夠使用許可證並從中獲益的期間開始之前確認。例如，如果軟件許可證的期間在主體向客戶提供（或使客戶能夠獲得）使客戶能夠立即使用該軟件的密碼之前開始，則主體不應在向客戶提供（或使客戶能夠獲得）密碼之前確認收入。

62 主體在確定許可證是提供獲取主體知識產權的權利還是使用主體知識產權的權利時，不應考慮下列因素：

（1） 時間、地域或使用方面的限制——這些限制界定了已承諾的許可證的屬性，而非界定主體是在某一時點還是一段時間內履行其履約義務。

（2） 主體就其擁有知識產權的有效專利及將防止專利的未經授權使用所提供的保證——保護專利權的承諾並非履約義務，因為保護專利的行動保護了主體知識產權資產的價值，並就所轉讓的許可證符合合同中承諾的許可證規格向客戶提供保證。

基於銷售或使用的特許使用費

63 儘管有第 56 段至第 59 段的規定，主體應僅在以下二者中較晚發生的事件發生時，才確認因授予知識產權許可證而承諾的基於銷售或使用的特許使用費收入：

（1） 發生了後續的銷售或使用；以及

（2） 某些或全部銷售基礎或使用基礎的特許使用費所分攤至的履約義務已經履行（或部分履行）。

回購協議

64 回購協議是指主體出售一項資產並同時（在同一合同或其他合同中）承諾回購或擁有回購這項資產選擇權的合同。回購的資產可以是原先向客戶出售的資產、幾乎與該資產相同的資產、或原先出售的資產為其組成部分的另一項資產。

65 回購協議通常採用三種形式：

（1） 主體回購該資產的義務（遠期合同）；

（2） 主體回購該資產的權利（看漲期權）；以及

（3） 主體應客戶要求回購該資產的義務（看跌期權）。

遠期合同或看漲期權

66 如果主體具有回購資產的義務或權利（遠期合同或看漲期權），則客戶並未獲得對該資產的控制，因為客戶主導這項資產的使用並獲得這項資產幾乎所有剩餘利益的能力受到限制（即使客戶可能已持有該資產實物）。因此，主體應按以下二者之一對合同進行會計處理：

（1） 如果主體能夠或必須按低於資產原售價的金額回購該資產，則按照《國際會計準則第 17 號——租賃》作為租賃進行會計處理；或

（2） 如果主體能夠或必須按相當於或高於資產原售價的金額回購該資產，則按照附錄二應用指南第 68 段作為融資安排進行會計處理。

67 在將回購價格與售價進行比較時，主體應當考慮貨幣的時間價值。

68 如果回購協議是一項融資安排，則主體應當繼續確認資產並就從客戶取得的對價確認一項金融負債。主體應將從客戶取得的對價金額與應付給客戶的對價金額之間的差額確認為利息，以及（如適用）加工成本或持有成本（例如，保險）。

69 如果該期權在未行使的情況下失效，主體應當終止確認相關負債並確認收入。

看跌期權

70 如果主體有義務應客戶要求按低於資產原售價的價格回購資產（看跌期權），主體應當在合同開始時考慮客戶是否具有行使這項權利的重大經濟動因。客戶行使這項權利將導致客戶實際上為獲得在一段時間內使用特定資產的權利而向主體支付對價。因此，如果客戶具有行使這項權利的重大經濟動因，主體應按照《國際會計準則第 17 號》將該協議作為一項租賃進行會計處理。

71 為確定客戶是否具有行使這項權利的重大經濟動因，主體應當考慮各類因素，包括回購價格與該資產在回購日的預計市場價值之間的關係，以及至權利過期前剩餘的時間。例如，如果預計回購價格顯著超過資產的市場價值，這可能表明客戶具有行使該看跌期權的重大經濟動因。

72 如果客戶並不具有按低於資產原售價的價格行使其權利的重大經濟動因，則主體應將該協議視同為附錄二應用指南第 20 段至第 27 段所述的附帶退貨權的產品銷售進行會計處理。

73 如果資產的回購價格相當於或高於原售價、且高於此項資產的預計市場價值，則此合同實際上是一項融資安排，從而應按照附錄二應用指南第 68 段所述的方式進行會計處理。

74 如果資產的回購價格相當於或高於原售價、且低於或等同於該資產的預計市場價值，而客戶並不具有行使權利的重大經濟動因，則主體應將該協議視同為附錄二應用指南第 20 段至第 27 段所述的附帶退貨權的產品銷售進行會計處理。

75 在將回購價格與售價進行比較時，主體應當考慮貨幣的時間價值。

76 如果該期權在未行使的情況下失效，主體應當終止確認相關負債並確認收入。

委託代銷安排

77 當主體將產品交付給其他方（例如，經銷商或分銷商）以供出售給終端客戶時，主體應當評價該其他方在該時點是否已獲得對相關產品的控制。如果該其他方並未獲得對這些產品的控制，已發送至其他方的產品可能是在委託代銷安排下持有的。相應地，如果已發送的產品是在委託代銷安排下持有，主體不應在向其他方發送產品時確認收入。

78 表明一項安排是委託代銷安排的因素包括但不限於：

（1） 在特定事件發生之前，例如向經銷商的客戶出售產品或指定期間到期之前，主體擁有對產品的控制；

（2） 主體能夠要求退貨或將該產品轉讓給第三方（例如，其他經銷商）；以及

（3） 經銷商沒有對該產品進行支付的無條件義務（儘管可能

要求其支付一筆定金）。

“開出帳單但代管商品”的安排

79 “開出帳單但代管商品”的安排，是指規定主體就產品向客戶開出帳單，但直至該產品在未來某一時點轉讓給客戶之前，主體將繼續持有該產品實物的合同。例如，客戶可能因缺乏可存放產品的空間或客戶的生產進度延遲而要求與主體訂立此類合同。

80 主體應通過評價客戶何時獲得對產品的控制來確定其何時履行轉讓產品的履約義務（見第 38 段）。對於某些合同而言，視合同條款（包括交付及發貨條款）的不同，控制或者在產品運抵客戶所在地時轉移，或者在發貨時轉移。但是，對於某些合同而言，即使主體繼續持有產品實物，客戶仍可能獲得了對產品的控制。在這種情況下，即使客戶已決定不行使其持有產品實物的權利，客戶仍有能力主導該產品的使用並獲得該產品的幾乎所有剩餘利益。因此，主體並未控制該產品。相反，主體是向客戶提供保管客戶資產的服務。

81 除應用第 38 段的要求外，必須在符合下列所有條件的情況下，客戶才獲得對“開出帳單但代管商品”安排下產品的控制：

（1） “開出帳單但代管商品”的安排必須具有實質性的理由（例如，客戶要求訂立該項安排）；

（2） 產品必須作為屬於客戶的產品被單獨識別；

（3） 產品實物當前必須可隨時轉讓給客戶；以及

（4） 主體不具有使用產品或將產品提供給其他客戶的能力。

82 如果主體就基於“開出帳單但代管商品”安排的產品銷售確認收入，主體應當根據第 22 段至第 30 段考慮其是否承擔剩餘履約義務（例如，保管服務），從而應根據第 73 段至第 86 段將部分交易

價格分攤至該剩餘履約義務。

客戶驗收

83 根據第 38 段（5），客戶驗收資產可能表明客戶已獲得對資產的控制。客戶驗收條款允許客戶在商品或服務不符合約定規格的情況下解除合同或要求主體採取補救措施。主體應在評價客戶何時獲得對商品或服務的控制時考慮此類條款。

84 如果主體能夠客觀地確定對商品或服務的控制已按照合同的約定規格轉移給客戶，則客戶驗收僅為一項例行程序，不會影響主體關於客戶何時獲得對商品或服務的控制的確定。例如，如果客戶驗收條款是以符合規定尺寸和重量特徵為基礎，主體將能夠在取得客戶驗收確認之前確定這些條件是否已得到滿足。主體對類似商品或服務合同的經驗可為向客戶提供的商品或服務符合合同的約定規格提供證據。如果收入是在客戶驗收前確認，主體仍然必須考慮是否存在剩餘履約義務（例如，設備安裝）並評價是否應對其單獨進行會計處理。

85 但是，如果主體無法客觀地確定向客戶提供的商品或服務是否符合合同的約定規格，則主體在客戶驗收之前無法得出客戶已獲得控制的結論。這是由於在這種情況下，主體無法確定客戶是否有能力主導該商品或服務的使用並獲得其幾乎所有剩餘利益。

86 如果主體發貨給客戶是為了讓客戶試用或評價產品，且客戶並未承諾在試用期終止前支付任何對價，則對該產品的控制在客戶接受該產品或試用期終止前並未轉移給客戶。

分解後收入的披露

87 第 114 段要求主體對客戶合同收入按不同類別進行分解，以描述經濟因素如何影響收入及現金流量的性質、金額、時間和不確定

性。因此，為符合該披露要求對主體收入進行分解的程度取決於主體與客戶之間的合同所涉及的事實和情況。為達到第 114 段有關分解收入的目標，某些主體可能需要使用一種以上的類別，而其他主體則可能僅使用一種收入分解類別便可達到這一目標。

88 在選擇用以分解收入的類別時，主體應當考慮有關主體收入的信息出於其他目的是如何列報的，包括：

（1） 在財務報表外（例如，在收益情況公告、年報或呈遞投資者的簡報中）列報的披露；

（2） 首席經營決策者為評價各經營分部的財務業績定期審閱的信息；以及

（3） 主體或主體的財務報表使用者評價主體的財務業績或作出資源配置決策時，所使用的類似於附錄二應用指南第 88 段（1）和第 88 段（2）所述的信息類型的其他信息。

89 可能是適當的類別的示例包括但不限於：

（1） 商品或服務的類型（例如，主要的產品線）；

（2） 地域（例如，國家或地區）；

（3） 市場或客戶類型（例如，政府客戶及非政府客戶）；

（4） 合同類型（例如，固定價格合同及價格因工料成本而異的合同）；

（5） 合同期限（例如，短期合同和長期合同）；

（6） 商品或服務轉讓的時間（例如，源自在某一時點轉讓給客戶的商品或服務的收入，及源自在一段時間內轉讓給客戶的商品或服務的收入）；以及

（7） 銷售渠道（例如，直接出售給客戶的商品及通過仲介出售的商品）。

附錄三　生效日期和過渡性規定

本附錄是本準則的組成部分，與本準則的其他部分具有同等效力。

生效日期

1 主體應當對自 2017 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度報告期間應用本準則，允許提前採用。如果主體提前採用本準則，則應當披露這一事實。

過渡性規定

2 就附錄三生效日期和過渡性規定第 3 段至第 8 段的過渡性規定而言：

（1）首次採用日是指主體首次採用本準則的報告期間的起始日；以及

（2）已完成的合同是指主體已轉讓根據《國際會計準則第 11 號——建造合同》、《國際會計準則第 18 號——收入》及相關解釋公告識別的所有商品或服務的合同。

3 主體應採用下列兩種方法之一應用本準則：

（1） 按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯調整所列報的每一個前期報告期間，並可採用附錄三生效日期和過渡性規定第 5 段所述的便於實務操作的方法；或者

（2） 根據附錄三生效日期和過渡性規定第 7 段至第 8 段追溯調整，並在首次採用日確認首次採用本準則的累積影響。

4 儘管有《國際會計準則第 8 號》第 28 段的有關規定，在首次採用本準則時，僅在主體根據附錄三生效日期和過渡性規定第 3 段（1）追溯應用本準則的情況下，主體才僅需對採用本準則的首個年度期間

的前一個年度期間(“上一年度期間”)列報《國際會計準則第 8 號》第 28 段(6)所要求的定量信息。主體可同時對本期或更早的可比期間列報這些信息，但這並非強制要求。

5 在根據附錄三生效日期和過渡性規定第 3 段(1)追溯應用本準則時，主體可採用下列一種或多種便於實務操作的方法：

(1) 對於已完成的合同，主體無需重述在同一年度報告期間內開始和結束的合同；

(2) 對於具有可變對價的已完成合同，主體可使用合同完成日的交易價格而無需對可比報告期間內的可變對價金額進行估計；以及

(3) 對於列報的所有首次採用日前的報告期間，主體無需披露分攤至剩餘履約義務的交易價格金額及說明主體預計這些金額何時確認為收入(見第 120 段)。

6 對於主體所採用的附錄三生效日期和過渡性規定第 5 段所述的任何便於實務操作的方法，主體應將其一致地應用於所列報的所有報告期間內的全部合同。此外，主體應當披露下列所有信息：

(1) 所採用的便於實務操作的方法；以及

(2) 在合理可能的範圍內，就應用的每一項便於實務操作的方法的估計影響所作的定性分析。

7 如果主體選擇根據附錄三生效日期和過渡性規定第 3 段(2)追溯應用本準則，主體應將首次採用本準則的累積影響確認為對包含首次採用日的年度報告期間的期初留存收益(或其他權益組成部分，如適當)餘額的調整。在這種過渡方法下，主體僅需對在首次採用日(例如，對於年度截止日為 12 月 31 日的主體為 2017 年 1 月 1 日)尚未完成的合同追溯應用本準則。

8 對於包含首次採用日的報告期間，如果主體按照附錄三生效日期和過渡性規定第 3 段（2）追溯應用本準則，則應當提供下列兩項額外披露：

（1） 與採用在本次變更前生效的《國際會計準則第 11 號》、《國際會計準則第 18 號》及相關解釋公告相比，應用本準則對本報告期每個財務報表單列項目的影響金額；及

（2） 對附錄三生效日期和過渡性規定第 8 段（1）所識別的重大變動的原因的解釋。

對《國際財務報告準則第9號》的提及

9 如果主體採用本準則、但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》，則任何在本準則中提及的《國際財務報告準則第 9 號》均應被理解為提及《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》。

其他國際財務報告準則的撤銷

10 本準則取代了下列準則：

（1） 《國際會計準則第 11 號——建造合同》；

（2） 《國際會計準則第 18 號——收入》；

（3） 《國際財務報告解釋公告第 13 號——客戶忠誠度計劃》；

（4） 《國際財務報告解釋公告第 15 號——房地產建造協議》；

（5） 《國際財務報告解釋公告第 18 號——客戶轉讓的資產》；以及

（6）《解釋公告第 31 號——收入：涉及廣告服務的易貨交易》。

國際會計準則第1號——財務報表列報

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……2
定　義 ……7
財務報表 ……9
財務報表的目的 ……9
一套完整的財務報表 ……10
總體特徵 ……15
結構和內容 ……47
引言 ……47
財務報表的認定 ……49
財務狀況表 ……54
損益和其他綜合收益表 ……81A
權益變動表 ……106
現金流量表 ……111
附註 ……112
過渡性規定和生效日期 ……139
《國際會計準則第 1 號》（2003 年修訂）的撤銷 ……140

國際會計準則第1號——財務報表列報

目　標

1 本準則規定了通用目的財務報表列報的基礎，以確保主體自身的財務報表與其前期的財務報表以及與其他主體的財務報表相互可比。本準則提出了財務報表列報的總體要求，提供了有關財務報表結構的指南，還提出了財務報表內容的最低要求。

範　圍

2 主體在根據國際財務報告準則編報通用目的財務報表時應當應用本準則。

3 其他國際財務報告準則規定了具體交易和其他事項的確認、計量和披露要求。

4 本準則不適用於根據《國際會計準則第 34 號——中期財務報告》編製的簡化的中期財務報表的結構和內容。然而，本準則第 15 段至第 35 段適用於此類財務報表。本準則同等地適用於所有主體，包括根據《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》列報合併財務報表和根據《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》列報單獨財務報表的主體。

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

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

定 義

7 本準則使用的下列術語，其含義為：

通用財務報表（稱為“財務報表”），指意在滿足那些無權要求主體按其特定信息需求編製報告的使用者而編製的那類財務報表。

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

國際財務報告準則，指國際會計準則理事會發佈的準則和解釋公告。包括：

（1） 國際財務報告準則；

（2） 國際會計準則；

（3） 國際財務報告解釋委員會解釋公告；以及

（4） 常設解釋委員會解釋公告[1]。

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

在評估一項省略或誤報是否會影響使用者的經濟決策，進而是否具有重要性時，要求考慮使用者的特點。《編報財務報表的框架》第

---

1 由於 2010 年修訂後的《國際財務報告準則基金會章程》帶來名稱變動，而對國際財務報告準則的定義進行修訂。

25 段[2]指出："人們假定使用者具有一定的工商經濟活動和會計方面的知識，並且願意相當努力地去研究信息。"因此，評估需要對具備上述特徵的使用者在進行經濟決策時理當如何受到影響進行考慮。

附註，包含除在財務狀況表、損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）、權益變動表和現金流量表中列報的信息以外的信息。附註提供了對在這些報表中披露的項目的描述性說明或分解，以及不符合在這些報表中確認的那些項目的信息。

其他綜合收益，指按照其他國際財務報告準則不要求或不允許在損益中確認的收益和費用項目（包括重分類調整）。

其他綜合收益的組成部分包括：

（1） 重估價盈餘的變動（見《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》和《國際會計準則第 38 號——無形資產》）；

（2） 設定受益計劃的重新計量（見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）；

（3） 國外經營的財務報表折算產生的利得和損失（見《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》）；

（4） 根據《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》第 5.7.5 段以公允價值認定且其變動計入其他綜合收益的權益工具投資產生的利得和損失；

（4a） 根據《國際財務報告準則第 9 號》第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產產生的利得和損失；

（5） 現金流量套期中套期工具利得和損失的有效部分，和根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.5 段，套期投資於以公允價值

---

2 2010 年 9 月，國際會計準則理事會用《財務報告的概念框架》替代原《框架》。第 25 段被《概念框架》的第 3 章取代。

計量且其變動計入其他綜合收益的權益工具的套期工具利得和損失（見《國際財務報告準則第 9 號》第 6 章）；

（6） 對指定為以公允價值計量且其變動計入損益的特定負債，歸屬於負債自身信用風險變動的公允價值變動金額（見《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》第 5.7.7 段）；

（7） 將期權合約的內在價值和時間價值分開，且僅將內在價值的變動指定為套期工具時，期權的時間價值的變動（見《國際財務報告準則第 9 號》第 6 章）；

（8） 將遠期合同的遠期要素和即期要素分開，且僅將即期要素的變動指定為套期工具時，遠期合同的遠期要素價值的變動；以及當金融工具未被指定為套期工具時，其外匯基差價值的變動（見《國際財務報告準則第 9 號》第 6 章）；

所有者，指劃分為權益的金融工具的持有者。

損益，指收益減去費用的總差額，但不包括其他綜合收益的組成部分。

重分類調整，指當期或以前期間在其他綜合收益中確認的、且當期重新分類到損益中的金額。

綜合收益總額，指某期由於交易和其他事項而產生的、不是由與所有者以其所有者身份進行的交易所產生的權益變動。

綜合收益總額包括“損益”和“其他綜合收益”的所有組成部分。

8 儘管本準則使用了術語“其他綜合收益”、“損益”和“綜合收益總額”，但是只要意思表達明確，主體可能使用其他術語來描述這些總額。例如，主體可能使用術語“淨收益”來描述損益。

8A 以下術語在《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中予以規定，並按照《國際會計準則第 32 號》中規定的含義在本準

則中使用：

（1） 分類為權益工具的可回售工具（在《國際會計準則第 32 號》第 16A 段和第 16B 段規定），

（2） 使主體承擔僅在清算時才有義務向其他方按比例交付其淨資產、且歸類為權益工具的工具（在《國際會計準則第 32 號》第 16C 段和第 16D 段規定）。

財務報表

財務報表的目的

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

（1） 資產；

（2） 負債；

（3） 權益；

（4） 收益和費用，包括利得和損失；

（5） 所有者以其所有者身份的投入及向其的分配；以及

（6） 現金流量。

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

一套完整的財務報表

10 一套完整的財務報表包括：

（1） 當期期末財務狀況表；

（2） 當期損益和其他綜合收益表；

（3） 當期權益變動表；

（4） 當期現金流量表；

（5） 附註，包括重大會計政策和其他說明性註釋；

（5a） 按第 38 段和第 38A 段規定的前期比較信息；以及

（6） 主體追溯應用某項會計政策、或者追溯重述或根據第 40A 段至第 40D 段重新分類其財務報表項目時前期期初財務狀況表。

主體對上述報表使用的名稱可能不同於本準則所使用的名稱。例如，主體可以使用“綜合收益表”名稱替代“損益和其他綜合收益表”。

10A 主體可以列報一張損益和其他綜合收益表，即分兩個部分列報損益和其他綜合收益。這兩個部分應當一起列報，即損益部分列報在前，其他綜合收益部分緊隨其後。主體也可以在一張單獨的損益表中列報損益部分。在這種情況下，單獨的損益表應當位於列報綜合收益的報表（該報表以損益為起點）之前。

11 在一套完整的財務報表中，主體列報所有的財務報表應具有同等的重要程度。

12 〔已刪除〕

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

（1） 決定財務業績的主要因素和影響（包括主體經營所處環境的變化、主體對這些變化的反應和由此產生的影響），以及主體為維持和提高財務業績而採取的投資政策（包括其股利政策）；

（2） 主體的籌資來源及其目標負債權益比率；以及

（3） 主體根據國際財務報告準則未在財務狀況表內確認的資源。

14 許多主體在財務報表外呈報諸如環境報告和增值表等報告和報表，在環境因素影響重大和僱員被視作重要的使用者團體的行業尤其如此。在財務報表以外呈報的報告和報表不屬於國際財務報告準則的範圍。

總體特徵

公允列報和遵循國際財務報告準則

15 **財務報表應公允列報主體的財務狀況、財務業績和現金流量。公允列報要求按照《框架》[3]規定的資產、負債、收益和費用的定義和確認標準，如實地反映交易、其他事項和情況的影響。應用國際財務報告準則，並在必要時提供附加披露，則被認為會形成公允列報的財務報表。**

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

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

（1） 根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變

---

3 第 15 段至第 24 段包含對《財務報表編報框架》中規定的財務報表目標的參考。2010 年 9 月，國際會計準則理事會用《財務報告的概念框架》替代原《框架》，從而以通用目的財務報表的目標取代了財務報表的目標：見《概念框架》第一章。

更和差錯》的規定選擇和應用會計政策。當在缺乏明確適用於某項目的國際財務報告準則的情況下，《國際會計準則第 8 號》提供了供管理層考慮的權威性指南的級次。

（2） 按照提供相關、可靠、可比和可理解的信息的方式列報信息，包括會計政策。

（3） 當遵循國際財務報告準則的具體要求不足以讓使用者理解特定交易、其他事項或情況對主體財務狀況和財務業績的影響時，提供附加披露。

18 主體不能通過披露所採用的會計政策，或者通過附註或說明性材料來糾正不恰當的會計政策。

19 在極少數情況下，管理層認定遵循某項國際財務報告準則的要求將是誤導性的，從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾，則主體應按照第 **20** 段規定的方式背離該項要求，前提是相關的監管體制要求或不禁止這種背離。

20 當主體根據第 **19** 段背離國際財務報告準則的要求時，應當披露：

（**1**） 管理層已認定財務報表公允地反映了主體的財務狀況、財務業績和現金流量；

（**2**） 除為實現公允列報而背離了某項特定要求外，主體已遵循了適用的國際財務報告準則；

（**3**） 主體所背離的國際財務報告準則的名稱、背離的性質，包括該項國際財務報告準則要求的處理方法、該處理方法在所處情況下是誤導性的從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾的原因，以及現在採用的處理方法；以及

（**4**） 這種背離對於每個列報期間本應遵循該要求編製的財務

報表中各項目的財務影響。

21 當主體在以前期間已背離某項國際財務報告準則的某項要求，並且該項背離影響到當期財務報表中確認的金額時，則該主體應披露第 **20** 段（**3**）和（**4**）要求的內容。

22 例如第 21 段適用於如下情況，主體在以前期間對資產或負債的計量背離了某項國際財務報告準則的某項要求，並且該項背離影響到當期財務報表對資產和負債變動的計量。

23 在極少數情況下，管理層認定遵循某項國際財務報告準則的要求是誤導性的，從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾，但是相關的監管體制禁止背離該要求，則主體應通過披露下列信息，盡最大可能減少因遵循這些要求而意識到的誤導性信息：

（**1**） 存在問題的國際財務報告準則的名稱、該項要求的性質、管理層認定遵循該項要求會是誤導性的，從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾的原因；以及

（**2**） 管理層為達到公允列報，而有必要對每個列報期間財務報表中各項目的調整。

24 對於第 19 段至第 23 段，當一項信息不能公允地反映其所擬反映或理當反映的交易、其他事項和情況時，它將與財務報表的目標相矛盾，從而可能影響到財務報表使用者作出的經濟決策。當評估遵循國際財務報告準則中的具體規定是否會是誤導性的，從而與《框架》中的財務報表的目標相矛盾時，管理層應考慮：

（1） 為甚麼財務報表的目標在特定情況下不能實現；以及

（2） 該主體與遵循這一規定的其他主體的情況有何不同。如果類似情況下的其他主體遵循該項規定，則存在允許推翻的假定，即該主體遵循該規定不會是誤導性的，並且不會與《框架》中規定的財

務報表的目標相矛盾。

持續經營

25 在編製財務報表時，管理層應對主體是否仍能持續經營進行評估。除非管理層打算清算該主體，或打算停止經營，或別無選擇只能這樣做，否則主體應以持續經營為基礎編製財務報表。管理層在進行這種評估時，當意識到有關某些事項或情況的高度不確定因素可能引致對主體是否仍能持續經營產生重大懷疑時，則主體應披露這些不確定因素。如果主體不是以持續經營為基礎編製財務報表，則應披露這一事實，並披露其編製財務報表的基礎和主體不被認為是持續經營的原因。

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

權責發生制會計

27 除現金流量信息外，主體應按權責發生制會計編製其財務報表。

28 在採用權責發生制會計的情況下，當項目符合《框架》[4]中財務報表要素的定義和確認標準時，則主體應將其確認為資產、負債、

---

4 2010 年 9 月被《概念框架》所替代。

權益、收益和費用（財務報表要素）。

重要性和匯總

29 主體應將相似項目的每個重要類別在財務報表內單獨列報。主體應將性質不同或功能不同的項目單獨列報，除非這些項目不重要。

30 財務報表是通過對大量的交易或其他事項進行處理而生成的，這些交易或其他事項按其性質或功能匯總歸類。在匯總和分類過程的最後階段是將濃縮和分類的資料列報，這些資料形成財務報表中的單列項目。如果某項目單個看不重要，則應將其與上述報表表內或附註中的其他項目匯總。但是，某些重要程度不足以在上述報表表內單獨列報的項目，對於附註而言卻可能是足夠重要的，則應在附註中單獨列報。

30A 主體在應用本國際財務報告準則和其他國際財務報告準則時，就如何匯總或分解財務報表及附註中的信息，應考慮到所有相關的方面和情況。主體不應當匯總性質不同的項目或以不重要的信息覆蓋有用的信息，否則披露該信息將減少財務報表的可理解性。

31 部分國際財務報告準則規定了主體需要在財務報表以及附註中列報或披露的具體信息，包括附註。如果披露產生的信息不重要，主體不必在財務報表中提供某項國際財務報告準則要求的具體披露。即使在國際財務報告準則包含了具體要求的清單或者規定了最低要求的情況下也是如此。當按照國際財務報告的具體要求未能向財務報表使用者提供理解、特定交易、其他事項和情況對主體財務狀況和財務業績影響的充分信息時，主體應當考慮是否提供額外信息。

抵　銷

32 除非國際財務報告準則要求或允許，否則主體不能將資產和負債、收益和費用相互抵銷。

33 主體應單獨報告資產和負債、收益和費用。除非能夠反映交易或其他事項的實質，否則在損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）或財務狀況表中進行抵銷難以讓使用者理解已發生的交易、其他事項和情況，以及評估主體的未來現金流量。按扣除計價準備（如存貨跌價準備和應收款壞帳準備）後的淨額計量資產不是抵銷。

34 《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》要求主體根據反映主體預期應交付該等商品或服務而有權獲得的對價金額來計量客戶合同收入。例如，反映主體許可的商業折扣和數量折扣的收入金額。在正常經營活動過程中，主體會進行不產生收入的其他交易，這些交易對產生收入的主要活動而言是偶然的。主體對這種交易的結果應以同一交易形成的收入和相關費用相抵後的淨額列報，如果這樣列報能反映這些交易或其他事項的實質。例如：

（1） 對於非流動資產（包括投資性資產和經營性資產）處置所產生的利得和損失，主體應按對價金額扣除該資產的帳面金額和相關銷售費用後的淨額報告；以及

（2） 對於與根據《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》確認的準備相關的、且根據與第三方的合同安排（如供應商的保證協議）可退款的支出，主體應扣除相關的退款金額。

35 此外，對於一組類似交易形成的利得和損失，例如，匯兌損益或為交易目的而持有的金融工具形成的利得和損失，主體應以淨額列報。但是如果這些利得和損失是重要的，則主體應單獨列報。

報告頻率

36 主體至少應每年列報一套完整的財務報表(包括比較信息)。當主體改變其報告期截止日,並且在長於或短於 1 年的期間列報財務報表,則除了財務報表涵蓋的期間外,主體還應披露:

(1) 使用更長或更短期間的原因;以及

(2) 財務報表中列報的金額不完全可比的事實。

37 通常,主體應一貫地編製涵蓋 1 年期的財務報表。但是,由於現實的原因,有些主體傾向於編製比方說 52 周的期間報告。本準則不排除這種做法。

比較信息

比較信息的最低要求

38 除非國際財務報告準則允許或另有要求,否則主體應列報在當期財務報表中報告的所有金額的前期比較信息。如果比較信息與理解當期財務報表相關,應包括在敘述性和說明性信息中。

38A 主體應列報至少兩期財務狀況表、兩期損益和其他綜合收益表、兩期單獨的損益表(如果列報的話),兩期現金流量表和兩期所有者權益變動表以及相關附註。

38B 有些情況下,以前期間財務報表提供的敘述性信息在當期仍是相關的。例如,主體在當期披露某法律糾紛的詳細情況,該法律糾紛的結果在前期期末尚不確定,至今仍未解決。使用者可以從前期期末存在的不確定性以及當期為解決不確定事項而採取的措施的信息披露中獲益。

額外的比較信息

38C 在按照國際財務報告準則提供信息的前提下，主體可以在國際財務報告準則對比較信息的最低要求外增加列報比較信息。增加的比較信息可以由第 10 段中包括的一份或多份報表組成，但是不需要形成一套完整的財務報表。這種情況下，主體應對那些增加的報表列報相關附註信息。

38D 例如，主體可以列報三期損益和其他綜合收益表（從而列報了當期、上期和一個追加的比較期）。然而，主體並不需要多列報一期的財務狀況表、現金流量表或權益變動表（即一套追加的比較財務報表）。要求主體在財務報表的附註中，列報跟這張增加加的損益和其他綜合收益表相關的可比信息。

39—40 〔已刪除〕

會計政策變更，追溯重述或重分類

40A 如果滿足下列條件，主體應該在第 38A 段對比較財務報表的最低要求之外，列報前期期初的第三份財務狀況表：

（1） 追溯應用會計政策，對其財務報表項目進行追溯重述或重分類調整；以及

（2） 追溯應用，追溯重述或重分類調整對前期期初的財務狀況表中的信息有重大影響。

40B 在第 40A 段規定的情況下，主體應當列報三期如下時點的財務狀況表：

（1） 當期期末；

（2） 前期期末；以及

（3） 前期期初。

40C 當主體需要根據第40A段的要求列報額外的財務狀況表時，它需要披露第41段至第44段和第《國際會計準則第8號》所要求的信息。但是，不需要列報與前期期初的期初財務狀況表相關的附註。

40D 該期初財務狀況表的日期應當是前期期初，不管主體的財務報表是否提供了更早期間的可比信息（如第38C段中允許的那樣）。

41 當主體改變其財務報表中項目的列報或分類時，應對比較金額重新分類，除非重新分類是不切實可行的。當主體重新分類比較金額時，應披露（包括在前期期初的財務報表中）：

（1） 重新分類的性質；

（2） 重新分類的每一項目或每一類項目的金額；以及

（3） 重新分類的原因。

42 當重新分類比較金額不切實可行時，主體應披露：

（1） 未能對金額重新分類的原因；以及

（2） 假設金額重新分類可能進行的調整的性質。

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

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

列報的一致性

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

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

（2） 國際財務報告準則要求改變列報方式。

46 例如，重大的購買或處置事項，或對財務報表列報的審核，可能表明財務報表應以不同的方式列報。只有當改變後的列報能夠提供可靠的且與財務報表使用者更相關的信息、並且修訂後的結構可能持續，從而不損害可比性時，主體才改變其財務報表的列報。當進行此類列報改變時，主體應按第 41 段至第 42 段的要求對其比較信息進行重新分類。

結構和內容

引 言

47 本準則要求在財務狀況表或損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）或權益變動表中進行特定披露，並且要求對其他單列項目在上述報表表內或在附註中披露。《國際會計準則第 7 號——現金流量表》規定了現金流量信息的列報要求。

48 本準則有時廣義地使用術語“披露”，包括在財務報表中列報的項目。其他國際財務報告準則也對披露進行了規定。除非本準則或另外的國際財務報告準則有不同的規定，否則這些披露可在財務報表中提供。

財務報表的認定

49 主體應對財務報表明確地認定，並且與公佈的同一文件中的其他信息相區分。

50 國際財務報告準則只適用於財務報表，不必適用於年度報告、監管提交文件或其他文件中列報的其他信息。因此使用者能夠按國際財務報告準則編製的信息與雖對其有用但不受國際財務報告準則約束的其他信息區分開來，這是很重要的。

51 主體應明確地認定各財務報表和附註。此外，為了使所列報的信息得到恰當的理解，主體必須按顯著的方式列報下述內容，必要時予以重複：

（1） 報告主體的名稱或其他認定方式，以及從前一報告期末開始該項信息的任何變化；

（2） 財務報表是單個主體的還是集團主體的；

（3） 整套財務報表或附註的報告期末日期或涵蓋的期間；

（4） 《國際會計準則第 21 號》中所定義的列報貨幣；以及

（5） 在財務報表中列報金額時採用的取整水平。

52 主體通常通過列報頁碼、報表、附註、欄目等的恰當標題以滿足第 51 段的要求。在確定列報這些信息的最好方式時需要作出判斷。例如，當主體以電子方式列報財務報表時，可以不用分頁；主體列報上述項目以確保財務報表中所包括的信息可被理解。

53 主體以列報貨幣單位的千或百萬來列報信息，通常可以使財務報表更易理解。只要主體披露了列報中的取整水平，並且沒有遺漏重要的信息，這樣做是可以接受的。

財務狀況表

財務狀況表中應列報的信息

54 財務狀況表中應包括反映下列金額的單列項目：

（1） 不動產、廠場和設備；

（2） 投資性房地產；

（3） 無形資產；

（4） 金融資產〔不包括在（5）、（8）和（9）項下的金額〕；

（5） 採用權益法核算的投資；

（6） 《國際會計準則第 41 號——農業》範圍內的生物資產；

（7） 存貨；

（8） 應收帳款和其他應收款；

（9） 現金和現金等價物；

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

（11） 應付帳款和其他應付款；

（12） 準備；

（13） 金融負債〔不包括在（11）和（12）項下的金額〕；

（14） 符合《國際會計準則第 12 號——所得稅》中定義的當期所得稅產生的資產和負債；

（15） 符合《國際會計準則第 12 號》中定義的遞延所得稅資產和遞延所得稅負債；

（16） 根據《國際財務報告準則第 5 號》包括在處置組中被劃分為持有待售的負債；

（17） 在權益中列報的非控制權益；以及

（18） 歸屬於母公司所有者的已發行資本和公積。

55 如果對於理解主體的財務狀況具有相關性，則主體應在財務狀況表中列報追加的單列項目（包括分解第 54 段中的單列項目）、標題和小計金額。

55A 當主體根據第 55 段列報小計金額時，這些小計金額應當：

（1） 由根據國際財務報告準則而確認和計量的項目構成；

（2） 小計金額的列報和標注應清楚且可被理解；

（3） 按照第 45 段的要求，在各個會計期間保持一致；以及

（4） 不要比國際財務報告準則財務狀況表中要求的小計和總計金額位置更顯著。

56 當主體在其財務狀況表中將流動和非流動資產以及流動和非流動負債作為單獨類別列報時，不應將遞延所得稅資產（負債）劃分為流動資產（負債）。

57 本準則並未規定主體列報項目的順序或格式。第 54 段只是列示了在性質或功能方面明顯不同而理應在財務狀況表中分開列報的一系列項目。此外：

（1） 當一個項目或一組類似項目的規模、性質或功能表明，單獨列報對於理解主體的財務狀況具有相關性時，應增加單列項目；以及

（2） 為提供與理解主體財務狀況相關的信息，可以按主體及其交易的性質對所作的說明及項目或一組類似項目的排列順序進行修訂。例如，金融機構為了提供與其經營相關的信息而修訂上述說明。

58 主體在判斷是否應單獨列報追加的項目時，應依據對以下方面的評估：

（1） 資產的性質和流動性；

（2） 在主體範圍內資產的功能；以及

（3） 負債的金額、性質和時間。

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

流動／非流動的區分

60 主體應根據第 66 段至第 76 段在其財務狀況表中將流動和非流動資產、流動和非流動負債作為單獨的類別列報，除非按流動性列報提供的信息是可靠的，並且更為相關。當應用這種例外情況時，主體對所有資產和負債應按其流動性順序列報。

61 無論採用哪種列報方式，對於包含了在下列期間預期將收回或清償的金額的每個資產和負債單列項目，主體應披露超過 12 個月後預期收回或清償的金額：

（1） 報告期後 12 個月內；以及

（2） 報告期後 12 個月之後。

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

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

週期內供應商品或服務。

64 在運用第 60 段時，主體可以對部分資產和負債按照流動性／非流動性的分類方式，對其他資產和負債按照流動性進行分類，只要這樣處理能夠提供可靠的、且更相關的信息。當主體進行多種經營時，可能需要採用混合的列報基礎。

65 有關資產和負債預期實現日的信息在評價主體的流動性和償債能力時是有用的。《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》要求披露金融資產和金融負債的到期日。金融資產包括應收帳款和其他應收款，金融負債包括應付帳款和其他應付款。不論資產和負債是否作流動類和非流動類的劃分，提供非貨幣性資產（如存貨）的預期收回日和負債(如準備)的預期清償日的信息也是有用的。例如，主體可披露預期報告期後超過 12 個月才能收回的存貨金額。

流動資產

66 當某項資產符合以下標準之一時，主體應將其劃分為流動資產：

（1） 主體預期在其正常經營週期中實現、或打算出售或消耗該資產；

（2） 主體主要為交易目的而持有該資產；

（3） 主體預期在報告期後 12 個月內實現該資產；或者

（4） 該資產是現金或現金等價物（根據《國際會計準則第 7 號》中的定義），除非在報告期後至少 12 個月內將該資產交換或用於清償負債受到限制。

主體應將其他所有資產劃分為非流動資產。

67 本準則使用術語“非流動”包括具有長期性質的有形、無形

和金融資產。只要含義清楚，本準則並不禁止使用其他描述。

68 主體的經營週期指從購買用於加工的資產到其以現金或現金等價物的形式實現的這段時間。當主體的正常經營週期不能清晰可辨時，通常假定其為 12 個月。流動資產包括作為正常經營週期的一部分而出售、消耗和實現的資產（如存貨和應收帳款），即使它們不能預期在報告期後 12 個月內實現也是如此。流動資產還包括主要為交易目的而持有的資產（例如，符合《國際財務報告準則第 9 號》定義的交易性金融資產）以及非流動金融資產的流動部分。

流動負債

69 當某項負債符合以下標準之一時，主體應將其劃分為流動負債：

（1） 主體預期在其正常經營週期中清償該負債；

（2） 主體主要為交易目的而持有該負債；

（3） 該負債在報告期後 12 個月內到期清償；或者

（4） 主體不能無條件將負債的清償延期到報告期後至少 12 個月（見第 73 段）。負債在其對手方有選擇權的情況下可通過發行權益工具進行清償的條款與負債的流動性劃分無關。

主體應將其他所有負債劃分為非流動負債。

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

71 其他流動負債指不是作為正常經營週期的一部分進行清償，而是在報告期後 12 個月內到期清償或主要為交易目的而持有的負債。某些符合《國際財務報告準則第 9 號》定義的交易性金融負債、銀行透支、非流動金融負債的流動部分、應付股利、所得稅和其他非交易應付款就是這方面的例子。進行長期融資而形成的（即不是作為主體正常經營週期中使用的營運資本的一部分）、且不在報告期後 12 個月內到期清償的金融負債是非流動負債，適用第 74 段和第 75 段。

72 如果金融負債在報告期後 12 個月內到期清償，即使滿足下列條件，主體仍然應當將其劃分為流動負債：

（1） 原定期限超過 12 個月；並且

（2） 在報告期後、財務報表批准報出前，已完成了長期再融資協議或重新安排支付協議。

73 在現有的貸款能力下，如果主體預計並且能自主決定將清償義務再融資或展期至報告期後至少 12 個月，則應將該部分劃分為非流動性負債，即使其可能在更短時期內到期。但是當將清償義務再融資或展期不能由主體自主決定時（例如沒有再融資安排），主體不應考慮再融資的可能性，應將該義務劃分為流動負債。

74 如果主體在報告期末或之前違反了長期貸款安排中的條款，導致負債成為可隨時要求清償的負債，主體應將該負債劃分為流動負債，即使在報告期後、財務報表批准報出前放款人已經同意不因違反條款而隨時要求清償。主體之所以將該負債劃分為流動負債，是因為在報告期末主體不擁有無條件地將清償延期至該日後至少 12 個月的權利。

75 但是，如果放款人在報告期末已同意提供報告期後至少 12 個月的寬限期，主體能夠在此期間內糾正違約行為並且放款人不能要

求立即清償時，主體應將該項負債劃分為非流動負債。

76 對於被劃分為流動負債的貸款，如果在報告期末和財務報表批准報出日之間發生下列事項，則這些事項應根據《國際會計準則第 10 號——報告期後事項》作為非調整事項進行披露：

（1）長期再融資；

（2）糾正長期貸款安排的違約行為；以及

（3）放款人授予報告期後至少 12 個月的寬限期，在此期間內糾正長期貸款安排的違約行為。

財務狀況表或附註中應列報的信息

77 主體應在財務狀況表或附註中，披露主體根據經營方式對報表單列項目所作的二級分類。

78 所提供二級分類的詳細程度取決於國際財務報告準則的要求和涉及金額的規模、性質和功能。主體也應用第 58 段中提到的各項因素來決定二級分類的基礎。披露依各項目而異，例如：

（1）不動產、廠場和設備項目應根據《國際會計準則第 16 號》進行分類；

（2）應收款應分解為商業客戶應收款、關聯方應收款、預付款和其他金額；

（3）存貨應根據《國際會計準則第 2 號——存貨》進一步分解為商品、生產物資、原材料、在產品和產成品等類別；

（4）準備應分解為僱員福利準備和其他項目準備；以及

（5）權益資本和公積應分解為不同類別，如繳入資本、股票溢價和公積。

79 主體應在財務狀況表或權益變動表或附註中披露下列內

容：

（1） 對每類股本：

①核定的股數；

②已發行且已收到全額股款的股數、已發行但尚未收到全額股款的股數；

③每股面值，或無面值股票；

④期初和期末發行在外股數的調節；

⑤附於各類股本上的各種權利、優先權和限制，包括分配股利和歸還資本的限制；

⑥主體自身持有、或其子公司或聯營企業持有的本公司股數；以及

⑦為以期權和合同方式發售而儲備的股數，包括條件和金額。以及

（2） 股東權益中每項公積的性質和目的的說明。

80 沒有股本的主體（如合夥或信託），應披露與第 **79** 段（**1**）要求的信息相對等的信息，以反映當期每一類別中的權益變化情況，以及附於每一類別權益上的權利、優先權和限制條件。

80A 如果主體已經將如下項目在金融負債和權益之間重新分類：

（1） 歸類為權益工具的可回售工具，或者

（2） 使主體承擔僅在清算時才有義務向其他方按比例交付其淨資產、且歸類為權益工具的工具則應披露重分類至各類別以及從各類別重分類（金融負債或權益）的金額、時間以及重分類的原因。

損益和其他綜合收益表

81 〔已刪除〕

81A 除損益和其他綜合收益部分外，損益和其他綜合收益表（綜合收益表）應當列報以下內容：

（1） 損益；

（2） 其他綜合收益總額；

（3） 當期綜合收益，即損益和其他綜合收益加總數。

主體如果列報單獨的損益表，則在列報綜合收益的報表中不再列報損益部分。

81B 除損益和其他綜合收益部分外，主體還應當將當期損益和其他綜合收益分為以下項目列報：

（1） 當期歸屬於以下各項的損益：

①非控制性權益；以及

②母公司所有者。

（2） 當期歸屬於以下各項的其他綜合收益：

①非控制性權益；以及

②母公司所有者。

如果主體在單獨報表列報損益，則應在該報表中列報上述（1）的內容。

在損益部分或損益表中列報的信息

82 除其他國際財務報告準則所規定的項目外，損益部分或損益表中至少應包括反映下列金額的單列項目：

（1） 收入，單獨列示用實際利率法計算的利息收入；

（1a） 終止確認以攤餘成本計量的金融資產產生的利得和損失；

（2） 融資成本；

（2a） 《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5 部分要求的減值損

失（包括減值損失和減值利得的轉回）；

（3） 採用權益法核算的在聯營企業和合營企業的損益中所享有的份額；

（3a） 如果金融資產重分類，不再屬於以攤餘成本計量的類別，那麼將該金融資產按照公允價值計量且其變動計入損益，金融資產以前的攤餘成本與其在重分類日公允價值（如《國際財務報告準則第 9 號》所定義的）之間的差額產生的利得或損失；

（3b） 如果一項金融資產重分類不屬於公允價值且其變動計入其他綜合收益計量的類別，那麼將該金融資產按照公允價值計量且其變動計入損益，以前在其他綜合收益中確認的任何累積利得或損失將被重分類至損益；

（4） 所得稅費用；

（5） 〔已刪除〕

（5a） 終止經營合計金額（參見《國際財務報告準則第 5 號》）。

（6）—（9） 〔已刪除〕

在其他綜合收益部分列報的信息

82A 其他綜合收益部分應當列報以下當期其他綜合收益金額的單列項目：

（1） 按照性質分類的（以及其他國際財務報告準則規定的屬於此性質的）其他綜合收益金額項目〔不包括以下第（2）段中的金額〕：

①後續將不能重分類進損益；以及

②滿足特定條件時後續將重分類進損益。

（2） 根據其他國際財務報告準則的規定，採用權益法核算的在聯營企業和合營企業的其他綜合收益中所享有的份額，並將這些項目分為以下兩類：

①後續將不能重分類進損益；以及

②滿足特定條件時後續將重分類進損益。

83—84 〔已刪除〕

85 如果對於理解主體的財務業績具有相關性，則主體應在列報損益和其他綜合收益的報表中列報額外的欄項目（包括分解第 82 段中的單列項目）、標題和小計金額。

85A 當主體根據第 85 段列報小計金額時，這些小計金額應當：

（1） 由根據國際財務報告準則而確認和計量的項目構成；

（2） 以可理解的方式清楚列報和標注小計金額的組成部分；

（3） 根據第 45 段，在各個會計期間保持一致；以及

（4） 不得比國際財務報告準則關於損益和其他綜合收益表規定的小計金額和總額更加突出顯示。

85B 主體應當通過在損益和其他綜合收益表中列報未包含的項目，來將根據第 85 段列報的小計金額調節至本國際財務報告準則要求的小計金額或總額。

86 主體的各種活動、交易和其他事項的影響在發生頻率、形成利得和損失的可能性以及可預測性方面是不同的，因此，披露財務業績的組成要素有助於使用者理解所取得的財務業績並預測未來的成果。主體應將追加的單列項目包括在列報損益和其他綜合收益的報表內；當修訂所使用的說明和項目排列順序對於說明財務業績的組成要素顯得必要時，則應予修訂。主體考慮的因素應包括收益和費用組成部分的重要性、性質和功能。例如，金融機構為提供與其經營相關的信息而修訂說明。主體不能相互抵銷收益和費用項目，除非符合第 32 段的標準。

87 無論在損益和其他綜合收益表(或損益表和其他綜合收益表)內還是附註中,主體不應將任何收益和費用項目作為非常項目進行列報。

當期損益

88 主體應在損益中確認一個期間內的所有收益和費用項目,除非某項國際財務報告準則另有規定或要求。

89 一些國際財務報告準則規定了主體在當期損益之外確認特定項目的情況。《國際會計準則第 8 號》規定了兩種此類情況:差錯的更正和會計政策變更的影響。其他國際財務報告準則要求或允許將符合《框架》[5]中收益或費用定義的其他綜合收益組成部分排除在損益之外(見第 7 段)。

當期其他綜合收益

90 主體應在損益和其他綜合收益表或附註中披露與其他綜合收益各項目(包括重分類調整)相關的所得稅金額。

91 主體可以通過以下方式之一來列示其他綜合收益項目:

(1) 扣除相關所得稅影響後的淨值,或者

(2) 相關所得稅影響前的金額,同時列示一項與那些項目相關的所得稅總金額。

如果主體選擇方式(2),則應將所得稅在後續可重分類進損益部分的項目與後續將不能重分類進損益部分的項目之間進行分配。

92 主體應披露與其他綜合收益的各組成部分相關的重分類調

---

5 2010 年 9 月,國際會計準則理事會用《財務報告的概念框架》替代原《框架》。

整。

93 其他國際財務報告準則規定了以前在其他綜合收益中確認的金額是否以及何時重分類為損益。此類重分類在本準則中稱為重分類調整。重分類調整與其他綜合收益的相關組成部分包括在調整重分類為損益的期間。這些金額可能已在當期或以前期間作為未實現利得在其他綜合收益中確認。那些未實現利得必須從當期其他綜合收益中扣減，在該期間內，已實現利得被重分類為損益以避免其在綜合收益總額中被包括兩次。

94 主體可以在損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）或附註中列示重分類調整。在附註中列示重分類調整的主體應列報在相關重分類調整之後的其他綜合收益項目。

95 例如，重分類調整產生於國外經營的處置（見《國際會計準則第 21 號》）、以及當被套期的預測現金流影響損益時〔見《國際財務報告準則第 9 號》第 6.5.11 段（4）關於現金流量套期的部分〕。

96 根據《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 38 號》確認的重估盈餘變動、或者根據《國際會計準則第 19 號》確認的設定受益計劃的重新計量並不產生重分類調整。這些組成部分在其他綜合收益中確認，在以後各期也不重分類為損益。當資產使用或被終止確認時，重估盈餘變動在以後各期可能轉入留存收益（見《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 38 號》）。根據《國際財務報告準則第 9 號》，如果現金流量套期，或對期權的時間價值（或遠期合同的遠期要素，或金融工具的外匯基差）進行會計處理，各自導致現金流量套期準備或權益的單獨組成部分金額減少，並且直接包括在資產或負債的初始成本或其他帳面金額中，不產生重分類調整。這些金額直接轉移到資產或者負債中。

在損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）或附註中應列報的信息

97 當收益或費用項目重要時，主體應單獨披露其性質和金額。

98 需要單獨披露收益和費用項目的情況包括：

（1） 將存貨減記至可變現淨值或者將不動產、廠場和設備減記至可收回金額，以及此類減值的轉回；

（2） 主體活動的重組，以及重組成本準備的轉回；

（3） 處置不動產、廠場和設備項目；

（4） 處置投資；

（5） 終止經營；

（6） 訴訟清償；以及

（7） 其他準備的轉回。

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

100 鼓勵主體在損益和其他綜合收益表（或損益表和其他綜合收益表）中列報第 99 段要求的分析。

101 費用項目應進一步細分，以突出財務業績中在發生頻率、形成利得或損失的可能性和可預測性等方面可能不同的組成部分。這些分析應按兩種方法中的一種來提供。

102 第一種分析方法是費用性質法。主體根據費用的性質（例如折舊費、原材料購買成本、運輸費用、僱員福利和廣告費）將其在損益中匯總反映，不再將其在主體內的不同功能之間重新分配。這種方法簡單易用，因為它們不需要對費用按功能歸類。使用費用性質法

分類的例示如下：

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

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

收入	X
銷售成本	（X）
毛利	X
其他收益	X
銷售費用	（X）
管理費用	（X）
其他費用	（X）
稅前利潤	X

104 將費用按功能劃分的主體應披露關於費用性質的附加信息，

包括折舊費、攤銷費和僱員福利費用。

105 選擇費用功能法還是費用性質法取決於歷史和行業因素以及主體的性質。兩種方法均能提供那些可能隨主體的銷售或生產水平直接或間接發生變化的成本信息。由於每種列報方法對不同類型主體均有合適之處，因此本準則要求管理層選擇可靠且更相關的列報方式。但是，由於關於費用性質的信息有助於預測未來現金流量，因而要求在使用費用功能法時作附加披露。第 104 段的“僱員福利”的含義與在《國際會計準則第 19 號》中相同。

權益變動表

在權益變動表中應列報的信息

106 主體應列報第 **10** 段所規定的權益變動表。權益變動表包括如下信息：

（**1**） 當期綜合收益總額，並單獨反映歸屬於母公司所有者和非控制性權益的總金額；

（**2**） 對權益的各組成部分，根據《國際會計準則第 **8** 號》確認的追溯應用或追溯重述的影響；以及

（**3**） 〔已刪除〕

（**4**） 對權益的各組成部分，期初和期末帳面金額之間的調節過程，並（至少）單獨披露以下項目產生的變動：

①損益；

②其他綜合收益；以及

③與所有者以其所有者身份的交易，單獨反映所有者投入和向所有者的分配、以及未導致喪失控制的對子公司所有權份額的變動。

在權益變動表或附註中應列報的信息

106A 對權益的各組成部分，主體應在權益變動表或附註中按

項目列報對其他綜合收益的分析〔見第 106 段（4）②〕。

107 主體應在權益變動表或附註中列報當期確認為向所有者分配的股利金額和相關的每股股利金額。

108 例如，在第 106 段中，權益的組成部分包括各類投入權益、各類其他綜合收益和留存收益的累積餘額。

109 報告期初和報告期末之間的主體權益變動，反映了當期主體淨資產的增加或減少。除了與所有者以其所有者身份的交易（如權益投入、回購主體自身的權益工具和股利分配）以及直接與上述交易有關的交易成本所產生的變化，某一期間權益的綜合變動代表了當期主體活動形成的收益總額和費用總額，包括利得和損失。

110 《國際會計準則第 8 號》要求在切實可行的範圍內對會計政策變更的影響進行追溯調整，其他國際財務報告準則的過渡性規定另有要求的除外。《國際會計準則第 8 號》同時要求在切實可行的範圍內對差錯更正進行重述。追溯調整和追溯性重述並非權益的變動，而是對留存收益期初餘額的調整，除非有國際財務報告準則要求對權益的其他組成部分進行追溯調整。第 106 段（2）要求在權益變動表中，對權益各個組成部分的調整數按照由會計政策變更產生和由會計差錯更正產生的分別披露。主體應對前期和當期期初的調整進行披露。

現金流量表

111 現金流量信息有助於財務報表使用者評估主體產生現金及現金等價物的能力，以及主體利用這些現金流量的需求。《國際會計準則第 7 號》規定了現金流量信息的列報和披露要求。

附　註

結　構

112　附註應當：

（1）　提供關於財務報表的編製基礎以及根據第 **117** 段至第 **124** 段的要求採用的具體會計政策的信息；

（2）　披露國際財務報告準則要求的、但未在財務報表中列報的信息；以及

（3）　提供未在財務報表中列報、但對於理解其內容具有相關性的附加信息。

113　主體應盡可能按系統的方式列報附註。為確定一個系統性方法，主體應考慮財務報表可理解性和可比性的影響。主體應將財務狀況表、損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）、權益變動表和現金流量表中的各項目與附註中的相關信息交叉索引。

114　系統性的附註排列或分類的示例如下：

（1）　優先披露主體認為與理解其財務業績和財務狀況最相關的活動，例如將特定經營活動匯總披露；

（2）　匯總披露計量方式相似的項目，例如以公允價值計量的資產；或者

（3）　按照損益和其他綜合收益表以及財務狀況表中單列項目的順序披露，例如：

①遵循國際財務報告準則的聲明（見第 16 段）；

②所採用的重要會計政策概述（見第 117 段）；

③財務狀況表、損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）、權益變動表和現金流量表中列報項目的支援信息，按列報的各單列項目和財務報表的順序列示；以及

④其他披露，包括：

- 或有負債（見《國際會計準則第 37 號》）和未確認的合同承諾；以及
- 非財務信息的披露，例如主體的財務風險管理目標與政策（見《國際財務報告準則第 7 號》）。

115 〔已刪除〕

116 主體可將附註中提供的關於財務報表的編製基礎和具體會計政策的信息作為財務報表的單獨部分列報。

會計政策的披露

117 主體應披露其重大會計政策，包括：

（1） 編製財務報表時使用的計量基礎；以及

（2） 對於理解財務報表相關的其他會計政策。

118 主體讓使用者知道財務報表所採用的計量基礎（例如歷史成本、現行成本、可變現淨值、公允價值或可收回金額）是重要的，因為主體編製財務報表的基礎將顯著影響使用者的分析。如果主體在財務報表中使用一種以上的計量基礎，例如重估某些特定類別的資產，則提供表明每種計量基礎適用的資產和負債類別是充分的。

119 在決定一項特定的會計政策是否應予披露時，管理層應考慮披露是否有助於使用者理解交易、其他事項和情況如何在所報告的財務業績和財務狀況中進行反映。每個主體應當考慮財務報表使用者期望了解的該類主體的經營實質和政策。當從國際財務報告準則中允許選用的方法中選擇特定的會計政策時，披露這些會計政策對使用者尤為有用。例如，披露主體對投資性房地產是採用公允價值模式還是成本模式（見《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》）。一些國

際財務報告準則對披露特定會計政策提出了專門的要求，包括管理層在允許採用的不同政策中作出的選擇。例如，《國際會計準則第 16 號》要求對不同類別的不動產、廠場和設備採用的計量基礎進行披露。

120 〔已刪除〕

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

122 對於管理層在採用會計政策過程中所作的、對財務報表中確認的金額具有最重大影響的判斷（涉及的估計除外，見第 125 段），主體應在重大會計政策概述或其他附註中進行披露。

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

（1） 〔已刪除〕

（2） 金融資產和租賃資產所有權上的幾乎所有重大風險和報酬何時已轉移給其他主體；

（3） 特定商品的銷售是否實質上是一種融資安排，從而並不產生收入；以及

（4） 金融資產的合同條款是否在特定日期產生了對未償付本金金額單獨支付的本金和利息現金流。

124 第 122 段中要求的一些披露是由其他國際財務報告準則要求的。例如，《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》要求主體披露其在確定是否控制另一主體時所作的判斷。《國際

會計準則第 40 號——投資性房地產》要求在難以劃分房地產的情況下披露主體制定的有關區分投資性房地產與自用房地產、持有用於在正常經營過程中銷售的房地產的標準。

估計不確定性的來源

125 主體應披露關於在報告期末有關未來所作的假設和估計不確定性的其他主要來源的信息，它有一個重大風險，即會導致下一財務年度內資產和負債帳面金額出現重要調整。附註應包括有關這些資產和負債的下述詳細情況：

（1） 它們的性質；以及

（2） 它們在報告期末的帳面金額。

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

127 根據第 125 段披露的假設和估計不確定性的其他來源與需要管理層作出最困難、最主觀或最複雜的判斷的估計有關。當影響不確定性未來可能結果的變量和假設的數量增加時，此類判斷會變得更加主觀和複雜，由此對資產和負債的帳面金額進行重要調整的可能性通常也會增加。

128 對於在下一財務年度帳面金額可能出現重要變動而具有重

大風險的資產和負債，如果這些資產和負債在報告期末按照基於相同資產或負債的活躍市場公開報價的公允價值計量則不要求披露第 125 段規定的內容。此類公允價值可能在下一財務年度中發生重要的變動，但是這些變動並不由在報告期末的假設或估計不確定性的其他來源而產生。

129 對於第 125 段的披露內容，主體的列報方式應有助於財務報表使用者理解管理層對未來和估計不確定性的其他來源作出的判斷。提供信息的性質和範圍應根據假設和其他情況性質的變化而變化。主體作出的披露的類型列示如下：

（1） 假設或其他不確定性估計的性質；

（2） 帳面金額對進行計算依據的方法、假設和估計的敏感性，包括敏感性的原因；

（3） 對於受影響的資產和負債的帳面金額在下一財務年度不確定性產生的預期結果以及可能產生的合理結果的範圍；以及

（4） 如果不確定性仍然存在，對關於那些資產和負債的過去假設所作的變動進行解釋。

130 本準則不要求主體在披露第 125 段的內容時披露預算信息或預測信息。

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

132 第 122 段中要求披露的管理層在採用會計政策過程中所作

的特定判斷，並不涉及第 125 段中對估計不確定性的來源的披露。

133 對於某些假設，除根據第 125 段的要求進行披露外，還應遵循其他國際財務報告準則的要求。例如，《國際會計準則第 37 號》要求在特定情況下披露影響各類準備的未來事項的主要假設。《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》要求主體披露按公允價值計量的資產和負債，在計量其公允價值時採用的重大假設（包括估值技術和輸入值）。

資　本

134 主體應披露能夠使其財務報表使用者評價主體資本運營的目標、政策及程序的信息。

135 為了遵循第 134 段，主體應披露如下信息：

（1） 主體資本運營的目標、政策及程序的定性信息，包括：

①對其運營的資本的描述；

②當主體受制於外部強制性資本要求時，這些要求的性質以及這些要求如何納入資本運營中；以及

③如何實現其資本運營的目標。

（2） 運營的資本的定量資料摘要。一些主體將某些金融負債（例如一些次級債）作為資本的一部分。另一些將資本視作扣除某些權益項目後的部分（例如現金流量套期產生的部分）。

（3） 自前一會計期間開始上述（1）和（2）中的所有變動。

（4） 當期是否遵循了其受制的外部強制性資本要求。

（5） 當主體未遵循外部強制性資本要求時，其未遵循的後果。

主體的這些披露應基於主體向關鍵管理人員提供的內部信息。

136 主體可以採用一系列方式運營資本並受制於一系列不同的

資本要求。例如，一個跨行業的企業集團可能包括從事保險業務和銀行業務的主體，這些主體可能在多個國家和地區經營。當資本要求及資本如何運營的總體披露不能提供有用信息或者扭曲了財務報表使用者對主體資本資源的理解時，主體應對每項受制的資本要求單獨披露信息。

歸類為權益工具的可回售工具

136A 對歸類為權益工具的可回售工具，主體應披露（未在其他部分披露時）：

（1） 歸類為權益的金額匯總定量信息；

（2） 在工具持有者要求的情況下主體對其在回購或贖回該工具的義務進行管理的目標、政策和程序，包括較以前期間的任何變動；

（3） 贖回或回購該類金融工具的預計現金流出；以及

（4） 關於如何確定贖回或回購的預計現金流出的信息。

其他披露

137 主體應在附註中披露：

（1） 財務報表批准報出之前，已提議或已宣告但未確認為當期向所有者分配的股利金額及相關的每股金額；以及

（2） 未確認的累計優先股股利的金額。

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

（1） 主體所在地和法定形式、公司成立的國家及其總部（或主要營業地點，如果其與總部不在同一地點的話）的地址；

（2） 主體經營的性質及其主要活動的說明；

（3） 母公司以及集團最終母公司的名稱；以及

（4） 如果是營業期限有限的主體，則披露關於其營業期限的信息。

過渡性規定和生效日期

139 主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。允許提前採用。如果主體提前採用本準則，則應披露這一事實。

139A 《國際會計準則第 27 號》（2008 年修訂）對第 106 段進行了修訂。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用該修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 27 號》（2008 年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。這些修訂內容應追溯應用。

139B 2008 年 2 月發佈的《可回售金融工具和清算產生的義務》（對《國際會計準則第 32 號》和《國際會計準則第 1 號》的修訂）對第 138 段進行了修訂，增加了第 8A 段、第 80A 段和第 136A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用上述修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用該修訂內容，則應披露這一事實，並同時採用對《國際會計準則第 32 號》、《國際會計準則第 39 號》、《國際財務報告準則第 7 號》和《國際財務報告解釋公告第 2 號——成員在合作主體中的股份和類似工具》的相關修訂內容。

139C 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》對第 68 段和第 71 段進行了修訂。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用上述修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用該修訂內容，則應披露這一事實。

139D 2009 年 4 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》對第

69 段進行了修訂。主體應對自 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用上述修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用該修訂內容，則應披露這一事實。

139E 〔已刪除〕

139F 2010 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》對第 106 段和第 107 段進行了修訂，並增加了第 106A 段。主體應對自 2011 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用上述修訂內容。允許提前採用。

139G 〔已刪除〕

139H 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 12 號》對第 4 段、第 119 段、第 123 段和第 124 段進行了修訂。主體在應用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 12 號》的同時應採用這些修訂內容。

139I 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》對第 128 段和第 133 段進行了修訂。主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時需應用這些修訂內容。

139J 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益項目的列報》（對《國際會計準則第 1 號》的修訂）對第 7 段、第 10 段、第 82 段、第 85 段至第 87 段、第 90 段、第 91 段、第 94 段、第 100 段和第 115 段進行了修訂，增加了第 10A 段、第 81A 段、第 81B 段和第 82A 段，並刪除了第 12 段、第 81 段、第 83 段和第 84 段。主體應對自 2012 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用上述修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用該修訂內容，則應披露這一事實。

139K 《國際會計準則第 19 號——僱員福利》(2011 年 6 月修訂)修訂了第 7 段和第 96 段中“其他綜合收益”的定義。主體在應用《國際會計準則第 19 號》(2011 年 6 月修訂)的同時應採用這些修訂內容。

139L 2012 年 5 月發佈的《年度改進 2009—2011》對第 10 段、第 38 段和第 41 段進行了修訂,刪除了第 39 段至第 40 段,增加了第 38A 段至第 38D 段和第 40A 段至第 40D 段。主體應當自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間內根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯應用上述修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容,則應披露這一事實。

139M 〔已刪除〕

139N 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》對第 34 段進行了修訂。主體應在採用《國際財務報告準則第 15 號》時應用這些修訂內容。

139O 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》,對第 7 段、第 68 段、第 71 段、第 82 段、第 93 段、第 95 段、第 96 段、第 106 段和第 123 段進行了修訂,刪除了第 139E 段、第 139G 段以及第 139M 段。主體在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應採用這些修訂內容。

139P 2014 年 12 月發佈的《披露動議——對〈國際會計準則第 1 號〉的修訂》對第 10 段、第 31 段、第 54 段至第 55 段、第 82A 段、第 85 段、第 113 段至第 114 段、第 117 段、第 119 段以及第 122 段進行了修訂,增加了第 30A 段、第 55A 段以及第 85A 段至第 85B 段,刪除了第 115 段和第 120 段。主體應在 2016 年 1 月 1 日以後的年度

應用這些修訂內容，允許提前採用。主體不需要披露《國際會計準則第 8 號》第 28 段至第 30 段中要求披露的信息。

《國際會計準則第1號》（2003年修訂）的撤銷

140 本準則取代了 2003 年修訂並於 2005 年修訂的《國際會計準則第 1 號——財務報表列報》。

國際會計準則第2號——存貨

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……2
定　義 ……6
存貨的計量 ……9
　存貨成本 …… 10
　成本計算 …… 23
　可變現淨值 …… 28
確認為費用 …… 34
披　露 …… 36
生效日期 …… 40
其他文告的撤銷 …… 41

國際會計準則第2號——存貨

目　標

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

範　圍

2　本準則適用於所有存貨，除了：

（1）　〔已刪除〕

（2）　金融工具（參見《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》及《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》）；以及

（3）　與農業活動相關的生物資產，以及收穫時的農產品（參見《國際會計準則第 41 號——農業》）。

3　本準則不適用於下列持有存貨的計量：

（1）　按行業行為慣例，生產者持有的以可變現淨值計量的農林產品、收割後農產品、礦物和礦產品。如果這些存貨按可變現淨值計量，其價值的變動應在變動當期確認計入損益。

（2）　商品經紀人持有的按公允價值減去出售費用後的餘額計量的存貨。如果這些存貨按公允價值減去出售費用後的餘額計量，則公允價值減去出售費用後的餘額的變動應在變動當期確認計入損益。

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

5 經紀人是指那些為他人或為自己買進或出售商品的人。第 3 段（2）中所指的存貨，其取得目的主要是在不久的將來予以出售並從價格波動中獲取利潤或經紀人盈餘。如果這些存貨按公允價值減去出售費用後的餘額計量，則它們僅僅不包括在本準則的計量要求中。

定 義

6 本準則使用的下列術語，其含義為：

存貨，指下列資產之一：

（1） 在正常經營過程中持有待售的；

（2） 為出售而仍處在生產過程中的；或者

（3） 在生產或提供勞務過程中將消耗的材料或物料。

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

公允價值是市場參與者之間在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格。（見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）。

7 可變現淨值是指主體在正常經營過程中預計從存貨的銷售中實現的淨額。公允價值反映的是市場參與者在計量日，在主要市場（或最有利市場）的有序交易中出售同一存貨的價格。前者是針對於某一主體的價值，而後者不是。存貨的可變現淨值可能並不等於公允價值

減去出售費用後的餘額。

8 存貨包括購置以備再售的商品，例如，零售商購入並用於零售的貨物，或持有以備再售的土地和其他不動產。存貨也包括主體生產的產成品、在產品以及將用於生產過程的材料和物料。為完成客戶合同而發生的沒有形成存貨（或其他準則範圍內的資產）的成本應按照《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》進行會計處理。

存貨的計量

9 存貨應以成本與可變現淨值兩者中的較低者來計量。

存貨成本

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

採購成本

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

加工成本

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

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

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

其他成本

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

16 不應包括在存貨成本中而應在其發生的當期確認為費用的項目有：

（1） 非正常浪費的原料、人工或其他生產費用；

（2） 儲存費用，但那些在生產過程中為達到下一個生產階段

所必須的儲存費用除外；

（3） 無助於使存貨達到目前場所和狀態的間接行政費用；以及

（4） 銷售費用。

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

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

勞務提供者的存貨成本

19 〔已刪除〕

從生物資產上收穫的農產品成本

20 根據《國際會計準則第 41 號——農業》，主體已從生物資產上收穫的農產品存貨，應以其收穫時的公允價值減去出售費用進行初始確認。這是在適用本準則當日該存貨的成本。

成本計算方法

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

22 零售價法通常用於計量在零售業中大量迅速周轉的存貨項目，這些項目具有類似的邊際利潤，而且對它們採用其他成本計算方法並不切實可行。存貨成本根據銷售額減去以恰當比例確定的毛利來

確定。所使用的比例要考慮那些價格已標至最初售價以下的存貨。對各零售部門常常使用一個平均比例。

成本計算

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

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

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

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

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

可變現淨值

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

29 將存貨減記至可變現淨值，通常是逐項進行的。但是，在某些情況下，將類似或相關的項目合併處理可能是恰當的。例如，與具有類似目的或最終用途並在同一地區生產和銷售的同一產品系列相關、且實際上難以將其與該產品系列的其他項目區別開來進行估價的存貨項目，就可能需要合併處理。按存貨的類別，例如按產成品或按特定行業或地區分部的存貨，來減記存貨價值是不恰當的。

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

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

32 對於用於存貨生產而持有的材料和其他物料，如果用其生產

的產成品預計將按成本或高於成本的價格出售，則不應將其減記至成本以下。但是，如果材料價格的下降表明產成品的成本超過可變現淨值，那麼該材料就應減記至可變現淨值。在這種情況下，材料重置成本或許是其可變現淨值可獲得的最佳的計量基礎。

33 在隨後的每一個期間，均應對可變現淨值重新估價。如果以前使存貨減記至低於成本的條件不復存在，或者有確鑿的證據表明因經濟環境的變化而導致可變現淨值增加，減記的金額應予轉回（轉回的金額以原先減記的金額為限），新的帳面金額應為成本與修正了的可變現淨值兩者中的較低者。例如，由於其售價下降而以可變現淨值記錄的存貨項目，如在隨後的期間依然為主體所持有，而其售價已經上升，就屬此種情況。

確認為費用

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

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

披　露

36 財務報表應當披露下列內容：

（1） 計量存貨所採用的會計政策，包括所使用的成本計算方法；

（2） 存貨的帳面總金額以及按適合主體的方法分類的各類存貨的帳面金額；

（3） 以公允價值減去出售費用後的餘額反映的存貨的帳面金額；

（4） 當期確認為費用的存貨金額；

（5） 根據第 34 段的規定，在當期確認為費用的存貨減記金額；

（6） 根據第 34 段的規定，在當期作為確認為費用的存貨金額減少的任何減記金額的轉回金額；

（7） 根據第 34 段的規定，導致存貨減記轉回的情況或事項；以及

（8） 作為債務擔保的存貨的帳面金額。

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

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

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

生效日期

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

40A 〔已刪除〕

40B 〔已刪除〕

40C 由於 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》，對第 6 段中公允價值的定義及第 7 段進行了相應修訂。主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時需應用這些修訂內容。

40D 〔已刪除〕

40E 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》，對第 2 段、第 8 段、第 29 段和第 37 段進行了修訂並刪除了第 19 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 15 號》時應用這些修訂。

40F 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》，對第 2 段進行了修訂並刪除了第 40A 段、第 40B 段和第 40D 段。主體在採用《國際財務報告準則第 9 號》時，需應用這些修訂內容。

其他文告的撤銷

41 本準則取代了《國際會計準則第 2 號——存貨》（1993 年修訂）。

42 本準則取代了《解釋公告第 1 號——一致性：存貨成本的不同計算方法》。

國際會計準則第7號——現金流量表

目　　錄

起始段落

目　標
範　圍 ····· 1
現金流量信息的作用 ····· 4
定　義 ····· 6
　現金和現金等價物 ····· 7
現金流量表的列報 ····· 10
　經營活動 ····· 13
　投資活動 ····· 16
　籌資活動 ····· 17
報告來自經營活動的現金流量 ····· 18
報告來自投資和籌資活動的現金流量 ····· 21
以淨額為基礎報告現金流量 ····· 22
外幣現金流量 ····· 25
利息和股利 ····· 31
所得稅 ····· 35
對子公司、聯營企業和合營企業的投資 ····· 37
對子公司的所有者權益和其他業務權益的變動 ····· 39
非現金交易 ····· 43
現金和現金等價物的構成 ····· 45
其他披露 ····· 48
生效日期 ····· 53

國際會計準則第7號——現金流量表 [1]

目　標

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

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

範　圍

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

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

3　主體財務報表使用者關注主體如何產生和使用現金和現金等價物，不論主體的業務性質如何，現金是否是主體的產品（如金融機構）。不管主體的主營業務如何不同，它們基於同樣的原因需要現金，

1　2007 年 9 月，國際會計準則理事會將《國際會計準則第 7 號》的標題從“現金流量表”（cash flow statements）修訂為“現金流量表”（statements of cash flows），以反映 2007 年對《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》所作出的修訂。

它們需要現金進行正常的生產經營、償還債務和向投資者提供回報。因此，本準則要求所有的主體都編製現金流量表。

現金流量信息的作用

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

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

定　義

6 本準則使用的下列術語，其含義為：

現金，指庫存現金和活期存款。

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

現金流量，指現金和現金等價物的流入和流出。

經營活動，指主體產生收入的主要活動以及非投資或籌資的其他活動。

投資活動，指長期資產以及不包括在現金等價物範圍內的其他投資的購買和處置。

籌資活動，指導致主體繳入權益及借款的規模和構成發生變化的活動。

現金和現金等價物

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

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

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

現金流量表的列報

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

11 主體根據經營活動、投資活動和籌資活動列報其現金流量時，應選擇最適合其業務特點的方式。按活動分類來提供現金流量信息，有助於報表使用者評價這些活動對主體財務狀況及現金和現金等價物金額的影響；同時也有助於評價這些活動之間的相互關係。

12 某一項交易可能包括歸屬於不同活動的現金流量。如償還銀行貸款時，既要償還本金又要支付利息。支付利息屬於經營活動，而償還本金則歸屬於籌資活動。

經營活動

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

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

（1） 銷售產品和提供勞務所獲得的現金收入；

（2） 特許使用費、勞務費、佣金以及其他現金收入；

（3） 支付給供應商和勞務提供者的現金；

（4） 支付給僱員或代僱員支付的現金；

（5） 保險主體涉及保險金、保險索賠、年金和其他保險利益條款的現金收入或現金支出；

（6） 繳納所得稅或者稅款退回（如果它們可以確認歸屬於投資和籌資活動，則不在此例）；以及

（7） 為交易目的而持有的合同的現金收入或者支出。

有些交易，例如出售廠房，可能帶來利得或損失，這部分利得或損失確認在當期損益中。與這類交易相關的現金流量則歸屬於投資活動現金流量。然而，如果現金支出是為製造或者是為獲得《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》中第 68A 段中所指的為向他人出租及為隨後進行出售的資產而發生的，屬於經營活動現金流。租金和隨後銷售上述資產的現金收入也屬於經營活動現金流。

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

投資活動

16 單獨披露投資活動形成的現金流量是重要的，因為這些現金流量代表著主體為了獲得未來的收益和現金流量而轉出資源的程度。只有當支出導致財務狀況表中發生資產確認時，其被歸類為投資活動現金流量才是合適的。投資活動所形成的現金流量的例子有：

（1） 購置不動產、廠場和設備以及無形資產和其他長期資產所導致的現金支出；那些與已資本化的開發費用以及自建不動產、廠場和設備相關的現金支出也包括在內；

（2） 出售不動產、廠場和設備以及無形資產和其他長期資產所取得的現金收入；

（3） 取得其他主體的權益性工具或債務性工具以及合營中的權益所導致的現金支出（購買視為現金等價物的工具或為交易目的而持有的工具所引起的現金支出不包括在內）；

（4） 出售其他主體的權益性工具或債務性工具以及合營中的權益所帶來的現金收入（出售視為現金等價物的工具或為交易目的而持有的工具所帶來的現金收入不包括在內）；

（5） 預付現金和貸款給其他主體（金融機構的預付現金和貸款不包括在內）；

（6） 給其他主體的預付現金和貸款（金融機構的預付現金和貸款不包括在內）的收回；

（7） 根據期貨合同、遠期合同、期權合同和互換合同所支付的現金；如果持有合同是以交易為目的，或者此項支付劃歸籌資活動，則因此而引起的現金支出不包括在內；以及

（8） 根據期貨合同、遠期合同、期權合同和互換合同所獲得的現金收入；如果持有合同是以交易為目的，或者此項收入劃歸籌資活動，則因此產生的現金收入不包括在內。

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

籌資活動

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

（1） 發行股票或其他權益性工具所獲取的實得現金收入；

（2） 購買或贖回主體股票所引起的對所有者的現金支出；

（3） 發行信用債券、貸款、簽發票據、發行一般債券、發行抵押債券以及提供其他長、短期借款所獲取的實得現金收入；

（4） 償還借款所導致的現金支出；以及

（5） 融資租賃的承租方為減少與融資租賃相關的未清償負債的現金支出。

報告來自經營活動的現金流量

18 主體應當用以下兩種方法之一，報告來自主體經營活動的現金流量：

（1） 直接法，通過現金收入總額和現金支出總額的總括分類反映來自主體經營活動的現金流量；

（2） 間接法，通過將主體非現金交易、過去或者未來經營活動的現金收支的遞延或應計項目，以及與投資或籌資現金流量相關的收益或費用項目的影響，對損益進行調整，來揭示主體經營活動所形成的現金流量。

19 本準則鼓勵主體採用直接法報告經營活動現金流量。採用直接法所提供的信息有助於評估主體未來現金流量，而間接法，卻不具有這一優點。採用直接法，關於現金收入總額和現金支出總額的總括分類的信息可以通過以下途徑之一獲得：

（1） 主體的會計記錄；或者

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

①當期存貨及經營性應收和應付款的變動；

②其他非現金項目；以及

③其現金影響屬於投資或籌資活動現金流量的其他項目。

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

（1） 當期存貨及經營性應收和應付款的變動；

（2） 非現金項目，如折舊、準備、遞延稅項、未實現匯兌利得和損失、聯營公司的未分配利潤；以及

（3） 其現金影響屬於投資或籌資活動現金流量的所有其他項目。

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

報告來自投資和籌資活動的現金流量

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

以淨額為基礎報告現金流量

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

（1） 當現金流量反映客戶而非主體的活動時，代客戶收入的現金和支出的現金；以及

（2） 周轉快、金額大、期限短的項目的現金收入和現金支出。

23 第 22 段（1）中所指的現金收入和現金支出的例子如下：

（1） 銀行活期存款的承兌和償付；

（2） 投資性主體代客戶持有資金；以及

（3） 代財產所有者收取的租金、以及支付給財產所有者的租金。

23A 第 22 段（2）中所指的現金收入和現金支出是指為以下項目預付和償還的款項：

（1） 與信用卡客戶相關的本金金額；

（2） 投資的購買和出售；以及

（3） 其他短期借款，如 3 個月或不足 3 個月的短期借款。

24 金融機構來自以下活動的現金流量可以其淨額為基礎加以報告：

（1） 到期日固定存款的存取所形成的現金收入和現金支出；

（2） 向其他金融機構存放或提取款項；以及

（3） 給客戶的現金預付款和貸款以及這些預付款和貸款的償還。

外幣現金流量

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

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

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

28 外幣匯率變動所引起的未實現利得和損失並不是現金流量。然而，為了調節期初和期末的現金和現金等價物金額，持有的或到期的外幣現金和現金等價物受匯率變動的影響應當在現金流量表中報

告。該金額應與來自經營活動、投資活動或籌資活動的現金流量分開反映。如果是按期末匯率折算的，該金額還包括匯兌差額。

29 〔已刪除〕

30 〔已刪除〕

利息和股利

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

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

33 對金融機構而言，已付利息和已收利息以及股利通常劃歸來自經營活動的現金流量。然而，其他主體對它們的劃歸並沒有形成一致的看法。已付利息和已收利息以及股利可以劃歸為來自經營活動的現金流量，因為它們構成主體損益確定的一部分；已付利息和已收利息以及股利也可以分別劃歸為來自籌資及投資活動的現金流量，因為它們可以分別是籌資成本或者投資回報。

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

所得稅

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

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

對子公司、聯營企業和合營企業的投資

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

38 採用權益法核算其在聯營或合營企業中的權益的主體，其現金流量表包括其對聯營或合營企業投資和從被投資方取得的利潤分配的現金流量以及主體與聯營或合營企業之間的其他收支項目的現金流量。

對子公司的所有者權益和其他業務權益的變動

39 來自獲得和失去子公司或其他業務控制權的現金流量總額，應當單獨列示並且劃歸為投資活動現金流量。

40 對於當期獲得和失去子公司或者其他業務控制權，主體都應對以下每一項目以總額進行披露：

（1） 全部購買或處置對價；

（2） 構成現金和現金等價物對價的部分；

（3） 已經獲得或失去其控制權的子公司或其他業務的現金和現金等價物金額；以及

（4） 已經獲得或失去其控制權的子公司或其他業務除現金或現金等價物以外的資產和負債金額，這些金額是按資產和負債的主要類別反映的。

40A 《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》所定義的投資性主體對要求以公允價值計量且其變動計入損益的子公司的投資，並不需要應用第 40 段（3）或第 40 段（4）。

41 單列項目反映獲得或失去子公司或其他業務控制權的現金流量，同時單獨披露已經獲得或失去其控制權的子公司或其他業務的資產和負債金額，有助於將獲得或失去子公司或其他業務控制權引起的現金流量與其他經營活動、投資活動和籌資活動引起的現金流量區別開來。失去控制權所形成的現金流量，不應從獲得控制權所形成的現金流量中扣除。

42 作為其交易、事項或情況變化的一部分，獲得或失去子公司或其他業務控制權的作為對價的現金收付總額在現金流量表中應當以減去處置或購買所獲得或轉出的現金和現金等價物以後的淨額列

示。

42A 由於對子公司所有者權益變動、但並未導致失去控制權所產生的現金流量應劃歸為籌資活動現金流量，除非子公司由《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》中的投資性主體所擁有，並被要求以公允價值計量且其變動計入損益。

42B 未喪失子公司控制權的所有者權益變動，如母公司後續購買或出售部分子公司權益性工具，應當按照權益交易進行會計處理（見《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》），除非子公司由投資性主體擁有並且要求以公允價值計量且其變動計入損益。因此，其最終現金流量應當與第 17 段所述的與所有者的其他交易採用相同的分類方式。

非現金交易

43 不需要使用現金或者現金等價物的投資活動和籌資活動不應包括在現金流量表中。這些交易應在其他財務報表中披露，以提供這些投資活動和籌資活動的所有相關信息。

44 儘管許多投資活動和籌資活動對主體的資本和資產結構產生影響，但是它們對當期的現金流量並不產生直接的影響。將非現金交易排除在現金流量表之外是與現金流量表的目標一致的，因為這些項目不涉及當期的現金流量。非現金交易的例子有：

（1） 直接以負債的方式，或者以融資租賃的方式取得資產；

（2） 通過發行股票購買主體；以及

（3） 負債轉為權益。

現金和現金等價物的構成

45 主體應在現金流量表中披露其現金和現金等價物的構成，同時應列報對現金流量表中的金額與財務狀況表中對應項目的調節。

46 由於世界範圍內現金管理實務和銀行業務規定不同，以及為了遵從《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》，主體對確定現金和現金等價物的構成所採用的政策應加以披露。

47 主體變更確定現金和現金等價物構成的政策時，例如，過去作為主體投資組合一部分的金融工具的分類變化時，其影響應遵照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定披露。

其他披露

48 主體應當披露其持有的、但不能被集團使用的巨額現金和現金等價物餘額，同時還要由管理層對此作出說明。

49 主體持有現金和現金等價物餘額但不能被集團使用的情形有多種，比如，國外經營的子公司，由於受當地外匯管制或其他立法的限制，其持有的現金和現金等價物餘額，不能由母公司或其他子公司正常使用。

50 補充信息可能有助於財務報表使用者理解主體的財務狀況和流動性。因而鼓勵主體披露這種信息，同時加上管理層的說明。這種補充信息可能包括：

（1） 未被使用從而可用於將來經營活動以及用於資本承諾的借款額度，並且要對使用這些額度的限制加以說明；

（2） 已刪除；

（3） 分開表明主體經營能力增強的現金流量總額與維持其經營能力所需要的現金流量總額；以及

（4） 來自每一個可報告分部的經營活動、投資活動和籌資活動的現金流量總額（參見《國際財務報告準則第 8 號——經營分部》）。

51 分別披露增強主體經營能力和為維持主體經營能力所需的現金流量，有助於財務報表使用者判明主體是否為維持其經營能力而進行了足夠的投資。沒有為維持其正常經營能力而進行足夠的投資的主體可能為了當期的流動性和分配給所有者的股利而損害將來的獲利能力。

52 分部現金流量的披露，有助於報表使用者更好地理解整個主體的現金流量與各分部現金流量之間的關係以及各分部現金流量的可利用情況和可變動性。

生效日期

53 本準則對報告期自 1994 年 1 月 1 日或以後日期開始的財務報表有效。

54 《國際會計準則第 27 號》（2008 年修訂）修訂了第 39 段至第 42 段，並添加了第 42A 段和第 42B 段。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 27 號》（2008 年修訂），這些修訂內容也適用於提前採用的期間。這些修訂內容應當追溯採用。

55 第 14 段根據 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》進行了修訂。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本修訂。允許提前採用。如果主體對之前開始的期間採用

了本修訂，主體應披露這一事實並應用《國際會計準則第 16 號》的第 68A 段。

56 第 16 段根據 2009 年 4 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》進行了修訂。主體應對自 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本修訂。允許提前採用。如果主體對之前開始的期間採用了本修訂，主體應披露這一事實。

57 由於 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》，對第 37 段、第 38 段和第 42B 段進行了修訂並刪除了第 50 段（2）。主體在應用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時需應用這些修訂內容。

58 由於 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 27 號》的修訂），對第 42A 段、第 42B 段進行了修訂並添加了第 40A 段。主體應對自 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本修訂。允許對《投資性主體》提前採用。如果主體對之前開始的期間採用了本修訂，主體也應當同時採用包括在《投資性主體》中的其他修訂。

國際會計準則第8號
——會計政策、會計估計變更和差錯

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……3
定　義 ……5
會計政策 ……7
　會計政策的選擇和應用 ……7
　會計政策的一致性 …… 13
　會計政策變更 …… 14
會計估計變更 …… 32
　披露 …… 39
差　錯 …… 41
　對追溯重述的限制 …… 43
　前期差錯的披露 …… 49
關於追溯調整和追溯重述的不切實可行性 …… 50
生效日期 …… 54
其他文告的撤銷 …… 55

國際會計準則第8號
——會計政策、會計估計變更和差錯

目　標

1　本準則的目標是對選擇和變更會計政策的標準，以及對會計政策變更、會計估計變更和差錯更正的會計處理及披露作出規定。本準則旨在提高主體財務報表的相關性和可靠性以及該主體不同期間財務報表的可比性和與其他主體財務報表之間的可比性。

2　除了會計政策變更之外的會計政策的披露要求，在《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》中作出規定。

範　圍

3　本準則適用於會計政策的選擇和應用，以及會計政策變更、會計估計變更和前期差錯更正的會計處理。

4　前期差錯更正和會計政策變更追溯調整的納稅影響應按《國際會計準則第 12 號——所得稅》的要求進行核算和披露。

定　義

5　本準則使用的下列術語，其含義為：

會計政策，指主體編報財務報表時採用的特定原則、基礎、慣例、規則和做法。

會計估計變更，指對資產或負債帳面金額、或資產的期間消耗金額的調整，這種調整源自對資產和負債當前狀態及對與其相關的預期

未來利益和義務的評估。會計估計變更的原因是新信息和新進展的出現，因此不是差錯的更正。

國際財務報告準則是國際會計準則理事會採用的準則和解釋公告，包括：

（1） 國際財務報告準則；

（2） 國際會計準則；

（3） 國際財務報告解釋委員會解釋公告；以及

（4） 常設解釋委員會解釋公告 [1]

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

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

（1） 在上述期間財務報表授權發佈時已經獲取的信息；以及

（2） 在編報財務報表時能夠合理預期已經獲得並加以考慮的信息。

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

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

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

---

1 2010 年國際財務報告準則基金會修訂章程，對名稱進行修訂後，也對國際財務報告準則的定義進行了修訂。

不切實可行，指主體在作出所有合理努力後仍然無法採用某項規定，那麼該主體採用該項規定是不切實可行的。對於以下特定前期，對某項會計政策變更應用追溯調整法或進行追溯重述以更正一項差錯是不切實可行的：

（1） 應用追溯調整法或追溯重述的影響不確定；

（2） 應用追溯調整法或追溯重述要求假設管理層在該期間的意圖；或者

（3） 應用追溯調整法或追溯重述要求對金額進行重大估計，並且不可能客觀地將與那些估計有關的下列信息和其他信息區分開：

①提供關於上述金額確認、計量或披露日期存在事實的證據的信息；以及

②在上述前期的財務報表授權發佈時就可獲得的信息。

未來適用法，對會計政策變更和確認會計估計變更的影響而言，分別指：

（1） 將新的會計政策應用於政策變更日以後發生的交易、其他事項和事件；以及

（2） 在受變更影響的當前和未來期間確認會計估計變更的影響。

6 評估遺漏或錯誤表述是否會影響使用者的經濟決策、以及這種影響是否重要，要求考慮使用者的特徵。《編報財務報表的框架》第 25 段[2]中規定：“假定使用者具有一定的工商經濟活動和會計方面

2 國際會計準則理事會 2001 年採納了國際會計準則委員會的《編報財務報表的框架》。2010 年 9 月，國際會計準則理事會用《財務報告的概念框架》替代了原《框架》。第 25 段被《概念框架》的第 3 章取代。

的知識，並且願意相當努力地去研究信息”。因此，這些評估需要考慮，具備這些特徵的使用者被合理預計在經濟決策中將怎樣受到影響。

會計政策

會計政策的選擇和應用

7 當某項國際財務報告準則專門適用於某種交易、其他事項或事件時，應當應用該國際財務報告準則，以確定適用於該項目的一項或多項會計政策。

8 國際財務報告準則規定的會計政策是經國際會計準則理事會認可的，應用它們所編報的財務報表包含了關於交易、其他事項和事件的相關的、可靠的信息。當應用這些會計政策的影響不重要時，就不需應用這些政策。但是，對國際財務報告準則作出不重要背離或不更正這種不重要背離，以形成對主體財務狀況、財務業績或現金流量的特定列報，也是不恰當的。

9 國際財務報告準則及其指南共同為主體對準則的應用提供幫助。所有的指南都會表明其是否是國際財務報告準則的一部分。是國際財務報告準則不可分割部分的指南必須強制執行，不是國際財務報告準則不可分割部分的指南並不包含對財務報告的要求。

10 在缺乏專門適用於某種交易、其他事項或事件的國際財務報告準則時，管理層應當運用其判斷來制定並應用一項會計政策，使形成的信息：

（1） 與使用者的經濟決策需求是相關的；並且

（2） 是可靠的，以這種可靠信息形成的財務報表：

①真實反映了主體的財務狀況、財務業績和現金流量；

②反映了交易、其他事項和事件的經濟實質，而不僅僅是法律形式；

③是中立的，即沒有偏見；

④是審慎的；以及

⑤在所有重要方面是完整的。

11 在作出第 **10** 段所述的判斷時，管理層應當依次參考並考慮以下來源的適用性：

（**1**） 處理類似和相關問題的國際財務報告準則中的要求；以及

（**2**） 《框架》中的資產、負債、收益和費用的定義、確認標準和計量概念[3]。

12 在作出第 **10** 段所述的判斷時，管理層還應考慮使用類似概念框架制定會計準則的其他準則制定機構的最新文告、其他會計文獻以及認可的行業慣例，前提是它們不與第 **11** 段所規定的來源衝突。

會計政策的一致性

13 主體應對類似交易、其他事項和事件選擇並應用一致的會計政策，除非國際財務報告準則特別要求或允許對可能適用不同會計政策的項目進行分類。如果某項國際財務報告準則要求或允許上述分類，則應選擇適當的會計政策並一致地應用於各個類別。

會計政策變更

14 僅當某項變更滿足下列條件之一時，主體才可以變更會計政

---

3 2010 年 9 月，國際會計準則理事會用《財務報告的概念框架》替代原《框架》。

策：

（1） 國際財務報告準則要求變更；或者

（2） 該變更能使財務報表提供有關交易、其他事項或事件對主體財務狀況、財務業績或現金流量影響的可靠和更相關的信息。

15 財務報表使用者需要比較主體不同期間的財務報表，以判明財務狀況、財務業績和現金流量的趨勢。因此，除非會計政策的變更符合第 14 段中的某個條件，否則應在各期期內以及各期之間採用相同的會計政策。

16 以下情況不屬於會計政策的變更：

（1） 對實質上與以前發生的交易、其他事項或事件不同的交易、其他事項或事件所採用的某項會計政策；以及

（2） 對以前未出現過或不重要的交易、其他事項或事件採用新的會計政策。

17 根據《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》或《國際會計準則第 38 號——無形資產》的規定，首次採用重估資產的會計政策，屬於會計政策變更，該變更應根據《國際會計準則第 16 號》或《國際會計準則第 38 號》將其作為重估價處理，而不是按照本準則處理。

18 第 19 段至第 31 段不適用於第 17 段所描述的會計政策變更。

會計政策變更的應用

19 按照第 23 段：

（1） 如果國際財務報告準則中有專門的過渡性規定，主體應按照過渡性規定對首次採用該國際財務報告準則所引起的會計政策

變更進行會計處理；以及

（2） 如果國際財務報告準則中沒有專門的過渡性規定，主體對國際財務報告準則首次採用進行會計政策變更時，或者主體自願進行會計政策變更時，應追溯調整該變更。

20 就本準則而言，提前採用某個國際財務報告準則不屬於會計政策自願變更。

21 當缺乏專門應用於某項交易、其他事項或事件的國際財務報告準則時，管理層可以根據第 12 段，採用使用類似框架制定會計準則的其他準則制定機構的最新文告中的某項會計政策。如果遵循這些文告的修訂，主體選擇變更會計政策，該變更作為會計政策的自願變更進行核算和披露。

追溯調整法

22 按照第 **23** 段，當根據第 **19** 段（**1**）或（**2**）追溯調整會計政策變更時，主體應調整列報最早前期的各個受影響的權益組成部分的期初餘額，以及各個列報前期披露的其他比較金額，就如同新會計政策一直在採用那樣。

對使用追溯調整法的限制

23 當按照第 **19** 段（**1**）或（**2**）的要求追溯調整時，對會計政策變更應當追溯調整，除非確定該變更對特定期間的影響或累積影響是不切實可行的。

24 當確定關於列報的一個或多個前期比較信息的會計政策變更的特定期間影響不切實可行時，主體應從可運用追溯調整的最早期間（可以是當前期間）的期初開始，對資產或負債的帳面金額採用新的會計政策，並對該期間各個受影響的權益組成部分的期初餘額作出

相應的調整。

25 當在當期期初確定一項新會計政策的應用對所有前期的累積影響不切實可行時，主體應調整比較信息，從最早的可行日期開始對新會計政策採用未來適用法。

26 當主體對一項新會計政策採用追溯調整法時，應盡可能向前對前期比較信息應用新會計政策。除非確定追溯調整對前期財務狀況表期初餘額和期末餘額的累積影響是可行的，對該期間採用追溯調整法才是可行的。與財務報表列報期間之前的期間相關的調整金額，應調整列報的最早前期的各個受影響的權益組成部分的期初餘額。該調整通常是針對留存收益的。然而，該調整也可能針對權益的其他組成部分(比如為了遵循國際財務報告準則)。任何有關前期的其他信息，諸如財務資料的歷史匯總數，也應盡可能地向前調整。

27 當主體因無法確定應用一項新會計政策對所有期間的影響而對應用該項新會計政策進行的追溯調整不切實可行時，主體應按照第 25 段，從最早可行的期間按未來適用法應用該會計政策。為此，在那個日期之前的資產、負債、權益的累積調整部分忽略不計。即便對任何前期採用未來適用法應用政策都是不切實可行的，仍然允許進行會計政策變更。第 50 段至第 53 段為對一個或多個前期採用新會計政策是不切實可行的情況提供了指南。

披 露

28 如果首次採用國際財務報告準則對當期或任何前期有影響，對於這一影響，除非確定調整金額是不切實可行的，或者可能對未來期間產生影響，主體應披露以下內容：

(1) 國際財務報告準則的標題。

（2） 會計政策變更是依據準則的過渡性規定作出的（如果適用）。

（3） 會計政策變更的性質。

（4） 對過渡性規定的描述（如果適用）。

（5） 可能影響未來期間的過渡性規定（如果適用）。

（6） 如果可行，對當期和各個列報前期，披露如下調整的金額：

①各個受影響的財務報表單列項目；以及

②如果主體適用《國際會計準則第 33 號——每股收益》，還要披露基本的每股收益和稀釋的每股收益。

（7） 與列報期間之前的期間相關的調整金額（如果可行）。以及

（8） 如果按第 19 段（1）或（2）的要求對某特定前期或列報期間之前的期間採用追溯調整法是不切實可行的，要披露導致其不切實可行的事實，並陳述該會計政策變更怎樣被應用和從何時開始應用。

在以後期間的財務報表中不再需要重複這些披露。

29 如果會計政策自願變更對當期或任何前期有影響，對於這一影響，除非確定調整金額是不切實可行的，或者會計政策自願變更可能對未來期間產生影響，主體應披露以下內容：

（1） 會計政策變更的性質。

（2） 採用新會計政策能夠提供可靠和更相關的信息的原因。

（3） 如果可行，對當期和各個列報前期，披露如下調整的金額：

①各個受影響的財務報表單列項目。以及

②如果主體適用《國際會計準則第 33 號——每股收益》，還要披

露基本的每股收益和稀釋的每股收益。

（4） 與列報期間之前的前期相關的調整金額（如果可行）。以及

（5） 如果對某特定前期或列報期間之前的期間採用追溯調整法是不切實可行的，要披露導致其不切實可行的事實，並陳述該會計政策變更怎樣被應用和從何時開始應用。

在以後期間的財務報表中不再需要重複這些披露。

30 如果主體尚未應用某項已發佈但尚未生效的國際財務報告準則時，主體應披露：

（1） 該事實；以及

（2） 已知的或可合理估計的關於評估新國際財務報告準則的應用對主體首次應用期間的財務報表造成的可能影響的信息。

31 在遵循第 30 段的規定時，主體應考慮披露：

（1） 新國際財務報告準則的標題；

（2） 即將進行的會計政策某項變更或多項變更的性質；

（3） 要求採用國際財務報告準則的日期；

（4） 打算首次採用國際財務報告準則的日期；以及

（5） 以下之一：

①首次採用國際財務報告準則預期對主體財務報表影響的討論；或者

②如果該影響是未知或無法合理估計的，應披露對該影響的陳述。

會計估計變更

32 由於商業活動中內在的不確定因素影響，許多財務報表中的

項目不能精確地計量，而只能加以估計。估計涉及以最近可利用的、可靠的信息為基礎所作的判斷。例如，以下項目可能要求估計：

（1） 壞帳；

（2） 存貨的陳舊過時；

（3） 金融資產或金融負債的公允價值；

（4） 應折舊資產的使用壽命或者體現在應折舊資產中的未來經濟利益的預期消耗方式；以及

（5） 擔保債務。

33 合理運用估計是編製財務報表的基本步驟，並不削弱其可靠性。

34 如果據以進行估計的事實發生變化，或者由於新的信息或更多的經驗，可能不得不對估計進行修正。按其性質，對估計的修正與前期無關並且不屬於會計差錯更正。

35 所應用的計量基礎變更是一項會計政策變更，而不是一項會計估計變更。當難以區分會計政策變更與會計估計變更時，這種變更被視為會計估計變更。

36 會計估計變更的影響，除了適用第 37 段的變更以外，均應以未來適用法在以下期間的損益中確認：

（1） 變更期間（如果變更只影響變更當期）；或者

（2） 變更當期和未來期間（如果變更對兩者均有影響）。

37 如果一項會計估計變更導致資產和負債或有關權益項目發生變化，主體應在變更期間調整相關資產、負債或權益項目的帳面金額，對其予以確認。

38 對某項會計估計變更影響採用未來適用法確認，意味著該變

更適用於自估計變更日開始的交易、其他事項和事件。會計估計的變更可能只影響當期損益，也可能對當期和未來期間損益均產生影響。例如，壞帳金額估計的變更只影響當期損益，因而應在當期確認。但是，某項應折舊資產估計使用壽命或體現在某項應折舊資產中的未來經濟利益的預期消耗方式的改變，既影響當期折舊費用，又影響該資產剩餘使用壽命內未來各期的折舊費用。在這兩種情況下，與當期相關的變更的影響應在當期確認為收益或費用。如果對未來期間有影響，該影響應當在未來期間確認為收益或費用。

披　露

39　主體應披露對變更當期產生影響或預計對未來期間產生影響的會計估計變更的性質和金額。如果估計對未來期間的影響是不切實可行的，就不必披露對未來期間的影響。

40　如果因為估計是不切實可行的而沒有披露對未來期間的影響金額，主體應披露該事實。

差　錯

41　差錯產生於財務報表要素的確認、計量、列報或披露。如果財務報表包含重要差錯，或者雖然差錯不重要但是故意造成的，意在形成對主體財務狀況、財務業績或現金流量的特定列報，則財務報表沒有遵循國際財務報告準則。在當期發現的潛在的當期差錯在財務報表授權發佈之前予以更正。然而，有時重大差錯直到下一期間才被發現，這些前期差錯應在下一期間財務報表列報的比較信息中予以更正（參見第 42 段至第 47 段）。

42　根據第 43 段，主體應在差錯發現後的第一套授權發佈的財務報表中，通過以下做法追溯更正重要的前期差錯：

（1） 重述差錯發生期間列報的前期比較金額；或者

（2） 如果差錯在列報的最早前期之前就發生了，則重述列報的最早前期的資產、負債和權益的期初餘額。

對追溯重述的限制

43 應以追溯重述法更正前期差錯，除非確定該差錯的特定期間影響或累積影響是不切實可行的。

44 當確定某一差錯對列報的一個或多個前期比較信息的特定期間的影響不切實可行時，主體應重述追溯重述是可行的最早期間的資產、負債和權益的期初餘額（可能是當期）。

45 當在當期期初確定差錯對所有前期的累積影響不切實可行時，主體應從最早可行的日期開始用未來適用法重述比較信息以更正差錯。

46 前期差錯的更正未包括在發現差錯當期的損益中。任何列報的有關前期的信息，包括財務資料的任何歷史匯總數，都應盡可能地向前重述。

47 當確定所有前期的差錯（例如錯誤採用會計政策）金額不切實可行時，主體應根據第 45 段，從最早可行的日期開始，用未來適用法重述比較信息。為此，在那個日期之前的資產、負債、權益的累積重述部分被忽略不計。第 50 段至第 53 段為對一個或多個前期更正差錯不切實可行的情況提供了指南。

48 差錯更正與會計估計變更相區別。就會計估計的性質來說，它是個近似值，隨著更多信息的獲取，估計可能需要進行修正。例如，或有事項了結後利得或損失的確認，不屬於差錯更正。

前期差錯的披露

49 按照第 **42** 段，主體應披露以下內容：

（**1**） 前期差錯的性質；

（**2**） 對每一個列報的前期，如果可行，應披露更正的金額：

①各個受影響的財務報表單列項目；以及

②如果主體適用《國際會計準則第 **33** 號》，還要披露基本的每股收益和稀釋的每股收益。

（**3**） 列報的最早前期期初的更正金額；以及

（**4**） 如果對某一特定前期進行追溯重述是不切實可行的，要披露導致其不切實可行的事實，並陳述該會計差錯怎樣被更正和從何時開始被更正。

下一期間的財務報表中不需要重複這些披露。

關於追溯調整和追溯重述的不切實可行性

50 在一些情況下，調整一個或多個前期比較信息以獲得與當期的可比性是不切實可行的。比如，數據可能尚未在以前某個或多個期間收集，這使得在某種程度上，允許對新會計政策應用追溯調整法（包括為了第 51 段至第 53 段所述的目的，對前期應用未來適用法），或是對更正以前某個期間的差錯進行追溯重述，而要再造信息則可能是不切實可行的。

51 對根據交易、其他事項或事件確認或披露的財務報表要素應用一項會計政策時常常需要進行估計。本質上，估計是主觀的，而且可能在報告期後才作出。當追溯應用一項會計政策或為更正某一前期差錯進行追溯重述時，形成估計可能會更加困難，因為從受影響的交易、其他事項或事件發生可能已經過去較長的一段時間。然而，與前期有關的估計目標與在當期所作估計（即反映那些交易、其他事項或

事件發生時所存在的事實的估計）的目標仍然是相同的。

52 因此，追溯應用一項新的會計政策或更正某一前期差錯要求將以下信息與其他信息區分開來：

（1） 能提供交易、其他事項或事件發生日所存在事實的證據信息；以及

（2） 當前期的財務報表授權發佈時即可獲取的信息。

對某些類型的估計（比如：以重大的不可觀察的輸入值進行的公允價值計量），要區分上述類型的信息是不切實可行的。當採用追溯調整法或追溯重述法要求對這些信息作出重大估計，但又不可能區分上述兩類信息的時候，追溯應用新會計政策或追溯更正前期差錯是不切實可行的。

53 當在前期採用一項新會計政策或更正前期金額時，不論是對管理層在某個前期的意圖作出假定還是估計在前期確認、計量或披露的金額，後見之明都是不應使用的。比如，當主體更正根據《國際會計準則第 19 號——僱員福利》計算僱員累積病假負債上的差錯時，它可以忽視下一期間發生的不同尋常的嚴重流感季節信息，只要這些信息是在前期財務報表授權發佈之後才獲取的。在修訂列報的前期比較信息時常常要求進行重大估計的事實並沒有阻止對比較信息進行可靠調整或更正。

生效日期

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

54A 〔已刪除〕

54B 〔已刪除〕

54C 由於 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》，對第 52 段進行了修訂。主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時需應用這些修訂內容。

54D 〔已刪除〕

54E 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》，對第 53 段進行了修訂並刪除了第 54A 段、第 54B 段和第 54D 段。主體在應用《國際財務報告準則第 9 號》時需應用這些修訂內容。

其他文告的撤銷

55 本準則取代了《國際會計準則第 8 號——當期淨損益、重大差錯和會計政策變更》（1993 年修訂）。

56 本準則取代了以下解釋公告：

（1） 《解釋公告第 2 號——一致性：借款費用資本化》；以及

（2） 《解釋公告第 18 號——一致性：允許選用的處理方法》。

國際會計準則第10號——報告期後事項

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……2
定　義 ……3
確認和計量 ……8
　報告期後調整事項 ……8
　報告期後非調整事項 ……10
　股利 ……12
持續經營 ……14
披　露 ……17
　批准報出日 ……17
　更新關於報告期末情況的披露 ……19
　報告期後非調整事項 ……21
生效日期 ……23
《國際會計準則第 10 號》（1999 年修訂）的撤銷 ……24

國際會計準則第10號——報告期後事項

目　標

1　本準則的目標是規範：

（1）　主體應在何時就報告期後事項調整其財務報表；以及

（2）　主體應對財務報表批准報出日和報告期後事項作出的披露。

本準則還要求，如果報告期後事項表明持續經營假設不再適用，主體不應在持續經營的基礎上編製其財務報表。

範　圍

2　本準則適用於報告期後事項的會計處理和披露。

定　義

3　本準則使用的下列術語，其定義為：

報告期後事項，指在報告期和財務報表批准報出日之間發生的有利和不利事項。事項可分為兩種：

（1）　為報告期末已經存在的情況提供證據的事項（報告期後調整事項）；以及

（2）　表明報告期後發生的情況的事項（報告期後非調整事項）。

4　批准財務報表報出的程序，依管理結構、法律規定和財務報表編製與定稿程序的不同而異。

5 在某些情況下，要求主體在財務報表報出後將其財務報表交由股東批准。在這種情況下，財務報表的批准報出日是原報出日，不是股東批准財務報表日。

示例
20X2 年 2 月 28 日，主體的管理層完成了截至 20X1 年 12 月 31 日的年度財務報表的草表。20X2 年 3 月 18 日，董事會審核了財務報表並批准報出。20X2 年 3 月 19 日，主體宣告其利潤及其選定的其他財務信息。20X2 年 4 月 1 日，財務報表備好可供股東和其他人取用。20X2 年 5 月 15 日，股東年會批准了財務報表，然後，經批准的財務報表於 20X2 年 5 月 17 日報送監管機構。 財務報表的批准報出日是20X2年3月18日（董事會批准報出日）。

6 在某些情況下，要求主體的管理層向監事會（僅由非經理人員組成）報送其財務報表並取得批准。在這種情況下，財務報表的批准報出日是在管理層批准報給監事會之時。

示例
20X2 年 3 月 18 日，主體的管理層批准財務報表報給監事會。監事會僅由非經理人員組成，並可能包括僱員和其他外部利益的代表。20X2 年 3 月 26 日，監事會批准了財務報表。20X2 年 4 月 1 日，財務報表備好可供股東和其他人取用。20X2 年 5 月 15 日，股東年會批准了財務報表，然後，經批准的財務報表於 20X2 年 5 月 17 日報送監管機構。 財務報表的批准報出日是20X2年3月18日（管理層批准報送監事會的日期）。

7 報告期後事項包括截至財務報表批准報出日的所有事項，即使這些事項發生於宣告利潤或其他選定的財務信息之後。

確認和計量

報告期後調整事項

8 主體應調整其財務報表中已確認的金額，以反映報告期後的調整事項。

9 下面是報告期後調整事項的例子，這些事項要求主體調整其已在財務報表中確認的金額，或者確認以前未確認的項目：

（1） 報告期後法院訴訟案件的結案，法院判決證實了主體在報告期末已存在的現時義務。主體根據《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》調整任何原先確認的、與該案件相關的準備，或者確認一項新準備。主體不應僅僅披露一項或有負債，因為根據《國際會計準則第 37 號》第 16 段，結案提供了需加考慮的額外證據。

（2） 報告期後收到的信息表明，資產在報告期末已減值，或者原先確認的該資產減值損失金額需要調整。例如：

①報告期後發生的客戶破產，通常證實了在報告期末應收帳款損失已經存在，主體需要調整報告期末的應收帳款帳面金額；以及

②報告期後存貨的銷售，可能提供了其在報告期末可變現淨值的證據。

（3） 報告期後確定報告期末前購入資產的成本，或售出資產的收入。

（4） 報告期後確定的利潤分配額或紅利支付額，如果主體由於報告期末前事項的結果，有在報告期末作出這種支付的現時法定或推定義務（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）。

（5） 表明財務報表不正確的欺詐或差錯的發現。

報告期後非調整事項

10 主體不應為反映報告期後的非調整事項而調整其財務報表中已確認的金額。

11 報告期後非調整事項的一個例子是，在報告期末和財務報表批准報出日之間投資公允價值的下跌。投資公允價值的下跌通常與報告期末的投資狀況無關，但反映了以後期間發生的情況。因此，主體不調整該項投資在財務報表中確認的金額。類似地，主體不更新該項投資在報告期末披露的金額，雖然根據第 21 段的要求可能需要作出補充披露。

股 利

12 如果主體在報告期後向其權益性工具持有者（參照《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中的定義）宣告股利，則主體不應在報告期末把這些股利確認為負債。

13 如果股利是在報告期末之後，但在財務報表批准報出日之前宣告發放，則在報告期末不把股利確認為負債，因為報告期末不存在相關義務。應參照《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》，在財務報表附註中披露這些股利。

持續經營

14 如果管理層打算在報告期後清算主體或停止經營，或除此之外沒有切實的方案可供選擇，則主體不應在持續經營的基礎上編製其財務報表。

15 報告期後經營成果和財務狀況的惡化，可能表明需要考慮持續經營假設是否仍然適用。如果持續經營假設不再適用，且影響十分廣泛，則本準則要求從根本上改變會計基礎，而不是在原來的會計基礎上對已確認的金額進行調整。

16 《國際會計準則第 1 號》要求作出某些披露，如果：

（1） 財務報表不是在持續經營的基礎上編製的；或者

（2） 管理層知曉與可能對主體繼續保持持續經營能力產生重大懷疑的事項或情況相關的重大不確定性。要求披露的事項或情況可能在報告期末以後才出現。

披 露

批准報出日

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

18 對使用者來說，了解財務報表的批准報出日是重要的，因為財務報表不反映這一日期以後的事項。

更新關於報告期末情況的披露

19 如果主體在報告期後獲得關於報告期末存在情況的信息，主體應根據新信息，更新與這些情況相關的披露。

20 在某些情況下，主體需要更新其財務報表中的披露，以反映報告期後獲得的信息，即使這些信息不影響主體在財務報表中已經確認的金額。需要更新披露的一個例子是報告期後取得了關於報告期末已經存在的或有負債的證據。除了考慮根據《國際會計準則第 37 號》

是否應確認或變更一項準備外，主體還應根據證據更新關於或有負債的披露。

報告期後非調整事項

21 如果報告期後的非調整事項非常重要，不做披露將會影響使用者以財務報表為基礎所作的經濟決策。因此，主體應對每一重要類別的報告期後的非調整事項作如下披露：

（1） 事項的性質；以及

（2） 對財務影響的估計，或不能作出這種估計的說明。

22 以下是一些通常需要披露的報告期後非調整事項的例子：

（1） 報告期後較大的企業合併(《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》要求在這種情況下作專門披露）或主要子公司的處置；

（2） 宣佈終止一項經營的計劃；

（3） 資產的大量購買，依據《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》的規定屬於持有待售類別的資產，資產其他形式的處置或者政府對主要資產的徵用；

（4） 報告期後的火災對主要生產工廠的破壞；

（5） 宣佈或開始實施較大的重組（參見《國際會計準則第 37 號》）；

（6） 報告期後較大的普通股交易或潛在的普通股交易（《國際會計準則第 33 號——每股收益》要求主體披露對這類交易的描述，除非這類交易涉及資本化股票發行或紅利派送、股票分割或反向分割——所有這些都需要根據《國際會計準則第 33 號》進行調整）；

（7） 報告期後資產價格或匯率不正常的重大變化；

（8） 對當期和遞延稅款資產和負債有重大影響的、在報告期後生效或宣佈的稅率變化或稅法變化（參見《國際會計準則第 12

號——所得稅》）；

（9） 發生了重大的承諾或或有負債，例如，提供重大的擔保；以及

（10） 發生一項僅由報告期後發生的事項引起的重大訴訟。

生效日期

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

23A 由於 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》，對第 11 段進行了修訂。主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時需應用這些修訂內容。

23B 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》，對第 9 段進行了修訂。主體在應用《國際財務報告準則第 9 號》時需應用這些修訂內容。

《國際會計準則第10號》（1999年修訂）的撤銷

24 本準則取代了《國際會計準則第 10 號——資產負債表日後事項》（1999 年修訂）。

國際會計準則第12號——所得稅

目　錄

起始段落

目　標

範　圍 …… 1

定　義 …… 5

計稅基礎 …… 7

當期所得稅負債和當期所得稅資產的確認 …… 12

遞延所得稅負債和遞延所得稅資產的確認 …… 15

應納稅暫時性差異 …… 15

可抵扣暫時性差異 …… 24

未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減 …… 34

未確認遞延所得稅資產的重估 …… 37

對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營安排中的權益 …… 38

計　量 …… 46

當期和遞延所得稅的確認 …… 57

確認為損益的項目 …… 58

不確認為損益的項目 …… 61A

企業合併產生的遞延所得稅 …… 66

以股份為基礎的支付交易產生的當期和遞延所得稅 …… 68A

列　報 …… 71

所得稅資產和所得稅負債 …… 71

所得稅費用 …… 77

披　露 …… 79

生效日期 …… 89

《解釋公告第21號》的撤銷 …… 99

國際會計準則第12號——所得稅

目　標

本準則的目標是規定所得稅的會計處理。所得稅會計的基本問題是如何核算以下所指事項的當期和未來納稅後果：

（1）　在主體的財務狀況表中確認的資產（負債）帳面金額的未來收回（清償）；以及

（2）　在主體的財務報表中確認的當期交易和其他事項。

資產或負債的確認，意味著報告主體預期將收回或清償該項資產或負債的帳面金額。如果帳面金額的收回或清償很可能使未來稅款支付額大於(小於)沒有納稅後果的收回或清償數額，那麼本準則要求，除了少數例外，主體應確認一項遞延所得稅負債(遞延所得稅資產)。

本準則要求主體採用與核算交易和其他事項本身一樣的方法核算其納稅後果。因此，對於確認損益的交易和其他事項，任何相關的納稅影響也要確認損益。對於確認為損益外的交易和其他事項（在其他綜合收益裡確認或直接在權益裡確認）任何相關的納稅影響也確認為損益外項目（分別在其他綜合收益裡或直接在權益裡確認）。類似地，在企業合併中，對任何遞延所得稅資產和負債的確認都會影響商譽的金額或已確認的廉價購買利得。

本準則也涉及未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減產生的遞延所得稅資產的確認、所得稅在財務報表中的列報以及與所得稅有關的信息披露。

範　圍

1　本準則適用於所得稅會計。

2 在本準則中，所得稅包括各種以應稅利潤為基礎的國內和國外稅額。所得稅也包括由子公司、聯營或合營安排支付的、對分配給報告主體的利潤的徵稅，例如預扣所得稅。

3 〔已刪除〕

4 本準則不涉及政府補助會計（參見《國際會計準則第20號——政府補助的會計和政府援助的披露》）或投資稅款抵減的核算方法。但是，本準則涉及可能由這些補助或投資稅款抵減產生的暫時性差異的核算。

定 義

5 本準則使用的下列術語，其含義為：

會計利潤，指一個期間內扣除所得稅費用前的損益。

應稅利潤（可抵扣虧損），指一個期間內根據稅務部門制定的規則確定的、據以交付（或收回）所得稅的利潤（虧損）。

所得稅費用（所得稅收益），指包括在本期損益中的當期所得稅和遞延所得稅的總金額。

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

遞延所得稅負債，指根據應（納）稅暫時性差異計算的未來期間應付所得稅金額。

遞延所得稅資產，指根據以下各項計算的未來期間可收回的所得稅金額：

（1） 可抵扣暫時性差異；

（2） 未利用的可抵扣虧損結轉後期；以及

（3） 未利用的稅款抵減結轉後期。

暫時性差異，指在財務狀況表內一項資產或負債的帳面金額與其計稅基礎之間的差額。暫時性差異可能是以下兩種之一：

（1） 應納稅暫時性差異，指在確定收回或清償該資產或負債的帳面金額的未來期間的應稅利潤（可抵扣虧損）時，將導致應稅金額的暫時性差異；或者

（2） 可抵扣暫時性差異，是在確定收回或清償該資產或負債的帳面金額的未來期間的應稅利潤（可抵扣虧損）時，將導致可抵扣金額的暫時性差異。

一項資產或負債的計稅基礎，指計稅時歸屬於該資產或負債的金額。

6 所得稅費用（所得稅收益），由當期所得稅費用（當期所得稅收益）和遞延所得稅費用（遞延所得稅收益）組成。

計稅基礎

7 一項資產的計稅基礎是當主體收回該資產的帳面金額時，就計稅而言可從流入主體的任何應稅經濟利益中予以抵扣的金額。如果這些經濟利益不需納稅，那麼該資產的計稅基礎即為其帳面金額。

示例
1. 一台機器的成本為100。計稅折舊30已在當期和以前期間抵扣，剩餘成本將在未來期間作為折舊或通過處置作為一項減項抵扣。使用該機器產生的收入是應稅的，處置該機器時產生的任何利得是應稅的，產生的任何虧損在計稅時可以抵扣。該機器的計稅基礎是70。 2. 應收利息的帳面金額為100。相關的利息收入按收付實現制徵稅。該應收利息的計稅基礎是零。

示例
3. 應收帳款的帳面金額為100。相關的收入已包括在應稅利潤（可抵扣虧損）中。該應收帳款的計稅基礎是100。 4. 應收子公司股利的帳面金額為100。對股利不徵稅。在本質上，該資產的全部帳面金額是可抵扣經濟利益的。因此，該應收股利的計稅基礎是100 (1)。 5. 一項應收貸款的帳面金額為100。該貸款的歸還不會產生納稅後果。該貸款的計稅基礎是100。 （1） 根據這種分析，不存在應稅暫時性差異。另一種分析是應收股利計稅基礎為零，相應產生的應稅暫時性差異100適用零稅率。根據這兩種分析，都不產生遞延所得稅負債。

8 一項負債的計稅基礎是其帳面金額減去該負債在未來期間計稅時可抵扣的金額。對於預收收入，所產生負債的計稅基礎是其帳面金額減去未來期間非應稅收入的金額。

示例
1. 流動負債包括帳面金額為100的應計費用。計稅時，相關的費用將以收付實現制予以抵扣。該應計費用的計稅基礎是零。 2. 流動負債包括帳面金額為100的預收利息收入。相關的利息收入按收付實現制予以徵稅。該預收利息收入的計稅基礎是零。 3. 流動負債包括帳面金額為100的應計費用。計稅時，相關的費用已抵扣。該應計費用的計稅基礎是100。 4. 流動負債包括帳面金額為100的應計罰款。計稅時，罰款不可抵扣。該應計罰款的計稅基礎是100 (1)。

示例
5. 一項應付貸款的帳面金額為100。該貸款的歸還不會產生納稅後果。該貸款的計稅基礎是100。 （1） 根據這種分析，不存在可抵扣暫時性差異。另一種分析是應計罰款的計稅基礎為零，產生的可抵扣暫時性差異100適用零稅率。根據這兩種分析，都不存在遞延所得稅資產。

9 有些項目有計稅基礎，但沒有在財務狀況表中確認為資產和負債。例如，研究成本在確定其發生當期的會計利潤時，被確認為費用，但要到確定以後期間的應稅利潤（可抵扣虧損）時才允許作為抵扣項目。該研究成本的計稅基礎，即稅務部門允許在未來期間作為抵扣項目的金額，與零帳面金額之間的差額，是會產生遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異。

10 如果資產或負債的計稅基礎不十分明顯，考慮本準則所依據的基本原則是有幫助的：只要資產或負債的帳面金額的收回或清償可能使未來稅款支付額大於（小於）不產生納稅後果的收回或清償情況，那麼除了少數例外，主體應確認遞延所得稅負債（資產）。例如，第51A段後的示例3說明了這種情況：當資產或負債的計稅基礎取決於預期收回或清償的方式時，考慮這項基本原則可能會有所幫助。

11 在合併財務報表中，暫時性差異應通過將合併財務報表中的資產和負債的帳面金額與適當的計稅基礎進行比較來確定。在應呈送合併納稅申報表的那些稅收管轄區內，該計稅基礎應參照合併納稅申報表確定。在其他稅收管轄區內，計稅基礎應參照集團內每個主體的納稅申報表確定。

當期所得稅負債和當期所得稅資產的確認

12 當期和以前期間的當期所得稅，如果未支付，則應確認為一項負債。如果當期和以前期間已支付的金額超過上述期間應付的金額，則超過的部分應確認為一項資產。

13 與能夠向前期結轉以收回以前期間的當期所得稅的可抵扣虧損相關的利益，應確認為一項資產。

14 當可抵扣虧損用於收回以前期間的當期所得稅時，主體應在可抵扣虧損發生的期間將該利益確認為一項資產，因為該利益很可能流入主體，而且能夠可靠地計量。

遞延所得稅負債和遞延所得稅資產的確認

應納稅暫時性差異

15 各種應納稅暫時性差異均應據以確認遞延所得稅負債，除非遞延所得稅負債是由以下情況之一所產生：

（1） 商譽的初始確認；或者

（2） 具有以下特徵的交易中資產或負債的初始確認：

①不是企業合併；並且

②交易時，既不影響會計利潤也不影響應稅利潤（可抵扣虧損）。

但是，對於與對子公司、分支機構和聯營的投資以及在合營安排中的權益相關的應（納）稅暫時性差異，應根據第39段確認遞延所得稅負債。

16 資產的確認，意味著該資產的帳面金額在未來期間將以流入主體的經濟利益的形式收回。當該資產的帳面金額超過其計稅基礎時，應稅經濟利益的金額也將超過計稅時允許抵扣的金額。這個差額就是

應納稅暫時性差異，在未來期間支付所產生的所得稅義務構成一項遞延所得稅負債。當主體收回該資產的帳面金額時，應納稅暫時性差異將轉回，主體將獲得應稅利潤。這使得經濟利益很可能以稅款支付的方式流出主體。因此，本準則要求確認所有遞延所得稅負債，只是對第15段和第39段所描述的某些情況可以例外。

示例
某項資產，成本為 150，帳面金額為 100。計稅累計折舊為 90，稅率為 25%。 該資產的計稅基礎為 60（成本 150 減計稅累計折舊 90）。為收回帳面金額 100，主體必須賺得應稅收益 100，但只能抵扣計稅折舊 60。所以，當主體收回該資產的帳面金額時，要支付所得稅 10（40×25%）。帳面金額 100 與計稅基礎 60 之間的差額 40 是應納稅暫時性差異。為此，主體應確認一項遞延所得稅負債 10（40×25%），以表示其收回該資產的帳面金額時將支付的所得稅。

17 當收益或費用包含於某一期間的會計利潤中但包含於另一期間的應稅利潤中時，就會產生一些暫時性差異。這種暫時性差異通常稱為時間性差異。以下是這種暫時性差異的例子，它們是應納稅暫時性差異，因而產生遞延所得稅負債：

（1） 利息收入按時間比例基礎包含在會計利潤中，但在某些稅收管轄區內，可能要等收到現金時才包含在應稅利潤中。就這種收入而言，在財務狀況表中確認的應收款項的計稅基礎是零，因為該收入只在收到現金時才影響應稅利潤；

（2） 用於確定應稅利潤（可抵扣虧損）的折舊可能與用於確定會計利潤的折舊不同。暫時性差異是資產的帳面金額與其計稅基礎

之間的差額，其中計稅基礎是該資產的原始成本減去稅務部門在確定當期和前期應(納)稅利潤時允許就該資產進行的各種抵扣後的餘額。採用加速折舊計稅時將產生應稅暫時性差異，並產生遞延所得稅負債（如果計稅折舊比會計折舊慢，則產生可抵扣暫時性差異，並產生遞延所得稅資產）；以及

（3） 在確定會計利潤時，開發成本可以資本化並在未來期間攤銷，但在確定應稅利潤時則在其發生期間予以抵扣。這種開發成本的計稅基礎為零，因為它們已經從應稅利潤中抵扣。暫時性差異是開發成本的帳面金額與其零計稅基礎之間的差額。

18 暫時性差異也產生於以下情況：

（1） 在企業合併中取得的可辨認資產和承擔的負債一般以它們的公允價值按照《國際財務報告準則第3號——企業合併》進行確認，但計稅時不作相應的調整（參見第19段）；

（2） 重估資產，而計稅時不作相應的調整（參見第20段）；

（3） 企業合併產生的商譽（參見第21段）；

（4） 資產或負債初始確認時的計稅基礎不同於其初始帳面金額，例如，當主體從相關資產的免稅政府補助中獲得利益時（參見第22段和第33段）；或者

（5） 對子公司、分支機構和聯營的投資或在合營安排中的權益的帳面金額與該投資或權益的計稅基礎不同（參見第38段至第45段）。

企業合併

19 除了少數的例外情況，企業合併中所取得的可辨認資產和承擔的負債應在合併日按它們的公允價值確認。當所取得的可辨認資產和預計負債的計稅基礎不受企業合併影響或所受影響各不相同時，會

產生暫時性差異。例如，當資產的帳面金額增加至公允價值但該資產的計稅基礎仍保持為以前主體的成本時，就會導致形成遞延所得稅負債的應納稅暫時性差異。所產生的遞延所得稅負債影響商譽（參見第66段）。

以公允價值計量的資產

20 國際財務報告準則允許或要求某些資產以公允價值計量或重估（例如，參見《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》、《國際會計準則第38號——無形資產》、《國際會計準則第40號——投資性房地產》以及《國際財務報告準則第9號——金融工具》）。在有些稅收管轄區內，重估資產或將其重述為公允價值影響當期的應稅利潤（可抵扣虧損）。結果，該資產的計稅基礎被調整，沒有暫時性差異產生。在其他稅收管轄區內，資產的重估或重述並不影響重估或重述期間的應稅利潤，因此不調整該資產的計稅基礎。但是，帳面金額的未來收回將會導致應稅經濟利益流入主體，而計稅時可抵扣的金額則與那些經濟利益的金額不同。重估後資產的帳面金額與其計稅基礎之間的差額是暫時性差異，會產生遞延所得稅負債或資產。即使以下情況也是如此：

（1） 主體不打算處置該資產。在這種情況下，該資產重估後的帳面金額將通過使用而收回，這將產生超過未來期間計稅時可抵扣的折舊金額的應稅收益；或者

（2） 如果將該資產的處置收入投資於類似資產，資本利得稅將被遞延。在這種情況下，資本利得稅在銷售或使用該類似資產時最終會成為應付所得稅。

商 譽

21 企業合併中產生的商譽是下面（1）超過（2）的部分：

（1） 以下總和：

①根據《國際財務報告準則第3號》中通常要求用購買日的公允價值計量所轉移對價的部分；

②根據《國際財務報告準則第3號》確認的在被購買方的非控制性權益部分；和

③非一次完成的企業合併中，購買方在被購買方以前所享有的股東權益部分在收購日的公允價值；

（2） 根據《國際財務報告準則第3號》對取得的可辨認資產和承擔的負債計量的收購日淨值。

許多稅務當局不允許在確定應稅利潤時將商譽帳面金額的攤銷作為可以抵扣的費用。而且，在這些稅收管轄區域，當一家子公司在終止經營、處置資產時，取得商譽的成本經常不能在稅前抵扣。也就是說，商譽計稅基礎等於零。商譽的帳面金額與計稅基礎之間的差額就是應納稅暫時性差異。但是，本準則不允許確認所產生的遞延所得稅負債，原因在於商譽是一項殘值，確認遞延所得稅負債會增加商譽的帳面金額。

21A 因為在商譽初始確認時產生的遞延所得稅負債按照第15段（1）的要求不允許確認，所以其後遞延所得稅負債的減少也因此不能確認。例如，如果由於企業合並而確認了CU100的商譽，其計稅基礎為零，則第15段（1）禁止主體確認相應的遞延所得稅負債。如果主體後續確認了CU20的商譽減值，則與該商譽相關的應（納）稅暫時性差異由CU100減少到CU80，導致未確認的遞延所得稅負債也相應減少。由於未確認所得稅負債金額的減少也被視為與商譽的初始確認相關，進而根據第15段（1）不能進行確認。

21B 由與商譽有關的因應納稅暫時性差異產生的遞延所得稅負債，若不是由於商譽的初始確認而產生的則應當加以確認。例如，企

業在合併中確認了CU100的商譽，並可以從並購當年開始每年以20%的比率進行納稅抵扣，那麼商譽在初始確認的時候計稅基礎是CU100，在並購年末則為CU80。如果商譽在並購年末的帳面金額保持CU100不變，那麼該年末產生應（納）稅暫時性差異CU20。因為這種應（納）稅暫時性差異與商譽的初始確認無關，所以由它引起的遞延所得稅負債可以確認。

資產或負債的初始確認

22 暫時性差異可能產生於資產或負債的初始確認，例如，一項資產的部分或全部成本在計稅時不得抵扣的情況就是如此。核算這種暫時性差異的方法依導致該資產或負債初始確認的交易的性質而定：

（1） 在企業合併中，主體確認任何遞延所得稅負債或資產，並由此影響商譽的金額或是確認的廉價購買利得（參見第19段）；

（2） 如果交易影響會計利潤或應稅利潤，主體確認任何遞延所得稅負債或資產，並將所產生的遞延所得稅費用或收益確認為損益（參見第59段）；

（3） 如果交易不是企業合併，且既不影響會計利潤也不影響應稅利潤，如果沒有第15段和第24段所規定的例外情況，主體可能會確認所產生的遞延所得稅負債或資產，並按同一金額調整該資產或負債的帳面金額。這種調整將使財務報表缺乏明晰性。因此，本準則不允許主體確認在初始確認或後續確認時所產生的遞延所得稅負債或資產（參見下面的示例）。而且，主體不應隨著該資產的折舊而確認未確認的遞延所得稅負債或資產的後續變化。

用於說明第22段（3）的示例
主體打算使用一項成本為1 000的資產，在其5年的使用年限內一直使用，然後再處置，殘值為0。稅率為40%。該資產的折舊在計稅時不能抵扣。 一旦處置，任何資本利得不納稅，任何資本損失不可抵扣。 當主體收回該資產的帳面金額時，主體將賺得應稅收益1 000，支付所得稅400。主體不確認由此產生的遞延所得稅負債400，原因在於它是由該資產的初始確認所產生的。 下一年，該資產的帳面金額為800。在賺得的應稅收益800中，主體將支付所得稅320。主體不確認遞延所得稅負債320，原因在於它是由該資產的初始確認所產生的。

23 根據《國際會計準則第32號——金融工具：列報》的要求，複合金融工具（例如，可轉換債券）的發行者將工具的負債成分歸類為負債，而將權益成分歸類為權益。在某些稅收管轄區內，初始確認時負債成分的計稅基礎等於負債和權益成分的初始帳面金額之和。由初始確認權益成分所產生的應（納）稅暫時性差異和由初始確認負債成分所產生的應（納）稅暫時性差異予以分開。這樣，第15段（2）所提的例外情況就不適用。因而，主體應確認由此產生的遞延所得稅負債。根據第61A段，遞延所得稅直接借記入權益成分的帳面金額。根據第58段，遞延所得稅負債的後續變化在損益中作為遞延所得稅費用（收益）予以確認。

可抵扣暫時性差異

24 如果很可能獲得能利用可抵扣暫時性差異來抵扣的應稅利潤，應基於全部可抵扣暫時性差異確認遞延所得稅資產，除非遞延所

得稅資產是由在以下交易中，由於資產或負債的初始確認而產生的：

（1） 不是企業合併；並且

（2） 進行交易時，既不影響會計利潤也不影響應稅利潤（可抵扣虧損）。

但是，對於與對子公司、分支機構和聯營的投資以及在合營安排中的權益相關的可抵扣暫時性差異，應根據第44段確認遞延所得稅資產。

25 負債的確認意味著該負債的帳面金額在未來期間將通過含有經濟利益的資源流出主體來清償。當資源從主體流出時，其部分或全部金額可以在晚於負債確認期間的某個期間確定應稅利潤時抵扣。在這種情況下，負債的帳面金額和其計稅基礎之間存在一項暫時性差異。相應地，當部分負債被允許在確定應稅利潤時予以抵扣，進而相關所得稅可在未來期間收回，就產生一項遞延所得稅資產。類似地，如果一項資產的帳面金額小於其計稅基礎，由於在未來期間可因此而收回所得稅，故該差額會產生一項遞延所得稅資產。

示例
主體將應計產品保修成本 100 確認為一項負債。該產品保修成本需於該主體支付索賠時才能抵扣稅款。稅率為 25%。 該負債的計稅基礎是零（帳面金額 100，減去可在未來期間計稅時就該負債抵扣的金額）。在以帳面金額清償該負債時，主體的未來應稅利潤減少 100，同時，相應地減少其未來所得稅支出 25（100×25%）。帳面金額 100 與計稅基礎零之間的差額是一項可抵扣暫時性差異 100 因此，如果該主體很可能在未來期間賺得足夠的應稅利潤，以便從減少的所得稅支付額中獲益，那麼它應確認一項遞延所得稅資產 25（100×25%）。

26 以下是一些產生遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異的例子：

（1） 退休福利成本可以在確定僱員提供勞務期間的會計利潤時抵扣，但當主體將分攤的成本付給一項基金時，或當主體支付退休金時，才能在確定應稅利潤時抵扣。負債的帳面金額與其計稅基礎之間存在一項暫時性差異；該負債的計稅基礎通常為零。由於在支付對基金的投入或支付退休金時，經濟利益將以抵扣應稅利潤的形式流入主體，這項暫時性差異會形成一項遞延所得稅資產；

（2） 研究成本在確定其發生當期的會計利潤時被確認為費用，但直到以後期間才允許在確定應稅利潤（可抵扣虧損）時作為抵扣項目。該研究成本的計稅基礎，即稅務部門允許在未來期間作為減項的金額，與零帳面金額之間的差額是一項會形成遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異；

（3） 除少數的例外情況，企業合併中所取得的可辨認資產和承擔的負債應在合併日按公允價值確認。當承擔的負債在購買日確認，但相關的成本要等到以後期間才在確定應稅利潤時抵扣，這就會產生一項形成遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異。如果所取得的可辨認資產的公允價值小於其計稅基礎，也會產生一項遞延所得稅資產。在這兩種情況下，產生的遞延所得稅資產都會影響商譽（參見第66段）；以及

（4） 某些資產可以以公允價值計價，或被重估，但計稅時不作相應調整（參見第20段）。如果資產的計稅基礎大於其帳面金額，會產生一項可抵扣暫時性差異。

27 可抵扣暫時性差異的轉回使得在確定未來期間的應稅利潤時產生抵扣項目。但是，只有當主體賺得足夠的應稅利潤以抵銷抵扣金額時，表現為所得稅支付額減少的經濟利益才流入該主體。因此，

只有當很可能獲得能利用可抵扣暫時性差異的應稅利潤時，主體才能確認遞延所得稅資產。

28 當存在與同一稅務部門和同一納稅主體相關的、並預期在以下所指期間轉回的、足夠的應（納）稅暫時性差異時，很可能獲得能利用可抵扣暫時性差異的應稅利潤：

（1） 與可抵扣暫時性差異的預期轉回期相同的期間；或者

（2） 由遞延所得稅資產引起的納稅虧損可以向前期或向後期結轉的期間。

在上述情況下，遞延所得稅資產應在可抵扣暫時性差異產生的期間確認。

29 當不存在與同一稅務部門和同一納稅主體相關的、足夠的應（納）稅暫時性差異時，確認遞延所得稅資產應受到以下條件的約束：

（1） 在與可抵扣暫時性差異的轉回相同的期間內（或由遞延所得稅資產產生的可抵扣虧損可以向前期或向後期結轉的期間），主體很可能有與同一稅務部門和同一納稅主體相關的、足夠的應稅利潤。在評估未來期間是否有足夠的應稅利潤時，主體不應考慮預計在未來期間產生的可抵扣暫時性差異形成的應稅金額，因為這些可抵扣暫時性差異形成的遞延所得稅資產本身就要求有未來應稅利潤以資利用；或者

（2） 主體具有在恰當期間運用稅務計劃產生應稅利潤的機會。

30 稅務計劃機會是指主體在可抵扣虧損或稅款抵減向後期結轉逾期之前的特定期內，為創造或增加應稅收益而採取的行動。例如，在某些稅收管轄區內，可能通過以下方式創造或增加應稅利潤：

（1） 選擇以已收或應收為基礎對利息收益計稅；

（2） 遞延從應稅利潤中進行某些抵扣的要求權；

（3） 出售或租回那些已經增值但未調整計稅基礎以反映這種增值的資產；以及

（4） 出售產生非應稅收益的資產（例如，在某些稅收管轄區內的政府債券）以購買產生應稅收益的另一項投資。

如果稅務計劃機會將應稅利潤從較後的期間提前至較前的期間，那麼，利用可抵扣虧損或稅款抵減向前期結轉的機會，仍然要取決於在未來產生暫時性差異以外來源的未來應稅利潤的存在。

31 如果主體有最近虧損的記錄，它應考慮第35段和第36段中的指南。

32 〔已刪除〕

商 譽

32A 如果由企業合併引起的商譽的帳面價值小於其計稅基礎，兩者的差異產生遞延所得稅資產。由商譽的初始確認引起的遞延所得稅資產應當作為企業合併會計處理的一部分予以確認，只要有足夠應稅收益供可抵扣暫時性差異抵銷。

資產或負債的初始確認

33 在資產初始確認時形成遞延所得稅資產的一個例子是，與某項資產有關的非應稅政府補助在確定該資產帳面金額時已予扣除，但計稅時卻不能從該資產的應折舊金額（即其計稅基礎）中扣除；該資產的帳面金額小於其計稅基礎，從而產生一項可抵扣暫時性差異。政府補助也可能作為遞延收益處理，在此種情況下，遞延收益與零計稅基礎之間的差額是一項可抵扣暫時性差異。無論主體採用何種列報方

法，都不能確認由此產生的遞延所得稅資產，原因如第22段所述。

未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減

34 如果很可能獲得能利用尚未利用的可抵扣虧損和未利用的稅款抵減來抵扣的未來應稅利潤，向後期結轉未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減應以上述未來應稅利潤為限，確認一項遞延所得稅資產。

35 未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減結轉後期產生的遞延所得稅資產的確認標準，與可抵扣暫時性差異產生的遞延所得稅資產的確認標準相同。但是，未利用可抵扣虧損的存在足以表明未來應稅利潤可能不會獲得。因此，在主體有近期虧損記錄的情況下，只有當主體有足夠的應納稅暫時性差異，或存在令人信服的其他證據表明主體將來能夠獲得足夠的、可以利用尚未利用的可抵扣虧損或未利用的稅款抵減來抵扣的應稅利潤時，主體才確認一項由未利用可抵扣虧損或稅款抵減產生的遞延所得稅資產。在這種情況下，第82段要求披露遞延所得稅資產的金額以及支持其確認的證據的性質。

36 主體估計獲得可利用尚未利用的可抵扣虧損或未利用的稅款抵減來抵扣的應稅利潤的可能性時，應考慮以下標準：

（1） 主體是否有足夠的、與同一稅務部門和同一納稅主體相關的應稅暫時性差異，該差異將產生能利用尚未逾期的未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減來抵扣的應稅金額；

（2） 在未利用的可抵扣虧損或未利用的稅款抵減逾期前，主體是否很可能獲得應稅利潤；

（3） 未利用可抵扣虧損是否由不大可能再出現的可辨明的原因形成；以及

（4） 主體是否可獲得稅務計劃機會（參見第30段），該機會

將在未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減的可利用期間產生應稅利潤。

如果不是很可能獲得能夠利用尚未利用的可抵扣虧損或未利用的稅款抵減來抵扣的應稅利潤，就不能確認遞延所得稅資產。

未確認遞延所得稅資產的重估

37 在每一個報告期末，主體要對未確認的遞延所得稅資產重新估價。當未來應稅利潤很可能收回遞延所得稅資產時，主體確認該項以前未確認的遞延所得稅資產。例如，交易條件的改進，可能使主體更有可能在未來產生足夠的應稅利潤，從而使遞延所得稅資產滿足第24段或第34段設立的確認標準。另一個例子是，主體在合併日或以後重新估價遞延所得稅資產（參見第67段和第68段）。

對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營安排中的權益

38 如果對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營中的權益〔即母公司或投資者佔子公司、分支機構、聯營或被投資的淨資產（包括商譽的帳面金額在內）的份額〕的帳面金額與該投資或權益的計稅基礎（經常是成本）不一致時，會產生暫時性差異。這些差異也可能在許多不同的情況下產生，例如：

（1） 子公司、分支機構、聯營和合營安排存在未分配利潤；

（2） 母公司和其子公司分處在不同的國家時，匯率發生變化；以及

（3） 對聯營投資的帳面金額減少到其可收回金額。

如果母公司在其個別財務報表中以成本或重估價對投資計價，那麼在合併財務報表中的暫時性差異可能與母公司個別財務報表內該投資的暫時性差異不一致。

39 對於所有與對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營中的

權益相聯繫的應納稅暫時性差異，主體應確認一項遞延所得稅負債，但滿足以下兩個條件的則例外：

（1） 母公司、投資者、合營者或者共同經營者能夠控制該暫時性差異轉回的時間安排；並且

（2） 該暫時性差異在可預見的未來很可能不會轉回。

40 當母公司控制了子公司的股利政策時，就能夠控制與那項投資相關的暫時性差異（包括由未分配利潤及任何外幣折算差額產生的暫時性差異）轉回的時間安排。而且，確定暫時性差異轉回時的應付所得稅金額經常是不切實可行的。因此，當母公司已經決定那些利潤在可預見的將來不予分配時，母公司不應確認遞延所得稅負債。同樣的考慮適用於對分支機構的投資。

41 以功能貨幣計量主體的非貨幣性資產和負債（參見《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》）。如果主體的應稅利潤或可抵扣虧損（進而非貨幣性資產和負債的計稅基礎）以另外一種貨幣確定，那麼，匯率變動會產生暫時性差異，而暫時性差異導致已確認的遞延所得稅負債或者（如第24段）資產。該遞延所得稅應借記或貸記入損益（參見第58段）。

42 聯營的投資者不控制該聯營，通常也不能決定其股利政策。因此，如果沒有協議要求聯營的利潤在可預見的將來不予分配，投資者應確認對聯營企業投資相關的應稅暫時性差異所產生的遞延所得稅負債。在有些情況下，如果投資者收回其在聯營的投資成本，則可能難以確定將來應付的稅款金額，但能夠斷定應付的稅款金額將等於或大於一個最低金額。在這種情況下，遞延所得稅負債應以該最低金額計量。

43 合營安排各方之間的協議，通常涉及利潤分配，並明確對這

些問題的決策是否要求得到各方或其中幾方的同意。如果合營者或共同經營者能夠控制其在合營安排中利潤份額的分配時點，並且其利潤份額在可預見的未來不是很可能被分配，就不能確認遞延所得稅負債。

44 只有當以下情況都很可能時，主體才能對所有由在子公司、分支機構及聯營中的投資和在合營安排中的權益產生的可抵扣暫時性差異， 確認一項遞延所得稅資產：

（1） 暫時性差異在可預見的未來將轉回；並且

（2） 未來能夠獲得能用暫時性差異抵扣的應稅利潤。

45 當確定與在子公司、分支機構及聯營中的投資以及在合營安排中的權益相關的可抵扣暫時性差異是否應確認一項遞延所得稅資產時，主體應考慮第28段至第31段提供的指南。

計 量

46 當期和以前期間形成的當期所得稅負債（資產），應按報告期末已執行的或實質上已執行的稅率（和稅法）計算的預期應付稅務部門（從稅務部門返還）的金額計量。

47 遞延所得稅資產和負債，以報告期末已執行的或實質上已執行的稅率（和稅法）為基礎，按預期實現該資產或清償該負債的期間的稅率計量。

48 當期和遞延所得稅資產和負債通常按已執行的稅率（和稅法）計量。但是，在某些稅收管轄區內，政府對稅率（和稅法）的宣佈對實際執行有重大影響，實際執行可能在宣佈之後幾個月。在這些情況下，所得稅資產和負債應採用已宣佈的稅率（和稅法）計量。

49 當不同的稅率適用於不同水平的應稅收益時，遞延所得稅資產和負債應以預期適用於暫時性差異預計轉回期間的應稅利潤（可抵扣虧損）的平均稅率計量。

50 〔已刪除〕

51 遞延所得稅負債和遞延所得稅資產的計量，應反映主體在報告期末預期從收回或清償其資產和負債帳面金額的方式所導致的納稅後果。

51A 在有些稅收管轄區內，企業收回（清償）其資產（負債）的帳面金額的方式可能影響以下一個或兩個方面：

（1） 當企業收回（清償）其資產（負債）的帳面金額時適用的稅率；以及

（2） 資產（負債）的計稅基礎。

在上述情況下，主體應採用與收回或清償的預期方式相一致的稅率和計稅基礎，來計量遞延所得稅負債和遞延所得稅資產。

示例 1
某項資產的帳面金額為 100，計稅基礎是 60。如果出售該資產，適用稅率 20%，稅率 30%適用於其他收益。 如果主體預期不再繼續使用該資產而是將其出售，則應確認一項遞延所得稅負債 8（40×20%）；如果主體預期保留該資產並通過使用來收回其帳面金額，則應確認一項遞延所得稅負債 12（40×30%）。

示例 2

某項資產的成本為 100，帳面金額由 80 重估為 150。計稅時沒有作相應的調整。累計計稅折舊為 30。稅率為 30%。如果該資產以超出成本的價格出售，則累計計稅折舊 30 將包括在應稅收益中，但超出成本的銷售收入將不納稅。

該資產的計稅基礎是70，同時存在一項應納稅暫時性差異80。如果主體預期通過使用該資產收回其帳面金額，它必須創造應稅收益150，但只能抵扣折舊70。由此，存在一項遞延所得稅負債24（80×30%）。如果主體預期通過以收入150立即出售該資產以收回其帳面金額，則遞延所得稅負債可計算如下：

	應納稅暫時性差異	*稅率*	*遞延所得稅負債*
累計計稅折舊	*30*	*30%*	*9*
超出成本的收入	*50*	*0*	*—*
總計	*80*		*9*

（註：根據第61A段，因重估而產生的額外遞延所得稅應確認為其他綜合收益。）

示例 3

沿用示例 2，但如果該資產以超過成本的價格出售，則累計計稅折舊將包括在應稅收益中（按 30%徵稅），並且在扣除物價上漲調整的成本 110 後，出售收入將按 40%徵稅。

如果主體打算通過使用該資產收回其帳面金額，它必須創造應稅收益 150，但只能扣除折舊 70。由此，計稅基礎是 70，存在一項

示例 3
應稅暫時性差異 80，同時還存在一項遞延所得稅負債 24（80×30%），與示例 2 相同。 如果主體打算通過立即出售該資產、取得收入 150 進而收回其帳面金額，則主體將能扣減物價上漲調整的成本 110。淨收入 40 將按 40%徵稅。此外，累計計稅折舊 30 將包括在應稅收益中，按 30%徵稅。由此，計稅基礎是 80（110－30），存在一項應納稅暫時性差異 70，同時還存在一項遞延所得稅負債 25（40x40%＋30x30%）。如果在本例中計稅基礎不十分明顯，那麼考慮第 10 段設立的基本原則可能是有幫助的。 （註：根據第61A段，因重估而產生的額外遞延所得稅應確認為其他綜合收益。）

51B 如果遞延所得稅負債或遞延所得稅資產產生於以《國際會計準則第16號》中重估價模式計量的非折舊資產，那麼遞延所得稅負債或遞延所得稅資產的計量應當反映通過出售該非折舊資產收回其帳面金額的所得稅後果，而不考慮該資產帳面金額的計量基礎。相應地，如果稅法明確規定了適用於資產出售帶來的應稅金額的稅率，且該稅率與適用於資產使用帶來的應稅金額的稅率不同，那麼計量與非折舊資產相關的遞延所得稅負債或遞延所得稅資產時應採用前者。

51C 如果遞延所得稅負債或遞延所得稅資產產生於以《國際會計準則第40號》中的公允價值模式計量的投資性房地產，那麼存在一項可推翻假設，即投資性房地產的帳面金額將通過出售收回。相應地，除非該假設被推翻，遞延所得稅負債或遞延所得稅資產的計量應該反映完全通過出售來收回該投資性房地產帳面金額的所得稅後果。如果

投資性房地產是可折舊的，並且其相關商業模式的目標是隨著時間的流逝通過使用而非出售消耗該投資性房地產包含的全部經濟利益，則上述假設將被推翻。如果該假設被推翻，則應遵循第51段和第51A段的要求。

用於說明第 51C 段的示例

一投資性房地產成本為 100，公允價值為 150，以《國際會計準則第 40 號》中的公允價值模式計量。該房地產包括成本為 40、公允價值為 60 的土地和一座成本為 60、公允價值為 90 的建築物。該土地具有永久使用壽命。

出於計稅目的的建築物累計折舊為 30。未實現的投資性房地產的公允價值變化不影響應稅利潤。如果投資性房地產按高於成本的價格出售,那麼計稅累計折舊 30 的轉回將被包括在應稅利潤中,並按普通稅率 30%計稅。對於超過成本部分的銷售款項，稅法特別規定，如果持有相關資產少於兩年，適用 25%的稅率，持有時間如超過兩年，則適用 20%的稅率。

因為投資性房地產採用《國際會計準則第 40 號》中的公允價值模式計量，所以存在一項可推翻假設，即主體將完全通過出售來收回投資性房地產的帳面金額。如果該假設沒有被推翻，遞延所得稅應反映完全通過出售來收回帳面金額的所得稅後果，即便主體預期在出售前賺取房地產租賃收入也是如此。

如上述土地被出售，其計稅基礎為 40，因此應納稅暫時性差異為 20（60－40）。如上述建築物被出售，其計稅基礎為 30（60－30），因此應納稅暫時性差異為 60（90－30）。相應地，與該投資性房地

用於說明第 **51C** 段的示例

產相關的應納稅暫時性差異合計為 80（20＋60）。

按照第 47 段，稅率是預期實現該投資性房地產的期間的適用稅率。因此，如果主體預期在持有超過兩年後出售該房地產，則相關遞延所得稅負債的計算如下：

	應納稅暫時性差異	*稅率*	*遞延所得稅負債*
計稅累計折舊	*30*	*30%*	*9*
超出成本的銷售款項	*50*	*20%*	*10*
總計	*80*		*19*

如果主體預期在持有少於兩年時出售該房地產，上述計算應作修訂，超出成本的銷售款項將適用 25%而不是 20%的稅率。

如果，與上述情況相反，主體持有該建築物的商業模式的目標是通過長時間的使用而非出售來消耗其包含的全部經濟利益，則對於該建築物而言，上述假設將被推翻。然而，土地是不可折舊的。因此，有關土地的銷售收回假設不會被推翻。相應地，遞延所得稅負債會反映建築物的帳面金額通過使用收回而土地的帳面金額通過銷售收回的所得稅後果。

在使用該建築物時，其計稅基礎為30（60－30），應納稅暫時性差異為60（90－30），因此確認的遞延所得稅負債為18（60乘以30%的稅率）。

在出售該土地時，其計稅基礎為40，應納稅暫時性差異為20（60－40），因此確認的遞延所得稅負債為4（20乘以20%的稅率）。

用於說明第 **51C** 段的示例
因此，如果通過出售收回建築物帳面金額的假設被推翻，與該投資性房地產相關的遞延所得稅負債為 22（18＋4）。

51D 對於企業合併中因計量投資性房地產而產生遞延所得稅負債或遞延所得稅資產的情形，如果該主體將採用公允價值模式對這一投資性房地產進行後續計量，則第51C段中的可推翻假設也同樣適用。

51E 第51B段至第51D段並不改變在確認和計量遞延所得稅資產時應用本準則第23段至第33段（可抵扣暫時性差異）和第34段至第36段（未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減）中各原則的要求。

52 〔被移動並重標記為51A〕

52A 在有些稅收管轄區內，如果部分或全部淨利潤或留存收益作為股利支付給主體股東，那麼應付所得稅將按較高或較低的稅率計算。在另一些稅收管轄區內，如果部分或全部淨利潤或留存收益作為股利支付給主體股東，那麼所得稅則可能返還或支付。在這些情況下，當期和遞延所得稅資產和負債，應按適用於未分配利潤的稅率計量。

52B 在第52A段所描述的情況中，當確認支付股利的負債時，同時確認股利的所得稅後果。與向所有者分配股利相比，股利的所得稅後果更直接地與過去的交易或事項相關聯。所以，股利的所得稅後果應當按第58段的要求，在當期損益中確認，第58段（1）和（2）描述的情況所產生股利的所得稅後果除外。

用於說明第 **52A** 段和第 **52B** 段的示例

下面的示例涉及在未分配利潤按較高稅率（50%）計算所得稅且當分配利潤時返還某一金額的稅收管轄區內，主體當期和遞延所得稅資產和負債的計量。已分配利潤的稅率為 35%。在報告期末，即 20X1 年 12 月 31 日，主體未確認因資產負債表日後提議或宣佈的股利產生的負債。因此，20X1 年未確認股利。20X1 年的應稅收益為 100 000。20X1 年應稅暫時性差異淨額為 40 000。

主體確認了 50 000 的當期所得稅負債和當期所得稅費用。沒有確認因未來股利產生的潛在可收回金額的資產。主體還確認了 20 000（40 000×50%）的遞延所得稅負債和遞延所得稅費用，表示當收回或清償根據適用於未分配利潤的稅率計算的資產和負債的帳面金額時，主體將支付的所得稅金額。

隨後，20X2年3月15日，主體將由前期經營利潤產生的10 000股利，確認為負債。

20X2 年 3 月 15 日，主體將收回的所得稅 1 500（已確認為負債的股利的 15%），確認為當期所得稅資產，並抵減 20X2 年的當期所得稅費用。

53 遞延所得稅資產和負債不應折現。

54 以折現基礎來可靠地確定遞延所得稅資產和負債，要求詳細地推定每一項暫時性差異轉回的時間。在許多情況下，這種時間推定不是切實可行的或相當複雜。因此，要求對遞延所得稅資產和負債折現是不恰當的。允許但不要求折現，將會導致主體之間的遞延所得稅

資產和負債不可比。因此，本準則不要求也不允許對遞延所得稅資產和負債折現。

55 暫時性差異應依據資產或負債的帳面金額來確定。即使帳面金額本身是以折現基礎確定的也是如此,退休福利義務即是此例（參見《國際會計準則第19號——僱員福利》）。

56 在每一個報告期末,應對遞延所得稅資產的帳面金額予以覆核。如果不再是很可能獲得足夠的應稅利潤以允許利用部分或全部遞延所得稅資產的利益，主體應當減少該項遞延所得稅資產的帳面金額。當很可能獲得足夠的應稅利潤時，任何此類減少的金額應當轉回。

當期和遞延所得稅的確認

57 交易或其他事項的當期和遞延所得稅影響的會計處理，應與該交易或事項本身的會計處理一致。第58段至第68C段貫徹了這項原則。

確認為損益的項目

58 當期和遞延所得稅，應確認為一項收益或費用並包括在該期的損益中，但由以下情況之一產生的所得稅除外：

（1） 在相同或不同的期間不確認為損益，或者在其他綜合收益中確認或直接在權益中確認的交易或事項（參見第61A段至第65段）；或者

（2） 企業合併（《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》所定義的投資性主體對須按公允價值計量且其變動計入損益的子公司的收購除外）(參見第66段至第68段)。

59 多數遞延所得稅負債和遞延所得稅資產產生時，收益或費用

包括在某一期間的會計利潤中，但計入應稅利潤（可抵扣虧損）是在另一不同的期間。所產生的遞延所得稅應確認為損益。例如：

（1） 當利息、使用費或股利收入的取得有推延，並根據《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》、《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》或者《國際財務報告準則第9號——金融工具》其中的相關規定計入會計利潤中，卻以收付實現制計入應稅利潤（可抵扣虧損）中；以及

（2） 無形資產的成本已根據《國際會計準則第38號》予以資本化，並一直在損益內攤銷，而計稅時卻在其發生時抵扣。

60 遞延所得稅資產和負債的帳面金額可能改變，即使相關的暫時性差異的金額沒有改變。例如，這可能由以下改變引起：

（1） 稅率或稅法的改變；

（2） 遞延所得稅資產可收回性的重新估計；或者

（3） 資產的預期收回方式的改變。

所產生的遞延所得稅應確認為損益，但當其與以前不確認為損益的項目相關時例外（參見第63段）。

不確認為損益的項目

61 〔已刪除〕

61A **如果所得稅與那些在同一或不同期間不確認為損益的項目相關，當期所得稅和遞延所得稅應不確認為損益。因此，當期所得稅和遞延所得稅與同一或不同期間：**

（1） 在其他綜合收益中確認的項目相關，應確認為其他綜合收益（見第62段）；

（2） 與直接在權益中確認的項目相關，應直接確認為權益（見第62A段）。

62 國際財務報告準則要求或允許某些特殊項目在其他綜合收益中確認。這些項目的例子包括：

（1） 因不動產、廠場和設備價值重估引起的帳面金額的改變（參見《國際會計準則第16號》）；以及

（2） 〔已刪除〕

（3） 折算國外經營的財務報表而形成的匯兌差額（參見《國際會計準則第21號》）；

（4） 〔已刪除〕

62A 《國際財務報告準則》要求或允許某些特殊項目直接貸記或借記入權益。這些項目的例子是：

（1） 由於追溯適用會計政策的變更和差錯更正引起的對留存收益期初餘額的調整（參見《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》）：以及

（2） 複合金融工具權益項目的初始確認金額。（參見第23段）

63 在特殊情況下，可能難以確定與不確認為損益項目（確認為其他綜合收益或直接確認為權益）相關的當期和遞延所得稅金額。例如，以下情形可能就是這種情況：

（1） 當存在累進所得稅稅率，並且不可能確定對應稅利潤（可抵扣虧損）中具體構成項目徵稅所採用的稅率時；

（2） 當稅率或其他稅務規則的改變，影響與以前不確認為損益的項目相關的遞延所得稅資產或負債時；或者

（3） 當主體決定確認或不再全部確認一項遞延所得稅資產，且該遞延所得稅資產與以前不確認為損益的項目相關時。

在這些情況下，與不確認為損益的項目相關的當期和遞延所得稅，應以所涉及的稅收管轄區內該主體的當期和遞延所得稅合理匡算的分攤額為基礎，或以獲得該情況下更為合理的分攤額的其他方法為基

礎。

64 《國際會計準則第16號》沒有規定主體是否應在每年將重估後資產的折舊或攤銷額與以成本為基礎的折舊或攤銷額之間的差額，從重估盈餘轉到留存收益。如果主體做這種結轉，則所結轉金額應是減去任何相關遞延所得稅後的淨額。類似的考慮適用於處置不動產、廠場和設備時所作的結轉。

65 當出於計稅的目的對資產進行重估，且該重估與以前期間的會計重估相關，或與預期在未來期間進行的會計重估相關時，那麼該資產重估和計稅基礎調整的納稅影響都應在發生當期確認為其他綜合收益。但是，如果計稅時重估與以前期間的會計重估不相關，或與預期在未來期間進行的會計重估不相關，那麼，計稅基礎調整的納稅影響應確認為損益。

65A 當主體向其股東支付股利時，可能會被要求代表股東將股利的一部分支付給稅務部門。在許多稅收管轄區內，這項金額是指預扣所得稅。已付或應付稅務部門的這項金額，應作為股利的一部分借記入權益。

企業合併產生的遞延所得稅

66 正如第19段和第26段（3）所說明的那樣，暫時性差異可能產生於企業合並。根據《國際財務報告準則第3號》，在購買日，企業應將遞延所得稅資產（在其滿足第24段設立的確認標準時）或遞延所得稅負債確認為可辨認資產和負債。從而，這些遞延所得稅資產和負債會影響商譽或主體確認的廉價購買利得。但是，根據第15段(1)，主體不確認由商譽的初始確認產生的遞延所得稅負債。

67 由於企業合併，購買方實現購買前的遞延所得稅資產的可能

性會變動。購買方可能認為它很可能收回自己在企業合併前沒有確認的遞延所得稅資產。例如，購買方可用其未利用的可抵扣虧損的利益去抵扣被購買方的未來應稅利潤。或者，由於企業合併，未來應稅利潤將不再可能允許收回遞延所得稅資產。在這些情況下，購買方應在企業合併的期間內確認遞延所得稅的變化，但不包括在企業合併會計之中，也不能在計量商譽或企業合併中的廉價購買利得時將其考慮進去。

68 被購買方的可抵扣虧損結轉後期或者其他遞延所得稅資產的潛在利益，在合並初期進行會計處理時，不能滿足單獨確認的標準，但可能在後續期間實現，主體應將取得的在企業合併後實現的遞延所得稅收益按如下方式確認：

（1） 由在購買日存在的有關事實和情況的新信息而引起的並且在計量期間確認的已取得的遞延所得稅收益應減少與收購相關的商譽的金額。如果商譽的帳面金額為零，任何剩餘的遞延所得稅收益應確認為損益。

（2） 所有其他已獲得的遞延所得稅收益應確認為損益（或者，如果本準則這樣規定，確認為損益外）。

以股份為基礎的支付交易產生的當期和遞延所得稅

68A 在一些稅務管轄區域內，主體獲得與以股份、股份期權或主體中其他權益工具支付的報酬相關的所得稅抵扣（即在確定應稅利潤時可抵扣的金額）。該所得稅抵扣的金額可能不同於相關的累計報酬費用，並且可能會在以後的會計期間產生。例如，在一些稅務管轄區域內，主體可能按照《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》，將所消耗的僱員勞務確認為費用並以之作為授予股份期權的對價，但是可能直到履行該期權時，才獲得以行權日主體的股票價

格為基礎計量的所得稅抵扣。

68B 如同本準則中第9段和第26段（2）討論的研究成本，所獲取的僱員勞務的計稅基礎（稅務部門允許在未來期間抵扣的金額）與零帳面金額之間的差額，是一項產生遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異。如果在本期末不知道稅務部門允許在未來期間進行抵扣的金額，則應以本期末可獲得的信息為基礎進行估計。例如，如果稅務部門允許在未來期間抵扣的金額以主體未來某日的股票價格為基礎，則可抵扣暫時性差異的計量應以本期末主體的股票價格為基礎。

68C 如在第68A段中解釋的，所得稅抵扣的金額（或根據第68B段計量的估計未來所得稅抵扣）可能與相關的累計報酬費用不同。本準則第58段要求當期和遞延所得稅應當確認為收益或費用，並計入當期損益，除非所得稅產生於（1）在相同或不同的期間不確認為損益的交易或事項，或者（2）企業合併（投資性主體對須按公允價值計量且其變動計入損益的子公司的收購除外）。如果所得稅抵扣的金額（或估計的未來所得稅抵扣）超過相關的累計報酬費用的金額，這表明所得稅抵扣同時與報酬費用和權益項目相關。在這種情況下，與當期或遞延所得稅相關的超額部分應直接確認為權益。

列　報

所得稅資產和所得稅負債

69—70 〔已刪除〕

抵　銷

71 主體應抵銷當期所得稅資產和當期所得稅負債，當且僅當：

（1） 主體擁有抵銷已確認金額的法定行使權；以及

（2） 主體旨在以淨值為基礎結算，或同時變現資產和清償負債。

72 雖然當期所得稅資產和負債單獨確認和計量，但其在財務狀況表中抵銷時應遵循類似於《國際會計準則第32號》為金融工具所確立的標準。當期所得稅資產和所得稅負債與同一稅務部門徵收的所得稅相關且該稅務部門允許主體按單一的淨額支付稅款或接受返還時，該主體一般就具有用當期所得稅負債抵銷當期所得稅資產的法定行使權。

73 在合併財務報表中，集團中一個主體的當期所得稅資產與該集團另一主體的當期所得稅負債相互抵銷，當且僅當所涉及的主體具有按單一的淨額支付稅款或接受返還的法定行使權，且主體旨在支付或接受這一淨額，或同時收回資產和清償負債。

74 主體應抵銷遞延所得稅資產和遞延所得稅負債，當且僅當：

（1） 主體擁有以當期所得稅負債抵銷當期所得稅資產的法定行使權；以及

（2） 遞延所得稅資產和遞延所得稅負債與同一稅務部門對以下兩種情形之一徵收的所得稅相關：

①同一納稅主體；或者

②不同納稅主體，旨在預期結算或收回遞延所得稅負債或資產的重大金額的每一未來期間，以淨值為基礎結算當期所得稅負債和資產，或者同時變現資產和清償負債。

75 為避免詳細推定每一暫時性差異轉回的時間安排，本準則要求主體將同一納稅主體的遞延所得稅資產和遞延所得稅負債互抵，當且僅當上述遞延所得稅資產和負債與同一稅務部門徵收的所得稅相關，且主體具有將當期所得稅負債與當期所得稅資產互抵的法定行使

權。

76 在極少情況下，主體可能擁有抵銷的法定行使權，且同時旨在結算某些期間而非其他期間的淨額。在上述極少情況下，可能要求詳細推定時間安排，以可靠確定在同一個期間內，是否一個納稅主體的遞延所得稅負債將導致稅款支付增加，而另一納稅主體的遞延所得稅資產將引起稅款支付減少。

所得稅費用

與正常經營活動產生的損益相關的所得稅費用（收益）

77 **與正常經營活動產生的損益相關的所得稅費用（收益）應在損益和其他綜合收益表內作為損益的一部分列報。**

77A 〔已刪除〕

遞延國外所得稅負債或資產的匯兌差額

78 《國際會計準則第21號》要求將某些匯兌差額確認為收益或費用，但沒有規定上述差額應在綜合收益表內列報的具體位置。因此，當遞延國外所得稅負債或資產的匯兌差額在綜合收益表內確認時，上述差額可以歸入遞延所得稅費用（收益），如果此種列報方式被認為對財務報表使用者最為有用。

披　露

79 **所得稅費用（收益）的主要構成項目應單獨披露。**

80 所得稅費用（收益）的構成項目可能包括：

（1） 當期所得稅費用（收益）；

（2） 在本期確認的、對以前期間的當期所得稅所作的調整；

（3） 與暫時性差異的產生和轉回相關的遞延所得稅費用（收益）的金額；

（4） 與稅率改變或開徵新稅相關的遞延所得稅費用（收益）的金額；

（5） 以前未確認的可抵扣虧損、稅款抵減，或以前期間用於減少當期所得稅費用的暫時性差異所產生的利益的金額；

（6） 以前未確認的可抵扣虧損、稅款抵減，或以前期間用於減少遞延所得稅費用的暫時性差異所產生的利益的金額；

（7） 根據第56段，由遞延所得稅資產的減記或前期減記的轉回所產生的遞延所得稅費用；以及

（8） 與會計政策變更和差錯相關的所得稅費用（收益）的金額，根據《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》，上述變更和差錯不需追溯調整，而計入損益。

81 以下內容也應單獨披露：

（1） 與借記或貸記入權益的項目相關的當期和遞延所得稅的總額；

（1a） 與其他綜合收益每個項目相關的所得稅金額〔參見第**62**段和第《國際會計準則第**1**號》（**2007**年修訂）〕

（2） 〔已刪除〕；

（3） 用以下一種或兩種形式對所得稅費用（收益）和會計利潤之間的關係所作的說明：

①在所得稅費用（收益）與會計利潤乘以適用稅率的乘積之間進行數字調節，並披露計算適用稅率的基礎；或者

②在平均實際稅率與適用稅率之間進行數字調節，並披露計算適用稅率的基礎；

（4） 與以前的會計期間相比，適用稅率發生改變的說明；

（5） 在財務狀況表中未確認其遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異、未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減的金額（和期滿日，如果存在）；

（6） 與對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營安排中的權益相聯繫且未確認遞延所得稅負債的暫時性差異的總額（參見第39段）；

（7） 就每一類暫時性差異以及每一類未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減而言：

①在每一個列報期間的財務狀況表內確認的遞延所得稅資產和負債的金額；

②在損益內確認的遞延所得稅收益或費用的金額，如果從財務狀況表中已確認金額的變化看不明顯；

（8） 就終止經營而言，與以下內容相關的所得稅費用：

①終止的利得或損失；以及

②終止經營當期的正常經營活動形成的損益，以及每一個列報前期的對應金額；以及

（9） 在財務報表批准公佈前提議或宣佈向主體股東分配、但未在財務報表中確認為負債的股利的所得稅後果的金額。

（10） 如果在企業合併中主體是購買方，企業合併引起的購買前遞延所得稅資產的變化（參見第67段）的金額；以及

（11） 如果在企業合併中取得的遞延所得稅收益不在購買日確認而是在購買日之後確認（參見第68段），對引起遞延所得稅收益確認的事項或情況的變化的說明。

82 當以下情況出現時，主體應披露遞延所得稅資產的金額和支援其確認的證據的性質：

（1） 該遞延所得稅資產的利用取決於未來應稅利潤超過因轉

回現存應稅暫時性差異所形成的利潤的部分；以及

（2） 在遞延所得稅資產相關的稅收管轄區內，該主體在當期或前期發生了虧損。

82A 在第52A段所描述的情況中，主體應當披露由向股東支付股利產生的潛在所得稅後果的性質。此外，主體應當披露可實際確定的潛在所得稅後果的金額，以及是否存在不可實際確定的潛在的所得稅後果。

83 〔已刪除〕

84 第81段（3）要求的披露使財務報表使用者能了解所得稅費用（收益）和會計利潤之間的關係是否不尋常，以及在未來可能影響這種關係的重要因素。所得稅費用（收益）和會計利潤之間的關係可能受到諸如免稅收入、在確定應稅利潤（可抵扣虧損）時不能抵扣的費用以及可抵扣虧損和國外稅率等因素的影響。

85 在說明所得稅費用（收益）和會計利潤之間的關係時，主體應使用能向財務報表使用者提供最有意義信息的適用稅率。通常，最有意義的稅率是主體居住地所在國的國內稅率，它是適用的國家所得稅稅率和按基本相同的應稅利潤（可抵扣虧損）計算的地方所得稅稅率合在一起的稅率。但是，對在幾個稅收管轄區內經營的主體而言，把在各稅收管轄區內使用國內稅率所作的分別調整匯總起來，可能更有意義。下面的示例說明適用稅率的選擇如何影響數字調整的列報。

說明第 85 段的示例

19X2 年，某主體在其稅收管轄區內（國家 A）的會計利潤是 1 500（19X1 年為 2 000），在國家 B 的會計利潤是 1 500（19X1 年為 500）。國家 A 的稅率是 30%；國家 B 的稅率是 20%。在國家 A 計稅時，費用 100（19X1 年為 200）是不可抵扣的。

下面是按國內稅率進行調整的例子。

	19X1	*19X2*
會計利潤	*2 500*	*3 000*
按國內稅率30%計算的所得稅	*750*	*900*
計稅時不可抵扣的費用的納稅影響	*60*	*30*
國家B低稅率的影響	*（50）*	*（150）*
所得稅費用	*760*	*780*

下面是按每個國家的稅收管轄區的分別調整匯總編製的調整例子。根據這種方法，報告主體本國的稅率與其他稅收管轄區的國內稅率之間的差額，其影響並不作為一個單獨的調整項目。主體可能需要論述稅率或是不同稅收管轄區內賺得的利潤的匯總數的重大變化，以說明如第 81 段（4）所要求的適用稅率的變動。

會計利潤	*2 500*	*3 000*
按適用於有關國家的利潤的國內稅率計算的所得稅	*700*	*750*
計稅時不可抵扣的費用的納稅影響	*60*	*30*
所得稅費用	*760*	*780*

86 平均實際稅率由會計利潤除以所得稅費用（收益）得到。

87 計算對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營中的權益（參見第39段）所產生的未確認遞延所得稅負債的金額，通常是不切實可行的。因此，本準則要求披露主要的暫時性差異的總金額，而不要求披露遞延所得稅負債。但如果可行，應鼓勵主體披露未確認的遞延所得稅負債金額，因為財務報表使用者可能認為這種信息有用。

87A 第82A段要求主體披露由向股東支付股利產生的潛在所得稅後果的性質。主體應當披露所得稅體系的重要特徵和將影響股利潛在的所得稅後果金額的因素。

87B 有時，計算向股東支付股利產生的潛在所得稅後果總額，不是切實可行的。例如，當主體擁有大量的國外子公司時，就可能出現這種情況。但是，即使在這種情況下，總額中某些部分的金額也可能較易確定。例如，在一個集團中，母公司與其某些子公司可能已對未分配利潤按較高稅率支付了所得稅，並知道未來從合併留存收益中向股東支付的股利中將返還的金額。在這種情況下，應當披露可返還金額。如果適用，主體還應當披露不可確定的額外的潛在所得稅後果。在母公司單獨財務報表中，如果存在，應披露與母公司留存收益相關的潛在所得稅後果。

87C 按第82A段要求披露的主體，也可能被要求披露與在子公司、分支機構和聯營的投資，或合營中的權益相關的暫時性差異。在這種情況下，主體在確定按照第82A段要求披露的信息時，應當考慮這一點。例如，可能會要求主體披露與在子公司中的投資相關的、尚未確認遞延所得稅負債的暫時性差異總額〔參見第81段（6）〕。如果計算未確認的遞延所得稅負債金額不切實可行（參見第87段），則可能存在不可實際確定的、與這些子公司相關的股利潛在的所得稅後

果金額。

88 主體應根據《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》披露任何與納稅有關的或有負債和或有資產。或有負債和或有資產可能產生於諸如與稅務部門之間未解決的爭議。類似地，當在資產負債表日後生效或宣佈稅率或稅法變動時，主體應披露這些改變對其當期和遞延所得稅資產和負債的重大影響（參見《國際會計準則第10號——報告期後事項》）。

生效日期

89 本準則對自1998年1月1日或以後日期開始的期間的財務報表有效，第91段規定的情況除外。如果主體對自1998年1月1日以前開始的期間的財務報表採用本準則，那麼主體應披露採用本準則而不是1979年通過的《國際會計準則第12號——所得稅會計》這一事實。

90 本準則取代1979年通過的《國際會計準則第12號——所得稅會計》。

91 第52A段、第52B段、第65A段、第81段（9）、第82A段、第87A段、第87B段和第87C段，以及第3段和第50段的刪除，對自2001年1月1日或以後日期開始的期間的年度財務報表[1]有效。鼓勵提前採用。如果提前採用影響財務報表，主體應當披露該事實。

92 《國際會計準則第1號》（2007年修訂）修訂了國際財務報告準則中所用的術語，除此之外，它還修訂了第23段、第52段、第58

---

1 第91段是指“年度財務報表”，以更清楚的語言表述1998年採用的生效日期。第89段是指“財務報表”。

段、第60段、第62段、第63段、第65段、第68C段、第77段和第81段，刪除了第61段並增加了第61A段、第62A段和第77A段。主體應對自2009年1月1日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第1號》（2007年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

93 第68段將應從《國際財務報告準則第3號》（2008年修訂）的生效日期開始到因企業合併取得的遞延所得稅資產的確認時適用。

94 因此，如果所得稅收益自購買日起沒有滿足單獨確認的標準並且在購買日後確認，主體不應對以前企業合併的會計處理進行調整，除非所得稅收益在計量期間裡確認並且由在購買日存在的有關事實和情形的新的信息產生。其他已確認的所得稅收益應確認為損益（或者，如果本準則這樣規定，不確認為損益）。

95 《國際財務報告準則第3號》（2008年修訂）修訂了第21段和第67段並增加了第32A段和第81段（10）及（11）。主體應對自2009年7月1日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告準則第3號》，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

96 〔已刪除〕

97 〔已刪除〕

98 第52段被重編號為第51A段，第10段和第51A段之後的示例被修訂，第51B段和第51C段及之後的示例、第51D段、第51E段和第99段根據2010年12月發佈的《遞延所得稅：對標的資產的收回》新增。主體應對自2012年1月1日或以後開始的年度期間應用這些修訂內容。

允許提前採用。如果主體在更早的期間內採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

98A 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第11號——合營安排》修訂了第2段、第15段、第18段（5）、第24段、第38段、第39段、第43段至第45段、第81段（6）、第87段和第87C段。主體須在採用《國際財務報告準則第11號》時採用這些修訂內容。

98B 2011年6月發佈的《其他綜合收益項目的列報》（對《國際會計準則第1號》的修訂）修訂了第77段並刪除了第77A段。主體須在採用2011年6月修訂的《國際會計準則第1號》時採用這些修訂內容。

98C 2012年10月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第10號》、《國際財務報告準則第12號》和《國際會計準則第27號》的修訂）修訂了第58段和第68C段。主體應對自2014年1月1日或以後開始的年度期間應用這些修訂內容。允許對《投資性主體》的提前採用。如果提前採用這些修訂內容，主體也應同時採用《投資性主體》中包含的所有修訂內容。

98D 〔已刪除〕

98E 2014年5月發佈的《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》，修訂了第59段。主體應在採用《國際財務報告準則第15號》時採用這些修訂內容。

98F 2014年7月發佈的《國際財務報告準則第9號》修訂了第20段並且刪除了第96段、第97段和第98D段。主體應在採用《國際財務報告準則第9號》時採用這些修訂內容。

《解釋公告第21號》的撤銷

99 2010年12月發佈的《遞延所得稅：對標的資產的收回》作出的修訂內容取代了《解釋公告第21號——所得稅：已重估非折舊資產的收回》。

國際會計準則第16號
——不動產、廠場和設備

目　　錄

起始段落

目　標 …… 1
範　圍 …… 2
定　義 …… 6
確　認 …… 7
　初始成本 …… 11
　後續成本 …… 12
確認時的計量 …… **15**
　成本要素 …… 16
　成本計量 …… 23
確認後的計量 …… **29**
　成本模式 …… 30
　重估價模式 …… 31
　折舊 …… 43
　減值 …… 63
　減值的補償 …… 65
終止確認 …… **67**
披　露 …… **73**
過渡性規定 …… **80**
生效日期 …… **81**
其他文告的撤銷 …… **82**

國際會計準則第16號
——不動產、廠場和設備

目　標

1　本準則的目標是規定不動產、廠場和設備的會計處理，以便財務報表使用者能夠掌握主體在其不動產、廠場和設備方面的投資及這些投資變動的信息。在不動產、廠場和設備的會計處理中涉及的主要問題包括這些資產的確認、帳面金額及應確認的與之相關的折舊費用和減值損失的確定。

範　圍

2　本準則適用於不動產、廠場和設備的會計處理，另一準則要求或者允許採用不同的會計處理除外。

3　本準則不適用於：

（1）　根據《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》被劃分為持有待售的不動產、廠場和設備。

（2）　除生產性植物以外的與農業活動有關的生物資產（參見《國際會計準則第 41 號——農業》）。本準則適用於生產性植物但不適用於生產性植物上生長的生物產物。

（3）　勘探的確認和計量與資產評估（參見《國際財務報告準則第 6 號——礦產資源的勘探和評價》）；或者

（4）　礦產權和諸如石油、天然氣和類似的非再生資源等礦產儲量。

但是，本準則適用於用以開發或維持上列（2）至（4）項所描述

資產的不動產、廠場和設備。

4 其他準則可能要求採用不同於本準則的方法來確認不動產、廠場和設備項目。例如，《國際會計準則第 17 號——租賃》要求主體在風險和報酬轉移的基礎上來評估租賃不動產、廠場和設備項目的確認。但是，在這種情況下，這些資產的其他方面（包括折舊在內）均應按本準則的要求進行會計處理。

5 根據《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》對投資性房地產採用成本模式進行會計處理的主體，應採用本準則的成本模式。

定 義

6 本準則使用的下列術語，其含義為：

生產性植物是這樣一種植物：

（1） 用於生產或提供農產品；

（2） 產出生物產物預計超過一個期間；

（3） 被作為農產品出售的幾率很低，除非是廢料售賣。

（國際會計準則第 **41** 號第 **5A** 段至第 **5B** 段就生產性植物的定義進行詳細說明。）

帳面金額，指確認的資產金額扣減相關累計折舊和累計減值損失後的餘額。

成本，指資產購置或建造時，為取得該資產而支付的現金或現金等價物的金額，或其他對價的公允價值；或者是指按其他國際財務報告準則（如《國際財務報告準則第 **2** 號——以股份為基礎的支付》）的特殊要求進行初始確認的歸屬於該資產的金額。

應折舊金額，指資產的成本或者其他替代成本的金額減去殘值後的餘額。

折舊，指在資產的使用壽命內系統地分攤其應折舊金額。

特定主體價值，指主體預期從資產的持續使用和使用壽命結束時的處置中形成的現金流量的現值，或預期為結算負債而發生的現金流量的現值。

公允價值是市場參與者之間在計量日進行的有序交易中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格。（見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）

減值損失，指資產的帳面金額超出其可收回金額的部分。

不動產、廠場和設備，指具有下列特徵的有形項目：

（1） 用於生產、提供商品或勞務、出租或為了行政管理目的而持有的；

（2） 預計使用壽命超過一個會計期間。

可收回金額，指資產的公允價值減出售費用後的餘額與其使用價值兩者之中的較高者。

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

使用壽命，指：

（1） 主體使用資產的預期期間；或者

（2） 主體預期能從該資產使用中獲取的產量或類似計量單位的數量。

確　認

7 不動產、廠場和設備項目的成本應確認為資產，當且僅當：

（1） 與該項目相關的未來經濟利益很可能流入主體；以及

（2） 該項目的成本能夠可靠地計量。

8 備件、備用設備和維修設備等項目如果符合不動產、廠場和設備的定義，則應根據本國際財務報告準則進行確認。否則，這些項目應分類為存貨。

9 本準則未規定確認的計量單元，即甚麼構成了不動產、廠場和設備項目。因此，在將確認標準運用於某個主體的特定情況時，需要運用判斷。對於一些個別不重要的項目，諸如模具、工具和沖模等，將其歸併為一個總額，並將確認標準運用於該總額可能是恰當的。

10 主體應在不動產、廠場和設備成本發生時根據確認原則評估其成本。這些成本包括為購置或建造不動產、廠場和設備項目而發生的初始成本，以及為添置、部分替換或維修該項目而發生的後續成本。

初始成本

11 購置不動產、廠場和設備項目可能出於安全和環保因素的考慮。購置這些不動產、廠場和設備，雖然不能直接增加任何現有的不動產、廠場和設備項目的未來經濟利益，但為使主體能從其他資產獲得未來經濟利益，可能是必要的。這些不動產、廠場和設備項目應確認為資產，因為主體購置這些資產將比沒有購置它們能從相關的資產獲得更多的未來經濟利益。例如，為遵守關於危險化學品的生產和儲存的有關環保規定，化學品製造商可能會安裝新的化學處理裝置；相關廠場的價值增加應被確認為資產，因為沒有它們，主體便不能生產和銷售化學產品。但是，主體應根據《國際會計準則第 36 號——資產減值》的規定，審核這些資產和相關資產的帳面金額是否減值。

後續成本

12 根據本準則第 7 段的確認原則，主體不應將不動產、廠場和

設備項目的日常維護費用確認為資產的帳面金額。這些費用應在其發生時確認為損益。日常維護費用主要包括人工成本和消耗的消耗品，可能還包括零星部件的成本。這些支出的目的通常被描述為“修理和維護”不動產、廠場和設備項目。

13 有些不動產、廠場和設備項目的部件需要定期更換。例如，鍋爐在使用一定時期後，需要更換其襯層；飛機的內部裝置，如座位和廚房，在機身使用壽命內可能要更換好幾次。不動產、廠場和設備項目可能也需要進行次數較少的更換，如建築物內牆的更換，或一次性更換。根據本準則第 7 段的確認原則，如果該項目替換部件的成本滿足確認標準，主體應在其發生時將其確認為不動產、廠場和設備項目的帳面金額。被替換部件的帳面金額應根據本準則的終止確認規定（參見第 67 段至第 72 段）予以終止確認。

14 有些不動產、廠場和設備項目（如飛機）持續運轉的一個前提條件是定期進行故障大檢查，而不論該項目的部件是否被更換。每次進行故障大檢查時，如果其成本滿足確認標準，則應將其作為一種更換在不動產、廠場和設備項目的帳面金額中確認，同時終止確認以前期間發生的檢查費用（與實物部件不同）的剩餘帳面金額。在購買或建造資產項目的交易中，不論以前期間發生的檢查費用是否能認定，都應這樣進行會計處理。如果必要的話，未來發生的類似檢查的估計成本可作為該項目購買或建造時已含有的檢查費用的參照。

確認時的計量

15 具備資產確認條件的不動產、廠場和設備項目，應按其成本計量。

成本要素

16 不動產、廠場和設備項目的成本包括：

（1） 扣除商業折扣和回扣的、包括進口關稅和不能返還的購貨稅款在內的購買價格。

（2） 將資產運抵指定地點並使其達到能夠按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態而發生的直接可歸屬成本。

（3） 主體在購置該項目時，或者在特定期間內出於生產存貨以外的其他目的而使用該項目所產生的拆卸、搬運和場地清理義務的費用的初始估計金額。

17 直接可歸屬成本的示例有：

（1） 在不動產、廠場和設備項目的建造或購置過程中直接產生的僱員福利費（如在《國際會計準則第 19 號——僱員福利》中的定義）；

（2） 場地整理費；

（3） 初始運輸和裝卸費；

（4） 安裝和組裝費用；

（5） 測試資產是否正常運轉而發生的費用，扣除將資產運抵指定地點並使其達到預定狀態過程中所生產項目（如在測試設備過程中生產的樣品）的出售淨收入；以及

（6） 專業人員服務費。

18 主體應根據《國際會計準則第 2 號——存貨》核算在特定期間內由於使用資產項目生產存貨而發生的設備拆卸、搬運和場地清理義務的費用。主體應根據《國際會計準則第 2 號》或《國際會計準則第 16 號》核算設備的拆卸、搬運和場地清理義務的費用，並根據《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》進行確認和計

量。

19 不構成不動產、廠場和設備項目成本的示例有：

（1） 設立新機構的費用；

（2） 引進新產品或新勞務的費用（包括廣告和推銷活動發生的費用）；

（3） 在新地區或新顧客群中開展業務的費用（包括僱員培訓費）；以及

（4） 管理費用和其他一般間接費用。

20 如果不動產、廠場和設備項目已經運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態時，應停止將費用確認在帳面金額中。因此，使用或重新調配該項目而發生的費用不應包括在該項目帳面金額中。例如，以下費用項目不應包括在不動產、廠場和設備項目的帳面金額中：

（1） 能夠按照管理層預定的方式運轉的項目尚未投入使用，或未能滿負荷運轉時發生的費用；

（2） 初始經營損失，例如，對設備的產量需求增加時產生的初始經營損失；

（3） 重新配置或重組主體的部分或全部經營活動而發生的費用。

21 某些經營活動的發生可能與不動產、廠場和設備項目的建造或開發有關，但是，這對於將該項目運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態而言，並不是必需的。這些偶然的經營活動可能發生在建造或開發期間，或者是之前。例如，在建造活動開始前，主體可能將建築工地用作停車場賺取收益。由於偶然的經營活動並不是將該項目運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式

運轉所需的狀態必需的，因此，偶然經營活動的收益和相關的費用應確認為損益，並包括在它們各自的收益和費用類別中。

22 自建資產的成本按購置資產的成本確定方法來確定。如果主體在正常經營過程中製造類似的資產進行銷售，則這項資產的成本通常與用於銷售的資產的建造成本一致(參見《國際會計準則第2號》)。因此，在計算此種成本時應消除一切內部利潤。類似地，在自建資產過程中浪費的材料、人工或者其他資源等非正常損失，不應包括在該資產的成本中。《國際會計準則第 23 號——借款費用》規定了將利息費用確認為自建不動產、廠場和設備項目帳面金額一部分的標準。

22A 生產性植物的會計處理方式，與尚未達到管理層認為運營所需位置和情況的自建不動產、廠場和設備的會計處理方式一樣。因此，本準則中“工程”這個短語應被視為包括了在生產性植物尚未達到管理層認為運營所需位置和情況下，種植生產性植物所需的活動。

成本計量

23 不動產、廠場和設備項目的成本等於確認時的等值現金價格。如果付款延期支付超過正常賒銷期，等值現金價格與總支付金額之間的差額，應確認為賒銷期內的利息費用，除非根據《國際會計準則第23號》將該利息費用資本化。

24 一項或多項不動產、廠場和設備項目可通過與一項或多項非貨幣性資產或貨幣性資產與非貨幣性資產組合的交換而獲得。以下討論僅涉及一項非貨幣性資產交換另一項非貨幣性資產的情況，但它同時也適用於前述語句中討論的所有交換。一項通過交換獲得的不動產、廠場和設備項目應以公允價值計量，除非（1）交換交易不具有商業實質或（2）所收到和所放棄資產的公允價值均不能可靠計量。即使

所放棄的資產不能立即終止確認，所獲得的資產項目也應採用這種方式計量。如果所獲得的資產項目不能採用公允價值計量，則其成本應以所放棄資產的帳面金額計量。

25 在確定交換交易是否具有商業實質時，主體應考慮由於交易的發生而使得未來現金流量預期發生變動的程度。如果滿足以下條件，交換交易就具有商業實質：

（1） 所收到資產的現金流量的構成（風險、時間和金額）不同於所轉讓資產的現金流量的構成；或者

（2） 受交易影響的部分主體經營活動的主體特定價值由於交換交易而變動；以及

（3） 與所交換資產的公允價值相比，（1）或（2）的差異巨大。

在確定交換交易是否具有商業實質時，受交易影響的部分主體經營活動的主體特定價值應反映稅後現金流量。主體無須經過詳細的計算，這些分析的結果就可能非常明顯。

26 如果滿足下述條件，資產的公允價值能夠可靠計量：（1）該資產可合理確定的公允價值計量金額的範圍變動不大或（2）估計額範圍內各種估計額發生的概率能夠被合理估計，並合理地用於公允價值計量。如果主體能夠可靠地計量所收到或所放棄資產的公允價值，則所放棄資產的公允價值應用來計量所收到資產的成本，除非所收到資產的公允價值有更明顯的證據。

27 承租人持有的融資租入不動產、廠場和設備項目的成本，應根據《國際會計準則第 17 號》確定。

28 根據《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》的規定，政府補助金額可以抵減不動產、廠場和設備項目的帳面金額。

確認後的計量

29 主體應選擇本準則第 **30** 段規定的成本模式或第 **31** 段規定的重估價模式作為會計政策，並將其運用於整個不動產、廠場和設備類別。

成本模式

30 確認為資產後，不動產、廠場和設備項目的帳面金額應為其成本扣減累計折舊和累計減值損失後的餘額。

重估價模式

31 確認為資產後，如果不動產、廠場和設備項目的公允價值能夠可靠計量，則其帳面金額應為重估金額，即該資產在重估日的公允價值減去隨後發生的累計折舊和累計減值損失後的餘額。重估應當經常進行，以確保其帳面金額不致於與報告期末以公允價值確定的該項資產的價值相差太大。

32 〔已刪除〕

33 〔已刪除〕

34 重估頻率根據被重估不動產、廠場和設備項目公允價值的變化而定。如果某項重估資產的公允價值與其帳面金額相差太大，則要求進一步的重估。有些不動產、廠場和設備項目可能歷經公允價值的重大而無規則的變化，因此需要每年進行重估。對於那些公允價值變化不大的不動產、廠場和設備項目，如此頻繁的重估是沒有必要的。相反，只需每三年或五年對該項目進行重估。

35 對不動產、廠場和設備項目重估時，資產帳面金額調整為重

估金額。在重估日，資產按以下任一方法處理：

（1） 帳面總金額按照與資產帳面金額重估相同的方式進行調整。例如，帳面總金額可參考可觀察的市場資料進行重述，或根據帳面金額的變化按比例重述。重估日的累計折舊額進行相應調整，使其等於帳面總金額和考慮了累積減值損失後的帳面金額之差。

（2） 將累計折舊從該資產的帳面總金額中扣除。

累計折舊的調整額形成根據第39段和第40段進行會計處理的帳面金額增加或減少的一部分。

36 如果對某項不動產、廠場和設備項目進行重估，則屬於該類別的全部不動產、廠場和設備項目都應進行重估。

37 某類不動產、廠場和設備是指在主體經營中具有相似性質和用途的一組資產。以下便是不同類別的不動產、廠場和設備的例子：

（1） 土地；

（2） 土地和建築物；

（3） 機器；

（4） 輪船；

（5） 飛機；

（6） 機動車輛；

（7） 傢俱和裝修；

（8） 辦公設備；以及

（9） 生產性植物

38 對同一類別不動產、廠場和設備項目的重估應同時進行，以避免有選擇地進行重估並使得財務報表中報告的金額成為既有成本又有不同時日重估價的混合物。但是，如果該類不動產、廠場和設備的重估在短時期內能夠完成，並且使重估價保持最新，也可採用輪流

的方法對其進行重估。

39 如果重估引起資產帳面金額的增加，應在其他綜合收益和累積盈餘中的“重估價盈餘”裡確認。但是，就同一資產而言，該增值中相當於轉回以前確認為損益的重估價減值的部分，應確認為損益。

40 如果重估引起資產帳面金額的減少，減值應確認為損益。但是，就同一資產而言，在現有“重估價盈餘”項目的貸方餘額範圍內的減值應確認為其他綜合收益。在其他綜合收益中確認的該帳面金額的減少沖減在權益中歸集的“重估價盈餘”。

41 當某項不動產、廠場和設備項目終止確認時，包括在權益中的該項目的重估價盈餘可以直接轉化為留存收益。在該資產退廢或者處置時，可能會將全部重估價盈餘直接轉化為留存收益。但是，某些重估價盈餘可能隨著主體使用資產而轉化。在這種情況下，已轉化的重估價盈餘金額是該資產重估後的帳面金額計提的折舊與根據初始成本計提的折舊之間的差額。從重估價盈餘向留存收益的轉化不通過損益。

42 如果不動產、廠場和設備的重估對所得稅有影響，應按照《國際會計準則第 12 號——所得稅》的規定進行確認和披露。

折　舊

43 如果不動產、廠場和設備項目每個部件的成本與該項目總成本相比是重大的，則該部件應單獨計提折舊。

44 主體應將不動產、廠場和設備項目的初始確認金額分攤至其各個重要部件，並單獨計提折舊。例如，對於飛機機身及其引擎而言，不論是自己擁有還是融資租入，對其單獨計提折舊都可能是恰當的。

類似的，如果主體獲得用於經營性租賃的不動產、廠場和設備，並且主體是出租人，則對於相對於市場條款可歸屬於有利或不利租賃條款的項目的成本單獨進行折舊，這可能是恰當的。

45 某項不動產、廠場和設備項目的重要部件可能與該項目其他重要部件具有相同的使用壽命，並採用相同的折舊方法計提折舊。這些部件可以集合在一起以確定折舊費用。

46 如果主體對不動產、廠場和設備項目的某些部件單獨計提折舊，則對該項目剩餘部分也應單獨計提折舊。這個剩餘部分包含了該項目中就單個而言不重要的部件。如果主體對這些部件具有不同的預期，可能需要採用近似的技術，以真實反映部件消耗模式和／或使用壽命的方式計提該剩餘部分的折舊。

47 如果某項目部件的成本與其總成本相比不重大，主體可選擇對其單獨計提折舊。

48 每一期間的折舊費用應確認為損益，除非將其包括在其他資產的帳面金額中。

49 某一期間的折舊費用通常應確認為損益。但是，有時資產內含的未來經濟利益被主體生產的其他資產所吸收。在這種情況下，折舊費用構成其他資產的部分成本，並包括在其帳面金額中。例如，製造車間和設備的折舊包括在存貨的加工成本中（參見《國際會計準則第 2 號》）。類似地，用於開發活動的不動產、廠場和設備的折舊，可能包括在根據《國際會計準則第 38 號——無形資產》確認的某項無形資產的成本中。

應折舊金額和折舊期間

50 資產的應折舊金額應當在其使用壽命內系統地攤銷。

51 主體至少應於每個財務年度結束時，對資產的殘值和使用壽命進行審核，並且，如果預期數不同於原先的估計數，這種改變應作為會計估計變更，並按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》進行會計處理。

52 即使資產的公允價值超過其帳面金額，只要資產的殘值未超過其帳面金額，主體就應對其計提折舊。對資產的修理和保養不能否定對其計提折舊的必要性。

53 確定資產的應折舊金額應扣除其殘值。實務中，資產的殘值通常不大，因此在計算應折舊金額時並不重要。

54 資產的殘值可能增至等於或超過其帳面金額的某一金額。在這種情況下，資產的折舊費用為零，除非並直到其殘值隨後減少至低於其帳面金額的某一金額。

55 主體應在資產可使用時開始計提折舊，即當資產已運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態時。一項資產的折舊應在該資產根據《國際財務報告準則第 5 號》被歸類為持有待售（或被包括在一個歸類為持有待售的處置組）時，以及該資產被終止確認時立即停止計提。因此，在資產處於閒置狀態或退出活躍的使用狀態時，除非該資產已提足折舊，否則，不應停止計提折舊。但是，根據使用程度計提折舊時，折舊費用可能為零，因為這時沒有生產。

56 主體主要通過使用來消耗資產內含的未來經濟利益。但是，

諸如技術或商業過時和資產閒置所發生的損耗等其他因素，通常導致可能從資產獲得的經濟利益的減少。因此，在確定資產使用壽命時，下列因素均應加以考慮：

（1） 資產的預期使用程度。在估計使用程度時可參考該資產的預計生產能力或實物產量。

（2） 預計有形損耗。這可以根據使用該資產的工作班次、維修保養計劃以及該資產閒置時的護理和保養等運行因素來確定。

（3） 由於生產變化或改進而造成的技術或商業過時，或由於該資產所生產產品或所提供勞務的市場需求發生變化而造成的技術或商業過時。使用資產生產出的物品未來售價的減少可以說明對資產技術或商業過時的預期，這有反過來反映在資產未來經濟利益的減少。

（4） 關於資產使用的法律或類似限制，如與租賃有關的到期日。

57 資產的使用壽命是以該資產對主體的預期效用來定義的。主體的資產管理政策可能涉及在一定時間後就進行資產處置，或者在該資產內含的未來經濟利益的特定部分被消耗後就進行資產處置。因此，資產的使用壽命可能比它的經濟壽命短。對資產使用壽命的估計可以根據主體使用類似資產的經驗進行判斷。

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

59 如果土地的成本包括場地拆卸費、搬運費和清理費，土地資

產的這一部分成本應在由於發生這些費用而獲得利益的期間內計提折舊。在某些情況下，土地本身可能具有有限的使用壽命，此時，應以反映其獲取利益的方式計提折舊。

折舊方法

60 所使用的折舊方法應反映主體消耗該資產所含未來經濟利益的方式。

61 主體至少應於每個財務年度結束時，對資產的折舊方法進行審核。並且，如果資產內含的未來經濟利益的預期消耗方式有重大改變，折舊方法應相應地改變以反映這種方式的改變。這種改變應作為會計估計變更，並按照《國際會計準則第 8 號》進行會計處理。

62 將資產的應折舊金額在其使用壽命內系統攤銷的方法很多。這些方法包括直線法、餘額遞減法和工作量法。如果資產的殘值未發生變化，直線法會使資產使用壽命內各期負擔的折舊費相等。餘額遞減法會使資產使用壽命內各期負擔的折舊費逐期減少。工作量法基於資產的預計使用程度或產量計提折舊。主體應選擇最能反映資產內含的未來經濟利益的預期消耗方式的折舊方法。除非未來經濟利益的預期消耗方式發生改變，所運用方法在前後各期應保持一致。

62A 以包括使用資產在內的經濟活動所產生的收入為基礎，這樣的折舊法並不合理。通過包括使用資產在內的經濟活動所產生的收入總的來說反映了除了資產經濟利益的消耗之外的其他因素。例如，收入受到其他因素和流程、銷售活動、以及售價與銷售量變動的影響。收入中的價格因素可能受到通貨膨脹的影響，這點完全與資產消耗的方式無關。

減　值

63 為確定不動產、廠場和設備項目是否發生減值，主體應採用《國際會計準則第 36 號——資產減值》。該準則解釋了主體應如何審核資產的帳面金額，如何確定資產的可收回金額以及何時確認減值損失或轉回已確認的減值損失。

64 〔已刪除〕

減值的補償

65 第三方對已減值、損失或放棄的不動產、廠場和設備項目的補償，應在補償可收到時納入損益。

66 不動產、廠場和設備項目的減值或損失、向第三方的索賠或由第三方支付的補償以及隨後替代資產的購置或建造都是獨立的經濟事項，應按照以下方法單獨地進行會計處理：

（1） 不動產、廠場和設備項目的減值，應根據《國際會計準則第 36 號》進行確認；

（2） 已退廢或處置的不動產、廠場和設備項目的終止確認，應根據本準則確定；

（3） 第三方對已減值、損失或放棄的不動產、廠場和設備項目的補償，應在補償可收到時納入損益；

（4） 作為替代而修復、購置或建造的不動產、廠場和設備項目的成本，應根據本準則確定。

終止確認

67 滿足以下條件時，不動產、廠場和設備項目的帳面金額應予以終止確認：

（1） 處於處置狀態；

（2） 預期通過使用或處置不能產生未來經濟利益。

68 不動產、廠場和設備項目的終止確認產生的利得或損失，應在該項目終止確認時確認為損益（除非《國際會計準則第 17 號》對售後租回另有規定）。利得不應歸類為收入。

68A 但是，如果主體在日常經營活動中常規性地出售其為出租而持有的不動產、廠場和設備項目，那麼當這類資產停止出租並開始持有待售時應按帳面價值轉入存貨。這類資產出售所得應按《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》確認為收入。《國際財務報告準則第 5 號》不適用於日常業務中持有待售的資產轉為存貨的情況。

69 不動產、廠場和設備項目的處置可能採取多種方式（如銷售、簽定融資租賃合同或捐贈）。某不動產、廠場和設備項目的處置日期，就是主體根據國際財務報告準則第 15 號滿足履約義務，接收方獲得項目控制權的日期。《國際會計準則第 17 號》適用於採取售後租回方式進行的處置。

70 根據本準則第 7 段的確認原則，如果主體將不動產、廠場和設備項目部件的替換成本確認為該項目的帳面金額，則應終止確認被替換部件的帳面金額，不論被替換的部件是否單獨計提折舊。如果主體不可能確定被替換部件的帳面金額，則可採用替換部件的成本作為被替換部件購置或建造時的成本。

71 不動產、廠場和設備項目的終止確認產生的利得或損失，應根據處置淨收入（如果有的話）和該項目帳面金額之間的差額確定。

72 終止確認不動產、廠場和設備項目所產生的包括在損益中的對價金額，是按照國際財務報告準則第 15 號第 47 段至第 72 段關於

確定交易價格的要求所確定的。損益中對價預計金額的後續變動應當根據國際財務報告準則第 15 段關於交易價格變動的要求進行處理。

披　露

73 財務報表應對每類不動產、廠場和設備進行如下披露：

（1） 確定帳面總金額所用的計量基礎；

（2） 所使用的折舊方法；

（3） 使用壽命或所使用的折舊率；

（4） 帳面總金額，以及期初和期末的累計折舊額（與累計減值損失相加）；

（5） 期初和期末帳面金額的調整，以表明不動產、廠場和設備的：

①增加；

②按《國際財務報告準則第 5 號》被歸類為持有待售或被包括在一個歸類為持有待售的處置組，以及其他處置；

③通過企業合併而取得；

④按第 31 段、第 39 段和第 40 段的規定進行重估而產生的增值或減值，以及按《國際會計準則第 36 號》的規定在其他綜合收益中確認或轉回的減值損失；

⑤根據《國際會計準則第 36 號》在損益中確認的減值損失；

⑥根據《國際會計準則第 36 號》在損益中轉回的減值損失；

⑦折舊；

⑧將財務報表從功能貨幣折算成不同的列報貨幣產生的淨匯兌差額，包括將國外經營折算為報告主體的列報貨幣所產生的淨匯兌差額；

⑨其他變化。

74 財務報表還應披露：

（1） 所有權限制的存在及其金額；以及用作債務擔保的不動產、廠場和設備金額；

（2） 處於建造過程中的不動產、廠場和設備項目帳面金額中確認的支出金額；

（3） 為取得不動產、廠場和設備的合約性承諾的金額；

（4） 計入損益的、第三方對已減值、損失或放棄的不動產、廠場和設備項目的補償金額，如果不在綜合收益表內單獨披露的話。

75 資產折舊方法的選擇和使用壽命的估計依賴於判斷。因此，披露所採用的折舊方法以及所估計的使用壽命或折舊率可以為財務報表使用者提供信息，通過這些信息，他們可以對管理層所選用的政策作出覆核，並可以與其他主體進行比較。鑒於類似的理由，有必要披露以下內容：

（1） 某期的折舊額，不論是確認為損益還是確認為其他資產成本的一部分；

（2） 該期期末的累計折舊額。

76 主體應按照《國際會計準則第 8 號》，披露對當期或預期對以後期間產生影響的會計估計變更的性質和影響。對於不動產、廠場和設備項目而言，這種披露可能是由於以下方面的估計發生變更而引起：

（1） 殘值；

（2） 不動產、廠場和設備項目的預計拆卸費、搬運費或場地清理費；

（3） 使用壽命；以及

（4） 折舊方法。

77 如果按重估金額列示不動產、廠場和設備項目，除按《國際財務報告準則第 **13** 號》的要求進行披露外還應披露以下內容：

（**1**） 重估的生效日期；

（**2**） 是否有獨立的評估人員參與；

（**3**） 已刪除

（**4**） 已刪除

（**5**） 對各類重估不動產、廠場和設備，如果資產按成本模式計價將會確認的帳面金額；

（**6**） 重估價盈餘，表明當期變化情況以及將該餘額分配給股東的任何限制。

78 除按第 73 段（5）④至⑥的要求披露的信息外，主體還應按照《國際會計準則第 36 號》披露已減值不動產、廠場和設備的信息。

79 下列信息對財務報表使用者的需要可能也具相關性：

（1） 暫時閒置的不動產、廠場和設備的帳面金額；

（2） 折舊已提足但仍在使用的不動產、廠場和設備的帳面總金額；

（3） 已退廢並且未被按照《國際財務報告準則第 5 號》歸類為持有待售的不動產、廠場和設備的帳面金額；

（4） 採用成本模式時，不動產、廠場和設備的公允價值，如果該公允價值與資產的帳面金額相差較大的話。

因此，鼓勵主體披露這些金額。

過渡性規定

80 第 **24** 段至第 **26** 段有關在資產的交換交易中取得的不動產、廠場和設備項目的初始計量的規定，應在未來適用的基礎上僅對未來

交易適用。

80A 第 35 段根據《國際財務報告準則年度改進 2010—2012》作了修訂。主體應對所有自該修訂首次採用日或以後日期開始的年度期間及其前一年度期間進行的重估應用這些修訂。主體也可以就列報的更早期間列報調整後的比較信息，但不必須這樣做。如果主體就更早期間列報未調整的比較信息，則應明確指明該信息未經過調整，並說明該信息根據不同基礎列報並解釋該基礎。

80B 在初次適用《農業：生產性植物（對國際會計準則第 16 號和國際會計準則第 41 號的修訂）》的會計期間，主體不需要按照《國際會計準則第 8 號》第 28 段（5）的要求披露當期的定量信息。然而，主體應當按照《國際會計準則第 8 號》第 28 段（5）的要求披露以往期間的定量信息。

80C 主體可能選擇在初次適用《農業：生產性植物（對《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 41 號》的修訂）》的會計期間內最早的財務報表中以公允價值計量生產性植物，並將其視為當天的推定成本。在之前帳面價值和公允價值之間的差額應當反映在最早期間期初的留存收益中。

生效日期

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

81A 主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 3 段的修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 6

號》，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

81B 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）修訂了整個國際財務報告準則使用的術語。除此之外，它還修訂了第 39 段、第 40 段和第 73 段（5）④。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

81C 《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》（2008 年修訂）修訂了本準則第 44 段。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

81D 根據 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》，第 6 段和第 69 段作了修訂，並增加了第 68A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂，則應披露這一事實，並且同時採用對《國際會計準則第 7 號——現金流量表》的相關修訂。

81E 第 5 段根據 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》作了修訂。主體應在未來適用的基礎上，對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。如果主體同時採用了對《國際會計準則第 40 號》第 8 段、第 9 段、第 22 段、第 48 段、第 53 段、第 53A 段、第 53B 段、第 54 段、第 57 段、第 85B 段的修訂，則允許提前採用本修訂。如果主體提前採用這些修訂，則應披露這一事實。

81F 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 6 段公允價值的定義，修訂了第 26 段、第 35 段、第 77 段，刪除了第 32 段、第 33 段。主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時應採用這些修訂內容。

81G 2012 年 5 月發佈的《國際財務報告準則年度改進 2009—2011》修訂了第 8 段。主體應根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間追溯應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂，則應披露這一事實。

81H 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進 2010—2012》修訂了第 35 段，增加了第 80A 段。主體應對自 2014 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂，則應披露這一事實。

81I 《關於明確折舊和攤銷中可接受的方法（對《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 38 號》的修訂）》於 2014 年 5 月發佈，修訂了本準則第 56 段，並增加了第 62A 段。主體應當在 2016 年 1 月 1 日之後以未來適用法採用本修訂。允許提前採用。若主體提前採用，應當披露這一事實。

81J 《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》於 2014 年 5 月發佈，修訂了本準則第 68A 段、第 69 段和第 72 段。主體應當在採用《國際財務報告準則第 15 號》時應用上述修訂內容。

81K 《農業：生產性植物（對國際會計準則第 16 號和國際會計準則第 41 號的修訂）》於 2014 年 6 月發佈，修訂了本準則第 3 段、第 6 段和第 37 段，增加了第 22A 段和第 80B 段至第 80C 段。主體應

當在 2016 年 1 月 1 日之後採用本修訂。允許提前採用。若主體提前採用，應當披露這一事實。主體應當按照國際會計準則第 8 號的要求，在採用修訂時進行追溯調整，除第 80C 段之外。

其他文告的撤銷

82 本準則取代了《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》（1998 年修訂）。

83 本準則取代了以下解釋公告：

（1） 《解釋公告第 6 號——修訂現有軟件的費用》；

（2） 《解釋公告第 14 號——不動產、廠場和設備：項目減值或損失的補償》；以及

（3） 《解釋公告第 23 號——不動產、廠場和設備：大檢修費用》。

國際會計準則第17號——租賃

目　錄

起始段落

目　標 ····· 1

範　圍 ····· 2

定　義 ····· 4

租賃的分類 ····· 7

承租人財務報表中的租賃 ····· 20

融資租賃 ····· 20

經營租賃 ····· 33

出租人財務報表中的租賃 ····· 36

融資租賃 ····· 36

經營租賃 ····· 49

售後租回交易 ····· 58

過渡性規定 ····· 67

生效日期 ····· 69

《國際會計準則第 17 號》（1997 年修訂）的撤銷 ····· 70

國際會計準則第17號——租賃

目　標

1　本準則的目標是對承租人和出租人在租賃中運用恰當的會計政策和披露作出規定。

範　圍

2　本準則適用於所有租賃的會計核算，但不適用於下列項目：

（1）　開採或使用礦產、石油、天然氣和類似的非再生資源的租賃；以及

（2）　諸如電影、錄影、劇本、文稿、專利和版權等項目的許可使用協議。

但是，本準則不作為以下方面的計量基礎：

（1）　承租人持有的作為投資性房地產核算的房地產（參見《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》）；

（2）　出租人在經營租賃下提供的投資性房地產（參見《國際會計準則第 40 號》）；

（3）　承租人在融資租賃下持有的屬於《國際會計準則第 41 號》範圍內的生物資產；或者

（4）　出租人在經營租賃下提供的屬於《國際會計準則第 41 號》範圍內的生物資產。

3　本準則適用於轉移資產使用權的協議，即使在這些資產的運行或維護中可能要求出租人提供大量有關的服務。本準則不適用於不把資產使用權從合約的一方轉移給另一方的服務合約。

定　義

4 本準則所使用的下列術語，其含義為：

租賃，指在一個議定的期間內，出租人將某項資產的使用權讓與承租人，以換取一項或一系列支付的協議。

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

經營租賃，指融資租賃以外的租賃。

不可撤銷租賃，指僅在以下任何一種情況下才可撤銷的租賃：

（**1**） 發生某些很少會出現的或有事項；

（**2**） 經出租人同意；

（**3**） 承租人與原出租人就同樣或類似資產簽訂了新的租賃合同；或者

（**4**） 承租人支付一筆額外款項，以致於在租賃開始日，可以合理肯定租賃會繼續下去。

租賃開始日，指租賃協議日與租賃各方就主要租賃條款作出承諾日中的較早者。在該日：

（**1**） 租賃被歸類為經營租賃或融資租賃；並且

（**2**） 在融資租賃情況下，確定在租賃期開始日應確認的金額。

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

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

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

的稅金），以及：

（1） 對承租人而言，由承租人擔保或由其關聯方擔保的金額；或者

（2） 對出租人而言，由以下各方對出租人擔保的資產殘值：

①承租人；

②承租人的關聯方；或者

③在財務上能夠履行擔保義務的與出租人無關的第三方。

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

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

經濟壽命，指以下兩者之一：

（1） 從經濟角度看，某項資產預期可為一個或多個使用者使用的期間；或者

（2） 一個或多個使用者預期可從該資產獲得的產量或類似計量單位的數量。

使用壽命，指從租賃期開始日起、且不受租賃期限制的估計剩餘期間，在該期間內，該資產包含的經濟利益預期將被主體消耗。

已擔保殘值，指：

（1） 對承租人而言，由承租人或承租人關聯方擔保的那一部分殘值（擔保的金額是無論如何也應支付的最大金額）；以及

（2） 對出租人而言，由承租人或由與出租人無關、但在財務上能夠履行擔保義務的第三方擔保的那一部分殘值。

未擔保殘值，指出租人無法保證能否變現，或其變現只是由出租

人的關聯方給予擔保的那一部分租賃資產殘值。

初始直接費用，初始直接費用是指可直接歸屬於協商和安排某項租賃的增量成本，不包括製造商或經銷商出租人發生的此類成本。

未賺取的融資收益，是指以下兩者之差：

（1） 融資租賃中出租人應收的最低租賃付款額；以及

（2） 屬於出租人的所有未擔保殘值。

租賃投資淨額，指租賃投資總額以租賃中的內含利率折現的現值。

（1） 租賃投資總額；以及

（2） 租賃投資淨額。

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

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

或有租金，指租賃付款額的一部分，其金額不固定，而是以時間流逝以外的其他因素未來金額的變動（如未來銷售額的百分比、未來使用量、未來價格指數、未來市場利率等）為依據計算的。

5 由於租賃開始日到租賃期開始日期間租賃房地產的建造或取得成本的變化，或者成本或價值的一些其他計量因素（如一般物價水平）的變化，或者出租人為租賃而融資的成本的變化，租賃協議或承諾中可能包含調整租賃付款額的條款。這種情況下，在本準則中，所有此類變化的影響應被視為自租賃開始日就已經發生。

6 租賃的定義包括在承租人履行了議定的條款後可以選擇取得該項資產所有權的資產租賃合同。這類合同有時稱作租購合同。

6A 《國際會計準則第 17 號》對於術語“公允價值”的使用在某些方面與《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》中關於公允價值的定義有所不同。因此，在應用《國際會計準則第 17 號》時，主體應依照《國際會計準則第 17 號》，而非《國際財務報告準則第 13 號》來計量公允價值。

租賃的分類

7 本準則對租賃的分類，是以與租賃資產所有權相關的風險和報酬歸屬於出租人或承租人的程度為依據的。風險包括由於生產能力的閒置或技術陳舊可能造成的損失，以及由於經濟狀況的改變可能造成的回報變動。報酬可以表現為在資產的經濟壽命期間對盈利活動的預期，以及因資產增值或殘值變現可能產生的利得。

8 如果一項租賃實質上轉移了與資產所有權相關的全部風險和報酬，那麼該項租賃應歸類為融資租賃。如果一項租賃實質上沒有轉移與資產所有權相關的全部風險和報酬，那麼該項租賃應歸類為經營租賃。

9 出租人與承租人之間的交易以他們之間的租賃協議為基礎，因此，恰當的做法是使用一致的定義。不過，將這些定義應用於出租人和承租人所處的不同情況可能會引起他們對同一租賃採用不同的分類方法。例如，如果出租人受益於與承租人無關的一方提供的殘值擔保，就可能屬於這種情況。

10 一項租賃是融資租賃還是經營租賃，取決於交易的實質而不是合同[1]的形式。以下某一情形或幾種情形的結合通常會導致一項租

1 見《解釋公告第 27 號——評價涉及租賃法律形式的交易的實質》。

賃歸類為融資租賃：

（1） 租賃期結束時，資產的所有權轉讓給承租人；

（2） 承租人有購買租賃資產的選擇權，其購價預計將遠低於行使選擇權時的公允價值，因而在租賃開始日就可合理確定承租人將會行使這項選擇權；

（3） 即使資產的所有權不轉讓，但是租賃期占資產使用年限的大部分；

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

（5） 租賃資產性質特殊，以致於如果沒有較大修訂，只有承租人才能夠使用。

11 以下某一情形或幾種情形的結合也能導致一項租賃歸類為融資租賃：

（1） 如果承租人撤銷該租賃，則撤銷所導致的出租人的損失由承租人承擔；

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

（3） 承租人能以遠低於市場租價的租金繼續租賃至下一期間。

12 第 10 段和第 11 段中的舉例及情形並不總是無可置疑的。如果其他特徵清楚地表明，租賃實質上沒有轉移與資產所有權相關的全部風險和報酬，那麼該項租賃應歸類為經營租賃。例如，如果資產的所有權在租賃期滿時是以一個可變的付款額轉讓，該付款額等於資產當時的公允價值，或者存在或有租金，因此使得承租人並未在實質上擁有全部風險和報酬，就可能屬於這種情況。

13 在租賃開始日應對租賃進行分類。當出租人和承租人在某時同意改變租賃合同的條款（不是通過續租），且改變後的條款若在租賃開始日就有效時，可能會導致租賃的不同分類（按第 7 段至第 12 段的標準），則修訂後的協議應視為一項新的協議。但是，從會計的角度看，估計的變更（例如，經濟壽命或租賃資產殘值估計的變更）或情形的改變（例如，承租人違約）不會導致租賃的重新分類。

14—15 〔刪除〕

15A 當一項租賃同時包括建築物和土地時，主體應當根據第 7 段至第 13 段分別評估土地和建築物應劃分為融資租賃還是經營租賃。在確定土地是屬於經營租賃還是融資租賃時，一個重要的考慮因素是土地通常具有不確定的經濟壽命。

16 在任何必要的時候，為了對土地和建築物租賃進行分類和核算，應當按照租賃的土地部分的租賃權益和建築物部分的租賃權益在租賃開始日的公允價值相對比例，將最低租賃付款額（包括所有一次性提前付款額）在土地和建築物部分之間進行分配。如果租賃付款額不能在這兩部分之間可靠地分配，那麼整個租賃應歸類為融資租賃，除非這兩部分都明顯是經營租賃，在後種情況下，整個租賃應歸類為經營租賃。

17 對於一項土地和建築物租賃而言，如果按照第 20 段規定對土地部分進行初始確認的金額是不重要的，那麼在租賃分類中，可將土地和建築物作為一個單項租賃整體考慮，並按照第 7 段至第 13 段規定歸類為融資租賃或經營租賃。在這種情形下，建築物的經濟壽命就視同是整個租賃資產的經濟壽命。

18 當承租人對土地和建築物的權益都按照《國際會計準則第

40 號》歸類為投資性房地產並且採用公允價值模式時，則不需要對土地部分和建築物部分分別計量。僅當某一部分或這兩部分的分類因為其他原因而不確定時，才需要為估價而進行詳細的計算。

19 按照《國際會計準則第 40 號》，承租人可能會將經營租賃下持有的房地產權益歸類為投資性房地產。如果這樣，該房地產權益應當視同融資租賃進行核算，並且應對確認的資產使用公允價值模式。即使後續事項改變了承租人的房地產權益的性質，以致於該項房地產不再歸類為投資性房地產，承租人仍應當繼續將該項租賃作為融資租賃進行核算。下列示例就屬於此種情況：

（1） 承租人佔用房地產，之後該房地產以等於用途改變日的公允價值的推定成本轉換為自有房地產；或者

（2） 承租人將房地產轉租，該轉租實質上將與該項權益的所有權相關的全部風險和報酬轉移給了不相關的第三方。儘管第三方可能將該項轉租作為經營租賃核算，但承租人應當將其作為對第三方的融資租賃進行核算。

承租人財務報表中的租賃

融資租賃

初始確認

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

21 交易和其他事項應按其本質和財務實質，而不是僅按法律形

式進行會計處理和列報。就融資租賃而言，儘管租賃協議的法律形式是承租人可能沒有獲得租賃資產的法定所有權，但其本質和財務實質是，承租人以承擔支付大致等於租賃開始日租賃資產的公允價值和有關融資費用的責任，換取在租賃資產經濟壽命的大部分期間內因使用租賃資產而獲得的經濟利益。

22 如果這種租賃交易不反映在承租人的財務狀況表中，則主體的經濟資源和所承擔的責任都將被低估，因而扭曲了財務比率。因此，恰當的做法是，將融資租賃在承租人的財務狀況表中確認為一項資產和一項應付未來租賃款的負債。在租賃期開始日，除應計入所確認的資產的承租人的所有初始直接費用外，資產和未來租賃付款負債應以相同的金額在財務狀況表中予以確認。

23 為租賃資產而承擔的負債在財務狀況表上作為租賃資產的減項列報是不恰當的。如果在財務狀況表表內，負債區分為流動負債和非流動負債，則應對租賃負債作同樣的區分。

24 某些特定的租賃活動（如，為租賃協議進行磋商並為獲得該租賃安排而進行的活動）經常會發生初始直接費用。可直接歸屬於承租人為獲得融資租賃所進行的活動而發生的費用，應計入已確認資產金額。

後續計量

25 最低租賃付款額應進行分配計入融資費用並減少尚未結算的負債。融資費用應分攤於租賃期的每一期間，從而使各期就負債餘額承擔一個固定的期間利率。或有租金應在發生期間計為費用。

26 實務中，在將融資費用分攤到租賃期的各個期間時，為簡化計算，承租人有時可以採用某些近似的計算方法。

27 融資租賃在每一個會計期間會產生應折舊資產的折舊費以及融資費用。應折舊租賃資產的折舊政策應採用與主體本身擁有的應折舊資產一致的折舊政策。確認的折舊費用應按照《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》和《國際會計準則第 38 號——無形資產》計算。如不能合理確定承租人在租賃期滿後將取得資產的所有權，則資產應在租賃期和使用壽命兩者孰短的期限內計提完折舊。

28 租賃資產的應計折舊額，應按與承租人對本身擁有的應折舊資產所採用的折舊政策相一致的基礎，在預計使用期限內系統地分攤到每個會計期間。如可以合理確定承租人在租賃期滿時將獲得資產的所有權，則預計使用期限就是該資產的使用壽命；否則，資產應在租賃期與使用壽命兩者孰短的期限內計提折舊。

29 資產的當期折舊費與融資費用之和很少與當期應付租賃款相等，因此，簡單地把應付租賃款確認為費用是不恰當的。相應地，租賃期開始日後，租賃資產與相關負債的金額不大可能相等。

30 為確定一項租賃資產是否已減值，主體應運用《國際會計準則第 36 號——資產減值》。

披 露

31 除滿足《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》的要求外，承租人應對融資租賃作如下披露：

（1） 每類資產在報告期末的帳面淨額。

（2） 在報告期末對最低租賃付款額總額與其現值之間進行的調整。此外，主體應披露報告期末未來最低租賃付款額在以下期間的總額及其現值：

①不超過 1 年；

②超過 1 年但不超過 5 年；

③超過 5 年。

（3） 當期確認為費用的或有租金。

（4） 報告期末根據不可撤銷轉租合約預期將收到的未來最低轉租賃付款總額。

（5） 對承租人重要租賃安排的一般說明，包括但不限於以下方面：

①確定應付或有租金的基礎；

②續租或購買選擇權及租金自動調整條款的存在及其內容；以及

③租賃安排規定的限制，如對股利、新的債務和新的承租的限制。

32 此外，《國際會計準則第 16 號》、《國際會計準則第 36 號》、《國際會計準則第 38 號》、《國際會計準則第 40 號》和《國際會計準則第 41 號》中的披露要求，適用於承租人對融資租賃下租賃資產的披露。

經營租賃

33 在經營租賃中，除非另有一種系統方法更能代表使用者受益[2]的時間形態，否則租金應在租賃期內按直線法確認為一項費用。

34 對於經營租賃，除非另有一種系統方法能代表使用者受益的時間形態，否則租金（不包括保險及維護等服務費用）應在租賃期內按直線法（即使實際支付並不按這個基礎）確認為一項費用。

---

2 同時參見《解釋公告第 15 號——經營租賃：激勵措施》。

披　露

35 除滿足《國際財務報告準則第 7 號》的要求外，承租人應對經營租賃作如下披露：

（1） 披露不可撤銷經營租賃的未來最低租賃付款額在以下期間的總額：

①不超過 1 年；

②超過 1 年但不超過 5 年；

③超過 5 年。

（2） 在報告期末，預期從不可撤銷轉租賃中收到的未來最低轉租賃付款總額。

（3） 確認為當期費用的租賃和轉租賃付款額，並分別披露最低租賃付款額、或有租金額和轉租賃租金額。

（4） 承租人重要租賃安排的一般說明，包括、但不限於以下方面：

①確定應付或有租金的基礎；

②續租或購買選擇權及租金自動調整條款的存在及其內容；以及

③租賃協議規定的限制，如對股利、新的債務和新的承租的限制。

出租人財務報表中的租賃

融資租賃

初始確認

36 出租人應在其財務狀況表內確認其在融資租賃方式下持有的資產，並以等於該租賃項目投資淨額的金額將其列作應收款。

37 在融資租賃中，與所有權相關的所有實質性風險和報酬，已

被出租人轉移，因此，出租人應將應收租金視為對其投資及服務的補償和回報，作為本金收回和融資收益處理。

38 出租人經常會發生初始直接費用，包括可直接歸屬到就租賃進行的磋商和安排的金額，如佣金、法律費用和內部成本，但不包括一般的期間費用，例如銷售和行銷團隊發生的費用。對於不涉及製造商或經銷商出租人的融資租賃，初始直接費用包括在應收融資租賃款的初始計量中，並減少租賃期內確認的收益金額。在租賃的內含利率的定義中，應收融資租賃款自動包含初始直接費用，因此不需要將兩者分別相加。初始直接費用的定義中不包括製造商及經銷商出租人發生的與協商或安排租賃有關的成本。因此，這些成本不包括在租賃投資淨額中，而是在確認銷售利潤時確認為一項費用，對於融資租賃而言，這一確認通常是在租賃期開始日。

後續計量

39 融資收益的確認，應按照反映出租人在融資租賃中的投資淨額能在每個期間獲得固定的回報率的模式進行。

40 出租人應按系統而合理的基礎將融資收益分攤於租賃期。收益的分攤應按反映出租人在融資租賃中的投資淨額能在每個期間獲得固定的回報的模式進行。與期間相關、但不包括服務成本的租賃付款額，應沖減租賃投資總額，減少本金及未賺取融資收益。

41 對用於計算出租人租賃投資總額的估計未擔保殘值，應定期覆核。如估計未擔保殘值已經減少，則應修訂租賃期內收益的分攤，並且任何已計提金額的減少應立即進行確認。

41A 融資租賃下的某項資產，如按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》被歸類為持有待售類型

（或包含在一個被歸類為持有待售的處置組中），則應按照該國際財務報告準則進行核算。

42 製造商或經銷商出租人應按主體在立即銷售時所遵循的政策，將銷售損益計入當期收益。如人為地用低利率報價，則銷售利潤應限於採用市場利率時所能得到的利潤。製造商或經銷商出租人發生的與協商和安排租賃相關的成本應在確認銷售利潤時確認為一項費用。

43 製造商或經銷商常常向顧客提供購買或者租賃一項資產的選擇權。製造商或經銷商出租人出租的融資租賃資產，會產生兩種收益：

（1） 與以正常售價（已扣除所有適用的數量折扣或商業折扣）立即銷售用於出租的資產所形成的損益金額相當的損益；以及

（2） 租賃期間的融資收益。

44 製造商或經銷商出租人在租賃期開始日確認的銷售收入，應為該資產的公允價值；如出租人應收的最低租賃付款額按市場利率計算出的現值比該資產的公允價值低，則確認的銷售收入應為該現值。在租賃期開始日確認的銷售成本，等於租賃資產的成本（如成本不同於帳面金額時，則為帳面金額）減去未擔保殘值的現值後的餘額。銷售收入與銷售成本的差額為銷售利潤，這部分利潤應按主體遵循的立即銷售政策予以確認。

45 為了吸引顧客，製造商或經銷商出租人有時會人為地用低利率報價。使用這種低利率的結果，是使在銷售時確認的從該交易形成的收益總額中包含了超出部分。如人為地使用低利率報價，銷售利潤應限於採用市場利率時所能得到的利潤。

46 製造商或經銷商出租人發生的與協商和安排融資租賃相關的成本在租賃期開始日應確認為一項費用，因為它們主要與製造商或經銷商賺取的銷售利潤有關。

披　露

47 除滿足《國際財務報告準則第 7 號》的要求外，出租人應對融資租賃作如下披露：

（1） 在報告期末租賃投資總額與應收最低租賃付款額的現值之間進行的調整。此外，主體應披露報告期末的租賃投資總額和應收最低租賃付款額在以下每個期間報告期末的現值：

①不超過 1 年；

②超過 1 年但不超過 5 年；

③超過 5 年。

（2） 未賺取的融資收益。

（3） 應計入出租人利益的未擔保殘值。

（4） 不能收回的應收最低租賃付款額的累計準備。

（5） 確認為當期收益的或有租金。

（6） 出租人重要租賃安排的一般說明。

48 作為增長的標誌，披露扣除當期增加的新業務的未賺取收益以及已撤銷租賃的相關金額後的投資總額，也常常是有用的。

經營租賃

49 出租人應按資產的性質，在其財務狀況表上列示用作經營租賃的資產。

50 經營租賃形成的租賃收益應按直線法在租賃期內確認為收

益；如另有一種系統方法更能代表從租賃資產中獲取的利益遞減[3]的時間形態，則為例外。

51 賺取租賃收益時發生的費用(包括折舊費)，應確認為費用。租賃收益（不包括提供保險和維護等服務的收入） 應在租賃期內按直線法確認，即使收入的實際收取方式不是這樣。如另有一種系統的方法更能代表從租賃資產獲取的利益遞減的時間形態，則為例外。

52 出租人在協商和安排經營租賃中發生的初始直接費用應計入租賃資產的帳面金額，並在租賃期內按照與租賃收益相同的基礎確認為費用。

53 應折舊租賃資產的折舊，應採用與出租人對類似資產通常所採用的折舊政策相一致的政策；折舊費應按《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 38 號》的規定計算確定。

54 為確定一項租賃資產是否已減值，主體應運用《國際會計準則第 36 號》。

55 製造商或經銷商出租人在經營租賃時並不確認銷售利潤，因為這不能等同於銷售。

披 露

56 除滿足《國際財務報告準則第 7 號》的要求外，出租人應對經營租賃作如下披露：

（1） 披露不可撤銷經營租賃在以下期間的未來最低租賃付款總額：

---

3 同時參見《解釋公告第 15 號——經營租賃：激勵措施》。

①不超過 1 年；

②超過 1 年但不超過 5 年；

③超過 5 年。

（2） 確認為當期收益的或有租金總額。

（3） 出租人租賃安排的一般說明。

57 此外，《國際會計準則第 16 號》、《國際會計準則第 36 號》、《國際會計準則第 38 號》、《國際會計準則第 40 號》和《國際會計準則第 41 號》中的披露要求，適用於經營租賃下出租人租出的資產。

售後租回交易

58 售後租回交易，包括一項資產出售和該項資產的租回。租賃付款和售價通常是相互關聯的，因為它們是以一攬子方式進行談判的。售後租回交易的會計處理依所涉及的租賃類型而定。

59 如售後租回交易形成一項融資租賃，銷售收入超過帳面金額的部分，不應立即由賣主兼承租人確認為收益，而應將其遞延並分攤於整個租賃期。

60 如租回是一項融資租賃，這種交易是出租人提供資金給承租人並以資產作為擔保的一種方式。由於這個原因，把銷售收入超過帳面金額的部分作為收益是不恰當的。這項超出金額應予遞延並分攤於整個租賃期。

61 如售後租回交易形成一項經營租賃，而且交易明顯是按公允價值達成的，則損益應立即予以確認。如售價低於公允價值，則所有損益應立即予以確認；但若損失將由低於市價的未來租賃付款額補償時，則應將其遞延，並按租賃付款比例分攤於預計的資產使用期限內。

如售價高於公允價值，其高出公允價值的部分應予遞延，並在預計的資產使用期限內攤銷。

62 如租回是一項經營租賃，並且租賃付款額和售價為公允價值，則實際上就是一項正常的銷售，任何損益應立即予以確認。

63 對經營租賃而言，在售後租回交易發生時，如果資產的公允價值低於帳面金額，則相當於公允價值和帳面金額之間差額的損失，應立即予以確認。

64 對融資租賃而言，無需作這種調整；但發生減值時，則為例外。在出現減值的情況下，應按《國際會計準則第 36 號》，將資產的帳面金額減記至可收回金額。

65 出租人和承租人的披露要求，同樣適用於售後租回交易。根據有關對重要的租賃安排作出的說明規定，應當披露售後租回協議或條款內的特殊或非慣常的規定。

66 有時可能需要判斷售後租回交易是否符合《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》中的單獨披露標準。

過渡性規定

67 除第 68 段另有規定外，鼓勵但不要求追溯運用本準則。如不追溯運用本準則，則以前存在的融資租賃餘額應視為已由出租人適當確定，並且，此後應按照本準則規定進行會計處理。

68 以前運用《國際會計準則第 17 號》（1997 年修訂）的主體應運用本準則中的有關修訂追溯調整所有的租賃業務；如果主體未追溯運用過《國際會計準則第 17 號》（1997 年修訂），那麼就應從首次

運用該準則起追溯調整所有的租賃業務。

68A 在採用第 **69A** 段中提及的修訂內容之日，主體應基於租賃開始時存在的信息重新評估未到期租賃中的土地要素的分類。主體應將新分類為融資租賃的租賃按照《國際會計準則第 **8** 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定追溯確認。然而，如果主體沒有追溯應用修訂內容所需的必要信息，則應進行下述處理：

（**1**） 基於採用修訂內容當天存在的事實和情況對那些租賃應用修訂內容；以及

（**2**） 將與新分類為融資租賃的土地相關的資產和負債按照當日的公允價值確認；公允價值間的差額確認為留存收益。

生效日期

69 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前運用。如果主體將本準則運用於 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間，則應披露這一事實。

69A 作為 2009 年 4 月發佈的《國際財務報告準則改進》的一部分，刪除了第 14 段和第 15 段，增加了第 15A 段和第 68A 段。主體應對自 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

《國際會計準則第17號——租賃》（1997年修訂）的撤銷

70 本準則取代了《國際會計準則第 17 號——租賃》（1997 年修訂）。

國際會計準則第19號——僱員福利

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……2
定　義 ……8
短期僱員福利 ……9
確認和計量 …… 11
披露 …… 25
離職後福利：設定提存計劃和設定受益計劃的區分 …… 26
多僱主計劃 …… 32
同一控制下的主體之間共擔風險的設定受益計劃 …… 40
國家計劃 …… 43
保險福利 …… 46
離職後福利：設定提存計劃 …… 50
確認和計量 …… 51
披露 …… 53
離職後福利：設定受益計劃 …… 55
確認和計量 …… 56
推定義務的會計處理 …… 61
財務狀況表 …… 63
確認和計量：設定福利義務的現值和當期服務成本 …… 66
過去服務成本和結算利得與損失 …… 99

確認和計量：計劃資產……113
設定受益成本的組成部分……120
列報……131
披露……135
其他長期僱員福利……153
確認和計量……155
披露……158
辭退福利……159
確認……165
計量……169
披露……171
過渡性規定和生效日期……172
附　錄
附錄一　應用指南

國際會計準則第19號——僱員福利

目　標

1　本準則的目標是規範僱員福利的會計處理和披露。本準則要求主體：

（1）　在僱員提供了服務以換取將在未來支付的僱員福利時，確認一項負債；以及

（2）　在主體消耗了僱員為換取福利而提供的服務所產生的經濟利益時，確認一項費用。

範　圍

2　本準則適用於除按《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》核算以外的僱主對所有僱員福利的會計處理。

3　本準則不涉及僱員福利計劃的報告（參見《國際會計準則第 26 號——退休福利計劃的會計和報告》）。

4　本準則適用於各種僱員福利，包括根據以下各項提供的福利：

（1）　根據主體與僱員個人、僱員團體或他們的代表所簽訂的正式計劃或其他正式協議；

（2）　根據法律要求或通過行業安排，主體需要向全國、州、行業或其他多僱主計劃注入資金；或者

（3）　由於非正式的慣例所導致的推定義務。當主體沒有現實選擇而只能支付僱員福利時，非正式的慣例將導致推定義務。推定義務的一個例子是，主體非正式的慣例一旦變化，將導致主體與僱員關

係發生不能接受的損害。

5 僱員福利包括：

（1） 短期僱員福利，在僱員提供相關服務的年度報告期間結束之後 12 個月內預期全部予以結算的僱員福利，比如下列各項：

①工資、薪金和社會保障提存金；

②帶薪年假和帶薪病假；

③利潤分享和獎金；以及

④為現有僱員提供的非貨幣性福利（如醫療保障、住房、汽車、無償提供商品和服務或對所購商品和服務提供補貼）；

（2） 離職後福利，比如下列各項：

①退休福利（如養老金、退休一次性支付）；以及

②其他離職後福利，如離職後人壽保險和離職後醫療保障；

（3） 其他長期僱員福利，比如下列各項：

①長期帶薪休假，如長期服務休假或高等院校教師等的休假年；

②周年紀念或其他長期服務福利；以及

③長期傷殘福利；以及

（4） 辭退福利。

6 僱員福利包括提供給僱員或其被贍養人或受益人的福利，可以通過直接支付（或者供應商品或服務）給僱員、其配偶、子女或其他被贍養人或支付給其他方（如保險公司）進行結算。

7 為主體提供服務的僱員可以是全職、兼職、永久、不定期或臨時的。本準則所稱僱員包括董事和其他管理人員。

定 義

8 本準則使用的下列術語，其含義為：

僱員福利的定義

僱員福利，指主體為換取僱員提供的服務或終止對僱員的僱傭而給予的各種形式的報酬。

短期僱員福利，指預期在僱員提供相關服務的年度報告期間結束以後 12 個月內全部結算的僱員福利（辭退福利除外）。

離職後福利，指僱傭結束後應付的僱員福利（辭退福利和短期僱員福利除外）。

其他長期僱員福利，指除短期僱員福利、離職後福利和辭退福利以外的其他所有僱員福利。

辭退福利，指由以下原因之一引起的為終止僱員僱傭而提供的僱員福利：

（1） 主體決定在正常退休日期之前終止對僱員的僱傭；或者

（2） 僱員決定接受為終止僱傭而提供的福利。

與計劃的分類相關的定義

離職後福利計劃，指主體為一個或多個僱員提供離職後福利的正式或非正式安排。

設定提存計劃，指如下的離職後福利計劃：根據這種計劃，主體向一個獨立主體（一項基金）支付固定提存金，如果該基金不能擁有足夠資產以支付與當期和以前期間僱員服務相關的所有僱員福利，主體不再負有進一步支付提存金的法定義務或推定義務。

設定受益計劃，指除設定提存計劃以外的離職後福利計劃。

多僱主計劃，指滿足以下條件的設定提存計劃（國家計劃除外）或設定受益計劃（國家計劃除外）：

（1） 集合了多個不在同一控制下的主體提存的資產；以及

（2） 運用這些資產為一個以上主體的僱員提供福利，在確定提存或收益水平時不考慮僱傭僱員的主體的身份。

與設定受益負債（資產）淨額相關的定義

設定受益負債（資產）淨額，指赤字或將設定受益資產淨額限定為資產上限而產生的任何影響進行調整後的盈餘。

赤字或盈餘，指：

（1） 設定受益義務的現值減去

（2） 計劃資產（如果有的話）的公允價值。

資產上限，指可以通過從計劃退款或減少未來對計劃交納提存金的形式獲得的任何經濟利益的現值。

設定受益義務的現值，指主體在不扣除任何計劃資產的情況下，為履行因當期和以前期間僱員服務產生的義務所需要的預期未來支付的現值。

計劃資產包括：

（1） 長期僱員福利基金持有的資產；以及

（2） 符合條件的保險單。

長期僱員福利基金持有的資產，指符合以下條件的資產（不包括報告主體發行的不可轉讓金融工具）：

（1） 由一個主體（一項基金）持有。該主體（基金）在法律上獨立於報告主體、僅為支付僱員福利或向僱員福利提供資金而存在；以及

（2） 僅用於支付僱員福利或向僱員福利提供資金，不可用於支付給報告主體自己的債權人（即使破產），也不能返還給報告主體，除非滿足以下條件之一：

①基金的剩餘資產足以償還計劃或報告主體所有相關的僱員福利義務；或者

②由於僱員福利已支付，為補償而返還給報告主體的資產。

符合條件的保險單，是指由不是報告主體關聯方（見《國際會計

準則第 24 號——關聯方披露》中的定義)的保險公司發行的保險單[1]，並且該保險單的收益：

（1） 僅用於根據設定受益計劃支付僱員福利或為僱員福利提供資金；以及

（2） 不可用於支付報告主體自己的債權人（即使破產），也不能支付給報告主體，除非：

①該收益代表盈餘的資產，這些資產對於保險單支付所有相關的僱員福利義務而言是不必要的；或者

②由於僱員福利已支付，為補償而將收益返還給報告主體。

公允價值，指市場參與者之間在計量日進行的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格（參見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）。

與設定受益成本相關的定義

服務成本包括：

（1） 當期服務成本，指僱員當期服務導致的設定受益義務現值的增加額；

（2） 過去服務成本，指由於計劃修訂（引入、取消或改變設定受益計劃）或削減（主體顯著減少計劃所涵蓋的僱員數）所導致的僱員前期服務的設定受益義務現值的變化；以及

（3） 結算利得或損失。

設定受益負債(資產)淨額的利息淨額，指設定受益負債(資產)淨額在所處期間由於時間流逝產生的變動。

---

1 符合條件的保險單不一定是《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》中定義的保險合同。

設定受益負債（資產）淨額的重新計量包括：

（1） 精算利得和損失；

（2） 計劃資產的回報，扣除包括在設定受益負債（資產）淨額的利息淨額中的金額；以及

（3） 資產上限影響的任何變動，扣除包括在設定受益負債（資產）淨額的利息淨額中的金額。

精算利得和損失，指由於下列各項所導致的設定受益義務現值的變動：

（1） 經驗調整（以前精算假設與實際發生情況之間差別的影響）；以及

（2） 精算假設變化的影響。

計劃資產的回報，指計劃資產產生的利息、股利和其他收入，以及計劃資產已實現和未實現的利得或損失，減去：

（1） 管理該計劃資產的成本；以及

（2） 計劃本身的應付稅款，但計量設定受益義務現值使用的精算假設所包括的稅款除外。

結算，指對某設定受益計劃下提供的部分或全部福利消除所有進一步的法律或推定義務的交易，而非向僱員或代表僱員支付計劃條款規定的並在精算假設中已考慮的福利。

短期僱員福利

9 在僱員提供相關服務的年度報告期間結束之後 12 個月內預期全部予以結算的短期僱員福利，包括以下項目：

（1） 工資、薪金和社會保障提存金；

（2） 帶薪年假和帶薪病假；

（3） 利潤分享和獎金；以及

（4） 為現有僱員提供的非貨幣性福利（如醫療保障、住房、汽車、無償提供商品和服務或對所購商品和服務提供補貼）。

10 如果主體預期結算的時間暫時發生改變，主體無需對短期僱員福利進行重分類。然而，如果福利的特徵發生改變（比如從非累積福利變為累積福利），或者預期結算時間的變動不是暫時的，則主體應考慮該福利是否仍符合短期僱員福利的定義。

確認和計量

所有短期僱員福利

11 當僱員在一個會計期間為主體提供了服務，主體應確認為獲得該服務預期支付的短期僱員福利的非折現金額：

（1） 在扣除了任何已付金額後，確認為一項負債（應計費用）。如果已經支付的金額超過了福利的非折現金額，且這筆預付金額將導致諸如未來支付的減少或現金返還，主體應將超過部分確認為一項資產（預付費用）；以及

（2） 確認一項費用，除非另一項國際財務報告準則要求或允許將福利包括在資產的成本中（例如，參見《國際會計準則第 2 號——存貨》和《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》）。

12 第 13 段、第 16 段和第 19 段說明了主體應如何將第 11 段應用於帶薪缺勤和利潤分享及獎金計劃形式的短期僱員福利。

短期帶薪缺勤

13 主體應按以下規定對第 11 段中所述帶薪缺勤形式的短期僱員福利的預期費用進行確認：

（1） 在累積帶薪缺勤的情況下，在僱員提供了服務從而增加了其未來帶薪缺勤權利時。

（2） 在非累積帶薪缺勤情況下，在缺勤發生時。

14 主體可能由於不同原因向僱員提供帶薪假期，包括休假、病假和短期傷殘、產假（做母親或做父親）、參加陪審團和服兵役。帶薪缺勤權利分為兩類：

（1） 累積的；以及

（2） 非累積的。

15 累積帶薪缺勤可以結轉至以後期間，如果本期的權利沒有用完，可以在未來期間使用。累積帶薪缺勤可能是既定的（亦即，僱員離開主體時對未行使的權利有權獲得現金支付），也可能是非既定的（僱員在離開時對其未行使的權利無權獲得現金支付）。當僱員提供服務從而增加了其享有的未來帶薪缺勤的權利時，就產生了一項義務。即使帶薪缺勤是非既定的，該義務依然存在並應予以確認，雖然僱員在行使累積非既定權利之前離開的可能性會影響到這項義務的計量。

16 主體應以報告期末因累積未行使權利而導致的預期支付的追加金額計量累積帶薪缺勤的預期費用。

17 前一段所述的方法以追加支付的金額來計量義務，該追加支付的金額預期僅源于福利累積這一事實。在許多情況下，主體可能無需進行詳細計算，就能估計未行使的帶薪缺勤不會存在重要的義務，例如，僅當未行使帶薪病假被正式或非正式地理解為可用作帶薪年假的情況下，病假義務才可能具有重要性。

第 16 段和第 17 段示例

某主體有 100 名僱員，每人每年可享受 5 個工作日的帶薪病假，未使用病假可以向後結轉 1 個公曆年度。病假首先從當年的權利中扣除，其次從上年結轉的餘額中扣除（以後進先出為基礎）。在 20X1 年 12 月 30 日，每個僱員平均未使用權利是 2 天。在依據過去的經驗並預期該經驗繼續適用的基礎上，主體預期，有 92 名僱員在 20X2 年會享受不超過 5 天的帶薪病假，其餘 8 名僱員每人將平均享受 6 天半病假。

主體預期由於 20X1 年 12 月 31 日的累積未行使權利，將支付另外 12 天的病假工資（8 名僱員，每人 1 天半）。因此，主體確認一項等於 12 天病假工資的負債。

18 非累積帶薪缺勤不結轉以後期間：如果當期權利沒有行使完，就予以取消，並且僱員在離開主體時對未行使的權利無權獲得現金支付。病假工資（如果過去未行使的權利不能增加未來的權利）、產假（做母親或做父親）和參加陪審團或服兵役的帶薪缺勤通常屬於這種情況。主體只有在僱員缺勤時才能確認負債或費用，因為僱員服務並不能增加其福利金額。

利潤分享和獎金計劃

19 當且僅當出現下述情形時，主體才應對第 **11** 段中所述的利潤分享和獎金的預期費用進行確認：

（**1**） 作為過去事項的結果，主體現在負有作出這類支付的法定義務或推定義務；以及

（**2**） 可以對義務作出可靠的估計。

當且僅當主體除了支付以外，沒有其他現實選擇時，才存在一項

現時義務。

20 按照一些利潤分享計劃，當且僅當僱員在主體工作一段特定期間後才能分享利潤。這樣的計劃產生了推定義務，因為僱員如果在主體工作到特定期間末，其提供的服務將會增加主體應付的金額。這種推定義務的計量應當反映僱員離職而沒有得到利潤分享支付的可能性。

第 20 段示例
一項利潤分享計劃要求主體將其當年淨利潤的一定份額支付給全年為主體提供服務的僱員。如本年內沒有僱員離開，當年全部利潤分享支付比例為淨利潤的 3%。主體估計人員流動將使支付比例降低至淨利潤的 2.5%。 **主體將淨利潤的 2.5%確認為一項負債，同時，確認一項費用。**

21 主體可能沒有支付獎金的法定義務。但是，在某些情況下，主體卻有支付獎金的慣例。在此類情況下，主體就具有一項推定義務，因為主體除了支付獎金以外沒有其他現實選擇。推定義務的計量應當反映僱員因離職而沒有得到獎金的可能性。

22 當且僅當出現下列情形之一時，主體才能對其利潤分享或獎金計劃的法定或推定義務進行可靠估計：

（1） 計劃的正式條款中包括用於確定福利金額的公式；

（2） 在財務報表批准報出之前主體確定了要支付的金額；或者

（3） 過去的慣例為主體的推定義務金額提供了明顯證據。

23 利潤分享和獎金計劃義務產生於僱員的服務而不是產生於

與主體所有者之間的交易。因此，主體應當將利潤分享和獎金計劃的成本確認為一項費用，而不是淨利潤的分配。

24 如果利潤分享和獎金支付在僱員提供相關服務的年度期間結束以後 12 個月內預期未全部結算，這些支付就是其他長期僱員福利（參見第 153 段至第 158 段）。

披露

25 雖然本準則不要求對短期僱員福利作出特定披露，但是其他國際財務報告準則可能存在相關的披露要求，例如，《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》要求主體披露關鍵管理人員的僱員福利信息。《國際會計準則第 1 號——財務報表列報》要求披露僱員福利費用。

離職後福利：設定提存計劃和設定受益計劃的區分

26 離職後福利，包括以下項目：

（1） 退休福利（如養老金、退休一次性支付）；以及

（2） 其他離職後福利，如離職後人壽保險和離職後醫療保障。

主體提供的離職後福利安排是離職後福利計劃。主體的所有此類安排均適用本準則，無論是否建立了一個單獨主體來接受提存金和支付福利。

27 離職後福利計劃可區分為設定提存計劃或設定受益計劃，這取決於計劃的主要條款和條件所包含的經濟實質。

28 在設定提存計劃下，主體的法定或推定義務僅限於其同意向基金提存的金額。因此，僱員所收到的離職後福利金額取決於主體（或許還有僱員）向離職後福利計劃或保險公司支付的提存金金額，連同

提存金所產生的投資回報。相應地，精算風險（福利將比預期的少）和投資風險（投資的資產將不足以支付預期的福利）實質上由僱員承擔。

29 當主體通過以下方式負有法定或推定義務時，主體的義務就不僅限於其同意向基金提存的金額，以下是這種情況的例子：

（1） 計劃的福利公式不僅僅與提存的金額相關，且要求主體在資產不足以滿足該公式的福利時提供進一步的提存；

（2） 通過計劃間接或直接地對提存金的特定回報作出擔保；或者

（3） 導致推定義務的非正式慣例，例如，主體過去曾增加提供給以前僱員的福利，以與通貨膨脹保持同步，即使沒有法定義務要求這樣做，推定義務也可能產生。

30 在設定受益計劃下：

（1） 主體的義務是為現在及以前的僱員提供商定的福利；並且

（2） 精算風險（福利費用將比預期多）和投資風險實質上由主體承擔。如精算或投資的實際結果比預期差，主體的義務可能會增加。

31 以下第32段至第49段說明了在多僱主計劃下的設定提存計劃與設定受益計劃、同一控制下的主體之間共擔風險的設定受益計劃、國家計劃及保險福利的區別。

多僱主計劃

32 主體應根據計劃的條款（包括正式條款之外的推定義務）將多僱主計劃區分為設定提存計劃或設定受益計劃。

33 除非適用第 34 段，參加多僱主設定受益計劃的主體應當：

（1） 採用與其他設定受益計劃相同的方式核算其設定受益義務、計劃資產和與計劃相關的費用的比例份額；以及

（2） 披露第 135 段至第 148 段〔不包括第 148 段（4）〕要求的信息。

34 對屬於設定受益計劃的多僱主計劃，如得不到足夠的信息運用設定受益會計，主體應當：

（1） 按第 51 段和第 52 段所述，將計劃視同設定提存計劃進行核算；以及

（2） 披露第 148 段要求的信息。

35 設定受益多僱主計劃的一個例子是：

（1） 根據支付需要注入資金的計劃：提存金金額根據預期足以支付同一期間到期應付的福利金額確定；並且僱員當期賺得的未來福利將用未來的提存金支付；並且

（2） 僱員福利取決於僱員服務的時間，並且參加計劃的主體應當為退出計劃時僱員所賺得的福利支付提存金，除此之外，主體沒有退出計劃的現實途徑。這樣的計劃使主體產生了精算風險：如果報告期末僱員已賺得福利的最終費用大於預期金額，主體將不得不增加提存金，或者說服僱員接受福利的減少。因此，這樣的計劃是設定受益計劃。

36 對屬於設定受益計劃的多僱主計劃，如果可獲得足夠的信息，主體應採用與其他設定受益計劃相同的方式核算其設定受益義務、計劃資產和與計劃相關的離職後福利費用中的比例份額。但是，在一些情況下，主體可能在確定其在計劃基本財務狀況和業績中所占的份額時無法達到會計核算要求的充分可靠性。這種情況可能發生，如果：

（1） 該計劃使參加的主體面臨與其他主體現有的和以前的僱員相關的精算風險，從而導致沒有一致和可靠的基礎將義務、計劃資產和費用分配到參加計劃的每個主體中去；或者

（2） 主體無法獲得滿足本準則要求的有關該計劃的充分信息。

在此情況下，主體應將其視為一項設定提存計劃進行核算，並披露第 148 段所要求的追加信息。

37 多僱主計劃與參加主體之間可能存在合同安排，以決定如何將計劃盈餘（或者是赤字）分配給參加的主體。一項多僱主計劃的參加主體按照第 34 段將計劃作為設定提存計劃進行會計處理時，應當確認由該合同協議所產生的資產或負債，以及在損益中的收益或費用。

第 37 段示例

一個多僱主設定受益計劃的參加主體沒有以《國際會計準則第 19 號》為基礎對計劃進行估值。因此，其對計劃的會計處理就如同該計劃是設定提存計劃。不以《國際會計準則第 19 號》為基礎的估值顯示其計劃為 1 億貨幣單位 (1) 的赤字。此計劃約定，參與計劃的僱主按照合同的提存計劃表在之後的五年中消除赤字。在此合同下，主體的提存總金額為 8 百萬貨幣單位。

主體將根據貨幣時間價值調整的提存金額確認為負債，並在損益中確認一項等額的費用。

（1） 本準則中，貨幣金額以“貨幣單位”表示。

38 多僱主計劃與集合管理計劃是有區別的。集合管理計劃只是

單個僱主計劃的集合，使參與計劃的僱主將他們以投資為目的的資產集合起來，降低投資管理和行政費用，但不同僱主對其僱員的福利要求是分開的。集合管理計劃不會產生特別的會計問題，因為容易獲得信息以將它們按與任何其他單一僱主計劃相同的方式進行處理，並且這樣的計劃不會使參與主體面臨與其他主體現有的和以前的僱員相關的精算風險。本準則的定義要求主體根據計劃的條款（包括任何正式條款之外的推定義務）將集合管理計劃劃分為設定提存計劃或設定受益計劃。

39 在確定何時確認，以及如何計量與結束多僱主計劃或主體退出多僱主計劃相關的負債時，主體應當適用《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》。

同一控制下的主體之間共擔風險的設定受益計劃

40 處於同一控制下的主體之間（例如母公司與其子公司之間）共擔風險的設定受益計劃不是多僱主計劃。

41 參與此類計劃的主體應當獲得按照本準則以適用於計劃整體的假設為基礎計量的關於計劃整體的信息。如果有合同協議或明確的政策規定，將按照本準則以整體計量的計劃淨設定受益成本分配給集團中各主體，主體應當在其單獨或個別財務報表中，確認分攤的淨設定受益成本。如果沒有這樣的協定或者政策，淨設定受益成本應當在集團內具有法律義務為計劃提供資金的僱主的單獨或個別財務報表中確認。集團中其他主體在其單獨或個別財務報表中，應當確認一項成本，其金額等於其當期應予支付的提存金。

42 對於集團中每一個主體而言，參與這樣的計劃都是關聯方交易。因此，主體應當在其單獨或個別財務報表中披露第 149 段規定的

信息。

國家計劃

43 主體對國家計劃應按與多僱主計劃相同的方式進行核算(參見第 **32** 段至第 **39** 段)。

44 國家計劃通過立法建立,涵蓋所有主體(或某一特定類別的所有主體,如特定行業),並由國家或地方政府或不受報告主體控制或影響的不同機構(如專門為該目的特別建立的自治代理機構)執行。如果主體建立的某些計劃,不僅提供強制性福利用以替代包括在國家計劃中的福利,而且提供其他的自願福利,這樣的計劃不是國家計劃。

45 國家計劃在性質上是作為設定受益計劃還是設定提存計劃,取決於主體根據計劃所負有的義務。許多國家計劃是根據支付需要注入資金:提存金金額按預期足以支付同期到期應付的福利金額予以確定,僱員當期賺得的未來福利將用未來的提存金支付。然而,在大多數國家計劃下,主體沒有法定或推定義務支付未來福利:其唯一的義務就是支付到期應付的提存金,如果主體停止僱傭國家計劃內的人員,它就沒有義務支付自己僱員在以前年度賺得的福利。因此,國家計劃一般是設定提存計劃。然而,當國家計劃是設定受益計劃時,主體應當應用第 32 段至第 39 段。

保險福利

46 主體可以通過支付保險費的方式為離職後福利計劃注入資金。主體應將這樣的計劃作為設定提存計劃處理,除非主體對下述任一情況(直接或通過計劃間接地)負有法定或推定義務:

(1) 到期直接支付僱員福利;或者

（2） 如果承保人沒有全額支付與當期和以前期間僱員服務相關的未來僱員福利，需要進一步支付提存金。

如果主體保留這樣的法定或推定義務，主體應將該計劃作為設定受益計劃處理。

47 通過保險單保險的福利，不必與主體對僱員福利的義務有直接或自動的關係。包含保險單的離職後福利計劃與其他注入資金的計劃一樣，在會計處理和注資方式之間適用同樣的區分。

48 當主體以（直接、間接地通過計劃、通過設立未來保險費機制或通過與承保人的關聯方關係）保留法定或推定義務的方式，向一項保險單支付提存金而為離職後福利義務注入資金時，保險費的支付並不意味著是一項設定提存安排。為此，主體：

（1） 將符合條件的保險單作為計劃資產進行核算（參見第 8 段）；並且

（2） 將其他的保險單確認為補償權（如果保險單滿足第 116 段中的標準）。

49 當保險單是以某一項特定計劃參與者或一組計劃參與者的名義，並且主體對保險單的任何損失不負有法定或推定義務時，主體沒有義務支付僱員福利，並且只有承保人有支付福利的責任。在此合同下，支付固定保險費，在本質上是結算僱員福利義務，而不是對結算該義務進行的投資。因而，主體不再擁有一項資產或一項負債。因此，主體將這種支付作為對設定提存計劃的提存金處理。

離職後福利：設定提存計劃

50 設定提存計劃的會計處理比較簡單，因為報告主體在每一期間的義務取決於該期間提存的金額。因此，在計量義務或費用時不需

要精算假設，也沒有產生精算利得或損失的可能性。另外，計量該義務時採用非折現基礎，但僱員提供相關服務的年度報告結束以後 12 個月內不全部結算的除外。

確認和計量

51 當僱員在一個期間為主體提供了服務，主體應確認為換取該服務應付給設定提存計劃的提存金：

（1） 在扣除任何已付提存金後作為一項負債（應計費用）。如果已付提存金超過了報告期末之前服務應得的提存金，且這筆預付金額將導致諸如未來支付的減少或現金返還，主體應將超過部分確認為一項資產（預付費用）。

（2） 作為一項費用，除非其他國際財務報告準則要求或允許將該提存金包括在資產的成本中（例如，參見《國際會計準則第 2 號》和《國際會計準則第 16 號》）。

52 當給設定提存計劃的提存金並不要求在僱員提供相關服務的年度結束以後 12 個月內全部結算，主體應使用第 83 段中規定的折現率對其折現。

披 露

53 主體應披露為設定提存計劃確認的費用金額。

54 《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》要求，主體應當披露為關鍵管理人員向設定提存計劃支付的提存金信息。

離職後福利：設定受益計劃

55 設定受益計劃的會計處理比較複雜，因為計量義務和費用時需要運用精算假設，並有產生精算利得和損失的可能性。另外，義務

是在折現的基礎上計量的，因為它們可能在僱員提供相關服務的許多年後才履行。

確認和計量

56 設定受益計劃可能是不注入資金的，或者可能全部或部分地由主體（有時由其僱員）向法律上獨立於報告主體的主體或基金，以交納提存金形式注入資金，並由其向僱員支付福利。到期時已注資福利的支付不僅取決於基金的財務狀況和投資業績，而且取決於主體補償基金資產短缺的能力和意願。因此，主體在實質上承擔著與計劃相關的精算風險和投資風險。因此，設定受益計劃所確認的費用並不一定是本期應付的提存金金額。

57 主體對設定受益計劃的會計核算包括以下步驟：

（1） 確定赤字或盈餘。這包括：

①運用精算技術和預期應計單位成本法對僱員當期和以前期間服務所應得的福利對主體的最終成本進行可靠估計（參見第 67 段至第 69 段）。這需要主體確定有多少福利是歸屬於當期和以前期間的（參見第 70 段至第 74 段），並對影響福利費用（參見第 75 段至第 98 段）的人口統計變量（如僱員流動率和死亡率）和財務變量（如未來薪金和醫療費用的增加）作出估計（精算假設）。

②對福利進行折現，以確定設定受益義務的現值和當期服務成本（參見第 67 段至第 69 段和第 83 段至第 86 段）。

③從設定受益義務的現值中減去任何計劃資產的公允價值（參見第 113 段至第 115 段）。

（2） 將上述（1）中確定的赤字或盈餘，調整將淨設定受益資產限定在資產上限產生的影響（參見第 64 段），從而確定設定受益負債（資產）淨額。

（3） 確定在損益中確認的金額：

①當期服務成本（參見第 70 段至第 74 段）。

②過去服務成本和結算利得與損失（參見第 99 段至第 112 段）。

③設定受益負債（資產）淨額的利息淨額（參見第 123 段至第 126 段）。

（4） 確定應在其他綜合收益中確認的重新計量設定受益負債（資產）淨額導致的變動，包括：

①精算利得和損失（參見第 128 段和第 129 段）；

②計劃資產的回報，扣除包含在設定受益負債（資產）淨額的利息淨額中的金額（參見第 130 段）；以及

③資產上限影響的變動（參見第 64 段），扣除包含在設定受益負債（資產）淨額的利息淨額中的金額。

當主體具有一個以上的設定受益計劃時，應對每一重要計劃單獨運用以上步驟。

58 主體應充分定期地確定設定受益負債（資產）淨額，以確保財務報表中確認的金額與報告期末應確定的金額不會產生重大差異。

59 本準則鼓勵但並不要求主體在計量所有重要離職後福利義務時有合格的精算師參與。出於實務操作原因，主體可以要求合格的精算師在報告期末之前對義務進行詳細估價。然而，該估價結果應當根據至報告期末的所有重要交易或環境的其他重要變化（包括市場價格和利率的變化）進行調整。

60 在某些情況下，採用估計、平均或簡便計算方法可以提供本準則所要求的詳細計算的可靠近似值。

推定義務的會計處理

61 主體不僅應核算設定受益計劃正式條款下的法定義務，而且還應核算主體非正式的慣例產生的任何推定義務。當主體沒有現實選擇而只能支付僱員福利時，非正式慣例將導致推定義務的產生。推定義務的一個例子是：主體的非正式慣例發生變化，會導致主體與僱員的關係發生不可接受的損害。

62 設定受益計劃的正式條款可能允許主體終止對該計劃的義務。但是，對於主體來說，如果僱員仍留在主體而取消一項計劃通常是很困難的。因此，如無相反的證據，核算離職後福利時，應假定在僱員的剩餘工作年限內，主體目前承諾的福利將會持續下去。

財務狀況表

63 主體應在財務狀況表中確認設定受益負債（資產）淨額。

64 當主體具有設定受益計劃盈餘時，應以下列兩項的孰低者計量設定受益資產淨額：

（1） 設定受益計劃盈餘；以及

（2） 採用第 83 段規定的折現率確定的資產上限。

65 當設定受益計劃注入的資金過多，或在某些情況下確認了精算利得時，可能產生一項設定受益資產淨額。在此情況下，主體應確認這項資產，因為：

（1） 主體控制了一項資源，該資源是利用盈餘獲得未來利益的能力；

（2） 這一控制是過去事項的結果（主體支付的提存金和僱員提供的服務）；以及

（3） 主體能夠以減少未來支付提存金或現金返還形式獲得未

來經濟利益，這種未來經濟利益或者直接給予主體，或者間接地劃歸出現虧損的另一計劃。資產上限是這些未來利益的現值。

確認和計量：設定福利義務的現值和當期服務成本

66 設定受益計劃的最終成本可能受到許多變量的影響，如最終薪金、僱員流動率和死亡率、僱員提存以及醫療費用趨勢。計劃的最終成本是不確定的，並且這種不確定性可能在較長的一段時間內存在。為計量離職後福利義務的現值和相關的當期服務成本，有必要：

（1） 運用精算估價方法（參見第 67 段至第 69 段）；

（2） 將福利歸屬於服務期間（參見第 70 段至第 74 段）；以及

（3） 作出精算假設（參見第 75 段至第 98 段）。

精算估價方法

67 主體應運用預期應計單位成本法確定其設定受益義務的現值和相關的當期服務成本，以及過去服務成本（如果可行的話）。

68 預期應計單位成本法（有時被稱為按服務比例的應計福利法或福利/服務年數法）認為，每一服務期間會增加一個單位的福利權利（參見第 70 段至第 74 段），並且對每一單位單獨計量，以形成最終義務（參見第 75 段至第 98 段）。

第 68 段示例

在服務終止時支付整筆福利，並且每一服務年度福利等於最終薪金的 1%。第 1 年的薪金是 10 000 貨幣單位，並假設每年增長 7%（複利）。使用的折現率是每年 10%。下表列示了對於一個預計在第 5 年年末離開的僱員該項義務如何形成，假定精算假設沒有變化。為簡便起見，本例中略去為反映該僱員可能在早些或晚些時候離開而需要另外作出的調整。

年份	1	2	3	4	5
	貨幣單位	貨幣單位	貨幣單位	貨幣單位	貨幣單位
福利歸屬於：					
——以前年度	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
當年（最終薪金的 1%）	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
當年和以前年度	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
期初義務	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
利率為10%的利息	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*
當期服務成本	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
期末義務	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

註：

1. 期初義務是歸屬於以前年度的福利的現值。
2. 當期服務成本是歸屬於當年的福利的現值。
3. 期末義務是歸屬於當年和以前年度的福利的現值。

69 主體需對所有離職後福利義務進行折現，即使有部分義務預期在報告結束以後 12 個月內結算。

將福利歸屬於服務期間

70 主體在確定設定受益義務的現值和相關的當期服務成本以及過去服務成本（如果可行的話）時，應根據計劃的福利公式將福利歸屬於相應的服務期間。但是，如果僱員在以後年度的服務將導致其福利水平大大高於以前年度，主體應按直線法將福利歸屬於以下期間：

（1） 僱員的服務第一次導致其獲得計劃福利之日（不管該福利是否以繼續服務為條件）；至

（2） 按照計劃，除來自薪金增長外，僱員的繼續服務不會帶來福利的顯著增加之日。

71 預期應計單位成本法要求主體將福利歸屬於當期（以確定當期服務成本）和當期及以前期間（以確定設定受益義務現值）。主體將福利歸屬於提供離職後福利的義務發生的期間。這一義務隨著僱員提供服務以獲取主體在未來報告期間預計支付的離職後福利而產生。精算技術使得主體能夠以充分的可靠性計量該義務，以證明負債的確認是合理的。

第 71 段示例
1. 一項設定受益計劃在僱員退休時提供一次性福利，對僱員的每一服務年度支付福利 100 貨幣單位。 福利 100 貨幣單位歸屬於每一年，當期服務成本是 100 貨幣單位的現值，設定受益義務的現值是 100 貨幣單位的現值乘以到報告期末為止的僱員已提供服務的年數。 如果該福利是在僱員離開主體時立即支付，當期服務成本和設定受益義務的現值反映了僱員預期離開日的情形。因此，由於折現的影響，它們將小於僱員如果在報告期末離職時應確定的金額。 2. 一項計劃對每一服務年度提供最終薪金 0.2%的月養老金。該養老金自 65 歲時開始支付。 福利金額等於從預計退休日到預計死亡日之間應付預計最終薪金 0.2%的月養老金在預計退休日的現值，這應歸屬於每一服務年度。當期服務成本是該項福利的現值。設定受益義務的現值是每月養老金支付額（最終薪金的 0.2%）的現值乘以到報告期末為止僱員已提供服務的年數。當期服務成本和設定受益義務的現值要進行折現，因為養老金自 65 歲時才開始支付。

72 在設定受益計劃下，即使福利是以未來僱傭為條件（換句話說，它們不是既定的），僱員的服務仍會導致主體的義務。在每一既定日前的僱員服務會導致推定義務，因為在每一個連續的報告期末，在有權享有福利前，僱員必須提供的未來服務值會減少。在計量設定受益義務時，主體會考慮一些僱員可能不會滿足任何既定要求的可能性。類似地，雖然一些離職後福利，如離職後醫療福利，當且僅當僱員離職後發生了特定事項才予以支付，但是僱員在提供服務使其在特定事項發生時有權獲得該福利時，主體就產生了一項義務。發生特定

事項的可能性會影響該義務的計量，但並不能決定該義務是否存在。

第 72 段示例
1. 一項計劃對每一服務年度支付福利 100 貨幣單位。該福利在僱員服務 10 年以後才成為既定福利。 福利 100 貨幣單位歸屬於每一年，在最初 10 年的每一年，當期服務成本和義務的現值應反映僱員也許不會完成 10 年服務的可能性。 2. 一項計劃對僱員的每一服務年度支付福利 100 貨幣單位，不包括僱員在 25 歲以前提供的服務。該福利立即是既定的。 沒有福利歸屬於 25 歲以前的服務，因為那一日以前的服務不會產生福利（有條件的或無條件的）。福利 100 貨幣單位歸屬於每一後續年度。

73 義務將增加至僱員的繼續服務不會導致福利金額顯著增加之日為止。因此，所有的福利均歸屬於截至該日或該日之前的期間。按計劃的福利公式，福利歸屬於各會計期間。但是，如果僱員在以後年度的服務將導致能獲得比以前年度高得多的福利，主體應在直到僱員繼續服務不會導致福利金額的顯著增加之日之前的期間，將福利按直線法分攤。這是因為僱員在整個期間的服務才最終導致那一較高水平的福利。

第 73 段示例
1. 一項計劃在僱員服務 10 年後支付既定的一次性福利 1 000 貨幣單位，計劃對後續服務不再提供進一步福利。

第 73 段示例

福利 100 貨幣單位（1 000 貨幣單位除以 10）歸屬於最初 10 年中的每一年。

在最初 10 年中每一年的當期服務成本應反映僱員也許不會完成 10 年服務的可能性。不再有福利歸屬於後續年度。

2. 一項計劃對 55 歲仍受僱傭且已工作了 20 年，或者是 65 歲時仍受僱傭（不考慮其服務期長短）的所有僱員支付一次性退休福利 2 000 貨幣單位。

對於在 35 歲前加入的僱員，其服務首次獲得該計劃福利的年齡是 35 歲（僱員可以在 30 歲時離開、在 33 歲時回來而不影響福利的金額或時間）。福利是以未來服務為條件的。另外，55 歲以後的服務不會導致福利的顯著增加。對於這些僱員，主體將福利 100 貨幣單位（2 000 貨幣單位除以 20）歸屬於從 35 歲到 55 歲的每一年。

對於那些在 35 歲至 45 歲之間加入的僱員，20 年之後的服務不會導致福利的顯著增加。對這些僱員，主體將福利 100 貨幣單位（2 000 貨幣單位除以 20）歸屬於最初 20 年的每一年。

對在 55 歲加入的僱員，10 年之後的服務不會導致福利的顯著增加。對這些僱員，主體將福利 200 貨幣單位（2 000 貨幣單位除以 10）歸屬於最初 10 年的每一年。

對於所有僱員，當期服務成本和義務的現值應反映僱員可能不會完成必要服務期限的可能性。

3. 一項離職後醫療計劃對離職時已服務 10 年以上、20 年以下的僱員，報銷其離職後醫療費用的 40%，對於離職時服務期間超過 20 年或更長年限之後離職的僱員，報銷其離職後醫療費用的 50%。

根據計劃的福利公式，主體將預計醫療費用現值的 4%（40%除

第 73 段示例

以 10）歸屬於最初 10 年的每一年，1%（10%除以 10）歸屬於第二個 10 年的每一年。每一年的當期服務成本應反映僱員可能不會完成必要的服務期限以獲得全部或部分福利的可能性。對於預期在 10 年內離職的僱員，沒有福利可歸屬。

4. 一項離職後醫療計劃對服務超過 10 年但不到 20 年離職的僱員報銷其離職後醫療費用的 10%，而對服務 20 年或更長年限之後離職的僱員報銷其離職後醫療費用的 50%。

以後年度的服務將導致比以前年度獲得顯著高的福利。因此，對於預期在 20 年或更長年限之後離職的僱員，主體按照第 71 段的直線法對福利進行歸屬。20 年之外的服務不會導致福利的顯著增加。因此，歸屬於最初 20 年每一年的福利是預期醫療費用現值的 2.5%（50%除以 20）。

對於預期在 10 年與 20 年之間離職的僱員，歸屬於最初 10 年的每一年的福利是預期醫療費用現值的 1%。

對於這些僱員，沒有福利歸屬於在第 10 年年末與預計離職日之間的服務。

對於預期在 10 年內離職的僱員，沒有福利可歸屬。

74 當福利金額是每一服務年度最終薪金的固定比例時，未來薪金增長將會影響用於結算因報告期末以前的服務而存在的義務所需要的金額，但不會產生追加義務。因此：

（1） 就第 70 段（2）而言，薪金增長不會導致額外的福利，儘管福利的金額取決於最終薪金；並且

（2） 歸屬於每一期間的福利金額是與福利相關聯的薪金的固定比例。

第 74 段示例
僱員有權在 55 歲以前的每一服務年度獲得最終薪金 3%的福利。 估計的最終薪金 3%的福利歸屬於 55 歲以前的每一年。根據計劃，55 歲是僱員繼續服務不會導致福利金額顯著增加的日期，不存在歸屬於那一年齡後服務的福利。

精算假設

75 精算假設應當無偏和相互一致。

76 精算假設是主體對影響離職後福利最終費用的各種變量的最佳估計。精算假設包括：

（1） 關於有權獲得福利的現有和以前僱員（和他們的被贍養人）未來特徵的人口統計假設。與人口統計假設有關的事項如：

①死亡率（參見第 81 段和第 82 段）；

②僱員的流動比率、傷殘比率和提前退休比率；

③其被贍養人有權享受福利的計劃成員的比例；

④將選擇計劃條款下各種可能形式的支付的計劃成員比例；以及

⑤醫療計劃下的索付比率。

（2） 財務假設，涉及的有關項目如：

①折現率（參見第 83 段至第 86 段）；

②福利水平（扣除僱員實現福利的成本）和未來薪金（參見第 87 段至第 95 段）；

③在醫療福利的情況下，未來的醫療費用，包括索付處理成本（即處理和解決索付發生的成本，包括法律和調解費）（參見第 96 段至第 98 段）；以及

④與報告日之前服務相關的提存計劃或由該服務產生的福利計

劃所導致的應付稅款。

77 精算假設如果既不是冒進的也不是過於保守的，就是無偏的。

78 精算假設如果反映了諸如通貨膨脹、薪金增長率和折現率等因素之間的經濟關係，即是相互一致的，例如，取決於某一給定未來期間特定通貨膨脹水平的假設（如關於利率、薪金和福利增加的假設），都假定在那一期間具有相同的通貨膨脹水平。

79 主體以名義（設定的）條款確定折現率和其他財務假設，除非按真實（通貨膨脹調整）條款進行的估計更可靠，例如，處於惡性通貨膨脹經濟中（參見《國際會計準則第 29 號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》），或者福利與指數掛鈎，並且與同一貨幣和期限的指數掛鈎的債券存在一個成熟的市場。

80 財務假設應基於報告期末對履行義務期間的市場預期。

精算假設：死亡率

81 主體應通過參考僱傭期間和僱傭結束後計劃成員死亡率的最佳估計來確定其死亡率假設。

82 為了估計福利的最終成本，主體需考慮死亡率的預期變動，比如隨著死亡率改善的估計來修訂標準死亡率表。

精算假設：折現率

83 用於折現離職後福利義務（包括注入資金的和未注入資金的）的利率應參考報告期末高質量公司債券的市場收益率確定。對那些沒有成熟的高質量公司債券市場的貨幣而言，應使用該國貨幣計價的政府債券（在報告期末）的市場收益率。公司債券或政府債券的幣種和

期限應與離職後福利義務的幣種和預計期限一致。

84 折現率是具有重要影響的精算假設。折現率反映了貨幣的時間價值而不是精算或投資風險。此外，折現率並不反映主體債權人承擔的對主體的特定信貸風險，也不反映未來實際情況可能與精算假設不同的風險。

85 折現率反映了福利支付的預計時間。實務中，主體通常採用反映福利支付的預計時間、金額以及用以支付福利的貨幣的簡單加權平均折現率來達到這一點。

86 在某些情況下，可能沒有與所有的福利支付預計期限相配比、其期限足夠長的成熟債券市場。在此情況下，主體應運用適當期限的當期市場利率來折現短期付款，並且通過外推當期市場利率的收益率曲線估計長期折現率。對於在適用的公司或政府債券的最終到期日以後支付的那部分福利採用的折現率，設定受益義務的現值總額不大可能特別敏感。

精算假設：薪金、福利和醫療費用

87 主體應在反映以下各項因素的基礎上計量其設定受益義務：

（1） 報告期末計劃條款中設定的（或由這些條款之外的任何推定義務產生的）福利；

（2） 任何影響應付福利的預計未來薪金增長；

（3） 關於僱主承擔未來福利成本份額的任何限制產生的影響；

（4） 減少主體福利最終成本的僱員或第三方提存；以及

（5） 當且僅當出現以下情況之一時，影響設定受益計劃下應

付福利的任何國家福利水平的預計未來變化：

①在報告期末前，國家福利水平的變化已經頒佈；或者

②歷史資料或其他可靠證據表明國家福利將以某種預期方式變化，例如，與一般物價水平或一般薪金水平的未來變化相一致。

88 精算假設應反映在報告期末一項計劃的正式條款（或這些條款以外的推定義務）規定的未來福利變動。這種情況發生在，比如：

（1） 主體有提高福利的歷史，例如，為了減輕通貨膨脹影響，並且沒有跡象表明這種做法在未來會發生變化；

（2） 由於計劃的正式條款（或條款之外的推定義務）或由於法律規定，主體必須將計劃的盈餘用於計劃參與者的福利〔參見第108段（3）〕；或者

（3） 為滿足業績目標或其他標準，福利可能發生變化，例如，計劃條款可能規定如果計劃資產不足，則將降低福利的支付水平或要求僱員增加提存。對該義務的計量應反映業績目標或其他標準影響的最佳估計。

89 精算假設不反映報告期末在計劃的正式條款（或推定義務）中未設定的未來福利變化。這種變化將導致：

（1） 過去服務成本，它們改變了變化前的服務所導致的福利；以及

（2） 變化以後期間的當期服務成本，它們改變了變化後的服務所導致的福利。

90 對未來薪金增長的估計要考慮通貨膨脹、資歷、晉升和其他相關因素，如僱傭市場的供需情況。

91 某些設定受益計劃限制了主體支付提存的金額。福利最終成本應考慮對提存限制的影響。對提存限制的影響應基於下列兩項孰短

者確定：

（1） 主體的預計壽命；以及

（2） 計劃的預計壽命。

92 某些設定受益計劃要求僱員或第三方向計劃支付提存金。僱員支付的提存金減少了主體的福利成本。主體需考慮第三方提存金是否減少了主體的福利成本，或者是否屬於第 116 段規定的補償權。僱員或第三方的提存金既可以在計劃的正式條款中規定（或產生於條款之外的推定義務），也可以自行決定。僱員或第三方可自行決定的提存金減少了向計劃提存資金時的服務成本。

93 在計劃的正式條款中規定僱員或第三方交納提存金，或者減少服務成本（若其與服務相關），或者影響設定受益負債（資產）金額的重新計量（若其與服務無關）。提存金與服務無關的一個例子是，要求支付提存金以減少由於計劃資產損失或精算損失產生的赤字。若僱員或第三方的提存金與服務相關，那麼這些提存金應視以下情況減少服務費用：

（1） 如果提存金金額依賴於服務年限，那麼主體確定提存金應歸屬的服務期的方法應當與第 70 段中總福利歸屬期的確定方法相同（使用計劃的提存公式或直線法）；或者

（2） 如果提存金總額與服務年限無關，那麼允許主體將這部分提存金在相關服務提供期間作為服務費用的減少。提存金與服務年限無關的例子有，提存金是僱員薪水的一個固定百分比，或者在整個服務期內金額固定；或者提存金根據僱員的年齡確定。

附錄一第 1 段提供了相關的應用指南。

94 根據第 93 段（1）歸屬於服務期間的僱員或第三方提存金的變動將產生：

（1） 當期和過去服務成本（如果這些變動未在計劃的正式條款中規定，並且不產生於推定義務）；或者

（2） 精算利得和損失（如果這些變動在計劃的正式條款中規定，或者產生於推定義務）。

95 某些離職後福利與國家退休福利水平或國家醫療保障水平等變量相關。基於歷史資料和其他可靠證據，這些福利的計量應反映對這些變量的最佳估計。

96 關於醫療費用的假設應考慮通貨膨脹和醫療費用的特定變化所引起的醫療服務費用的預期未來變化。

97 離職後醫療福利的計量，需要就未來索付的水平、頻率及滿足這些索付的費用作出假定。主體應基於有關其自身實際的歷史資料，對未來醫療費用進行估計，並在必要時輔以其他主體、保險公司、醫療機構或其他來源的歷史資料。對未來醫療費用的估計要考慮技術進步的影響，健康保障設施或提供方式的變化的影響，以及計劃參與者健康狀況變化的影響。

98 索付的水平和頻率對僱員（及其被贍養人）的年齡、健康狀況、性別特別敏感，並且可能對諸如地理位置等其他因素敏感。因此，要對歷史資料進行調整，以反映計劃所涵蓋的僱員（及其被贍養人）的人口統計學組合與作為資料基數的人口統計學組合的不同之處。如有可靠證據證明歷史趨勢將不再繼續時也應對歷史資料進行調整。

過去服務成本和結算利得與損失

99 在確定過去服務成本或者結算利得或損失之前，主體應採用計劃資產的當前公允價值和當前精算假設（包括當前市場利率和其他當前市場價格）重新計量設定受益負債（資產）淨額，以反映計劃在

修訂、縮減或結算之前提供的福利。

100 主體無須區分由於計劃修訂產生的過去服務成本、由於縮減產生的過去服務成本和結算利得或損失，如果這些交易同時發生。在某些情況下，計劃的修訂發生在結算之前，比如主體改變計劃福利，並隨後結算修訂後的福利。在這些情況下，主體應在結算利得或損失之前確認過去服務成本。

101 如果計劃因義務結算而終止並且不再存在，則結算與計劃的修訂或縮減同時發生。然而，如果計劃被一項實質上提供同樣福利的新計劃所取代，則計劃的終止並不是結算。

過去服務成本

102 過去服務成本，指由計劃修訂或縮減導致的設定受益義務現值的變動。

103 主體應在以下日期的孰早者將過去服務成本確認為一項費用：

（1） 發生計劃修訂或縮減時；以及

（2） 主體確認相關重組費用（參見《國際會計準則第 37 號》）或辭退福利（參見第 165 段）時。

104 當主體引入或取消一項設定受益計劃或者改變現有一項設定受益計劃下的應付福利時，計劃發生了修訂。

105 當主體對計劃覆蓋的僱員數量進行重大減少時，就發生了計劃縮減。縮減可能由某單一事件所導致，比如關閉某廠場、終止一項經營或者終止或暫停一項計劃。

106 過去服務成本可能是正數（引入或改變福利時導致設定受

益義務現值增加），或者負數（取消或改變福利時導致設定受益義務現值減少）。

107 當主體減少現有設定受益計劃下的應付福利，同時，在該計劃下提高對相同僱員的其他應付福利，則主體應將這些變動的淨額作為單一變動處理。

108 過去服務成本不包括：

（1） 以前假定的薪金增長額與實際發生額之間的差額對支付以前年度服務產生的福利義務的影響（因為精算假設允許預計薪金，所以沒有過去服務成本）；

（2） 當主體具有支付養老金增長的推定義務時，對可自行決定的養老金增加的高估和低估（因為精算假設允許這種增長，因而沒有過去服務成本）；

（3） 財務報表中已確認的精算利得或計劃資產回報導致的福利改進的估計，如果由於計劃的正式條款（或這些條款以外的推定義務） 或由於法律規定，主體有責任將該計劃的盈餘用於計劃參與者的福利，即使該福利的增加並沒有正式給予（由於所導致的義務的增加是精算損失，因而不會產生過去服務成本，參見第 88 段）；以及

（4） 在沒有新的福利或福利改進的情況下，僱員達到了既定要求導致既定福利（即並不取決於未來僱用的福利，參見第 72 段）的增加（由於主體在服務提供時將估計福利費用確認為當期服務成本，因而不會產生過去服務成本）。

結算利得和損失

109 結算利得和損失是以下兩項的差額：

（1） 在結算日確定的正在結算的設定福利義務的現值；以及

（2） 結算價格，包括任何轉移的計劃資產和主體直接發生的

與結算相關的支付。

110 主體應當在結算發生時確認設定受益計劃的結算利得或損失。

111 結算是主體為了消除因設定受益計劃提供的部分或全部福利而產生的所有未來法定或推定義務進行的交易（而不是根據計劃條款和所包含的精算假設向僱員或僱員代表支付福利）。例如，通過購買保險單而將計劃的重大僱員義務一次性轉移給保險公司，是一項結算；在計劃條款下，一整筆款項支付給計劃參與者以使他們實現收取特定離職後福利的權利，就不是結算。

112 在某些情況下，主體獲得一項保險單，為當期及以前各期僱員服務相關的部分或全部福利注入資金。當承保人不能支付保險單指定的僱員福利金額時，如果主體保留了支付額外金額的法定或推定義務（參見第 46 段），這一保險單的取得不能作為結算處理。不屬於計劃資產的保險單應按照第 116 段至第 119 段的要求作為補償權予以確認和計量。

確認和計量：計劃資產

計劃資產的公允價值

113 確定赤字或盈餘時，主體應從設定受益義務的現值中扣除計劃資產的公允價值。

114 計劃資產不包括報告主體應付但未付給基金的提存金，也不包括由主體發行並由基金持有的任何不可轉移金融工具。與僱員福利無關的基金負債應減少計劃資產，例如，應付帳款和其他應付款以及衍生金融工具產生的負債。

115 當計劃資產包括與根據計劃產生的部分或全部應付福利的金額和時間安排完全匹配的保險單時，這些保險單的公允價值可認定為相關義務的現值（如果保險單產生的應收款金額不能全額收回，應按要求進行扣減）。

補　償

116 當且僅當可以確定另一方很可能補償用於履行設定受益義務所要求的全部或部分支出時，主體應當：

（1） 將其補償權作為一項單獨的資產予以確認。主體應以公允價值計量該項資產。

（2） 按照與計劃資產公允價值變動相同的方式，分解並確認補償權公允價值的變動（參見第 **124** 段和第 **125** 段）。根據第 **120** 段確認的設定受益成本的組成部分，可以確認為與補償權帳面金額變動相關的淨值。

117 有時，主體可以依賴另一方（如承保人）支付為結算設定受益義務所需要的全部或部分支出。第 8 段所定義的符合條件的保險單即為計劃資產。主體應採用與所有其他計劃資產相同的方式核算符合條件的保險單，且此時並不適用第 116 段的相關規定（參見第 46 段至第 49 段和第 115 段）。

118 如果主體持有的保險單不是符合條件的保險單，則該保險單不是一項計劃資產。在此情況下，應適用第 116 段的規定，即主體應將保險單中補償的權利作為一項單獨的資產予以確認，而不是作為確定設定福利赤字或盈餘的扣減項目。第 140 段（2）要求主體簡要描述補償權和相關義務之間的關係。

119 如果保險單產生的補償權完全與設定受益計劃中的全部或

部分應付福利的金額和時間完全配比，則補償權的公允價值可認定為相關義務的現值（如果補償不能全額收回，應要求進行扣減）。

設定受益成本的組成部分

120 主體應當將設定受益成本的組成部分確認為如下項目，除非其他國際財務報告準則要求或允許其包括在資產成本中：

（1） 計入損益的服務成本（參見第 **66** 段至第 **112** 段）；

（2） 計入損益的設定受益負債（資產）淨額的利息淨額（參見第 **123** 段至第 **126** 段）；以及

（3） 計入其他綜合收益的設定受益負債（資產）淨額的重新計量（參見第 **127** 段至第 **130** 段）。

121 其他國際財務報告準則要求將某些僱員福利成本包括在資產成本中，比如存貨以及不動產、廠場和設備（參見《國際會計準則第 2 號》和《國際會計準則第 16 號》）。包含在此類資產成本中的任何離職後福利成本包括第 120 段所列舉的組成部分中的適當部分。

122 在其他綜合收益中確認的設定受益負債（資產）淨額的重新計量在後續期間不應重分類計入損益。然而，主體可以在權益範圍內轉移這些在其他綜合收益中確認的金額。

設定受益負債（資產）淨額的利息淨額

123 設定受益負債（資產）淨額的利息淨額應通過將設定受益負債（資產）淨額乘以第 **83** 段中規定的折現率來確定。設定受益負債（資產）淨額和折現率應在年度報告期間開始時確定，同時，須考慮該期間由於提存和福利支付所導致的設定受益負債（資產）淨額的變動。

124 設定受益負債（資產）淨額的利息淨額可被視為包括計劃

資產的利息收益、設定受益義務的利息費用以及第 64 段中提及的資產上限影響的利息。

125 計劃資產的利息收益是計劃資產回報的組成部分之一，通過將計劃資產公允價值乘以第 83 段規定的折現率來確定。計劃資產的公允價值和折現率應在年度報告期間開始時確定，同時，須考慮該期間由於提存和福利支付所導致的計劃資產的變動。計劃資產的利息收益和計劃資產回報之間的差額包括在設定受益負債（資產）淨額的重新計量中。

126 資產上限影響的利息是資產上限影響總變動的一部分，通過將資產上限影響乘以第 83 段規定的折現率來確定。資產上限的影響和折現率應在年度報告期間開始時確定。該金額與資產上限影響總變動之間的差額包括在設定受益負債（資產）淨額的重新計量中。

設定受益負債（資產）淨額的重新計量

127 設定受益負債（資產）淨額的重新計量包括：

（1） 精算利得和損失（參見第 128 段和第 129 段）；

（2） 計劃資產回報（參見第 130 段），扣除包括在設定受益負債（資產）淨額的利息淨額中的金額（參見第 125 段）；以及

（3） 資產上限影響的變動，扣除包括在設定受益負債（資產）淨額的利息淨額中的金額（參見第 126 段）。

128 精算利得和損失產生於精算假設和經驗調整導致的設定受益義務現值的增加或減少。產生精算利得和損失的原因包括，如：

（1） 未預計的過高或過低的僱員流動率、提前退休率或死亡率，或是過高或過低的薪金、福利（如果計劃的正式或推定條款規定，在通貨膨脹下增加福利）或醫療費用的增長；

（2） 關於福利支付選擇權假設變動的影響；

（3） 對未來僱員流動、提前退休或死亡，或薪金、福利（如果計劃的正式或推定條款規定，在通貨膨脹下增加福利）或醫療費用的增長等估計因素變化的影響；以及

（4） 折現率變化的影響。

129 精算利得和損失不包括由引入、修訂、縮減或結算設定受益計劃所導致的設定受益義務現值的增加或減少，或者設定受益計劃下應付福利的變動。這些變動產生了過去服務成本或結算利得或損失。

130 在確定計劃資產回報時，主體應扣減管理計劃資產的成本和計劃本身的應付稅款，計量設定受益義務的精算假設中包含的稅款除外（第 76 段）。其他管理成本不需從計劃資產回報中扣減。

列 報

抵 銷

131 當且僅當出現以下情形時，主體應將一項計劃的資產與另一項計劃的負債相抵銷：

（1） 主體具有運用一項計劃的盈餘去結算另一項計劃義務的法定執行權；並且

（2） 主體打算在淨額基礎上履行義務，或者在一項計劃實現盈餘的同時結算其他計劃中的義務。

132 抵銷標準類似於《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中所設定的標準。

區分流動／非流動

133 一些主體對流動資產和負債與非流動資產和負債進行區分。本準則未對主體是否應對離職後福利所引起的資產和負債的流動和非流動部分進行區分作出特別規定。

設定受益成本的組成部分

134 第 120 段要求主體確認服務成本和計入損益的設定受益負債（資產）淨額的利息淨額。對於主體應如何列報服務成本和設定受益負債（資產）淨額的利息淨額，本準則未予規定。主體根據《國際會計準則第 1 號》列報這些組成部分。

披 露

135 主體應披露如下信息：

（1） 解釋設定受益計劃的特徵及與之相關的風險（參見第 **139** 段）；

（2） 指出並解釋因設定受益計劃而在其財務報表中確認的金額（參見第 **140** 段至第 **144** 段）；以及

（3） 描述設定受益計劃如何影響主體未來現金流量的金額、時間和不確定性（參見第 **145** 段至第 **147** 段）。

136 為實現第 135 段的目標，主體應考慮下列各項：

（1） 滿足披露要求所需要的詳細程度；

（2） 對各要求的強調程度；

（3） 匯總和分解信息的程度；以及

（4） 是否財務報表使用者需要額外的信息來評價所披露的定量信息。

137 如果根據本準則和其他國際財務報告準則要求所提供的披

露不足以實現第 135 段的目標，主體應披露額外必要的信息來實現這些目標，例如，主體可以區分義務的性質、特徵和風險提供對設定受益義務現值的分析信息。此類披露可以區分：

（1） 屬於現有計劃成員、遞延成員和養老金領取者的金額。

（2） 既定福利和非既定但是應計的福利。

（3） 有條件的福利、歸屬於未來薪金增加的福利和其他福利。

138 主體應評估是否將所有或部分披露分解，以區分具有重大風險差異的計劃或計劃組，例如，主體可以分解披露反映下述一項或多項特徵的計劃：

（1） 不同的地理位置。

（2） 不同的特徵，比如固定薪金養老金計劃、最終薪金養老金計劃或離職後醫療計劃。

（3） 不同的監管環境。

（4） 不同的報告分部。

（5） 不同的資金安排（比如完全沒有注入資金、全部或部分注入資金）。

設定受益計劃的特徵及與之相關的風險

139 主體應披露：

（1） 關於其設定受益計劃特徵的信息，包括：

①計劃所提供的福利的性質（比如最終薪金設定受益計劃或基於提存且擔保的計劃）。

②描述計劃運行的監管框架，例如，最低資本要求水平，以及監管框架對計劃的影響，如資產上限等（參見第 64 段）。

③描述主體在計劃管理中的職責，例如，計劃的託管人或董事會成員的職責。

（2） 描述計劃對主體的風險，重點是非正常、主體特有或計劃特有的風險，以及任何重要風險的集中程度，例如，如果計劃資產主要投資於某一類投資，如不動產，則計劃可能將主體置於集中的不動產市場風險中。

（3） 描述計劃的修訂、縮減和結算。

解釋財務報表中的金額

140 如果可行的話，主體應提供下列各項期初餘額和期末餘額的調節過程：

（1） 設定受益負債（資產）的淨額，單獨反映各項調節：

①計劃資產。

②設定受益義務的現值。

③資產上限的影響。

（2） 任何補償權。主體還應描述補償權與相關義務之間的關係。

141 如果可行的話，第 140 段中列示的項目調節應反映以下各項內容：

（1） 當期服務成本。

（2） 利息收益或費用。

（3） 設定受益負債（資產）淨額的重新計量，且單獨反映：

①計劃資產的回報，扣除包含在（2）中的利息金額。

②人口統計假設變動產生的精算利得和損失〔參見第 76 段（1）〕。

③財務假設變動產生的精算利得和損失〔參見第 76 段（2）〕。

④限定設定受益資產淨額至資產上限的影響的變動，扣除包含在（2）中利息的金額。主體還應披露如何確定可獲得的最大經濟利益，

即這些利益是以退款、減少未來提存金或兩者兼有的形式存在。

（4） 過去服務成本和結算產生的利得和損失。過去服務成本和結算產生的利得和損失同時發生時，第 100 段允許無需對兩者加以區分。

（5） 外匯匯率變動的影響。

（6） 計劃提存金，單獨反映僱主提存金和計劃參與者提存金。

（7） 計劃的支付，單獨反映任何結算所支付的金額。

（8） 企業合併和處置的影響。

142 主體應將計劃資產的公允價值按照這些資產的性質和風險按類別進行分解，再將各類計劃資產細分為有活躍市場報價的（如《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》所定義的）和無活躍市場報價的，例如，考慮第 136 段所討論的披露水平，主體可區分：

（1） 現金和現金等價物；

（2） 權益工具（按行業類型、公司規模、地域等區分）；

（3） 債務工具（按發行者類型、信用質量、地域等區分）；

（4） 房地產（按地域等區分）；

（5） 衍生工具（按合同中的基礎風險區分，例如，利息合同、外匯匯率合同、權益合同、信貸合同、長期互換等）；

（6） 投資基金（按基金類型區分）；

（7） 資產支持證券；以及

（8） 結構性債務。

143 主體應披露計劃資產所持有的主體自身可轉換金融工具的公允價值，以及作為計劃資產而被主體所佔用的不動產或使用的其他資產的公允價值。

144 主體應披露用於確定設定受益義務現值的重大精算假設

（參見第 76 段）。此類披露應以絕對值披露（例如，作為絕對百分比，而不僅是不同百分比和其他變量之間的差額）。當主體為一組計劃提供匯總披露時，應以加權平均或相對窄範圍的形式提供此類披露。

未來現金流量的金額、時間和不確定性

145 主體應披露：

（1） 截至報告期末的各精算假設的敏感性分析（按照第 144 段披露），反映設定受益義務如何受到當時合理可能的相關精算假設變動的影響。

（2） 用於編製（1）所要求的敏感性分析的方法和假設，以及這些方法的局限性。

（3） 用於編製敏感性分析的方法和假設與前期相比發生的變動，以及變動的理由。

146 主體應披露關於計劃或主體採用的資產—負債配比戰略的描述，包括為管理風險而採用年金和其他技術的情況，如長期互換。

147 為反映設定受益計劃對主體未來現金流量的影響，主體應披露：

（1） 關於影響未來提存金的籌資安排和籌資政策的描述。

（2） 下一年度報告期間對計劃的預期提存金。

（3） 關於設定受益義務到期情況的信息。這將包括設定受益義務的加權平均期間，並且可能包括關於福利支付的時間分佈的其他信息，如對福利支付到期日的分析。

多僱主計劃

148 如果主體參與多僱主設定受益計劃，則應披露：

（1） 關於注資安排的描述，包括用於確定主體提存率和其他

最低注資要求所採用的方法。

（2） 關於多僱主計劃條款下其他主體的義務、主體對計劃負有義務的程度的描述。

（3） 關於以下情況下任何商定的赤字或盈餘分配的描述：

①計劃的結束；或

②主體從計劃中退出。

（4） 如果主體按照第 34 段的規定將該計劃視為設定提存計劃進行會計處理，則除（1）至（3）要求的信息外，主體還應披露以下各項，而無需披露第 139 段至第 147 段所要求的信息：

①該計劃是設定受益計劃的事實。

②主體無法獲得充分信息將其作為設定受益計劃進行會計處理的理由。

③下一年度報告期間對計劃的預期提存金。

④關於計劃中可能影響未來提存金額的赤字或盈餘的信息，包括用於確定赤字或盈餘的基礎及其對主體的影響（如果有的話）。

⑤與其他參與主體相比，主體參與計劃程度的指標。可反映該指標的計量示例包括主體占計劃總提存金的比例，或有權利享有福利的現有成員、退休成員和以前成員占總數的比例，如果該信息是可獲得的。

同一控制下的主體之間共擔風險的設定受益計劃

149 如果主體參與同一控制下的主體之間共擔風險的設定受益計劃，則應披露：

（1） 淨設定受益成本的合同安排或既定政策，或者不存在此政策的事實。

（2） 用於確定由主體支付的提存金的政策。

（3） 第 135 段至第 147 段所要求的關於計劃作為整體的所有

信息，如果主體按第 41 段所述對分配的淨設定受益成本進行會計處理。

（4） 第 135 段至第 137 段、第 139 段、第 142 段至第 144 段以及第 147 段（1）和（2）所要求的關於計劃作為整體的所有信息，如果主體按第 41 段所述對當期應付提存金進行會計處理。

150 如果符合下列條件，第 149 段（3）和（4）所要求的信息可通過參考集團中其他主體財務報表中的披露來進行披露：

（1） 集團中其他主體財務報表可以單獨識別，並且披露了所要求的關於該計劃的信息；以及

（2） 報表使用者可同時或更早地以與獲得主體財務報表相同的方式獲得集團中其他主體的財務報表。

其他國際財務報告準則中的披露要求

151 按《國際會計準則第 24 號》的要求，主體應披露以下方面信息：

（1） 與離職後福利計劃發生的關聯方交易；以及

（2） 關鍵管理人員的離職後福利。

152 按《國際會計準則第 37 號》的要求，主體應披露因離職後福利義務所引起的或有負債信息。

其他長期僱員福利

153 其他長期僱員福利包括如下各項在僱員提供相關服務的年度報告期末 12 個月之前預期未全部結算的福利：

（1） 長期帶薪缺勤，如長期服務休假和高等院校教師等的休假年；

（2） 周年紀念或其他長期服務福利；

（3） 長期殘疾福利；

（4） 利潤分享和獎金；以及

（5） 遞延薪酬。

154 其他長期僱員福利的計量通常並不與離職後福利的計量具有相同的不確定性。因此，本準則要求對其他長期僱員福利採用相對簡化的會計處理方法。與離職後福利會計處理方法不同，本方法並未將重新計量在其他綜合收益中確認。

確認和計量

155 **在確認和計量其他長期僱員福利計劃的盈餘或赤字時，主體應適用第 56 段至第 98 段以及第 113 段至第 115 段。主體應在確認和計量所有補償權時適用第 116 段至第 119 段。**

156 **對其他長期僱員福利，主體應將以下各金額的淨額總計確認為損益，除非其他國際財務報告準則要求或允許將它們包括在資產的成本中：**

（1） 服務成本（參見第 66 段至第 112 段）；

（2） 設定受益負債（資產）淨額的利息淨額（參見第 123 段至第 126 段）；以及

（3） 設定受益負債（資產）淨額的重新計量（參見第 127 段至第 130 段）。

157 其他長期僱員福利的形式之一是長期殘疾福利。如果福利水平取決於服務期限，則在僱員提供服務時就產生了義務。對該義務的計量應反映需要支付的可能性和預期支付期限的長度。如果福利金額對任何殘疾僱員都一樣而不考慮其服務年限，這些福利的預期成本在長期殘疾事項發生時確認。

披　露

158　雖然本準則未對其他長期僱員福利提出特定的披露要求，其他國際財務報告準則可能規定了相關的披露要求，例如，《國際會計準則第 24 號》要求披露與關鍵管理人員的僱員福利有關的信息。《國際會計準則第 1 號》要求披露僱員福利費用。

辭退福利

159　本準則將辭退福利區別於其他僱員福利，因為產生此項義務的事項是辭退而不是僱員服務。辭退福利產生於主體決定終止僱傭或者僱員決定接受主體為終止僱傭而交換福利的提議。

160　辭退福利不包括應僱員要求而無主體提議情況下終止僱傭所產生的僱員福利，或者由強制退休要求所導致的僱員福利，因為這些福利都是離職後福利。一些主體應僱員要求為終止僱傭提供的福利水平（實質上是離職後福利）比主體要求終止僱傭所產生的福利水平要低。應僱員要求終止僱傭而提供的福利與主體要求終止僱傭產生的較高福利之間的差額是辭退福利。

161　僱員福利的形式並不決定其是為換取服務還是換取終止僱員的僱傭。辭退福利通常是一次性支付，但有時也包括：

（1）　通過僱員福利計劃間接或直接提高離職後福利；以及

（2）　在僱員不再向主體提供帶來經濟利益的服務的情況下，薪金支付到某一特定通知期限的期末。

162　表明所提供的僱員福利是為換取服務的指標包括：

（1）　福利取決於提供的未來服務（包括若提供進一步服務則增加的福利）。

（2）　根據僱員福利計劃條款提供的福利。

163 一些辭退福利根據現有的僱員福利計劃條款提供。

例如，可能由法律、僱傭合同或工會協議所規定，或者由僱主過去提供類似福利的實務所導致。再如，如果主體提議在長於短期間的時期可獲得的福利，或者提議和預期實際辭退日期之間存在長於短期間的時期，則主體應考慮其是否設立了一項新的僱員福利計劃，並進一步考慮新計劃下提議的福利是辭退福利還是離職後福利。如果福利產生於主體決定終止僱員的僱傭，並且不取決於提供的未來服務，則根據僱員福利條款提供的僱員福利是辭退福利。

164 一些僱員福利無論僱員離開的原因都應予提供。這些福利的支付是確定的（取決於任何既定的或最低服務要求），但其支付時間是不確定的。雖然此類福利在一些國家被冠以辭退補償或辭退費用，但它們是離職後福利而不是辭退福利，並且主體應將其作為離職後福利進行會計處理。

確　認

165 主體應在以下日期的較早者將辭退福利確認為一項負債和費用：

（1） 當主體不再能撤回其提供的福利時；以及

（2） 當主體確認《國際會計準則第 37 號》範圍內的重組成本，且涉及辭退福利的支付時。

166 對於僱員決定接受為換取終止僱傭而提供的福利提議所產生的應付辭退福利，主體不再能撤回提供這些福利的時間是以下時間的較早者：

（1） 當僱員接受提議時；以及

（2） 當對主體撤回提供福利的能力的限制（例如，法律、監管或合同規定或其他限制）生效時。如果限制在提供福利時存在，則

為作出提供福利的時間。

167 對於主體決定終止僱員僱傭所產生的應付辭退福利，主體不再能撤回提供這些福利的時間是主體已經與受影響的僱員進行溝通，且滿足以下所有標準的辭退計劃：

（1） 完成計劃的活動表明對計劃不可能作出重大變動。

（2） 計劃明確了將要終止僱傭的僱員數量、其工作類別或職位和其所在地（但是計劃無需識別出每個具體僱員）以及預期完成日期。

（3） 計劃詳細設定了僱員將收到的辭退福利，從而僱員能確定在其僱傭終止時能收到的福利的類型和金額。

168 當確認辭退福利時，主體可能還應對其他僱員福利的計劃修訂或縮減進行會計處理（參見第 103 段）。

計 量

169 **主體應在初始確認時計量辭退福利，並根據僱員福利的性質計量和確認辭退福利的後續變動，如果辭退福利是對離職後福利的補充，主體應適用離職後福利的相關規定。否則：**

（1） 如果辭退福利預期在其確認的年度報告期間結束後 12 個月內全部結算，主體應適用短期僱員福利的相關規定。

（2） 如果辭退福利預期在年度報告期間結束後 12 個月內不能全部結算，主體應適用其他長期僱員福利的相關規定。

170 由於辭退福利不是為換取服務而提供的，因此，關於將福利歸屬於服務期間的第 70 段至第 74 段並不相關。

第 159 段至第 170 段示例

背景

由於近期一項購買交易，主體計劃在 10 個月內關閉一家工廠，並屆時終止僱傭工廠中所有剩餘僱員。因為主體需要工廠僱員中的一些專家來完成一些合同，因此，宣佈了如下一項辭退計劃：

一直待到工廠關閉並提供服務的每個僱員將在辭退日收到 30 000 貨幣單位的現金。在工廠關閉前離開的僱員將收到 10 000 貨幣單位。

工廠中共有 120 位僱員。在宣佈計劃時，主體預期他們中的 20 位將在工廠關閉前離開。因此，該計劃的預期現金流出總額為 3 200 000 貨幣單位(即 20×10 000 貨幣單位＋100x30 000 貨幣單位)

根據第 160 段的要求，主體將為換取終止僱傭而提供的福利作為辭退福利進行會計處理，將為換取服務而提供的福利作為短期僱員福利進行會計處理。

辭退福利

為換取終止僱傭而提供的福利是 10 000 貨幣單位。該金額是主體為終止僱傭必須支付的金額，無論僱員是否一直待到工廠關閉並提供服務，還是在工廠關閉前離開。即使僱員在工廠關閉前離開，終止僱傭所有僱員是主體決定關閉工廠並終止僱傭所導致的（即所有僱員將在工廠關閉時離開）。因此，在宣佈辭退計劃和主體確認與工廠關閉相關的重組成本的較早日期，主體應根據僱員福利計劃將提供的辭退福利確認為一項負債 1 200 000 貨幣單位(即 120x10 000 貨幣單位)。

第 159 段至第 170 段示例

為換取服務而提供的福利

如果僱員提供滿 10 個月的服務，其將收到的增量福利是為了換取該期間提供的服務。由於主體預期在年度報告期間結束後 12 個月之內結算這些福利，主體將其作為短期僱員福利進行會計處理，在本例中不要求折現，因此，主體在 10 個月服務期間的每個月確認一項費用 200 000 貨幣單位（即 2 000 000 貨幣單位÷10），並相應增加負債的帳面金額。

披　露

171 雖然本準則未規定關於辭退福利的具體披露要求，但其他國際財務報告準則可能規定了相關披露要求，例如，《國際會計準則第 24 號》要求披露關鍵管理人員僱員福利的信息。《國際會計準則第 1 號》要求披露僱員福利費用。

過渡性規定和生效日期

172 主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間應用本準則。允許提前採用。如果主體提前採用本準則，則應披露這一事實。

173 主體應根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯應用本準則，除非：

（1） 對於首次採用日之前包括在帳面金額中的僱員福利成本的變動，主體無需調整本準則範圍之外的資產帳面金額。首次採用日是主體採用本準則編報的首份財務報表中列報的最早期間的起始日。

（2） 在開始於 2014 年 1 月 1 日之前期間的財務報表，對於第 145 段要求披露關於設定受益義務的敏感性信息，主體無需列報比較信息。

174 2011 年 5 月發佈的《國際會計準則第 13 號》修訂了第 8 段公允價值的定義和第 113 段。主體在採用《國際會計準則第 13 號》時，應採用上述修訂。

175 2013 年 11 月發佈的《設定受益計劃：僱員提存金（對《國際會計準則第 19 號》的修訂）》修訂了第 93 段至第 94 段。主體應根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》，自 2014 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間追溯應用上述修訂。允許提前採用。如果主體提前採用上述修訂，則應披露這一事實。

176 2014 年 9 月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2012－2014）》修訂了第 83 段並增加了第 177 段。主體應對自 2016 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間應用此修訂。允許提前採用。如果主體提前採用上述修訂，則應披露這一事實。

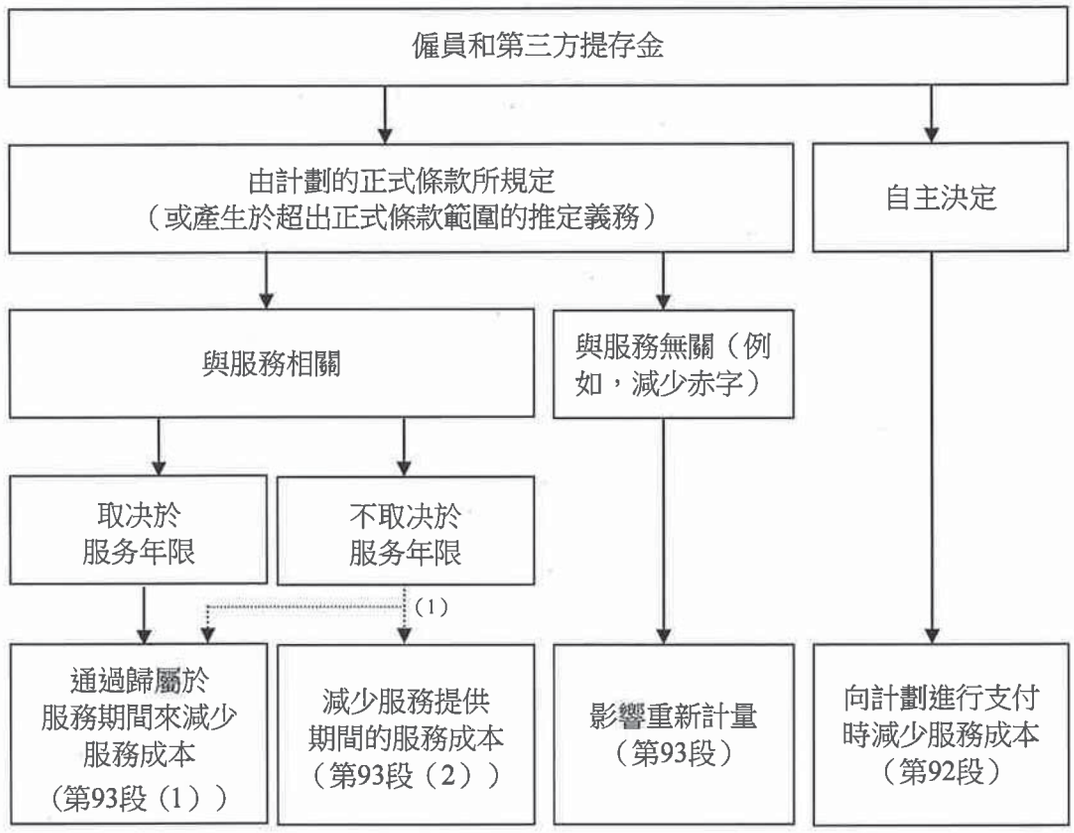
177 主體應在採用此修訂後的第一張財務報表中的最早可比期間的初期應用第 176 段的修訂。任何由於此修訂產生的最初調整都應在該期間的初期確認為留存收益。

附　錄

附錄一　應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。本附錄描述了第92段和第93段的應用，並且同本國際財務報告準則其他部分具有同等效力。

1. 下列圖表對僱員及第三方提存金的會計處理要求進行了說明。



（1）　該虛線箭頭表示允許主體選擇兩種會計處理中的一種。

國際會計準則第20號
——政府補助的會計和政府援助的披露

目　錄

起始段落

範　圍 ……1
定　義 ……3
政府補助 ……7
　非貨幣性政府補助 …… 23
　與資產相關的政府補助的列報 …… 24
　與收益相關的政府補助的列報 …… 29
　政府補助的返還 …… 32
政府援助 …… 34
披　露 …… 39
過渡性規定 …… 40
生效日期 …… 41

國際會計準則第20號

——政府補助的會計和政府援助的披露[1]

範　圍

1　本準則應當適用於政府補助的會計和披露，以及其他形式政府援助的披露。

2　本準則不涉及下列內容：

（1）　在反映物價變動影響的財務報表或類似性質的補充信息中，關於政府補助會計的特殊問題；

（2）　提供給主體的下列政府援助：在確定應稅利潤或應稅損失時提供的利益，或在所得稅負債的基礎上加以確定或限制的利益。這些利益的例子包括所得稅免稅期、投資稅款減免、加速折舊和降低所得稅率等；

（3）　政府參股；

（4）　《國際會計準則第 41 號——農業》所涵蓋的政府補助。

定　義

3　本準則使用的下列術語，其含義為：

1　作為 2008 年 5 月發佈的《國際財務報告準則改進》的一部分，理事會修訂了本準則的以下術語，以便跟其他準則相一致：（a）“應稅所得”改成“應稅利潤或應稅損失”；（b）“確認為收益或費用”改為“在損益中確認”；（c）“直接貸記所有者權益”改為“在損益外確認”；（d）“對會計估計的修正”改為“會計估計的變更”。

政府，指政府、政府機構，以及地方、國家或國際的類似組織。

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

政府補助，指政府通過向主體轉移資源、以換取主體在過去或未來按照某種條件進行有關經營活動的援助。這種援助不包括那些無法合理作價的政府援助，也不包括與主體正常交易無法分清的、與政府間的交易[2]。

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

與收益相關的政府補助，指與資產相關的政府補助之外的其他政府補助。

饒讓貸款，指債權人同意在某些規定的情況下不要求歸還的貸款。

公允價值是市場參與者之間在計量日進行的有序交易中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格。（見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）

4 政府援助不論是在所給援助的性質上，還是在所給援助的一般附加條件上，都可以有多種形式。援助的目的可能是鼓勵主體採取某些行動，而在正常情況下，如果不提供援助，主體就不會採取這種

---

2 同時參見《解釋公告第 10 號——政府援助：與經營活動沒有特定聯繫的政府援助》。

行動。

5 主體接受的政府援助對於編報財務報表很重要，這是因為：第一，既然資源已經轉移，就必須為此找出恰當的會計處理方法；第二，需要說明主體由於這種援助而在報告期內受益的程度。這樣就便於將主體的財務報表與該主體的前期報表和其他主體的報表進行比較。

6 政府補助有時也稱之為資助、補貼或獎勵等。

政府補助

7 政府補助，包括按公允價值計價的非貨幣性補助，應當在以下條件得到合理保證後才確認：

（1） 主體將滿足附加條件；以及

（2） 主體能夠收到補助。

8 政府補助的確認要以存在合理保證為前提，即，主體將滿足附加條件並且能夠收到補助。主體收到補助本身並不能為主體已經或將能滿足附加條件提供結論性證據。

9 主體收取補助的方式，並不影響對補助所採用的會計處理方法。因此，不論是收取現金，還是減少對政府的負債，都是以同樣方式進行會計處理。

10 對於政府提供的饒讓貸款，如果主體對於達到貸款饒讓所具備的條件有合理的保證，就應作為政府補助進行會計處理。

10A 以低於市場水平的利率提供的政府貸款的相關利益被視為政府補助。此類貸款應依照《國際財務報告準則第 9 號——金融工

具》予以確認和計量。利率低於市場利率所帶來的利益，應為按照《國際財務報告準則第 9 號》確認的貸款初始帳面價值與收到的款項之間的差額。這一利益按照本準則核算。主體在識別這些利益擬補償的成本時，應考慮已經滿足或必須滿足的相關條件和義務。

11 一旦政府補助被確認，任何相關的或有負債或或有資產都應按《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》的規定進行處理。

12 政府補助應在主體將補助擬補償的相關成本確認為費用的期間內，系統地在損益中確認。

13 政府補助的會計處理方法主要有兩種：一種是資本法，即，將政府補助在損益外確認；另一種是收益法，即，將政府補助在某一期間或某幾個期間確認為收益。

14 支持資本法的理由是：

（1） 政府補助是一種融資手段，應在主體的財務狀況表內處理，不應通過損益去抵銷其補償的費用項目。由於預計不必歸還，政府補助應當在損益外確認；

（2） 在損益中確認政府補助是不恰當的，因為它們不是主體賺取的，而是政府給予的無相關成本的獎勵。

15 支持收益法的理由是：

（1） 政府補助不是來自股東的資源，不應直接貸記股東權益，而應在適當期間的損益中確認；

（2） 政府補助很少是無償的，主體爭取到補助通常要遵循附加的條件、並要履行相應的義務。因此，它們應在主體將補助擬補償的相關成本確認為費用的期間內，系統地在損益中確認。

（3） 因為所得稅和其他稅費屬於費用，所以政府補助作為政府財政政策的一種延伸，在損益中處理也是符合邏輯的。

16 收益法的根本點在於，應在主體將補助擬補償的相關成本確認為費用的期間內，系統地在損益中確認政府補助。若是以收款作為政府補助在損益中確認的基礎，則不符合權責發生制會計的假設（參見《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》）。只有當將補助分配到收款期間以外的期間缺乏依據時，才能以收款作為確認基礎。

17 在多數情況下，主體很容易弄清楚與政府補助有關的成本或費用的確認期間，從而在確認相關費用的同一期間內，將與確認特定費用相關的補助確認為收益。同樣，對於與應折舊資產相關的補助，一般是按這些資產確認折舊費用的比例在相同期間內確認為收益。

18 與非應折舊資產相關的補助，也可能要求主體履行某項義務。因此，將在與完成這些義務有關的成本發生期內在損益中確認，例如，一項對土地的補助，可能以在規定的位置上建造建築物為條件，在建築物壽命期內將這種補助確認為收益，可能是恰當的。

19 有時，取得的補助是一攬子財務或財政幫助的一部分，並因此而附帶不少條件。在這種情況下，需要注意成本或費用是在甚麼條件下發生的，從而確定賺取補助的期間。對這類補助的各部分採用不同的分配基礎，可能是恰當的。

20 成為主體應收款項的政府補助，可能作為主體已發生的費用或損失的補償，或是為主體提供直接的財務支援，未來並不會發生相關成本。這種補助均應在其成為應收款項的期間內，確認為收益。

21 在某些情況下，政府補助可能是為了給主體提供直接的財務支持，而不是鼓勵主體承擔特定的費用開支。這種補助可能只限於個

別主體，而不適用於整個一類受益主體。在這種情況下，應在主體有資格接受這部分補助的期間內，將補助在損益中確認，並通過披露以確保人們能清楚地了解其影響。

22 政府補助作為對主體以前期間發生的費用或損失的補償，也可能成為主體的應收款項。在這種情況下，政府補助應在其成為應收款項的期間內，確認為收益，並通過披露以確保人們能清楚地了解其影響。

非貨幣性政府補助

23 政府補助也可能採取向主體轉移非貨幣性資產的形式，如提供土地或其他資源。在這些情況下，通常要對非貨幣性資產的公允價值作出估計，並且對補助和資產都以該公允價值入帳。有時也可採用另外的方式， 即對補助和資產都以名義金額入帳。

與資產相關的政府補助的列報

24 與資產相關的政府補助，包括按公允價值計價的非貨幣性補助，都應當在財務狀況表內列報，要麼將補助作為遞延收益，要麼在確定資產帳面金額時將補助扣除。

25 與資產相關的政府補助（或其適當的部分），在財務報表中可使用兩種方法列報。

26 一種方法是將補助列為遞延收益，並在該資產的使用壽命內，系統地、合理地確認為收益。

27 另一種方法是，在確定資產帳面金額時將補助扣除，並通過減少折舊費的方式，在應折舊資產的使用壽命內將補助確認為收益。

28 購置資產與收到相關補助，會使主體的現金流量有較大的變

動。因此，為了顯示主體對資產的總投資額，這種變動通常要在現金流量表中單獨列示，而不論在列報財務狀況表時是否將補助從相關資產中扣除。

與收益相關的政府補助的列報

29 與收益相關的政府補助作為損益的一部分列示，不論是單列或者在諸如“其他收益”的總標題下列示。也可採用另外一種方法，即報告有關費用項目時將其扣除。

29A 〔已刪除〕

30 上述第一種方法的支持者認為，收益項目與費用項目的沖抵是不恰當的，將費用和補助分開，便於與不受補助影響的其他費用進行比較。第二種方法的論點是，如果沒有補助，主體可能不會發生這些費用。因此，在列報費用時如不抵銷補助，會引起誤解。

31 對於與收益相關的政府補助，以上兩種列報方法都是可取的。為了對財務報表有恰當的理解，有必要對補助加以披露。恰當的方法是，將補助對應當單獨披露的各收益或費用項目的影響均作出披露。

政府補助的返還

32 當政府補助需要返還時，應當作為會計估計的修正進行處理（參見《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》）。返還與收益相關的政府補助，首先是沖減為政府補助所設置的遞延貸項的未攤銷餘額。返還的政府補助超過相關遞延貸項的部分，或者在不存在遞延貸項的情況下，應當將這部分需返還的補助立即確認為費用。返還與資產相關的政府補助，應根據償還額，反映為資產帳面金額的增加或遞延收益餘額的減少。在沒有補助的情況下本應提取並計入損益的那筆累積附加折舊，應立即計入損益。

33 在與資產相關的政府補助需要返還的情況下，該資產的新帳面金額可能減值，對此應當予以考慮。

政府援助

34 本準則第 3 段對政府補助所下的定義不包括那些不能合理確定其價值的政府援助，也不包括與主體正常交易無法區分開來的與政府之間的交易。

35 不能合理地確定其價值的政府援助的例子，如免費的技術、市場諮詢和提供擔保等。不能與主體正常的交易區分開的政府援助的例子，如對主體的一部分產品負責包銷的政府採購政策。在以上情況下，主體受益是無疑的，但是任何想把主體的交易活動與政府援助區分開來的嘗試都只能是武斷的。

36 上述情況下，主體受益這一事實十分重要，因此，要求對政府援助的性質、範圍和期限作出披露，以使財務報表不被誤解。

37 〔已刪除〕

38 在本準則中，政府援助不包括通過改善一般運輸和通訊網路條件而提供的基礎設施，也不包括提供諸如已有灌溉和水網等設施的改進。以上設施在持續不確定的基礎上使整個社區受益。

披　露

39 下列事項應予披露：

（1） 對政府補助所採用的會計政策，包括財務報表中的列報方法；

（2） 財務報表中所確認的政府補助的性質和範圍；對主體從

中直接受益的其他形式政府援助的說明；以及

（3） 在政府援助已予確認的情況下，附加的尚未履行的條件及其他或有事項。

過渡性規定

40 當主體首次採用本準則時，應當：

（1） 在合適時，遵從有關披露的規定；以及

（2） 選用下列兩種方法之一：

①按照《國際會計準則第 8 號》的規定，對會計政策變更調整財務報表；或者

②政府補助的全部或部分在本準則生效日後成為應收項目或應付項目時，才適用本準則的會計處理規定。

生效日期

41 本準則對報告期自 1984 年 1 月 1 日或以後日期開始的財務報表有效。

42 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）改變了國際財務報告準則中使用的術語。此外還增加了第 29A 段。修訂內容適用於 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

43 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》刪除了第 37 段，增加了第 10A 段。主體應對於自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的期間收到的政府貸款應用這些修訂。允許提前應用。如果主體在更早的期間裡應用了這些修訂，則應披露這一事實。

44 〔已刪除〕

45 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 3 段中的公允價值定義。主體應在應用《國際財務報告準則第 13 號》時應用這一修訂。

46 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益的列報（對國際會計準則第 1 號的修訂）》修訂了第 29 段，並刪除了第 29A 段。主體應在應用 2011 年 6 月修訂的《國際財務報告準則第 1 號》時應用這些修訂。

47 〔已刪除〕

48 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 10A 段，刪除了第 44 段和第 47 段。主體應在應用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂。

國際會計準則第21號
——匯率變動的影響

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……3
定　義 ……8
　對定義的詳細說明 ……9
本準則規定的方法摘要 …… 17
按功能貨幣報告外幣交易 …… 20
　初始確認 …… 20
　在以後報告期末的報告 …… 23
　匯兌差額的確認 …… 27
　功能貨幣的改變 …… 35
功能貨幣以外的列報貨幣的使用 …… 38
　折算為列報貨幣 …… 38
　國外經營的折算 …… 44
　國外經營的處置或部分處置 …… 48
全部匯兌差額的納稅影響 …… 50
披露 …… 51
生效日期和過渡性規定 …… 58
其他文告的撤銷 …… 61

國際會計準則第21號
——匯率變動的影響

目　標

1　主體的國外業務可能有兩種方式，它可能進行外幣交易或擁有國外經營。另外，主體可能按外幣列報其財務報表。本準則旨在規定如何將外幣交易和國外經營反映在主體的財務報表中，以及如何將財務報表折算成列報貨幣。

2　主要問題是使用何種匯率以及如何在財務報表中報告匯率變動的影響。

範　圍

3　本準則應適用於[1]：

（1）　外幣交易和餘額的會計處理，但包含在《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》範圍內的衍生工具交易和餘額除外；

（2）　通過合併、比例合併或權益法被包括在主體財務報表中的國外經營的經營成果和財務狀況的折算；以及

（3）　將主體的經營成果和財務狀況折算成列報貨幣。

4　《國際財務報告準則第 9 號》適用於多種外幣衍生工具的會計處理，這些內容相應地被排除在本準則範圍以外。但是，那些未包括在《國際財務報告準則第 9 號》範圍內的外幣衍生工具（例如，一

1　參見《解釋公告第 7 號——引入歐元》。

些嵌入其他合約的外幣衍生工具）則包括在本準則範圍內。此外，如果主體需要將與衍生工具相關的金額從功能貨幣折算為列報貨幣，也適用本準則。

5 本準則不涉及外幣項目的套期會計，包括對國外經營的淨投資進行的套期。套期會計由《國際財務報告準則第 9 號》規範。

6 本準則適用於主體以外幣反映的財務報表的列報，並對由此形成的財務報表進行了規定，以遵循國際財務報告準則的要求。對於不符合這些規定的財務信息的外幣折算，本準則將具體說明應披露的信息。

7 本準則不適用於現金流量表中由外幣交易形成的現金流量的列報和國外經營現金流量的折算（參見《國際會計準則第 7 號——現金流量表》）。

定　義

8 本準則使用的下列術語，其含義為：

期末匯率，指報告期末的即期匯率。

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

匯率，指兩種貨幣兌換的比率。

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

外幣，指主體功能貨幣以外的貨幣。

國外經營，指經營場所或經營活動在報告主體所在國以外的國家或採用報告主體所使用貨幣以外的貨幣的報告主體的子公司、聯營、合營或分支機構等主體。

功能貨幣，指主體經營所處的主要經濟環境中的貨幣。

集團，指母公司及其所有子公司。

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

對國外經營的淨投資，指報告主體在國外經營淨資產中享有的權益金額。

列報貨幣，指列報財務報表的貨幣。

即期匯率，指立即交付的匯率。

對定義的詳細說明

功能貨幣

9 主體經營所處的主要經濟環境通常是其主要產生和支出現金的環境。主體在確定其功能貨幣時，應考慮以下因素：

（1） 該貨幣是：

①主要影響商品和勞務銷售價格的貨幣（通常是商品和勞務銷售價格的計價貨幣和結算貨幣）；並且

②其競爭力和規則對貨物和服務的銷售價格起主要決定作用的國家的貨幣。

（2） 主要影響提供貨物或服務所需人工、材料和其他費用的貨幣（通常是這些費用的計價貨幣和結算貨幣）。

10 以下因素也可能提供確定主體功能貨幣的依據：

（1） 從融資活動中獲得資金（即發行債務工具和權益性工具）所使用的貨幣。

（2） 通常是從經營活動中收取款項時所使用的貨幣。

11 在確定國外經營的功能貨幣及其功能貨幣是否與報告主體（本準則提及的報告主體是指擁有國外經營的主體，其國外經營可以

是其子公司、分支機構、聯營或合營）的功能貨幣相同時，還應考慮以下因素：

（1） 國外經營所從事的活動是視同報告主體的延伸，還是擁有重大的自主性。前一種情況，例如，國外經營只限於銷售從報告主體進口的商品並將收入匯回報告主體；後一種情況，例如，經營積累的現金和其他貨幣性項目、發生的費用、產生的收益以及安排的借款主要使用當地貨幣。

（2） 與報告主體的交易在國外經營活動中所佔比例是高還是低。

（3） 國外經營活動產生的現金流量是否直接影響報告主體的現金流量，並可隨時匯回。

（4） 在報告主體不提供資金的情況下，國外經營活動產生的現金流量是否足以償還現有債務和正常情況下可預期的債務。

12 在上述指標混在一起且功能貨幣不明顯的情況下，管理層運用其判斷以確定功能貨幣，該貨幣最能真實反映基礎交易、事項和環境的經濟影響。在具體運用此方法時，管理層應首先考慮第 9 段中的主要指標，然後考慮第 10 段和第 11 段中的指標，這兩段中的指標是為了對確定一個主體的功能貨幣提供額外支持證據而設計的。

13 主體的功能貨幣反映了與其相關的基礎交易、事項和環境。因此，功能貨幣一旦確定就不應改變，除非那些基礎交易、事項和環境發生變化。

14 如果功能貨幣是惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，則主體財務報表應按照《國際會計準則第 29 號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》進行重述。主體不能通過諸如採用按照本準則確定的功能貨幣以外的其他貨幣（例如，其母公司的功能貨幣）作為其功能貨幣而避免

按照《國際會計準則第 29 號》進行重述。

對國外經營的淨投資

15 主體可能有應收或應付國外經營的貨幣性項目。在可以預見的將來，既未打算也不大可能進行結算的項目，實質上是主體對該國外經營的淨投資的一部分，應當按照第 32 段和第 33 段進行會計處理。這類貨幣性項目可能包括長期應收款或長期貸款，但不包括應收帳款或應付帳款。

15A 第 15 段中所指的有應收或應付國外經營的貨幣性項目的主體可以是集團的任一子公司。例如，某主體有兩個子公司，子公司 A 和子公司 B。子公司 B 屬於國外經營。子公司 A 貸款給子公司 B。如果在可以預見的將來，子公司 A 對子公司 B 的長期貸款既未打算也不大可能進行結算，則該項長期貸款應作為主體對子公司 B 的淨投資的一部分。該規定同樣適用於子公司 A 也是國外經營的情況。

貨幣性項目

16 貨幣性項目的本質特徵是收取（或交付）固定或可確定金額貨幣的權利（或義務），例如，以現金支付的退休金和其他僱員福利，以現金結算的準備以及確認為負債的現金股利。類似地，一份收取（或交付）可變金額的主體自身的權益性工具或資產的合同，如果要收取（交付）的金額的公允價值等於一個固定或可確定的某類貨幣的金額，那麼這也屬於貨幣性項目。相反，非貨幣性項目的本質特徵是沒有按固定或可確定金額收取的權利（或交付的義務），例如，貨物和服務的預付金額（例如，預付租金），商譽，無形資產，存貨，不動產、廠場和設備以及將通過交付非貨幣性資產進行結算的準備。

本準則規定的方法摘要

17 在編製財務報表時，每個個別主體——無論是獨立主體，還是擁有國外經營的主體（例如，母公司）或國外經營（例如，子公司或分支機構）——都應按照第 9 段至第 14 段的規定確定其功能貨幣。主體應按第 20 段至第 37 段和第 50 段的規定將外幣項目折算成其功能貨幣並報告這種折算的影響。

18 許多報告主體包括多個個別主體（例如，一個集團公司由一個母公司及一個或多個子公司組成）。各種類型的主體，無論是集團公司的成員還是其他主體，都可能擁有對聯營或合營的投資。這些主體也可能擁有分支機構。必須將集團內每個個別主體的經營成果和財務狀況折算成報告主體列報其財務報表的貨幣。本準則允許採用任意一種（或幾種）貨幣作為報告主體的列報貨幣。報告主體內任何個別主體，如果功能貨幣不同於列報貨幣，都應該按照第 38 段至第 50 段的規定進行折算。

19 本準則也允許某一獨立主體在編製財務報表時、或某一主體在按照《國際會計準則第 27 號——合併財務報表和單獨財務報表》編製單獨財務報表時，以任意一種或幾種貨幣列報其財務報表。如果主體的列報貨幣不同於其功能貨幣，該主體的經營成果和財務狀況也應按照第 38 段至第 50 段的規定折算成列報貨幣。

按功能貨幣報告外幣交易

初始確認

20 外幣交易是指以外幣計價或要求以外幣結算的交易，主要包括下列交易：

（1） 買入或賣出以外幣計價的貨物或服務；

（2） 由於借入或借出資金而形成的外幣應付或應收款項；或者

（3） 取得或處置以外幣計價的資產，或者發生或結算以外幣計價的負債。

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

22 交易發生日是指按照國際財務報告準則的規定，交易首次符合確認標準的日期。為便於操作，常常採用交易發生日實際匯率的近似匯率。例如，一個星期或一個月的平均匯率可以用於當期發生的所有同種貨幣的外幣交易。但是，如果匯率波動很大時，使用當期平均匯率就不適當了。

在以後報告期末的報告

23 在每一個報告期末：

（1） 外幣貨幣性項目應按期末匯率折算；

（2） 以歷史成本計量的外幣非貨幣性項目應按交易發生日的匯率折算；並且

（3） 以公允價值計量的外幣非貨幣性項目應按公允價值計量日的匯率折算。

24 一個項目的帳面金額應結合其他相關準則的規定共同確定。例如，根據《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》的規定，不動產、廠場和設備可能以公允價值或以歷史成本計量。無論帳面金額是按歷史成本為基礎確定還是按公允價值為基礎確定，如果該金額以外幣確定，應根據本準則的要求折算成功能貨幣。

25 一些項目的帳面金額通過比較兩個或多個金額確定。例如，

根據《國際會計準則第 2 號——存貨》的規定，存貨的帳面金額按成本和可變現淨值孰低確定；類似地，根據《國際會計準則第 36 號——資產減值》的規定，如果有跡象表明某項資產發生了減值，則該項資產的帳面金額應按照考慮可能發生的減值損失前的帳面金額和可收回金額孰低確定。如果這樣一項資產屬於非貨幣性項目並且以外幣計量時，其帳面金額應通過比較以下項目確定：

（1） 成本或帳面金額，如果合適的話，按照該項金額確定日的匯率(對按歷史成本計量的項目而言,即為交易發生日匯率)折算；以及

（2） 可變現淨值或可收回金額，如果合適的話，按照該項價值確定日的匯率（即報告期末的期末匯率）折算。

以上比較的結果可能是，減值損失以功能貨幣確認，而不是以外幣確認。反之亦然。

26 當存在多個匯率可供選擇時，使用的匯率是如果交易或餘額所反映的未來現金流量在計量日發生時可用來結算該現金流量的匯率。如果兩種貨幣之間暫時缺少可兌換性，使用的匯率是日後兩種貨幣第一次可以兌換時的匯率。

匯兌差額的確認

27 如第 3 段（1）和第 5 段中指出的，《國際財務報告準則第 9 號》規範外幣項目的套期會計。應用套期會計要求對一些匯兌差額採用不同於本準則所規定的方法進行會計處理，例如，《國際財務報告準則第 9 號》要求在套期有效的範圍內，符合現金流量套期中套期工具要求的貨幣性項目的匯兌差額在其他綜合收益下進行初始報告。

28 由於結算貨幣性項目或折算貨幣性項目時採用不同於當期初始確認時折算所採用的匯率或折算前期財務報表所用的匯率而產

生的匯兌差額，應在其形成的當期計入損益，但按第 32 段的要求處理的匯兌差額除外。

29 當交易發生日與結算日之間匯率發生變動時，由外幣交易形成的貨幣性項目將產生匯兌差額。如果交易在其發生的會計期內結算，所有的匯兌差額均應在當期確認。但是，如果交易在以後會計期內結算，則自當期至結算期之間的各會計期間確認的匯兌差額應按各期的匯率變動確定。

30 如果一項非貨幣性項目產生的利得或損失在其他綜合收益下確認，該項利得或損失的匯兌部分也應當在其他綜合收益下確認。相反，如果一項非貨幣性項目的利得或損失直接計入損益，該項利得或損失的匯兌部分也應當直接計入損益。

31 其他準則要求某些利得和損失在其他綜合收益下確認。例如，《國際會計準則第 16 號》要求將不動產、廠場和設備的重估價產生的利得和損失在其他綜合收益下確認。如果這項資產以外幣計量，本準則的第 23 段（3）要求重估金額應按價值確定日的匯率折算，由此產生的匯兌差額也要在其他綜合收益下確認。

32 構成報告主體對國外經營的淨投資（參見第 15 段）的那部分貨幣性項目所形成的匯兌差額，應在報告主體單獨財務報表中或在國外經營的個別財務報表中計入損益。在同時包括國外經營和報告主體的財務報表（例如，國外經營是子公司時的合併財務報表）中，這些匯兌差額在初始確認時，應確認為其他綜合收益，並且在對該淨投資進行處置時按第 48 段的要求，將其從權益重分類至損益。

33 如果貨幣性項目構成報告主體對國外經營的淨投資的一部分，並以報告主體的功能貨幣計價，則按照第 28 段的規定，國外經

營的單獨財務報表中會出現匯兌差額。如果該項目以國外經營的功能貨幣計價，則按照第 28 段的規定，報告主體的單獨財務報表中會出現匯兌差額。如果這些項目以不同於報告主體和國外經營的功能貨幣的貨幣計價，則按照第 28 段的規定，報告主體和國外經營的單獨財務報表中會出現匯兌差額。在同時包含國外經營和報告主體的財務報表（即國外經營以合併、比例合併法或通過權益法核算被包括在內的財務報表）中，這些匯兌差額被確認為其他綜合收益。

34 如果一個主體以功能貨幣以外的貨幣登記帳簿和記錄，則在主體編製其財務報表時，所有金額都要按照第 20 段至第 26 段的規定折算為功能貨幣。由此形成一種情況：按功能貨幣計價的金額與這些項目最初就以功能貨幣記錄形成的金額一致。例如，貨幣性項目按期末匯率折算成功能貨幣，以歷史成本計量的非貨幣性項目應按照導致這些項目得以確認的交易發生日的匯率折算。

功能貨幣的改變

35 **如果主體的功能貨幣發生變動，應於改變之日起對新功能貨幣的折算程序應用未來適用法。**

36 如第 13 段中指出的，主體的功能貨幣反映了與主體相關的基礎交易、事項和環境。因此，功能貨幣一旦確定，只能在那些基礎交易、事項和環境發生變化後改變。例如，對貨物和服務的銷售價格產生重要影響的貨幣的變化可能導致主體功能貨幣的改變。

37 功能貨幣變動的結果應採用未來適用法進行會計處理。也就是說，所有項目應按照改變之日的匯率折算為新的功能貨幣。由此形成的非貨幣性項目的折算金額作為其歷史成本。根據第 32 段和第 39 段（3）的規定，以前被歸類為其他綜合收益的對國外經營進行折算

產生的匯兌差額，直到該國外經營被處置時才能由權益重分類至損益。

功能貨幣以外的列報貨幣的使用

折算為列報貨幣

38 主體財務報表可以按任意一種（或幾種）貨幣列報。如果列報貨幣不同於主體的功能貨幣，其經營成果和財務狀況需要折算成列報貨幣。例如，當集團由使用不同功能貨幣的多個個別主體構成時，所有主體的經營成果和財務狀況需要按同一種貨幣表述以便列報合併財務報表。

39 當主體的功能貨幣不是惡性通貨膨脹經濟中的貨幣時，其經營成果和財務狀況應按照以下程序折算為另一幣種的列報貨幣反映：

（1） 每一份列報的財務狀況表（即包括比較財務狀況表）中的資產、負債，應以相應財務狀況表日的期末匯率進行折算；

（2） 每一份列報的綜合收益表和單獨的收益表（即包括比較綜合收益表）中的收益和費用項目，應以交易發生日的匯率進行折算；並且

（3） 產生的所有匯兌差額應確認為其他綜合收益。

40 出於可行性的原因，常常採用交易發生日匯率的近似匯率折算收益和費用項目，例如，當期平均匯率。但是，如果匯率波動很大，使用一個期間的平均匯率就不恰當了。

41 以下事項導致第 39 段（3）所提到的匯兌差額的形成：

（1） 按交易發生日匯率折算收益和費用，按期末匯率折算資產和負債；

（2） 以不同於前期期末匯率的當期期末匯率折算期初淨資產。

這些匯兌差額不能計入損益，因為匯率變動對經營活動所產生的當期及未來現金流量幾乎沒有或不直接產生影響。在國外經營被處置之前，累積匯兌差額應作為單獨的權益項目進行列報。如果匯兌差額與已合併但不是全資擁有的國外經營有關，則因折算而產生的並應歸屬於非控制性權益的累計匯兌差額，應在合併財務狀況表中分配計入非控制性權益，並確認為其組成部分。

42 如果主體的功能貨幣是惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，其經營成果和財務狀況應按照以下程序折算為另一幣種的列報貨幣反映：

（1） 所有金額（即資產、負債、權益項目、收益和費用項目金額，包括比較項目金額）應按最近財務狀況表日的期末匯率進行折算；除了

（2） 如果金額折算成非惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，則比較金額應當是在相關以前年度財務報表中作為當年金額列示的那些金額（即無須根據期後發生的價格變動或匯率變動進行調整）。

43 如果主體的功能貨幣是惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，其財務報表在採用第 **42** 段規定的折算方法之前，應當按《國際會計準則第 **29** 號》的要求進行重述，但是折算成非惡性通貨膨脹經濟中的貨幣的比較項目金額除外（參見第 **42** 段（**2**））。如果主體所處的經濟環境不再處於惡性通貨膨脹，從而該主體不再繼續按《國際會計準則第 **29** 號》的要求重述財務報表，則主體應以停止重述財務報表之日的價格水平所重述的金額作為歷史成本，將其折算成列報貨幣。

國外經營的折算

44 將國外經營的經營成果和財務狀況折算成列報貨幣，以便該

國外經營通過合併、比例合併或權益法核算被包括在報告主體的財務報表中，則除了適用第 38 段至第 43 段外，還應適用第 45 段至第 47 段。

45 國外經營的經營成果和財務狀況併入報告主體的經營成果和財務狀況時，應遵循正常的合併報表程序，例如，消除子公司的集團內部往來餘額以及集團內部交易（參見《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》）。但是，如果在合併財務報表中沒有反映匯率變動的影響，則集團內部短期或長期的貨幣性資產（或負債）不能與相應的集團內部的貨幣性負債（或資產）相互抵銷。這是因為貨幣性項目代表著將一種貨幣轉換成另一種貨幣的承諾，並且它使報告主體面臨因匯率波動而產生利得或損失的風險。相應地，在報告主體的合併財務報表中，這種匯兌差額將被確認為收益或費用；或者，如果它是由於第 32 段所描述的情況所引起的，則應計入其他綜合收益並作為單列權益項目進行累積，直到該國外經營被處置為止。

46 國外經營財務報表的報告日期與報告主體的不一致，國外經營通常按照報告主體財務報表的報告日期編製補充財務報表。如果日期相差不超過三個月並且已對兩個日期之間發生的所有重大交易或其他事項的影響進行了調整，《國際財務報告準則第 10 號》也允許採用不同日期而不編製補充報表。在這種情況下，國外經營的資產和負債應按其報告期末的匯率折算。根據《國際財務報告準則第 10 號》的要求，如果國外經營的報告期末與報告主體報告期末之間匯率波動較大，應進行調整。根據《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）的規定，可以在對聯營和合營運用權益法時採用同樣的方法，也可以在對合營運用比例合併法時採用。

47 在購買國外經營時產生的商譽以及由於取得該國外經營而

對資產和負債的帳面金額所進行的公允價值調整，應作為該國外經營的資產和負債進行會計處理。因此，商譽和對資產和負債的帳面金額所進行的公允價值調整應以國外經營的功能貨幣表述，並根據第 39 段和第 42 段的規定按期末匯率折算。

國外經營的處置或部分處置

48 在處置國外經營時，與該國外經營相關的，確認在其他綜合收益並作為單列權益項目進行累積的累積匯兌差額，應在確認處置國外經營的利得和損失時，從權益重分類至損益（作為重分類調整）（參見《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂））。

48A 除了完全處置主體在國外經營中的權益以外，以下的部分處置情況也作為國外經營的處置進行會計處理：

（1） 當部分處置涉及對國外經營的子公司失去控制權時，不論該主體在部分處置後是否保留對以前子公司的非控股權益；以及

（2） 當部分處置了合營安排或聯營中涉及國外經營的權益後，保留的權益是一項包含國外經營的金融資產。

48B 在處置包含有國外經營的子公司時，與其國外經營相關的歸屬於非控制性權益的累積匯兌差額應該終止確認但不應重分類至損益。

48C 在部分處置包含國外經營的子公司時，主體應該將其國外經營中相應比例的原確認在其他綜合收益的累積匯兌差額重新歸屬為非控制性權益。在其他部分處置國外經營中，主體應將相應比例的確認在其他綜合收益的累積匯兌差額重分類至損益。

48D 部分處置主體在國外經營中的股權是主體在國外經營中權益的全面減少，但第 48A 段中列示的股權減少作為處置進行會計

處理。

49 主體可通過出售、清算、返還股本或放棄全部或部分權益等方式處置其在國外經營中的權益。支付的股利只有在其作為投資返還時，才構成處置的一部分，例如，所支付的股利基於從購買前的利潤而對國外經營帳面金額的減記，不管是因為其自身的虧損還是因為投資者計提減值準備造成的，都不能算是部分處置。因此，在減記時，不能將原確認在其他綜合收益中的匯兌利得和損失重分類至損益。

全部匯兌差額的納稅影響

50 外幣交易的利得或損失，以及將主體（包括國外經營）的經營成果和財務狀況折算為另一種貨幣時所形成的匯兌差額可能都會產生納稅影響，相關的納稅影響適用《國際會計準則第 12 號——所得稅》。

披　露

51 對於集團而言，第 **53** 段和第 **55** 段至第 **57** 段中的“功能貨幣”指的是母公司的功能貨幣。

52 主體應披露：

（**1**） 計入當期損益的匯兌差額，但是根據《國際財務報告準則第 **9** 號》按公允價值計量且其變動計入損益的金融工具所產生的匯兌差額除外；以及

（**2**） 確認為其他綜合收益並作為單列權益項目進行累積的匯兌差額淨額，以及該匯兌差額淨額在期初和期末之間的調節額。

53 如果列報貨幣不同於功能貨幣，應說明這一事實，同時，披露所使用的功能貨幣以及使用另一幣種的列報貨幣的原因。

54 如果報告主體或重要的國外經營的功能貨幣發生改變，則應披露這一事實，同時，披露功能貨幣改變的原因。

55 如果主體以不同於其功能貨幣的其他貨幣列報財務報表，則只有當其財務報表遵循了每一項適用準則和相應的解釋公告的所有要求，包括本準則第 **39** 段和第 **42** 段所規定的折算方法時，才能稱這些財務報表遵循了國際財務報告準則。

56 主體有時在未滿足第 55 段要求的情況下，以其功能貨幣以外的其他貨幣列報財務報表或其他財務信息，例如，主體可能只將從財務報表中選定的項目轉換為另一貨幣。或者，功能貨幣不是惡性通貨膨脹經濟中貨幣的主體可能按最近的期末匯率對所有項目進行折算從而將財務報表轉換成另一貨幣。這些轉換都不符合國際財務報告準則，應按照第 57 段的規定進行披露。

57 如果主體以其功能貨幣或列報貨幣以外的貨幣列示財務報表或其他財務信息且不符合第 **55** 段的要求，它應：

（**1**） 清楚地將該信息確定為補充信息，以與遵循國際財務報告準則的信息相區別；

（**2**） 披露用以列示補充信息的貨幣；並且

（**3**） 披露該主體的功能貨幣和用來確定補充信息的折算方法。

生效日期和過渡性規定

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

58A 《對國外經營的淨投資》(對《國際會計準則第 21 號》的修訂)發佈於 2005 年 12 月,增加了第 15A 段並修訂了第 33 段。主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。鼓勵提前採用。

59 主體應對首次採用本準則的財務報告期期初之後發生的所有購買活動以未來適用法採用本準則第 47 段。允許對以前的購買活動追溯應用第 47 段。對於針對預期在未來發生但在本準則首次採用日前發生的對國外經營的購買,主體不應重述以前年度。相應地,如果恰當,可以將購買過程中產生的商譽和公允價值調整作為主體的資產和負債,而不是作為國外經營的資產和負債。因此,上述商譽和公允價值調整或者已經以主體的功能貨幣表述,或者按購買日的匯率對作為外幣非貨幣性項目進行表述。

60 所有因採用本準則而產生的其他變化,應按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》進行會計處理。

60A 《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)修訂了國際財務報告準則使用的術語。另外,該準則還修訂了第 27 段,第 30 段至第 33 段,第 37 段,第 39 段,第 41 段,第 45 段,第 48 段和第 52 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂),這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

60B 《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂)增加了第 48A 段至第 48D 段,並且修訂了第 49 段。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂),這些修訂內容也適用於提前採用的期間。

60C 〔已刪除〕

60D 2010年5月發佈的《對國際財務報告準則的改進》中對第60B段進行了修訂。主體應對自2010年7月1日及以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許主體提前採用。

60E 〔已刪除〕

60F 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第10號》和《國際財務報告準則第11號——合營安排》修訂了第3段(2)、第8段、第11段、第18段、第19段、第33段、第44段至第46段和第48A段。主體在應用《國際財務報告準則第10號》和《國際財務報告準則第11號》時應適用這些修訂內容。

60G 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第13號》修訂了第8段中有關公允價值的定義和第23段的內容。主體在應用《國際財務報告準則第13號》時應適用這些修訂內容。

60H 2011年6月發佈的《其他綜合收益項目的列報(對國際會計準則第1號的修訂)》修訂了第39段的內容。主體在應用2011年6月修訂後的《國際會計準則第1號》時應適用這些修訂內容。

60I 〔已刪除〕

60J 2014年7月發佈的《國際財務報告準則第9號》修訂了第3段、第4段、第5段、第27段和第52段內容，並且刪除了第60C段、第60E段和第60I段。主體在應用《國際財務報告準則第9號》時應適用這些修訂內容。

其他文告的撤銷

61 本準則取代了《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》（1993 年修訂）。

62 本準則取代了以下解釋公告：

（1） 《解釋公告第 11 號——外匯：嚴重貨幣貶值所導致的損失的資本化》；

（2） 《解釋公告第 19 號——報告貨幣：根據〈國際會計準則第 21 號〉和〈國際會計準則第 29 號〉財務報表的計量和列報》；以及

（3） 《解釋公告第 30 號——報告貨幣：從計量貨幣到列報貨幣的折算》。

國際會計準則第23號——借款費用

目　　錄

起始段落

核心原則 ……1
範　圍 ……2
定　義 ……5
確　認 ……8
符合資本化條件的借款費用 …… 10
符合條件的資產的帳面金額超過可收回金額 …… 16
開始資本化 …… 17
暫停資本化 …… 20
停止資本化 …… 22
披　露 …… 26
過渡性規定 …… 27
生效日期 …… 29
撤銷《國際會計準則第 23 號》（1993 年修訂） …… 30

國際會計準則第23號——借款費用

核心原則

1 可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用應確認為該資產成本的組成部分。其他借款費用應確認為費用。

範　圍

2 主體應將本準則應用於借款費用的會計處理。

3 本準則不涉及權益（包括不歸類為負債的優先股）的實際成本或假計成本。

4 不要求主體將本準則應用於可直接歸屬於購置、建造或生產下列資產的借款費用：

（1） 以公允價值計量的符合條件的資產，例如，屬於《國際會計準則第 41 號——農業》範圍的生物資產；或者

（2） 大規模重複製造或生產的存貨。

定　義

5 本準則使用的下列術語，其含義為：

借款費用，指主體因借入資金而發生的利息和其他費用。

符合條件的資產，指需要經過相當長時間才能達到預定可使用或可銷售狀態的資產。

6 借款費用可以包括：

（1） 運用《國際財務報告準則第 9 號》中實際利率法計算的

利息費用；

（2） 已刪除；

（3） 已刪除；

（4） 依照《國際會計準則第 17 號——租賃》確認的融資租賃所形成的融資租賃費；以及

（5） 作為外幣借款利息費用調整額的匯兌差額。

7 根據具體情況，下列資產可能是符合條件的資產：

（1） 存貨；

（2） 生產廠房；

（3） 電力生產設施；

（4） 無形資產；

（5） 投資性房地產；

（6） 生產性植物。

金融資產和短期內生產或製造的存貨不屬於符合條件的資產。取得時即可按預定用途使用或銷售的資產不屬於符合條件的資產。

確 認

8 主體應當將可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用確認為該資產成本的組成部分。主體應將其他借款費用在發生當期確認為費用。

9 可直接歸屬於資產的購置、建造或生產的借款費用應包括在該資產的成本中。如果借款費用很可能為主體帶來未來經濟利益，並且費用可以可靠地計量，則這些借款費用應作為該資產成本的組成部分予以資本化。當主體應用《國際會計準則第 29 號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》時，應遵循該準則的第 21 段，將同一時期內

彌補通貨膨脹的借款費用部分確認為費用。

符合資本化條件的借款費用

10 可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用，指那些如果符合條件的資產上的支出不發生就可以避免的借款費用。如果主體為獲得特定的符合條件的資產而專門借入資金，則與該符合條件的資產直接相關的借款費用可以很容易地辨認。

11 要辨認特定借款費用和符合條件的資產之間的直接關係以及確定哪些是本可以避免的借款，可能是困難的，例如，當主體集中調度融資活動時，困難便產生了。當一個集團使用多種債務性工具，按不同的利率借入資金，同時，將這些資金按不同的基礎借給集團內的其他主體時，也會產生困難。其他複雜性源於集團在惡性通貨膨脹經濟條件下經營時，使用外幣貸款或與外幣掛鈎的貸款，並且匯率是波動的情況。其結果是難以確定可直接歸屬於符合條件的資產購置成本的借款費用金額，而需要作出判斷。

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

13 為取得某項符合條件的資產而進行籌資安排可能使主體獲得借入資金，並在該資金部分或全部用於符合條件的資產的支出之前，承擔相關的借款費用。在這種情況下，這些資金常常在發生符合條件的資產的支出之前用作臨時性投資。在確定本期應予資本化的借款費用金額時，自這些資金中獲得的投資收益應從發生的借款費用中扣除。

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

15 在某些情況下，計算借款費用的加權平均數時，應將母公司和子公司的所有借款均包括在內。而在另一些情況下，各子公司使用其本身的借款費用計算加權平均數是適當的。

符合條件的資產的帳面金額超過可收回金額

16 如果符合條件的資產的帳面金額或其預期的最終成本超過其可收回金額或可變現淨值，應按其他準則的要求將帳面金額減記或沖銷。在某些情況下，減記或沖銷的金額，應按其他準則的要求轉回。

開始資本化

17 主體應在開始日開始將借款費用資本化為符合條件的資產成本的組成部分。資本化開始日是指主體首次符合以下所有條件的日期：

（1） 主體發生了資產支出；

（2） 主體發生了借款費用；以及

（3） 主體開展了為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態所必要的準備活動。

18 符合條件的資產上的支出只包括那些導致支付現金、轉讓其他資產或承擔附息債務的支出。收到與資產相關的進度付款和補助都應扣減支出（參見《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政

府援助的披露》)。會計期內資產的平均帳面金額，包括先前已資本化的借款費用在內，通常等於資產支出的合理近似值（該支出數即本期運用資本化比率時所用的數字）。

19 為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態而必要的準備活動，除了資產主體建造外，還包括主體建造之前進行的技術性和管理性工作，例如，在開始主體建造之前為取得許可證而進行的相關活動。但是，這類活動並不包括僅僅是持有資產、卻沒有發生為改變資產狀態而進行生產或開發活動的情況，例如，土地開發時發生的借款費用，應于開發活動進行的會計期間資本化。但是，為購置建築用地而發生的借款費用，在土地持有、但沒有任何相關開發活動發生的期間，不具備資本化的條件。

暫停資本化

20 在現行開發活動發生較長的中斷期間，主體應暫停借款費用的資本化。

21 在為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態而進行的必要準備活動發生較長的中斷期間內，主體可能發生借款費用。這些費用屬於持有部分完工的資產而發生的費用，因而不具備資本化的條件。但是，在大量的技術性和管理性工作進行的期間內，通常不暫停借款費用的資本化。如果暫時的中斷是使資產達到預定使用或可銷售狀態的程序的必要部分，也不能暫停借款費用的資本化，例如，在某地域內建造橋樑，如果該地域在建造期間出現高水位是正常的情況，則在由於高水位而耽擱建造的持續期間內，資本化也應繼續進行。

停止資本化

22 為使符合條件的資產達到其預定可使用或可銷售狀態而必

要的所有準備活動實質上完成時，主體應當停止借款費用的資本化。

23 儘管日常管理性工作可能依然在進行，但如果資產的主體建造已經完成，通常認為該資產已經達到了預定可使用狀態或可銷售狀態。如果只有諸如按購買方或使用方的要求所作的房屋裝修等少量變動工作尚未完成，也表明所有工作實質上已結束。

24 如果符合條件的資產的各部分分別完工，而每部分在其他部分繼續建造的過程中可供使用，並且為使該部分達到預定可使用或可銷售狀態所必要的所有準備活動實質上已經完成時，主體應當停止借款費用的資本化。

25 一個商業園區由若干幢建築物組成，每幢建築物均可單獨使用，便是一項符合條件的資產的某部分在其他部分仍在建造過程中便可使用的例子。每部分都需等其他部分完工後才能使用的符合條件的資產的例子則有：涉及幾道工序的一座工廠，這幾道工序需在同一地點在工廠的不同部分按順序分別完成，例如，鋼鐵廠。

披 露

26 主體應當披露：

（1） 本期已資本化的借款費用金額；以及

（2） 用於確定符合資本化條件的借款費用金額的資本化率。

過渡性規定

27 如果採用本準則構成會計政策的變更，主體應當將本準則應用於資本化開始日在生效日或生效日之後的與符合條件資產相關的借款費用。

28 但是，主體可以指定生效日期之前的任意日期，並將本準則應用於資本化開始日在該指定日或指定日之後與符合條件資產相關的借款費用。

生效日期

29 主體應當自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。允許提前採用。如果主體在 2009 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本準則，則應披露這一事實。

29A 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 6 段。主體應當自 2009 年 1 月 1 日及以後日期開始的年度期間採用該修訂準則。允許提前採用。如果主體在更早的年度期間應用了該修訂準則，應該披露該事項。

29B 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 6 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這一修訂。

撤銷《國際會計準則第23號》（1993年修訂）

30 本準則取代了 1993 年修訂的《國際會計準則第 23 號——借款費用》。

國際會計準則第24號——關聯方披露

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……2
關聯方披露的目的 ……5
定　義 ……9
披　露 …… 13
　所有主體 …… 13
　政府相關聯主體 …… 25
生效日期和過渡性規定 …… 28
《國際會計準則第 24 號》撤銷（2003） …… 29

國際會計準則第24號——關聯方披露

目　標

1　本準則的目標是確保主體的財務報表包含關注這種可能性所必需的披露：即主體的財務狀況和損益可能受關聯方的存在、關聯方交易及其未結算餘額，包括與關聯方承諾的影響的可能性。

範　圍

2　本準則應適用於：

（1）　識別關聯方關係和交易；

（2）　識別主體和其關聯方之間的未結算餘額，包括與關聯方的承諾；

（3）　識別要求披露上述（1）和（2）的情況；以及

（4）　確定對這些項目所作的披露。

3　本準則要求在母公司、共同控制被投資方或者對被投資方有重大影響的投資者根據《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》或者《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》列報的合併財務報表和單獨財務報表中披露關聯方關係、交易和未結算餘額，包括關聯方承諾。該準則同樣適用於個別財務報表。

4　與集團內其他主體的關聯方交易和未結算餘額在主體的財務報表中進行披露。集團內的關聯方交易和未結算餘額，在編製集團合併財務報表時予以消除，投資性主體與其以公允價值計量變動計入損益的子公司之間的關聯方交易和未結算餘額除外。

關聯方披露的目的

5 關聯方關係是商業和經營的正常特徵，例如，主體經常通過子公司、合營企業和聯營企業開展其部分經營活動。在這些情況下，主體有能力通過控制、共同控制或重大影響來實現對被投資者財務和經營政策的影響。

6 關聯方關係可能會對主體的損益和財務狀況產生影響。關聯方之間可能發生非關聯方之間不會發生的交易，例如，以成本價向母公司銷售貨物的主體可能不會按照這個條件向其他客戶銷售貨物。同樣，關聯方之間交易，可能不像非關聯方之間的交易那樣以相同的金額進行。

7 即使不發生關聯方交易，主體的損益和財務狀況可能也會受到關聯方關係的影響。僅僅存在這種關係，可能足以影響主體與其他方的交易，例如，子公司可能終止與其交易夥伴的關係，一旦其母公司購買的另一同級子公司從事與該前任交易夥伴相同的業務活動。又如，一方可能會因另一方的重大影響而不採取行動，如子公司可能遵照母公司的指示而不進行研究開發活動。

8 由於這些原因，對一個主體與關聯方的交易、未結算餘額，包括與關聯方的承諾及關聯方關係的了解可能影響到財務報表使用者對其主體經營活動的評價，包括對主體面臨的風險和機遇的評價。

定　義

9 本準則使用的下列術語，其含義為：

關聯方是指與編報財務報表的主體（本準則中稱為“報告主體”）相關聯的個人或者主體。

（1） 個人或其關係密切的家庭成員與報告主體關聯，如果該個人：

①控制或共同控制報告主體；

②對報告主體有重大影響；或者

③是報告主體或其母公司的關鍵管理人員之一。

（2） 若符合下列任何一個條件，則該主體是報告主體的關聯方：

①主體與報告主體是同一集團的成員（這意味著母公司、子公司和同級子公司互為關聯方）。

②一個主體是另一主體的聯營企業或合營企業（或者是另一主體同一集團成員的聯營企業或合營企業）。

③兩個主體同為第三方的合營企業。

④一個主體是第三個主體的合營企業而另一主體是該第三個主體的聯營企業。

⑤該主體是一個為報告主體或與報告主體相關聯主體的僱員福利而設立的離職後福利計劃。如果報告主體本身就是這樣一個計劃，則發起該計劃的僱主也與該報告主體相關聯。

⑥由（1）中認定的個人控制或共同控制的主體。

⑦由（1）①中認定的個人重大影響的主體，或者擔任關鍵管理人員的主體及其子公司。

⑧該主體或其所在集團的成員為報告主體或報告主體的母公司提供關鍵管理人員服務。

關聯方交易，指報告主體與其關聯方之間相互轉移資源、服務或義務，不論是否收取價款。

與個人關係密切的家庭成員，指個人在與主體進行交易時，預計可能會影響該個人或受該個人影響的家庭成員。包括：

（1） 該個人的子女和配偶或生活伴侶；

（2） 該個人配偶或生活伴侶的子女；以及

（3） 依靠該個人或其配偶或生活伴侶生活的人。

報酬，包含所有的僱員福利（如《國際會計準則第 19 號——僱員福利》定義的），包括《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》適用的僱員福利。僱員福利指為換取向主體提供的服務，所支付／應付、或由主體或代表主體提供的各種形式的對價。僱員福利還包括代表主體的母公司所支付的關於主體的對價。報酬包括：

（1） 短期僱員福利，例如，對現有僱員的工資、薪金和社會保障提存金、帶薪年假和帶薪病假、利潤分享和獎金（如果在期末後 12 個月內應付的話）以及非貨幣性福利（例如，醫療保障、住房、汽車、以及免費或提供補貼的商品或服務）；

（2） 離職後福利，諸如養老金、其他退休福利、離職後人壽保險、以及離職後醫療保障；

（3） 其他長期僱員福利，包括長期服務休假或高等院校教師年休假、周年紀念或其他長期服務福利、長期傷殘福利，以及不是在期末後 12 個月內全額支付的利潤分享、獎金和遞延報酬；

（4） 辭退福利；以及

（5） 以股份為基礎的支付。

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

政府指政府機關、政府代理機構或類似機構，無論地方的，國家的或國際的。

政府關聯主體是指由政府控制、共同控制或施加重大影響的主體。

“控制”和“投資性主體”，“共同控制”，“重大影響”分別

在《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》和《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》中有定義，本準則採用這些國際財務報告準則中的規定。

10 在考慮各種可能的關聯方關係時， 應當關注關係的實質而不僅僅是法律形式。

11 在本準則中，下列情形不構成關聯方：

（1） 兩個主體僅僅因為擁有一位共同董事或其他關鍵管理人員，或者因為一個主體關鍵管理人員的一個成員對另一主體有重大影響。

（2） 兩個合營者僅因共同控制合營企業。

（3）

①資金提供者；

②工會；

③公用事業；以及

④不對報告主體控制、共同控制或者施加重大影響的政府部門和機構。

僅出於與主體間正常往來（即使他們可能影響主體的行動自由或參與其決策過程）。

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

12 在關聯方定義中，聯營企業包括聯營企業的子公司，合營企業包括合營企業的子公司。因此，舉例來說，聯營企業子公司與對該聯營企業有重大影響的投資者之間有關聯關係。

披　露

所有主體

13　無論母公司與其子公司之間是否曾發生交易，都應當披露母公司和子公司之間的關係。主體應當披露其母公司的名稱，如果最終控制方與母公司不同的話，還要披露最終控制方的名稱。如果主體的母公司和最終控制方，均不提供可供公眾使用的合併財務報表，則要求披露提供可供公眾使用合併財務報表的相鄰最高級別的母公司的名稱。

14　當存在控制關係時，為使財務報表使用者了解關聯方關係對主體的影響，無論關聯方之間是否發生了交易，都應披露該關聯方關係。

15　母公司和其子公司之間關聯方關係披露的要求，是對《國際會計準則第 27 號》和《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》中披露規定的補充。

16　第 13 段提到相鄰最高級別的母公司。相鄰最高級別的母公司，指集團中主體直屬母公司之上並與其最相近的提供可供公眾使用合併財務報表的母公司。

17　主體應當披露關鍵管理人員報酬的總額，並按下列各類分別披露：

（1）　短期僱員福利；

（2）　離職後福利；

（3）　其他長期福利；

（4）　辭退福利；以及

（5）　以股份為基礎的支付。

17A 如果主體接受了另一主體（管理層主體）提供的關鍵管理人員的服務，該主體不需要按照第 17 段的要求披露管理層主體支付／應付給其僱員或董事的報酬。

18 如果主體在財務報告期間發生了關聯方交易，則其應披露關聯方關係的性質，以及為理解關聯方關係對財務報表的潛在影響所必需的關於交易和未結算餘額，包括承諾的信息。這些披露規定是對第 17 段的補充。作為最低限度，披露應包括：

（1） 交易的金額；

（2） 未結算餘額，包括承諾的金額以及：

①未結算餘額的條款和條件，包括它們是否被擔保，以及結算時將提供的對價的性質；以及

②給予或收到的所有擔保的詳細信息；

（3） 與未結算餘額的金額相關的可疑債權準備；以及

（4） 由於關聯方產生的壞帳或可疑債權而在本期確認的費用。

18A 主體為由單獨的管理層主體提供的關鍵管理人員服務產生的金額應予披露。

19 第 18 段規定的披露，應按下列各類別單獨進行：

（1） 母公司；

（2） 對主體具有共同控制或重大影響的主體；

（3） 子公司；

（4） 聯營企業；

（5） 主體為合營者的合營企業；

（6） 主體或其母公司的關鍵管理人員；以及

（7） 其他關聯方。

20 按第 19 段的規定，在不同類別中的應付和應收關聯方金額的分類， 是對《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》關於在財務狀況表或附註中信息披露要求的擴展，該準則擴展這些類別是為了提供對關聯方餘額更為全面的分析，並適用於關聯方交易。

21 下面是一些被披露的交易例子，如果它們是與關聯方進行的話：

（1） 商品（產成品或未完工產品）的購銷；

（2） 不動產和其他資產的購銷；

（3） 勞務的提供或接受；

（4） 租賃；

（5） 研究與開發項目的轉移；

（6） 按授權合約進行的轉移；

（7） 按融資協議進行的轉移（包括貸款和現金或實物權益性投資）；

（8） 擔保或抵押條款；以及

（9） 承諾當未來某特定事件發生或不發生時作出某種行為，包括（已確認或未確認的）待執行合同[1]；以及

（10） 代表主體或由主體代表另一方進行的債務結算。

22 參加由母公司或子公司參與的在集團主體間共擔風險的設定受益計劃，是一項關聯方交易（見《國際會計準則第 19 號》第 42 段（2011 年修訂））。

23 當且僅當關聯方交易的條款能被證實時才能披露關聯方交

---

1 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》定義了待執行合同是一種合約各方都未履行其義務或只履行了相等的部分義務的合約。

易是按照等同於公平交易中普遍流行的條款進行的。

24 可以匯總披露性質類似的項目，除非為理解關聯方交易對主體財務報表的影響，有必要單獨列示。

政府相關聯主體

25 報告主體與下列主體間的關聯方交易及未結算餘額，包括承諾免于第 **18** 段的披露要求：

（**1**） 控制、共同控制或對報告主體具有重大影響的政府；以及

（**2**） 另一個因與報告主體被同一政府控制、共同控制或具有重大影響而被判定為關聯方的主體。

26 如果報告主體適用第 **25** 段提到的豁免條款，報告主體應披露第 **25** 段提到的交易及未結算餘額的下列信息：

（**1**） 政府的名稱及與報告主體關係的性質（即：控制、共同控制或重大影響）；

（**2**） 為使主體財務報告使用者明白關聯方交易對於財務報表的影響，應提供下列足夠詳細的信息：

①每一項單個重大交易的性質及金額；

②其他集合起來（非單個）重大的交易，定性或定量的程度信息。交易的類型包括第 **21** 段所列示的內容。

27 按照第 26 段（2）的要求，報告主體決定披露細節的程度時應考慮與關聯方關係的緊密度及構成交易重大程度的其他因素，如：

（1） 規模是否龐大；

（2） 是否於非市場條件下發生；

（3） 並非日常經營活動，如業務的收購與出售；

（4） 是否向監管部門披露；

（5） 是否向高級管理層報告；

（6） 是否需要股東批准。

生效日期和過渡性規定

28 主體應對自 2011 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間追溯採用本準則。允許提前採用全部準則，或者只提前採用第 25 段至第 27 段對於與政府相關聯主體的部分豁免的條款。如果主體對 2011 年 1 月 1 日之前開始的期間採用了全部準則或部分豁免條款，主體應披露這一事實。

28A 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》和《國際財務報告準則第 12 號》，修訂了第 3 段、第 9 段、第 11 段（2）、第 15 段、第 19 段（2）和（5）以及第 25 段。主體在應用《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》和《國際財務報告準則第 12 號》的同時，應適用這些修訂內容。

28B 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 27 號》的修訂），修訂了第 4 段和第 9 段。主體應對自 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用《投資性主體》。如果主體提前採用了這些修訂內容，也應同時採用《投資性主體》中包括的所有修訂內容。

28C 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進 2010—2012》，修訂了第 9 段，添加了第 17A 段和第 18A 段。主體應對 2014 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。

允許提前採用。如果主體提前採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。

《國際會計準則第24號》撤銷（2003）

29 本準則取代了《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》2003 年修訂）。

國際會計準則第26號

——退休福利計劃的會計和報告

目　　錄

起始段落

範　圍 ····· **1**

定　義 ····· **8**

設定提存計劃 ····· **13**

設定受益計劃 ····· **17**

承諾退休福利的精算現值 ····· 23

精算估價頻率 ····· 27

財務報表內容 ····· 28

全部計劃 ····· **32**

計劃資產的估價 ····· 32

披露 ····· 34

生效日期 ····· **37**

國際會計準則第26號
——退休福利計劃的會計和報告

範　圍

1　本準則適用於為退休福利計劃所編製的財務報表。

2　退休福利計劃有時採用其他名稱，如“養老金方案”，“逾齡退職方案”或“退休福利方案”。本準則將退休福利計劃作為與計劃參與者的僱主相獨立的報告主體。其他各項準則，在未被本準則取代的範圍內，均適用於退休福利計劃的財務報表。

3　本準則涉及將全部參與者作為一個整體的退休福利計劃的會計和報告，不涉及提供給各個參與者有關其退休福利權利的報告。

4　《國際會計準則第 19 號——僱員福利》是關於建立退休福利計劃的僱主的財務報表中如何確定退休福利費用。因此，本準則是對《國際會計準則第 19 號》的補充。

5　退休福利計劃可以是設定提存計劃，也可以是設定受益計劃。許多退休福利計劃要求設立單獨的基金，提存金投入該基金，退休福利從該基金中支付；該獨立基金不一定有單獨的法律身份，也不一定要有受託人。無論是否設立這類基金，也不論是否有受託人，本準則均適用。

6　將資產投資於保險公司的退休福利計劃，和個人投資計劃一樣，都應遵循同樣的會計和注資要求。因而，他們都屬於本準則的範圍，除非是以某一特定參與者或某一批參與者的名義與保險公司簽訂

的合同，並僅由保險公司承擔支付退休福利的義務。

7 本準則不涉及其他形式的僱員福利，如辭退補償、延期酬勞措施、長期服務於同一主體的帶薪休假、特殊的提前退休或裁員計劃、保健和福利計劃或獎金計劃。政府的社會保障措施也不包括在本準則範圍內。

定 義

8 本準則使用的下列術語，其含義為：

退休福利計劃，指主體在僱員退休時或退休後，向僱員提供退休福利(按年支付或一次付清)的安排。其受益金額或僱主的提存金額，可在僱員退休前按合同條款規定或按主體慣例加以確定或估算。

設定提存計劃，指根據基金的提存額及其此後的投資收益來確定退休福利支付金額的退休福利計劃。

設定受益計劃，指參照通常以僱員的收入和（或）供職年限為基礎的公式，來確定退休福利支付金額的退休福利計劃。

注資，指為了履行將來的退休福利支付義務，將資產轉移給與僱主的主體相獨立的實體（基金）。

本準則還使用下列術語：

參與者，指退休福利計劃的成員和有權從退休福利計劃中受益的其他人員。

可用於福利的淨資產，指退休福利計劃的資產減去除承諾退休福利的精算現值以外的各項負債。

承諾退休福利的精算現值，指根據僱員已經提供的服務、由退休福利計劃給予現有及過去僱員的預期支付額的現值。

既定福利，指根據退休福利計劃的規定，不以連續供職為條件而享有的福利。

9 有些退休福利計劃還有除僱主外的其他資助者，本準則也適用於這類退休福利計劃的財務報表。

10 大多數退休福利計劃以正式的協議為依據。有些退休福利計劃雖然是非正式的，但由於僱主的既定慣例，已承擔一定程度上的義務。儘管有些退休福利計劃允許僱主限制自己對計劃的責任，然而，僱主若要留用僱員，往往很難取消退休福利計劃。非正式的退休福利計劃也適用與正式的退休福利計劃同樣的會計和報告基礎。

11 許多退休福利計劃規定設立單獨的基金，將提存金投入該基金，並從中支付退休福利。這類基金可由獨立的基金資產管理機構經營。這些機構在有些國家被稱為受託人。本準則在這一意義上使用“受託人”一詞，不管其是否已經構成信託關係。

12 退休福利計劃一般分為設定提存計劃和設定受益計劃，兩者各有明顯的特點。在極少數情況下，也有兼具兩者特點的計劃，本準則將這類混合式計劃視為設定受益計劃。

設定提存計劃

13 設定提存計劃的財務報表，應當包括一份有關可用於福利的淨資產的報表和一份有關注資政策的說明。

14 在設定提存計劃下，參與者的未來受益金額，根據僱主和參與者的一方或雙方所支付的提存金以及所形成基金的經營效率和投資收益確定。僱主通常以向該基金支付提存金來履行其義務，一般不需要精算師的諮詢，儘管有時為了根據目前的提存金額以及今後提存金和投資收益的變動水平來估計未來的受益金額，仍然需要這類諮詢。

15 參與者關心退休福利計劃的經營活動，因為這些活動直接影響其未來的受益水平。參與者很想了解提存金是否已經收到，是否採取了適當的控制措施以保護受益人的權利。僱主則關心退休福利計劃有效和公正的經營。

16 設定提存計劃的報告目標，是定期提供有關退休福利計劃及其投資業績的信息。為達到這一目標，通常提供包括下列內容的財務報表：

（1） 有關本期重要活動、與計劃相關的變動影響以及該計劃成員、條款和狀況的說明；

（2） 報告本期交易、投資業績和退休福利計劃期末財務狀況的報表；以及

（3） 有關投資政策的說明。

設定受益計劃

17 設定受益計劃財務報表，應當包括下述兩項內容之一：

（1） 列示以下內容的報表：

①可用於福利的淨資產；

②承諾退休福利的精算現值，其中分別反映既定福利和非既定福利；以及

③根據以上兩者計算出的餘缺金額；或者

（2） 包括下述兩項內容之一的可用於福利的淨資產報表：

①披露承諾退休福利的精算現值的附註，其中分別反映既定福利和非既定福利；

②所附精算報告中關於這一信息的說明。

如果在財務報表日尚未進行精算估價，應當以最近的估價為基礎並披露該次估價的日期。

18 與第 17 段的規定相適應，承諾退休福利的精算現值，應當根據到目前為止所提供的服務量，依計劃條款所約定的受益額為基礎，既可採用現有工資水平，也可採用預計工資水平來確定，並應當披露所採用的依據。由於精算假定發生變動而對承諾退休福利的精算現值產生的重大影響，也應予以披露。

19 財務報表應當說明承諾退休福利的精算現值與可用於福利的淨資產的關係，以及為承諾退休福利注資的政策。

20 在設定受益計劃下，承諾退休福利的支付，取決於該計劃的財務狀況、注資人今後支付提存金的能力以及該計劃的投資業績和經營效率。

21 設定受益計劃需要向精算師進行定期諮詢，以便評價計劃的財務狀況，覆核各項精算假定，並就今後的提存金水平提出建議。

22 設定受益計劃，其報告的目標是，定期提供有關計劃的財務資源和經營活動的信息，用以評價資源積累和受益金額之間在一定時期的相互關係。為了達到這一目標，通常提供包括下列內容的財務報表：

（1） 有關本期重要活動、與計劃相關的變動影響，以及該計劃成員、條款和狀況的說明；

（2） 有關本期內交易、投資業績和該計劃期末財務狀況的報表；

（3） 精算信息作為報表的一部分或作為單獨的報告均可；以及

（4） 有關投資政策的說明。

承諾退休福利的精算現值

23 退休福利計劃預期支付額的現值，可以用現行工資水平或參與者達到退休年齡時的預計工資水平進行計算和報告。

24 採用現行工資水平進行計算的理由包括：

（1） 承諾退休福利的精算現值，作為目前應歸屬於計劃各參與者的總金額，比採用預計工資水平計算的更加客觀，因為在計算中採用的假定較少；

（2） 在工資增加時，退休福利計劃有義務相應提高受益金額；以及

（3） 採用現有工資水平所計算的承諾退休福利的精算現值金額，一般說來，與退休福利計劃到期或終止時的應付金額的關係更為密切。

25 採用預計工資水平進行計算的理由包括：

（1） 財務信息應當在持續經營的基礎上提供，與必須作出的假定或估算無關；

（2） 在最終支付計劃中，受益金額是參照退休或將近退休時的工資確定的；因此，必須預計工資、提存金水平以及回報率；以及

（3） 若不能採用預計工資水平，在大多數注入資金是以工資的預計金額為依據時，可能導致在退休福利計劃的報告中，實際上並未過量注資而顯示注資過量，實際上計劃注資不足而顯示注資充足。

26 在退休福利計劃的財務報表中披露以現有工資水平為基礎的承諾退休福利的精算現值，是為說明退休福利計劃在財務報表日對（參與者）應得受益金額所承擔的義務。披露以預計工資水平為基礎的承諾退休福利的精算現值，是為說明在持續經營基礎（通常也是注資基礎）上，將會形成的潛在義務的大小。除了披露承諾退休福利的

精算現值以外，可能還需要提供足夠的說明，以指明應當閱讀承諾退休福利的精算現值的有關背景資料。這類說明可以採取說明有關未來計劃注資的充足性及有關以工資預計水平為基礎的注資政策等方式，這一信息可以列入財務報表或精算師報告中。

精算估價頻率

27 在許多國家，精算估價頻率不超過每 3 年一次。如果在財務報表日尚未進行精算估價，應當以最近的估價為基礎，並披露該次估價的日期。

財務報表內容

28 有關設定受益計劃的信息，按下列格式之一列報，用以反映披露和列報精算信息的不同做法：

（1） 在財務報表中包括一張報表，用以說明可用於福利的淨資產、承諾退休福利的精算現值以及計算出的餘缺額。設定受益計劃的財務報表中還包括有關可用於福利的淨資產變動和承諾退休福利的精算現值變動的報表。財務報表中還可附有單獨的精算師報告，以詳細說明承諾退休福利的精算現值；

（2） 在財務報表中包括有關可用於福利的淨資產的報表和可用於福利的淨資產變動表。承諾退休福利的精算現值在報表附註中披露。財務報表中還可附有精算師報告，以詳細說明承諾退休福利的精算現值；以及

（3） 在財務報表中包括有關可用於福利的淨資產的報表和可用於福利的淨資產變動表，並在單獨的精算報告中包含承諾退休福利的精算現值。

在以上格式的財務報表中，均可附有一份在性質上相當於管理層報告或董事報告的受託人報告和投資報告。

29 贊成第 28 段（1）和（2）兩種格式的人認為，這兩種方式中有關承諾退休福利的量化信息和其他信息，可以幫助報告使用者評估該計劃的現狀和履行其義務的可能性。他們還認為，財務報表本身應當內容完整而不應當依賴附表。不過，有些人認為，上述格式（1）給人以存在負債的印象，然而在他們看來，承諾退休福利的精算現值並不具有負債的全部特點。

30 贊成第 28 段格式（3）的人認為，承諾退休福利的精算現值不應當按照第 28 段（1）的格式包括在可用於福利的淨資產表中，甚至也不應當按照第 28 段格式（2）在附註中披露，因為這樣將會與計劃資產形成直接比較，而這種比較可能是無效的。他們強調，精算師不一定將承諾退休福利的精算現值與投資的市場價值相比較，而可能代之以評估投資的預期現金流量的現值。因此，贊成這種格式的人認為，這種比較不可能反映精算師對退休福利計劃的全面評價，而會帶來誤解。同時，有些人認為，不論是否進行量化，有關承諾退休福利的信息，應當只包括在可提供適當解釋的單獨的精算報告中。

31 本準則的主張是在單獨的精算報告中允許披露有關承諾退休福利的信息，對於否定將承諾退休福利的精算現值進行量化的觀點，本準則不予接受。因而，對於第 28 段（1）和（2）中的兩種格式，只要財務報表援引並附有包含承諾退休福利的精算現值信息的精算報告，本準則也將其視同第 28 段（3）的格式予以承認。

全部計劃

計劃資產的估價

32 **退休福利計劃所持投資應以公允價值計價。如果是有價證券，其公允價值即為市場價值。如果不可能對計劃所持投資的公允價值進**

行評估，則應披露未採用公允價值的理由。

33 在有價證券的情況下，公允價值通常是市場價值，因為市場價值被認為是報告日證券及當期投資業績的最有價值的計量尺度。具有固定清償價值並專門為與退休福利計劃的義務或某部分義務相配比而購入的債券，可以按其最終清償價值並用到期前的固定回報率來計價。如果不可能對計劃所持投資的公允價值進行估價，例如，完全擁有一家主體，則應披露未採用公允價值的理由。在採用市場價值或公允價值以外的金額作為投資的帳面餘額時，通常也要披露公允價值。對於基金營運中使用的資產，應根據適用的準則核算。

披露

34 退休福利計劃（無論是設定受益計劃還是設定提存計劃）財務報表，都應包括下列內容：

（1） 可用於福利的淨資產變動表；

（2） 重要會計政策的概述；以及

（3） 對計劃及其當期變動影響的說明。

35 退休福利計劃中所提供的財務報表，可以根據實際情況包括下列內容：

（1） 可用於福利的淨資產表，應披露：

①適當分類的期末資產；

②資產的估價基礎；

③超過可用於福利的淨資產的 5%或超過某一類別或類型證券金額的 5%的單項投資的詳細信息；

④所有僱主投資的詳細信息；以及

⑤承諾退休福利的精算現值以外的各項負債。

（2） 可用於福利的淨資產變動表，應列示：

①僱主提存金；

②僱員提存金；

③利息、股利等投資收益；

④其他收益；

⑤已付或應付福利（分析填列，例如，退休金、喪葬和殘疾津貼、以及一次性支付等）；

⑥管理費用；

⑦其他費用；

⑧所得稅；

⑨投資處置損益及投資價值的變動；以及

⑩與其他退休福利計劃之間的相互劃轉；

（3） 有關注資政策的說明；

（4） 對於設定受益計劃，按照計劃條款所承諾的福利，以到目前為止已經提供的服務為依據，採用現有工資水平或預計工資水平，反映承諾退休福利的精算現值（其中分別反映既定福利與非既定福利）；這一信息可以列入所附的精算報告中，與相關財務報表聯繫起來閱讀；以及

（5） 對於設定受益計劃，對所作的重要精算假定以及承諾退休福利的精算現值所採用的計算方法應加以說明。

36 退休福利計劃報告包括對計劃的說明，既可以作為財務報表的組成部分，也可以作為單獨的報告。其中可包括：

（1） 僱主的名稱和所包括的僱員群體；

（2） 正在領取福利的參與者人數和其他參與者人數，根據情況作適當分類；

（3） 該計劃的類型——設定提存或設定受益；

（4） 關於參與者是否向退休福利計劃繳存提存金的註釋；

（5） 向參與者承諾的退休福利的說明；

（6） 計劃終止條款的說明；以及

（7） 報告期內（1）至（6）項的變動情況。

參照使用者容易取得的描述退休福利計劃的其他文件以及只包括後續變化的信息的做法並不少見。

生效日期

37 本準則對報告期自 1988 年 1 月 1 日或以後日期開始的退休福利計劃的財務報表有效。

國際會計準則第27號——單獨財務報表

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……2
定　義 ……4
編製單獨財務報表 ……9
披　露 …… 15
生效日期和過渡性規定 …… 18
參考《國際財務報告準則第 9 號》 …… 19
撤銷《國際會計準則第 27 號》（2008） …… 20

國際會計準則第27號——單獨財務報表

目　標

1　本準則的目標是規範主體在編製單獨財務報表時對子公司、合營企業和聯營企業投資的會計處理和披露要求。

範　圍

2　當主體選擇或當地監管要求主體呈報單獨財務報表時，本準則適用於對子公司、合營企業和聯營企業投資的會計處理。

3　本準則不規定哪些主體提供單獨財務報表。當主體編製遵循國際財務報告準則的單獨財務報表時，應適用本準則。

定　義

4　本準則中使用的以下術語的含義是：

合併財務報表，指集團的財務報表，在該報表中母公司及其子公司的資產、負債、權益、收入、費用和現金流量都按單一經濟主體呈報。

單獨財務報表，是指主體列報的報表，在該類報表內，主體可以根據本準則的規定，選擇以成本、按照《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》的規定或者根據《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》規定的權益法對其在子公司、合營企業和聯營企業的投資進行會計處理。

5　以下術語在《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》

的附錄一、《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》的附錄一以及《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》第 3 段中予以定義：

- 聯營企業
- 對被投資方的控制
- 權益法
- 集團
- 投資性主體
- 共同控制
- 合營企業
- 合營企業者
- 母公司
- 重大影響
- 子公司

6 除了第 8 段至第 8A 段列舉的情況之外，單獨財務報表是在合併財務報表之外，或按照國際會計準則第 28 號要求採用權益法核算聯營企業或合營企業中投資且沒有對子公司投資的財務報表之外呈報的報表。

7 沒有子公司以及聯營企業或合營企業中投資的主體的財務報表也不是單獨財務報表。

8 根據《國際財務報告準則第 10 號》第 4 段（1）豁免編製合併財務報表或根據《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）第 17 段豁免應用權益法的主體可以將單獨財務報表作為其唯一的財務報表進行列報。

8A 根據《國際財務報告準則第 10 號》第 31 段，在當期和列

示的所有比較期間免於將所有子公司納入合併範圍的投資性主體可以將單獨財務報表作為其唯一的財務報表進行列報。

編製單獨財務報表

9 除第 **10** 段中規定外，單獨財務報表的編製應遵循所有適用的國際財務報告準則。

10 主體編製單獨財務報表時，對子公司、合營企業和聯營企業投資應採用以下方法核算：

（**1**） 成本，

（**2**） 按照《國際財務報告準則第 **9** 號》的規定，或者

（**3**） 按照國際會計準則第 **28** 號描述的權益法。

主體應對每一類投資應用相同的會計處理方法。以成本或權益法核算的投資被分類為持有待售或待分配時（或包括在分類為持有待售或待分配的處置組中），應適用《國際財務報告準則第 **5** 號——持有待售和終止經營的非流動資產》的要求。在此類情況下，按照《國際財務報告準則第 **9** 號》規定核算的投資無需作調整。

11 如果主體根據《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）第 18 段，選擇按照《國際財務報告準則第 9 號》的要求對在合營企業與聯營企業的投資以公允價值計量且其變動計入損益，在單獨財務報表中應採用相同的方法對這類投資進行會計處理。

11A 如果母公司根據《國際財務報告準則第 10 號》第 31 段而應當按照《國際財務報告準則第 9 號》的要求對在子公司的投資以公允價值計量且其變動計入當期損益，在單獨財務報表中應採用相同的方法對這類投資進行會計處理。

11B 當母公司由投資性主體轉變為非投資性主體，或由非投資性主體轉變為投資性主體時，應當在狀態轉變日採用以下方法核算這些變化：

（1） 當主體不再是投資性主體時，主體應當根據第 10 段的要求核算對子公司的投資。狀態變更之日應當被視為認定收購日。子公司的在認定收購日的公允價值代表了按照第 10 段要求核算投資時的轉移認定對價。

① 〔已刪除〕

② 〔已刪除〕

（2） 當主體成為投資性主體時，應當按照《國際財務報告準則第 9 號》的要求，對子公司的投資按照公允價值計量且其變動計入當期損益。轉變日之前該子公司的原帳面價值與投資者狀態轉變日對子公司投資的公允價值之間的差額應確認為當期損益。與這些子公司相關的、原先確認在其他綜合收益的損益的累計金額，應當視作投資性主體於狀態轉變日處置了那些子公司。

12 主體應在取得收取股利的權利時在單獨財務報表中確認子公司、合營企業和聯營企業的股利。股利應計入損益，除非主體選擇使用權益法，在這種情況下，股利應沖銷投資的帳面價值。

13 當母公司通過設立新的主體作為其母公司而對集團進行結構重組時，如果符合以下條件：

（1） 新的母公司通過發行權益工具交換原母公司的權益工具來獲得對原母公司的控制；

（2） 在重組前後，新集團和原集團的資產和負債相同；以及

（3） 重組前原母公司的所有者對原集團和新集團重組前後的淨資產具有相同的絕對和相對權益，

並且，在單獨財務報表中新母公司根據第 10 段（1）的規定核算

其對原母公司的投資，新母公司應以重組日原母公司單獨財務報表中權益項目中所佔份額的帳面金額作為對原母公司投資的成本。

14 相似地，不是母公司的主體可能採用符合第 13 段條件的方式設立新主體作為其母公司。第 13 段的要求同樣適用於這類重組。在這類情形下，“原母公司”和“原集團”都指的是“原主體”。

披 露

15 在單獨財務報表中進行披露時，主體應當應用所有適用的國際財務報告準則，包括第 **16** 段和第 **17** 段中的要求。

16 當主體根據《國際財務報告準則第 **10** 號》第 **4** 段（**1**）的規定，選擇不編製合併財務報表，而是編製單獨財務報表，應在單獨財務報表中披露：

（**1**） 財務報表是單獨財務報表的事實；適用了免於編製合併財務報表的條款；已編製並公開提供遵循國際財務報告準則的合併報表的主體的名稱和主要業務地點（和註冊國家，如果不同的話）；可獲取這些合併財務報表的地址。

（**2**） 重要的對子公司、合營企業與聯營企業投資清單，包括：

①被投資方的名稱。

②被投資方的業務主要地點（和註冊國家，如果不同的話）。

③持有的權益占被投資方所有權比例（和投票權比例，如果不同的話）。

（**3**） 描述對（**2**）中列舉的投資採用的核算方法。

16A 當作為母公司的投資主體（除第 **16** 段涵蓋的母公司外）根據第 **8A** 段的規定，僅編製單獨財務報表作為其唯一的財務報表，應當在單獨財務報表中披露這一事實。同時，投資主體應當根據《國

際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》的規定，披露相關信息。

17 當母公司（除第 16 段至第 16A 段涵蓋的母公司外）或對被投資方共同控制或具有重大影響的投資者編製單獨財務報表時，母公司或投資者應明確其相關聯的根據《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》或《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）編製的財務報表。母公司或投資者還應在其單獨財務報表披露：

（1） 該報表是單獨財務報表的事實以及編製該報表的原因，如果法律並不要求編製。

（2） 重要的對子公司、合營企業與聯營企業投資清單，包括：

①被投資方的名稱。

②被投資方的業務主要地點（和註冊國家，如果不同的話）。

③持有的權益占被投資方所有權比例（和投票權比例，如果不同的話）。

（3） 描述對（2）中列舉的投資採用的核算方法。

生效日期和過渡性規定

18 主體應在 2013 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間適用本準則。允許提前採用。如果提前採用本準則，主體應披露這一事實，並同時採用《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》和《國際財務報告準則第 12 號》以及《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）。

18A 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》及《國際會計準則第 27 號》的修訂）修訂了本準則第 5 段、第 6 段、第 17 段和第 18 段，並

增加了第 8A 段、第 11A 段至第 11B 段、第 16A 段和第 18B 段至第 18I 段。主體應在 2014 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間適用這些修訂。允許提前採用。如果提前採用這些修訂，主體應披露這一事實，並同時採用《投資性主體》中的所有修訂。

18B 如果在《投資性主體》的修訂的首次採用日（就此國際財務報告準則而言，即為首次採用這些修訂的年度財務報告的期初），母公司斷定其為投資主體，則其對子公司的投資應適用第 18C 段至第 18I 段。

18C 首次採用日前對其子公司投資按照成本核算的投資主體，應在首次採用日對其投資改為按照公允價值計量且其變動計入當期損益，並視為此項國際財務報告準則一直適用。投資主體應對首次採用日的最近一期先前年度期間追溯調整，並於最近先前期間期初對以下兩者間的差異調整留存收益：

（1） 該投資的原帳面價值，和

（2） 投資者對子公司投資的公允價值。

18D 首次採用日前對其子公司投資按照公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的投資主體，應在生效日對其投資繼續按照公允價值計量。先前計入其他綜合收益的公允價值調整的累計金額應當轉入首次採用日最近先前年度期初的留存收益。

18E 如果主體原先依照第 10 段中所允許的、選擇根據《國際財務報告準則第 9 號》對子公司權益按照公允價值計量且其變動計入當期損益，則在首次採用日，投資主體不應對首次採用日前的會計處理進行追溯調整。

18F 《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》採用前，

投資主體應使用先前報告給投資者或管理層的公允價值，如果該公允價值可以代表評估日在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行投資交換的金額。

18G 如果根據第 18C 段至第 18F 段計量子公司投資並不切實可行（如同《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》中所定義），則投資主體應自包括本期在內的第 18C 段至第 18F 段可實際予以適用的最早期間的期初開始應用本國際財務報告準則的要求。這期間可能就是本期。投資者應對首次採用日的最近一期先前年度期間進行追溯調整，除非本段可實際予以適用的最早期間的期初是本期。當投資主體可實際予以計量子公司公允價值的日期早於最近先前期間期初，投資者應于最近先前期間期初對以下兩者間差異調整權益：

（1） 該投資的原帳面價值，和

（2） 投資者對子公司投資的公允價值。如果本段可實際予以適用的最早期間是本期，應於本期期初確認該對權益的調整。

18H 如果投資主體在《投資性主體》的修訂的首次採用日前已經處置子公司投資或失去對子公司的控制，投資主體不必對此投資的原會計處理進行調整。

18I 儘管第 18C 段至第 18G 段僅提及首次採用日的最近一期先前年度期間（“最近先前期間”），對於列報的更早期間，主體也可以列報其經調整的比較信息，但並不是強制的。如果主體列報了任何更早期間的經調整的比較信息，第 18C 段至第 18G 段提及的“最近先前期間”應解讀為“最早列報的經調整的可比期間”。如果主體列報了任何更早期間未經調整的比較信息，應當清晰指出此信息未經調整，說明此信息基於不同基礎編製，並解釋此基礎。

18J 《單獨財務報表中的權益法（對國際會計準則第 27 號的修訂）》於 2014 年 8 月發佈，修訂了第 4 段至第 7 段，第 10 段，第 11B 段和第 12 段。主體應按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更與會計差錯》在 2016 年 1 月 1 日之後以追溯調整法採用上述修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用上述修訂內容，應當披露這個事實。

參考《國際財務報告準則第9號》

19 如果主體採用本準則但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號》，任何對《國際財務報告準則第 9 號》的參考應視為參考《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》。

撤銷《國際會計準則第27號》（2008）

20 本準則與《國際財務報告準則第 10 號》同時發佈。這兩項準則一起取代了《國際會計準則第 27 號——合併和單獨財務報表》（2008 年修訂）。

國際會計準則第28號

——在聯營企業和合營企業中的投資

目　　錄

起始段落

目　標 ……1

範　圍 ……2

定　義 ……3

重大影響 ……5

權益法 ……10

權益法的應用 ……16

豁免應用權益法 ……17

分類為持有待售 ……20

終止採用權益法 ……22

所有者權益的變動 ……25

權益法程序 ……26

減值損失 ……40

單獨財務報表 ……44

生效日期和過渡性規定 ……45

參照《國際財務報告準則第 9 號》 ……46

撤銷《國際會計準則第 28 號》（2003） ……47

國際會計準則第28號
——在聯營企業和合營企業中的投資

目　標

1 本準則的目標是規範對聯營中投資的會計處理，並明確應用權益法對在聯營企業和合營企業中的投資進行會計處理的要求。

範　圍

2 本準則適用於所有對被投資者共同控制或具有重大影響的投資者。

定　義

3 本準則使用的下列術語，其含義為：

聯營，指投資者對其具有重大影響的主體。

合併財務報表，指集團編製的財務報表，在該報表中母公司和子公司的資產、負債、所有者權益、收入、費用和現金流都作為單一經濟主體進行列報。

權益法，指以成本對投資進行初始確認，之後根據投資後享有的被投資者淨資產份額的變動對其進行調整的會計處理方法。投資者的損益包括被投資者的損益中屬於投資者的份額，投資者的其他綜合收益包括被投資者的其他綜合收益中屬於投資者的份額。

合營安排，指兩方或多方共同控制的安排。

共同控制，指按合同約定分享對一項安排的控制權，並且只有分享控制權的參與方一致同意時才能對相關活動作出決策。

合營企業，是指共同控制一項安排的參與方對安排的淨資產享有權利的合營安排。

合營者，指對合營企業具有共同控制的合營參與方。

重大影響，指參與被投資者的財務和經營政策決策的權力，但不是控制或共同控制這些政策。

4 以下術語在《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》第 4 段、《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》附錄一中定義，在本準則中使用的含義與上述國際財務報告準則規定的含義相同：

- 對被投資者的控制
- 集團
- 母公司
- 單獨財務報表
- 子公司

重大影響

5 如果主體直接或間接地（例如，通過子公司）持有被投資者 20%及以上的表決權，即認為主體具有重大影響，除非能夠明確證明情況並非如此。相反，如果主體直接或間接（例如，通過子公司）持有被投資者 20%以下的表決權，即認為主體不具有重大影響，除非能夠明確證明存在這種影響。被投資者的絕大部分或大部分所有權被另一投資者擁有，並不排除主體對其具有重大影響。

6 投資者具有重大影響，通常由下述一種或多種方式證實：

（1） 在被投資者董事會或類似權力機構中具有代表；

（2） 參與政策制定過程，包括參與關於股利分配或其他分配的決策；

（3） 主體與被投資者之間的重大交易；

（4） 管理人員的交換；或者

（5） 提供關鍵技術信息。

7 某一主體可能擁有認股權證、股票看漲期權、可轉換為普通股的債務性或權益性工具或其他類似工具，如果執行或轉換這些工具，將有可能增加該主體或減少其他主體對另一主體財務或經營決策的表決權（即潛在表決權）。在評估某一主體是否具有重大影響時，需要考慮目前存在的可執行或可轉換的潛在表決權（包括由其他主體持有的潛在表決權）及其影響，例如，當潛在表決權直到將來某一日期或直到將來發生某一事項才能執行或轉換時，該潛在表決權就不是當前可執行或可轉換的。

8 在評估潛在表決權是否有助於形成重大影響時，主體需要考量影響潛在表決權的所有事實和情況（包括行使潛在表決權的條件以及任何需要單獨或是共同考慮的其他合同約定），但不包括管理層的意圖以及執行或轉換這些潛在表決權的財務能力。

9 當某一主體不再有權參與被投資者的財務和經營決策時，該主體就喪失了對被投資者的重大影響。所有權份額的絕對或相對變動，或者不變動都有可能導致重大影響的喪失，例如，當聯營被政府、法院、行政或監管機構所控制時，就有可能發生上述情況。合同安排也可能導致上述情況的發生。

權益法

10 在權益法下，以成本對聯營或合營企業的投資進行初始確認；取得日以後，通過增加或減少投資的帳面金額確認投資者在被投資者損益中應佔的份額。投資者應享有的被投資者的損益份額確認為投資

者的損益。收到被投資者的分配，則沖減其投資的帳面金額。被投資者其他綜合收益的變動而導致的投資者對被投資者權益份額的變動，也可能需要調整其投資的帳面金額。這類變動包括不動產、廠場和設備的重估，以及外幣折算差額引起的變動。投資者所享有的這些變動的份額確認為投資者的其他綜合收益(參見《國際會計準則第1號——財務報表的列報》)。

11 因為收到的分配可能與聯營或合營企業的業績幾乎不相關，根據收到的分配確認收益可能不足以計量投資者對聯營或合營企業投資所賺取的收益。因為投資者對被投資者具有共同控制或重大影響時，投資者對聯營或合營企業的業績擁有權益，從而，對其投資收益也擁有權益。投資者通過擴展其財務報表的範圍，以包含其分享的被投資者損益份額，對這一權益進行會計處理。因此，權益法的應用提供了更多的關於投資者淨資產和損益的信息。

12 當存在潛在投票權或包含潛在投票權的其他衍生工具時，主體對聯營或合營企業的權益僅取決於現有的所有權，並不反映可能執行或轉換的潛在投票權和其他衍生工具，除非第13段適用。

13 在一些情況下，由於某項交易使主體目前能夠獲得與所有權相關的收益，則該主體實質上擁有所有權。在這樣的情況下，確定分配給主體的比例應當考慮目前能使主體獲得收益的潛在投票權和其他的衍生工具的最終行權。

14 《國際財務報告準則第9號——金融工具》不適用於採用權益法進行會計處理的在聯營企業和合營企業中的權益。當金融工具包含實質上目前能夠使主體在聯營企業和合營企業中獲得與所有權相關收益的潛在投票權時，該金融工具不適用《國際財務報告準則第9號》。在其他情況下，包含聯營或合營企業潛在投票權的金融工具應

遵照《國際財務報告準則第 9 號》進行會計處理。

15 除非聯營或合營企業中的一項投資或部分投資根據《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》分類為持有待售，否則該項投資或未被分類為持有待售投資中的剩餘權益，應分類為非流動資產。

權益法的應用

16 對被投資者具有共同控制或重大影響的主體應採用權益法對聯營或合營企業中的投資進行會計處理，除非該投資符合第 17 段至第 19 段的豁免規定。

豁免應用權益法

17 如果主體是根據《國際財務報告準則第 10 號》第 4 段（1）豁免編製合併財務報表的母公司或者符合以下所有條件，則不需要對聯營或合營企業中的投資應用權益法：

（1） 主體是另一主體的全資或者部分擁有的子公司，並且包括沒有表決權的所有者在內的其他所有者已被告知且不反對主體不採用權益法。

（2） 主體的債務或權益工具沒有在公開市場（國內或國外的證券交易所或者櫃檯交易市場，包括當地或地區性市場）上交易。

（3） 主體沒有為了在公開市場發行任何種類的工具，而向證券交易委員會或其他監管機構報送過和正在報送財務報表。

（4） 主體的最終母公司或任一中間母公司按照國際財務報告準則編製可供公開的財務報表，財務報表中子公司按照《國際財務報告準則第 10 號》的規定要麼被納入合併報表，要麼以公允價值計量變動計入損益。

18 當聯營或合營企業中的投資被風險資本組織、共同基金、信託公司和包括投連險基金在內的類似主體持有或間接持有時，主體可以根據《國際財務報告準則第 9 號》對在聯營企業和合營企業中的投資以公允價值計量且其變動計入損益。

19 當主體在聯營中的投資有一部分是間接通過風險資本組織、共同基金、信託公司或包括投連險基金在內的類似主體持有時，不管該風險資本組織、共同基金、信託公司和包括投連險基金在內的類似主體是否對這部分投資具有重大影響，主體可以選擇根據《國際財務報告準則第 9 號》對在聯營企業和合營企業中的這部分投資以公允價值計量且其變動計入損益。如果主體作了這樣的選擇，主體應對投資中未通過風險資本組織、共同基金、信託公司和包括投連險基金在內的類似主體持有的剩餘部分應用權益法。

分類為持有待售

20 主體應對符合持有待售條件的在聯營企業和合營企業中投資或部分投資適用《國際財務報告準則第 5 號》。在處置分類為持有待售的那部分投資之前，對在聯營企業和合營企業中未被分類為持有待售的剩餘投資部分應採用權益法進行會計處理。處置發生後，主體應根據《國際財務報告準則第 9 號》對剩餘權益進行會計處理，除非剩餘權益繼續是聯營或合營企業投資，在這種情況下主體應採用權益法。

21 當之前劃分為持有待售的在聯營企業和合營企業中的投資或部分投資不再符合這種分類條件，該投資應從被分類為持有待售的日期開始追溯採用權益法進行會計處理。從分類為持有待售的期間開始的財務報表應作相應調整。

終止採用權益法

22 當主體的投資不再是聯營或合營企業，主體應按照以下要求終止採用權益法：

（1） 如果該投資成為子公司，主體應根據《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》和《國際財務報告準則第 10 號》對該投資進行會計處理。

（2） 如果原聯營或合營企業的剩餘權益是金融資產，主體應以公允價值計量剩餘權益。剩餘權益的公允價值應視為根據《國際財務報告準則第 9 號》對金融資產初始確認的公允價值。主體應將以下兩者的差異計入損益：

①剩餘權益的公允價值和聯營或合營企業中部分權益的處置收入；和

②終止採用權益法時該投資的帳面金額。

（3） 當主體終止採用權益法時，對於以前確認為其他綜合收益的所有與該投資有關的金額，主體應當採用與被投資者如果直接處置了相關資產或負債相同的基礎進行會計處理。

23 因此，如果被投資者以前在其他綜合收益確認的利得或損失，在處置相關資產或負債時被重分類至損益，則主體在終止採用權益法時將利得或損失從權益重新分類計入損益（作為重分類調整），例如，如果聯營或合營企業存在與境外經營有關的累積匯兌差額，並且該主體終止採用權益法，則該主體應將以前在其他綜合收益中確認的、與境外經營有關的利得或損失重分類至損益。

24 如果聯營中的投資變成合營企業中的投資，或者合營企業中的投資變成聯營中的投資，主體繼續採用權益法，不需重新計量剩餘權益。

所有者權益的變動

25 如果主體在聯營或合營企業中的所有者權益減少了，但投資仍被分類為聯營企業或合營企業之一的，主體應將之前確認為其他綜合收益並與減少的所有者權益相關的利得或損失重分類為損益，如果在處置相關資產或負債時要求將相關利得或損失重分類為損益。

權益法程序

26 適合於應用權益法的許多程序與《國際財務報告準則第 10 號》中描述的合併程序類似。而且，購併子公司會計處理中所使用程序的基礎概念，也被運用於取得聯營或合營企業中投資的會計處理。

27 集團在聯營或合營企業中享有的份額是母公司及其子公司持有的該聯營或合營企業的股份之和。集團其他聯營或合營企業所持有的股份不予考慮。如果某一聯營或合營企業擁有子公司、聯營或合營企業，採用權益法時考慮的損益、其他綜合收益以及淨資產是在該聯營或合營企業的財務報表中確認的部分（包括該聯營或合營企業享有的其聯營和合營企業的損益、其他綜合收益以及淨資產的份額），但是，之前應為統一會計政策作必要調整（參見第 35 段至第 36A 段）。

28 主體（包括其合併子公司）與聯營企業或合營企業之間包含不構成《國際財務報告準則第 3 號》定義為業務的資產的“逆流”和“順流”交易產生的利得和損失，在主體財務報表中僅確認與非關聯投資者在聯營企業或合營企業中的權益相關的部分。“逆流”交易的例子，如將聯營企業或合營企業的資產出售給投資者。這些交易帶來的投資者享有的聯營企業或合營企業的損益份額應予以抵銷。“順流”交易的例子，如將投資者的資產出售或贈予聯營企業或合營企業。

29 當順流交易表明了出售或贈予的資產的可變現淨值出現降低跡象或這些資產出現減值損失跡象，投資者應全額確認損失。當逆流交易表明購買的資產的可變現淨值出現降低跡象或這些資產出現減值損失跡象，投資者應確認其分享的損失份額。

30 向聯營企業或合營企業投入非貨幣性資產，該資產是根據《國際財務報告準則第 3 號》定義不構成業務的資產，以換取聯營企業或合營企業的權益的利得或損失，應當根據第 28 段進行會計處理，除非該投入缺乏如《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》所定義的商業實質。如果該投入缺乏商業實質，利得或損失被認為未實現，並不進行確認，除非第 31 段適用。該未實現利得和損失應從採用權益法進行會計處理的投資中抵銷，並不在主體合併財務狀況表或採用權益法對投資進行會計處理的主體財務狀況表中以遞延利得或損失列報。

31 如果主體除收到聯營或合營企業的權益外，還收到貨幣性或非貨幣性資產，主體應將與收到的貨幣性或非貨幣性資產相關的非貨幣性贈予利得或損失全額計入損益。

31A 主體（包括其合併子公司）與聯營企業或合營企業之間包含不構成《國際財務報告準則第 3 號》定義為業務的資產的“逆流”和“順流”交易產生的利得和損失，應全額確認在投資者的財務報表之上。

31B 主體可能通過兩個或多個安排（交易）出售或贈予資產。當決定出售或贈予的資產是否構成《國際財務報告準則第 3 號》定義的業務時，主體應當考慮資產出售或贈與是否是多個安排中的一部分，這多個安排是否應當根據《國際財務報告準則第 10 號》應用指南第 97 段的要求作為一項交易進行會計處理。

32 對聯營或合營企業的投資自其成為聯營或合營企業之日起採用權益法進行會計處理。取得投資時，投資成本和主體享有的聯營或合營企業的可辨認資產和負債的公允價值淨額之間的任何差額，按照以下方法進行會計處理：

（1） 與聯營或合營企業相關的商譽包括在投資的帳面金額中。該商譽不允許攤銷。

（2） 任何主體享有的聯營或合營企業的可辨認資產和負債的淨公允價值份額超出投資成本的部分，應在取得投資期間確定主體所享有的聯營或合營企業的損益時包括在收益中。

對取得投資後主體享有的聯營或合營企業的損益也應當進行適當的調整，以反映例如，取得投資日以公允價值為基礎的折舊資產的折舊。類似地，對取得投資後主體享有的聯營或合營企業的損益應當進行適當的調整，以反映諸如商譽或不動產、廠場和設備的減值損失。

33 採用權益法時，主體應使用聯營或合營企業可獲取的最近的財務報表。如果投資者和聯營或合營企業的報告期末存在差異，聯營或合營企業應按照主體的財務報表日期編製財務報表，以供投資者使用，除非這樣做不切實可行。

34 根據第 **33** 段，當採用權益法時使用的聯營或合營企業的財務報表的報告日與主體的財務報表的報告日存在差異時，應對聯營或合營企業的財務報表報告日和主體財務報表報告日期之間所發生的重大交易或事項的影響進行調整。在任何情況下，聯營或合營企業的報告日和主體報告日之間相差不得超過 **3** 個月。報告期長度以及報告日之間的差異在各期應相同。

35 主體在編製其財務報表時，應對類似情況下相似交易和事項

採用統一的會計政策。

36 除第 36A 段所述情況之外，如果對類似情況下相似交易和事項，聯營或合營企業採用的會計政策不同於投資者，那麼當投資者為採用權益法使用聯營或合營企業的財務報表時，應對其進行調整，以保證聯營或合營企業的會計政策與投資者會計政策一致。

36A 儘管第 36 段中的要求，如果主體本身不是投資性主體，在是投資性主體的聯營企業或合營企業中擁有權益，主體在使用權益法時可以保留投資性主體聯營企業或合營企業對其子公司權益採用的公允價值計量。

37 除第 36A 段所述，如果聯營或合營企業有發行在外的累積優先股，並由投資者以外的其他方持有且被歸類為權益，投資者應在對這些股份所分配的股利進行調整之後，才能計算所享有的損益，而不論股利是否已經宣告發放。

38 如果投資者享有的聯營或合營企業的損失份額等於或超過投資者在聯營或合營企業中的權益，投資者應停止確認其分擔的未來損失份額。在聯營或合營企業中的權益是權益法下對聯營或合營企業投資的帳面金額以及任何實質上構成投資者對聯營或合營企業的淨投資的長期權益，例如，某一項目的結算既沒有計劃，在可預見的未來期間也不可能進行，該項目實質上是主體在聯營或合營企業中的投資的延伸。這些項目可能包括優先股和長期應收款項或借款，但是不包括商業應收款項、商業應付款項或任何存在充分擔保的長期應收款，例如，有擔保的借款。權益法下確認的損失超過投資者普通股投資的部分，按照優先順序別（即清償的優先權）逆序應用到投資者在聯營或合營企業權益中的其他部分。

39 投資者權益降至零後，為額外的損失計提準備以及確認負債，投資者僅對其具有法定或推定義務，或代表聯營或合營企業支付的額外損失和負債才予以確認。如果聯營或合營企業之後報告了利潤，只有在投資者享有的利潤份額等於未確認損失份額之後，投資者才能恢復確認其享有的這些利潤的份額。

減值損失

40 應用權益法後，包括根據第 38 段確認聯營或合營企業的損失後，主體應根據第 41A 段至第 41C 段確定，是否存在客觀證據說明主體在聯營企業或合營企業中的淨投資是否發生減值。

41 在《國際財務報告準則第 9 號》範圍內且不屬於淨投資一部分的在聯營企業或合營企業的其他權益，主體應按照《國際財務報告準則第 9 號》中的減值要求進行處理。

41A 當且僅當存在對淨資產初始確認後發生一個或多個事項（“損失活動”）導致減值的客觀證據，且損失活動對淨投資的預期未來現金流的影響可以可靠估計時，主體在聯營企業或合營企業中的淨投資發生減值且產生減值損失。辨認某個具體事項導致減值或許不太可能，更多的是多項事項導致淨投資發生減值。未來事項預期發生的損失，無論可能性多大，都不予以確認。淨投資減值的客觀證據包括主體在以下損失活動中注意到的可觀察資料：

（1） 聯營企業或合營企業發生重大財務困難；

（2） 合同被破壞，如聯營企業或合營企業產生的支付違約或違法行為；

（3） 主體出於與聯營企業或合營企業財務困難相關的經濟原因或法律原因，向聯營企業或合營企業給予特許權，這種特許權除此之外的情況下是不會給出的；

（4） 聯營企業或合營企業可能發生破產或財務重組；或者

（5） 由於聯營企業或合營企業的財務困難造成淨投資的活躍市場消失。

41B 由於聯營企業或合營企業的權益或金融工具不再公開交易導致活躍市場消失不是淨投資發生減值的證據。聯營企業或合營企業信用等級下降或公允價值減少本身不是減值的證據，但與其他可獲得信息一起考慮可能得出淨投資減值的結論。

41C 除第 41A 段說明的活動類型之外，在聯營企業或合營企業權益工具中淨投資發生減值的客觀證據還包括聯營企業或合營企業所處的技術環境、經濟環境或法律環境發生重大變化並有負面影響，說明在權益工具中投資的成本無法收回。權益工具投資公允價值的持續走低且低於投資成本也是淨投資減值的客觀證據。

42 因為包括在對聯營或合營企業淨投資的帳面金額中的商譽並不是單獨確認的，不須根據《國際會計準則第 36 號——資產減值》中關於商譽減值測試要求，對其進行單獨的減值測試。而是根據《國際會計準則第 36 號》，通過比較投資的可收回金額（在用價值和公允價值減去銷售費用兩者中的較高者）與帳面金額，將投資的整體帳面金額作為一項資產進行減值測試，只要按照第 41A 段至第 41C 段的規定表明淨投資可能發生減值。在這種情況下確認的減值損失不分配給包括商譽在內的構成聯營或合營企業淨投資帳面金額的任何資產。相應地，按照《國際會計準則第 36 號》確認的減值損失的轉回金額僅限於淨投資在後續增加的可回收金額。為了確定投資的在用價值，主體應估計：

（1） 聯營或合營企業預期將產生的估計未來現金流的現值中主體享有的份額，包括聯營或合營企業的經營活動帶來的現金流以及

最終處置投資的所得；或者

（2） 從投資中收取的股利以及從最終對投資的處置中預期產生的估計未來現金流量的現值。

若使用恰當的假設，兩種方法將得出相同的結果。

43 在聯營或合營企業中的投資的可收回金額，將按單個聯營或合營企業進行評估，除非某一聯營或合營企業在獨立於主體其他資產的持續使用中無法產生現金流入。

單獨財務報表

44 在主體的單獨財務報表中，在聯營或合營企業中的投資應當根據《國際會計準則第 27 號》（2011 年修訂）第 10 段的規定進行處理。

生效日期和過渡性規定

45 主體應自 2013 年 1 月 1 日或以後開始的年度期間採用本準則。允許提前採用。如果主體提前採用本準則，應披露這一事實，並同時採用《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》、《國際財務報告準則第 12 號——其他主體權益的披露》和《國際會計準則第 27 號》（2011 年修訂）。

45A 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了本準則第 40 段至第 42 段，並增加了第 41A 段至第 41C 段。主體應在採用國際財務報告準則第 9 號時採用修訂內容。

45B 《單獨財務報表權益法（對《國際會計準則第 27 號》的修訂）》於 2014 年 8 月發佈，修訂了本準則第 25 段。主體應當根據《國際會計準則第 8 號——會計政策，會計估計變更與會計差錯》的要求

自 2016 年 1 月 1 日採用修訂內容並進行追溯調整。允許提前採用。若主體提前採用修訂部分，應當對此進行披露。

45C 《投資者與聯營企業或合營企業之間的資產出售或資產贈予（對《國際財務報告準則第 10 號》和《國際會計準則第 28 號》的修訂）於 2014 年 9 月發佈，修訂本準則第 28 段和第 30 段並增加第 31A 段至第 31B 段。主體應當於 2016 年 1 月 1 日以未來適用法採用修訂內容。允許提前採用。若主體提前採用修訂部分，應當對此進行披露。

45D 《投資性主體：合併報表豁免（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 28 號》的修訂）》於 2014 年 12 月發佈，修訂了本準則第 17 段、第 27 段和第 36 段，並增加第 36A 段。主體應當於 2016 年 1 月 1 日採用修訂內容。允許提前採用。若主體提前採用修訂部分，應當對此進行披露。

參照《國際財務報告準則第9號》

46 如果主體採用了本財務報告準則，但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號》，對《國際財務報告準則第 9 號》的參照應理解為參照《國際會計準則第 39 號》。

撤銷《國際會計準則第28號》（2003）

47 本準則取代了《國際會計準則第 28 號——聯營中的投資》（2003 年修訂）。

國際會計準則第29號
——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告

目　　錄

起始段落

範　圍 ····· **1**

財務報表的重述 ····· **5**

歷史成本財務報表 ····· 11

現行成本財務報表 ····· 29

稅務 ····· 32

現金流量表 ····· 33

對應數字 ····· 34

合併財務報表 ····· 35

一般物價指數的選擇和運用 ····· 37

惡性通貨膨脹經濟的停止 ····· **38**

披　露 ····· **39**

生效日期 ····· **41**

國際會計準則第29號
——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告[1]

範　圍

1　本準則適用於功能貨幣為惡性通貨膨脹經濟貨幣的任一主體的財務報表，也包括合併財務報表。

2　在惡性通貨膨脹經濟中，只以當地貨幣報告經營成果和財務狀況而不加以重述是無用的。貨幣如此快速地喪失其購買力，使得對在不同時間甚至同一會計期間發生的交易和其他事項進行金額上的比較會使人誤解。

3　本準則並不設立判斷惡性通貨膨脹發生的絕對物價上漲率。確定何時有必要根據本準則重述財務報表，需要作出判斷。惡性通貨膨脹是通過一個國家經濟環境的特點來顯示的，這些特點包括（但不局限於）以下方面：

（1）　一般公眾傾向於以非貨幣性資產或相對穩定的外幣來保存自己的財富。持有的當地貨幣立即用於投資以保持購買力；

（2）　一般公眾不是以當地貨幣、而是以相對穩定的外幣為單位作為衡量貨幣金額的基礎。標價時可能採用該種外幣；

1　作為與 2008 年 5 月發佈的《國際財務報告準則的改進》的一部分，為了與其他國際財務報告準則保持一致，理事會變更了《國際會計準則第 29 號》中使用的以下條目：（1）“市場價值”修訂為“公允價值”，及（2）“經營成果”和“淨收益”修訂為“損益”。

（3） 即使信用期限很短，賒銷、賒購交易仍按補償信用期預計購買力損失的價格成交；

（4） 利率、工資和物價與物價指數掛鈎；以及

（5） 3年累計通貨膨脹率接近或超過100%。

4 以同一惡性通貨膨脹經濟貨幣報告的所有主體，自同一日期開始採用本準則是較好的做法。然而，當主體發現其報告所用貨幣的所屬國存在惡性通貨膨脹時，則該主體從報告期期初就採用本準則。

財務報表的重述

5 在一段時期內，物價受特定或一般的政治、經濟和社會因素的影響而變動。諸如供需變化和技術變化等特定因素可能導致個別物價發生各自獨立的重大升降。此外，一般因素可能引起一般物價水平的變化，從而導致貨幣一般購買力的變動。

6 主體以歷史成本會計基礎編製財務報表，既不考慮一般物價水平的變動，也不考慮所確認資產或負債的特定價格的上漲。出現例外情況的是，主體被要求或選擇以公允價值計量這些資產和負債，例如，不動產、廠場和設備可重估至公允價值而生物資產一般要求以公允價值計量。但是，也有一些主體以反映持有資產特定價格變動影響的現行成本法為基礎列報財務報表。

7 在惡性通貨膨脹經濟中，不論是按歷史成本法還是按現行成本法編製的財務報表，當且僅當以報告期末當天的計量單位表述才有用。因此，本準則適用於以惡性通貨膨脹經濟貨幣報告的主體的財務報表。本準則所要求的信息列報，不得作為未經重述的財務報表的附件。此外，也不鼓勵在重述之前另行列報財務報表。

8 以惡性通貨膨脹經濟貨幣作為功能貨幣報告的主體的財務報表，不論是以歷史成本法還是以現行成本法為基礎編製的，都應按報告期末當天的計量單位表述。《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）所要求的上期對應數字，以及以前各期的有關信息，均應按報告期末當天的計量單位表述。為運用不同列報貨幣列報可比數字，可運用《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》第 42 段（2）和第 43 段的規定。

9 貨幣淨頭寸的利得或損失，應計入損益並單獨披露。

10 根據本準則重述的財務報表，既要求運用某些程序，也需要運用判斷。這些程序和判斷在前後各期的一致運用，比由此產生的重述後財務報表金額的精確性更為重要。

歷史成本財務報表

財務狀況表

11 尚未以報告期末當天的計量單位表述的財務狀況表項目金額，應運用一般物價指數予以重述。

12 貨幣性項目不需要重述，因為它們已經以報告期末當天的計量單位表述。貨幣性項目指持有的貨幣和需以貨幣收付的項目。

13 通過協議與物價變動掛鈎的資產和負債，如與指數掛鈎的債券和貸款，應根據協議進行調整，以確定報告期末的未清償金額。在重述後的財務狀況表中，這些項目應以調整後的金額列示。

14 其他所有的資產和負債都是非貨幣性的。有些非貨幣性項目是以報告期末當天的金額列示的，例如，可變現淨值和公允價值，因此，不必重述。其他所有非貨幣性資產和負債均要重述。

15 大多數非貨幣性項目是按成本或成本減折舊列示的，因而是以購置日金額表示的。每個項目的重述後成本或成本減折舊，通過將自購置日至報告期末期間的一般物價指數變動運用於各項目的歷史成本和累計折舊確定，例如，不動產、廠場和設備、投資、原材料和商品存貨、商譽、專利權、商標權及類似資產，應自購置日起重述。半成品和產成品的存貨，則應自購置成本發生日或加工成本發生日起重述。

16 不動產、廠場和設備購置日的詳細記錄可能無法獲得或難以估計。在這種不常見的情況下，可能有必要在首次運用本準則的會計期間採用獨立的專業評估價值作為其重述基礎。

17 按本準則重述不動產、廠場和設備，可能無法獲得當期的一般物價指數。在這種情況下，可能有必要採用一個估計指數，例如，以功能貨幣與相對穩定的外幣之間的匯率變動為基礎估計的指數。

18 有些非貨幣性項目採用當日金額列示，而不按購置日或財務狀況表日的金額列示，例如，在較早日期曾重估過的不動產、廠場和設備。在這種情況下，帳面金額應自重估日起重述。

19 根據相應國際財務報告準則重述過的非貨幣性項目金額，如果超過其未來使用中可收回金額，就應當予以減記，例如，重述後的不動產、廠場和設備、商譽、專利權及商標權的金額應減記至可收回金額；重述後的存貨金額應減記至可變現淨值。

20 按權益法核算的被投資主體，可以惡性通貨膨脹經濟貨幣報告。這類被投資主體的財務狀況表和綜合收益表應根據本準則進行重述，以便計算投資者在其淨資產和損益中的份額。當被投資主體重述的財務報表以外幣表示時，應按期末匯率折算。

21 通貨膨脹的影響通常應確認在借款費用中。不宜既重述通過借款籌措資金的資本支出，又將補償同期通貨膨脹的那部分借款費用予以資本化。這一部分借款費用應確認為發生期間的費用。

22 主體可以根據一種允許其延期付款卻又不發生明顯利息費用的協議購置資產。如果無法計算利息金額，這類資產應自付款日而不是購入日起重述。

23 〔已刪除〕

24 採用本準則的第一個報告期的期初，所有者權益的組成部分中，除留存收益和各種重估價盈餘外，均應採用一般物價指數自出資日或其他方式形成日起進行重述。以前各期形成的重估價盈餘應予以沖銷。重述後的留存收益從重述後財務狀況表中的所有其他金額得出。

25 在第一個報告期期末和此後的報告期，所有者權益的所有組成部分都應採用一般物價指數自報告期期初起進行重述；或者如果出資日在期初日之後，自出資日起重述。期間內所有者權益的變動，應按《國際會計準則第 1 號》予以披露。

綜合收益表

26 本準則要求綜合收益表中的所有項目都應以報告期末的計量單位表述。因此，所有的金額都需要自收益和費用項目在財務報表中初始記錄之日起，用一般物價指數變動進行重述。

貨幣淨頭寸的利得或損失

27 通貨膨脹期間內，在資產和負債沒有與物價水平掛鈎的情況下，持有貨幣性資產超過貨幣性負債的主體將損失購買力，而持有貨

幣性負債超過貨幣性資產的主體將贏得購買力。這一貨幣淨頭寸的利得或損失，可從非貨幣性資產、所有者權益和綜合收益表項目的重述以及與物價指數掛鈎的資產和負債的調整所產生的差額得出。可用一般物價指數變動運用於本期貨幣性資產和貨幣性負債之間的差額的加權平均數來估計。

28 貨幣淨頭寸的利得或損失計入損益。根據本準則第 13 段對通過協議與物價變動掛鈎的資產和負債所作的調整，應抵銷貨幣淨頭寸的利得或損失。其他收入和費用項目（如利息收益和費用）以及與投入或借入資金有關的外幣折算差額，也和貨幣淨頭寸有聯繫。儘管這些項目是分項披露的，但如果在綜合收益表中將它們與貨幣淨頭寸的利得或損失一起列報，也將是有益的。

現行成本財務報表

財務狀況表

29 按現行成本表述的項目不作重述，因為這些項目已經按報告期末的計量單位表述。財務狀況表中的其他項目應按第 11 段至第 25 段進行重述。

綜合收益表

30 在重述之前，按現行成本表述的綜合收益表通常報告潛在交易或事項發生當日的成本。銷售成本和折舊按消耗時的現行成本入帳；銷售和其他費用按發生當時的貨幣金額入帳。因此，所有的金額都需要用一般物價指數重述為報告期末的計量單位。

貨幣淨頭寸的利得或損失

31 貨幣淨頭寸的利得或損失根據第 27 段和第 28 段進行會計處理。

稅　務

32 根據本準則重述財務報表，可能會令財務狀況表中個別資產和負債帳面金額與計稅基礎之間產生差額。這些差額應按《國際會計準則第 12 號——所得稅》進行核算。

現金流量表

33 本準則要求現金流量表中的所有項目按報告期末的計量單位表述。

對應數字

34 上一報告期的對應數字，不論是以歷史成本法還是以現行成本法為基礎，都應按一般物價指數進行重述，以使比較財務報表按報告期期末的計量單位進行列報。需要披露的前期信息，也應以報告期末的計量單位表述。為運用不同列報貨幣列報可比數字，可運用《國際會計準則第 21 號》第 42 段（2）和第 43 段的規定。

合併財務報表

35 以惡性通貨膨脹經濟貨幣報告的母公司，可能擁有也以惡性通貨膨脹經濟貨幣報告的子公司。這類子公司的財務報表，在併入由母公司發佈的合併財務報表之前，應根據報告貨幣所屬國家的一般物價指數進行重述。如果這類子公司是國外子公司，其經重述的財務報表應按照期末匯率進行折算。不用惡性通貨膨脹經濟貨幣報告的子公司的財務報表，應根據《國際會計準則第 21 號》進行處理。

36 如果對報告日不同的財務報表進行合併，所有的項目，不論是非貨幣性項目還是貨幣性項目，都需要按合併財務報表日的計量單位進行重述。

一般物價指數的選擇和運用

37 根據本準則對財務報表進行重述，要求採用反映一般購買力變動的一般物價指數。較好的做法是，以同一經濟貨幣報告的所有主體，都採用同樣的指數。

惡性通貨膨脹經濟的停止

38 當惡性通貨膨脹經濟停止，主體不再根據本準則編製和列報財務報表時，主體應將上一個報告期期末的計量單位表述的金額，作為後續財務報表帳面金額的基礎。

披　露

39 應當披露以下情況：

（1） 財務報表和以前各期的對應數字已經根據功能貨幣一般購買力的變化作了重述、從而已是按報告期末的計量單位進行表述這一事實；

（2） 財務報表是按歷史成本法還是按現行成本法編製；以及

（3） 報告期末物價指數的特徵和水平，以及本期和前期物價指數的變動情況。

40 根據本準則所作的披露，是為了明確財務報表中處理通貨膨脹影響的基礎，並為了提供理解這一基礎及其產生金額所必需的其他信息。

生效日期

41 本準則對自 1990 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間的財務報表有效。

國際會計準則第32號——金融工具：列報

目　　錄

起始段落

目　標 ····· 2
範　圍 ····· 4
定　義 ····· 11
列　報 ····· 15
負債和權益 ····· 15
複合金融工具（同時參見應用指南第 30 段至第 35 段和示例 9 至示例 12 註） ····· 28
庫藏股 ····· 33
利息、股利、損失和利得 ····· 35
金融資產和金融負債的抵銷 ····· 42
生效日期和過渡 ····· 96
其他文告的撤銷 ····· 98
附　錄
應用指南

國際會計準則第32號——金融工具：列報

目　標

1　〔已刪除〕

2　本準則的目標是確立作為負債或權益的金融工具的列報與金融資產和金融負債的抵銷原則。本準則規定了如何從發行方的角度將金融工具劃分為金融資產、金融負債和權益工具；相關利息、股利、損失和利得的分類；以及在何種情況下金融資產和金融負債應予抵銷。

3　本準則中的原則與《國際財務報告準則第9號——金融工具》中金融資產和金融負債的確認和計量原則以及《國際財務報告準則第7號——金融工具：披露》中金融資產和金融負債的信息披露原則是相輔相成的。

範　圍

4　本準則適用於所有主體除下述情況外的所有類型的金融工具：

（1）　根據《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》、《國際會計準則第27號——合併財務報表和單獨財務報表》、《國際會計準則第28號——聯營中的投資》的規定核算的在子公司、聯營和合營中的權益。但是，在某些情況下，《國際財務報告準則第10號》、《國際會計準則第27號》、《國際會計準則第28號》允許主體採用《國際財務報告準則第9號》中的規定核算在子公司、聯營和合營中的權益；在這些情況下，主體需要遵循該準則的要求。主體應對所有與主體在

子公司、聯營和合營中的權益掛鈎的衍生工具運用本準則。

（2） 僱員福利計劃所形成的僱主的權利和義務，這些權利和義務適用《國際會計準則第 19 號——僱員福利》。

（3） 〔已刪除〕

（4） 《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》定義的保險合同。但是，如果《國際財務報告準則第 9 號》要求主體單獨核算嵌在保險合同中的衍生工具，則本準則也適用於這些衍生工具。另外，如果發行方按照《國際財務報告準則第 9 號》的要求確認和計量財務擔保合同，則發行方應將本準則應用於這些財務擔保合同，但如果發行方選擇按照《國際財務報告準則第 4 號》第 4 段（4）的要求對這些財務擔保合同進行確認和計量，那麼發行方應採用《國際財務報告準則第 4 號》核算這些財務擔保合同。

（5） 因具有相機參與分紅特徵而屬於《國際財務報告準則第 4 號》範圍內的金融工具，這些工具的發行方被豁免將本準則第 15 段至第 32 段和應用指南第 25 段至第 35 段關於區分金融負債和權益工具的規定應用於這些特徵。但是，這些工具應當遵循本準則的其他所有要求。而且，本準則適用於嵌在這些工具中的衍生工具（參見《國際財務報告準則第 9 號》）。

（6） 適用《國際會計準則第 2 號——以股份為基礎的支付》的以股份為基礎的支付交易中的金融工具、合同和義務，但以下情況除外：

①屬於本準則第 8 段至第 10 段範圍內的合同，這些合同應當適用本準則；

②在僱員股票期權計劃、僱員股票購買計劃和所有其他以股份為基礎的支付安排中購買、出售、發行或註銷的庫藏股，應當適用本準則第 33 段和第 34 段。

5—7 〔已刪除〕

8 對於可以用現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具來結算的購買或出售非金融項目的合同，可以視同金融工具並適用本準則。但根據主體的預期購買、出售或使用要求以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂並繼續持有的合同，應排除在外。然而，本準則應適用於主體根據《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》中的第 2.5 段以公允價值計量且變動計入損益的合同。

9 可以用現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具來結算購買或出售非金融項目的合同有多種形式，包括：

（1） 合同條款允許合同的其中一方用現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具來結算；

（2） 合同沒有明確規定可以用現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具來結算，但主體通常用現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具來結算類似合同（不論是通過與合同的另一方簽訂套期合同還是在合同執行前或到期前出售合同）；

（3） 對於類似合同，主體通常在收到基礎工具後短期內將其出售以獲取因價格或交易商保證金的波動而產生的利潤；以及

（4） 作為合同標的物的非金融項目易於轉換為現金。

（2）、（3）所述的合同並非根據主體的預期購買、出售或使用要求以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂，因此，這類合同在本準則的適用範圍之內。對於適用第 8 段的其他合同應進行考察以確定合同是否根據主體的預期購買、出售或使用要求以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂並繼續持有，進而確定是否適用本準則。

10 根據第 9 段（1）或（4），可以用現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具來結算的購買或出售非金融項目的簽出期權，在本準則的適用範圍之內。這類合同不可能是根據主體的預期購買、出售或使用要求以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂的。

定　義

11 本準則使用的下列術語，其含義為：

金融工具，指形成一個主體的金融資產並形成另一個主體的金融負債或權益工具的合同。

金融資產是指下述資產：

（1） 現金；

（2） 另一主體的權益工具；

（3） 合同權利，包括

① 從另一主體收取現金或另一金融資產的合同權利；

② 在潛在有利的條件下，與另一主體交換金融工具的合同權利；

（4） 將以主體自身權益工具結算或可以以主體自身權益工具結算的合同，且該合同是：

①一項非衍生工具，使主體將獲取或可能獲取可變數量的自身權益工具；或

②一項衍生工具，該衍生工具將以固定數額的現金或其他金融資產換取固定數量的自身權益工具以外的其他方式結算。其中，發行方自身的權益工具不包括按照第 **16A** 段和第 **16B** 段被歸類為權益工具的可回售工具、按照第 **16C** 段和第 **16D** 段被歸類為權益工具的僅清算條件下產生使主體按股權比例交付給另一主體自身淨資產的義務的工具、或本身就是在未來收取或交付自身權益工具的合同。

金融負債是指下述負債：

（1） 合同義務，包括

①向另一主體交付現金或另一金融資產的合同義務；

②在潛在不利的條件下，與另一主體交換金融資產或金融負債的合同義務。

（2） 將以主體自身權益工具結算或可以以主體自身權益工具結算的合同，且該合同是：

①一項非衍生工具，使主體承擔或可能承擔交付可變數量的自身權益工具的義務；或

②一項衍生工具，該衍生工具將以固定數額的現金或其他金融資產換取固定數量的自身權益工具以外的其他方式進行結算。其中，如果主體按同等級現存所有者擁有非衍生權益工具的比例提供權利、期權或權證，則用固定金額的貨幣換取固定數量主體權益工具的權利、期權或權證屬於權益工具。另外，發行方自身的權益工具不包括按照第 **16A** 段和第 **16B** 段被歸類為權益工具的可回售工具、按照第 **16C** 段和第 **16D** 段被歸類為權益工具的僅清算條件下產生使主體按股權比例交付給另一主體自身淨資產義務的工具、或本身就是在未來收取或交付自身權益工具的合同。

例外：如果一項工具具備所有特徵並滿足第 **16A** 段和第 **16B** 段或第 **16C** 段和第 **16D** 段的條件，則該工具滿足能被劃分為權益工具的金融負債的定義。

權益工具，指能證明享有主體的資產扣除所有負債後的剩餘利益的合同。

公允價值是指在計量日，資產和負債按照市場參與者發生的有序交易中，出售資產所能收到或者轉讓負債所需支付的價格（參見《國際財務報告準則第 **13** 號——公允價值計量》）。

可回售工具，指賦予持有方將工具還給發行方以換取現金或其他金融資產，或當發生不確定的未來事件或工具持有方死亡或退休時工具自動還給發行方的權利的金融工具。

12 以下術語在《國際財務報告準則第 9 號》附錄一或《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認與計量》第 9 段中被定義，在本

準則中這些術語的含義與《國際會計準則第 39 號》和《國際財務報告準則第 9 號》中所規定的含義相同。

- 金融資產或金融負債的攤餘成本
- 終止確認
- 衍生工具
- 實際利率法
- 財務擔保合同
- 以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債
- 確定承諾
- 預期交易
- 套期有效性
- 被套期項目
- 套期工具
- 可供出售
- 常規方式購買或出售
- 交易費用

13 本準則中，“合同”和“合同的”是指雙方或多方之間的具有明確的經濟結果的協議，協議各方難以擺脫這種結果，因為該協議通常在法律上具有強制性。合同(這裡指金融工具)可以有不同形式，不一定要採用書面形式。

14 在本準則中，“主體”一詞包括個人、合夥、公司、信託機構和政府機構。

列　報

負債和權益（同時參見應用指南第13段至第14J段和第25段至第29A段）

15　金融工具的發行方應在初次確認時按合同的實質以及金融負債、金融資產和權益工具的定義將該金融工具或其組成部分分類為金融負債、金融資產或權益工具。

16　當發行方按照第 11 段中的定義確定一項金融工具是權益工具而不是金融負債時，當且僅當下述（1）及（2）兩個條件同時被滿足時，該工具屬於權益工具。

（1）　這一工具不含下述合同義務：

①向其他主體交付現金或其他金融資產；或

②在對發行方潛在不利的條件下與另一主體交換金融資產或負債。

（2）　如果這一工具將以發行方自身的權益工具結算或可能以發行方自身的權益工具結算，那麼這一工具需是：

①一項非衍生工具，且該非衍生工具對發行方來說不含交付可變數量的自身權益工具的合同義務；或

②一項衍生工具，且該衍生工具將通過發行以固定數額的現金或其他金融資產換取固定數量的自身權益工具的方式對其進行結算。其中，如果主體按同等級現存所有者擁有非衍生權益工具的比例提供權利、期權或權證，則用固定金額的貨幣換取固定數量的主體的權益工具的權利、期權或權證屬於權益工具。另外，發行方自身的權益工具不包括具有第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和 16D 段中全部特徵、滿足第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中條件的工具，或者自身即為在未來獲取或交付自身權益工具的合同。

一項將導致或可能導致未來收取或交付發行方自身權益工具的合同義務，包括因衍生金融工具而產生的合同義務，如果不能同時滿足上述兩個條件，則不屬於權益工具。作為例外，符合金融負債定義的工具被劃分為權益工具，如果其具有第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中全部特徵、滿足第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中的條件。

可回售工具

16A 一項可回售金融資產包括發行方在行使賣權時以現金或其他金融資產回購或贖回工具的合同義務。金融負債定義中的一種例外情況是，包含上述義務的金融工具，當其具備以下全部特徵時，被劃分為權益工具：

（1） 當主體發生清算情況時，它給予持有方按股權比例享有主體淨資產的權利。主體淨資產包括扣除所有資產要求權後的剩餘資產。所按股權比例由以下因素決定：

①將清算下的主體淨資產均分成相等金額的單位；

②將該金額乘以金融工具持有方所持有的股權數。

（2） 該工具的順位次於所有其他類別工具。符合此類別的工具：

①主體清算時對資產無任何優先要求權；

②該類別工具在其順位次於所有其他類別工具之前，無須轉換為另一工具。

（3） 順位次於所有其他類別工具的所有金融工具均具有一模一樣特性，例如，此類工具必須全部為可回售，並且用於計算回購或贖回價格的公式或其他方法應對於該類別中所有金融工具均相同。

（4） 除了以現金或另一金融資產回購或贖回一項工具的合同義務外，該工具並不包括任何需要向其他主體交付現金或另一金融資

產的合同義務，也不包括須按潛在不利於主體的條件與另一主體交換金融資產或金融負債的合同義務，且該工具不符合金融負債定義第（2）段中描述的，是將以或可能以主體自身權益工具結算的合同。

（5） 歸屬於工具存續期間的總期望現金流實質上是基於該工具存續期間內的主體損益、已確認的淨資產變動、或已確認和未確認的淨資產公允價值變動（排除該工具的任何影響）。

16B 對於被歸類為權益工具的工具，除應具有上述所有特徵外，其發行人不得發行具有下列特徵的其他金融工具或合約：

（1） 總現金流實質上是基於主體損益、已確認的淨資產變動、或已確認和未確認的淨資產公允價值變動（排除該工具或合同的任何影響）；

（2） 具有實質上限制或固定可回售工具持有人剩餘報酬的效果。

主體與符合第 16A 段所述條件的工具持有人之間若存有非金融合同，且該合同的條款及條件類似於非金融工具持有人與發行主體間可能簽訂的對等合同，主體在適用本段所述條件時不得考慮該非金融合同。主體如無法決斷其是否符合本段所述條件，則不得將該可回售工具歸類為權益工具。

僅清算條件下產生的，強制主體交付給另一主體按股份比例的自身淨資產的義務的工具或工具組成部分

16C 一些金融工具中包含僅清算條件下發行主體需交付給另一主體按股份比例的自身淨資產的合同義務。該義務的發生是因為主體清算確定會發生且主體無法控制（例如，存續期間有限的主體），或不確定會發生但取決於工具持有人的選擇。作為金融負債定義的例外情況，包含此類義務的工具若具有下列所有特徵，則應被歸類為權

益工具：

（1） 當主體發生清算情況時，它給予持有方按股權比例享有主體淨資產的權利。主體淨資產包括扣除所有資產要求權後的剩餘資產。所按股權比例由以下因素決定：

①將清算下的主體淨資產均分成相等金額的單位；

②將該金額乘以金融工具持有方所持有的股權數。

（2） 該工具的順位次於所有其他類別工具。符合此類別的工具：

①主體清算時對資產無任何優先要求權；

②該類別工具在其順位次於所有其他類別工具前，無須轉換為另一工具。

（3） 順位次於所有其他類別工具的所有金融工具，在清算條件下發行主體需按股份比例交付給另一主體自身淨資產的合同義務是一模一樣的。

16D 對於被歸類為權益工具的工具，除應具有上述所有特徵外，其發行人不得發行具有下列特徵的其他金融工具或合同：

（1） 總現金流實質上是基於主體損益、已確認的淨資產變動、或已確認和未確認的淨資產公允價值變動（排除該工具或合同的任何影響）；

（2） 具有實質上限制或固定可回售工具持有人剩餘報酬的效果。

主體與符合第 16C 段所述條件的工具持有人之間若存有非金融合同，且該合同的條款及條件類似於非金融工具持有人與發行主體間可能簽訂的對等合同，主體在適用本段所述條件時不得考慮該非金融合同。主體如無法決斷其是否符合本段所述條件，則不得將該可回售工具歸類為權益工具。

可回售工具的重分類，和僅清算條件下產生的，強制主體交付給另一主體按股權比例的自身淨資產的義務的工具的重分類

16E 自金融工具具備相應特徵且符合其條件之日起，主體應當按照第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段將該金融工具歸類為權益工具。自該工具不再具有前述各段中的所有特徵或不再符合前述所有條件之日起，主體應對該金融工具進行重分類，例如，當主體贖回所有已發行的不可回售工具，而仍流通在外的任何可回售工具均具有第 16A 段和第 16B 段中的所有特性且符合其條件，則主體應自贖回所有不可回售工具之日起將可回售工具重分類為權益工具。

16F 主體按第 16E 段規定重分類工具時，應按下列規定進行會計處理：

（1） 主體應將權益工具自其不再具有第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中所有特性或不再符合其條件之日起，重分類為金融負債。該金融負債應以重分類日的公允價值計量。主體應將該權益工具帳面價值與重分類日金融工具公允價值間的差額，確認為權益。

（2） 主體應將金融負債自其具有第16A段和第16B段或第16C段和第 16D 段中所有特性或符合其條件之日起，重分類為權益。該權益工具應以重分類日的金融負債帳面價值計量。

不存在交付現金或其他金融資產的合同義務〔第16段（1）〕

17 除了第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中的例外情況，將金融負債與權益工具區別開來的關鍵特徵是合同義務的存在，即金融工具的一方（發行方）支付現金、或交付另一項金融資產給另一方（持有方），或者在對發行方潛在不利的條件下與持有方交換金融資產或金融負債。雖然權益工具的持有方可能有權按照股份比例收

取股利或權益的其他分配，但發行方沒有合同義務進行這種分配，因為發行方不被要求交付現金或其他金融資產給另一方。

18 金融工具的實質，而不是其法律形式，決定其在發行方財務狀況表內的分類。雖然實質和法律形式通常是一致的，但情況並不總是如此。有些金融工具的法律形式表現為權益，但實質上是負債；還有些金融工具可能既有權益工具的特徵，又有金融負債的特徵。例如：

（1） 包含強制性贖回條款的優先股，規定發行方必須在未來某一既定日期或某一可確定的日期以某一既定金額或某一可確定的金額贖回該股票，或者使持有方有權要求發行方在某一特定日期或在某一特定日期之後以某一既定金額或某一可確定的金額贖回該股票，則該優先股是一項金融負債。

（2） 如果一項金融工具的持有方有權將其賣回給發行方以獲取現金或其他金融資產（可回售工具），則該金融工具是一項金融負債，除了那些根據第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段被劃分為權益工具的工具之外。即使賣回可獲得的現金或其他金融資產的數額取決於某一指數或其他潛在發生增減變化的事項，該工具仍然是金融負債。存在持有方可以賣回以獲得現金或其他金融工具的選擇權意味著可回售工具符合金融負債的定義，除了那些根據第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段被劃分為權益工具的工具以外，例如，開放式共同基金、聯合信託基金、合夥主體以及一些合作主體可能賦予其單位證券持有人或成員有權在任何時候贖回他們在這些主體中的權益以獲得現金，致使單位證券持有人或成員的利益被劃分為金融負債，除了那些根據第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段被劃分為權益工具的之外。但是，將其界定為金融負債並不防礙在不擁有權益資本的主體（比如一些共同基金和聯合信託基金，見示例

7[註]）的財務報表中使用諸如“可歸屬於信託單位（基金單位）持有人的淨資產價值”和“可歸屬於信託單位（基金單位）持有人的淨資產價值變動額”之類的項目名稱，或使用附加披露以揭示所有的成員權益包括諸如各項符合權益定義的儲備金和不符合權益定義的可回售工具等（見示例 8[註]）。

19 如果一個主體不能無條件地避免以交付現金或其他金融資產來履行一項合同義務，則該義務符合金融負債的定義，除了那些根據第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段被劃分為權益工具的工具以外。例如：

（1） 存在對主體履行合同義務的限制——如不能獲得外幣或需要得到有關監管部門的批准才能支付等——並不能否定在該金融工具中主體所承擔的合同義務或持有方所享有的合同權利。

（2） 取決於合同的另一方是否執行其贖回權的合同義務是一項金融負債，因為主體並不擁有無條件避免交付現金或其他金融資產的權利。

20 沒有明確地確立交付現金或其他金融資產義務的金融工具有可能通過其條款和條件間接地形成合同義務。例如：

（1） 一項金融工具可能包括一項非金融義務，這項義務當且僅當在主體不能進行股利分配或贖回該工具時必須被履行。如果主體僅能以履行非金融義務來避免交付現金或其他金融工具，那麼該金融工具是一項金融負債。

（2） 如果一項金融工具在結算時主體將交付下列項目，則該金融工具是一項金融負債：

①現金或其他金融資產；或

②主體自身的股票，且這些股票的價值顯著地超出現金或其他金融資產的價值。

儘管主體沒有明確地承擔交付現金或其他金融資產的合同義務，但是可選的股票結算方式對主體如此不利，因此，主體將使用現金結算。在任何情況下，持有方實質上可以確保至少獲得以現金結算所能得到的金額（參見第 21 段）。

以主體自身的權益工具進行的結算〔第16段（2）〕

21 某項合同並不僅僅因為它可能導致主體獲得或交付主體自身的權益工具而成為權益工具。主體可能擁有獲取或交付某一可變數量的自身股票或其他權益工具的合同權利或合同義務，其中可獲取或需交付的自身股票或其他權益工具的數量是可變的，通過使這些股票或其他權益工具的公允價值恰好等於合同權利或合同義務的金額來確定。該合同權利或合同義務的金額可以是固定的，也可以完全或部分地基於除主體自身權益工具市場價格以外的變量的變化（例如，利率、某種商品的價格或某項金融工具的價格）而變化。這種合同的兩個例子是：（1）交付價值等於 100 貨幣單位 [1]的主體自身權益工具的合同；（2）交付與 100 盎司黃金等值的主體自身權益工具的合同。即使主體必須通過或可以通過交付自身權益工具來結算這一合同，該合同仍屬於一項金融負債。它並非主體的權益工具，因為主體以可變數量的自身權益工具來結算合同。因此，該合同不表明擁有主體在扣除所有負債後的資產中的剩餘利益。

22 除了第 22A 段中所說的，如果在一個合同中，主體通過（獲取或）交付固定數額的自身權益工具以獲取固定數額的現金或其他金融資產，則該合同是一項權益工具，例如，發行在外的股票期權賦予了持有方以固定價格或以固定面值的債券購買固定數額的主體自身

---

1 在本準則中，貨幣金額以“貨幣單位”（CU）標價。

股票，這是一項權益工具。如果一個合同的公允價值會因市場利率變動而發生變化，而該合同結算時需支付或可收到的現金或其他金融資產的金額、又或需交付或可獲得的權益工具數量卻不受市場利率變動的影響，那麼並不能排除該合同成為一項權益工具。收到的任何對價（例如，基於主體自身股票的簽出期權或認股權證的費用）都直接增加權益。支付的所有款項（例如，購入期權所支付的對價）直接從權益中扣減。權益工具公允價值的變化不在財務報表中確認。

22A 若將以收取或交付自身權益工具進行交割的合同，且該合同是具有第 16A 段和第 16B 段的所有特性且符合其條件的可回售工具，或僅清算條件下產生強制主體按股份比例交付給另一主體自身淨資產的義務工具，且該合同是具有第 16C 段和第 16D 段的所有特性且符合其條件的工具，則該合同為金融資產或金融負債。這包括主體將以收取或交付固定數量上述類別工具來交換固定數量現金或另一金融資產進行交割的合同。

23 除了第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中描述的情況之外，如果一項合同包含使主體有義務以現金或其他金融資產回購自身權益工具的條款，則該合同形成主體的一項金融負債，其金額等於贖回時所需支付的金額的現值（例如，遠期回購價格的現值、期權的執行價格的現值或其他贖回價格的現值等）。即使合同本身是一項權益工具時也是如此，例如，主體在遠期合同中以現金回購主體自身權益工具的義務。當這一金融負債進行初始確認時，它的贖回價格的現值應從權益中扣除並重新歸類金融負債初始確認時以贖回價格現值計量並從權益中重分類至負債，此後根據《國際財務報告準則第 9 號》進行後續計量。如果合同到期沒有發生支付，則該項金融負債的帳面價值重新劃分為權益。主體回購自身權益工具的合同義務將形成一項金融負債，該負債在數量上等於贖回價格的現值，即使回購義

務取決於合同對方是否行使贖回權利（例如，簽出的看跌期權給予對方按固定價格向主體出售主體自身權益工具的權利）。

24 如果一項合同中，主體以交付或收取既定數量的自身權益工具來交換可變數量的現金或其他金融資產，則該合同是一項金融資產或金融負債，例如，主體以 100 單位自身權益工具換取與 100 盎司黃金等值的現金的合同。

或有結算條款

25 一項金融工具可能要求主體根據未來發生或不發生的、某種金融工具發行方和持有方均不能控制的不確定性事件（例如，股票市場指數的變動、消費者價格指數的變動，利率或稅收要求的變動，發行方未來收入、淨收益或債務權益比率的變動等）的情況下（或根據某種不確定性狀況的結果），交付現金或其他金融資產，或者將其以金融負債的形式進行結算。這類金融工具的發行方並不擁有無條件避免交付現金或其他金融資產（或以金融負債的形式結算合同）的權利。因此，它是發行方的一項金融負債，除非：

（1） 能夠要求交付現金或其他金融資產（或以金融負債的形式結算合同）的或有結算條款部分是不真實的；

（2） 只有發行方清算時才能夠要求發行方履行交付現金或其他金融資產的義務（或以金融負債的形式結算合同）；或者

（3） 此工具具有第 16A 段和第 16B 段中描述的全部特點並滿足其中所有情況。

結算選擇權

26 如果一項衍生金融工具給予合同一方選擇結算方式的權利（即發行方或持有方能夠選擇以現金進行淨額結算或以股票交換現金的方式進行結算），則該衍生工具是一項金融資產或金融負債，除

非所有的可選結算方式都形成一項權益工具。

27 包含是金融負債的結算選擇權的衍生金融工具的一個例子是發行方能夠決定是以現金進行淨額結算還是以自身股票交換現金的方式進行結算的股票期權。類似地，某些以非金融項目交換主體自身權益工具的合同同樣在本準則的適用範圍之內，因為它們可以通過交付非金融項目或使用現金或其他金融工具進行淨額結算（參見第 8 段至第 10 段）。這樣的合同是金融資產或金融負債，而非權益工具。

複合金融工具（同時參見應用指南第30段至第35段和示例9至示例12[註]）

28 非衍生金融工具的發行方應對相關金融工具的條款進行評估，以確定該工具是否同時包含負債和權益部分。各個組成部分應根據第 15 段的要求分別分類為金融負債、金融資產或權益工具。

29 如果某一金融工具(1)產生了發行方一項主體的金融負債，同時（2）賦予了持有方將該工具轉換成發行方主體權益工具的選擇權，發行方那麼主體應當對這兩部分分別予以確認，例如，可轉換成固定數量普通股的可轉換債券或類似工具就是一項複合金融工具。從發行方主體的角度看，這種金融工具由兩部分組成：一項金融負債(交付現金或其他金融資產的合同安排)和一項權益工具(一項看漲期權，賦予持有方在特定時期內將負債轉換成固定數量的發行方普通股的權利)。發行這種金融工具的經濟效果實質上與以下做法一樣：同時發行一項可提前償付的債務性工具和一項購買普通股的認股權證，或者發行一項附有可單獨出售的認股權證的債務性工具。因此，在所有情況下，發行方均應在其財務狀況表內分別列報負債和權益部分。

30 對於可轉換工具的負債和權益部分的分類不應因行使可轉

換期權的可能性發生變化而改變，即使行使期權對某些持有方來說似乎經濟上更為有利。持有方並不總是按預期的方式行使期權，因為，例如，轉換產生的稅務結果對不同的持有方可能不同。此外，轉換的可能性也經常發生變化。發行方未來支付的義務一直有效存在，只有在發生轉換、工具到期或其他某些交易發生的情況下才能得以解除。

31 《國際財務報告準則第 9 號》規範了金融資產和金融負債的計量。權益工具是指能證明擁有某個主體扣除主體所有負債後的資產中的剩餘利益的工具。因此，當將複合工具的初始帳面金額在其權益部分和負債部分之間分配時，應從複合工具整體的公允價值中扣除單獨確定的負債價值，其剩餘金額作為權益部分的價值。複合金融工具中除了權益部分（如權益轉換期權）之外嵌入的任何衍生部分（如看漲期權）的價值，都包含在負債部分之中。初始確認時分配給負債部分和權益部分的帳面金額之和應永遠等於複合工具整體的公允價值。分別對複合工具的各組成部分進行初始確認不產生利得或損失。

32 根據第 31 段所述的方法，可轉換債券的發行方，應首先通過對不包含相關權益成分（但包括任何非權益性的嵌入衍生工具）的類似負債的公允價值的計量來確定負債部分的帳面金額。可將債券轉換成普通股的期權代表的權益部分的帳面金額應通過從複合工具整體公允價值中扣除金融負債的公允價值來確定。

庫藏股（同時參見應用指南第36段）

33 如果主體回購自身權益工具，則這些工具（“庫藏股”）應從權益中扣除。在購回、出售、發行或取消主體自身權益工具時不應確認任何利得或損失。庫藏股可能由主體本身購回和持有，也可能由集團中合併範圍內的其他主體購回並持有。支付或收取的對價直接在權益中確認。

34 主體所持有的庫藏股的金額應根據《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》在財務狀況表或其附註中單獨披露。如果主體從關聯方回購自身權益工具，則應根據《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》進行披露。

利息、股利、損失和利得（同時參見應用指南第37段）

35 屬於金融工具或金融負債引起的利息、股利、損失和利得，應作為收益或費用計入損益。對權益工具的持有方的分配，主體應直接確認為權益。權益性交易的交易費用應通過扣減權益金額進行會計處理。

35A 對權益工具持有人的分配與權益交易的交易成本相關的所得稅，應按照《國際會計準則第 12 號——所得稅》的要求進行會計處理。

36 金融工具分類為負債還是權益決定了與該工具相關的利息、股利、損失和利得是否作為收益或費用並計入損益。因此，分類為負債的股票的股利支付，應與債券利息一樣確認為費用。類似地，金融負債的贖回或再籌資產生的利得和損失應計入損益；而權益工具的贖回或重組則應作為權益的變動進行確認。權益工具的公允價值的變動，不在財務報表中確認。

37 在發行或回購自身權益工具時通常會發生各種費用。這些費用包括註冊費以及其他監管費，法律、會計及其他專業服務費用，印刷成本及印花稅等。權益交易費用中可直接歸屬於權益交易的增量費用（如果不發生該項交易則可避免）作為權益的扣減項進行核算。已放棄的權益交易所發生的成本確認為期間費用。

38 與複合金融工具相關的交易費用應根據發行收入的分配比

例分配至權益組成部分和負債組成部分。與多項交易相關的聯合交易費用（例如，同時發行某些股票和申請另一些股票上市交易所發生的費用）應基於合理的、與其他類似交易一致的方法將其分配至各項交易。

39 當期作為權益扣減項核算的交易費用金額應根據《國際會計準則第 1 號》進行單獨披露。

40 劃分為費用的股利應在損益和其他綜合收益表中與其他負債的利息合併反映，或作為單列項目反映。除了本準則的有關規定外，利息和股利的披露還應遵循《國際會計準則第 1 號》和《國際財務報告準則第 7 號》的要求。在某些情況下，由於利息和股利在諸如納稅可抵扣等問題上的差別，因此，在損益和其他綜合收益表中將利息和股利分開披露更符合需求。關於納稅影響的披露應遵循《國際會計準則第 12 號》的規定。

41 與金融負債的帳面金額的變動相關的利得和損失，應作為收益或費用計入損益，即使該金融負債與包含有權用主體資產的剩餘利益換取現金或其他金融資產的金融工具相關（參見第 18 段（2））。根據《國際會計準則第 1 號》，如果有助於反映主體的經營業績，主體應將重新計量這類工具而產生的利得或損失在綜合收益表內單獨列示。

金融資產和金融負債的抵銷（同時參見應用指南第38A段至第38F段和第39段）

42 當且僅當以下情況時，主體金融資產和金融負債應當互相抵銷並在財務狀況表內以其淨額反映：

（1） 擁有抵銷已確認金額的依法可執行權利；

（2） 意圖以淨額為基礎進行結算，或同時變現資產和清償負債。

在不符合終止確認條件的金融資產轉讓的會計處理中，已轉讓資產和相關的負債不應予以抵銷（參見《國際財務報告準則第 9 號》第 3.2.22 段）。

43 如果以淨額為基礎列報能夠反映主體由於結算兩項或多項單獨的金融工具而產生的預期未來現金流，則本準則要求金融資產和金融負債以淨額為基礎列報。當主體有權收取或支付淨額並意圖如此處理時，則實際上只存在一項金融資產或金融負債。在其他情況下，金融資產和金融負債應彼此分別單獨反映，符合其作為主體的資源或義務的性質。對於已確認的、屬於《國際財務報告準則第 7 號》第 13A 段範圍的金融工具，主體應按照《國際財務報告準則第 7 號》第 13B 段至第 13E 段中的要求進行信息披露。

44 抵銷已確認的金融資產和已確認的金融負債並以其淨額進行列報與終止確認金融資產或金融負債是有區別的。抵銷不會導致利得或損失的確認，終止確認一項金融工具不僅要從財務狀況表中移出以前確認的項目，而且還可能導致利得或損失的確認。

45 抵銷權是債務人根據合同或其他協議，以應收債權人的金額全部或部分結算或抵銷應付債權人的金額的法定權利。在少數情況下，債務人可能擁有以應收第三者的金額抵銷應付債權人的金額的法定權利，前提是三者之間簽署的協議明確表示債務人擁有該抵銷權。因為抵銷權是一項法定權利，所以支持這種權利的條件可能依法定管轄區的不同而不同，同時，還應注意規範合同各方之間的關係的法律。

46 一項金融資產和一項金融負債之間存在的可強制執行的抵銷權，對與金融資產和金融負債相聯繫的權利和義務產生影響，也可

能對主體所承擔的信用風險和流動性風險產生影響。但是，存在抵銷權本身並不是導致互相抵銷的充分基礎。如果缺乏行權或同時結算的意圖，主體未來現金流量的金額和時間不受影響。如果主體意圖行權或同時結算，以淨額為基礎列報資產和負債能更適當地反映預期未來現金流量的金額和時間，以及這些現金流量面對的風險敞口。在沒有法定權力的情況下，一方或雙方以淨額為基礎進行結算的意圖不是導致抵銷的充分依據，因為與單項金融資產和金融負債有關的權利和義務沒有發生改變。

47 主體結算特定資產和負債的意向可能受到其正常經營業務、金融市場的要求和其他可能限制淨額結算或同時結算能力的情況所影響。如果主體擁有抵銷權但並不打算以淨額結算或同時變現資產和清償負債，則該項權利對主體信用風險的影響應按《國際財務報告準則第 7 號》第 36 段規定予以披露。

48 兩項金融工具的同時結算可能通過，例如，有組織的金融市場中結算平台的結算或面對面交換得以實現。在這些情況下，現金流量實際上等於單一的淨額，並沒有信用風險或流動性風險敞口。在其他情況下，主體可能通過分別收取和支付款項來結算兩項工具，使主體全額承受資產的信用風險或負債的流動性風險。這種風險敞口儘管相對短暫，但影響可能重大。相應地，金融資產的變現和金融負債的結算只有發生在同一時刻，才被認為是同時進行的。

49 在下列情況下，一般認為第 42 段列示的條件未能滿足，因而抵銷通常是不恰當的：

（1） 使用多項不同的金融工具來模仿單項金融工具的特徵（“合成工具”）；

（2） 金融工具所形成的金融資產和金融負債具有同樣的主要

風險敞口（例如，遠期合同或其他衍生工具組合中的資產和負債），但涉及不同的對手方；

（3） 金融資產或其他資產作為無追索權金融負債的擔保品；

（4） 債務人為解除某項負債而將託管一定的金融資產，但債權人尚未接受以這些資產清償負債（例如，償債基金安排）；

（5） 因某一事項引致的損失而產生的義務預計可以通過保險合同向第三方索賠而得以補償。

50 與同一交易對手進行多項金融工具交易的主體，可能與對方訂立“總互抵協議”。這種協議規定，協議所涵蓋的所有金融工具中的任何一項合同在發生違約或終止時，就對協議所包括的所有的金融工具按單一淨額進行結算。這種協議常常被金融機構用於在對方破產或發生其他導致對方無法履行義務的事件時，保護金融機構免受損失。總互抵協議常常形成抵銷權利，該權利只有在出現特定的違約事項時，或在正常經營過程中出現預計不會出現的其他情況時，才可以強制執行並影響單項金融資產和金融負債的變現或結算。只有第 42 段列示的兩項標準同時被滿足時，總互抵協議才構成抵銷的依據。當與總互抵協議相關的金融資產和金融負債未被抵銷時，協議對主體承擔的信用風險的影響應按《國際財務報告準則第 7 號》第 36 段的有關規定予以披露。

51—95 〔已刪除〕

生效日期和過渡

96 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體在 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本準則，則應同時採用《國際會計準則第 39 號》（2003 年

12 月發佈）及 2004 年 3 月發佈的對本準則所進行的修訂。如果主體在 2005 年 1 月 1 日以前開始的會計期間應用本準則，則應披露這一事實。

96A 2008 年 2 月發佈的《可回售工具及清算產生的義務》（對《國際會計準則第 32 號》及《國際會計準則第 1 號》的修訂）規定，包含第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中的所有特性且符合其條件的金融工具應分類為權益工具，且修訂第 11 段、第 16 段、第 17 段至第 19 段、第 22 段、第 23 段、第 25 段、應用指南第 13 段、第 14 段及第 27 段的規定，增加第 16A 段至第 16F 段、第 22A 段、第 96B 段、第 96C 段、第 97C 段、應用指南第 14A 段至第 14J 段及第 29A 段的規定。主體應於 2009 年 1 月 1 日以後開始的年度期間適用上述修訂內容，允許提前適用。主體若提前適用上述修訂內容，應披露此事實，且應同時適用《國際會計準則第 1 號》、《國際會計準則第 39 號》、《國際財務報告準則第 7 號》及《國際財務報告解釋公告第 2 號》的相關修訂內容。

96B 《可回售工具及清算產生的義務》引進了有限範圍的例外。因此，主體不得將該例外類推適用。

96C 在上述例外情況下對工具所作的分類，應限於《國際會計準則第 1 號》、《國際會計準則第 32 號》、《國際會計準則第 39 號》、《國際財務報告準則第 7 號》及《國際財務報告準則第 9 號》對該工具的會計處理。該工具不應依其他指引（如《國際財務報告準則第 2 號》）而被視為權益工具。

97 本準則應予以追溯應用。

97A 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了整個國際

財務報告準則使用的術語（包括本準則第 40 段）。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體在 2009 年 1 月 1 日之前開始的期間採用《國際會計準則第 1 號》2007 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

97B 《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》（2008 年修訂）刪除了本準則第 4 段（3）。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間應用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。然而，修訂內容不適用於收購日期發生在《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂）前的企業合併引起的或有對價。在這種情況下，主體應該根據《國際財務報告準則第 3 號》（2010 年修訂）中第 65A 段到第 65E 段的內容對上述對價進行會計處理。

97C 當主體適用第 96A 段的修訂內容時，應將具有僅清算條件下產生使主體按股份比例交付給另一主體自身淨資產的義務的複合金融工具，區分為個別負債及權益組成部分。若負債組成部分不再流通在外，則在追溯適用《國際會計準則第 32 號》修訂內容時，涉及將權益區分為兩個組成部分。第一個組成部分將在留存收益並代表負債組成部分的累計利息。另一組成部分則代表原始權益組成部分。因此，若主體的負債組成部分在適用修訂內容時已不再流通在外，則不需區分兩個組成部分。

97D 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 4 段的內容。主體應於 2009 年 1 月 1 日以後開始的年度期間適用該修訂內容，允許提前適用。如主體提前適用該修訂內容，應披露此事實，並也應提前採用 2008 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 7 號》第 3 段、《國際會計準則第 28 號》第 1 段及《國際會計準則第

31 號》第 1 段的修訂內容。主體可推延適用該修訂內容。

97E 2009 年 10 月發佈的《配股權的分類》修訂了第 11 段和第 16 段的規定。主體應於 2010 年 2 月 1 日以後開始的年度期間適用該修訂內容，允許提前適用。如主體提前適用該修訂內容，應披露此事實。

97F 〔已刪除〕

97G 2010 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 97B 段的規定。主體應於 2010 年 7 月 1 日以後開始的年度期間適用該修訂內容，允許提前採用。

97H 〔已刪除〕

97I 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》及《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》，修訂了第 4 段（1）及應用指南第 29 段的內容。主體在應用《國際財務報告準則第 10 號》及《國際財務報告準則第 11 號》時應適用這些修訂內容。

97J 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 11 段中公允價值的定義及第 23 段和應用指南第 31 段的內容。主體應當在適用《國際財務報告準則第 13 號》時，同時適用該修訂內容。

97K 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益項目：列報》（對《國際會計準則第 1 號》的修訂）修訂了第 40 段的內容。主體應當在適用 2011 年 6 月修訂的《國際會計準則第 1 號》時，同時適用該修訂內容。

97L 2011 年 12 月發佈的《金融資產和金融負債的抵銷》（對《國

際會計準則第 32 號》的修訂），刪除了應用指南第 38 段並新增了第 38A 段至第 38F 段的規定。主體應於 2014 年 1 月 1 日以後開始的年度期間適用該修訂內容。主體應追溯適用該修訂內容，允許提前適用。主體若自較早日適用該修訂內容，應披露此事實，且亦應依 2011 年 12 月發佈的《披露：金融資產和金融負債的抵銷》（對《國際財務報告準則第 7 號》的修訂）的規定披露。

97M 2011 年 12 月發佈的《金融資產和金融負債的抵銷》（對《國際財務報告準則第 7 號》的修訂）修訂了第 43 段的內容，針對屬於《國際財務報告準則第 7 號》第 13A 段範圍內的已確認金融資產，要求主體披露《國際財務報告準則第 7 號》第 13B 段至第 13E 段所規定的內容，主體應於 2013 年 1 月 1 日以後開始年度期間及年度期間的期中期間適用該修訂內容。主體應追溯提供該修訂內容所規定的披露。

97N 2012 年 5 月發佈的《2009—2011 年度改進》，修訂了第 35 段、第 37 段及第 39 段的內容，並新增了第 35A 段的規定。主體應於 2013 年 1 月 1 日以後開始的年度期間依《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更及差錯》的規定，追溯適用該修訂內容，允許提前適用。主體若提前適用該修訂內容，應披露此事實。

97O 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》及《國際會計準則第 27 號》的修訂）修訂了第 4 段的規定。主體應於 2014 年 1 月 1 日以後開始年度期間適用該修訂內容，允許提前採用《投資性主體》。主體若提前適用該修訂內容，亦應同時適用包含於《投資性主體》的所有修訂內容。

97P 〔已刪除〕

97Q 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》修訂了應用指南第 21 段。主體運用《國際財務報告準則第 15 號》時應當適用該修訂內容。

97R 2014 年 7 月修訂的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 3 段、第 4 段、第 8 段、第 12 段、第 23 段、第 31 段、第 42 段、第 96C 段、應用指南第 2 段及應用指南第 30 段的規定，並刪除了第 97F 段、第 97H 段和第 97P 段的內容。主體在應用《國際財務報告準則第 9 號》時應適用這些修訂內容。

其他文告的撤銷

98 本準則取代了 2000 年修訂的《國際會計準則第 32 號——金融工具：披露和列報》[2]。

99 本準則取代了以下解釋公告：

（1）《解釋公告第 5 號——金融工具的分類：或有結算條款》；

（2）《解釋公告第 16 號——股本：回購的自身權益工具（庫藏股）》；

（3）《解釋公告第 17 號——權益：權益交易費用》。

100 本準則撤銷了《解釋公告草案第 34 號——金融工具：持有方可贖回的工具或權利》。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

---

2 2005 年 8 月，國際會計準則理事會將所有有關金融工具的披露規定移入到《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》。

附　錄

應用指南

本附錄是本準則的組成部分。

1 本應用指南解釋本準則在特定方面的應用情況。

2 本準則不涉及金融工具的確認和計量。有關金融資產和金融負債的確認和計量方面的要求，在《國際財務報告準則第 9 號》中規範。

定義（第11段至第14段）

金融資產和金融負債

3 貨幣（現金）是金融資產，因為它代表交換的媒介，並因此成為在財務報表中對所有交易進行計量和確認的基礎。在銀行或類似金融機構中的存款是金融資產，因為它代表了這樣一種合同權利，即存款人有權從該機構中取得現金，或者根據其存款餘額簽發支票或類似工具以償付金融負債。

4 代表在未來收取現金的合同權利的金融資產以及相應地代表在未來交付現金的合同義務的金融負債通常有：

（1） 應收帳款和應付帳款；

（2） 應收票據和應付票據；

（3） 應收貸款和應付貸款；

（4） 應收債券和應付債券。

在每種情況下，一方的收款權利（或付款義務）總是與另一方相應的付款義務（或收款權利）相對應。

5 另一類金融工具是其所獲得或放棄的經濟利益是非現金金融資產，例如，政府債券的應付票據賦予持有方以收取政府債券的合同權利，同時，要求發行方承擔交付政府債券的合同義務，而非現金。債券是金融資產，因為它們代表債券發行政府支付現金的義務。因此，票據是其持有方的一項金融資產，同時，也是其發行方的一項金融負債。

6 "永續"債務工具（如"永續"債券、信用債券和資本票據）通常賦予持有方一種合同權利，即在無權收回本金的條件下，或是在有權收回本金但其條件使得收回不大可能或在極其遙遠的未來的情況下，按固定的日期在未來無限期收取利息的權利，例如，主體可能發行一項金融工具，該工具按面值或本金 1 000 貨幣單位 [3]、以 8%的利率按年永續支付利息。假定 8%是該工具發行時的市場利率，則發行方承擔了一項在未來持續支付利息的合同義務，初始確認時其公允價值（或現值）是 1 000 貨幣單位。該工具的持有方和發行方分別擁有一項金融資產和一項金融負債。

7 一項獲取、交付或交換金融工具的合同權利或合同義務，其自身即為一項金融工具。如果一系列的合同權利或合同義務如果最終將導致現金的收支或權益工具的獲得或發行，則這些權利或義務符合金融工具的定義。

8 行使合同權利的能力或履行合同義務的要求可能是無條件的，也可能依某一未來事項的出現與否而定，例如，財務擔保是借出方向擔保人收取現金的一種合同權利，也是當借入方違約時擔保人應支付現金給借出方的一種對應的合同義務。合同權利和義務因過去的交易

---

3 在本指南中，貨幣金額以"貨幣單位"（CU）標價。

或事項（承擔擔保）而存在，即使借出方是否能夠行使這一權利和擔保人是否必須履行這一義務都取決於借款人未來違約行為時也是如此。或有權利和或有義務符合金融資產和金融負債的定義，儘管這樣的資產和負債並不總是在財務報表內予以確認。有些或有權利和或有義務屬於《國際財務報告準則第 4 號》範圍內的保險合同。

9 根據《國際會計準則第 17 號——租賃》，融資租賃合同主要被視為出租方獲得連續收入的權利，同時，也是承租方需連續支付的義務，這一系列的支付實質上與貸款協議下本金和利息合在一起來支付是一樣的。出租方是對租賃合同中應收款項的投資進行核算而不是對租賃資產本身進行核算。另一方面，經營租賃主要被視為一項未完成的合同，該合同要求出租方在未來期間提供資產給承租方使用，以換取類似勞務費的對價。出租方繼續核算其租賃資產，而不是根據合同確認在未來應收取的金額。因此，融資租賃被認為是一項金融工具而經營租賃則不是一項金融工具（已到期付款或應付款項除外）。

10 有形資產（如存貨、不動產、廠房和設備等）、租入資產和無形資產（如專利權、商標權等）都不是金融資產。控制這些有形和無形資產能創造形成現金或其他資產流入的機會，但並不形成收取現金或其他金融資產的現時權利。

11 （像預付費用這樣的）資產，其產生的未來經濟利益是收取商品或勞務而不是收取現金或另一金融資產的權利，因而不是金融資產。類似地，諸如遞延收入和大多數售後保證義務也不是金融負債，因為與之相聯繫的經濟利益流出是貨物和勞務的交付而不是交付現金或另一金融資產的合同義務。

12 非合同性的負債或資產（如因政府的法定要求而徵收的所得稅）不是金融負債或金融資產。所得稅的核算應依據《國際會計準則

第 12 號——所得稅》。類似地，《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》中定義的推定義務不是因合同而產生的義務，因而不是金融負債。

權益工具

13 權益工具的例子包括不可回售的普通股、某些可回售工具（見第 16A 段和第 16B 段）、某些僅清算條件下產生使主體按股權比例交付給另一主體自身淨資產的義務的工具（見第 16C 段和第 16D 段）、特定類型的優先股（參見本應用指南第 25 段和第 26 段）、認股權證或發行在外的看漲期權，這些認股權證或看漲期權持有方能以固定金額的現金或其他金融資產認購或購買固定數量的不可回售的發行方自身的普通股。主體承擔的通過發行或購買固定數量的自身權益工具以換取固定數額的現金或其他金融資產的義務，是主體的一項權益工具（第 22A 段中描述的情況除外）。然而，如果該合同使主體承擔了支付現金或另一項金融資產的義務（除了根據第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段被劃分為權益的合同），則它同時使主體發生了一項負債，負債的數額等於所需支付的贖回金額的現值（參見本應用指南第 27 段（1））。不可回售的普通股的發行方如果正式進行了某項股利分配，則主體承擔了一項債務並形成了對股東支付的法定義務。在宣告發放股利之後或者當主體結束業務之後，清償完負債的剩餘資產應向股東支付就屬於這樣的例子。

14 主體購入的使其有權以固定金額的現金或其他金融資產換取固定數量的自身權益工具的看漲期權或其他類似合同，不是主體的金融資產（第 22A 段中描述的情況除外）。相反，為這種合同支付的任何款項都應扣減權益。

該類別工具的順位次於所有其他類別工具〔第16A段（1）和第16C段（2）〕

14A 第16A段和第16C段的特性之一是，該類別金融工具的順位次於所有其他類別工具。

14B 主體在決定一項工具是否為次順位類別時，應在其分類該工具之日評估主體假使在該日清算時該工具的要求權順位。若相關情況改變時，主體應重新評估其分類，例如，若主體發行或贖回另一金融工具，則可能影響所涉及的工具是否仍為該類別工具的順位次於所有其他類別工具。

14C 在主體清算時具有優先權的工具，不屬於按所持股份比例有權取得該主體淨資產的工具，例如，若一項工具使其持有人在主體清算時，除有權取得該主體淨資產的份額外，另外可取得固定股利，而其他有權取得按該主體淨資產的持股比例的次順位類別工具在主體清算時不具有相同權利，則該工具在清算時具有優先權。

14D 若主體僅有一個金融工具類別，則應將該類別視為順位次於所有其他類別的。

歸屬於工具存續期間的總期望現金流〔第16A段（5）〕

14E 歸屬於工具存續期間的總期望現金流必須絕大部分是基於該工具存續期間內的主體損益、主體已確認的淨資產的變動或主體已確認及未確認的淨資產公允價值的變動。損益及已確認淨資產的變動應依相關準則計量。

由非主體所有者身份的金融工具持有人所進入的交易（第16A段和第16C段）

14F 可回售工具持有人或僅清算條件下產生使主體按股份比例交付自身淨資產義務的工具持有人，可能以非所有人身份與主體進行交易，例如，金融工具持有人可能受僱於該主體。在評估該工具是否應依第 16A 段和第 16C 段規定分類為權益時，僅考慮作為主體所有人的金融工具持有人相關的現金流、合同條款及條件。

14G 其中一例是有限及普通合夥人的有限合夥，部分普通合夥人可能為主體提供擔保，且可能因提供該擔保而收到酬勞。在這種情況下，與擔保及現金流相關的工具持有人，扮演擔保人的角色而非所有人。因此，此擔保及相關現金流將不會使普通合夥人被視為順位次於有限合夥人，且在評估有限合夥人工具與普通合夥人工具的合同條款是否相同時，也將不予考慮。

14H 另一個例子是以當期及以前年度提供的勞務或產生的營業額為基礎分攤損益給工具持有人的損益分配協議。此協議是與非所有人身份的金融工具持有人的交易。因此，在評估第 16A 段或第 16C 段所列的特性時，不得予以考慮。只有基於所持有工具的名義金額相對於該類別中其他工具的名義金額比例分攤損益給工具持有人的損益分配協議，才代表該交易的工具持有人是以所有人身份所作，因而評估第 16A 段或第 16C 段所列的特性時，應予以考慮。

14I 金融工具持有人（非所有人身份）與發行主體間的交易，其現金流、合同條款與條件應類似於可能發生在非金融工具持有人與發行主體之間的等同交易所發生的現金流、合同條款與條件。

無其他金融工具或合同的總現金流實質上固定或限制了工具持有人的剩餘報酬（第16B段和第16D段）

14J 分類為權益的金融工具除符合第 16A 段或第 16C 段的條件外，尚須符合主體不得發行同時具有下列特徵的金融工具或合同：（1）總現金流絕大部分是基於主體的損益、已確認的淨資產變動、或已確認及未確認的淨資產公允價值變動，及（2）具有實質上限制或固定剩餘報酬的效果。下列工具若為主體與非關聯方之間簽訂的普通商業條款，則其是屬於符合第 16A 段或第 16C 段的條件，而無法分類為權益：

（1） 工具的總現金流絕大部分是基於主體的特定資產；

（2） 工具的總現金流是基於收入百分比；

（3） 合同的設計是用以獎勵個別員工對主體所提供的勞務；

（4） 合同要求支付主體提供勞務或商品獲得利潤中不顯著的一部分。

衍生金融工具

15 金融工具包括基本金融工具（如應收款項、應付款項和權益工具）和衍生金融工具（如金融期權、期貨和遠期合同、利率互換以及貨幣互換）。衍生金融工具符合金融工具的定義，因而應適用本準則。

16 衍生金融工具產生權利和義務，這些權利和義務能影響基本金融工具內含一種或多種金融風險在合同各方之間的轉讓。衍生金融工具在期初賦予了某一合同方在潛在有利的條件下與另一合同方交換金融資產或金融負債的權利，或者在潛在不利的條件下與另一合同

方交換金融資產或金融負債的義務。然而，這些衍生金融工具通常[4]不會在期初導致基本金融工具的轉讓，合同到期時轉讓也並非必然發生。一些衍生工具同時包含了交換的權利和義務。由於交換條件在衍生工具合同期初即已決定，因此，隨著金融市場的價格發生變化，這些交換條件可能變得有利或不利。

17 交換金融資產或金融負債（即除主體權益工具以外的金融工具）的看漲或看跌期權賦予持有方獲取與合同中的基礎金融工具公允價值變化相關聯的潛在未來經濟收益的權利。相反，期權的發行方則承擔了放棄基礎金融工具公允價值變化而產生的潛在未來經濟收益的義務，或承受與之相關聯的潛在經濟利益損失。持有方的合同權利和發行方的合同義務分別符合金融資產與金融負債的定義。期權合同中的基礎金融工具可以是任何金融工具，包括其他主體的股票和帶息工具。期權合同可能要求發行方發行債務工具，而不是轉讓某項金融資產，但如果持有方執行期權，則期權合同內的基礎工具將構成持有方的一項金融資產。期權持有方所擁有的以潛在有利條件交換金融資產的權利和期權發行方所承擔的以潛在不利條件交換金融資產的義務，明確獨立於期權執行時要交換的基礎金融資產之外。持有方權利和發行方義務的性質不受執行期權可能性水平的影響。

18 衍生金融工具的另一個例子是 6 個月結算期的遠期合同。合同一方（買方）承諾支付 1 000 000 貨幣單位現金，以換取面值為 1 000 000 貨幣單位的固定利率政府債券；合同的另一方（賣方）承諾交付面值 1 000 000 貨幣單位的固定利率政府債券以換取 1 000 000 貨幣單位的現金。在這六個月的期間內，雙方均有交換金融工具的合

---

4 絕大多數情況的確如此，但有些衍生工具，如一些交叉幣種的利率互換合同在合同期初互換本金（到期時重新換回）。

同權利和義務。如果政府債券的市價超過 1 000 000 貨幣單位，情況對買方有利，而對賣方不利；如果市價低於 1 000 000 貨幣單位，結果正好相反。買方既有類似所持看漲期權下的權利的合同權利（金融資產），也有類似簽出的看跌期權下的義務的合同義務（金融負債）。賣方既有類似所持看跌期權下的權利的合同權利（金融資產），也有類似簽出的看漲期權下的義務的合同義務（金融負債）。與期權相同，這些合同權利和合同義務構成的金融資產和金融負債明確獨立於基礎金融工具（被交換的債券和現金）之外。遠期合同的雙方都有義務在約定時間執行合同，而期權合同當且僅當期權持有方選擇行使權利的情況下才會被執行。

19 許多其他類型的衍生工具都含有進行未來交換的權利或義務，包括利率互換和貨幣互換，利率上限、利率雙限、利率下限、貸款承諾、票據發行額度以及信用證。利率互換合同可以被視為遠期合同的變換形式。根據此合同，當事人同意在未來進行一系列的現金交換，其中一方的金額參照浮動利率計算，另一方的金額參照固定利率計算。期貨則是遠期合同的另一種變換形式，主要的不同在於期貨合同是標準化的，而且在交易所進行交易。

買賣非金融項目的合同（第8段至第10段）

20 買賣非金融項目的合同不符合金融工具的定義，因為合同的某一方收取非金融資產或服務的合同權利和另一方的相應義務並不形成任何一方收取、交付或交換金融資產的現時權利或義務，例如，只以非金融項目的收取或交付來結算的合同（如，白銀的期權、期貨和遠期合同）不是金融工具。許多商品合同屬於這種類型。有些合同在形式上是標準化的，並在有組織的市場上按照與某些衍生金融工具大致相同的交易方式進行交易，例如，商品期貨合同可以比較容易地

用現金買進或賣出，因為它在交易所掛牌交易，並可多次易手。但是，買賣合同的雙方實際上是在交易基礎商品。商品合同的以現金買賣的能力、買賣的方便性以及通過協商以現金結算收取或交付商品的義務的可能性，並不改變合同的基本特徵以產生金融工具。但是，某些非金融項目的買賣合同可以進行淨額結算或與金融工具交換，或者合同中的非金融項目可以方便地轉換為現金，則這些合同視同金融工具，並根據本準則進行會計處理（參見第 8 段）。

21 除《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》規定的情況以外，涉及實物資產的收取或交付的合同並不形成一方的金融資產和另一方的金融負債，除非相關的支付推遲到實物資產轉讓日之後。賒購或賒銷貨物就屬這種情況。

22 有些合同與商品掛鈎，但並不通過商品實物的收取或交付進行結算。合同規定用現金來結算，支付金額根據合同中的公式來確定，而不是支付固定金額，例如，某一債券的本金金額可能通過將債券到期日的原油市價乘以固定數量的原油來確定。這一合同本金與一種商品的價格掛鈎，但只以現金結算。這種合同構成一種金融工具。

23 金融工具的定義也涵括了在產生一項金融資產或金融負債之外同時還產生一項非金融資產或非金融負債的合同。這種金融工具通常給予一方以金融資產換取非金融資產的期權，例如，與石油相聯繫的債券給予持有方定期收取一系列固定利息支付和在到期日收取固定金額的現金的權利，同時，給予債券持有方以債券本金換取固定數量石油的期權。行使這種期權的意圖將隨著債券規定的現金對石油的交換比率（交換價格）相對於石油的公允價值的變化而變化。債券持有方行使期權的意圖對於資產的各個組成部分的實質並無影響。持有方的金融資產和發行方的金融負債使該債券成為金融工具，而不論

是否同時產生了其他類型的資產和負債。

24 〔已刪除〕

列報

負債和權益（第15段至第27段）

不存在交付現金或其他金融資產的合同義務（第17段至第20段）

25 優先股發行時可附帶各種不同的權利。在將優先股歸類為金融負債還是權益工具時，主體應評估附著在優先股上的特定權利，以確定它是否表現出金融負債的基本特徵，例如，在特定日期贖回或根據持有方的選擇權可以贖回的優先股包含金融負債，因為發行方有義務在未來將金融資產轉讓給股票持有方。如果合同要求發行方有義務贖回優先股，而發行方潛在地不能履行時，不論是由於資金缺乏，受法令限制或是收益或儲備不足，都不能取消此項義務。發行方以現金贖回該種股票的選擇權並不滿足金融負債的定義，因為發行方並沒有現時義務轉讓金融資產給股東。在這種情況下，是否贖回股票完全取決於發行人的意願。但是，當股票的發行方作出行使權利的選擇後——通常是在將贖回股票的意向正式通告股東時，這時將產生一項義務。

26 如果優先股是不可贖回的，應根據附著在其上的其他權利確定適當的分類。對優先股的分類應根據對合同實質的評估以及金融負債和權益工具的定義。當是否對優先股（無論是累積優先股還是非累積優先股）持有方發放股利完全取決於發行方的意願時，該優先股屬於權益工具。將一項優先股歸類為權益工具還是金融負債，不受下列因素影響：

（1） 以前發放股利的情況；

（2） 未來發放股利的意圖；

（3） 沒有發放優先股股利對發行方普通股的價格可能產生的負面影響（因為如果不向優先股支付股利將限制向普通股支付股利）；

（4） 發行方儲備金的金額；

（5） 發行方對一段期間內損益的預期；或者

（6） 發行方影響當期損益的能力與否。

以主體自身權益工具進行結算（第21段至第24段）

27 以下例子說明了如何對標的為主體自身權益工具的不同類型的合同進行劃分：

（1） 如果在一項合同中，主體未來無需支付對價以獲得或交付固定數額的自身股票，或者以固定數額的自身股票與固定數額的現金或其他金融資產進行交換，則該合同是一項權益工具（第 22A 段中描述的情況除外）。因此，因該合同而收取或支付的所有款項直接增加權益或從現有權益中扣減。一個例子是發行在外的、賦予持有方以固定數額的現金購買固定數量的主體自身股票的權利的期權。但是，如果合同規定主體在既定的或可以確定的日期、或在對方提出要求的情況下，以現金或其他金融資產購買（贖回）自身股票，則主體也應以贖回金額的現值確認一項金融負債（除了具有第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中描述的全部特點並滿足其中所提條件的工具）。另一個例子是在遠期合同中，主體以固定數額的現金回購固定數量的自身股票的義務。

（2） 主體以現金回購自身股票的義務產生一項金融負債——該負債在金額上等於贖回價格的現值，即使主體必須回購的股票的數量不是固定的或者這一義務取決於對方是否行使要求贖回的權利（第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中描述的情況除外）。這種

視情況而定的義務的一個例子是發行在外的股票期權，該期權規定如果期權擁有者行使權利則主體必須以現金回購自身股票。

（3） 如果一項合同將以現金或其他金融資產結算，則該合同是一項金融資產或金融負債，即使將收取或支付的現金或其他金融資產的金額取決於主體自身權益的市場價格的變動（第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中描述的情況除外）。一個例子是以現金進行淨額結算的股票期權。

（4） 如果一項合同將以可變數量的主體自身股票進行結算，且這些股票的價值等於某一固定金額或根據某一基礎變量（例如，某一商品的價格）的變化而確定的金額，則該項合同是一項金融資產或金融負債。一個例子是發行的黃金購買期權，期權合同規定主體以與期權合同等值的主體自身權益工具進行淨額結算。即使合同的基礎變量是主體自身權益工具的價格而不是黃金的價格，這類合同仍然是一項金融資產或金融負債。類似地，如果一項合同將以固定數量的主體自身股票進行結算，但這些股票所包含的權利將根據不同情況而發生變化，因而合同的清算價值始終等於某一固定金額或根據某一基礎變量的變化而確定的金額，則該合同是一項金融資產或金融負債。

或有結算條款（第25段）

28 第 25 段規定，如果能夠導致以現金或其他金融資產結算（或其他能夠使該工具成為一項金融負債的方式）的或有結算條款的一部分是不現實的，則該結算條款不影響金融工具的分類。因此，如果一項合同只有在發生了極端罕見、嚴重異常和幾乎不可能發生的事件的情況下才能夠以現金或可變數量的主體自身股票進行結算，則該合同是一項權益工具。類似地，合同可能規定在某種主體無法控制的情況下，合同不以固定數量的主體自身股票進行結算，但是只要這些情況的發生不具有現實可能性，則將這一合同劃分為權益工具是合理的。

在合併財務報表中的處理

29 在合併財務報表中，企業根據《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》和《國際財務報告準則第 10 號》列報非控制性權益（即其他方在子公司的權益和收益）。在合併財務報表中對金融工具（或其組成部分）進行分類時，主體應考慮集團成員和金融工具的持有方之間形成的協議條款，以確定集團作為一個整體是否由於該工具而承擔了交付現金或其他金融資產的義務、或承擔了以其他方式結算的義務，該結算方式將導致該工具歸類為金融負債。假定集團中的一個子公司發行一項金融工具，同時，其母公司或集團中的其他主體與該工具的持有方達成了其他附加協議（例如，擔保），則該集團可能不能自由決定股利發放或股票回購。儘管子公司在沒有考慮這些附加協議的情況下也可能在其個別報表中對這一工具進行了合理的分類，但為了保證合併財務報表從集團整體的角度反映所簽訂的合同和將進行的交易，對於集團其他成員與該工具的持有方之間的附加協議的影響應予以考慮。只要存在這樣的義務或結算條款，該工具（或其中與上述義務相關的部分）在合併財務報表中應歸類為金融負債。

29A 一些強制主體承受合同義務的金融工具，是依第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段的規定而分類為權益工具。依上述段落規定所作的分類是本準則對工具分類原則的例外要求。此例外不得延伸至合併財務報表中對非控制權益的分類。因此，在單獨或個別財務報表中，按照第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段的規定分類為權益工具的非控制權益，在集團的合併財務報表中應分類為負債。

複合金融工具（第28段至第32段）

30 本準則第 28 段僅適用於非衍生複合金融工具的發行方。從

持有方的角度而言，第 28 段並沒有規定持有方應如何對複合金融工具進行處理。《國際財務報告準則第 9 號》規定了持有方對於金融資產中複合金融工具的分類和計量。

31 複合金融工具的一般形式是附有轉換期權、且沒有任何其他的嵌入衍生成分的債務工具，例如，可轉換成發行方普通股的債券。本準則第 28 段要求這一金融工具的發行方在資產負債表中分開列示該金融工具的負債部分和權益部分，具體方法如下：

（1） 發行方按規定支付本息的義務將該工具作為金融負債，直至該工具被轉換為止。在初始確認時，負債部分的公允價值是合同規定的未來現金流量按一定利率折現的現值，其中利率根據市場上具有可比信用等級並在相同條件下提供幾乎相同現金流量但不具有轉換期權的工具的適用利率確定。

（2） 權益工具部分是將負債轉換成發行方權益所嵌入的期權。即使處於蝕價狀態，該期權在初始確認時仍然有價值。

32 在可轉換工具到期轉換時，主體應終止確認其負債部分並將其確認為權益。原來的權益部分仍舊保留為權益（儘管它可能從權益的一個項目結轉至另一個項目）。可轉換工具到期轉換時不產生利得或損失。

33 如果主體通過在到期日前贖回或回購而終止一項仍舊具有轉換權利的可轉換工具，則主體應在交易日將贖回或回購所支付的價款以及發生的交易費用分配至該工具的權益部分和債務部分。分配價款和交易費用的方法應與該工具發行時主體根據第 28 段至第 32 段將發行收入分配至債務部分和權益部分的方法相一致。

34 價款分配後，所產生的利得或損失應分別根據相關部分適用的會計原則進行處理，具體如下：

（1） 與債務部分相關的利得或損失計入損益；

（2） 與權益部分相關的對價金額在權益中確認。

35 主體可能修訂可轉換工具的條款以促使持有方提前轉換，例如，提供更有利的轉換比率或在特定日期前轉換則支付額外的回報。在條款修訂日，持有方根據修訂後的條款進行轉換所能獲得的回報的公允價值與根據原有條款進行轉換所能獲得的回報的公允價值之差，應在損益中確認為一項損失。

庫藏股（第33段至第34段）

36 主體重新獲得的自身權益工具不能作為金融資產確認，而不論其重新獲取的原因。第 33 段要求主體重新獲得自身權益工具後將其從權益中扣減。然而，如果主體是替他人持有自身的權益工具，例如，金融機構替其客戶持有自身的股票，由於存在代理關係，因此，所持有的這些權益工具不包括在主體的財務狀況表中。

利息、股利、損失和利得（第35段至第41段）

37 以下例子說明了本準則第 35 段如何應用於複合金融工具。假定某一非累積優先股必須在 5 年內以現金贖回，但在贖回前是否發放股利取決於主體的意願。這樣的一項工具是一項複合金融工具，其中負債部分為贖回金額的折現值。負債部分折扣額的轉回計入損益並歸類為利息費用，而與權益部分相關的股利支付應確認為利潤分配。如果優先股的贖回不是強制性的而是取決於持有方的選擇，或該優先股必須轉換成可變數量的普通股——其中普通股的數量剛好使得其價值等於某一固定金額或根據某一基礎變量（例如，商品）的變化而確定的金額，類似的會計處理方法同樣適用。但是，如果贖回時所需支付的金額還包括未支付的股利，則整個工具是一項負債。在這種情況下，支付的所有股利都應計入利息費用。

金融資產與金融負債的抵銷（第42段至第50段）

38 〔已刪除〕

主體目前有法律上可執行的權利將確認的金額抵銷的條件〔第42段（1）〕

38A 抵銷權可能為目前可得或可能取決於未來事項（例如，該權利可能僅在某些未來事項發生時才能被啟動或可行使，如某一交易方違約、無償債能力或破產等事項）。即使抵銷權並非取決於未來事項，也可能僅在某一或全部交易對方的正常營業過程中、違約時、或無償債能力或破產時，才屬法律上可執行。

38B 為符合第 42 段（1）的條件，主體必須目前有法律上可執行的抵銷權。意思是指該抵銷權：

（1） 必須不取決於未來事項；

（2） 在主體及全部交易對方的下列任一情況下，均必須為法律上可執行：

①正常營業過程中；

②違約時；

③無償債能力或破產時。

38C 抵銷權的性質及範圍（包括對於其行使所附加的任何條件，以及在違約或無償債能力或破產時是否仍有抵銷權）可能因法律管轄權而有所不同。因而，不能假設在正常營業過程之外抵銷權是自動可得，例如，某一管轄權的破產或喪失償債能力的法律可能會禁止或限制某些情況下在破產或無償債能力時的抵銷權。

38D 主體應考量適用於各方間關係的法律（例如，適用於各方的合同條款、規範合同的法律、或違約、喪失償債能力或破產的法律），

以確定抵銷權在主體及全部交易對方的正常營業過程中、違約時、及無償債能力或破產時（如應用指南第 38B 段（2）所述）是否屬法律上可執行。

主體以淨額為基礎進行交割或同時實現資產及清償負債的條件〔第42段（2）〕

38E 為符合第 42 段（2）的條件，主體必須意圖以淨額為基礎進行交割或同時實現資產及清償負債。雖然主體可能有權利以淨額進行清算，仍可能分別實現資產及清償負債。

38F 若主體以某一方式清償各金額，而其結果事實上等同淨額交割，則主體將符合第 42 段（2）中淨額交割的條件。這將僅發生在總額交割機制具備消除信用與流動性風險或導致不重大的信用與流動性風險及在單一交割流程或循環中處理應收款與應付款的特徵時，例如，具備下列所有特性的總額交割機制符合第 42 段（2）中的淨額交割條件：

（1） 符合抵銷資格的金融資產與金融負債在同一時點被送交處理；

（2） 一旦金融資產和金融負債被送交處理，各方即承諾履行交割義務；

（3） 一旦資產和負債已被交送處理，此類資產和負債所產生的現金流即無改變的可能性（除非處理失敗——見下面的（4））；

（4） 以證券擔保的資產和負債將以證券移轉或類似機制性交割（如證券同步交割），以致若證券的移轉失敗，則以此類證券作為擔保品的相關應收款或應付款的處理也將失敗（反之亦然）。

（5） 任何失敗的交易（如（4）所列）將再進入交割機制處理直至交割；

（6） 交割是透過同一交割機制（例如，交割銀行、中央銀行或中央證券保管所）完成；

（7） 備有提供足夠透支金額的當日拆款額度以使能夠處理交割日每一方的付款，且幾乎確定若有需求時當日拆款額度將會被承付。

39 本準則沒有規定對所謂“合成工具”的特別處理方法，這些“合成工具”是為仿效另一項工具的特徵而購入並持有的單項金融工具的組合，例如，浮動利率長期債券與收取浮動利息和支付固定利息的利率互換結合在一起即合成了一項固定利率長期負債。構成“合成工具”的每項金融工具代表著具有各自的條款和條件的合同權利或義務，可以單獨轉讓或結算。每項金融工具承受的風險都可能與其他金融工具不同。因此，當“合成工具”中的一項金融工具是資產而另一項是負債時，除非它們滿足本準則第 42 段的抵銷標準，否則就不能將它們抵銷並在財務狀況表上以淨額列報。

40 〔已刪除〕

國際會計準則第33號——每股收益

目　錄

起始段落

目　標 ····· 1
範　圍 ····· 2
定　義 ····· 5
計　量 ····· 9
　基本每股收益 ····· 9
　稀釋每股收益 ····· 30
追溯調整 ····· 64
列　報 ····· 66
披　露 ····· 70
生效日期 ····· 74
其他文告的撤銷 ····· 75
附　錄
　附錄一　應用指南

國際會計準則第33號——每股收益

目　標

1　本準則的目標是規範每股收益的確定和列報原則，借此改進同一期間內不同主體之間以及同一主體在不同會計期間的業績比較。儘管由於可能採用不同的會計政策確定“收益”而會導致每股收益資料有局限性，但是，一個一貫確定的標準會改善財務報告。本準則的重點是每股收益計算時該標準的確定。

範　圍

2　本準則適用於：

（1）　一個主體的單獨財務報表或個別財務報表：

①　其普通股或潛在普通股已公開交易的主體（證券交易市場或者場外交易市場，包括當地的或區域性的市場）或者

②　為了在公開市場上發行普通股，向證券委員會或是其他監管機構提交或者正在提交其財務報表的主體；而且

（2）　有母公司的集團的合併財務報表：

①普通股或潛在普通股已公開交易的主體（證券交易市場或者場外交易市場，包括當地的或區域性的市場）或者

②為了在公開市場上發行普通股，向證券委員會或是其他監管機構提交或者正在提交其財務報表的主體。

3　披露每股收益的主體應按照本準則規定計算和披露每股收益。

4　若主體同時列報分別按照《國際財務報告準則第 10 號——合

併財務報表》和《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》要求編製的合併財務報表和單獨財務報表，本準則所要求的披露僅需在合併信息的基礎上列報。選擇披露以單獨財務報表為基礎的每股收益的主體，只應在其單獨綜合收益表內列報該每股收益信息，而不應放在合併報表中列報。

4A 如果主體按照《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2011 年修訂）第 10A 段在單獨的報表中列報損益要素，那麼主體只在該單獨收益表中列報每股收益。

定 義

5 本準則中使用的下列術語，其含義為：

反稀釋，指因假定對可轉換工具進行轉換、期權和認股權證被行權，或者一旦滿足特定條件就發行普通股，導致每股收益的增加或每股虧損的減少。

或有股份協議，指根據特定條件是否滿足才能決定所發行股份的協議。

或有可發行普通股，一旦滿足或有股份協議中的特定條件，就可發行的、幾乎不收取或只收取少量現金或其他對價的普通股。

稀釋，指因假定可轉換工具被轉換、期權和認股權證被行權，或者一旦滿足特定條件就發行普通股，導致每股收益的減少或每股虧損的增加。

期權、認股權證及其等價物，指賦予其持有者購買普通股權利的金融工具。

普通股，指從屬於所有其他類別權益工具的一種權益工具。

潛在普通股，指可能賦予其持有者擁有普通股的一種金融工具或其他合同。

普通股看跌期權，指賦予股東在給定期間內按規定價格賣出普通股權利的合同。

6 只有在諸如優先股等其他種類的股份已參與當期淨利潤分配以後，普通股才能參與該期間的利潤分配。一個主體可能有超過一種普通股。同一種類普通股有同等權利收取股利。

7 潛在普通股的例子有：

（1） 可轉換為普通股的金融負債或權益工具，包括優先股；

（2） 期權和認股權證；

（3） 一旦因滿足合同規定條件，諸如購買企業或其他資產，就會發行的股份。

8 除非另有說明，本準則也使用《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中定義的術語，這些術語的含義與其在《國際會計準則第 32 號》第 11 段中說明的含義一致。《國際會計準則第 32 號》定義了金融工具、金融資產、金融負債、權益工具，並提供了應用這些定義的指南。《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》定義公允價值並列示應用定義的要求。

計 量

基本每股收益

9 企業應按歸屬於母公司普通股股東的損益，計算基本每股收益。如果列報了持續經營損益，還應按歸屬於這些權益股東的持續經營損益，計算基本每股收益。

10 基本每股收益應按歸屬於母公司普通股股東的損益（分子）除以當期外發普通股的加權平均數（分母）計算。

11 基本每股收益信息的目的，是為了對在報告期間內主體業績中母公司每股普通股所佔的權益提供一個量度。

收　益

12 為了計算基本每股收益，歸屬於母公司普通股股東的收益金額包括：

（1） 歸屬於母公司的持續經營損益；以及

（2） 歸屬於母公司的損益。

上述（1）和（2）的損益金額應當是調整了優先股股利、因清算優先股所產生的差額，以及其他歸類為權益的優先股的類似影響的稅後金額後的金額。

13 當期確認的、所有歸屬於母公司普通股股東的收益和費用項目，包括稅收費用和被歸類為負債的優先股股利，均應包括在歸屬於母公司普通股股東的當期損益中（參見《國際會計準則第 1 號》）。

14 從損益中扣除的優先股股利的稅後金額為：

（1） 當期宣告的非累積優先股上的所有優先股股利的稅後金額；

（2） 當期累積優先股要求的優先股股利的稅後金額，不管這些股利宣告與否。當期優先股股利金額，不包括在當期支付或宣告的、針對以前期間累積優先股的所有優先股股利金額。

15 對於那些只提供較低的初始股利以補償主體折價出售的優先股，或者在後續期間通過提供高於市場行情的股利以補償投資者溢價購入的優先股，有時稱為增率優先股。增率優先股的所有初次發行折價或溢價，都按實際利率法攤銷至留存收益，並為了計算每股收益而把它作為優先股股利處理。

16 在主體向股東的股權收購要約下，優先股可能被回購。支付給優先股股東的對價的公允價值，超過該優先股帳面金額的差額，反映的是給予優先股股東的一種回報，應當作為主體留存收益的抵減處理。這一差額應當在計算歸屬於母公司普通股股東的損益時予以扣除。

17 主體可能會通過對原轉換條款作出有利變更，或者通過支付額外對價，促使可轉換優先股更早地轉換。普通股或所支付的其他對價的公允價值，超過按照原轉換條款可發行的普通股的公允價值的差額，是給予優先股股東的一種回報。因此，在計算歸屬於母公司普通股股東的損益時要予以扣除。

18 在計算歸屬於母公司普通股股東的損益時，要加上優先股的帳面金額超過清算該優先股所支付的對價的公允價值上所有差額。

股　數

19 **為計算基本每股收益，普通股的數量應為當期外發的普通股的加權平均數。**

20 運用當期外發普通股的加權平均數是反映了這種可能性：因任何時候外發的股票數量或多或少，期間內股本金額是變動的。本期外發普通股的加權平均數，是對期初外發的普通股股數，按照當期購回或發行的普通股股數乘以時間權重因數進行的調整。時間權重是特定股份外發的天數占當期總天數的比重；在許多情況下，採用加權平均數的合理估計數就足夠了。

21 通常，從應收對價之日起（一般指股份發行之日），普通股股數就應包括在股份的加權平均數中。例如：

（1） 為收取現金而發行的普通股，從應收現金之日起包括在

其中；

（2） 因將普通股或優先股股利自願再投資而發行的普通股，從股利再投資時起包括在其中；

（3） 由於債務工具轉換成普通股而發行的普通股，應從停計利息之日起包括在其中；

（4） 為替換其他金融工具的利息或本金而發行的普通股，從停計利息之日起包括在其中；

（5） 作為主體債務結算的交換而發行的普通股，應從結算日起包括在其中；

（6） 作為收購一項非現金資產的對價而發行的普通股，從確認收購之日起包括在其中；以及

（7） 因向主體提供服務而發行的普通股，從提供服務之時起包括在其中。

普通股包括在加權平均股數中的時間，應由其發行所附的條款和條件來決定。與發行有關的合同的實質應予以充分考慮。

22 作為企業合併中轉移對價的一部分而發行的普通股，應從購買日起，包括在股份的加權平均數中。這是因為從購買日起，收購方就把被收購方的損益併入其綜合收益表。

23 一旦強制性的可轉換工具發生轉換就將發行的普通股，應自合約簽訂之日起包括在基本每股收益計算中。

24 或有可發行股份只有從所有必要條件均滿足之日（即事件已經發生）起，才能將其當作外發股份處理，而且包括在基本每股收益計算中。僅僅經過一段時間後即可發行的股份不屬於或有可發行股份，因為時間的推移是確定的。外發的普通股如果屬於或有可退回的（即有權退回），則不作為外發股份處理。因此，排除在基本每股收益計

算之外，直至該股份不再能夠退回。

25 〔已刪除〕

26 當期和所有列報期間外發普通股的加權平均數，應當根據資源儘管沒有發生相應改變、但外發普通股數量已經改變的事項（潛在普通股轉換除外）進行調整。

27 在資源不發生相應變化的情況下，也可能發行普通股，或者外發普通股數量也可能減少。這樣的例子包括：

（1） 資本化或派送紅股（有時稱作股票股利）；

（2） 任何其他發行中的紅股成分，例如，包含在面向現股東的增股發行中的紅股；

（3） 股票分割；

（4） 反向股票分割（並股）。

28 在資本化或派送紅股或是股票分割中，派送給現有股東的普通股，不收取額外的對價。因此，外發的普通股數量增加，但資源卻不增加。資本化或派送之前的外發普通股數量，就像該事項在最早列報期間的期初已經發生那樣，按照外發普通股數量成比例的變化進行調整，例如，就一項 1 送 2 的紅股派送方案而言，把派送前的外發普通股數量乘以 3，就得到新的普通股數量總額，或者乘以 2 就可得到增加的普通股的數量。

29 普通股的合併通常會減少外發的普通股數量，但並不會引起資源的相應減少。不過，如果從頭到尾都是按公允價值回購股份，外發普通股數量的減少會導致資源的相應減少。一個例子就是與額外紅利相結合的股份合併。因普通股數量減少，從確認額外股利之日起，就要調整並股交易發生當期的外發普通股加權平均數。

稀釋每股收益

30 主體應按歸屬於母公司普通股股東的損益金額計算稀釋每股收益，並且，如果列報了來自持續經營活動的損益，還要按此損益中歸屬於這些股東的那部分金額計算稀釋每股收益。

31 為計算稀釋每股收益，主體應考慮所有稀釋性潛在普通股的影響，調整歸屬於母公司普通股股東的損益和外發股份的加權平均數。

32 稀釋每股收益目的與基本每股收益目的是一致的，即在考慮當期所有外發稀釋性潛在普通股的影響的同時，提供每股普通股在主體業績中擁有的權益的一個量度。由此：

（1） 就稀釋性潛在普通股而言，歸屬於母公司普通股股東的損益，會因當期確認的股利和利息的稅後金額而增加，且根據稀釋性潛在普通股的轉換引起的收益或費用的所有其他變化進行調整；以及

（2） 假定轉換所有稀釋性潛在普通股，外發普通股的加權平均數，會因由此導致的外發的新增普通股的加權平均數而增加。

收 益

33 為計算稀釋每股收益，主體應當調整可歸屬於母公司普通股股東的損益，如根據 **12** 段的規定考慮下列各項的稅後影響來計算：

（1） 為得出歸屬於母公司股東的損益，要扣減所有與稀釋性潛在普通股相關的、根據如第 **12** 段規定計算的股利或其他項目；

（2） 當期確認的、與稀釋性潛在普通股相關的所有利息；

（3） 因稀釋性潛在普通股轉換引起的收益或費用上的所有其他變化。

34 潛在普通股轉換成普通股以後，第 33 段（1）至（3）中的

項目將不再出現。相應地，新的普通股將有權參與分配歸屬於母公司普通股股東的損益。因此，按 12 段要求計算的歸屬於母公司普通股股東的損益，要按第 33 段（1）至（3）中列出的項目及所有相關稅收影響進行調整。與潛在普通股相關的費用包括交易成本和按實際利率法計算的折價（參見《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》）。

35 潛在普通股的轉換可能導致收益或費用上的相應變化，例如，與潛在普通股相關的利息費用的減少，和由此導致的利潤增加或虧損的減少，可能會導致與非酌量性僱員利潤分享計劃相關的費用的增加。為計算稀釋每股收益，歸屬於母公司普通股股東的損益，應根據收益或費用上的所有此類相應變化進行調整。

股　數

36 為計算稀釋每股收益，普通股股數應當是按照第 19 段和第 26 段要求計算的普通股的加權平均數，加上所有稀釋性潛在普通股轉換成普通股時將發行的普通股的加權平均數。應把稀釋性潛在普通股看作是在期初就已經轉換為普通股，如果潛在普通股是在期初之後發行的，則應自潛在普通股發行之日起將其視為已經轉換為普通股。

37 稀釋性潛在普通股應在每一個列報期間獨立確定。包含在期初至報告日為止的期間內的稀釋性潛在普通股的數量，不是包括在各個中期計算中的稀釋性潛在普通股的加權平均數。

38 潛在普通股以其外發的期間進行加權。報告期內被註銷或允許終止的潛在普通股，只能按照其外發的那段期間包括在稀釋每股收益的計算中。報告期內已轉換成普通股的潛在普通股應包括在從當期期初至轉換日的稀釋每股收益計算中；從轉換日起，形成的普通股應包括在基本的和稀釋每股收益計算中。

39 稀釋性潛在普通股轉換時將發行的普通股股數，根據潛在普通股的條件確定。當存在不只一種轉換基礎時，計算時假定會採取從潛在普通股股東的角度看最有利的轉換率或執行價格。

40 子公司、合營企業或聯營企業可能向除母公司、具有共同控制、重大影響的投資者及接受投資者以外的其他方發行潛在普通股。這些潛在普通股既可轉換成該子公司、合營企業或聯營企業的普通股，也可轉換成母公司具有共同控制、重大影響的投資者（報告主體）及接受投資者的普通股。如果子公司、合營企業或聯營企業的這些潛在普通股，對報告主體基本每股收益具有稀釋作用，應將其包括在稀釋每股收益的計算中。

稀釋性潛在普通股

41 當且僅當把潛在普通股轉換成普通股，會減少來自持續經營的每股收益或增加來自持續經營的每股虧損時，才應把潛在普通股當作有稀釋性來處理。

42 主體用歸屬於母公司的持續經營損益作為控制數來確定潛在普通股具有稀釋性還是反稀釋性。歸屬於母公司的持續經營損益，應當按照第 12 段調整，並把與終止經營有關的項目排除在外。

43 如果潛在普通股向普通股轉換，會增加來自持續經營的每股收益或是降低每股虧損，則該潛在普通股具有反稀釋性。計算稀釋每股收益時，不會假定潛在普通股的轉換、執行或其他發行會對每股收益有反稀釋作用。

44 考慮潛在普通股是具稀釋性還是具反稀釋性時，潛在普通股的每次發行或者一系列發行應當單獨考慮，而不是把它們作為一個總體來考慮。考慮潛在普通股時的順序可能會影響其是否具稀釋性。因

此，為使對基本每股收益的稀釋效果達到最大化，潛在普通股的每次發行或是系列發行，按從最具稀釋性到最不具稀釋性這個順序來考慮。即，計算稀釋每股收益時，有著最低的“增量股每股收益”的稀釋性潛在普通股，要排在那些有著更高的“增量股每股收益”的稀釋性潛在普通股前面。期權和認股權證一般排在最前面，因為它們不會影響到計算分子。

期權、認股權證及其等價物

45 在計算稀釋每股收益時，主體應假定會行使該主體的具稀釋性的期權和認股權證。來自這些工具的收入，應看作是按當期普通股的平均市場價格發行普通股所取得的。已發行普通股股數，與當期原本按普通股的平均市場價格會發行的普通股股數之間的差額，應作為未收取對價的普通股發行處理。

46 如果期權和認股權證，將導致普通股以低於當期該普通股的平均市場價格來發行時，它們就具有稀釋性。稀釋金額為當期普通股的平均市場價格減去發行價格。因此，要計算稀釋每股收益，需將潛在普通股看作是由以下兩部分組成：

（1） 按當期普通股的平均市場價格發行一定數量普通股的合同。此類普通股被認為是公允定價的，而且既不具稀釋性也不具反稀釋性。計算稀釋每股收益時它們被忽略了。

（2） 發行剩餘普通股不是為了收取對價的合同。此類普通股不產生收入，並不會對可歸屬於外發普通股的損益有影響。因此，此類股份是具稀釋性的，且計算稀釋每股收益時，會加到外發普通股股數中。

47 只有在當期普通股的平均市場價格高於期權或認股權證的行權價格時（即“行權價低於市價”），該期權或認股權證才具有稀

釋效應。無需為反映普通股價格上的變化而追溯調整前期報告的每股收益。

47A 至於適用《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》的股票期權和其他以股份為基礎的支付協議，第 46 段中提及的發行價格，以及第 47 段中提及的執行價格，應包括未來將會提供給主體的所有商品和服務的公允價值（按照《國際財務報告準則第 2 號》計量）。這些商品和服務按照股票期權或者其他以股份為基礎的支付協議來提供。

48 計算稀釋每股收益時，具有固定或可確定條款的僱員股票期權，和非授予的普通股，作為期權處理，即使它們可能視授予與否而定。在其授予日就應將它們視為發行在外股份來處理。以業績為基礎的僱員股票期權，作為或有可發行股份處理，因為它們的發行除要隨著時間的推移之外，還要看是否滿足特定的條件而定。

可轉換工具

49 根據第 33 段和第 36 段要求，可轉換工具的稀釋效應反映在稀釋每股收益中。

50 只要宣告的本期可轉換優先股股利金額，或者一旦將其轉換成普通股，就可獲得的累積至本期的每股普通股股利金額，超過基本每股收益，可轉換優先股就具有反稀釋性。類似地，只要可轉換債券轉換為普通股時馬上可以獲得的每股普通股權益（扣除稅收和收益或費用上的其他變化），超過了基本每股收益，可轉換債券就具有反稀釋性。

51 可轉換優先股的贖回或誘致性轉換，可能僅會影響到原外發的部分可轉換優先股。在這種情況下，為確定剩餘的外發優先股是否

具有稀釋性，第 17 段中提及的所有額外對價，都應歸屬到那些將會被贖回或者轉換的可轉換優先股上。已贖回或已轉換的股份應與那些未被贖回或轉換的股份分開考慮。

或有可發行股份

52 和計算基本每股收益一樣，如果滿足條件（即事件已經發生），或有可發行股份是當作外發股份處理的，且包括在稀釋每股收益的計算中。或有可發行股份應從期初開始（若晚於期初，則從或有股份協議簽定日起開始）就包括在內。如果條件沒有滿足，包括在稀釋每股收益計算中的或有可發行股份數量，應當以如果當期期末就是或有期間期末將會發行的股份數量為基礎確定。或有期間期滿之時，若條件仍不滿足，則不允許重編報表。

53 如果某一期間特定收益金額的取得或維持，是或有發行條件，且如果在報告期期末已經取得該金額，但必須在該報告期期末之後再維持一個期間，那麼如果計算稀釋每股收益時這些股份具有稀釋效應的話，則要把額外的普通股當作發行在外處理。在這種情況下，稀釋每股收益的計算，是以在報告期期末收益金額就是或有期間期末的收益金額時將會發行的普通股數量為基礎的。由於收益在未來期間可能會變化，因此，在或有期間期末之前，基本每股收益計算不會包括此類或有發行，因為並非所有必要條件均已滿足。

54 或有可發行的普通股數量可能取決於該普通股的未來市場價格。在這種情況下，如果其效應是稀釋性的，稀釋每股收益的計算，是以如果報告期期末的市場價格就是或有期期末的市場價格時，將發行的普通股數量為基礎的。如果或有發行的條件是建立在超過報告期期末之外的一段時間內的市場平均價基礎上，則使用已逝時間段內的平均價格。由於市場價格在未來期間可能發生變化，因此，在或有期

間期末之前，基本每股收益計算不包括此類或有可發行的普通股，因為並非所有必要條件均已滿足。

55 或有可發行的普通股數量可能取決於未來的盈利和普通股未來的價格。在這種情況下，包括在稀釋每股收益計算中的普通股數量，基於兩方面條件（即到目前為止的盈利和報告期期末的現行市場價格）。除非滿足這兩方面條件，否則或有可發行的股份不包括在稀釋每股收益的計算中。

56 在其他情況下，或有可發行的普通股數量取決於除盈利或市場價格以外的其他條件（如一定數量的零售店的開業）。在這種情況下，假定現行狀況保持不變直到或有期間期滿為止，則根據報告期期末的狀況，或有可發行的普通股包括在稀釋每股收益計算中。

57 或有可發行的潛在普通股（那些根據或有股份協議規定者除外，如或有可發行的可轉換工具）應按以下規定包括在稀釋每股收益計算中：

（1） 主體在根據第 52 段至第 56 段中的或有普通股規定制定的發行條件基礎上，決定是否可以假定潛在普通股將會發行；

（2） 如果這些潛在普通股應反映在稀釋每股收益中，主體遵循第 45 段至第 48 段中針對期權和認股權證規定、第 49 段至第 51 段中針對可轉換工具的規定、第 58 段至第 61 段中針對可以用普通股或現金結算的合同的規定，以及其他規定，適用的話，確定它們對稀釋每股收益計算的影響。

但是，不能為了計算稀釋每股收益就假定行權或轉換，除非或有可發行的類似外發潛在普通股進行了行權或轉換。

可用普通股或現金結算的合同

58 當主體發行該主體可以選擇用普通股或現金結算的合同，則該主體應假定該合約將會用普通股結算，且若其效果具有稀釋性的話，由此產生的潛在普通股應包括在稀釋每股收益計算中。

59 如果是基於會計目的，把此類合同作為一項資產或負債列報，或者它既有權益的成分，又有負債的成分，而該合同又已經被全部歸類為權益工具時，則企業應對本該導致的該期間損益的所有變化調整其分子。此調整與第 33 段中要求的調整類似。

60 對於那些可依據持有人的選擇用普通股或現金結算的合同，計算稀釋每股收益時，應用現金結算和股份結算這兩者中稀釋性更大的那個來計算。

61 可以用普通股或現金結算的合同的一個例子是一種債務工具，這種債務工具賦予企業到期時可自由地使用現金或自己的普通股結算本金的權利。另外一個例子是簽出看跌期權，它賦予其持有者以普通股或現金結算的選擇權。

購入期權

62 諸如購入看跌期權或購入看漲期權（即主體持有的針對其自身普通股的期權）等合同，不包括在稀釋每股收益計算中，因為將其包括在內將會有反稀釋性。只有行權價格高於市場價格才會執行看跌期權，同時，只有行權價格低於市場價格才會執行看漲期權。

簽出看跌期權

63 要求主體回購其自身股份的合約，例如，簽出看跌期權和遠期購入合同，如果具有稀釋性，應包括在稀釋每股收益計算中。如果

這些合同在當期的“行權價低於市場價”（即行權價或結算價格在當期的平均市場價格之上），那麼它們對每股收益的潛在稀釋效應，應按下列規定計算：

（1） 應假定在期初會（按當期平均市場價格）發行足量的普通股，以便獲取收入來履約；

（2） 應假定來自發行的收入用於履約（即用於買回普通股）；並且

（3） 增量普通股（假定發行的普通股數量與因履約收到的普通股數量的差額）應包括在稀釋每股收益計算中。

追溯調整

64 如果外發普通股或潛在普通股數量，因資本化、紅股發行或股票分割而增加，或者因反向股票分割而減少，則對所有列報期間的基本的和稀釋每股收益計算，均應追溯調整。如果這些數量變化發生在報告期後、但在財務報告批准報出日之前，當期列報的和任何以前期間列報的財務報表中的每股收益計算結果，都應以新的股份數量為基礎。每股計算結果中反映了股份數量上的此類變化這個事實應予以披露。另外，所有列報期間的基本和稀釋每股收益，應就會計政策變更引起的差錯和追溯處理的調整之影響，進行調整。

65 如果用於計算每股收益的假設發生了變化，或者潛在普通股轉換成了普通股，主體不必重編以前任何期間的稀釋每股收益。

列 報

66 主體應針對來自持續經營且可歸屬於母公司普通股股東的損益，以及針對當期歸屬於母公司普通股股東的損益、對當期利潤有不同分享權利的每類普通股，在綜合收益表內列報基本的和稀釋每股

收益。對於每一類具有分享當期利潤的普通股，列報其按照當期歸屬於母公司普通股股東的持續經營損益和當期損益計算的基本的和稀釋每股收益。主體應以同等顯著的方式列報所有期間的基本的和稀釋每股收益。

67 列報綜合收益表的每個期間都要列報每股收益。如果其中至少有一個期間報告過稀釋每股收益，則應在所有的列報期間報告稀釋每股收益，即使它等於基本每股收益。如果基本每股收益與稀釋每股收益相等，可以在綜合收益表中的同一行內分兩列列報。

67A 如果主體按照《國際會計準則第 1 號》（2011 年修訂）第 10A 段在單獨的報表中列報損益成分，那麼主體應在該單獨的報表中按照第 66 段和第 67 段的要求，列報基本每股收益和稀釋每股收益。

68 如果主體報告了終止經營，則應當在綜合收益表表內或是在財務報表附註中披露終止經營部分的基本每股收益和稀釋每股收益。

68A 如果主體按照《國際會計準則第 1 號》（2011 年修訂）第 10A 段在單獨的報表中列報損益成分，那麼主體應在該單獨的報表或附註中按照第 68 段列報終止經營部分的基本每股收益和稀釋每股收益。

69 主體應列報基本的和稀釋每股收益，即使該金額是負值（即每股虧損）。

披　露

70 主體應作如下披露：

（1） 計算基本的和稀釋每股收益時用來作分子的金額，以及

將這些金額調至當期可歸屬於母公司損益的調整。此調整應包括影響每股收益的每類工具的個別影響。

（2） 計算基本的和稀釋每股收益時，用來作分母的普通股加權平均數，以及這些分母之間的彼此調整。此調整應包括影響每股收益的每類工具的個別影響。

（3） 可能未來會潛在地稀釋基本每股收益，但就列報期間而言具有反稀釋性，因而未包括在稀釋每股收益計算中的工具（包括或有可發行的股份）。

（4） 對發生在報告期後的，且如果發生在報告期末之前，就會顯著地改變期末外發普通股或潛在普通股數量的普通股交易或者潛在普通股交易，除根據第 64 段進行會計處理之外，還要說明這些交易。

71 第 70 段（4）中的交易例子包括：

（1） 為獲取現金而進行的股份發行；

（2） 所得收入用於償付債務或報告期末外發的優先股而進行的股份發行；

（3） 贖回外發普通股；

（4） 外發的潛在普通股在報告期末轉換或行權，成為普通股；

（5） 期權、認股權證或可轉換工具的發行；

（6） 條件滿足後就會導致或有可發行股份的發行。

每股收益金額，不因發生在報告期後的上述發行交易而調整，因為上述交易不影響賴以產生當期損益的資本金額。

72 產生潛在普通股的金融工具和其他合同，可能含有影響基本的和稀釋每股收益計算的條款和條件。這些條款和條件可能決定所有潛在普通股是否有稀釋性；且如果是有稀釋性的，它們還可能決定其對外發普通股的加權平均數的影響，以及對可歸屬於普通股股東的損

益的後續調整的影響。如果無其他要求（參見《國際財務報告準則第7號——金融工具：披露》），鼓勵披露此類金融工具和其他合同的條款和條件。

73 除基本的和稀釋每股收益之外，如果主體還披露運用綜合收益表中的一個報告數字計算的每股收益，該數字不同於本準則規定的那個報告數字，則此金額應運用根據本準則確定的普通股加權平均數來計算。與此數字相關的基本的以及潛在的每股收益金額，應在附註中同等地予以列報。主體應簡要說明確定分子的基礎，包括每股收益金額是稅前的還是稅後的。如果所採用的綜合收益表數字，沒有在綜合收益表中作為一個單列項目報告，則應提供就所用數字和綜合收益表中報告的單列項目所作的協調。

73A 除基本的和稀釋每股收益之外，第 **73** 段也適用於主體披露運用不同於本準則規定損益報告條款計算的每股收益。

生效日期

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

74A 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語，另外還增加了第 4A 段、第 67A 段、第 68A 段和第 73A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用那些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），那麼這些修訂內容也適用於提前採用的期間。

74B 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》，修訂了的第 4 段、第 40 段

和附錄一第 11 段。報告主體應用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時應適用以上修訂。

74C 2011 年 5 月公佈的《國際財務報告準則第 13 號》，修訂了第 8 段，第 47A 段和附錄一第 2 段。報告主體應用《國際財務報告準則第 13 號》時應適用以上修訂。

74D 2011 年 6 月公佈的《其他綜合收益項目列報》（修訂國際會計準則第 1 號），修訂了第 4A 段，第 67A 段和第 73A 段。報告主體應用 2011 年 6 月修訂的《國際會計準則第 1 號》時應適用以上修訂。

74E 2014 年 7 月公佈的《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》，修訂了第 34 段。報告主體應用《國際財務報告準則第 9 號》時應適用以上修訂。

其他文告的撤銷

75 本準則取代了《國際會計準則第 33 號——每股收益》（1997 年發佈）。

76 本準則取代了《解釋公告第 24 號——每股收益：金融工具和其他可用股份清償的合同》。

附　錄

附錄一　應用指南

本附錄是本準則的組成部分。

歸屬於母公司的損益

1　為計算以合併報表為基礎的每股收益，歸屬於母公司的損益是指調整了少數股權之後合併主體的損益。

配股權

2　在潛在普通股行權或轉換之時的普通股發行，通常不會產生紅股因素。這是因為潛在普通股經常足值發行，結果導致主體可獲得的資源的成比例變化。但是在配股權中，配股價格常常低於該股份的公允價值。因此，如在第 27 段（2）中所指出的那樣，此類配股權包含著紅股因素。如果向現有的所有股東提供配股權，在配股權之前所有期間計算基本的和稀釋每股收益時所用的普通股股數，就是配股前外發的普通股股數乘以下列係數：

行使配股權之前那一刻的每股公允價值／理論上除權的每股公允價值

理論上除權的每股公允價值，是通過行使配股權之前那一刻的股份的市場價值合計，加上行使配股權所得款項，再除以行使配股權後外發的普通股股數計算的。如果配股權利在其行使日前將會與股份分開單獨地交易，則公允價值按照股份和配股權一起交易的最後一天的收盤價確定。

控制數

3　為說明第 42 段和第 43 段中所描述的控制數概念的運用，假

定一個主體歸屬於母公司的持續經營損益為 4 800 [1]個貨幣單位。歸屬於母公司的非持續經營損失為 7 200 個貨幣單位，歸屬於母公司的損失為 2 400 個貨幣單位，並且有 2 000 股外發的普通股，400 股潛在普通股。該企業持續經營的基本每股收益為 2.40 個貨幣單位，非持續經營基本的每股損失為 3.60 個貨幣單位，基本的每股損失為 1.20 個貨幣單位。400 股潛在普通股要包括在稀釋每股收益的計算中，假設這 400 股潛在普通股不存在損益影響，這樣計算出來的 2.00 個貨幣單位的每股持續經營收益就是稀釋性的。由於歸屬於母公司的持續經營利潤就是控制數量，主體也把這 400 股潛在普通股包括在其他每股收益金額計算中，即使計算出的每股收益金額，相對其可比的基本每股收益金額是反稀釋性的，也就是說，每股虧損會減少（非持續經營每股虧損為 3.00 個貨幣單位，每股虧損為 1.00 個貨幣單位）。

普通股的平均市場價格

4 為計算稀釋每股收益，假定將發行的普通股的平均市場價格，是在當期普通股的平均市場價格基礎上計算的。理論上講，主體普通股的每一項市場交易均應包括在平均市場價格的確定中。但是，作為一個實際問題，將每週或每月價格簡單平均通常也是充分的。

5 一般而言，計算平均市場價格時用收盤價就夠了。但是，當價格波動較大時，最高價和最低價的平均通常會產生一個更有代表性的價格。用於計算平均市場價格的方法要一貫地採用，除非因條件的變化，該價格不再具有代表性，例如，幾年來，在價格相對平穩時，運用收盤價來計算平均市場價格的主體，如果價格開始波動較大，且收盤價不再能產生有代表性的平均市場價格時，可能轉而採用最高價

---

1 在本準則中，貨幣金額以“貨幣單位”（CU）來表示。

和最低價的平均數。

期權、權證和它們的等價物

6 只要可轉換工具和一旦轉換就可取得的普通股這兩者的平均價格，都高於期權或認股權證的行權價，就可假定用於購買可轉換工具的期權或認股權證將會被行使，以購買可轉換工具。但是，除非同時假定類似外發的可轉換工具會被轉換成普通股，如果有的話，否則不能假定期權和認股權證的行使。

7 期權或認股權證可能允許或要求在支付全部或部分行權價之外，標價購買主體（或其母公司或其子公司）的債券或其他工具。計算稀釋每股收益時，這些期權和認股權證具有稀釋效應，如果（1）當期相關普通股的平均市場價格超過行權價格，或（2）將來會被標價購買的工具的售價，低於按照期權或認股權證協議可能標價購買的該工具價格，由此所致的折扣確立了一個有效的行權價格，它比一旦行權就可獲得的普通股的市場價格要低。在計算稀釋每股收益時，假定這些期權和認股權證將會行權，並且假定將會標價購買債務和其他工具。對期權或認股權證持有者而言，如果用現金標價購買更為有利且合約允許用現金標價購買，則應假定為用現金標價購買。假定將會標價購買的所有債務利息（稅後）應作為一項調整加回到分子中。

8 對於具有類似規定的優先股，或其他具有轉換選擇權的工具，即允許投資者為取得更有利的轉換率而支付現金的工具，都可以作類似處理。

9 某些期權或認股權證的基本條款可能要求，把執行這些工具取得的進款，用於贖回主體（或其母公司或其子公司）的債務或其他工具。計算稀釋每股收益時，假定這些期權或認股權證將會被執行，

且其進款會用於按其平均市場價格購買債務，而不是用於購買普通股。不過，計算稀釋每股收益時，要考慮假定的執行進款，超過債務的假定購回所費金額之差額（即假定用於購回普通股）。假定將會購回的所有債務利息（稅後），應作為一項調整加回到分子中。

簽出看跌期權

10 為說明第 63 段的應用，假定主體外發了 120 份普通股簽出看跌期權，執行價格為 35 個貨幣單位。當期普通股的平均市場價格為 28 個貨幣單位。計算稀釋每股收益時，主體假定期初以每股 28 個貨幣單位的價格發行了 150 股普通股，以滿足其 4 200 個貨幣單位的交售義務。發行的 150 股普通股，與為滿足看跌期權收取的 120 股普通股之間的差額（30 股增量普通股），在計算稀釋每股收益時應加回到分母中。

子公司、合營企業或聯營企業的工具

11 對於子公司、合營企業、聯營企業的潛在普通股，要麼可轉換為子公司、合營企業或聯營企業的普通股，要麼可轉換為母公司、（對報告主體）具有共同控制或重大影響的投資者，被投資者的普通股，都應按以下規定包括在稀釋每股收益計算中：

（1） 由子公司、合營企業或聯營企業發行的工具，若能使其持有者取得子公司、合營企業或聯營企業普通股的，要包括在子公司、合營企業或聯營企業稀釋每股收益資料的計算中。然後把這些每股收益包括在以報告主體對子公司、合營企業或聯營企業工具的持有為基礎的報告主體每股收益計算中。

（2） 計算稀釋每股收益時，子公司、合營企業或聯營企業發行的可轉換為報告主體普通股的工具，要放在報告主體的潛在普通股之中考慮。同樣，計算合併的稀釋每股收益時，子公司、合營企業或

聯營企業發行的可購買報告主體普通股的期權或認股權證，要放在報告主體的潛在普通股之中考慮。

12 為確定報告主體發行的可轉換為子公司、合營企業或聯營企業普通股的工具，對每股收益的影響，假定這些工具將會被轉換。因此，依據第 33 段對分子（可歸屬於母公司普通股股東的損益）做必要調整。除這些調整以外，分子還要對因假定轉換而引起的子公司、合營企業或聯營企業外發普通股數量增加，由此導致報告主體記錄的所有損益變化（如股利收益和按權益法核算的收益）作調整。稀釋每股收益計算中的分母不受影響，因為報告主體外發普通股的數量不隨假定的轉換而變。

持有人有權分享利益的權益工具和兩類普通股

13 某些主體的權益包括：

（1） 按照事先確定的公式（如兩股對一股），但有時有分享程度上限（如，每股達到但不超出某一設定金額），與普通股一起參與股利分配的工具。

（2） 有著不同於另一類普通股的股利率，但沒有優先權或更高權利的一類普通股。

14 計算稀釋每股收益時，應用指南第 13 段中描述的、可轉換為普通股的工具，若具有稀釋效應，則假定它們會轉換。至於那些不能轉換為一類普通股的工具，則根據它們的股利分配權利或者享有的參與未分配收益的其他權利，把當期損益分配至不同種類的股份和持有人有權分享利益的權益工具上。要計算基本的和稀釋每股收益：

（1） 歸屬於母公司普通股股東的損益，依據當期就每類股份宣告的股利金額，以及就當期必須支付的（如未支付的累積優先股股利）約定股利金額（或持有人有權分享利益的債券利息）調整（利潤

減少或虧損增加）。

（2） 剩餘的損益分配至普通股和持有人有權分享利益的權益工具上，就每類工具享有的收益而言，就像當期所有的損益都已被分配那樣。分配到每一類權益工具上的損益總額，按照因股利而分派的金額，加上因享有分享權而分派的金額來確定。

（3） 分配給每一類權益性工具的損益總額，除以收益被分配至其名上的外發工具的數量，以確定此工具的每股收益。

為計算稀釋每股收益，假定已發行的全部潛在普通股均包括在外發的普通股中。

部分支付的股份

15 若發行了普通股但未足額收款，則計算基本每股收益時，要把它們作為普通股的一小部分來處理，因為相對於已足額支付的普通股而言，它們有權參與該間的股利分配。

16 就部分付款的股份無權參與當期股利分配而言，計算稀釋每股收益時，應將它們作為認股權證或期權的等價物來處理。未支付的餘額被假定是代表著用於購買普通股的款項。包括在稀釋每股收益計算中的股份數，是預定股份數與假定將會被購買的股份數之間的差額。

國際會計準則第34號——中期財務報告

目　　錄

起始段落

目　標

範　圍 ……1

定　義 ……4

中期財務報告的內容 ……**5**

中期財務報告的最基本組成部分 ……8

中期財務報表的格式和內容 ……9

重大事項與交易 …… 15

其他披露 …… 16A

遵從國際財務報告準則的披露 …… 19

要求列報中期財務報表的期間 …… 20

重要性 …… 23

在年度財務報表中的披露 …… **26**

確認和計量 …… **28**

與年度報表一致的會計政策 …… 28

季節性、週期性或偶然性收入 …… 37

財務年度中不均勻發生的費用 …… 39

確認和計量原則的採用 …… 40

估計的運用 …… 41

以前已報告中期的重述 …… **43**

生效日期 …… **46**

國際會計準則第34號——中期財務報告

目　標

本準則的目標是規範中期財務報告的最基本內容，並規範完整或簡明的中期財務報表中應採用的確認和計量原則。及時和可靠的中期財務報告可以幫助投資者、債權人和其他人士了解主體的獲利能力和產生現金流量的能力以及其財務狀況和流動性。

範　圍

1 本準則不強制規定哪些主體應公佈中期財務報告，間隔多長，或在中期期末後多久公佈。但是，政府、證券監管機構、證券交易所和會計團體通常要求有債券或權益性證券公開交易的主體公佈中期財務報告。如果主體被要求或自行選擇依據國際會計準則公佈中期財務報告，應採用本準則。國際會計準則委員會[1]鼓勵那些有證券公開交易的主體編報符合本準則規定的確認、計量和披露原則的中期財務報告。特別地，鼓勵公開交易的主體：

（1） 至少提供截至其財務年度前半年末的中期財務報告；以及

（2） 在中期期末以後 60 天內提供其中期財務報告。

2 對每類財務報告，無論是年度報告還是中期報告，需評價其本身是否遵從了國際財務報告準則。在某一特定的財務年度，可能出現主體沒有提供中期財務報告，或提供的中期財務報告不符合本準則

---

1 國際會計準則理事會承繼了國際會計準則委員會，並於 2001 年開始運行。

要求等情況，這並不妨礙主體的年度財務報表遵從國際財務報告準則的規定（如果主體這樣作了）。

3 如果主體的中期財務報告被描述為符合國際財務報告準則，則其應符合本準則的所有要求。第 19 段要求對此作一定的披露。

定　義

4 本準則使用的下列術語，其含義為：

中期，指短於一個完整的財務年度的財務報告期間。

中期財務報告，指包括涵蓋一個中期的一套完整的財務報表〔如《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）所述〕或一套簡明的財務報表（如本準則所述）的財務報告。

中期財務報告的內容

5 《國際會計準則第 1 號》將“一套完整的財務報表”界定為包括如下組成部分：

（1） 當期期末財務狀況表；

（2） 當期損益和其他綜合收益表；

（3） 當期權益變動表；

（4） 當期現金流量表；

（5） 附註，包括重大會計政策和其他說明性註釋；以及

（5A） 《國際會計準則第 1 號》第 38 段和第 38A 段規定的前期比較信息；

（6） 主體追溯應用某項會計政策，或者追溯重述或根據《國際會計準則第 1 號》第 40A 段至第 40D 段在財務報表中重新分類其財務報表項目時，前期期初的財務狀況表。主體可能使用與本準則不同的報表名稱，例如，主體可能使用“綜合收益表”，而非“損益及

其他綜合收益表”。

6 考慮及時性和成本效益原則，也為了避免重複以前已報告過的信息，主體可能被要求或可能自行選擇在中期列報較其年度財務報表少的信息。本準則將中期財務報告的最基本內容界定為包括簡明的財務報表和有選擇的說明性附註。中期財務報告旨在列報比最近期的完整的年度財務報表更新的信息。因此，中期財務報告注重新的活動、事項和情況，不重複以前已報告過的信息。

7 本準則不禁止或阻攔主體在其中期財務報告中公佈一套完整的財務報表（如《國際會計準則第 1 號》所述），而不是簡明的財務報表和有選擇的說明性附註。本準則也不禁止或阻攔主體在簡明的中期財務報表中包括比本準則所規定的最基本單列項目或有選擇的說明性附註更多的內容。本準則中的確認和計量指南也適用於完整的中期財務報表，這些財務報表既包括本準則要求的所有披露（尤其是第 16A 段規定的有選擇的附註披露），也包括其他國際財務報告準則要求的披露。

中期財務報告的最基本組成部分

8 中期財務報告至少應包括下列組成部分：

（1） 簡明財務狀況表；

（2） 簡明損益和其他綜合收益表；

（3） 簡明權益變動表；

（4） 簡明現金流量表；

（5） 有選擇的說明性附註。

8A 如果主體按照《國際會計準則第 1 號》（2011 年修訂）第 10A 段的要求在單獨的收益表中列報損益組成項目，那麼中期簡明信息可

以取自該單獨報表。

中期財務報表的格式和內容

9 如果主體在中期財務報告中公佈一套完整的財務報表，這些報表的格式和內容應符合《國際會計準則第 1 號》對一套完整的財務報表的要求。

10 如果主體在中期財務報告中公佈一套簡明的財務報表，這些簡明報表至少應包括最近期的年度財務報表中列出的每個標題和小計項目及本準則要求的有選擇的說明性附註。如果因缺少某些追加的單列項目或附註，將使簡明中期財務報表產生誤導，則還應將這些追加的單列項目或附註包括在內。

11 在列示損益要素的中期報表中，如果主體在《國際會計準則第 33 號——每股收益》適用範圍內，主體應當列示該階段基本和稀釋的每股收益[2]。

11A 如果主體按照《國際會計準則第 1 號》（2011 年修訂）第 10A 段的要求在單獨報表中列報損益，那麼在報表中要列示基本的和稀釋的每股收益。

12 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）提供了有關財務報表結構的指南。《國際會計準則第 1 號》的實施指南舉例說明財務狀況表、綜合收益表和權益變動表列報的方式。

13 〔已刪除〕

---

2 本段根據 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》進行了修訂，以明確《國際會計準則第 34 號》的範圍。

14 如果主體最近期的年度財務報表是合併報表，則中期財務報告要按合併基礎來編製。母公司的單獨財務報表與最近期年度財務報告中的合併報表是不一致和不可比的。如果主體的年度財務報告除包括合併報表外，還包括母公司的單獨財務報表，本準則既不要求也不禁止將母公司單獨的財務報表包括在主體的中期財務報告中。

重大事項與交易

15 主體應在中期報告中包括那些自上一個年度報告期末日後發生的、對主體的財務狀況和經營業績變動的理解具有重要性的事項和交易的說明。最近的年度財務報告列示的相關信息，應在中期報告中更新這些事項和交易的披露。

15A 主體中期財務報告的使用者可以取得最近的主體年度財務報告。因此，最近年度財務報告附註中列示的信息，如果相對不重要，則中期財務報告附註不需提供更新信息。

15B 以下事項和交易（但不僅限於列示的事項和交易）如屬重要，則需披露：

（1） 存貨減記至可變現淨值，以及這項減記的轉回；

（2） 金融資產，不動產、廠場和設備，無形資產、客戶合同產生的資產或其他資產減值損失的確認，以及這項減值損失的轉回；

（3） 重組成本的準備的轉回；

（4） 不動產、廠場和設備購買和處置；

（5） 購買不動產、廠場和設備的承諾；

（6） 訴訟了結；

（7） 前期差錯更正；

（8） 影響主體金融資產和金融負債公允價值的商業或經濟環境的改變，而不論這些資產或負債以公允價值還是攤餘成本確認；

（9） 資產負債表日或以前未經糾正的貸款拖欠或貸款協議的違反；

（10）關聯方交易；

（11）金融工具公允價值計量層級的改變；

（12）因金融資產持有意圖或用途發生改變而導致的金融資產分類的改變；以及

（13）或有負債或或有資產的改變。

15C 單項國際財務報告準則對第15B段列示內容中的許多項目的披露提供了指南。那些自上一個年度報告期末日後發生、對主體的財務狀況和經營業績變動的理解具有重要性的事項和交易，應在中期財務報告中予以說明並對上一年度報告中披露的相關信息予以更新。

16 〔已刪除〕

其他披露

16A 除了按照第15段至第15C段要求披露重要事項和交易外，以下信息如屬重要且沒有在中期財務報告的其他地方披露，則主體在中期財務報表的附註中至少應包括。這些信息通常應以“財務年度年初至今”為基礎報告。

（1） 中期財務報表延用了與最近期年度財務報表相一致的會計政策和計算方法的聲明；或如果這些政策或方法已變更，對變更的性質和影響的說明；

（2） 對中期經營的季節性或週期性的說明性評述；

（3） 對資產、負債、權益、淨收益或現金流量有影響的異常項目的性質和金額，這些項目由於其性質、大小或發生的頻率而屬異常；

（4） 在本財務年度內的以前中期或以前財務年度已報告過的估計金額變更的性質和金額；

（5） 債務性證券和權益性證券的發行、回購和償還；

（6） 向普通股和其他股份分別支付的股利（總額或每股股利）；

（7） 分部信息如下（只有《國際財務報告準則第 8 號——經營分部》要求主體在年度財務報表中披露分部信息，才要求主體在中期財務報告中披露分部信息）：

①來自外部客戶的收入，只要是包含在分部利潤或虧損的計量中，經首席經營決策者審查，或定期提供給首席經營決策者；

②分部間的收入，只要是包含在分部利潤或虧損的計量中，經首席經營決策者審查，或定期提供給首席營運決策者；

③分部利潤或者損失的計量；

④特定報告分部資產和負債總額，只要是定期提供給首席營運決策者且在報告分部上一年度的財務報表中披露的數量已發生重大變化；

⑤描述自上一年度財務報告的分部基礎或計量分部利潤或虧損基礎的差異；

⑥報告分部利潤或虧損總和與主體稅前（所得稅）利潤或虧損及終止的經營的協調。然而，如果主體將諸如稅費（所得稅）等項目分配至報告分部，主體應當協調報告分部利潤或虧損總和與這些項目後的主體利潤或虧損。所有的重要協調項目應當單獨確定和描述。

（8） 未在中期財務報表中反映的中期期末之後的重要事項；

（9） 中期內主體結構變化（包括企業合併、子公司和長期投資的購買或處置、重組以及終止經營）的影響。在企業合併的情況下，主體應披露《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》要求披露的信息；

（10） 對於金融工具，其公允價值披露應根據《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》第 91 段至第 93 段（8）、第 94 段至第 96 段、第 98 段和第 99 段，以及《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》第 25 段和第 26 段、第 28 段至第 30 段。

（11） 《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》中定義的主體由非投資性主體成為投資性主體或由投資性主體轉換為非投資性主體，應根據《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》第 9B 段進行披露。

（12） 根據《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》要求對客戶合同收入的分解。

17—18 〔已刪除〕

遵從國際財務報告準則的披露

19 如果主體的中期財務報告遵從本準則，應對此事實予以披露。除非中期財務報告符合國際財務報告準則的所有要求，否則不能聲稱為與國際財務報告準則保持一致。

要求列報中期財務報表的期間

20 中期報告應包括如下期間的中期財務報表（簡明的或完整的）：

（1） 截至本中期期末的財務狀況表和截至上一個財務年度末的比較財務狀況表；

（2） 本中期的損益和其他綜合收益表和本財務年度年初累計至今的損益和其他綜合收益表，並提供上一財務年度可比中期（相當於本中期和年初至今的期間）的損益和其他綜合收益表，根據《國際會計準則第 1 號》（2011 年修訂），每一期間的中期報告可提供損益和其他綜合收益表；

（3） 本財務年度年初累計至今權益變動的報表，以及上一財務年度相當於年初至今的可比期間的比較報表；

（4） 本財務年度年初累計至今的現金流量表，以及上一個財務年度相當於年初至今的可比期間的比較報表。

21 對於經營具有高度季節性的主體，截至中期財務報告日前 12 個月的信息以及在此之前的 12 個月的可比信息可能是有用的。因此，鼓勵那些經營具有高度季節性的主體除報告上一段所要求的信息外，還報告這種信息。

22 與本準則一同發佈的示例[註]一對提供半年報告和季度報告的主體，說明了要求列報的期間。

重要性

23 為編製中期財務報告而決定如何確認、計量、分類或披露某項目時，其重要性程度應相對於中期財務資料進行評估。在對重要性進行評估時，應當認識到，與年度財務資料的計量相比，中期計量可能在更大的程度上依靠估計。

24 《國際會計準則第 1 號》和《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》界定如果一個項目的省略或者錯報會影響財務報表使用者的經濟決策，則其具有重要性。《國際會計準則第 1 號》要求對重要項目單獨列報，包括（例如）非持續經營，並且《國際會計準則第 8 號》要求對於會計估計的變更、會計差錯和會計政策的變更進行披露。這兩項準則均沒有對重要性提供量化指南。

25 雖然對重要性進行評估時需要運用判斷，但是，為便於理解中期資料，本準則還是以中期資料本身為基礎擬定確認和計量政策。因此，對異常項目、會計政策或估計變更以及差錯等，應以與中期資

料相關的重要性為基礎予以確認和披露，以避免由於不披露而產生誤導。最重要的目標是確保中期財務報告包括了與理解主體中期財務狀況和經營業績相關的所有信息。

在年度財務報表中的披露

26 如果中期報告的某項估計金額在財務年度的最後一個中期內發生了重大的變化，而該最後中期的財務報告不單獨公佈，則該估計變更的性質和金額應在該年度財務報表的附註中披露。

27 《國際會計準則第 8 號》要求披露對本期有重大影響或對以後期間預計有重大影響的估計變更的性質和（如果切實可行的話）金額。本準則第 16A 段（4）要求在中期財務報告中作類似的披露。這方面的例子包括，在本財務年度的前一中期已報告過的有關存貨減記、重組或減值損失等方面的估計在最後一個中期內發生了變更。上一段要求的披露與《國際會計準則第 8 號》的要求一致，但在範圍上較窄，僅與估計變更有關。並不要求主體在其年度財務報表中包括追加的中期財務信息。

確認和計量

與年度報表一致的會計政策

28 主體在中期財務報表中採用的會計政策，應與年度財務報表中所採用的會計政策相一致，在最近一個年度財務報表日後作出、並在下一年度財務報表中反映的會計政策變更可以除外。不過，主體報告的頻率（年報、半年報或季報）不應影響其年度結果的計量。為了實現這個目標，中期報告的計量應以年初至今為基礎。

29 要求主體在中期財務報表和年度財務報表中採用同樣的會

計政策，這似乎表明，中期計量是將每個中期作為一個獨立的報告期來進行的。但是，第 28 段通過對主體報告的頻率不影響年度結果計量的說明，表明了中期只是更大的財務年度的一部分。年初至今的計量可能涉及在本財務年度的以前中期已報告過的估計金額的變更。但是，確認中期的資產、負債、收益和費用的原則，應與年度財務報表採用的原則一致。

30 說明：

（1） 在中期確認和計量存貨減記、重組或減值引起的損失的原則，應與主體只編製年度財務報表時採用的原則一致。但是，如果這些項目在某一中期確認和計量、且在該財務年度內的以後中期發生估計變更，則最初的估計應在以後的中期通過應計追加的損失金額或轉回以前已確認的金額來改變；

（2） 在中期期末不符合資產定義的費用不應在財務狀況表中遞延，既不能等待未來信息以確定其是否已符合資產的定義，也不應用來平滑財務年度內各中期的利潤；以及

（3） 應在每個中期確認所得稅費用，確認時應依據對整個財務年度預期的加權平均年所得稅稅率的最佳估計。如果年度所得稅稅率的估計發生變化，某一中期的所得稅費用的應計金額可能需要在該財務年度內的以後中期予以調整。

31 根據《編報財務報表的框架》（簡稱《框架》）[3]，確認是指“將符合要素定義並符合確認標準的項目納入資產負債表或收益表的過程。”資產、負債、收益和費用的定義對於確認，無論是在年度

---

3 國際會計準則理事會 2001 年採納了國際會計準則委員會的《編報財務報表的框架》。2010 年 9 月，國際會計準則理事會用《財務報告的概念框架》取代了原《框架》。

還是在中期財務報告期末，都是重要的。

32 對於資產，在中期報告日和主體的財務年度末應採用相同的未來經濟利益測試。根據其性質，某些費用如果在財務年度末不具備資產的條件，在中期報告日也同樣不具備資產的條件。類似地，中期報告期末的負債必須表示該日的現時義務，正如其在年度報告期末所表示的那樣。

33 收益（收入）和費用的基本特徵是相關的資產和負債的流入和流出已經發生。如果這些流入和流出已經發生，相關的收入和費用應予確認；否則，就不應確認。《框架》指出，“如果未來經濟利益的減少與資產的減少或負債的增加相聯繫，並且能夠可靠地加以計量，就應當在收益表中確認費用……。《框架》不允許在資產負債表中確認不符合資產或負債定義的項目。”

34 在計量財務報表中報告的資產、負債、收益、費用和現金流量時，只編製年度報告的主體能夠考慮整個年度可獲得的信息。事實上，其計量是以年初至今為基礎的。

35 編製半年報告的主體在對前6個月的財務報表進行計量時，可利用至年中或稍後可獲得的信息，而在對 12 個月的財務報表進行計量時，就可以利用至年末或稍後可獲得的信息。12 個月期的計量將反映前 6 個月期報告過的估計金額的可能變更。對前 6 個月的中期財務報告中已報告的金額不追溯調整。但是，第 16A 段（4）和第 26 段要求披露重大估計變更的性質和金額。

36 比半年更頻繁地編製報告的主體應利用編製每套財務報表時可獲得的信息，以年初至今為基礎計量每個中期的收益和費用。在本中期報告的收益和費用金額將反映本財務年度內本中期以前的中

期報告的估計金額的變更。對以前中期報告的金額不追溯調整。但是，第 16A 段（4）和第 26 段要求披露重大估計變更的性質和金額。

季節性、週期性或偶然性收入

37 如果主體不在財務年度末預計或遞延財務年度內季節性、週期性或偶然性收入，則在中期報告日也不應預計或遞延這些收入。

38 這方面的例子包括：股利收入、特許使用費和政府補助。此外，有些主體一貫地在財務年度的某些中期賺取比在其他中期更多的收入，零售商的季節性收入就是一例。這些收入應在其發生時予以確認。

財務年度中不均勻發生的費用

39 當且僅當在主體的財務年度末預計或遞延年度中不均勻發生的費用是恰當時，在編製中期報告時才能對這類費用進行預計或遞延。

確認和計量原則的採用

40 與本準則一同發佈的隨附文件提供了運用第 28 段至第 39 段設立的一般性確認和計量原則的示例[註]。

估計的運用

41 編製中期財務報告所遵循的計量程序應設計為能夠確保形成的信息是可靠的，而且與理解主體的財務狀況和經營業績相關的所有重要財務信息都能夠得到恰當的披露。雖然年度和中期財務報告中的計量通常都基於合理的估計，但編製中期財務報告一般需要運用比年度財務報告更多的估計。

42 與本準則一同發佈的隨附文件提供了在中期運用估計的示例[註]。

以前已報告中期的重述

43 會計政策的變更（不包括新國際財務報告準則明確規定過渡性規定的會計政策變更）應通過以下方式反映：

（1） 重述本財務年度內以前的各中期的財務報表，以及按照《國際會計準則第 8 號》要求在年度財務報表重述的所有以前財務年度內可比中期的財務報表；或者

（2） 採用新會計政策的財務年度開始時，如果確定其對所有前期的累計影響不切實可行，調整本財務年度內以前各中期的財務報表，以及以前財務年度內可比中期的財務報表，將新的會計政策按未來適用法適用到盡可能靠前的會計期間。

44 上一段的目的之一是確保某一項會計政策在整個財務年度中一貫地運用於某一特定類型的交易。根據《國際會計準則第 8 號》的規定，會計政策的變更應通過追溯運用來反映，並在切實可行的情況下，重述盡可能靠前的期間的財務資料。但是，如果確定與以前財務年度相關的累計金額的調整不切實可行，則根據《國際會計準則第 8 號》的規定，新的會計政策應儘早適用於可行的未來。第 43 段規定的原則的結果，是要求本財務年度內的會計政策變更自不晚於財務年度的年初開始追溯調整，或者，如果追溯調整不可行，則採用未來適用法。

45 如果允許會計政策變更在財務年度內的中期報告日反映，勢必導致兩種不同的會計政策運用於單個財務年度內的同一種特定類型的交易。其結果將導致中期分攤的困難、經營成果的扭曲、中期信

息分析的複雜化和難以理解。

生效日期

46 本國際會計準則對自 1999 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間的財務報表有效。鼓勵提前採用。

47 《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)修訂了國際財務報告準則中使用的術語。另外還修訂了第 4 段，第 5 段，第 8 段，第 11 段，第 12 段和第 20 段，刪除了第 13 段並增加了第 8A 段和第 11A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容，如果主體提前採用了《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，那麼這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

48 《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂)修訂了第 16A 段(9)。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用該修訂內容。如果一個主體提前採用了《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂)，那麼該修訂內容也應適用於提前採用的期間。

49 2010 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 15 段、第 27 段、第 35 段和第 36 段，增加了第 15A 段至第 15C 段及第 16A 段並刪除了第 16 段至第 18 段。主體應對自 2011 年 1 月 1 日及以後日期開始的年度期間採用該修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用了此項修訂，應當披露這一事實。

50 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》增加了第 16A 段(10)。主體應在採用《國際財務報告準則第 13 號》的同時採用這些修訂內容。

51 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益項目的列報》(對《國際

會計準則第 1 號》的修訂）修訂了第 8 段、第 8A 段、第 11A 段和第 20 段。主體應在採用 2011 年 6 月修訂的《國際會計準則第 1 號》的同時採用這些修訂內容。

52 2012 年 5 月發佈的《國際財務報告準則 2009—2011 年度改進》修訂了《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》，作為此項修訂的結果，本準則第 5 段被修訂。主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯應用此修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用此項修訂，應披露此事實。

53 2012 年 5 月發佈的《國際財務報告準則 2009—2011 年度改進》修訂了第 16A 段。主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯應用此修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用此項修訂，應披露這一事實。

54 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 27 號》的修訂）修訂了第 16A 段。主體應對自 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用該修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用了此修訂，則其應同時採用《投資性主體》中的其他所有修訂。

55 《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》於 2014 年 5 月發佈，修訂了本準則第 15B 段和第 16A 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 15 號》時採用上述修訂。

56 《國際財務報告準則 2012—2014 年度改進》於 2014 年 9 月發佈，修訂了本準則第 16A 段。主體應根據《國際會計準則第 8 號——

會計政策、會計估計變更和會計差錯》的要求，於 2016 年 1 月 1 日之後採用準則修訂，並進行追溯調整。允許提前採用。如果主體提前採用準則修訂，應披露這一事實。

57 《披露動議（對國際會計準則第 1 號的修訂）》於 2014 年 12 月發佈，修訂本準則第 5 段。主體應在 2016 年 1 月 1 日之後採用準則修訂。允許提前採用。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

國際會計準則第36號——資產減值

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……2
定　義 ……6
認定可能已經減值的資產 ……7
可收回金額的計量 ……18
使用壽命不確定的無形資產的可收回金額的計量 ……24
公允價值減處置費用 ……28
使用價值 ……30
資產減值損失的確認和計量 ……58
現金產出單元和商譽 ……65
資產所屬現金產出單元的認定 ……66
現金產出單元的可收回金額和帳面金額 ……74
現金產出單元的減值損失 ……104
資產減值損失的轉回 ……109
單個資產減值損失的轉回 ……117
現金產出單元減值損失的轉回 ……122
商譽減值損失的轉回 ……124
披　露 ……126
用於計量包含商譽或使用壽命不確定的無形資產的現金產出單元的可收回金額的估計 ……134

過渡性規定和生效日期 ……139
撤銷《國際會計準則第 36 號》(1998 年發佈) ……141
附 錄
附錄一 使用現值技術計量使用價值
附錄三 包含商譽和非控制性權益的現金產出單元的減值測試

國際會計準則第36號——資產減值

目　標

1　本準則的目標是規範主體確保其資產以不超過可收回金額進行計量的程序。如果資產的帳面金額超過了通過使用或銷售而收回的價值，該資產就是按超過其可收回金額計量的。如果是這樣，該資產應視為已經減值，本準則要求主體確認資產減值損失。本準則也規定了主體應在何時轉回減值損失，並規範了減值資產的有關披露內容。

範　圍

2　本準則適用於除下述資產以外的所有資產減值的會計處理：

（1）　存貨（參見《國際會計準則第 2 號——存貨》）；

（2）　合同資產和根據《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》要求為滿足合同所發生費用資產化的資產；

（3）　遞延所得稅資產（參見《國際會計準則第 12 號——所得稅》）；

（4）　僱員福利形成的資產（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）；

（5）　包括在《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》範圍內的金融資產；

（6）　以公允價值計量的投資性房地產（參見《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》）；

（7）　以公允價值減出售費用計量的、與農業活動有關的屬於《國際會計準則第 41 號——農業》範圍的生物資產；

（8） 遞延取得成本，和包括在《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》範圍內的保險合同下的承保人的合約性權利形成的無形資產；以及

（9） 按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》被歸類為持有待售的非流動資產（或處置組）。

3 本準則不適用於存貨、建造合同形成的資產、遞延所得稅資產或僱員福利形成的資產，或被歸類為持有待售的資產（或被歸類為持有待售的處置組中包含的資產），因為適用於這些資產的現行準則已經包含了有關其確認和計量的要求。

4 本準則適用於如下的金融資產：

（1） 《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》中定義的子公司；

（2） 《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》中定義的聯營；

（3） 《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》中定義的合營。

對於其他金融資產的減值，參照《國際財務報告準則第 9 號》。

5 本準則不適用於包括在《國際財務報告準則第 9 號》範圍內的金融資產、按照《國際會計準則第 40 號》以公允價值計量的投資性房地產、按照《國際會計準則第 41 號》以公允價值減出售費用計量的與農業活動有關的生物資產。然而，本準則也適用於按照其他國際財務報告準則要求以重估金額（也即重估日公允價值減去累計折舊和累計資產減值損失）記錄的資產，如《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》和《國際會計準則第 18 號——無形資產》要求的重估價模式。資產的公允價值與其公允價值減處置費用之間的唯

一差額是處置該資產的直接增量費用：

（1） 如果處置費用可以略而不計，則重估資產的可收回金額必然接近於、或大於其重估價（也即公允價值）。在這種情況下，如果已經執行了重估價規定，則重估資產不大可能減值，沒有必要估計其可收回金額。

（2） 〔已刪除〕

（3） 如果處置費用不能略而不計，則重估資產的公允價值減處置費用必然小於其公允價值。因此，如果重估資產的使用價值小於其重估價（也即公允價值），則重估資產將會減值。在這種情況下，如果已經執行了重估價規定，則主體應運用本準則以確定資產是否可能已經減值。

定 義

6 本準則使用的下列術語，其含義為：

帳面金額，指確認的資產金額扣減相關累計折舊（攤銷）和累計減值損失後的餘額。

現金產出單元，指現金流入基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入的最小可辨認資產組合。

總部資產，指對查核中的現金產出單元和其他現金產出單元產生的未來現金流量起作用的、除商譽之外的資產。

處置費用，指可直接歸屬於資產處置的增量費用，不包括融資費用和所得稅費用。

應折舊金額，指財務報表中資產的成本或替代成本的其他金額，扣除殘值後的餘額。

折舊（攤銷），指在資產使用壽命內系統地分攤其應折舊金額。[1]

公允價值是指市場參與者之間在計量日進行的有序交易中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格（參見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）。

減值損失，指資產或現金產出單元的帳面金額超過其可收回金額的部分。

可收回金額，指資產或現金產出單元的公允價值減處置費用後的餘額與其使用價值兩者之中的較高者。

使用壽命，指

（1） 資產預期為主體所使用的期間；或

（2） 主體預期可從資產使用中獲得的產品或類似產品單位的數量。

使用價值，指預期從資產或現金產出單元中形成的未來現金流量的現值。

認定可能已經減值的資產

7 第 8 段至第 17 段規定了應於何時確定資產的可收回金額。這些規定使用的“資產”一詞，同時，適用於單項資產或現金產出單元。本準則剩餘部分的構成如下：

（1） 第 18 段至第 57 段是對可收回金額計量的規定。這些規定也使用“資產”一詞，同時，適用於單項資產或現金產出單元。

（2） 第 58 段至第 108 段是對減值損失確認和計量的規定。第 58 段至第 64 段涉及除了商譽以外的單個資產減值損失的確認和計量。第 65 段至第 108 段涉及現金產出單元和商譽減值損失的確認和計

---

1 對於無形資產，通常使用術語“攤銷”而不是“折舊”。兩者含義相同。

量。

（3） 第 109 段至第 116 段是對轉回以前期間確認的資產或現金產出單元減值損失的規定。這些要求再次使用“資產”一詞，同時，適用於單項資產或現金產出單元。對資產的具體要求列示在第 117 段至第 121 段，對現金產出單元的具體要求列示在第 122 段和第 123 段，對商譽的具體要求列示在第 124 段和第 125 段。

（4） 第 126 段至第 133 段是對關於資產和現金產出單元減值損失和轉回應當披露的信息的規定。第 134 段至第 137 段規定了出於減值測試目的對已經分攤商譽或使用壽命不確定的無形資產的現金產出單元的附加披露要求。

8 如果資產的帳面金額超過其可收回金額，則資產已經減值。第 12 段至第 14 段表述了資產可能已經發生減值損失的某些跡象。如果存在任何一種跡象，主體應對其可收回金額進行正式估計。除了第 10 段所述，如果不存在已經發生潛在資產減值損失的跡象，本準則不要求主體對其可收回金額進行正式估計。

9 在每一個報告期末，主體應評估是否存在資產可能發生減值的跡象。如果存在這種跡象，主體應估計資產的可收回金額。

10 無論是否存在減值的跡象，主體還應當：

（1） 對使用壽命不確定的無形資產或尚未達到可使用狀態的無形資產每年通過比較帳面金額和可收回金額進行減值測試。這一減值測試可以在年度期間的任意時間完成，只要測試在每年的相同時間完成。不同的無形資產可能會在不同的時間進行減值測試。然而，如果無形資產是在當前年度期間進行初始計量，無形資產應當在當前年度期間期末之前進行減值測試。

（2） 對企業合併中取得的商譽應當每年按照第 **80** 段至第 **99**

段進行減值測試。

11 無形資產產生足夠的未來經濟利益以收回其帳面金額的能力，在資產達到可使用狀態前比達到可使用狀態後面臨更大的不確定性。因此，本準則要求主體至少每年對未達到可使用狀態的無形資產的帳面金額進行減值測試。

12 在估計資產是否存在減值的跡象時，主體至少應考慮下述跡象：

外部信息來源

（1） 資產的市價在當期大幅下跌，其跌幅大大高於因時間推移或正常使用而預計的下跌。

（2） 技術、市場、經濟或法律等主體經營環境，或資產計價所處的市場，在當期發生或在近期將發生重大變化，並對主體產生負面影響。

（3） 市場利率或市場的其他投資報酬率在當期已經提高，從而可能影響主體計算資產使用價值時採用的折現率，並顯著降低資產的可收回金額。

（4） 報告主體的淨資產帳面金額大於其市場資本化金額。

內部信息來源

（5） 有證據表明資產已經陳舊過時或實體損壞。

（6） 資產的使用或預計使用方式或程度已在當期發生或在近期將發生重大變化，並對主體產生負面影響。這些變化包括資產將被閒置，計劃終止或重組該資產所屬的經營，或計劃在以前預定的日期之前處置該資產，以及重新估計具有確定而不是不確定使用壽命資產

的使用壽命[2]。

（7） 內部報告提供的證據表明，資產的經濟績效已經或將要比預期的差。

來自子公司、合營企業或聯營企業的股利

（8） 對於一項對子公司、合營企業或聯營企業的投資，投資方確認來自該投資的股利，並且存在證據表明以下情況：

①在單獨財務報表中該項投資的帳面金額，大於在合併財務報表中被投資方的淨資產（包含相關商譽）的帳面金額，或；

②該股利大於該子公司、合營企業或聯營企業所宣告股利的期間內的全部綜合收益所得。

13 第 12 段所列舉的並沒有窮盡所有的跡象。主體可以認定資產減值的其他跡象。在這些情況下，也要求主體確定資產的可收回金額，或者在存在商譽時按照第 80 段至第 99 段進行減值測試。

14 從內部報告中獲得的表明資產可能發生減值的證據包括：

（1） 為獲取資產而發生的現金流量，或隨後為經營或維護該資產而發生的現金需求，遠遠高於最初的預算；

（2） 與預算相比，資產的實際現金淨流量或經營損益已經比預算明顯惡化；

（3） 資產的預算現金淨流量或經營利潤大幅度下跌，或者預算損失大幅度增加；或者

（4） 當期數字如與未來期間的預算數字加總，其結果是經營

---

2 一項資產一旦符合有關持有待售的劃分標準（或包括在劃歸為持有待售的處置組內），就不屬於本準則的適用範圍，而應按《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》進行會計處理。

損失或現金淨流出。

15 如第 10 段所述，本準則規定至少每年對使用壽命不確定或尚未達到可使用狀態的無形資產和商譽進行減值測試。除了適用第 10 段要求的情況，在認定是否需要估計資產的可收回金額時，需要運用重要性概念，例如，如果以前的計算表明，資產的可收回金額遠遠高於其帳面金額，如果沒有發生消除該差額的事項，主體沒有必要重新估計該資產的可收回金額。類似地，以前的分析可能表明，資產的可收回金額對於第 12 段中列示的一種或多種跡象的反應並不靈敏。

16 作為第 15 段的說明，如果市場利率或市場其他投資回報率在當期已經提高，在下述情況下，不要求主體對資產的可收回金額進行正式估計：

（1） 如果主體計算資產使用價值時採用的折現率不大可能受到市場利率提高的影響，例如，短期利率提高可能不會對計算具有較長剩餘使用壽命的資產價值所採用的折現率產生重大影響。

（2） 如果主體計算資產使用價值時採用的折現率很可能受到市場利率提高的影響，但是，以前進行的可收回金額靈敏度分析表明：

①由於未來現金流量也很可能增加，因此，可收回金額不大可能大幅度下跌（例如，在某些情況下，主體可能有能力表明，它可調整其收入以彌補市場利率提高的影響）；或者

②可收回金額的下跌不大可能導致重大的減值損失。

17 如果有跡象表明資產可能發生減值，這可能表明：需要按照本準則適用於該資產的規定，重新覆核和調整資產的剩餘使用壽命、折舊（攤銷）方法或殘值，即使並沒有確認這項資產的減值損失。

可收回金額的計量

18 本準則將可收回金額定義為資產或現金產出單元的公允價值減處置費用與其使用價值兩者之中的較高者。第 19 段至第 57 段是對可收回金額計量的規定。這些規定使用的“資產”一詞，同時，適用於單項資產或現金產出單元。

19 並不總是需要同時確定資產的公允價值減處置費用與其使用價值。如果資產的公允價值減處置費用與其使用價值中的任何一項超過其帳面金額，資產就沒有減值，因而沒有必要估計其他金額。

20 資產即使沒有在活躍市場上交易，也可能能夠確定其公允價值減處置費用。但是，有時候不可能確定資產的公允價值減處置費用，因為在熟悉情況的交易各方自願進行的正常交易中，資產銷售可獲取的金額缺乏可靠的估計基礎。在這種情況下，資產的使用價值可視為其可收回金額。

21 如果沒有理由相信資產的使用價值遠遠超過其公允價值減處置費用，則資產的公允價值減處置費用可視為其可收回金額。對於所持有的待處置資產而言，往往屬於這種情況。這是因為，資產的持續使用直至處置為止所產生的未來現金流量可能很少，待處置資產的使用價值主要是處置淨收入。

22 可收回金額應就單項資產確定，除非該資產持續使用產生的現金流入不能基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入。如果是這樣，就要確定資產所屬的現金產出單元的可收回金額（參見第 65 段至第 103 段），除非是：

（1） 資產的公允價值減處置費用高於其帳面金額；或者

（2） 資產的估計使用價值接近於其公允價值減處置費用，並

且能夠確定其公允價值減處置費用。

23 某些情況下，估計、平均以及簡便計算方法等可能為本準則所述的確定公允價值減處置費用或使用價值的詳細計算提供合理近似值。

使用壽命不確定的無形資產的可收回金額的計量

24 第 10 段要求通過比較帳面金額和可收回金額，對使用壽命不確定的無形資產每年進行減值測試，不論是否有減值的跡象。然而，前期進行的對可收回金額的最近的詳細計算可能在當期資產的減值測試中使用，只要符合以下的所有標準：

（1） 在持續使用無形資產產生的現金流入不能基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入而需要對無形資產所屬的現金產出單元進行減值測試的情況下，自從最近計算可收回金額後，構成單元的資產和負債沒有發生重大變化；

（2） 最近的可收回金額的計算得出的金額大大超過資產的帳面金額；以及

（3） 在分析從最近可收回金額計算後已經發生的事項和已經變化的環境基礎上，確定當期可收回金額將低於資產帳面金額的可能性是微小的。

公允價值減處置費用

25—27 〔已刪除〕

28 除已經確認為負債的部分外，處置費用應在確定公允價值減處置費用時扣除。這類費用例如法律費用、印花稅以及類似的交易稅、搬移該資產的費用以及使資產達到銷售狀態而發生的直接增量費用。但是，與資產處置隨後進行的縮減或重組一項業務有關的辭退福利

（如《國際會計準則第 19 號——僱員福利》所定義的）和費用，不是資產處置的直接增量費用。

29 有時，資產處置會要求購買者承擔負債，並且，只能取得同時包括資產和負債的單一的公允價值減處置費用。第 78 段規定了如何處理這種情況。

使用價值

30 計算資產使用價值時應反映以下因素：

（1） 主體預期從資產中取得的未來現金流量的估計；

（2） 對那些未來現金流量的金額或時間的可能變化的預期；

（3） 以當期市場無風險利率反映的貨幣的時間價值；

（4） 承擔資產中包含的不確定性的價格；以及

（5） 其他因素，例如，市場參與者反映在主體預期從資產中取得的未來現金流量的定價中的非流動性。

31 估計使用價值時，需要採取以下步驟：

（1） 估計資產持續使用以及最終處置所帶來的未來現金流量；以及

（2） 採用適當的折現率對該未來現金流量進行折現。

32 第 30 段（2）、（4）和（5）認定的因素能夠反映為未來現金流量的調整或折現率的調整。無論主體採用哪一種方法反映對未來現金流量的金額或時間可能變化的預期，結果都應反映未來現金流量的預計現值，即所有可能結果的加權平均。附錄一提供了使用現值技術計量資產使用價值的附加指南。

估計未來現金流量的基礎

33 計量使用價值時，主體應當：

（1） 將現金流量預計建立在合理且有依據的假設基礎上，該假設代表管理層對資產剩餘使用壽命內整個經濟狀況的最佳估計。對外部信息應予以更多的關注。

（2） 將現金流量預計建立在管理層已經通過的最近財務預算或預測的基礎上，但是不應包括任何預計未來重組或改進或提高資產績效形成的預計未來現金流入或流出。建立在這些預算或預測基礎上的預計最多涵蓋 5 年的期間，除非能夠證明更長的期間是合理的。

（3） 預計最近預算或預測涵蓋期間以外的現金流量，除非能夠證明遞增的增長率是合理的，應對隨後年份使用穩定或遞減的增長率，在該預算或預測基礎上以外推的方式予以估計。這個增長率不應超過主體經營所處的產品、行業或國家的長期平均增長率，或使用該資產所處的市場的長期平均增長率，除非能夠證明更高的增長率是合理的。

34 管理層應當通過分析過去現金流量預計和實際現金流量的差額的原因，來評估現行現金流量預計所依據假設的合理性。只要當實際產生現金流量時不存在後續事項或環境的影響，管理層應當確保現行現金流量預計所依據的假設與過去實際的結果一致。

35 通常情況下，對期間超過 5 年的未來現金流量的詳細、清晰、可靠的財務預算或預測難以獲取。由於這個原因，管理層對未來現金流量的估計應基於最多為 5 年的最近預算或預測。管理層可以以超過 5 年的財務預算或預測為基礎對現金流量進行預計，如果管理層確信這些預計可靠，並且能夠表明它按照過去的經驗有能力對超出 5 年的期間作出準確預測。

36 直至資產使用壽命結束為止的現金流量預計，是採用隨後年份的增長率，通過對建立在該財務預算或預測基礎上的現金流量預計

加以外推而估計出來的。這個增長率應是穩定的或是遞減的，除非增長率的提高與關於產品或行業壽命週期模式的客觀信息相吻合。如果恰當的話，增長率可以是零或負數。

37 如果經濟環境有利，則競爭者很可能進入市場，從而限制增長。因此，從長期來看（例如，20年），主體很難超過其經營所處的產品、行業或國家的平均歷史增長率，或使用該資產所處的市場的長期平均增長率。

38 在使用財務預算或預測信息時，主體應考慮該信息是否反映了合理且有依據的假設，以及是否代表了管理層對資產剩餘使用壽命內整個經濟環境的最佳估計。

估計未來現金流量的因素

39 未來現金流量的估計應包括：

（1） 資產持續使用所產生的現金流入的預計；

（2） 為通過資產的持續使用產生現金流入而必需發生的現金流出預計（包括使資產達到使用狀態而發生的現金流出），以及可直接歸屬於、或在合理且一貫的基礎上分攤於資產上的現金流出預計；以及

（3） 在資產的使用壽命結束時，通過處置資產而收到（或支付）的現金淨流量（如果有的話）。

40 未來現金流量的估計以及折現率反映了物價由於一般通貨膨脹而上漲的一貫假設。因此，如果折現率包含了物價由於一般通貨膨脹而上漲的影響，則未來現金流量是在名義折現率基礎上進行估計；反之，如果折現率不包含物價由於通貨膨脹而上漲的影響，則未來現金流量是在實際折現率基礎上進行估計（但包括未來特定價格的上漲

或下跌）。

41 現金流出預計包括能夠直接歸屬於、或在合理且一貫的基礎上分攤於資產使用上的未來間接費用。

42 如果資產的帳面金額沒有包括為使其達到使用或銷售狀態而發生的所有現金流出，則未來現金流出的估計應包括預期在資產達到使用或銷售狀態以前發生的現金流出估計，例如，這種情形適用於在建建築物或尚未完工的開發項目。

43 為了避免重複計算，未來現金流量的估計不包括：

（1） 在持續使用中產生現金流入的資產所產生的、基本上獨立於查核中資產（例如，應收款項等金融資產）的現金流入；以及

（2） 與已經確認為負債（例如，應付款項、養老金或準備）的義務有關的現金流出。

44 應當以資產的當前狀況為基礎估計資產未來現金流量。未來現金流量估計數不包括預期從下述事項中產生的估計未來現金流入或流出：

（1） 主體尚未承諾的未來重組；或

（2） 對資產績效的改進或提高。

45 由於資產的未來現金流量是以資產的當前狀況為基礎進行估計的，因此，使用價值不反映：

（1） 預期從主體尚未承諾的未來重組中產生的未來現金流出、相關的費用節省（例如，僱員費用的削減）或利益；以及

（2） 可以改進或提高資產績效的未來現金流出或預計可從該現金流出中產生的相關現金流入。

46 重組是一項由管理層計劃和控制、使主體的業務範圍或開展

業務的方式發生重大變化的方案。《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》就何種情形可視作主體承諾重組給出了指南。

47 如果主體已經承諾重組，則有些資產可能受到重組的影響。一旦主體承諾重組，則：

（1） 其確定使用價值時，對未來現金流入和流出的估計數應反映重組所節省的費用和其他利益（建立在管理層已經通過的最近財務預算或預測的基礎上）；並且

（2） 按照《國際會計準則第 37 號》，對重組的未來現金流出的估計數應被包括在重組準備中。

示例 5[註]列示了未來重組對使用價值計算的影響。

48 在主體發生了可以改進或提高資產績效的現金流出之前，未來現金流量的估計數不包括與該現金流出相關的未來經濟利益增加所導致的估計未來現金流入（參見示例 6[註]）。

49 未來現金流量的估計數包括為維持資產在現有的狀況下預計可能產生的經濟利益的水平所必需的未來現金流出。當現金產出單元是由具有不同估計使用壽命的資產組成時，所有資產對單元正在進行的經營都是必要的，當估計與單元有關的未來現金流量時，具有較短壽命的資產的重置被認為是單元日常維護的一部分。類似地，當單項資產是由具有不同估計使用壽命的組成部分組成，估計資產產生的未來現金流量時，具有較短壽命的組成部分的重置被認為是資產日常維護的一部分。

50 未來現金流量的估計數不應包括：

（1） 籌資活動產生的現金流入或流出；以及

（2） 所得稅收入或支出。

51 估計未來現金流量的假設是與確定折現率的方式相一致的。否則，某些假設的影響將重複計算或被忽略。由於貨幣時間價值已經通過對估計的未來現金流量進行折現而加以考慮，因此，現金流量不包括籌資活動產生的現金流入或流出。類似地，既然折現率是以稅前基礎確定的，因此，未來現金流量也應在稅前基礎上估計。

52 資產使用壽命結束時，通過處置資產收回（或支付）的現金淨流量的估計數，應為熟悉情況的當事人自願據以進行的公平交易中，主體預期從資產處置中獲取的、扣除估計的資產處置費用後的金額。

53 資產使用壽命結束時，確定通過資產處置收回（或支付）的現金淨流量估計數的方式與確定資產公允價值減處置費用的方式類似，在估計以下的現金淨流量時除外：

（1） 主體採用估計日已結束其使用壽命的類似資產的市價，該類似資產的使用環境與被估計資產將來的使用環境相似。

（2） 這些市價按照未來一般通貨膨脹導致的物價上漲和未來特定價格上漲（下降）的影響作了調整。但是，如果從資產持續使用中產生的未來現金流量的估計數和折現率沒有包括通貨膨脹的影響，那麼，這種影響也應從資產處置所產生的現金淨流量的估計數中剔除。

53A 公允價值與使用價值不同。公允價值反映市場參與者在對這項資產估值時所使用的假設。與此相反的，使用價值反映對某個主體而言有影響的因素，可能並不廣泛應用於所有主體，例如，公允價值不會反映下列因素因不廣泛適用於市場參與者而所帶來的影響：

（1） 由於資產組合帶來的附加價值（如一個在不同地區的投資性房地產的投資組合所產生的影響）；

（2） 被評估的資產與其他資產的協同效應；

（3） 只針對該項資產的現在持有者的法律權利或法律限制；以及

（4） 只針對該項資產的現在持有者的稅收優惠或稅收負擔。

外幣未來現金流量

54 未來現金流量是以其產生時的貨幣進行估計的，然後以該貨幣的恰當折現率進行折現。主體採用計算使用價值時的即期匯率折算其獲得的未來現金流量現值。

折現率

55 折現率應是反映以下因素當前市場評價的稅前折現率：

（1） 貨幣時間價值；和

（2） 沒有調整未來現金流量估計的該資產特定風險。

56 反映貨幣時間價值和資產特定風險的當前市場評價的折現率，是指投資者在下述情況下所要求的報酬率，即如果投資者選擇一項投資，從中獲得的現金流量在金額、時間和風險方面將與主體預期從該資產中獲得的相當。這種折現率是通過對類似資產當前市場交易中的內含利率，或具有單項資產（或資產組合）的上市主體的加權平均資本成本進行估計得出的，該單個資產或資產組合的服務潛力和風險與查核中的資產相類似。然而，用來計量資產使用價值的折現率不應反映已為其調整未來現金流量估計的風險。否則，會重複計算假設的影響。

57 如果特定資產的利率不易於直接從市場上獲得，主體應使用替代利率估計折現率。附錄一提供了這種情況下估計折現率的附加指南。

資產減值損失的確認和計量

58 第 59 段至第 64 段規定了除了商譽以外的單項資產減值損失的確認和計量要求。現金產出單元和商譽減值損失的確認和計量在第 65 段至第 108 段中規定。

59 只有當資產的可收回金額小於其帳面金額時，資產的帳面金額應減記至可收回金額，減記數即為資產減值損失。

60 資產減值損失應在收益表中立即確認損益，除非按照另一項準則（例如，按照《國際會計準則第 16 號》中的重估價模式）以重估金額計量該資產。按照該項其他準則，重估資產的減值損失應作為重估價抵減處理。

61 非重估資產的減值損失應確認損益。重估資產的減值損失應在沒有超過該資產重估盈餘範圍內在其他綜合收益中確認。該重估資產的減值損失減少其重估盈餘。

62 如果減值損失的估計金額超過相關資產的帳面金額，只有當另一項準則有要求時，主體才應確認一項負債。

63 在確認一項資產減值損失後，資產的折舊（攤銷）費應在未來期間予以調整，以便在資產剩餘使用壽命內，在系統的基礎上攤銷已調整的資產帳面金額扣除其殘值（如果有的話）後的金額。

64 如果已經確認了資產減值損失，應按照《國際會計準則第 12 號》，通過比較調整後的資產帳面金額與其納稅基礎，確定相關的遞延所得稅資產或負債（參見示例 3 [註]）。

現金產出單元和商譽

65 第 66 段至第 108 段和附錄三對認定資產所屬的現金產出單元、確定現金產出單元和商譽的帳面金額以及確認其減值損失作出了規定。

資產所屬現金產出單元的認定

66 如果存在資產可能發生減值的跡象，應估計單項資產的可收回金額。如果不可能估計單項資產的可收回金額，則主體應確定資產所屬的現金產出單元（該資產的現金產出單元）的可收回金額。

67 如果存在下述情況，則不可能確定單項資產的可收回金額：

（1） 對資產使用價值的估計與其公允價值減處置費用並不接近（例如，當資產的持續使用產生的未來現金流量不能估計為可以忽略不計時）；以及

（2） 資產的持續使用不會產生基本上獨立於其他資產所產生現金流入的現金流入。

在這種情況下，只能確定資產的現金產出單元的使用價值和可收回金額。

示例
某礦業主體擁有一條專用鐵路以支持其採礦生產。該鐵路只能以報廢價值出售，該鐵路的持續使用不可能產生基本上獨立於礦業主體其他資產所產生現金流入的現金流入。 估計該鐵路的可收回金額是不可能的，因為不能確定專用鐵路的使用價值，而且它很可能不同於報廢價值。因此，主體估計專用鐵路所屬的現金產出單元的可收回金額，即礦山整體的價值。

68 根據第 6 段所作的定義，資產的現金產出單元是指從持續使用中產生的現金流入基本上獨立於其他資產或資產組合產生的現金流入的最小的資產組合。對資產的現金產出單元的認定涉及判斷。如果不能確定單個資產的可收回金額，則主體應認定從持續使用中產生基本上獨立的現金流入的最小的資產組合。

示例
某公交公司按照同政府簽訂的合同提供服務，該合同要求公司在五條單獨的線路上提供最低限度的服務。投入每條線路上的資產和每條線路產生的現金流量能夠分別認定。其中一條線路在重大虧損狀況下運營。 由於主體無權縮減任何一條行車線路，因此，從持續使用中產生的、基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入的可認定的最小現金流入是五條線路合併產生的現金流入。每一條線路所屬的現金產出單元是公交公司整體。

69 從持續使用中產生的現金流入是從報告主體以外的其他主體收到的現金和現金等價物。在認定資產（或資產組合）的現金流入是否基本上獨立於其他資產（或資產組合）的現金流入時，主體應考慮下述因素：管理層如何管理主體的經營活動（諸如按產品線、業務、單個場所、地區或區域），或管理層如何決策對主體的資產和經營是持續下去還是進行處置。示例 1 [註] 舉例說明了現金產出單元的認定。

70 如果一項資產或資產組合生產的產出存在活躍市場，即使部分或所有的產出都是內部使用，該資產或資產組合也應作為一個現金產出單元。如果任何資產或現金產出單元產生的現金流入受內部轉移價格的影響，主體應使用管理層對公平交易中獲得的未來價格的最佳

估計來估計：

（1） 用來確定該資產或現金產出單元的使用價值的未來現金流入；以及

（2） 用來確定受內部轉移價格影響的任何其他資產或現金產出單元的使用價值的未來現金流出。

71 即使資產或資產組合生產的部分或所有產出均被主體的其他部門使用（例如，處於生產過程中的中間產品），如果主體能在活躍市場銷售該產出，則此資產或資產組合應視為一個單獨的現金產出單元。這是因為該資產或資產組合能夠通過持續使用產生現金流入，且其持續使用基本上獨立於其他資產或資產組合。在使用與這樣的現金產出單元或受內部轉移價格影響的其他資產或現金產出單元有關的、建立在財務預算或預測基礎上的信息時，如果內部轉移價格沒有反映管理層對公平交易中獲得的未來價格的最佳估計，則主體應調整此類信息。

72 對於同一資產或資產類別所認定的現金產出單元在各期間應保持一致，除非能夠證明變動是合理的。

73 如果主體斷定，資產與以前期間相比屬於不同的現金產出單元，或者構成現金產出單元的資產類別已經發生變動，如果現金產出單元的資產減值損失已經確認或轉回，則第 130 段要求對該現金產出單元進行披露。

現金產出單元的可收回金額和帳面金額

74 現金產出單元可收回金額是其公允價值減處置費用與使用價值的孰高者。為認定現金產出單元的可收回金額，本準則第 19 段至第 57 段所有提及“資產”之處同樣適用於現金產出單元。

75 現金產出單元帳面金額的確定基礎應與其可收回金額的確定方法保持一致。

76 現金產出單元的帳面金額：

（1） 僅包括下列資產的帳面金額，即直接歸屬於、或能在合理和一致的基礎上分攤到該現金產出單元，並且能產生估計該現金產出單元使用價值時所用的未來現金流入；並且

（2） 不包括已確認負債的帳面金額，除非不考慮該負債就無法計量現金產出單元的可收回金額。

這是因為在確定現金產出單元的公允價值減處置費用和使用價值時，並不包括與不屬於該現金產出單元的資產有關的現金流量，也不包括與已在財務報表上確認的負債有關的現金流量（參見第 28 段和第 43 段）。

77 當為評價可收回性而對資產加以組合時，重要的是現金產出單元要包括從持續使用中可為主體帶來相關現金流入的所有資產。否則，有時儘管現金產出單元表現為可全部收回，實際上資產已發生減值損失。在有些情況下，儘管某些資產有助於現金產出單元為主體帶來未來現金流量，但它們不能以合理且一致的基礎分攤到現金產出單元上，比如商譽和總部資產。本準則第 80 段至第 103 段將解釋在測試現金產出單元減值時，如何處理這類資產。

78 在確定現金產出單元的可收回金額時，需要考慮某些已確認的負債。這可能發生在處置現金產出單元時要求購買者承擔一項負債的情況下。在這種情況下，現金產出單元的公允價值減處置費用（或最終處置的估計現金流量），是現金產出單元所包含的資產和負債的共同估計銷售價格，再減去處置費用。為使現金產出單元的帳面金額與其可收回金額的比較有意義，在確定現金產出單元的使用價值和帳

面金額時，需減去負債的帳面金額。

示例
某公司在某國開礦，該國法律要求礦產的業主必須在完成開採後將該地區恢復原貌。恢復費用包括表土覆蓋層的復原，因為它在礦山開發前必須移走。表土覆蓋層一旦移走，就應確認一筆表土覆蓋層復原準備。該準備計入礦山成本，並在礦山使用壽命內提取折舊。為恢復費用所提取的準備的帳面金額為 CU500(1)，等於恢復費用現值。 主體對礦山進行減值測試。礦山的現金產出單元是整座礦山。主體已收到願以約 CU800 的價格購買該礦山的出價，該價格已考慮了復原表土覆蓋層成本。礦山的處置費用可略而不計。礦山使用價值約 CU1 200，不包括恢復費用。礦山帳面金額為 CU1 000。 現金產出單元的公允價值減處置費用為 CU800。該價格考慮了恢復費用。現金產出單元的使用價值在考慮恢復費用後估計為 CU700(CU1 200 減去 CU500)。現金產出單元的帳面金額為 CU500，即礦山的帳面金額（CU1 000）減去復原準備（CU500）。因此，現金產出單元的可收回金額大於其帳面金額。 （1） 在本準則中，貨幣金額以“貨幣單位”（CU）作為計量單位。

79 就實務而言，在認定現金產出單元的可收回金額時，有時還需考慮並不屬於該現金產出單元的資產（例如，應收款項或其他金融資產）或一些已確認的負債（例如，應付款、養老金或其他準備）。此時，現金產出單元的帳面金額隨資產帳面金額而增加，隨負債帳面金額而減少。

商 譽

將商譽分攤到現金產出單元

80 為了減值測試的目的，企業合併中取得的商譽應當於取得日分攤到購買方的預計能從企業合併的協同效應中受益的每一現金產出單元或現金產出單元組合，而不論被購買方的其他資產或負債是否分攤到那些單元或單元組合。分攤商譽的每一單元或單元組合應當：

（1） 代表主體內基於內部管理的目的所記錄的商譽的最低水平；以及

（2） 不大於基於《國際財務報告準則第 8 號——經營分部》確定的主體的主要或次要報告格式基礎上的分部。

81 企業合併中確認的商譽是一項資產，該項資產代表在企業合併中從某些不能獨立認定和單獨確認的資產中取得的未來經濟利益。商譽並不能獨立於其他資產或資產組合而為主體帶來現金流量，並且經常對多個現金產出單元的現金流量都有貢獻。商譽有時無法在不武斷的基礎上分攤到單個現金產出單元，而是只能分攤到現金產出單元組合。結果，主體內基於內部管理目的所記錄的商譽的最低水平有時是由與商譽有關、但是不能分攤商譽的許多現金產出單元組成。第 83 段至第 99 段和附錄三中對分攤商譽的現金產出單元提供的參考也應被當作對分攤商譽的現金產出單元組合提供的參考。

82 運用第 80 段的要求會導致對商譽進行減值測試的水平反映了主體對那些與商譽自然相關的經營的管理方式。因此，一般不需要建立專門的報告制度。

83 為了減值測試的目的，已分攤商譽的現金產出單元可能與按照《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》中為了計量外幣利得和損失所確定的分攤商譽的現金產出單元水平不一致，例如，如果

主體按照《國際會計準則第 21 號》的規定為了計量外幣利得和損失而以相對較低的水平分攤商譽，它就不需要以相同的水平測試商譽的減值，除非主體為了內部管理的目的也以那一水平記錄商譽。

84 如果在企業合併生效的年度期間期末之前沒有完成對企業合併中獲得的商譽的初始分攤，應當在購買日後開始的第一個年度期間期末之前完成初始分攤。

85 按照《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》，如果在企業合併生效期間的期末只能暫時確定企業合併的的初始會計處理，購買方應：

（1） 使用暫時性價值對該合併進行會計處理；並且

（2） 作為在自購買日起不超過 12 個月的計量期間內完成初始會計處理的結果，確認對這些暫時性價值的所有調整。

在這種情況下，企業合併所取得的商譽的初始分攤可能在企業合併生效的年度期間期末之前也無法完成。如果確實如此，那麼主體應當按照第 133 段的要求披露該信息。

86 如果已經將商譽分攤到現金產出單元同時主體處置了包含該現金產出單元的經營，與處置的經營相關的商譽應當：

（1） 在確定處置利得或損失時，包含在該經營的帳面金額中；並且

（2） 按照處置的經營和該現金產出單元保留部分的比例的相對價值計量，除非主體能夠表明有其他方法更好地反映了與處置的經營相關的商譽。

示例

某主體以 CU100 出售一項經營，該項經營是已經分攤商譽的現金產出單元的一部分。已分攤的商譽不能合理地被認定或以低於那一現金產出單元的水平與資產組合結合。保留的現金產出單元部分的可收回金額是 CU300。

因為已分攤到現金產出單元的商譽不能合理地被認定或以低於那一現金產出單元的水平與資產組合結合，與處置的經營有關的商譽應以處置的經營該現金產出單元保留部分的比例的相對價值計量。因此，出售經營的帳面金額中包含 25%的分攤到該現金產出單元的商譽。

87 如果主體以一定方式重組其報告結構，從而改變已分攤商譽的一個或多個現金產出單元的構成時，商譽應當重新分攤到受影響的現金產出單元。重新分攤應當通過使用與主體處置含有現金產出單元的經營類似的相對價值法來完成，除非主體能夠表明有其他方法更好地反映了與重組的現金產出單元相關的商譽。

示例

商譽在前期已經分攤到現金產出單元 A。分攤到 A 的商譽不能合理認定或以低於 A 的水平與資產組合結合。A 能夠被劃分組成為另外三個的現金產出單元 B、C 和 D。

因為分攤到 A 的商譽不能合理認定或以低於 A 的水平與資產組合結合，應以結合成 B、C 和 D 之前的三部分在 A 中的比例的相對價值為基礎，將商譽重新分攤到單元 B、C 和 D。

含有商譽的現金產出單元減值的測試

88 如第 **81** 段所述，當商譽與現金產出單元有關但還沒有分攤到該現金產出單元時，應當通過比較不包含任何商譽的現金產出單元的帳面金額與可收回金額，對現金產出單元進行減值測試，無論是否有跡象表明現金產出單元可能發生減值。應按照第 **104** 段確認減值損失。

89 如果第 88 段所述的現金產出單元包含使用壽命不確定或尚未達到可使用狀態的無形資產的帳面金額，同時，那些資產僅能作為該現金產出單元的一部分進行減值測試，第 10 段規定該現金產出單元也應每年進行減值測試。

90 對已分攤商譽的現金產出單元，每年應通過比較包含商譽的帳面金額與可收回金額進行減值測試，無論是否有跡象表明現金產出單元可能發生減值。如果現金產出單元的可收回金額超過帳面金額，將認為現金產出單元和分攤的商譽沒有發生減值。如果現金產出單元的帳面金額超過可收回金額，主體應按照第 **104** 段確認減值損失。

91—95 〔已刪除〕

減值測試的時間

96 對已分攤商譽的現金產出單元的減值測試可以在年度期間的任何時間完成，只要該測試在每年相同的時間完成。不同的現金產出單元應當在不同的時間進行減值測試。然而，如果分攤到現金產出單元的部分或全部商譽是在當前年度期間內的企業合併中取得的，現金產出單元應當在當前年度期間期末之前進行減值測試。

97 如果當現金產出單元包含商譽時，構成已經分攤商譽的現金產出單元的資產在相同時間進行減值測試，那麼在現金產出單元包含

商譽前，應對這些資產進行減值測試。類似地，如果當現金產出單元組合包含商譽時，構成已經分攤商譽的現金產出單元組合的現金產出單元在相同的時間進行減值測試，那麼在現金產出單元組合包括商譽之前，應對單個現金產出單元進行減值測試。

98 在對已經分攤商譽的現金產出單元進行減值測試時，可能有跡象表明含有包含商譽的現金產出單元的資產發生了減值。在這種情況下，主體首先應對資產進行減值測試，然後在對包含商譽的現金產出單元進行減值測試之前確認資產的所有減值損失。類似地，可能有跡象表明含有包含商譽的單元組合的現金產出單元發生了減值。在這種情況下，主體首先應對現金產出單元進行減值測試，然後在對已分攤商譽的單元組合進行減值測試之前確認現金產出單元的所有減值損失。

99 前期進行的對已經分攤商譽的現金產出單元的可收回金額的最近詳細計算可在當期對現金產出單元的減值測試中使用，前提是符合以下的所有標準：

（1） 自從最近計算可收回金額以後，構成現金產出單元的資產和負債沒有發生重大變化；

（2） 最近的可收回金額的計算得出的金額大大超過了單元的帳面金額；並且

（3） 在分析從最近可收回金額計算後已經發生的事項和已經變化的環境基礎上，確定當期可收回金額將低於單元帳面金額的可能性是微小的。

總部資產

100 總部資產包括集團或事業部的資產，例如，總部或事業部辦公樓、電子資料處理設備或研究中心等。對特定的現金產出單元而

言，主體的結構決定了一項資產是否滿足本準則關於總部資產的定義。總部資產的關鍵特徵在於，它們不能產生獨立於其他資產或資產組合的現金流入，而且其帳面金額不能全部分攤到查核中的現金產出單元。

101 因為總部資產不能產生單獨的現金流入，除非管理層決定處置該資產，否則其可收回金額是無法確定的。所以，如果有跡象表明一項總部資產可能已發生減值，則需確認其所屬現金產出單元或現金產出單元組合的可收回金額，並與現金產出單元或現金產出單元組合的帳面金額相比較，如有損失，則按本準則第 104 段處理。

102 在測試現金產出單元的減值時，主體必須認定所有與查核中的現金產出單元有關的總部資產。如果總部資產的部分帳面金額：

（1） 能在合理、一致的基礎上分攤到查核中的現金產出單元，主體應當比較包括分攤了總部資產的部分帳面金額的現金產出單元的帳面金額與可收回金額。應當按照第 **104** 段確認減值損失。

（2） 不能在合理、一致的基礎上分攤到查核中的現金產出單元，主體應當：

①比較不包含總部資產的現金產出單元的帳面金額與可收回金額，同時，按照第 **104** 段確認減值損失；

②認定包括查核中的現金產出單元和能在合理、一致的基礎上分攤到查核中的現金產出單元的總部資產的部分帳面金額的最小組合的現金產出單元；並且

③比較這一組合的現金產出單元的帳面金額與可收回金額，包括分攤到這一組合的現金產出單元的總部資產的部分帳面金額。應當按照第 **104** 段確認減值損失。

103 示例 8[註]給出如何應用上述規定處理總部資產的例子。

現金產出單元的減值損失

104 當且僅當現金產出單元（單元組合）的可收回金額低於其帳面金額時，才應確認現金產出單元（已分攤商譽或總部資產的最小的現金產出單元組合）的減值損失，同時，將損失按以下順序分攤以抵減現金產出單元（單元組合）中的資產帳面金額：

（1） 首先，抵減分攤到現金產出單元（單元組合）的商譽的帳面金額；並且

（2） 然後，根據現金產出單元（單元組合）中各項資產的帳面金額，按比例抵減其他資產。

以上帳面金額的減少，應作為單個資產的減值損失處理，按本準則第 **60** 段予以確認。

105 在按第 **104** 段分攤資產減值損失時，資產的帳面金額不能減至低於以下三者的最高值：

（1） 公允價值減處置費用（如果可確定）；

（2） 使用價值（如果可確定）；或者

（3） 零。

那些本來應當分攤到某一資產而因本條規定沒有分攤的減值損失金額，應按比例分攤到現金產出單元（單元組合）中的其他資產。

106 如果估計現金產出單元中每項資產的可收回金額不切實可行，既然現金產出單元中的所有資產是共同發揮作用的，本準則要求將減值損失在除商譽外的其他資產間任意分攤。

107 如果單個資產的可收回金額無法確定（參見本準則第 67 段）：

（1） 若其帳面金額大於公允價值減處置費用和按本準則第 104 段和第 105 段的規定分攤後價值的較高者，則對該資產確認減值損失；

並且

（2） 若相關現金產出單元沒有減值，即使資產的公允價值減處置費用已低於其帳面金額，不對資產確認減值損失。

示例
一台設備發生實體損壞，工作效率有所下降，但仍在使用。該設備的公允價值減處置費用已低於其帳面金額。從持續使用中，該設備不產生獨立的現金流入。包含該設備、並能在持續使用中產生獨立現金流入的可認定為最小的資產組合是該設備所屬的生產線。該生產線的可收回金額表明其作為一個整體並沒有發生減值。 假設一：管理層批准的預算或預測表明沒有承諾重置該設備。 該設備的可收回金額無法單獨計量，因為其使用價值： （1） 可能不同於其公允價值減處置費用；並且 （2） 只能按設備所屬現金產出單元（生產線）來計量。 生產線沒有發生減值。因此，該設備不能確認減值損失。然而，主體也許需要重新估計該設備的折舊年限或折舊方法。更短的折舊期間或更快的折舊方法也許更能反映資產的預計剩餘使用壽命或其能為主體帶來的經濟利益。 假設二：管理層承諾重置該設備，並將其在不遠的將來出售。估計到處置該設備時為止，其持續使用帶來的現金流量可略而不計。 該設備的使用價值可估計為與其公允價值減處置費用相近。因此，可以確定該設備的可收回金額，而不必考慮其所屬的現金產出單元（生產線）。由於該設備的公允價值減處置費用已低於其帳面金額，主體應確認資產減值損失。

108 應用本準則第 **104** 段和第 **105** 段進行處理後，未抵減完的現金產出單元的資產減值損失餘額，當且僅當其他準則有相應規定的情況下，才應確認為一項負債。

資產減值損失的轉回

109 本準則第 110 段至第 116 段對以前年度資產或現金產出單元已確認的資產減值損失的轉回作了規定。其中，“資產”一詞同時指單項資產或現金產出單元。本準則第 117 段至第 121 段針對單項資產，第 122 段和第 123 段針對現金產出單元，第 124 段和第 125 段針對商譽。

110 主體應在每個報告期末評估是否已有跡象表明以前年度確認的除商譽外的資產的減值損失不再存在或已減少。如果存在這些跡象，主體應估計該項資產的可收回金額。

111 主體在評估是否已有跡象表明以前年度確認的除商譽外的資產的減值損失不再存在或已減少的過程中，至少應考慮以下因素：

外部信息來源

（1） 有可觀察跡象表明資產的價值當期已大幅上漲。

（2） 技術、市場、經濟或法律等主體經營環境，或資產計價所處的市場，在當期已經發生或在近期將要發生重大變化，並對主體產生正面影響。

（3） 當期市場利率或其他市場投資報酬率已經降低，從而可能影響主體計算資產使用價值時採用的折現率，並顯著提高資產的可收回金額。

內部信息來源

（4） 資產的使用或預計使用方式和程度已經發生或在近期將要發生重大變化，對主體產生正面影響。這些變化包括：當期發生的改進或提高資產績效的成本，或者重組資產所屬的經營。

（5） 內部報告所提供的證據表明，資產的經濟績效已經或將會比預期的好。

112 本準則第 111 段中列出的資產減值損失潛在減少的跡象與本準則第 12 段列出的潛在減值損失的跡象是相對應的。

113 如果有跡象表明已確認的除商譽外的資產的減值損失可能不再存在或已減少，即使沒有轉回資產的減值損失，可能也需要按照適用於該資產的準則對該資產的剩餘使用壽命、折舊（攤銷）方法或殘值進行審核並予以調整。

114 當且僅當用於確定資產可收回金額的估計在上次確認減值損失後發生了變化，才應轉回以前年度確認的除商譽外的資產的減值損失。在這種情況下，除了第 117 段所描述的情況之外，資產的帳面金額應增至其可收回金額。這種增加即為資產減值的轉回。

115 資產減值損失的轉回反映一項資產在使用或出售中估計的潛在服務能力比確認資產減值損失時有所提高。第 130 段要求主體應認定引起資產潛在服務能力提高的那些估計的改變。這樣的例子包括：

（1） 可收回金額的基礎發生變化（即可收回金額的確定是以公允價值減處置費用、還是以使用價值為基礎）；

（2） 如果可收回金額的確定是以使用價值為基礎的，未來估計現金流量在數量或時間上的改變或折現率的改變；或者

（3） 如果可收回金額的確定是以公允價值減處置費用為基礎的，公允價值減處置費用構成因素的估計改變。

116 資產的使用價值高於其帳面金額，也許僅僅是由於未來現金流入的現值增加使其變得接近，資產的服務潛力並沒有提高。所以不能僅由於時間的推移而將資產減值損失轉回（有時稱作折現的“展開”），即使資產的可收回金額已變得高於其帳面金額。

單個資產減值損失的轉回

117 除商譽以外的資產的減值損失的轉回而增加的資產帳面金額，不應高於資產以前年度沒有確認減值損失時的帳面金額（減去攤銷或折舊）。

118 除商譽以外的資產帳面金額高於該資產以前年度沒有確認減值損失時帳面金額（減去攤銷或折舊）的部分，屬於重估價。在對重估價進行核算時，主體應採用適用於該資產的國際財務報告準則。

119 除商譽以外的資產的減值損失的轉回應立即確認為損益，除非按照其他國際財務報告準則要求，資產是以重估金額入帳（例如，採用《國際會計準則第 16 號》中的重估價模式）。重估資產減值損失的轉回，應遵循其他國際財務報告準則處理為重估價增加。

120 重估資產的減值損失轉回應在其他綜合收益中確認並增加該項資產的重估盈餘。但是，如果該重估資產的減值損失前期已確認為損益，則減值損失轉回也應確認為損益。

121 減值損失轉回被確認後，該資產的折舊（攤銷）應在未來期間予以調整，以系統方式在資產的剩餘使用壽命內，按調整後資產的帳面金額減去殘值（如果有）計提。

現金產出單元減值損失的轉回

122 對於現金產出單元減值損失的轉回，主體應按現金產出單元中除商譽以外資產的帳面金額的比例，增加那些資產的帳面金額。以上帳面金額的增加，應作為單個資產的減值損失轉回處理，按本準則第 **119** 段予以確認。

123 本準則第 **122** 段將資產減值損失轉回分攤至現金產出單元時，資產帳面金額不應增至高於以下兩者中的較低者：

（**1**） 資產的可收回金額（如果可確定）；或者

（**2**） 假如以前年度沒有確認資產減值損失，資產應有的帳面金額（減去攤銷和折舊）。

已經以其他方式分攤到資產的減值損失轉回，應按比例分攤到現金產出單元中除商譽外的其他資產。

商譽減值損失的轉回

124 已確認的商譽減值損失不能在以後期間轉回。

125 《國際會計準則第 38 號——無形資產》禁止確認自創商譽。在商譽減值損失確認的期間之後發生的商譽可收回金額的任何增加，都很可能是自創商譽的增加，而不是購入商譽的減值損失的轉回。

披　露

126 主體應當在財務報表中按每一資產類別披露：

（**1**） 當期在損益中確認的資產減值損失的金額以及將其包含在內的綜合收益表中的單列項目。

（**2**） 當期在損益中確認的資產減值損失轉回的金額以及包含所轉回減值損失的綜合收益表中的單列項目。

（3） 當期在其他綜合收益中確認的資產減值損失的金額。

（4） 當期在其他綜合收益中確認的資產減值損失轉回的金額。

127 資產類別指主體在經營中具有相似性質和用途的一組資產。

128 本準則第 126 段所要求的披露有時也可與同類資產的其他信息一起披露。例如，按《國際會計準則 16 號》的要求，這些信息可以包括在主體期初、期末對不動產、廠場和設備帳面金額的調節中。

129 主體在按照《國際財務報告準則第 8 號》報告分部信息時，應當披露每一個報告分部的如下信息：

（1） 當期在損益中確認的以及在其他綜合收益中確認的資產減值損失金額。

（2） 當期在損益中確認的以及在其他綜合收益中確認的資產減值損失轉回金額。

130 如果當期對單個資產（包括商譽）或現金產出單元確認或轉回資產減值損失，主體應當披露：

（1） 導致確認或轉回資產減值損失的事件和環境。

（2） 已確認或轉回的資產減值損失的金額。

（3） 對於單項資產：

①資產的性質；以及

②如果主體按照《國際財務報告準則第 8 號》報告分部信息，資產所屬的報告分部。

（4） 對於現金產出單元：

①有關現金產出單元的描述（例如，是否是產品線、廠場、業務

經營、地理區域，或者《國際財務報告準則第 8 號》定義的報告分部）；

②按資產類別和報告分部（如果主體按照《國際財務報告準則第 8 號》報告分部信息）的已確認或轉回的減值損失的金額；以及

③如果用於認定現金產出單元的資產集合自以前對現金產出單元可收回金額估計（如果有）後發生變動，則描述披露對當前和以前的資產集合方式以及改變認定現金產出單元方式的原因。

（5） 資產（現金產出單元）的可收回金額以及資產（現金產出單元）的可收回金額是其公允價值減處置費用還是使用價值。

（6） 如果可收回金額是公允價值減處置費用，則披露以下信息：

①該資產（現金產出單元）公允價值計量整體（不考慮處置費用是否可觀察）被歸類於公允價值的層級（見《國際財務報告準則第 13 號》）；

②對於公允價值層級是第 2 層和第 3 層的，描述用於估量公允價值減處置費用的估值方法。如果估值方法曾做過更改，則披露該更改和更改的原因；以及

③對於公允價值層級是第 2 層和第 3 層的，管理層確定公允價值減處置費用所依據的每項關鍵假設。關鍵假設是那些對資產（現金產出單元）的可收回金額最敏感的假設。如果公允價值減處置費用是用現值技術計量的，主體還需披露當前及以前計量時所使用的折現率。

（7） 如果可收回金額是使用價值，則披露當前及以前的估計（如果有）所使用的折現率。

131 按照第 130 段沒有進行信息披露的期間，主體應當披露以下所確認的減值損失總計信息和減值損失轉回的總計信息：

（1） 受減值損失和減值損失轉回影響的資產的主要類別。

（2） 導致確認這些減值損失和減值損失轉回的主要事件和環

境。

132 鼓勵主體披露當期確定資產（現金產出單元）的可收回金額時採用的假設。然而，第 134 段要求主體在現金產出單元的帳面金額中包括商譽或使用壽命不確定的無形資產時，應披露有關用於計量現金產出單元的可收回金額的估計信息。

133 按照第 **84** 段，如果在報告期末當期通過企業合併獲得的商譽的任意一部分還沒有分攤到現金產出單元（單元組合），應當同時披露未分攤商譽的金額以及沒有分攤的原因。

用於計量包含商譽或使用壽命不確定的無形資產的現金產出單元的可收回金額的估計

134 當分攤到單元（單元組合）中的商譽或使用壽命不確定的無形資產的帳面金額與主體的商譽或使用壽命不確定的無形資產的全部帳面金額相比是重大的，主體應當披露以下（**1**）至（**6**）要求的信息：

（**1**） 分攤到現金產出單元（單元組合）的商譽的帳面金額。

（**2**） 分攤到現金產出單元（單元組合）的使用壽命不確定的無形資產的帳面金額。

（**3**） 確定現金產出單元（單元組合）的可收回金額的基礎（即使用價值或公允價值減處置費用）。

（**4**） 如果現金產出單元（單元組合）的可收回金額是以使用價值為基礎：

①描述管理層在最近的預算或預測所涵蓋的期間的現金流量預計的所有關鍵假設。關鍵假設是那些對現金產出單元（單元組合）的可收回金額最敏感的假設。

②描述管理層確定分攤到每一關鍵假設的價值的方法，那些價值

是否反映過去的經驗，或者如果恰當的話，是否與外部信息來源相一致，如果沒有的話，那些價值如何以及為何不同於過去的經驗或外部信息來源。

③用於現金產出單元（單元組合）的現金流量預計的期間，應建立在管理層已經通過的財務預算或預測的基礎上，如果該期間超過 5 年，要解釋為何超出 5 年的期間是合理的。

④用來外推超出最近的預算或預測期間的現金流量預計的增長率，以及使用任何超過主體經營所處的產品、行業或國家的長期平均增長率或單元（單元組合）計價所處的市場長期平均增長率的理由。

⑤運用於現金流量預計的折現率。

（5） 如果現金產出單元（單元組合）的可收回金額是以公允價值減處置費用為基礎，應披露用來計量公允價值減處置費用的估值技術。主體並沒有被要求提供《國際財務報告準則第 13 號》所要求的披露內容。如果公允價值減處置費用沒有使用相同現金產出單元（單元組合）的報價來計量，主體應當披露以下信息：

①管理層確定公允價值減處置費用所依據的每項關鍵假設。關鍵假設是那些對現金產出單元（單元組合）的可收回金額最敏感的假設。

②描述管理層確定分攤到每一關鍵假設的價值的方法，那些價值是否反映過去的經驗，或者如果恰當的話，是否與外部信息來源相一致，如果沒有的話，那些價值如何以及為何不同於過去的經驗或外部信息來源。

1）公允價值計量整體（不考慮處置費用是否可觀察）被歸類於公允價值的層級（見《國際財務報告準則第 13 號》）；

2）如果曾更改過估值方法，則披露更改內容及原因。

如果公允價值減處置費用是運用折現現金流預測來計量的，則主體應披露以下信息：

③管理層預測現金流的期間。

④外推現金流量預測所使用的增長率。

⑤運用於現金流量預測的折現率。

（6） 如果管理層確定現金產出單元（單元組合）可收回金額所依據的關鍵假設的合理可能變動將引起現金產出單元（單元組合）的帳面金額超過其可收回金額：

①該單元（單元組合）的帳面金額超過其可收回金額的金額。

②分攤到關鍵假設的價值。

③為了使單元（單元組合）的可收回金額總計等於其帳面金額總計，在結合了變動對其他用於計量可收回金額的變量的任何後續影響後，分攤到關鍵假設的價值所必須變動的金額。

135 如果商譽或使用壽命不確定的無形資產的部分或全部帳面金額分攤到多個現金產出單元（單元組合），同時，分攤到每一單元（單元組合）的金額與主體商譽或使用壽命不確定的無形資產的全部帳面金額相比不重大，應披露這一事實以及分攤到那些單元（單元組合）的商譽或使用壽命不確定的無形資產的帳面金額總計。另外，如果那些單元（單元組合）的任何可收回金額以相同的關鍵假設為基礎，同時，分攤到那些單元（單元組合）上的商譽或使用壽命不確定的無形資產的帳面金額的總計與主體商譽或使用壽命不確定的無形資產的全部帳面金額相比是重大的，主體應披露這一事實，以及：

（1） 分攤到那些單元（單元組合）中的商譽的帳面金額總計。

（2） 分攤到那些單元（單元組合）中的使用壽命不確定的無形資產的帳面金額總計。

（3） 描述關鍵假設。

（4） 描述管理層確定分攤到關鍵假設的價值的方法，那些價值是否反映過去的經驗，或者如果恰當的話，是否與外部信息來源相

一致，如果沒有的話，那些價值如何以及為何不同於過去的經驗或外部信息來源。

（5） 如果關鍵假設中的合理可能變動將引起單元（單元組合）的帳面金額總計超過可收回金額總計：

①單元（單元組合）的帳面金額總計超過其可收回金額總計的金額。

②分攤到關鍵假設的價值。

③為了使單元（單元組合）的可收回金額總計等於其帳面金額總計，在結合了變動對其他用於計量可收回金額的變量的任何後繼影響後，分攤到關鍵假設的價值必須變動的金額。

136 按照第 24 段或第 99 段，只要符合具體標準，前期進行的對現金產出單元（單元組合）的可收回金額的最近的詳細計算可能被採納，並在當期現金產出單元（單元組合）的減值測試中使用。在這種情況下，按照第 134 段和第 135 段的規定所披露的單元（單元組合）的信息與採納的可收回金額的計算相關。

137 示例 9[註]給出如何按第 134 段和第 135 段要求披露的例子。

過渡性規定和生效日期

138 〔已刪除〕

139 主體應對以下事項應用本準則：

（1） 協議日在 2004 年 3 月 31 日或以後日期的企業合併中取得的商譽和無形資產；以及

（2） 2004 年 3 月 31 日或以後日期開始的第一個年度期間中的所有的其他資產（按未來適用法）。

140 鼓勵適用第 139 段的主體在第 139 段指定的生效日期前採用本準則。然而，如果主體在生效日期前採用本準則，它也應同時採用《國際財務報告準則第 3 號》和《國際會計準則第 38 號》(2004 年修訂)。

140A 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》(2007 年修訂)修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語。另外，也修訂了本準則的第 61 段、第 120 段、第 126 段和第 129 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用了《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，那麼這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

140B 《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂)修訂了第 65 段、第 81 段、第 85 段和第 139 段，刪除了第 91 段至第 95 段和第 138 段，增加了附錄三。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用了《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂)，那麼這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

140C 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 134 段(5)。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體在更早的期間內採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

140D 2008 年 5 月發佈的《對子公司、共同控制主體或聯營企業的投資成本》(對《國際財務報告準則第 1 號——首次執行國際財務報告準則》及《國際會計準則第 27 號》的修訂)增加了第 12 段(8)。主體應按未來適用法對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用了《國際會

計準則第 27 號》中第 4 段和第 38A 段的相關修訂內容，那麼它應該同時採用第 12 段（8）的修訂內容。

140E 2009 年 4 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 80 段（2）。主體應按未來適用法對自 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體在更早的期間內採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

140F 〔已刪除〕

140G 〔已刪除〕

140H 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》修訂了第 4 段、第 12 段（8）之前的標題和第 12 段（8）。主體在應用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時應適用這些修訂內容。

140I 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 5 段、第 6 段、第 12 段、第 20 段、第 22 段、第 28 段、第 78 段、第 105 段、第 111 段、第 130 段和第 134 段，刪除了第 25 段至第 27 段，增加了第 53A 段。當主體採用《國際財務報告準則第 13 號》時，主體應採用這些修訂內容。

140J 在 2013 年 5 月，修訂了第 130 段、第 134 段和第 138 段之前的標題。主體應按追溯調整法對自 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。主體可以提前採用這些修訂內容。對於《國際財務報告準則第 13 號》未被採用的期間（包括可比期間），主體不應該採用這些修訂內容。

140K 〔已刪除〕

140L 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》修訂了第 2 段。主體在應用《國際財務報告準則第 15 號》時需應用這些修訂內容。

140M 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 2 段、第 4 段和第 5 段，刪除了第 140F 段、第 140G 段和第 140K 段。主體在應用《國際財務報告準則第 9 號》時需應用這些修訂內容。

撤銷《國際會計準則第36號》（1998年發佈）

141 本準則取代了《國際會計準則第 36 號——資產減值》(1998 年發佈)。

附　錄

附錄一　使用現值技術計量使用價值

本附錄是本準則的組成部分。它為使用現值技術計量使用價值提供指南。儘管本指南使用“資產”一詞，它同時也指形成現金產出單元的資產組合。

現值計量的要素

1　以下要素體現了資產間的經濟差別：

（1）　對未來現金流量的估計，或更複雜的情況，主體預計資產形成的一系列未來現金流量；

（2）　對那些未來現金流量金額或時間的可能變化的預期；

（3）　以當期市場無風險利率反映的貨幣時間價值；

（4）　內含在資產中不確定性的定價；以及

（5）　其他有時是不能認定的因素（例如，非流動性），市場參與者將反映在對主體預計資產形成的未來現金流量的定價中。

2　本附錄比較了計算現值的兩種方法，任意一種都可以用於估計資產的使用價值，對兩種方法的選擇取決於環境。在“傳統”法下，對附錄一第1段描述的第（2）至（5）要素的調整包含在折現率中。在“期望現金流量”法下，對第（2）、（4）和（5）要素的調整形成了風險調整期望現金流量。主體採用的任意一種方法都反映了未來現金流量金額或時間的可能變化的預期，結果將反映未來現金流量的期望現值，即所有可能結果的加權平均。

一般原則

3　用於估計未來現金流量和利率的技術將依賴被討論資產周圍的環境而變化。然而，以下的一般原則規定了在計量資產時現值技術

的應用：

（1） 用於現金流量折現的利率應反映那些與估計現金流量時固有假設相一致的假設。否則，會重複計算或忽略一些假設的影響，例如，應收貸款合同的現金流量可能會運用 12%的折現率。這一比率反映對具有特定特徵的貸款形成的未來默認值的預計。不能使用相同的 12%對預計現金流量折現，因為那些現金流量已經反映了關於未來默認值的假設。

（2） 預計現金流量和折現率將不受偏見以及與被討論資產無關因素的影響，例如，故意低估預計淨現金流量以提高資產表面的未來盈利能力是計量中的一種偏見。

（3） 預計現金流量或折現率應反映可能結果的範圍而不是單一的最可能的最小值或最大值。

現值的傳統法和預計現金流量法

傳統法

4 會計應用中的現值傳統上使用一系列單一的預計現金流量和單一的折現率，通常稱為“與風險相稱的比率”。實際上，傳統法假設單一折現率慣例能夠包含所有對未來現金流量和恰當風險溢價的預計。因此，傳統法的最大重點是選擇折現率。

5 在許多情況下，例如，對於那些能夠在市場中觀察到可比資產的資產，傳統法相對容易應用。對於具有合同現金流量的資產，它與市場參與者描述的資產一致，諸如“12%的債券”。

6 然而，傳統法在處理許多複雜的計量問題時可能不恰當，例如，對市場中不存在項目或可比項目的非金融資產的計量。為了恰當地尋找“與風險相稱的比率”至少需要分析兩個項目——市場中存在和具有可觀測的利率的資產以及被計量的資產。計量現金流量的恰

當折現率必須能夠從其他資產的可觀測的利率中推斷出來。為了得出推斷，其他資產現金流量的特徵必須類似於計量資產的現金流量特徵。因此，必須按照以下步驟進行計量：

（1） 認定將要折現的一系列現金流量；

（2） 認定市場中具有類似現金流量特徵的其他資產；

（3） 比較兩項現金流量以確保它們是類似的（例如，都是合同現金流量，還是一項是合同現金流量而另一項是預計現金流量？）；

（4） 評估是否有一種因素在一項中存在而在另一項中目前不存在（例如，一項的流動性是否差于另一項？）；以及

（5） 評估是否兩項現金流量在經濟情況變化時可能有類似表現（即變化）。

期望現金流量法

7 在許多情況下，期望現金流量法和傳統法相比是一種更有效的計量工具。在計量時，期望現金流量法不是使用單一最可能的現金流量而是使用所有可能的現金流量預計，例如，某一現金流量可能是CU100、CU200或CU300，分別具有10%、60%和30%的可能性。期望現金流量是CU220。期望現金流量法因集中於對被討論的現金流量的直接分析和對計量中使用假設的更清楚的表述而與傳統法不同。

8 期望現金流量法也允許當現金流量的時間不確定時使用現值技術，例如，CU1 000的現金流量可能在第一年，第二年或第三年收到，分別具有10%、60%和30%的可能性。以下表明了在這種情況下計算期望現值。

CU1 000 在第一年以 5%折現的現值	CU952.38	
可能性	10.00%	CU95.24
CU1 000 在第二年以 5.25%折現的現值	CU902.73	
可能性	60.00%	CU541.64
CU1 000 在第三年以 5.50%折現的現值	CU851.61	
可能性	30.00%	CU255.48
期望現值		CU892.36

9 CU892.36 的期望現值不同於傳統法下 CU902.73（60%的可能性）的最佳估計。在本例中應用的對傳統現值的計算需要對現金流量使用的可能時間作出決策。因此，不能反映其他時間的可能性，這是因為傳統現值計算中的折現率不能反映時間的不確定性。

10 概率的使用是期望現金流量法的一個基本特徵。有人懷疑對於主觀性很強的估計使用較多的概率，是否能比實際存在的精確度更高。然而，恰當應用傳統法（正如附錄一第 6 段所述）要求相同的估計和主觀性，而且無法提供期望現金流量法的計算的透明度。

11 現行實務中形成的許多估計已經非正式包含了期望現金流量的因素。另外，會計人員經常面對使用有限的關於可能現金流量的可能性的信息來計量資產的需要，例如，一位會計人員可能面臨以下情況：

（1） 預計金額在 CU50 和 CU250 之間，但在這一範圍內沒有一種金額比其他金額更可能發生。基於這一有限信息，估計的期望現金流量是 CU150〔（50＋250）/2〕。

（2） 預計金額在 CU50 和 CU250 之間，同時，最可能金額是 CU100。然而，每一金額發生的可能性未知。基於這一有限信息，估計的期望現金流量是 CU133.33〔（50＋100＋250）/3〕。

（3） 預計金額是 CU50（10%的可能性）、CU250（30%的可能性）、CU100（60%的可能性）。基於這一有限信息，估計的期望現金流量是 CU140〔（50×0.10）+（250×0.30）+（100×0.60）〕。

在每一種情況下，估計的期望現金流量可能比只是最可能的最小值或最大值提供了更好的對使用價值的估計。

12 期望現金流量法的應用受成本—效益的制約。在許多情況下，主體有大量的數據以及可能能夠形成許多現金流量的情景。在其他情況下，如果不發生重大的成本，主體不可能在普通財務報表之外獲得更多的現金流量變動的數據。主體需要平衡取得額外信息的成本和那些信息給計量帶來的額外可靠性。

13 許多人主張期望現金流量技術對於計量單一項目或具有有限數量可能結果的項目是不恰當的。他們提供一實例：一項資產具有兩種可能結果，以 90%的可能性具有 CU10 現金流量和以 10%的可能性具有 CU1 000 現金流量。他們注意到這一例子中預計現金流量是 CU109，同時，批評這一結果沒有代表最終可能支付的任一金額。

14 類似剛才提到的主張表明了對計量目標的不同看法。如果目標是累計發生的成本，預計現金流量不可能產生對預計成本的有代表性的可靠估計。然而，本準則對計量資產的可收回金額給予關注。本例中資產的可收回金額不可能是 CU10，即使它是最可能的現金流量。這是因為對 CU10 的計量沒有包含計量該資產時現金流量的不確定性。相反，不確定的現金流量被當作是確定的現金流量進行列報。理性的主體不會以 CU10 出售具有這些特徵的資產。

折現率

15 主體無論採用哪一種方法計量資產的使用價值，用於折現現

金流量的利率都不反映已對現金流量估計數做過調整的風險。否則，將會重複計算某些假設的影響。

16 如果特定資產的利率不易於直接從市場上獲得，主體應使用替代利率以估計折現率。其目的是，在盡可能的情況下，估計下述要素的市場評價：

（1） 至資產使用期限結束為止整個期間的貨幣時間價值；以及

（2） 附錄一第 1 段中的要素（2）、（4）和（5），那些要素在一定程度上沒有引起對預計現金流量的調整。

17 作為起點，主體可能要考慮下述利率：

（1） 採用類似資本資產定價模型技術確定的主體加權平均資本成本；

（2） 主體的增量借款利率；以及

（3） 其他的市場借款利率。

18 然而，對這些利率應予以調整，以便：

（1） 反映市場評價中與預計現金流量有關的特定風險的方式；以及

（2） 剔除與資產的預計現金流量或已經調整的預計現金流量無關的風險。

對諸如政治風險、貨幣風險以及價格風險應予以關注。

19 折現率與主體的資本結構以及為購買資產所採用的籌資方式無關，因為預期從資產中獲得的未來現金流量獨立於主體購買資產所採用的籌資方式。

20 第 55 段要求折現率是稅前利率。因此，如果預計折現率的

利率基礎是稅後的，應對其加以調整以反映稅前利率。

21 通常，主體使用單一的折現率估計資產的使用價值。但是，如果使用價值對不同期間的風險差異方式或利率的期間結構反映敏感，則主體應在不同的未來期間採用不同的折現率。

附錄三　包含商譽和非控制性權益的現金產出單元的減值測試

本附錄是本準則的組成部分。

1 根據《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂），在購買日購買方應當按照下列（1）超出（2）的部分確認商譽：

（1） 下列三項的合計：

①根據《國際財務報告準則第 3 號》計量的轉移對價，該轉移對價通常要求是購買日的公允價值；

②根據《國際財務報告準則第 3 號》計量的在被購買方的非控制性權益的金額；以及

③分階段取得的企業合併中，購買方以前擁有的被購買方權益在購買日的公允價值。

（2） 根據《國際財務報告準則第 3 號》，取得的可辨認資產和承擔負債在購買日的淨值。

商譽的分攤

2 本準則第 80 段要求在企業合併中，為了從合併的協同效用中獲益，不論被購買方的其他資產或者負債是否分攤到其他單元或者其他單元組，取得的商譽都應分攤到購買方的每個現金產出單元或者現金產出單元組。可能出現的一種情況是，由於企業合併產生的協同效應會分攤到某個現金產出單元，而在該現金產出單元中非控制性權益不擁有權益。

減值測試

3 減值測試包括比較現金產出單元可收回金額和現金產出單元的帳面金額。

4 如果主體在購買日按照子公司可辯認淨資產股權比例計量非控制性權益，而不是公允價值，則歸屬於非控制性權益的商譽包含在相關現金產出單元的可回收金額裡，但是並不在母公司的合併財務報告中確認。因而，主體應當匯總其分攤到該單元的商譽的帳面金額，以包含歸屬於非控制性權益的商譽。然後將經調整的帳面金額與單元可回收金額之間比較，以確定該現金產出單元是否發生了減值。

減值損失的分攤

5 第 104 段要求可辯認的減值損失首先進行分攤，減少分攤到單元的商譽的帳面金額，然後以單元每項資產的帳面金額為基礎按比例分攤到單元的其他資產。

6 如果擁有非控制性權益的子公司或者子公司的一部分自身就是一個現金產出單元，那麼減值損失應按照與損益分攤同樣的基礎在母公司和非控制性權益間進行分攤。

7 如果擁有非控制性權益的子公司或者子公司的一部分是較大的現金產出單元的一部分，商譽的減值損失應當在擁有非控制性權益的現金產出單元部分和不帶非控制性權益的現金產出單元部分間分攤。分攤到現金產出單元的減值損失應以下列為基礎：

（1） 如果減值與現金產出單元的商譽相關，那麼即為減值前該部分商譽的相關帳面金額；以及

（2） 如果減值與現金產出單元的可辯認資產相關，那麼即為減值前該部分可辨認淨資產的相關帳面金額。這種減值應以該部分每項資產帳面金額為基礎按比例分攤到該部分資產的每個單元。

在那些有非控制性權益的部分，減值損失應按照損益分攤基礎在母公司和非控制性權益間以相同的基礎進行分攤。

8 如果一項與商譽相關的非控制性權益的減值損失沒有在母公司合併財務報表中確認（參見本附錄第 4 段），那麼該項減值不作為商譽減值損失確認。在這種情況下，只有與分攤到母公司的商譽相關的減值損失才被確認為商譽減值損失。

9 示例 7[註]舉例說明了帶商譽的非全資擁有的現金產出單元的減值測試。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

國際會計準則第37號
——準備、或有負債和或有資產

目　　錄

起始段落

目　標

範　圍 ····· 1

定　義 ····· 10

準備和其他負債 ····· 11

準備與或有負債的關係 ····· 12

確　認 ····· 14

準　備 ····· 14

或有負債 ····· 27

或有資產 ····· 31

計　量 ····· 36

最佳估計 ····· 36

風險和不確定性 ····· 42

現值 ····· 45

未來事項 ····· 48

資產的預期處置 ····· 51

補　償 ····· 53

準備的變化 ····· 59

準備的使用 ····· 61

確認和計量原則的應用 …… 63

未來經營虧損 …… 63

虧損性合同 …… 66

重　組 …… 70

披　露 …… 84

過渡性規定 …… 93

生效日期 …… 95

國際會計準則第37號
——準備、或有負債和或有資產

目　標

本準則的目標是確保將適當的確認標準和計量基礎運用於準備、或有負債和或有資產，並確保附註中披露充分的信息，以使使用者能夠理解它們的性質、時間和金額。

範　圍

1　本準則適用於所有主體對準備、或有負債和或有資產的會計核算，但以下各項除外：

（1）　待執行合同（虧損性待執行合同除外）形成的準備、或有負債和或有資產；以及

（2）　〔已刪除〕；

（3）　其他準則規範的準備、或有負債和或有資產。

2　本準則不適用於《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》範圍內的金融工具（包括擔保）。

3　待執行合同是指雙方均未履行任何義務或雙方均同等程度地履行了部分義務的合同。本準則不適用於待執行合同，除非其為虧損性合同。

4　〔已刪除〕

5　如果其他準則規範了特定的準備、或有負債或或有資產，則

主體應運用該準則而不是本準則，例如，一些在國際財務報告準則中規範的準備：

（1） 〔已刪除〕

（2） 所得稅（參見《國際會計準則第 12 號——所得稅》）；

（3） 租賃（參見《國際會計準則第 17 號——租賃》）。但是，因為《國際會計準則第 17 號》未對已變為虧損性的經營租賃的核算作出具體要求，所以本準則應適用於這些情況；

（4） 僱員福利（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）；以及

（5） 保險合同（參見《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》）。但是，本準則適用於承保人除《國際財務報告準則第 4 號》範圍內保險合同義務與權利而產生的準備、或有負債和或有資產之外的準備、或有負債和或有資產。

（6） 企業合併中收購方的或有對價（見《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》）

（7） 客戶合同收入（參見《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》）。但是，因為《國際財務報告準則第 15 號》沒有關於失效客戶合同的具體規定。本準則適用於上述情況。

6 〔已刪除〕

7 本準則將準備定義為時間或金額不確定的負債。在某些國家，“準備”也與一些項目相聯繫使用，例如，折舊、資產減值和壞帳：它們是對資產帳面金額的調整，本準則不予涉及。

8 其他準則對支出是作為資產、還是作為費用處理作出了規定。本準則不涉及這些問題。相應地，本準則既不禁止也不要求對提取準備時所確認的費用予以資本化。

9 本準則適用於重組（包括終止經營）準備。重組符合終止經營的定義時，《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》可能要求提供追加的披露。

定 義

10 本準則使用的下列術語，其含義為：

準備，指時間或金額不確定的負債。

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

義務事項，指形成法定義務或推定義務的事項，這些法定義務或推定義務使主體別無其他現實的選擇，只能履行該義務。

法定義務，指因以下任意一項而產生的義務：

（1） 合同（通過其明確的或隱含的條款）；

（2） 法規；或者

（3） 其他司法解釋。

推定義務，指因主體的行為而產生的義務，其中：

（1） 由於以往實務中的習慣做法、公開的政策或相當明確的當前聲明，主體已向其他各方表明它將承擔特定的責任；並且

（2） 導致主體使其他各方形成了對主體將履行那些責任的合理預期。

或有負債，指：

（1） 因過去事項而產生的潛在義務，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實；或者

（2） 因過去事項而產生，但因下列原因而未予確認的現時義務：

①履行該義務不是很可能要求含有經濟利益的資源流出主體；或者

②該義務的金額不能足夠可靠地計量。

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

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

重組，指由管理層計劃和控制並重大地改變了以下兩項之一的方案：

（1） 主體的業務範圍；或者

（2） 經營業務的方式。

準備和其他負債

11 準備可以與諸如應付帳款和應計項目等其他負債區分開來，因為準備的償付所要求的未來支出的時間或金額是不確定的。與準備相反：

（1） 應付帳款是指為已收到或已提供的、並已開出發票或已與供應商達成正式協議的貨物或勞務進行支付的負債；以及

（2） 應計項目是指為已收到或已提供的、但還未支付、未開出發票或未與供應商達成正式協議的貨物或勞務進行支付的負債，包括欠僱員的金額（例如，與應計的假期支付有關的金額）。雖然有時需要對應計項目的金額或時間進行估計，但其不確定性一般要比對準備進行估計時面臨的不確定性小得多。

應計項目經常作為應付帳款和其他應付款的一部分進行報告，而準備則單獨進行報告。

準備與或有負債的關係

12 從一般意義上講，所有準備都具有或有性質，因為它們在時間或金額上是不確定的。但是，在本準則中，“或有”這個術語用於不予確認的資產和負債，因為它們的存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實。另外，術語“或有負債”用於不滿足確認標準的負債。

13 本準則區分了：

（1） 準備——確認為負債（假定能作出可靠的估計），因為它們是現時義務，而且履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出；以及

（2） 或有負債——不確認為負債，因為它們是以下兩者之一：

①潛在義務，主體是否存在會導致含有經濟利益的資源流出的現時義務還未得到證實；或者

②不滿足本準則確認標準的現時義務（因為履行該義務不是很可能要求含有經濟利益的資源流出，或者不能對該義務的金額作出足夠可靠的估計）。

確 認

準 備

14 以下條件均滿足時應對準備予以確認：

（1） 主體因過去事項而承擔了現時的法定義務或推定義務；

（2） 履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出主體；以及

（3） 該義務的金額能夠可靠地估計。

如果沒有滿足這些條件，不應確認任何準備。

現時義務

15 在極少數情況下，會不清楚是否存在一項現時義務。在這些情況下，如果考慮所有可獲得的證據後，發現在報告期末多半會存在現時義務，那麼可以認為過去事項導致了一項現時義務。

16 在幾乎所有的情況下，過去事項是否已導致了一項現時義務是明確的。在極少數情況下，例如，在法律訴訟中，特定事項是否已發生或這些事項是否已產生了一項現時義務可能存在爭議。在這樣的情況下，主體應通過考慮所有可獲得的證據（包括專家的意見等）來確定報告期末是否存在現時義務。應予考慮的證據包括報告期後事項提供的追加證據。在這些證據的基礎上：

（1） 如果報告期末多半會存在現時義務，則主體應確認一項準備（如果滿足確認標準）；以及

（2） 如果報告期末多半不會存在現時義務，那麼，除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小（參見第 86 段），否則主體應披露一項或有負債。

過去事項

17 形成現時義務的過去事項稱為義務事項。對於作為義務事項的事項，主體必須沒有現實的選擇，只能履行該事項形成的義務。僅當以下事項之一發生時才出現這種情況：

（1） 義務的履行通過法律來執行；或者

（2） 就推定義務而言，事項（可能是主體的行為）使其他方建立了一項合理預期，即主體將履行該義務。

18 財務報表反映主體報告期末的財務狀況，而不反映主體未來可能的財務狀況。因此，對未來經營活動所需發生的費用不應確認準備。只有在報告期末存在的負債，才能在主體財務狀況表內予以確

認。

19 僅對與主體未來行為（即未來經營活動）無關的過去事項所產生的義務確認準備。這種義務的例子有：對非法的環境破壞的處罰或清除費用，這兩者不論主體的未來行為如何，其履行均會導致含有經濟利益的資源流出主體。類似地，主體應在有義務治理已造成的環境破壞的範圍內，對油井或核電站的拆撤費用確認準備。相反，因商業壓力或法律要求，主體可能打算或需要發生支出以便在未來按特定方式經營（例如，在特定類型的工廠安裝煙塵過濾器）。因為主體能借助其未來行為避免未來支出，例如，改變經營方法，所以對於該未來支出，主體不承擔現時義務並且不確認準備。

20 義務總會涉及義務指向的另一方。但是沒有必要知道義務指向的那一方的身份，實際上義務可能是對公眾承擔的。因為義務總是涉及對另一方的承諾，所以管理層或董事會的決定在報告期末並不形成推定義務，除非該決定在報告期末之前已經以一種相當具體的方式傳達給受影響的各方，使他們形成了主體將履行其責任的合理預期。

21 一項不立即形成義務的事項可能會在以後形成義務，其原因在於法律變化或主體的行為（例如，相當具體的公開聲明）形成了一項推定義務，例如，在造成環境破壞時，可能沒有義務對其後果進行治理。但是，如果一項新的法律要求對現存的環境破壞進行治理，或主體用一種形成推定義務的方式公開承擔了治理的責任時，環境破壞便構成了義務事項。

22 如果擬議中的新法律的具體條文還未定稿，那麼僅當該法律基本確定會像起草的那樣頒佈時才形成義務。本準則中，這樣的義務視作法定義務。圍繞法律頒佈的情況之間存在的差異，使得確定促成某項法律基本確定會頒佈的單個事項是不可能的。很多情況下，在法

律頒佈之前，無法判斷該項法律是否基本確定會頒佈。

含有經濟利益的資源很可能流出

23 對於具有確認資格的負債，不僅必須存在現時義務，而且履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出。就本準則而言[1]，如果該事項多半會發生（即該事項發生的可能性比其不發生的可能性大），則資源流出或其他事項的發生被認為是很可能的。現時義務不是很可能存在時，主體應披露一項或有負債，除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小（參見第 86 段）。

24 如果有很多類似的義務（例如，產品保證或類似合同），則履行時要求資源流出的可能性應通過總體考慮該類義務來確定。雖然對於某個項目而言，資源流出的可能性小，但很可能需要流出一些資源以使總體履行該類義務。如果出現這種情況，則應確認一項準備（如果能滿足其他確認標準）。

義務的可靠估計

25 估計的使用是財務報表編製過程必不可少的一部分，不削弱財務報表的可靠性。這一點對於準備來說尤其如此，因為從性質看，準備比財務狀況表的大多數其他項目更具不確定性。除了極少數情況，主體均能確定可能的結果的範圍，從而能對足夠可靠地用於確認準備的義務作出估計。

26 在極少數情況下，不能對義務的結果作出可靠的估計。因此，存在不能確認的負債。該負債應作為或有負債予以披露（參見第 86

---

1 本準則中將“很可能”解釋為“多半會發生”，該解釋不一定適用其他準則。

段）。

或有負債

27 **主體不應確認或有負債。**

28 除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小，否則或有負債應按第 86 段的要求予以披露。

29 主體共同和各自對某項義務負有責任時，義務中預期由其他方履行的部分應作為或有負債處理。主體應將很可能要求含有經濟利益的資源流出的那部分義務確認為準備，除非在極少數情況下不能對該義務作出可靠的估計。

30 或有負債可能不按最初預料的方式發展。因此，應對它們進行持續的評價，以確定含有經濟利益的資源流出是否已變為很可能。如果以前作為或有負債處理的事項的未來經濟利益流出變為很可能了，則應在可能性發生變化的當期財務報表內確認一項準備（除非在極少數情況下不能作出可靠的估計）。

或有資產

31 **主體不應確認或有資產。**

32 或有資產通常由導致經濟利益可能流入主體的未計劃的事項或其他未預料到的事項形成。一個例子是主體通過法律程序提出索賠，其結果具有不確定性。

33 或有資產不應在財務報表內予以確認，因為確認或有資產可能會導致那些可能永遠不會實現的收益得到確認。但是，當收益基本確定會實現時，相關資產已不是或有資產，此時對其確認是恰當的。

34 經濟利益很可能流入時，應按第 89 段的要求披露或有資產。

35 應對或有資產進行持續評價，以確保情況的發展在財務報表中得到適當反映。當經濟利益基本確定會流入時，該資產和相關收益應在變化發生當期的財務報表內予以確認。如果經濟利益的流入已經變得很可能，主體應披露該或有資產（參見第 89 段）。

計 量

最佳估計

36 **確認為準備的金額應是報告期末履行現時義務所要求支出的最佳估計。**

37 履行現時義務所要求支出的最佳估計，應是主體在報告期末履行該義務、或將該義務轉讓給第三方而合理支付的金額。在報告期末履行或轉讓義務通常不可能發生或是要求支付異常大的金額。然而，主體為履行或轉讓該義務估計的合理支付的金額，提供了報告期末履行現時義務所要求支出的最佳估計。

38 對結果和財務影響的估計，是由主體的管理層根據判斷、同時輔之以類似交易的經驗和（某些情況下）獨立專家出具的報告來確定的。應考慮的證據包括報告期後事項提供的追加證據。

39 圍繞著應確認為準備的金額的不確定性，可根據情況採用不同的方式處理。如果予以計量的準備涉及大量的項目，則應以其相關的可能性，對各種可能結果進行加權來對義務進行估計。這種估計的統計方法稱為“預期價值法”。因此，給定金額損失的可能性不同（比如說 60%或 90%）時，準備的金額也是不同的。如果存在可能結果的

連續區間，且該區間中每一點和其他各點的可能性都一樣，則可採用區間的中點。

示例
主體銷售貨物時向客戶保證商品售出後 6 個月內，主體承擔客戶因製造方面的缺陷發生的修理費用。如果在所有售出商品中發現較小缺陷，則要發生 100 萬元的修理費用；如果在所有售出商品中發現較大缺陷，則要發生 400 萬元的修理費用。主體過去的經驗和未來預測顯示，下一年度，75%的已售商品將沒有缺陷，20%的已售商品將有較小缺陷，5%的已售商品將有較大缺陷。根據第 24 段的要求，主體應將保修義務作為整體來估計其資源流出的可能性。 修理費用的預期價值是：（0×75%）+（100×20%）+（400×5%）=40（萬元）

40 計量單項義務時，單個最可能的結果可能是該負債的最佳估計。但是，即使在這種情況下，主體也應考慮其他可能的結果。如果其他可能的結果大部分均比最可能的結果的金額高或低，則最佳估計將是較高或較低的金額，例如，如果主體不得不補救其為客戶建造的主要廠房中存在的嚴重失誤，則單個最可能金額可能是一次補救成功須花費的費用 1 000；但是，如果存在重大的可能性，有必要作進一步的補救，則應提取一項較大金額的準備。

41 準備在稅前計量，因為準備的稅後結果及變化，應按《國際會計準則第 12 號》進行處理。

風險和不確定性

42 在確定準備的最佳估計時，應對不可避免地圍繞很多事項和

情況的風險和不確定性予以考慮。

43 風險描述結果的變化可能性。風險調整可能增加負債計量的金額。在不確定的情況下進行判斷需要謹慎，使收益或資產不會高估，費用或負債不會低估。但是，不確定性並不說明應提取過多的準備和故意誇大負債，例如，如果特別相反的結果的預計費用是在謹慎的基礎上進行估計的，那麼不能人為地認為該結果比實際的情況更可能出現。主體需要謹慎從事，以避免對風險和不確定性進行重複調整，導致準備高估。

44 應按第 85 段（2）的要求披露與支出金額相關的不確定性。

現 值

45 如果貨幣時間價值的影響重大，準備的金額應是履行義務預期所需支出的現值。

46 因貨幣時間價值的影響，與報告期後不久發生的現金流出有關的準備，比與較後發生的同樣金額的現金流出有關的準備負有更大的義務。因此，影響重大時，準備應予折現。

47 折現率應是反映貨幣時間價值的當前市場評價及該負債特有風險的稅前折現率。折現率不應反映已為其調整未來現金流量估計的風險。

未來事項

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

49 預期的未來事項可能對準備的計量特別重要，例如，主體可能認為，在項目結束時清理場地的費用將因未來技術的變化而降低。

確認的金額反映技術上合格且公正的觀察者所作出的合理預測，這些預測是該觀察者考慮了清理場地時可使用技術等因素的所有證據後作出的。因此，恰當的做法是，在預測時考慮與應用現有技術過程中積累的經驗有關的預計費用減少額，或現有技術應用於比以前進行過的更大或更複雜的清理項目的預期費用。但是，除非得到足夠的客觀證據的支持，否則主體不應對全新的清理技術的發展進行預期。

50 如果存在足夠的客觀證據表明，新法規基本確定會頒佈，那麼新法規的潛在影響應在計量現時義務時予以考慮。實務中出現的情況的多樣化使確定在每種情況下均能提供充足、客觀證據的單獨事項是不可能的。所要求的證據包括，法規將有哪些要求、是否基本確定在適當的時候會頒佈和實施。在很多情況下，直至新法規頒佈才存在足夠客觀的證據。

資產的預期處置

51 在計量準備時不應考慮資產預期處置將形成的利得。

52 在計量準備時不應考慮資產預期處置將形成的利得，即使該預期處置與形成準備的事項有密切聯繫。主體應在涉及相關資產的準則所規定的時點，確認資產預期處置形成的利得。

補 償

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

54 在綜合收益表中，與準備有關的費用可以扣除對補償確認的

金額後的淨額列報。

55 有時，主體能夠讓另一方支付償付準備所要求支出的一部分或全部（例如，通過保險合同、豁免條款或供應商的保證）。另一方可能補償主體已付的金額或直接支付該金額。

56 在大多數情況下，主體仍對涉及的全部金額負有責任，以致在第三方出於某種原因未能支付時，主體將不得不償付全部金額。在這種情況下，應對負債全額確認準備，而且，應在主體償付該負債就基本確定會收到補償的情況下，對預期的補償確認一項單獨的資產。

57 在某些情況下，第三方未能支付時主體對涉及的費用不負有責任。在這種情況下，主體對這些費用不承擔義務，因而不應將其包括在準備中。

58 如第 29 段指出的那樣，主體共同和各自負責的某項義務中，預期由其他方償付的部分應作為或有負債處理。

準備的變化

59 在每個報告期末，應對準備進行覆核並予以調整，以反映當前的最佳估計。履行該義務不再是很可能要求含有經濟利益的資源流出時，準備應予轉銷。

60 如果使用折現，則應在各期增加準備的帳面金額，以反映時間的流逝。增加的金額應作為借款費用予以確認。

準備的使用

61 準備應僅用於最初為該支出確認準備的支出。

62 只有與原準備有關的支出才能沖減該準備。將支出沖減原先為其他目的確認的準備會掩蓋對兩個不同事項的影響。

確認和計量原則的應用

未來經營虧損

63 **對未來經營虧損不應確認準備。**

64 未來經營虧損不符合第 10 段中負債的定義，以及第 14 段為準備設定的一般確認標準。

65 對未來經營虧損的預期，表明特定的經營資產可能發生減值。主體應按《國際會計準則第 36 號——資產減值》對這些資產進行減值測試。

虧損性合同

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

67 很多合同（例如，一些日常訂單）可以在不須支付給對方補償的情況下取消，因此，不存在義務。其他一些合同對合同當事人同時確立了權利和義務。如果某些事項使一項合同成為虧損性合同，則該合同屬於本準則規範的範圍，且存在應予確認的負債。那些不是虧損性的待執行合同不在本準則規範。

68 本準則將虧損性合同定義為這樣一種合同，根據該合同履行義務而發生的不可避免費用超過了預期將獲得的經濟利益。合同的不可避免費用反映了退出該合同的最低淨成本，即履行該合同的成本與未能履行該合同而發生的補償或處罰兩者之中的較低者。

69 在為虧損性合同設立單獨準備之前，主體應對該合同標的資產發生的減值損失進行確認（參見《國際會計準則第 36 號——資產減值》）。

重 組

70 以下是可能符合重組定義的事項的例子：

（1） 一組業務的出售或終止；

（2） 在一個國家或地區的營業場所的關閉，或營業活動由一個國家或地區遷移至另一個國家或地區；

（3） 管理層結構的變化，例如，取消一個層次的管理層；以及

（4） 對主體經營性質和經營重點有重大影響的重要重組。

71 僅當滿足第 14 段為準備設立的一般確認標準時，才能對重組費用確認準備。第 72 段至第 83 段對如何將一般確認標準應用於重組，提供了指南。

72 重組的推定義務僅當主體有以下情況時形成：

（1） 有一項詳細、正式的重組計劃，該計劃至少明確了以下事項：

①涉及的業務或業務的一部分；

②受影響的主要場所；

③因其服務被終止而將得到補償的僱員的分佈、職務和大概人數；

④將承擔的支出；以及

⑤計劃何時實施；以及

（2） 通過開始實施該計劃，或向那些受其影響的各方通告該

計劃的主要方面，已使那些受影響的各方形成了對主體將實施重組的合理預期。

73 通過拆卸廠房、出售資產或者公開宣佈計劃的主要方面等，可以提供主體已經開始實施重組計劃的證據。公開宣佈重組的具體計劃，當且僅當其通過特定方式並相當詳細（即明確了計劃的主要內容）致使其他方（諸如客戶、供應商和僱員或其代表）形成了對主體將實施重組的合理預期時，才構成一項推定義務。

74 為了使計劃在傳達給受影響的各方時足以形成推定義務，該計劃的實施需要儘早安排，並在不可能再對計劃做重大修訂的時間限度內完成。如果預期重組開始之前將有長時間的延遲，或重組將持續一段不合理的長時間，那麼該計劃現在不可能使其他各方建立關於主體承諾重組的合理預期，因為該時間限度內主體有機會改變其計劃。

75 管理層或董事會在報告期末之前作出的重組決定，在報告期末不形成一項推定義務，除非主體在報告期末之前已經：

（1） 開始實施重組計劃；或者

（2） 以相當具體的方式將重組計劃的主要方面傳達給受影響的各方，使他們形成了主體將實施重組的合理預期。

如果主體僅在資產負債表日之後才開始實施重組，或將其主要方面傳達給受其影響的各方，如果重組很重要，以至於不對其進行披露將影響使用者根據財務報表作出的經濟決策，那麼根據《國際會計準則第 10 號——報告期後事項》的規定，要對此予以披露。

76 雖然推定義務不是僅僅因管理層的決定產生的，但義務可能因這種決定及其他以往事項產生，例如，與僱員代表就解僱費進行的協商或與購買者就出售一項經營業務進行的談判，可能已經完成只等董事會批准。一旦獲得批准，並傳達給其他各方，而且滿足第 72 段

的條件，主體就承擔了一項重組的推定義務。

77 在某些國家，最終決策權屬於董事會，其成員包括管理層以外的利益代表（例如，僱員），或董事會作出決策前必須通知這些代表。因為董事會作出這些決策涉及與這些代表的溝通，因此，這項決策可能形成一項重組的推定義務。

78 直到主體承諾出售，即簽有約束性出售協議，才產生出售經營業務的義務。

79 即使主體已作出決定出售某項經營業務並公開宣佈該決定，直到確定了購買者並簽有約束性出售協議時，才表明對出售作出了承諾。在簽有約束性出售協議之前，主體可以改變主意，而且如果根據可接受條件找不到購買者，主體完全可以採取其他行動。如果出售經營業務構成重組的一部分，應按《國際會計準則第 36 號》的要求，對該經營業務的資產作減值測試。如果出售僅是重組的一部分，則在約束性出售協議簽訂之前，重組的其他部分可以產生一項推定義務。

80 重組準備應僅包括重組引起的直接支出，這些直接支出同時是：

（1） 重組所必需承擔的；以及

（2） 與主體繼續進行的活動無關的。

81 重組準備不包括以下任一事項發生的費用：

（1） 再培訓或重新安置留用職員；

（2） 行銷；或者

（3） 投資新系統或分銷網路。

這些支出與未來經營活動有關，在報告期末不是重組義務。這些支出應以與重組無關的基礎進行確認。

82 截至重組日發生的可辨認未來經營虧損不包括在準備中，除非它們與第 10 段定義的虧損性合同有關。

83 按第 51 段的要求，在計量重組準備時，不應考慮資產預期處置將形成的利得，即使資產的出售構成重組的一部分。

披 露

84 對於各類準備，主體應披露如下內容：

（1） 期初和期末的帳面金額；

（2） 當期增加的準備，包括現有準備的增加；

（3） 當期使用的金額（即發生並沖銷準備的金額）；

（4） 當期轉回的未使用金額；以及

（5） 當期因時間流逝而增加的折現金額，以及任何折現率變化的影響。

不要求提供比較信息。

85 對於各類準備，主體應披露以下內容：

（1） 義務性質的簡要描述，以及其導致的經濟利益流出的預期時間；

（2） 有關這些經濟利益流出的金額或時間的不確定性的說明。如果必須提供充足的信息，那麼主體應按第 48 段的要求，披露就未來事項所作的主要假設；以及

（3） 預期補償的金額，說明就該預期補償已確認的資產的金額。

86 除非履行義務時經濟利益流出的可能性極小，否則主體應在報告期末簡要地披露各類或有負債的性質，並在可行的情況下披露：

（1） 其財務影響的估計，按第 36 段至第 52 段進行計算；

（2） 與流出的金額或時間有關的不確定性的說明；以及

（3） 補償的可能性。

87 在確定哪些準備或或有負債可以合併為一個類別時，必須考慮這些項目的性質是否足夠類似，以至對他們用一項說明，就能夠滿足第 85 段（1）和（2）以及第 86 段（1）和（2）的要求。因此，將與不同產品保證有關的金額作為單獨一類準備處理可能是恰當的，但是將與一般保證有關的金額和受法律程序約束的金額作為單獨一類準備處理則是不恰當的。

88 如果準備和或有負債由相同的一系列情況形成，主體應按第 84 段至第 86 段的要求進行披露，披露的方式應表明該準備和或有負債之間的關係。

89 如果經濟利益很可能流入，主體應在報告期末簡要地披露或有資產的性質，並在可行的情況下，披露其財務影響的估計數，該估計數按第 36 段至第 52 段中為準備所設立的原則進行計算。

90 或有資產的披露避免就收益產生的可能性提供誤導信息是重要的。

91 如果因不可行而沒有披露第 86 段和第 89 段要求的信息，則應說明該事實。

92 在極少數情況下，披露第 84 段至第 89 段所要求的部分或全部信息，預期會嚴重損害與其他方對準備、或有負債或或有資產有爭端的主體的地位。在這樣的情況下，主體不需要披露這些信息，但應披露該爭端的一般性質以及沒有披露該信息的事實和原因。

過渡性規定

93 在本準則生效日期（或之前）採用本準則所造成的影響，應作為首次採用本準則的當期留存收益期初餘額的調整數予以報告。鼓勵但不要求主體調整最早列報期間的留存收益期初餘額並且重述比較信息。如果不重述比較信息，應披露該事實。

94 〔已刪除〕

生效日期

95 本準則對報告期自 1999 年 7 月 1 日或以後日期開始的財務報表有效。鼓勵提前採用。如果主體在 1999 年 7 月 1 日之前採用本準則，應披露這一事實。

96 〔已刪除〕

97 〔已刪除〕

98 〔已刪除〕

99 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進 2010—2012》修訂了第 5 段，作為對《國際財務報告準則第 3 號》修訂的回應。主體適用第 5 段的修訂時應採用未來適用法。

100 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》修訂了第 5 段並刪除了第 6 段。主體在應用《國際財務報告準則第 15 號》時應適用這些修訂內容。

101 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 2 段並刪除了第 97 段和第 98 段。主體在應用《國際財務報告準則第 9 號》時應適用這些修訂內容。

國際會計準則第38號——無形資產

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……2
定　義 ……8
　無形資產 ……9
確認和計量 ……18
　單獨取得 ……25
　作為企業合併的一部分取得 ……33
　以政府補助形式取得 ……44
　資產交換 ……45
　自創商譽 ……48
　內部產生的無形資產 ……51
費用的確認 ……68
　不確認為資產的以往費用 ……71
確認後的計量 ……72
　成本模式 ……74
　重估價模式 ……75
使用壽命 ……88
使用壽命有限的無形資產 ……97
　攤銷期和攤銷方法 ……97
　殘　值 ……100

攤銷期和攤銷方法的覆核……104
使用壽命不確定的無形資產……107
使用壽命估計的覆核……109
帳面金額的可收回性——減值損失……111
報廢和處置……112
披　露……118
一般要求……118
確認後採用重估價模式進行計量的無形資產……124
研究與開發支出……126
其他信息……128
過渡性規定和生效日期……130
相似資產的交換……131
提前採用……132
《國際會計準則第 38 號》（1998 年發佈）的撤銷……133

國際會計準則第38號——無形資產

目　標

1　本準則的目標是對沒有在其他國際會計準則中特別涉及的無形資產的會計處理進行規範。本準則要求主體當且僅當特定條件滿足時才確認無形資產。本準則也對如何計量無形資產的帳面金額作了規定，並就無形資產的特定披露提出了要求。

範　圍

2　本準則適用於無形資產的會計核算，但以下項目除外：

（1）　由其他國際會計準則規範的無形資產；

（2）　《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中定義的金融資產；

（3）　勘探和評價資產的確認和計量（參見《國際財務報告準則第 6 號——礦產資源的勘探和評價》）；以及

（4）　礦產權，以及礦產、石油、天然氣和類似非再生性資源的勘探支出或開發和採掘支出。

3　如果其他國際會計準則對某特定類型的無形資產作了規範，那麼主體應運用該項準則而不是本準則，例如，本準則不適用於以下項目：

（1）　主體在正常經營過程中持有待售的無形資產（參見《國際會計準則第 2 號——存貨》）。

（2）　遞延所得稅資產（參見《國際會計準則第 12 號——所得稅》）。

（3） 屬於《國際會計準則第 17 號——租賃》範圍內的租賃。

（4） 僱員福利所形成的資產（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）。

（5） 《國際會計準則第 32 號》中定義的金融資產。一些金融資產的確認和計量由以下準則規範：《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》、《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》以及《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》。

（6） 企業合併中取得的商譽（參見《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》）。

（7） 在《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》規範的保險合同中，由承保人的合同權利形成的遞延合併成本和無形資產。《國際財務報告準則第 4 號》制定了適用於遞延合併成本的特定披露要求，但這些要求不適用於無形資產。因此，本準則中的披露要求適用於這種無形資產。

（8） 按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》，歸類為持有待售的非流動無形資產（或是包含在持有待售的處置組中）。

（9） 按照《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》確認的源自客戶合同的資產。

4 一些無形資產可能會以實物為載體，例如，光碟（對計算機軟件而言）、法律文件（對許可證或專利權而言）或膠片。在確定一項包含無形和有形元素的資產是應按《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》處理，還是作為一項無形資產而按本準則處理時，主體需要通過判斷來評價哪個元素更重要，例如，一台由計算機控制的機械工具沒有特定計算機軟件就不能運行時，則說明該軟件構成相關硬體不可缺少的組成部分，從而該軟件應作為不動產、廠場和設備

處理。同樣的原則適用於計算機作業系統。如果計算機軟件不是相關硬體不可缺少的組成部分，則該軟件應作為無形資產核算。

5 本準則還適用於廣告、培訓、開辦、研究與開發活動的支出等。研究與開發活動是為了開發知識而進行的。因此，雖然這些活動可能會產生有實物形態的資產（例如，原型），但該資產的實物元素次於其無形元素（即包含在實物元素中的知識）。

6 就融資租賃而言，基礎資產可能是有形的，也可能是無形的。初始確認後，承租人應按本準則的規定核算因融資租賃而持有的無形資產。電影、錄相、戲劇、手稿、專利權和版權等項目的許可證協議中的權利不在《國際會計準則第 17 號》的範圍之內，而是在本準則範圍之內。

7 如果某些活動或交易非常特殊，以致於可能引起需要用其他方式處理的會計問題，那麼該活動或交易可能會被排除在某項國際會計準則的範圍之外。採掘業中因石油、天然氣和礦產的勘探或開發和採掘而發生的支出，以及保險合同就屬於上述情況。因此，本準則不適用於這類活動和合同所發生的支出。但是，本準則適用於採掘業或承保人使用的其他無形資產（例如，計算機軟件）和發生的其他支出（例如，開辦費用）。

定　義

8 本準則使用的下列術語，其含義為：

攤銷，指在無形資產的使用壽命內系統地分攤其應折舊金額。

資產，指符合以下條件的資源：

（1） 由於過去事項而由主體控制的；並且

（2） 預期會導致未來經濟利益流入主體。

帳面金額，指財務狀況表內確認的資產的金額減去相關累計攤銷額和累計減值損失後的餘額。

成本，指資產購置或生產時，為取得該項資產而支付的現金或現金等價物的金額，或其他對價的公允價值，或者在適用的情況下，按照其他國際財務報告準則的特定要求（例如，《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》）初始確認某資產時歸屬到該資產的金額。

應折舊金額，指資產的成本或其他在財務報表中替代成本的金額，減去其殘值後的餘額。

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

主體特定價值，指主體預期從資產的持續使用和使用壽命結束時的處置中形成的、或預期在清算負債時發生的現金流量的現值。

公允價值，是指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所要支付的價格（參見《國際財務報告準則第13號——公允價值計量》）。

減值損失，指資產的帳面金額超出其可收回金額的部分。

無形資產，指沒有實物形態的可辨認非貨幣性資產。

貨幣性資產，指持有的貨幣以及將以固定或可確定金額的貨幣收到的資產。

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

無形資產的殘值，指如果資產已處於其使用壽命終了時的年限和預計狀態，主體目前將從該資產處置中獲得的扣除預計處置費用後的預計金額。

使用壽命，指：

（1） 資產預期可供主體使用的期限；或者

（2） 主體預期能從該資產的使用中獲取的產量或者類似計量單位的數量。

無形資產

9 主體在科學或技術知識、新工序或系統的設計和完成、許可證、知識產權、市場知識和商標（包括品牌名稱和報刊名）等無形資源的獲得、開發、維護和提高方面，經常會消耗資源或承擔負債。這些大的類別中包括的項目的通常例子有：計算機軟件、專利權、版權、電影片、客戶名單、抵押服務權、捕撈許可證、進口配額、特許權、客戶或供應商的關係、客戶的信賴、市場份額和銷售權。

10 第 9 段中描述的項目並不都符合無形資產的定義，即可辨認性、對資源的控制和存在未來經濟利益。如果本準則涉及的某項目不符合無形資產的定義，那麼為獲得它或在內部創造它而發生的支出應在發生時確認為費用。但是，如果該項目是在企業合併中取得的，那麼它構成購買日所確認商譽的一部分（參見第 68 段）。

可辨認性

11 無形資產的定義要求無形資產是可辨認的，以便與商譽清楚地區分開來。企業合併中確認的商譽代表了由企業合併中獲取的其他資產所產生的未來經濟利益，該未來經濟利益不能單獨辨認，也無法單獨確認。這些未來經濟利益可能產生於取得的可辨認資產之間的協同作用，也可能產生於不符合在財務報表上單獨確認條件的資產。

12 資產在符合以下條件時，滿足無形資產定義中的可辨認性標準：

（1） 可分離的，即能夠從主體中分離或劃分出來，並能單獨或者與相關合同、資產或負債一起，用以出售、轉移、授予許可、租賃或交換（不論主體是否有意進行這些交易）；或者

（2） 源自合同性權利或其他法定權利，無論這些權利是否可從主體或其他權利和義務中轉移或分離。

控 制

13 如果主體有權獲得潛在資源產生的未來經濟利益，並能約束其他方獲取這些利益，那麼說明該主體控制了該資產。主體控制無形資產產生未來經濟利益的能力，一般來自法庭可強制執行的法定權利。在缺少法定權利時，證明控制的存在較為困難。但是，權利的法定強制性並不是形成控制的必要條件，因為主體可用其他方法來控制未來經濟利益。

14 市場和技術知識可能會產生未來經濟利益。如果該知識受到版權、貿易協議約束（如果允許）等法定權利或僱員保密法定職責的保護，那麼說明該主體控制了這些利益。

15 主體可能有一組熟練員工，並能認定通過培訓會令員工的技術有所長進，從而產生未來經濟利益。主體可能預期員工將繼續將其技術貢獻於該主體。但是，主體通常無法對因擁有一組熟練員工和培訓所引起的預期未來經濟利益實施足夠的控制，因而不能認為這些項目符合無形資產的定義。由於類似的原因，特定的管理或技術才能不可能符合無形資產的定義，除非其使用以及預期從中獲得未來經濟利益受法定權利的保護，並符合無形資產定義的其他方面。

16 主體可能擁有一定的客戶基礎或市場份額，並由於為建立客戶關係和信賴付出了努力而期望這些客戶繼續與其進行商業往來。但

是，因為缺乏法定權利來保護或缺乏其他方式來控制這種與客戶的關係或客戶對主體的信賴，所以主體一般無法對這種客戶關係和客戶信賴引起的經濟利益實施足夠的控制，從而不能認為這些項目（客戶基礎、市場份額、客戶關係、客戶信賴）符合無形資產的定義。在客戶關係缺少法定權利保護的情況下，交換相同或相似非契約性質的客戶關係的交易行為（除了作為企業合併的一部分），可以證明主體能夠控制預期從這些客戶關係中流入的未來經濟利益。因為這種交易也能證明客戶關係是可分的，所以這些客戶關係符合無形資產的定義。

未來經濟利益

17 無形資產引起的未來經濟利益可能包括銷售產品和提供勞務的收入、或主體使用該無形資產而“節約”的成本或獲得的其他利益，例如，在生產工序中使用知識產權，可能會降低未來生產成本，而不是增加未來收入。

確認和計量

18 將某項目確認為無形資產要求主體能證明該項目滿足以下條件：

（1） 無形資產的定義（參見第 8 段至第 17 段）；以及

（2） 確認條件（參見第 21 段至第 23 段）。

本規定適用於取得或內部產生無形資產時發生的初始成本，以及對該資產進行擴建、組件替換、維護等活動發生的後續成本。

19 第 25 段至第 32 段規範確認標準在單獨取得無形資產中的應用，第 33 段至第 43 段規範確認標準在企業合併中取得無形資產中的應用。第 44 段規範以政府補助形式取得的無形資產的初始計量，第 45 段至第 47 段規範無形資產的交換，第 48 段至第 50 段規範自創商

譽的會計處理，第 51 段至第 67 段規範內部產生無形資產的初始確認和計量。

20 無形資產的性質決定了，在許多情況下，不存在對資產的擴建或組件替換的條件。相應地，大部分的後續支出很可能是為了維持現有無形資產內含的預期未來經濟利益，而不符合本準則中的無形資產定義和確認標準。此外，將後續支出直接歸屬於特定的無形資產而不是整個業務通常也比較困難。因此，後續支出——取得的無形資產在初始確認後或內部產生的無形資產在完成後發生的支出——極少會在資產的帳面金額中確認。與第 63 段一致，商標、刊頭、報刊名、客戶名單和實質上類似的項目（無論是外部取得的還是內部產生的）發生的後續支出總是在發生時確認為損益。因為這種支出不能與開發整個業務的支出區分開來。

21 當且僅當滿足以下條件時，無形資產應予確認：

（1） 歸屬於該資產的未來經濟利益很可能流入主體；以及

（2） 該資產的成本能夠可靠地計量。

22 主體應使用合理並有證據的假定來評價未來經濟利益流入的可能性，這些假定代表主體的管理層對在資產使用壽命內將存在的一系列經濟狀況的最好估計。

23 主體應依照初始確認時可獲得的證據，尤其是外部證據，運用判斷來評價歸屬於因使用資產而產生的未來經濟利益流入的確定程度。

24 無形資產應以成本進行初始計量。

單獨取得

25 一般地，主體單獨取得無形資產所支付的價格反映了對資產內含的預期未來經濟利益流入主體可能性的期望。換言之，資產的成本已經反映了可能性的影響。因此，單獨取得的無形資產被認為總是滿足第 21 段（1）中可能性確認標準的。

26 此外，如果某項無形資產是單獨取得的，那麼該無形資產的成本一般能夠可靠地計量。購買對價是以現金或其他貨幣性資產的形式支付時，更是如此。

27 某項單獨取得的無形資產，其成本包括：

（1） 購買價格，含進口稅和不能退還的購貨稅款，扣除銷售折扣和回扣；以及

（2） 任何可直接歸屬於使資產達到預定使用狀態的支出。

28 可直接歸屬成本的例子包括：

（1） 使資產達到使用狀態而直接發生的僱員福利（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》中的定義）支出；

（2） 使資產達到使用狀態而直接發生的專業人員服務費；以及

（3） 測試資產是否正常運作的成本。

29 不屬於無形資產成本的支出的例子包括：

（1） 推廣一項新產品或勞務的成本（含廣告和行銷活動支出）；

（2） 向新的地區或新的客戶群體推廣業務的成本（含員工培訓支出）；以及

（3） 管理費用和其他一般間接費用。

30 當無形資產達到能夠以管理層預定的方式運作的必要條件時，停止在資產的帳面金額中確認成本。因此，無形資產的使用或再配備成本不計入資產的帳面金額，例如，下列成本不計入無形資產的帳面金額：

（1） 將一項達到能夠以管理層預定的方式運作的必要條件的資產投入使用時發生的成本；以及

（2） 初始運作損失，比如在對資產產出的規模需求形成之前發生的損失。

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

32 如果無形資產價款的延期支付超過了正常信用期限，那麼其成本是其等值現金價格。該金額與支付總額之間的差額，除非按《國際會計準則第 23 號——借款費用》的相關規定予以資本化，否則應在信用期內確認為利息費用。

作為企業合併的一部分取得

33 按《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》的規定，如果無形資產是在企業合併中取得的，那麼該無形資產的成本是其在購買日的公允價值。無形資產的公允價值反映了市場參與者在購買日對資產內含的預期未來經濟利益流入主體的可能性的市場期望。換言之，主體預期將有與其相關的經濟利益的流入，即使該經濟利益流入的時間和金額具有不確定性。因此，企業合併中取得的無形資產被認為總

是滿足第 21 段（1）中可能性確認標準的。如果一項企業合併中獲取的資產是可分離的或源自合同性權利或其他法定權利，則存在充分的信息能夠對其公允價值進行可靠計量。因此，第 21 段（2）中規定的可靠計量標準總適用於企業合併中獲取的無形資產。

34 因此，按照本準則和《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂），無論被購方的無形資產是否在企業合併前已經確認，只要該資產的公允價值能夠可靠計量，購買方就應在購買日將其獨立於商譽確認為一項無形資產。這意味著，如果一項正在進行的被購買方研究與開發項目符合無形資產的定義，購買方應將其獨立於商譽確認為資產。在滿足以下條件時，正在進行的被購買方研究與開發項目符合無形資產的定義：

（1） 符合資產的定義；以及

（2） 是可辨認的，即可分離的或源自合同性權利或其他法定權利。

在企業合併中取得無形資產

35 如果一項企業合併中獲取的無形資產是可分離的或源自合同性權利或其他法定權利，則存在充分的信息能夠對其公允價值進行可靠地計量。如果用於計量無形資產的公允價值的估計存在一個具有不同概率的可能結果的區間，公允價值的計量要考慮這種不確定性。

36 企業合併中取得的無形資產可能是可分離的，但只有與相關的合同、可辨認資產或負債在一起時才如此。在這種情況下，購買方應將該無形資產獨立於商譽並同相關項目一併確認。

37 在一組互為補充的資產組中各個資產具有相似使用壽命的情況下，購買方可以將該等資產確認為單項資產，例如，術語“品牌”

和“品牌名”經常作為商標和其他標誌的同義語出現。但是，前者是通用的市場名詞，專指一組互為補充的資產，比如商標（或服務標誌）及其相關的貿易名稱、配方、處方和技術專長。

38—41 〔已刪除〕

取得的正在進行的研究與開發項目的後續支出

42 **下列研究或開發支出應按第54段至第62段進行會計處理：**

（1） **與單獨取得或在企業合併中取得的、並被確認為無形資產的正在進行的研究或開發項目有關的支出；以及**

（2） **取得該項目後發生的支出。**

43 應用第54段至第62段的規定意味著單獨取得或在企業合併中取得的、並被確認為無形資產的正在進行的研究或開發項目應當：

（1）如果是研究支出，在發生時確認為費用；

（2）如果是開發支出，但不滿足第57段中將開發支出確認為無形資產的標準，在發生時確認為費用；並且

（3）如果是開發支出，並滿足第57段中的確認標準，增加取得的正在進行的研究與開發項目的帳面金額。

以政府補助的形式取得

44 在有些情況下，主體可通過政府補助的形式免費或僅支付名義對價取得無形資產。政府將機場著陸權、經營廣播或電視臺的特許權、進口許可證或配額、或是使用其他限制性資源的權利等無形資產轉讓或分配給主體時，就可能出現以上情況。按《國際會計準則第20號——政府補助的會計和政府援助的披露》的規定，主體可以選擇以公允價值對無形資產和補助進行初始確認。如果主體選擇不以公允價值對資產進行初始確認，則可以名義金額（《國際會計準則第20號》

允許的其他處理方法），加上可直接歸屬於使資產達到預期使用狀態所需的支出，對資產進行初始確認。

資產交換

45 通過非貨幣性資產或者資產、或者貨幣性資產與非貨幣性資產組合交換，可以取得一項或多項無形資產。下面的討論僅限於非貨幣性資產之間的交換，但也適用於前句所描述的各種資產交換。這種無形資產，其成本應以公允價值計量，除非（1）交換交易缺乏商業實質，或者（2）換入和換出資產的公允價值都不能可靠計量。即使主體不能立即對換出資產終止確認，換入資產也應按上述方式計量。如果換入資產不以公允價值計量，其成本應以換出資產的帳面金額計量。

46 主體確定一項交換交易是否具有商業實質，其依據是考慮由於該項交易的發生預期使主體未來現金流量變動的程度。如果一項交換交易符合以下標準，則可認為具有商業實質：

（1） 換入資產的現金流量指標（即風險、時間和金額）與換出資產的現金流量指標不同；或者

（2） 由於交換交易的發生，主體經營中受該項交易影響的主體特定價值部分發生了改變；並且

（3） （1）與（2）之間的差異與被交換資產的公允價值重大相關。

為了確定一項交換交易是否具有商業實質，主體經營中受該項交易影響的主體特定價值部分應當反映稅後的現金流量。上述分析的結果可能不需要主體進行詳細的計算即是清楚的。

47 第 21 段（2）中的無形資產確認的一個條件是資產成本能夠可靠計量。如果（1）公允價值計量的合理範圍的變動幅度相對該資

產並不重大，或者（2）在此幅度內各估計值的概率能夠合理評價並用於公允價值估計，則該資產的公允價值是能夠可靠計量的。如果主體能可靠確定換入資產或換出資產的公允價值，則換入資產的成本應以換出資產的公允價值計量，除非換入資產的公允價值更加清楚明瞭。

自創商譽

48 自創商譽不應確認為資產。

49 在有些情況下，為創造未來經濟利益需發生支出，但這類支出不會產生能滿足本準則確認標準的無形資產。這類支出經常被認為有助於形成自創商譽。自創商譽不應確認為資產，因為它不是能以成本可靠計量並由主體控制的可辨認資源（既不是可分離的，也非源自合同性權利或其他法定權利）。

50 在任何時點上，主體的市價與其可辨認淨資產的帳面金額之間的差額，可能反映出一系列影響主體價值的因素。然而，這種差額並不代表主體所控制的無形資產的成本。

內部產生的無形資產

51 評價內部產生的無形資產是否具備確認資格有時是困難的，因為主體難以：

（1） 確定是否存在以及何時存在將產生預期未來經濟利益的可辨認資產；以及

（2） 可靠地確定該資產的成本。在有些情況下，內部產生無形資產的成本不能與保持或提高主體自創商譽或進行日常經營的成本區分開來。

因此，除了要遵循無形資產確認和初始計量的一般要求外，主體

還應將以下第 52 段至第 67 段中的要求和指南應用於所有內部產生的無形資產。

52 為評價內部產生的無形資產是否滿足確認標準，主體應將資產的形成過程分為：

（1） 研究階段；以及

（2） 開發階段。

雖然本準則已對術語“研究”和“開發”作了界定，但在本準則中，術語“研究階段”和“開發階段”具有較廣的含義。

53 如果主體不能區分創造無形資產的內部項目的研究階段和開發階段，那麼該主體應將該項目的支出視同僅在研究階段發生來處理。

研究階段

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

55 在內部項目的研究階段，主體不能證明存在將產生很可能的未來經濟利益的無形資產。因此，這類支出應在其發生時確認為費用。

56 研究活動的例子有：

（1） 以獲取新知識為目的的活動；

（2） 研究成果或其他知識的應用研究、評價和最終選擇；

（3） 材料、設備、產品、工序、系統或服務替代品的研究；以及

（4） 新的或經改進的材料、設備、產品、工序、系統或服務的可能替代品的配製、設計、評價和最終選擇。

開發階段

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

（1） 完成該無形資產以使其能使用或出售，在技術上可行。

（2） 有完成該無形資產並有使用或出售它的意圖。

（3） 有能力使用或出售該無形資產。

（4） 該無形資產怎樣產生很可能的未來經濟利益。其中，主體能夠證明存在無形資產的產出市場或無形資產本身的市場或者，如果該無形資產將在內部使用，那麼應證明該無形資產的有用性。

（5） 有足夠的技術、財務資源和其他資源支持，以完成該無形資產的開發，並使用或出售該無形資產。

（6） 對歸屬於該無形資產開發階段的支出，能夠可靠地計量。

58 有些情況下，主體可以在內部項目的開發階段確定一項無形資產，並證明該資產將產生很可能的未來經濟利益。這是因為項目的開發階段比研究階段進了一步。

59 開發活動的例子有：

（1） 生產前或使用前的原型和模型的設計、建造和測試；

（2） 含新技術的工具、夾具、模具和沖模的設計；

（3） 不具有商業性生產經濟規模的試生產廠房的設計、建造和營運；以及

（4） 新的或經改進的材料、設備、產品、工序、系統或服務所選定的替代品的設計、建造和測試。

60 在證明無形資產如何產生很可能的未來經濟利益時，主體應按《國際會計準則第 36 號——資產減值》中的原則來評價將從該資產中獲得的未來經濟利益。如果該資產僅能與其他資產一起產生經濟

利益，則主體應運用《國際會計準則第 36 號》中設立的現金產出單元概念。

61 有可利用的資源來完成、使用無形資產並從中獲取經濟利益，可以通過闡明存在所需的技術、財務和其他資源以及主體可獲得這些資源的業務計劃等來證明。在某些情況下，主體可能通過獲取借款人願意為該計劃提供所需資金的聲明來證明可獲得的外部資金。

62 主體的成本計算系統常常能夠可靠地計量內部產生的無形資產的成本，例如，獲得版權或特許權、或者開發計算機軟件時發生的薪金和其他支出。

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

64 內部產生的品牌、刊頭、報刊名、客戶名單和實質上類似的項目的支出不能與整個業務開發成本區分開來。因此，這類項目不應確認為無形資產。

內部產生的無形資產的成本

65 就第 24 段而言，內部產生的無形資產的成本是，自無形資產首次滿足第 21 段、第 22 段和第 57 段的確認標準後所發生支出的總額。第 71 段禁止恢復以前年度確認為費用的支出。

66 內部產生的無形資產的成本，由可直接歸屬於該資產的創造、生產並使該資產能夠以管理層預定的方式運作的所有必要支出組成。可直接歸屬成本的例子有：

（1） 產生無形資產時使用或消耗的材料和勞務費成本；

（2） 因產生無形資產發生的僱員福利（參見《國際會計準則第

19 號——僱員福利》中的定義）成本；

（3） 法定權利註冊費；以及

（4） 用於產生該資產的專利權和特許權攤銷。

《國際會計準則第 23 號》為將利息確認為內部產生的無形資產成本的一個要素確立了標準。

67 以下各項不構成內部產生的無形資產的成本：

（1） 銷售費用、管理費用和其他一般性間接費用，但當其可以直接歸屬於使資產達到使用狀態時則除外；

（2） 資產達到預定績效前發生的可辨認的無效和初始運作損失；以及

（3） 為運行該資產而培訓員工所發生的支出。

第 65 段的示例

某主體正在開發一道新的生產工序。在 20X5 年發生的支出為 CU1 000 (1)。其中，CU900 是 20X5 年 12 月 1 日前發生的，CU100 是 20X5 年 12 月 1 日至 20X5 年 12 月 31 日之間發生的。該主體可以證明，在 20X5 年 12 月 1 日，生產工序滿足無形資產的確認標準。工序中所含專有技術的可收回金額（包括在工序可使用前為完成它所需的未來現金流出）估計是 CU500。

20X5 年年末，生產工序以成本 CU100（確認標準滿足日即 20X5 年 12 月 1 日後發生的支出）確認為一項無形資產。20X5 年 12 月 1 日前發生的支出 CU900 應確認為費用，因為直到 20X5 年 12 月 1 日才滿足確認標準。該支出將永遠不能構成在財務狀況表表內確認的生產工序的成本的一部分。

20X6 年，發生的支出為 CU2 000。20X6 年年末，工序中所含

第 65 段的示例

專有技術的可收回金額（包括在工序可使用前為完成它所需的未來現金流出）估計是 CU1 900。

20X6 年年末，生產工序的成本是 CU2 100（20X5 年年末確認的支出 CU100 加上 20X6 年確認的支出 CU2 000）。為將生產工序在確認減值損失前的帳面金額（CU2 100）調整至其可收回金額（CU1 900），主體應確認減值損失 CU200。如果滿足《國際會計準則第 36 號》中減值損失轉回的要求，該項減值損失將在以後期間轉回。

（1） 本準則中，貨幣金額以“貨幣單位（CU）”計價。

費用的確認

68 無形項目發生的支出應在其發生時確認為費用，除非：

（1） 它構成滿足確認標準的無形資產的成本的一部分（參見第 18 段至第 67 段）；或者

（2） 該項目是在企業合併中取得的，並且不能確認為一項無形資產。在這種情況下，該支出（包含在企業合併成本中）應構成在購買日分攤至商譽的金額的一部分（參見《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》）。

69 有些情況下，支出是為了向主體提供未來經濟利益而發生的，但沒有取得或產生可予確認的無形資產或其他資產。在提供商品的情況下，該主體應在有權獲取該商品時將該支出確認為費用。在提供服務的情況下，該主體應在接受服務時將該支出確認為費用，例如，除非構成企業合併成本的一部分，研究支出總是應在其發生時確認為費

用（參見第 54 段）。其他應在發生時確認為費用的支出的例子包括：

（1） 開辦活動支出（即開辦費用），除非這種支出按《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》的規定應包括在不動產、廠場和設備項目成本中。開辦費用可能包括設立法定主體時發生的法律和文秘等設立費用、開設一項新設施或開展一項新業務而發生的支出（開業前費用）、或者開始新的經營的支出或新產品或工序投產而發生的支出（經營前費用）。

（2） 培訓活動支出。

（3） 廣告和營銷活動支出。

（4） 主體部分或全部遷址或重組的支出。

69A 當某一主體擁有商品的所有權時它便有權獲取該商品。類似的，當商品由供應商按照供應合同條款製造且該主體可以要求對方交付該商品並支付貨款時，主體即有權獲取該商品。接受服務應當在提供方按照合同約定為主體提供服務時確認，而不是在主體利用該項服務去提供另一項服務時確認，例如，向顧客傳遞一則廣告。

70 第 68 段不阻止主體將該主體在有權獲取該商品前發生的預付款確認為資產。類似地，第 68 段不阻止主體將在接受勞務前發生的預付款確認為資產。

不確認為資產的以往費用

71 初始確認為費用的無形項目支出，不應在以後確認為無形資產成本的一部分。

確認後的計量

72 主體應當選擇第 74 段中的成本模式或第 75 段中的重估價模式作為其會計政策。如果一項無形資產以重估價模式計量，該資產所

屬類別中的其他所有資產也都應以同樣的模式計量，除非這些資產不存在活躍市場。

73 某類無形資產，是指在主體經營中具有類似性質和用途的資產分組。某類無形資產中的項目應當同時進行重估，以避免選擇性的資產重估和財務報表中報告的金額反映不同日期的成本和價值的混合。

成本模式

74 初始確認後，無形資產應以其成本減去累計攤銷額和累計減值損失後的餘額入帳。

重估價模式

75 初始確認後，無形資產應以重估價入帳，即其重估日的公允價值減去隨後發生的累計攤銷額和隨後發生的累計減值損失後的餘額。為了按本準則進行重估，公允價值應參考活躍市場予以計量。重估應以這樣的規律進行，即：使在報告期末資產的帳面金額與其公允價值不會存在重大差異。

76 重估價模式不適用於以下情況：

（1） 對以前未確認為資產的無形資產進行重估；或者

（2） 以成本以外的金額對無形資產進行初始確認。

77 重估價模式應在資產已按成本初始確認後予以運用。但是，如果因為無形資產自創過程前期發生的支出不滿足確認標準，從而只是將該無形資產成本的一部分確認為資產（參見第 65 段），那麼重估價模式可以用於該整項資產。此外，重估價模式也可能用於以政府補助的形式取得、並以名義金額確認的無形資產（參見第 44 段）。

78 儘管可能出現活躍市場，但對於無形資產而言，這種活躍市場通常不存在，例如，在某些地方，對那些可以自由轉讓的計程車牌照、捕撈許可證或生產配額，可能存在活躍市場。但是，對於品牌、報刊刊頭、音像和電影出版權、專利權或商標名稱，不可能存在活躍市場，因為每項這樣的資產都是獨特的。而且，雖然無形資產可以買賣，但合約卻是在單個買者和賣者之間進行談判，交易相對不頻繁。由於這些原因，為一項資產支付的價格，可能不能為另一項資產的公允價值提供足夠的證據。此外，價格通常是不公開的。

79 重估次數應根據被重估的無形資產公允價值的波動情況而定。當被重估的資產的公允價值與其帳面金額相差太大時，進一步的重估是必要的。有些無形資產的公允價值可能會有重大而且不穩定的波動，因而需要每年進行重估。對於那些公允價值波動微小的無形資產，如此頻繁的重估是沒有必要的。

80 當對一項無形資產進行重估時，該資產的帳面金額應被調整到其重估價。在重估日，該資產應按以下方法之一處理：

（1） 帳面總金額應當以與帳面金額重估一致的方式進行調整，例如，帳面總金額可能參考可觀察的市場數據來重述或者根據該資產帳面金額的變化，按比例對帳面總金額進行重述。重估價日的累計攤銷額應調整為帳面總金額與考慮累計減值損失後的帳面金額的差額；或者

（2） 累計攤銷金額與該資產的帳面總金額相抵銷。

對累計攤銷的調整金額為按照第 85 段和第 86 段對帳面金額進行增減的組成部分。

81 如果在某類已重估的無形資產中的某項無形資產因為沒有對應的活躍市場而不能重估，那麼該資產應以成本減累計攤銷額和減

值損失後的餘額入帳。

82 如果某項已重估的無形資產的公允價值不再可以參照活躍市場予以確定，那麼該項無形資產的帳面金額，應以最近一個重估日參照活躍市場確定的重估價減去隨後發生的累計攤銷額和隨後發生的減值損失後的餘額確定。

83 已重估無形資產不再存在活躍市場的事實表明，該資產可能減值，需要按《國際會計準則第 36 號——資產減值》進行測試。

84 如果該資產的公允價值可以在隨後的計量日參照活躍市場確定，那麼從該日起應運用重估價模式。

85 如果無形資產的帳面金額因重估價而增加，那麼增加額應確認為其他綜合收益，並累積計入權益中的重估價盈餘科目。但是，如果該增值是同一資產以前被確認為損益的重估減值的轉回，那麼該重估增值應確認為損益。

86 如果資產的帳面金額因重估價而減少，那麼減少額應確認為損益。但是，就同一資產而言，如果重估價盈餘科目的貸方餘額代表該資產，那麼該重估減值應直接確認為其他綜合收益。確認計入其他綜合收益的重估減值額，減少了累積計入權益中重估價盈餘科目的金額。

87 計入權益中的累計重估價盈餘可以在盈餘實現時直接轉入留存收益。全部的盈餘可以在該資產報廢或處置時實現。但是，某些盈餘可能隨著主體使用資產而實現；在這種情況下，已實現的盈餘的金額等於基於資產重估後帳面金額進行的攤銷和基於歷史成本本應確認的攤銷之間的差額。從重估價盈餘轉入留存收益不通過收益表。

使用壽命

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

89 無形資產的會計處理是基於其使用壽命的。使用壽命有限的無形資產需要攤銷（見第 97 段至第 106 段），使用壽命不確定的無形資產不需要攤銷（見第 107 段至第 110 段）。本準則中的示例[註]說明了如何確定不同無形資產的使用壽命，以及基於使用壽命判定對這些資產的後續會計處理。

90 在確定無形資產的使用壽命時，需要考慮的多項因素有：

（1） 主體對該資產的預期使用情況，以及該資產是否能有效地由另外的管理團隊管理；

（2） 該資產通常的產品壽命週期，以及有關以類似方式使用的類似資產的使用壽命估計的公開信息；

（3） 技術、工藝、商業或其他方面變得過時；

（4） 該資產在其中運行的行業的穩定性和資產生產的產品或服務的市場需求變化；

（5） 現在或潛在的競爭者預期採取的行動；

（6） 為從該資產獲得預期未來經濟利益所要求的維護支出的水平，以及主體達到這個水平的能力和意向；

（7） 對該資產的控制期限，以及對該資產使用的法律或類似限制，如相關租賃合約的到期日；以及

（8） 該資產的使用壽命是否依賴於主體其他資產的使用壽

命。

91 術語“不確定的”並不意味著“無限的”。無形資產的使用壽命僅反映了為維持該資產在使用壽命評估時的績效標準所要求的維護支出的水平，以及主體達到這個水平的能力和意向。得出一項無形資產的使用壽命是不確定的結論，不應依據計劃的未來支出超過為維護該資產的績效標準所要求的維護支出。

92 考慮到技術在迅速地變化，計算機軟件和許多其他無形資產較易受技術過時的影響。因此，大部分情況下此類無形資產可使用壽命較短。使用無形資產生產的項目，其售價未來的預期減損可以說明資產技術或商業價值過時的預期，而資產過時的預期反過來可能也反映了資產內含未來經濟利益的減損。

93 一項無形資產的使用壽命可能會很長，或者甚至是不確定的。不確定性說明應運用穩健原則，估計無形資產的使用壽命，但不能說明應選擇一個短得不切實際的壽命。

94 源自合同性權利或其他法定權利的無形資產，其使用壽命不應超過合同性權利或其他法定權利的期限，但可能會更短，這取決於主體使用資產的預期期限。如果合同性權利或其他法定權利在能夠重新延續的有限期間內轉讓，僅當有證據支持主體續約無需重大成本時，該無形資產的使用壽命才應當包括續約期。企業合併中獲取的、確認為無形資產的購回權，其使用壽命是確保該購回權權利存在的合同的期間，不包括續約期。

95 無形資產的使用壽命可能受經濟和法律的因素影響。經濟因素決定主體獲取未來經濟利益的期間。法律因素可能限制主體控制獲取這些利益的期間。使用壽命應是由這些因素確定的期間中的較短

者。

96 下列因素表明主體能夠重新延續合同性權利或其他法定權利而無需重大成本：

（1） 有證據（可能基於以往的經驗）表明，合同性權利或其他法定權利將被重新延續。如果重新延續有賴於第三方的同意，還應有第三方將會同意的證據；

（2） 有證據表明為獲得重新延續而必需的所有條件將被滿足；以及

（3） 主體重新延續的成本與預期從重新延續中流入主體的未來經濟利益相比並不重大。

如果重新延續成本與預期從重新延續中流入主體的未來經濟利益相比是重大的，則“重新延續”成本實質上代表主體在重新延續日獲得一項新的無形資產的成本。

使用壽命有限的無形資產

攤銷期和攤銷方法

97 使用壽命有限的無形資產，其應折舊金額應當系統地在使用壽命內分攤。攤銷應於資產可供使用時開始，即當它達到能夠按管理層預定的方式運作所必須的位置和狀態時開始。應在資產按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》被歸類為持有待售的資產（或包含在被歸類為持有待售的處置組中）的日期和終止確認的日期兩者中較早的日期停止攤銷。所使用的攤銷方法應反映主體預期消耗無形資產未來經濟利益的方式。如果這種方式不能可靠地確定，那麼應採用直線法。每期的攤銷額應確認為損益，除非本準則或其他準則允許或要求將其計入其他資產的帳面金額。

98 在無形資產的使用壽命內系統地分攤其應折舊金額，存在多種方法。這些方法包括直線法、餘額遞減法和生產總量法。對某項資產所使用的方法應依據從資產中獲取的預期未來經濟利益的預計消耗方式來選擇，並一致地運用於不同期間，除非從該資產中獲取的未來經濟利益的預計消耗方式發生變化。

98A 存在以包括使用無形資產的活動產出收入為基礎的攤銷方法不合理的這種可被反駁的假設。包括使用無形資產的活動產生的收入，恰恰反映了未能直接與消費無形資產中內含的經濟利益直接相關的要素，例如，收入受到其他因素和過程、售賣活動和銷售量和售價的變動的影響。收入的價格因素可能受到通脹率的影響，這點可能對資產消費方式沒有影響。這種假設可能在以下有限的情況中被克服：

（1）當無形資產如第 98C 段所述被表達為收入的一種方式；或者

（2）可以說明收入和消費無形資產的經濟利益是高度相關的。

98B 按照第 98 段選擇合適的攤銷方法時，主體可以決定無形資產固有要素中最重大的限制條款，例如，列示主體使用無形資產的合同可能具體列明主體使用無形資產預先制定的具體年數（即時間），商品生產個數，或固定收入。辨識重大限制條款可以成為辨識攤銷的合理基礎的起點，但如果另一個攤銷基礎更接近得反映了消費經濟利益的預期方式，那麼主體應當應用另一攤銷基礎。

98C 在無形資產固有的重大限制條款為達到收入門檻的情況下，獲得的收入可以成為攤銷的合理基礎，例如，主體可以獲得勘探開採黃金的特許權，合同失效是基於通過開採獲取收入的總額固定數（例如，合同可以允許主體開採黃金，直至銷售黃金的收入總額達到

20 億貨幣單位），而不是基於時間或黃金開採量。在另一個例子裡，收費公路的經營權可以基於累計收入固定總額（例如，合同可以允許主體經營收費公路，直至經營獲取的收入總額累計達到 1 億貨幣單位）。在收入被列為合同中使用無形資產的最重大限制條款的情況下，獲取的收入可能是攤銷無形資產的合理基礎，前提是合同明確規定攤銷的基礎是固定額度的收入。

99 攤銷通常應確認為損益。但是，有時包含在資產中的未來經濟利益，在生產其他資產時被吸收。在這種情況下，攤銷費構成其他資產成本的一部分，並包括在其帳面金額中，例如，在生產過程中使用的無形資產的攤銷費應包括在存貨的帳面金額中（參見《國際會計準則第 2 號——存貨》）。

殘　值

100　使用壽命有限的無形資產的殘值應假定為零，除非：

（1）　有第三方承諾在無形資產的使用壽命結束時購買該無形資產；或者

（2）　該無形資產存在活躍市場，並且：

①殘值可以根據該市場訊息確定；以及

②這種市場在該無形資產的使用壽命結束時很可能存在。

101 使用壽命有限的無形資產的折舊金額應在扣除其殘值後確定。非零殘值表明主體希望在該無形資產經濟壽命結束前處置該無形資產。

102 估計無形資產的殘值應以資產處置時的可收回金額為基礎，後者可採用在預計日出售一項預計使用壽命已滿，且在類似於該無形資產被使用的情況中運行的類似資產的通行售價。殘值至少應在每個

財務年度末進行覆核，按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定，資產殘值的變動應作為一項會計估計變更進行會計處理。

103 無形資產的殘值可能會增加到等於或超過該資產的帳面金額。在這種情況下，資產的攤銷額為零，直至其殘值後來減少到低於該資產的帳面金額。

攤銷期和攤銷方法的覆核

104 **使用壽命有限的無形資產，其攤銷期和攤銷方法至少應在每個財務年度末進行覆核。如果資產的預期使用壽命與以前的估計不同，攤銷期應作相應的改變。如果該資產產生的未來經濟利益的預期消耗方式發生變化，攤銷方法應予改變以反映這種變化。按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定，這些變化應作為一項會計估計變更進行會計處理。**

105 在無形資產壽命期內，其使用壽命的估計可能變得明顯不合適，例如，資產減值損失的確認可能表明攤銷期需要改變。

106 隨著時間的推移，預期從無形資產流入主體的未來經濟利益的流入方式可能會發生變化，例如，相對於餘額遞減攤銷法，直線法可能變得明顯不合適。又例如，使用許可證所代表的權利，是否會由於等待業務計劃的其他部分的執行而被延遲。在這種情況下，可能直到較後的期間才能得到從該資產流入的經濟利益。

使用壽命不確定的無形資產

107 使用壽命不確定的無形資產不應攤銷。

108 按照《國際會計準則第 36 號——資產減值》，通過比較可

收回金額與帳面金額，主體應在以下情況下對使用壽命不確定的無形資產進行減值測試：

（1） 每年，以及

（2） 只要有跡象表明該無形資產可能發生減值。

使用壽命評估的覆核

109 主體應在每個期間對不進行攤銷的無形資產的使用壽命進行覆核，以判斷事項和環境是否仍然支持該資產具有不確定的使用壽命評估。若否，使用壽命的評估從不確定變為有限，應當按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定，作為一項會計估計變更進行會計處理。

110 按照《國際會計準則第 36 號》的規定，將無形資產的使用壽命從不確定重估為有限，標誌著資產可能發生減值。因此，主體應通過比較按《國際會計準則第 36 號》確定的可收回金額與其帳面金額對資產進行減值測試，並將帳面金額超過可收回金額的部分確認為減值損失。

帳面金額的可收回性——減值損失

111 在確定無形資產是否減值時，主體應運用《國際會計準則第 36 號——資產減值》。該項準則解釋了主體何時以及如何檢查其資產的帳面金額、如何確定資產的可收回金額，以及何時確認或轉回減值損失。

報廢和處置

112 無形資產應在以下情況時予以終止確認：

（1） 處置時；或者

（2） 預期從其使用或處置中不會產生未來經濟利益時。

113 無形資產終止確認形成的利得或損失，應根據處置淨收入（如果有的話）和資產的帳面金額之間的差額確定，並在資產終止確認時確認為損益（《國際會計準則第 17 號——租賃》對售後租回另做要求除外）。利得不應歸入收入。

114 無形資產處置可能有多種方式（例如，出售、融資租賃、捐贈）。這種資產的處置日，是如《國際財務報告準則第 15 號》所規定，履約義務被滿足，無形資產取得方獲得資產控制權之時。《國際會計準則第 17 號》適用於售後租回處置。

115 如果主體按照第 21 段中的確認原則在資產的帳面金額中確認一項無形資產的組件替換成本，則主體應終止確認被替換部分的帳面金額。如果確定被替換部分的帳面金額不切實可行，主體可以用組件替換成本作為被替換部分在購入或內部產生時的參考成本。

115A 對於企業合併中獲取的購回權，如果該權利隨後被再發行（出售）給第三方，則與其相關的帳面金額（如果有的話），應當被用來確定再發行的利得或損失。

116 在無形資產終止確認產生的損益中包括的對價金額，是按照《國際財務報告準則第 15 號》第 47 段至第 72 段中確定交易價格的規定確定的。損益中對價估計金額的後續變動應當按照《國際財務報告準則第 15 號》中交易價格變動的規定處理。

117 使用壽命有限的無形資產，在資產不再使用時不應停止攤銷，除非該資產已經完全折舊或按《國際財務報告準則第 5 號》被歸入持有待售的資產（或包含在被歸類為持有待售的處置組中）。

披　露

一般要求

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

（1） 使用壽命是不確定的還是有限的，以及如果是有限的，其使用壽命或所用的攤銷率；

（2） 有限使用壽命的無形資產所使用的攤銷方法；

（3） 期初和期末帳面金額總額和累計攤銷額（與累計減值損失合計）；

（4） 其中含無形資產攤銷額的綜合收益表單列項目；

（5） 期初和期末帳面金額的調節，從中列明：

①增加，要求對內部開發、單獨取得和通過企業合併取得的增加單獨說明；

②按《國際財務報告準則第 5 號》被歸入持有待售的資產或成為一項持有待售的處置組的一部分，以及其他處置；

③本期根據第 75 段、第 85 段和第 86 段進行重估價而形成的增加或減少；以及根據《國際會計準則第 36 號——資產減值》的規定，直接在其他綜合收益中確認或從其他綜合收益中轉出的減值損失（如果有的話）而形成的增加或減少；

④根據《國際會計準則第 36 號》的規定，本期在損益中確認的減值損失（如果有的話）；

⑤根據《國際會計準則第 36 號》的規定，本期從損益中轉出的減值損失（如果有的話）；

⑥本期確認的攤銷額；

⑦將財務報表折算為列報貨幣，以及將國外經營折算為主體列報貨幣時形成的匯兌淨差額；以及

⑧本期帳面金額的其他變化。

119 某類無形資產，是指在主體經營中具有類似性質和用途的資產分組。分設的類別可能包括以下的例子：

（1） 品牌名稱；

（2） 報頭及報刊名；

（3） 計算機軟件；

（4） 許可證和特許權；

（5） 版權、專利權和其他行業性的財產權、服務和經營權；

（6） 處方、配方、模型、設計和原型；以及

（7） 開發中的無形資產。

如果將以上類別細拆（合併）成更小（更大）的類別能給財務報表使用者提供更相關的信息，就應當這樣做。

120 除了披露第 118 段（5）③至⑤所要求的信息外，主體還應披露《國際會計準則第 36 號》所要求的有關已減值無形資產的信息。

121 主體應根據《國際會計準則第 8 號》的要求，披露對當期有重大影響或預期對以後期間有重大影響的會計估計變更的性質和影響。這種披露可能因以下各項的變化而引起：

（1） 無形資產使用壽命的評估；

（2） 攤銷方法；或者

（3） 殘值。

122 主體還應披露如下內容：

（1） 對於具有不確定使用壽命的無形資產，該資產的帳面金額和支持使用壽命不確定評估的原因。在給出這些原因時，主體應描述在確定資產具有不確定的使用壽命時起重要作用的因素。

（2） 對主體的財務報表具有重要影響的單項無形資產的描述、

其帳面金額和剩餘攤銷期。

（3） 對以政府補助的方式取得並以公允價值進行初始確認的無形資產（參見第 44 段），應披露如下內容：

①對這些資產初始確認的公允價值；

②其帳面金額；以及

③確認後是根據成本模式計量還是重估價模式計量；

（4） 所有權被限制的無形資產的存在及其帳面金額，以及作為債務抵押品的無形資產的帳面金額。

（5） 對購買無形資產的合同性承諾的金額。

123 有些因素在確定無形資產具有不確定的使用壽命時起著重要作用，主體在描述這些因素時，應考慮第 90 段所列示的因素。

確認後採用重估價模式進行計量的無形資產

124 如果無形資產以重估價金額核算，主體應：

（1） 按無形資產的類別披露：

①重估價的有效日期；

②無形資產的帳面金額；以及

③已重估的無形資產根據第 74 段成本模式進行確認後計量時，本應確認的帳面金額；

（2） 披露與無形資產有關的重估價盈餘金額的期初和期末數，指明當期的變化以及對將餘額分配給股東的所有限制；以及

（3） 〔已刪除〕

125 出於披露的目的，可能有必要將各類已重估無形資產合併成較大的類別。但是，如果合併會導致根據成本模式和重估價模式計量其金額的各類無形資產合併在一起，則不應進行這種合併。

研究與開發支出

126 **主體應披露本期確認為費用的研究與開發支出總額。**

127 研究與開發支出由直接歸屬於研究或開發活動的所有支出構成（參見第 66 段和第 67 段對為進行第 126 段要求的披露而應予包括的支出類別所提供的指南）。

其他信息

128 鼓勵但不要求主體提供如下信息：

（1） 已全額攤完但仍然在用的無形資產的描述；以及

（2） 主體控制、但由於不滿足本準則的確認標準或由於在 1998 年發佈的《國際會計準則第 38 號——無形資產》生效前已取得或已產生而未予確認的重大無形資產的簡要描述。

過渡性規定和生效日期

129 〔已刪除〕

130 主體應採用本準則：

（1） 對協議日在 2004 年 3 月 31 日或以後日期的企業合併中取得的無形資產進行會計處理；

（2） 自始於 2004 年 3 月 31 日或以後日期的首個會計年度的期初起，按未來適用法對其他所有的無形資產進行會計處理。因而，主體不應調整在當日確認的無形資產的帳面金額。但是，主體應於當日按照本準則重估這些無形資產的使用壽命。如果重估的結果導致主體改變了對某項資產使用壽命的評估，該變化應當按照《國際會計準則第 8 號》的規定，作為一項會計估計變更進行會計處理。

130A 主體應當對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期

間採用第 2 段的修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 6 號》，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

130B 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）修訂了全部國際財務報告準則所採用的術語。另外，還修訂了第 85 段、第 86 段和第 118 段（5）③。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

130C 《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂）修訂了第 12 段、第 33 段至第 35 段、第 68 段、第 69 段、第 94 段和第 130 段，刪除了第 38 段和第 129 段，並新增了第 115A 段。2009 年 4 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 36 段和第 37 段。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間使用未來適用法採用這些修訂內容。因此，之前企業合併確認的無形資產和商譽的金額不應再做調整。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂），則這些修訂內容也適用於提前採用的期間。

130D 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 69 段、第 70 段、第 98 段，同時，新增了第 69A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容應當對該事實進行披露。

130E 〔已刪除〕

130F 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》修訂了第 3 段（5）。主體應在採用《國際

財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時使用上述修訂。

130G 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 8 段、第 33 段、第 47 段，第 50 段、第 75 段、第 78 段、第 82 段、第 84 段、第 100 段和第 124 段，同時，刪除了第 39 段至第 41 段和第 130E 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 13 號》時使用上述修訂。

130H 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進 2010—2012 週期》修訂了第 80 段。主體應對自 2014 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容應當對該事實進行披露。

130I 主體應對所有自最初採用該修訂日期或以後日期開始的年度期間及該年度期間的上一年度期間內所確認的價值重估採用《國際財務報告準則年度改進 2010—2012 週期》的規定。主體也可能調整更早期間披露的比較信息，但沒有要求必須這樣做。如果主體披露了未調整的更早期間的比較信息，則其必須清楚地識別未調整的信息，並聲明該信息按照不同的基礎披露並解釋該基礎。

130J 《關於明確可接受的折舊和攤銷方法（對《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 38 號》的修訂）》於 2014 年 5 月，修訂了本準則第 92 段和第 98 段，並增加了第 98A 段至第 98C 段。主體應當於 2016 年 1 月 1 日之後以未來適用法採用上述修訂。允許提前採用。若主體提前採用上述修訂，主體應披露相應事實。

130K 《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》於 2014 年 5 月發佈，修訂了本準則第 3 段、第 114 段和第 116 段。主體應在

其採用《國際財務報告準則第 15 號》之時採用上述修訂。

相似資產的交換

131 第 129 段和第 130 段(2)要求使用未來適用法採用本準則，這意味著如果一項資產交換在本準則生效日之前是以換出資產的帳面金額為基礎計量的，主體不必重述取得資產的帳面金額以反映其在取得日的公允價值。

提前採用

132 鼓勵適用第 130 段的主體在第 130 段所述的生效日期前採用本準則。但是，如果主體提前採用本準則，也應當同時採用《國際財務報告準則第 3 號》和《國際會計準則第 36 號——資產減值》(2004 年修訂)。

《國際會計準則第38號》（1998年發佈）的撤銷

133 本準則取代了《國際會計準則第 38 號——無形資產》(1998 年發佈)。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

國際會計準則第39號
——金融工具：確認和計量

目　　錄

起始段落

範　圍 ····· 2
定　義 ····· 8
套　期 ····· 71
　套期工具 ····· 72
　被套期項目 ····· 78
　套期會計 ····· 85
生效日期和過渡性規定 ····· 103
其他文告的撤銷 ····· 109
附　錄
　附錄一　應用指南

國際會計準則第39號
——金融工具：確認和計量

1 〔已刪除〕

範　圍

2 本準則應當適用於所有主體持有的、屬於《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》範圍內的所有金融工具，如果主體滿足下列條件：

（1） 《國際財務報告準則第 9 號》允許主體運用本準則的套期會計要求；且

（2） 該金融工具屬於符合本準則規定的套期會計條件的套期關係的一部分。

2A—7 〔已刪除〕

定　義

8 本準則使用了《國際財務報告準則第 13 號》、《國際財務報告準則第 9 號》和《國際會計準則第 32 號》中所定義的術語，並且其含義與《國際財務報告準則第 13 號》附錄一、《國際財務報告準則第 9 號》附錄一和《國際會計準則第 32 號》第 11 段中的規定相同。《國際財務報告準則第 13 號》、《國際財務報告準則第 9 號》和《國際會計準則第 32 號》定義了下述術語，並提供了應用這些定義的指南：

- 金融資產或金融負債的攤餘成本
- 終止確認

- 衍生工具
- 實際利率法
- 實際利率
- 權益工具
- 公允價值
- 金融資產
- 金融工具
- 金融負債

9 本準則使用的下列術語，其含義為：

與套期會計相關的定義

確定承諾，指在特定的未來某日或某幾日、以特定價格交換特定數量資源的具有約束力的協議。

預期交易，指未承諾的但預期會發生的未來交易。

套期工具，指指定的衍生工具或（只對外匯匯率變動風險進行套期的）指定的非衍生金融資產或非衍生金融負債，並且其公允價值或現金流量預期可抵銷指定的被套期項目公允價值或現金流量的變動（第 **72** 段至第 **77** 段和附錄一應用指南第 **94** 段至第 **97** 段詳細說明了套期工具的定義）。

被套期項目，指具有以下特徵的資產、負債、確定承諾、極可能發生的預期交易或對國外經營的淨投資：（**1**）使主體承受公允價值或未來現金流變動的風險，（**2**）被指定為被套期的對象（第 **78** 段至第 **84** 段和附錄一應用指南第 **98** 段至第 **101** 段詳細說明了被套期項目的定義）。

套期有效性，指套期工具的公允價值或現金流變動可抵銷被套期風險導致的被套期項目公允價值或現金流變動的程度（見附錄一應用指南第 **105** 段至第 **113A** 段）。

10—70 〔已刪除〕

套　期

71 如果主體運用《國際財務報告準則第 9 號》而沒有選擇繼續應用應用本準則中的套期會計要求（見《國際財務報告準則第 9 號》第 7.2.21 段），那麼主體應該應用《國際財務報告準則第 9 號》第 6 章中的套期會計的要求。然而，對於金融資產組合或金融負債組合一部分的利率風險敞口的公允價值套期，根據《國際財務報告準則第 9 號》第 6.1.3 段的要求，主體可以應用本準則而不用《國際財務報告準則第 9 號》中的套期會計要求。在這種情況下，主體還必須應用對利率風險組合套期的公允價值套期會計的特定要求（見第 81A 段、第 89A 段和應用指南第 114 段至第 132 段）。

套期工具

符合條件的工具

72 只要滿足第 88 段中的條件，除了某些簽出的期權（見附錄一應用指南第 94 段），本準則未對可將衍生工具指定為套期工具的情況作出限制。但是，只有對於外匯風險的套期，非衍生金融資產或非衍生金融負債才可能被指定為套期工具。

73 在套期會計中，只有當金融工具具有報告主體以外的（即所報告的集團、分部或個別主體之外的）合同方時，該金融工具才可以被指定為套期工具。雖然合併集團內的個別主體或主體內的部門可能和集團內的其他主體或主體內的其他部門進行套期交易，但所有此類內部交易在合併時均應予以抵銷。因此，這種套期交易不符合集團合併財務報表中的套期會計要求。但是，在集團內個別主體的個別財務報表或單獨財務報表中，只要這些交易的另一方在報告的個別主體或

分部以外，它們就可能符合套期會計的條件。

套期工具的指定

74 一項套期工具整體上通常只有一個公允價值計量，並且引起公允價值變化的因素是相互依存的。因此，主體只能對套期工具整體指定一個套期關係。僅有的例外包括：

（1） 將期權合同的內在價值和時間價值分開，並且只將期權內在價值的變動指定為套期工具，而不考慮其時間價值的變動；以及

（2） 將遠期合同的利息部分和現貨價格分開。

之所以允許存在上述例外，是因為期權的內在價值和遠期合同的貼水通常可以單獨計量。既考慮期權合同的內在價值，又考慮時間價值的動態套期策略，符合套期會計的條件。

75 套期工具整體的一定比例（比如票面金額的 50%），可以在某一套期關係中被指定為套期工具。但是，不能僅僅對套期工具存續期的某一期間指定一個套期關係。

76 如果滿足下述條件，則一項套期工具可以被指定為對多種類型風險的套期：（1）被套期風險可以清楚地辨認；（2）套期有效性可以證實；並且（3）能夠確保對套期工具和不同風險頭寸有明確的指定。

77 兩項或多項的衍生工具或它們的一部分（或者，在貨幣風險套期的情況下，兩項或多項非衍生工具或它們的一部分，或者衍生工具和非衍生工具的組合或組合的一部分），可以視為一體，並被共同指定為套期工具，包括組合中某些衍生工具產生的一項或多項風險抵銷了其他衍生工具產生的風險的情況。但是，結合了簽出期權和購入期權的利率雙限或其他衍生金融工具，如果其實質上是一項簽出的淨

額期權（對於該期權，收到一筆期權費），則不符合作為套期工具的條件。類似的，兩項或多項工具（或它們的一部分），僅在它們中沒有簽出期權或簽出淨額期權的情況下，才可能被指定為套期工具。

被套期項目

符合條件的項目

78 被套期項目可以是已確認的資產或負債、未確認的確定承諾、極可能發生的預期交易或對國外經營的淨投資。被套期項目可以是（1）單項資產、負債、確定承諾、極可能發生的預期交易或對國外經營的淨投資；（2）具有相似風險特徵的一組資產、負債、確定承諾、極可能發生的預期交易或對國外經營的淨投資；或者（3）僅對於利率風險組合套期，分擔被套期風險的金融資產或金融負債組合的一部分。

79 〔已刪除〕

80 在套期會計中，只有資產、負債、確定承諾或極可能發生的預期交易包括主體以外的相關方才可以被指定為被套期項目。這與下述規定一致，即套期會計僅在同一集團內各主體的個別財務報表或單獨財務報表中適用於這些主體或分部之間的交易，而不是在集團的合併財務報表中適用於這些主體或分部之間的交易，但按照《國際財務報告準則第 10 號》中定義的投資主體的合併財務報表，其投資主體和子公司之間的以公允價值計量且其變動計入損益的交易不能在合併財務報表中消除的除外。例外的是，如果集團內貨幣項目的外匯風險（例如，兩個子公司之間的應付款項或應收款項）將導致主體承受匯率利得或損失的風險，並且根據《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》這種風險在合併報表時不能被完全抵銷，那麼集團內貨幣項目的外匯風險在合併財務報表中可能符合作為被套期項目的條件。根據《國際會計準則第 21 號》，當集團內貨幣項目在使用不同功

能貨幣的兩個集團主體之間進行交易時，集團內貨幣項目的匯兌利得和損失在合併報表時不能完全抵銷。此外，如果集團內交易項目由參與交易主體的功能貨幣以外的貨幣計價，且外匯風險將影響合併報表的損益，那麼該極可能發生的預期交易的外匯風險符合合併財務報表中被套期項目的條件。

指定金融項目為被套期項目

81 如果被套期項目是一項金融資產或金融負債，那麼，只要套期有效性可以計量，這個被套期項目可以是針對只與其部分現金流量或公允價值(比如，一項或多項選定的合同現金流量或其中的一部分、或者公允價值的某一百分比）有關的風險的被套期項目，例如，一項帶息資產或帶息負債的利率風險的某一部分，如果可以辨認並單獨計量，則可以被指定為被套期風險（比如，被套期金融工具總的利率風險中的無風險利率或基準利率組成部分）。

81A 在對金融資產或金融負債組合的利率風險敞口的公允價值套期中（並且僅在這種套期中），被套期部分可以指定為某種貨幣的一定金額（比如，美元、歐元、英鎊或蘭特的金額），而不是單項資產（或負債）。雖然出於風險管理的目的，該組合可能包括資產或負債，但被指定的金額應是資產的一定金額或者負債的一定金額。將資產和負債的淨額指定為被套期部分是不允許的。主體可能對與被指定金額相關的利率風險的一部分進行套期，例如，對於包括可提前支付資產的組合的套期，主體可能在預計的重定價日而非合同約定的重定價日的基礎上，對因被套期利率變動引起的公允價值變動進行套期。在確定被套期項目公允價值變動時，如果被套期部分是以預計的重定價日為基礎，則應將被套期利率變動對預計重定價日的影響包括在內。因此，如果用不可提前支付的衍生工具對包括可提前支付項目的組合

進行套期，那麼在被套期組合中的項目的預計提前付款日被修訂的情況下，或者在實際提前付款日與預計提前付款日不同的情況下，將會產生套期無效性。

指定非金融項目為被套期項目

82 如果被套期項目是一項非金融資產或非金融負債，則應（1）被指定為外匯風險的被套期項目；或者（2）被整體指定為對所有風險的被套期項目，因為很難分離和計量現金流量或公允價值變動中歸屬於外匯風險以外的特定風險的合理部分。

指定項目組為被套期項目

83 當且僅當只有一組類似資產或類似負債中的單項資產或單項負債具有共同的被指定為被套期風險的風險敞口時，這些類似資產或類似負債應當予以匯總並作為一組資產或負債進行套期。此外，歸屬於這組資產或負債中各單個項目的被套期風險的公允價值變動，應當被預期與歸屬於這組項目的被套期風險的公允價值總變動大致成比例。

84 因為主體通過比較套期工具（或一組類似套期工具）和被套期項目（或一組類似被套期項目）公允價值或現金流量的變動來評價套期有效性，所以將套期工具和總的淨頭寸（例如，具有近似到期日的所有固定利率資產和固定利率負債的淨頭寸）相比，而不是和特定的被套期項目相比，不符合套期會計的要求。

套期會計

85 套期會計在損益中確認套期工具和被套期項目公允價值變動的抵銷影響。

86 套期關係有以下三種類型：

（1） 公允價值套期：對已確認的資產或負債或未確認的確定承諾，或上述資產、負債、確定承諾的可辨認部分的公允價值變動風險的套期，其中公允價值的變動是歸屬於某一特定風險並能夠影響損益。

（2） 現金流套期：對現金流變動風險的套期，其中現金流量的變動①是歸屬於與已確認資產或負債（比如，可變利率債務的全部或部分未來利息償付額）或極可能發生的預期交易相聯繫的某一特定風險；②能夠影響損益。

（3） 《國際會計準則第 21 號》中定義的對國外經營淨投資的套期。

87 對確定承諾中外匯風險的套期可以作為公允價值套期核算，也可以作為現金流套期核算。

88 當且僅當同時滿足下述所有條件時，套期關係才符合第 89 段至第 102 段中規定的套期會計。

（1） 在套期開始時，有正式的指定和文件記錄套期關係以及主體進行此項套期活動的風險管理目標和策略。該文件應當包括套期工具的認定、被套期項目或交易、被套期風險的性質，以及主體如何評價套期工具抵銷歸屬於被套期風險的被套期項目公允價值或現金流變動敞口的有效性。

（2） 該套期預期高度有效地抵銷歸屬於被套期風險的公允價值或現金流變動（見附錄一應用指南第 105 段至第 113A 段），並與最初文件中為特定套期關係制定的風險管理策略一致。

（3） 對於現金流套期，被套期的預期交易必須是極可能會發生的，並且必須承受著能最終影響損益的現金流變動風險。

（4） 套期的有效性能夠可靠地計量，即歸屬於被套期風險的

被套期項目公允價值或現金流變動能夠可靠地計量，以及套期工具的公允價值能夠可靠地計量。

（5） 在持續經營的基礎上評價套期，並已實際確定其在指定套期的整個財務報告期間內都是高度有效的。

公允價值套期

89 如果當期公允價值套期符合第 **88** 段中的條件，則應當按照下述規定核算公允價值套期：

（1） 以公允價值重新計量套期工具（對於衍生套期工具）產生的利得或損失，或重新計量其按照《國際會計準則第 **21** 號》計量的帳面金額中的外幣部分(對於非衍生套期工具)產生的利得或損失，應計入損益；以及

（2） 歸屬於被套期風險的被套期項目的利得或損失，應當調整被套期項目的帳面金額並計入損益。即使被套期項目是以成本計量，也同樣適用。如果根據《國際財務報告準則第 **9** 號》第 **4.1.2A** 段被套期項目是一項以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，因被套期風險產生的利得或損失在損益中確認。

89A 對於金融資產或金融負債組合部分的利率風險的公允價值套期（並僅在這種套期中），按照下述方式列報歸屬於被套期項目的利得或損失，則可以滿足第 89 段（2）中的規定：

（1） 作為資產中的單個單列項目，如果在重定價期間被套期項目是一項資產；或者

（2） 作為負債中的單個單列項目，如果在重定價期間被套期項目是一項負債。

上述（1）、（2）中所指的單個單列項目應在金融資產或金融負債下列示，當其相關的資產或者負債終止確認後，應將這些項目中的金

額從財務狀況表中轉出。

90 如果只有歸屬於被套期項目的特定風險被套期，那麼與被套期風險無關的被套期項目公允價值的已確認變動，應按《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.1 段的規定進行確認。

91 如果出現下述情況，主體應當採用未來適用法停止繼續運用第 **89** 段中規定的套期會計：

（**1**） 套期工具已到期、被出售、被終止或被行權。為此，如果一項套期工具替換或展期為另一項套期工具是主體書面套期策略的一部分，則這種替換或展期不是一種到期或終止。另外，如果出現以下情況，套期工具不被視為到期或終止：

①因為法律法規或引入法律法規的緣故，套期工具的合同方同意一個或多個清算對手方替換他們原交易對手方成為新的合同方。為此，清算對方是中央交易對手方（有時稱為“清算機構”或“清算代理”）或者是以交易對方身份來實現通過中央交易對方清算的一個或多個主體，例如，清算機構的清算成員或清算機構清算成員的客戶。然而，當套期工具的合同方以不同的交易對方替換他們原交易對手方時，本段僅適用於每個交易方與同一中央交易對手方進行清算的情況。

②如果有套期工具的其他變動，限於那些導致交易對方替換的必要變動。這些變動限於那些套期工具在與原清算對方清算情況下可預期到的條款一致的變動。這些變動包括擔保要求、抵銷應收應付餘額的權利和徵收費用的變動。

（**2**） 該套期不再符合第 **88** 段中規定的運用套期會計的條件；或者

（**3**） 主體撤銷了套期指定。

92 根據第 **89** 段（**2**）的規定對使用實際利率法計量的被套期金

融工具帳面金額的所有調整（或者，對於利率風險組合套期，對第89A 段描述的單獨的財務狀況表項目的調整），應當攤銷計入損益。攤銷可以在調整伊始就開始進行，並且攤銷的開始時間不應遲於被套期項目停止因歸屬於被套期風險的公允價值變動而進行調整的時點。上述調整的攤銷應基於開始攤銷日重新計算的實際利率。但是，對於金融資產或金融負債組合的利率風險的公允價值套期（而且僅對於這種套期），使用重新計算的實際利率進行攤銷並不現實時，則應使用直線法對上述調整進行攤銷。在金融工具到期時，上述調整應攤銷完畢，或者對於利率風險組合套期，在有關的重定價期間屆滿時，上述調整應全額攤銷。

93 如果未確認的確定承諾被指定為被套期項目，則歸屬於被套期風險的確定承諾公允價值的累計後續變動，應確認為一項資產或負債，相應的利得或損失計入損益（見第 89 段（2））。套期工具公允價值的變動也計入損益。

94 如果主體簽訂了一項確定承諾以取得一項資產或承擔一項負債，且該項資產或負債是一個公允價值套期中的被套期項目，那麼，由主體履行確定承諾所產生的資產或負債的初始帳面金額應予調整，以包括已在財務狀況表中確認的歸屬於被套期風險的確定承諾公允價值的累計變動。

現金流套期

95 如果當期現金流套期符合第 88 段中的條件，則應當按照下述規定核算現金流套期：

（1） 套期工具的利得或損失中被確定為有效套期的部分（見第 88 段），應確認為其他綜合收益；以及

（2） 套期工具中的利得或損失的無效部分，應計入損益。

96 更具體地說，現金流套期應按照下述規定核算：

（1） 權益中與被套期項目有關的單獨項目，應調整至下述兩者中的較低者（以絕對數表示）：

①自套期開始後套期工具的累計利得或損失；與

②自套期開始後被套期項目預計未來現金流公允價值（現值）的累計變動；

（2） 套期工具或其被指定的組成部分的所有剩餘利得或損失（並非有效套期）應計入損益；並且

（3） 如果主體書面記錄對特定套期關係的風險管理策略，在評價套期有效性時，將套期工具的利得或損失或相關現金流量中的某一特定組成部分排除在外（見第 74 段、第 75 段和第 88 段（1）），則利得或損失中被排除在外的組成部分應根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.1 段的規定確認。

97 如果一項預期交易的套期後來導致確認一項金融資產或一項金融負債，那麼，根據第 **95** 段的規定已確認為其他綜合收益的相關利得或損失，應在所取得的資產或所承擔的負債影響損益的同一期間或多個期間內（比如，在確認利息收入或利息費用的期間內）作為重分類調整從權益重分類至損益（見《國際會計準則第 **1** 號》（**2007** 年修訂））。但是，如果主體預計已確認為其他綜合收益的某項損失的全部或部分在未來一個或多個期間內無法收回，則應將預計無法收回的那部分金額重分類計入損益。

98 如果一項預期交易的套期後來導致確認了一項非金融資產或一項非金融負債，或者，非金融資產或非金融負債的預期交易變為確定承諾，適用公允價值套期會計，則主體應當採用下述（**1**）或（**2**）進行處理：

（**1**） 將根據第 **95** 段的規定已確認為其他綜合收益的有關利得

和損失，在所取得的資產或所承擔的負債影響損益的同一期間或多個期間內（比如，在確認折舊費用或銷售成本的期間內）重分類計入損益（見《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂））。但是，如果主體預計已確認為其他綜合收益的某項損失的全部或部分在未來一個或多個期間內無法收回，則應將預計無法收回的那部分金額作為重分類調整從權益重分類至損益。

（2） 將根據第 95 段的規定已確認為其他綜合收益的有關利得和損失轉出，並計入資產或負債的初始成本或其他帳面金額中。

99 主體應採用第 98 段中（1）或（2）作為其會計政策，並在與第 98 段有關的所有套期中一致地採用。

100 對於第 97 段和第 98 段規定範圍以外的現金流套期，其已確認為其他綜合收益的金額，應在被套期的預期交易影響損益的同一期間或多個期間內（例如，當預期銷售發生時）作為重分類調整從權益重分類至損益（見《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂））。

101 在下述任何一種情形下，主體應以未來適用法停止採用第 95 段至第 100 段中規定的套期會計：

（1） 套期工具已到期、被出售、被終止或被行使。在這種情形下，套期工具從套期有效期間開始起（見第 95 段（1））已確認為其他綜合收益的累計利得或損失，仍應單獨保留在權益中，直至預期交易發生。當交易發生時，適用第 97 段、第 98 段或第 100 段的規定。就本段規定而言，如果一項套期工具替換或展期為另一項套期工具是主體書面套期策略的一部分，則這種替換或展期不是一種到期或終止。另外，如果出現以下情況，套期工具不被視為到期或終止：

①因為法律法規或引入法律法規的緣故，套期工具的合同方同意一個或多個清算對方替換他們原交易對方成為新的合同方。為此，清

算對方是中央交易對方（有時稱為“清算機構”或“清算代理”）或者是以交易對方身份來實現通過中央交易對方清算的一個或多個主體，例如，清算機構的清算成員或清算機構清算成員的客戶。然而，當套期工具的合同方以不同的交易對方替換他們原交易對方時，本段僅適用於每個交易方與同一中央交易對方進行清算的情況。

②如果有套期工具的其他變動，限於那些導致交易對方替換的必要變動。這些變動限於那些套期工具在與原清算對方清算情況下可預期到的條款一致的變動。這些變動包括擔保要求、抵銷應收應付餘額的權利和徵收費用的變動。

（2） 套期不再符合第 88 段中規定的運用套期會計的條件。在這種情形下，套期工具從套期有效期間開始起（見第 95 段（1））已確認為其他綜合收益的累計利得或損失，仍應單獨保留在權益中，直至預期交易發生。當交易發生時，適用第 97 段、第 98 段或第 100 段的規定。

（3） 在預期交易預計不再發生的情況下，套期工具從套期有效期間開始起（見第 95 段（1））已確認為其他綜合收益的累計利得或損失，應作為重分類調整從權益重分類至損益。不再極可能發生的預期交易（見第 88 段（3））預計仍可能發生。

（4） 主體撤銷了指定。對於預期交易的套期，套期工具從套期有效期間開始起（見第 95 段（1））已確認為其他綜合收益的累計利得或損失，仍應單獨保留在權益中，直至預期交易發生或預期不再發生。當交易發生時，適用第 97 段、第 98 段或第 100 段的規定。如果交易預期不再發生時，已確認為其他綜合收益的累計利得或損失應作為重分類調整從權益重分類至損益。

淨投資套期

102 對國外經營淨投資的套期，包括對作為淨投資的一部分核

算的貨幣項目的套期（見《國際會計準則第 21 號》），其核算應與現金流套期類似：

（1） 套期工具的利得或損失中被確定為有效套期的部分（見第 88 段）應確認為其他綜合收益；以及

（2） 無效套期部分應計入損益。

已確認為其他綜合收益的與套期有效部分相關的套期工具利得或損失，應在處置或部分處置國外經營時，按照《國際會計準則第 21 號》第 48 段至第 49 段的規定作為重分類調整從權益重分類至損益（見《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂））。

生效日期和過渡性規定

103 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則（包括 2004 年 3 月發佈的修訂）。允許提前採用。除非同時採用《國際會計準則第 32 號》（2003 年 12 月發佈），主體不應對自 2005 年 1 月 1 日以前開始的年度期間採用本準則（包括 2004 年 3 月發佈的修訂）。如果主體在自 2005 年 1 月 1 日以前開始的期間採用本準則，則應當披露這一事實。

103A 主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 2 段（10）的修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告解釋公告第 5 號——退役、復原和環境恢復基金產生的權益》，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

103B 〔已刪除〕

103C 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了國際財務報告準則使用的術語。另外該準則還修訂了第 95 段（1）、第 97 段、第 98 段、第 100 段、第 102 段、第 108 段、應用指南第 99B 段。主

體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂),這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

103D 〔已刪除〕

103E 《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂)修訂了第 102 段。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂),這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

103F 〔已刪除〕

103G 主體應根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》,對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間追溯採用應用指南的第 99BA 段、第 99E 段、第 99F 段、第 110A 段和第 110B 段。允許提前採用。如果主體在自 2009 年 7 月 1 日以前開始的期間採用《符合條件的被套期項目》(Eligible Hedged Items,"原創")(對《國際會計準則第 39 號》的修訂),則應當披露這一事實。

103H—103J 〔已刪除〕

103K 2009 年 4 月發佈的《國際財務報告準則改進》修訂了第 2 段(7)、第 97 段和第 100 段。主體應採用未來適用法在 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間內對所有未到期的合同採用這些段落的修訂內容。允許提前採用。如果主體在更早期間採用了這些修訂內容,則應當披露這一事實。

103L—103P 〔已刪除〕

103Q 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了

第 9 段、第 13 段、第 28 段、第 47 段、第 88 段、應用指南的第 46 段、第 52 段、第 64 段、第 76 段、第 76A 段、第 80 段、第 81 段、第 96 段，添加了第 43A 段，刪除了第 48 段至第 49 段、應用指南的第 69 段至第 75 段、第 77 段至第 79 段和第 82 段。當主體採用《國際財務報告準則第 13 號》的同時，應適用這些修訂內容。

103R 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 27 號》的修訂）修訂了第 2 段和第 80 段。主體在 2014 年 1 月 1 日及以後日期的年度期間應當採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，《投資性主體》中包括的所有修訂內容也應適用於提前採用的期間。

103S 〔已刪除〕

103T 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——與客戶之間的合同產生的收入》修訂了第 2 段、第 9 段、第 43 段、第 47 段、第 55 段、應用指南第 2 段、第 4 段及第 48 段，並增加了第 2A 段、第 44A 段、第 55A 段及應用指南第 8A 段至第 8C 段。主體在運用《國際財務報告準則第 15 號》時應適用這些修訂內容。

103U 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 2 段、第 8 段、第 9 段、第 71 段、第 88 段至第 90 段、第 96 段、應用指南第 95 段、第 114 段、第 118 段以及第 133 段之上的標題，刪除了第 1 段、第 4 至第 7 段、第 10 至第 70 段、第 79 段、第 103B 段、第 103D 段、第 103F 段、第 103H 至第 103J 段、第 103L 至第 103P 段、第 103S 段、第 105 段至第 107A 段、第 108E 至第 108F 段、應用指南的第 1 段至第 93 段和第 96 段。主體在應用《國際財務報告準則第 9 號》的同時，也應適用這些修訂內容。

104 除第 108 段中規定的情況外，本準則應追溯適用。列報的最早期間的留存收益的期初餘額和其他所有的比較數字應予調整，如同本準則在過去一直被採用，除非重新表述有關信息不可行。如果重新表述不可行，主體應披露這一事實，並指明信息被重新表述的程度。

105—107A 〔已刪除〕

108 主體不應調整非金融資產和非金融負債的帳面金額，以扣除在首次應用本準則的財務年度開始之前已包括在帳面金額中的與現金流套期有關的利得和損失。在首次應用本準則的財務年度開始時，按本準則作為公允價值套期核算的確定承諾套期在損益以外確認的任何金額（在其他綜合收益中或直接計入權益中），應重新分類作為一項資產或負債，但繼續作為現金流套期處理的外匯風險套期除外。

108A 主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 80 段最後一句以及應用指南第 99A 段和第 99B 段。鼓勵提前採用。如果主體已經指定一項滿足以下條件的外部預期交易為被套期項目，

（1） 該交易以簽訂合同的主體的功能貨幣計價；

（2） 提高了風險敞口，且將對合併損益產生影響（即該交易以集團列報貨幣以外的貨幣計價）；並且

（3） 如果該交易不是以簽訂合同的主體的功能貨幣計價，則符合套期會計的條件。

那麼在採用第 80 段最後一句以及應用指南第 99A 段和第 99B 段之前的期間，主體可以在合併財務報表中應用套期會計。

108B 在採用第 80 段最後一句以及應用指南第 99A 段之前，主體不必對相關期間的比較信息採用應用指南第 99B 段。

108C 2008 年 5 月發佈的《國際財務報告準則改進》修訂了第 73 段和應用指南第 8 段。2009 年 4 月發佈的《國際財務報告準則改進》修訂了第 80 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，則應當披露這一事實。

108D 2013 年 6 月發佈的《衍生工具的變更和繼續運用套期會計》（對《國際會計準則第 39 號》的修訂）修訂了第 91 段和第 101 段，增加了應用指南第 113A 段。主體應對自 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些段落內容。主體應當根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，則應當披露這一事實。

108E—108F 〔已刪除〕

其他文告的撤銷

109 本準則取代了 2000 年 10 月修訂的《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》。

110 本準則和一併發佈的實施指南[註]取代了前國際會計準則委員會設立的《國際會計準則第 39 號》實施指南委員會發佈的實施指南。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

附　錄

附錄一　應用指南

本附錄是本準則的組成部分。

1—93　〔已刪除〕

套期（第71段至第102段）

套期工具（第72段至第77段）

符合條件的工具（第72段和第73段）

94　主體所簽出期權的潛在損失可能會遠遠超過相關被套期項目價值的潛在利得。換言之，簽出的期權在減少被套期項目損益敞口方面是無效的。因此，簽出的期權不符合成為套期工具的條件，除非其被指定用於抵銷某項購入的期權，包括嵌在其他金融工具中的期權（例如，用於對一項可贖回負債進行套期而簽出的一項看漲期權）。相反，購入期權的潛在利得等於或大於損失。因此，有可能減少因公允價值或現金流變動造成的損益敞口。從而購入的期權能夠符合成為套期工具的條件。

95　在外匯風險套期中，以攤餘成本記帳的一項金融資產可以被指定為套期工具。

96　〔已刪除〕

97　主體本身的權益工具不是主體的金融資產或金融負債，因而不能被指定為套期工具。

被套期項目（第78段至第84段）

符合條件的項目（第78段至第80段）

98 在企業合併中，除非是針對外匯風險的套期，收購企業的確定承諾不能作為被套期項目，因為被套期的其他風險無法單獨辨認和計量。這些其他風險屬於一般的商業風險。

99 採用權益法核算的投資不能作為公允價值套期中的被套期項目，因為按照權益法計入損益的是投資方在聯營企業損益中的份額，而不是這項投資公允價值的變動。出於類似的原因，在公允價值套期中，對合併範圍內的子公司的投資不能作為被套期項目，因為在合併中計入損益的是子公司的損益，而不是這項投資公允價值的變動。對國外經營淨投資的套期則不同，因為這種套期是對外匯風險敞口的套期，而不是對該投資價值變動的公允價值套期。

99A 第 80 段指出，假如交易採用參與主體功能貨幣以外的貨幣計價，並且外匯風險將影響合併損益，則在合併財務報表中，極可能發生的預期集團內部交易的外匯風險可能符合現金流套期中被套期項目的條件。主體可能是母公司、子公司、合營主體、聯營主體或者分支機構。如果很可能發生的預期交易的外匯風險沒有影響到合併損益，該集團內交易不符合被套期項目的條件。除非存在相關的外部交易，否則同一集團成員之間的專利費、利息費或者管理費通常不符合被套期項目的條件。但是，如果很可能發生的預期交易的外匯風險影響到合併報表損益，則該集團內交易能夠符合被套期項目的條件，例如，同一集團成員之間的預期的存貨銷售或購買，如果將這些存貨再出售給集團外的一方。類似地，集團內的主體將其生產的廠房設備出售給需要在經營中使用這些廠房設備的集團內另一主體，這項預期的集團內部交易可能影響合併損益。這種情況可能發生，例如，因為

購買主體將對廠房設備計提折舊，並且如果預期的集團內部交易採用購買主體功能貨幣以外的貨幣，對廠房設備的初始確認金額可能變動。

99B 如果對預期的集團內部交易的套期符合套期會計的條件，根據第 95 段（1）確認為其他綜合收益的任何利得和損失，應該在同一會計期間或者被套期交易的外匯風險影響合併損益的會計期間作為重分類調整從權益重分類至損益。

99BA 主體可以指定被套期項目在套期關係中的所有的現金流或公允價值變動。主體也可以僅指定被套期項目的高於或低於特定價格或其他變量（單邊風險）的現金流或公允價值變動。購入期權套期工具的內在價值（假設它和指定風險有相同的主要條款），而不是它的時間價值，反映了被套期項目的單邊風險，例如，主體可以指定由於預期商品購買的價格上漲導致的未來現金流的變化性。在這種情況下，僅指定由於價格上漲超過特定水平導致的現金流損失。套期風險不包括購入期權的時間價值，因為時間價值不是影響損益的預期交易的一部分（第 86 段（2））。

指定金融項目為被套期項目（第81段和第81A段）

99C 如果將金融資產或金融負債現金流量的一部分指定為被套期項目，則被指定的部分必須小於該資產或負債的總現金流量，例如，如果某項負債的實際利率低於倫敦銀行同業拆借利率，則主體不能指定下述項目為被套期項目：（1）本金加上按倫敦銀行同業拆借利率計算的利息形成的負債的一部分，以及（2）負的剩餘部分。但是，主體可以指定金融資產或金融負債整體的所有現金流量作為被套期項目，並僅對某一項特定風險進行套期（例如，僅對因倫敦銀行同業拆借利率的變動引起的變動進行套期），例如，如果一項金融負債的

實際利率低於倫敦銀行同業拆借利率 100 個基點，那麼主體可以將該負債整體（即，本金加上按倫敦銀行同業拆借利率減去 100 個基點計算的利息）指定為被套期項目，並對因倫敦銀行同業拆借利率變動引起的負債整體公允價值或現金流量的變動進行套期。主體也可能不是按照一對一的次序，而是選擇套期比例，以提高應用指南第 100 段所描述的套期的有效性。

99D 此外，如果一項固定利率的金融工具在其源生後一段時間才被套期，而其利率在這段時間內已經發生變動，那麼主體可以指定等於基準利率（該基準利率高於該項目支付的合同利率）的部分為被套期項目。假定主體在最初指定被套期項目的當天購入該工具，如果基準利率低於以該假定為基礎計算的實際利率，那麼主體也可以如此指定，例如，假設主體源生了一項 CU100 固定利率金融資產，當倫敦銀行同業拆借利率為 4%時，該資產的實際利率為 6%，經過一段時間後，當倫敦銀行同業拆借利率上升到 8%時，主體開始對該資產進行套期，此時該資產的公允價值已降至 CU90。如果主體在最初將其指定為被套期項目當天以公允價值 CU90 購入該資產，主體計算出的實際利率為 9.5%。因為倫敦銀行同業拆借利率低於實際收益率，主體可以指定倫敦銀行同業拆借利率 8%的部分為被套期項目，它由合同利息現金流量以及當前公允價值（即 CU90）與到期應支付金額（即 CU100）之間的差額組成。

99E 第 81 段允許主體指定金融工具的非全部公允價值變動或現金流變動。例如：

（1） 金融工具的所有現金流可能被指定為歸因於一些（但不是全部）風險的現金流或公允價值變動；或者

（2） 金融工具的一些（但不是全部）現金流可能被指定為歸因於所有或一些風險的現金流或公允價值變動（例如，金融工具的

“部分”現金流可能被指定為歸因於所有或僅僅是一些風險的變動）。

99F 為了能夠應用套期會計，被指定的風險和部分必須是金融工具可單獨識別的部分，並且由於被指定的風險和部分的變動引起的金融工具整體現金流或公允價值的變動要能夠可靠計量，例如：

（1） 對於固定利率金融工具的由於無風險或基準利率變動導致的公允價值變動的套期，無風險或基準利率通常被視為金融工具的可單獨識別的部分並且能夠可靠計量。

（2） 通貨膨脹不能單獨識別和可靠計量。因此，不能被指定為金融工具的風險或部分，除非符合（3）中的要求。

（3） 如果確認為通貨膨脹聯動債券（假設沒有單獨計量嵌入衍生品的要求）的其他現金流不受通貨膨脹部分的影響，那麼現金流合同特定的通貨膨脹部分可單獨辨識和可靠計量。

指定非金融項目為被套期項目（第82段）

100 非金融資產或非金融負債中某一要素或組成部分的價格變動通常不會對這個項目的價格產生可預測的、可單獨計量的影響，比如，類似於市場利率變動對債券價格的影響。因此，非金融資產或非金融負債只有在作為一個整體或針對外匯風險時才能作為被套期項目。如果套期工具和被套期項目的條款之間存在差異（比如，使用原本按類似條款購買哥倫比亞咖啡的遠期合同作為預期購買巴西咖啡的套期），只要第 88 段中的所有條件得以滿足，包括套期預計是高度有效的，則該套期關係仍然符合成為套期關係的條件。為此，若能提高套期關係的有效性，套期工具的金額可以大於或小於被套期項目的金額，例如，可以進行回歸分析，在被套期項目（例如，巴西咖啡的交易）和套期工具（例如，哥倫比亞咖啡的交易）之間建立起一種統

計關係。如果在這兩個變量（即，巴西咖啡和哥倫比亞咖啡的單位價格）之間存在有效的統計關係，那麼回歸直線的斜率可以用來確定使預計套期有效性最大化的套期比率，例如，如果回歸直線的斜率是1.02，則數量為 0.98 的被套期項目與數量為 1.00 的套期工具所形成的套期比率，可以使預計的套期有效性最大化。但是，套期關係也可能導致無效性，這種套期無效性應在套期關係期間內計入損益。

指定項目組合為被套期項目（第83段和第84段）

101 對某一總淨頭寸（比如，具有類似到期日的所有固定利率資產和固定利率負債的淨額）而非某個特定被套期項目的套期，不符合運用套期會計的條件。但是，對於這種套期關係，通過將標的項目的一部分指定為被套期項目，可以獲得與套期會計對損益的相同的影響，例如，如果銀行擁有 CU100 資產和 CU90 負債，這些資產和負債具有性質相似的風險和條款，並對 CU10 淨風險敞口進行了套期，則銀行可以將這些資產中的 CU10 指定為被套期項目。如果這些資產和負債是固定利率金融工具，則該套期指定是公允價值套期；或者如果這些資產和負債是變動利率金融工具，則該套期指定是現金流套期，這兩種情況下都能使用該套期指定。類似地，如果主體有一項以CU100外匯進行購買的確定承諾和一項以 CU90 該外匯進行出售的確定承諾，則該主體可以通過取得一項衍生工具並將其指定為與 CU100 確定購買承諾中的CU10有關的套期工具，對CU10的淨額進行套期。

套期會計（第85段至第102段）

102 公允價值套期的一個例子是，對利率變動引起的固定利率債務工具公允價值變動的風險敞口的套期。債務工具的發行人或持有人均可以進行這種套期。

103 現金流套期的一個例子是，使用互換將浮動利率的債務變

為固定利率的債務（即，對未來交易的套期，其中被套期的未來現金流量是未來利息付款額）。

104 確定承諾的套期（例如，電力公司對與未確認合同承諾有關的燃料價格變動進行的套期，以按固定價格購買燃料）是對公允價值變動風險敞口的套期。因此，這種套期是公允價值套期。但是，按照第 87 段的規定，對確定承諾外匯風險的套期也可以作為現金流套期核算。

評價套期的有效性

105 只有在同時滿足下述兩個條件時，一項套期才是高度有效的套期：

（1） 在套期開始時和後續期間內，預期該套期在抵銷指定套期期間內歸屬於被套期風險的公允價值變動或現金流變動方面是高度有效的。這種預期可以通過多種方式得到證明，包括比較歸屬於被套期風險的被套期項目公允價值或現金流量的過去變動與套期工具公允價值或現金流量的過去變動，或者通過證明被套期項目的公允價值或現金流量與套期工具的公允價值和現金流量之間存在統計上的高度相關。主體可以選擇某個並非一對一的套期比率來提高應用指南第 100 段中所描述的套期的有效性。

（2） 套期的實際效果在 80%至 125%的範圍之內。例如，如果套期的實際效果是：套期工具的損失為 CU120，而被套期項目的利得為 CU100，則抵銷可以計為 120／100（即 120%）或者 100／120（即 83%）。在本例中，假定該套期滿足（1）中的條件，則主體可以斷定該套期是高度有效的。

106 主體至少應在編製其年度或中期財務報表時對套期的有效性進行評價。

107 本準則沒有對評價套期有效性規定單一的方法。主體採用的評價套期有效性的方法取決於主體本身的風險管理策略，例如，如果主體的風險管理策略是定期調整套期工具的金額，以反映被套期頭寸的變動，則主體只須證明在對套期工具金額進行下一次調整之前的期間內，套期預期是高度有效的。在某些情況下，主體對不同類型的套期採用不同的方法。主體關於其套期策略的書面記錄中應包括其評價套期有效性的程序。這些程序指明了對有效性的評價是否包括了套期工具的全部利得或損失，或者是否將套期工具的時間價值排除在外。

107A 如果主體對某一項目少於 100%（比如 85%）的風險敞口進行套期，則主體應將風險敞口的 85%指定為被套期項目，並以被指定的 85%的風險敞口變動為基礎計量套期無效性。但是，當對指定的 85%的風險敞口進行套期時，若能提高預期套期有效性（正如應用指南第 100 段所解釋的），主體可以使用某個並非一對一的套期比率。

108 如果套期工具與被套期資產、負債、確定承諾或極可能發生的預期交易的主要條款相同，則在套期開始時及以後，歸屬於被套期風險的公允價值和現金流變動可能完全相互抵銷，例如，如果某項利率互換的套期工具和被套期項目的名義金額、本金、期限、重定價日、利息和本金收付日以及利率計量基礎均相同，則該利率互換很可能是一項有效套期。另外，如果符合下列條件，使用遠期合同對極可能發生的預期商品購買進行的套期，可能是高度有效的套期：

（1） 該遠期合同是與被套期預期購買交易在相同的時間和地點購買相同數量的相同商品；

（2） 遠期合同在開始時的公允價值為零；並且

（3） 遠期合同升水和貼水的變動被排除在套期有效性評價之外並計入損益；或者，極可能發生的預期交易的預期現金流變動是以

該商品的遠期價格為基礎。

109 有時，套期工具僅僅抵銷了部分被套期風險，例如，如果套期工具和被套期項目以不同步變動的不同貨幣來標價，那麼該套期不是完全有效的。再如，使用衍生工具對利率風險進行套期，如果該衍生工具公允價值變動的一部分歸屬於交易對手方的信用風險，則該套期也不是完全有效的。

110 為了符合運用套期會計的條件，套期必須與某個可具體識別並特別指定的風險相關，而不僅僅與主體的一般商業風險相關，並且最終必須能影響主體的損益。對實物資產報廢的風險或政府沒收不動產的風險所進行的套期，不符合運用套期會計的條件；因為這些風險無法可靠計量，套期有效性也無法計量。

110A 第 74 段（1）允許主體分離期權合約的內在價值和時間價值並且僅把期權合約的內在價值指定為套期工具。如果預期交易和套期工具主要條款一致，這樣的套期指定對於抵銷由於預期交易的被套期單邊風險導致的現金流變動可能產生完全有效的套期關係。

110B 如果主體指定購入期權整體為預期交易的單邊風險的套期工具，套期關係將不會完全有效。這是因為期權費包括時間價值，正如第 99BA 段所述，被指定的單邊風險不包括期權的時間價值。因此，在這種情況下，在與期權手續費支付的時間價值相關的現金流和被指定的套期風險之間將不能抵銷。

111 對於利率風險而言，套期有效性可以通過編製金融資產和金融負債的到期期限表來評價——該表反映了每一時期的利率淨敞口——只要該淨敞口與產生這種淨敞口的特定資產或負債（或者資產或負債的特定組合，或者資產或負債的特定部分）相關，且套期有效

性是針對該資產或負債來評價的。

112 在評價套期的有效性時，主體通常要考慮貨幣的時間價值。被套期項目的固定利率不需要與指定為公允價值套期的互換的固定利率完全吻合。帶息資產或負債的變動利率也不需要與指定為現金流套期的互換的變動利率相同。一項互換的公允價值來自其結算淨額。如果一項互換的固定利率和變動利率按同樣的金額變動，則其變動可以不影響互換的淨額結算。

113 如果主體不符合套期有效性的標準，則該主體應從可證明符合套期有效性的最後一日開始停止採用套期會計。然而，如果主體能夠辨認引起套期關係不符合有效性標準的事項或環境變化，並且能證明在該事項或環境變化發生之前套期是有效的，則主體應從該事項或環境變化發生之日起停止採用套期會計。

113A 為避免產生疑問，用清算交易對手方替換原始交易對手方及第 91 段（1）②和第 101 段（1）②中所述的相關變動的影響將反映在套期工具的計量中，從而反映在套期有效性的評價和套期有效性的計量中。

利率風險組合套期的公允價值套期會計

114 與金融資產或金融負債組合相關的利率風險公允價值套期，如果符合如下（1）至（9）中所列的程序和應用指南第 115 段至第 132 段中的規定，則主體滿足本準則的要求。

（1） 作為風險管理過程的一部分，主體確定一個希望對其利率風險進行套期的項目組合。該組合可能僅包括資產、或僅包括負債，或既包括資產又包括負債。主體可能確定了兩個或更多的組合，在這種情況下，應對每個組合單獨適用下述指南。

（2） 主體基於預期而非合同約定的重定價日，將組合分析列入不同的重定價期間。這一分析列入重定價期間的過程可以用各種方法來完成，包括將現金流量列入它們預計發生的期間，或者在重定價預期發生之前將名義本金列入所有期間。

（3） 主體在上述分析的基礎上決定它希望進行套期的金額。主體從確定的組合中指定資產或者負債的某一金額（但不是一個淨額）為被套期項目，該金額等於主體希望指定為被套期的金額。該金額也決定了按照應用指南第 126 段（2）的規定用於測試套期有效性的百分比計量。

（4） 主體指定所套期的利率風險。該風險可以是被套期頭寸中每個項目的利率風險的一部分，比如一個基準利率（如倫敦銀行同業拆借利率）。

（5） 主體為每個重定價期間指定一個或多個套期工具。

（6） 主體使用上述（3）至（5）中作出的套期指定，在開始及後續期間，評價在套期指定的期間內套期是否預期高度有效。

（7） 在上述（2）中確定的預計重定價日的基礎上，主體定期計量歸屬於被套期風險〔在（4）中指定〕的被套期項目〔在（3）中指定〕公允價值的變動。如果使用主體書面記錄的套期有效性評價方法對套期進行的評價表明套期實際上是高度有效的，則主體在損益中並在第 89A 段所述的財務狀況表兩個項目之一中將被套期項目公允價值的變動作為利得或損失確認為損益。公允價值的變動不需要分配至單個資產或負債。

（8） 主體計量套期工具〔在（5）中指定〕公允價值的變動，並在損益中確認為利得或損失。套期工具的公允價值在財務狀況表中確認為資產或者負債。

（9） 將上述（7）中提及的公允價值變動與（8）中提及的公允價值變動兩者之間的差額作為套期無效部分[1]在損益內確認。

115 下文對這一方法進行更詳細的描述。本方法應當僅適用於與金融資產或金融負債組合相關的利率風險公允價值套期。

116 應用指南第114段(1)中確定的組合可以包括資產和負債。或者，它也可以是某個僅包括資產或僅包括負債的組合。該組合被用來確定主體希望套期的資產或者負債的金額。但是，該組合本身不能被指定為被套期項目。

117 在適用應用指南第114段（2）的規定時，主體應將項目的預計到期日與項目預計以市場利率重定價日兩者中的較早者確定為該項目的預計重定價日。主體應以歷史經驗和其他可獲得信息（包括關於提前支付率、利率以及這兩者相互作用的信息和預期）為基礎，在套期開始時和套期的整個期間對預計重定價日進行估計。沒有主體特有經驗或經驗不足的主體應使用同行業主體對可比金融工具的經驗。這些估計應定期覆核並根據經驗予以更新。對於可提前支付的固定利率項目，預計的重定價日就是該項目預計提前支付日，除非其在該日之前按市場利率重定價。對於一組類似項目，主體可能通過以預期重定價日為基礎對不同期間的分析，將該組的一定百分比而非單個項目分配入每個期間。主體也可以使用其他的方法來進行分配，例如，主體可以使用提前支付率乘數，基於預期重定價日，將分期支付貸款分配入不同期間。但是，分配方法必須符合主體的風險管理程序和目標。

---

1 此處適用的重要性考慮與在全部國際財務報告準則中適用的重要性考慮相同。

118 應用指南第 114 段（3）中所述套期指定的一個例子是，如果在特定的重定價期間，主體估計它有 CU100 固定利率資產和 CU80 固定利率負債，並決定對 CU20 淨頭寸進行套期，它指定金額為 CU20 的資產（資產的一部分）[2]為被套期項目。該指定以“某一貨幣的金額”（例如，美元、歐元、英鎊或蘭特金額）而不是單項資產表示。這樣，從中選取被套期金額的所有資產（或負債）——即上例中 CU100 的所有資產——必須是：

（1） 其公允價值隨著被套期利率變動而變動的項目；以及

（2） 若被逐個指定為被套期項目則能夠符合公允價值套期會計條件的項目。特別是，因為《國際財務報告準則第 13 號》指出，具有可隨時要求償還特徵的金融負債（如活期存款和某些類型的定期存款）的公允價值不應少於請求償付時的應付金額，從可以請求償付的第一天起進行折現的折現值，在長於持有人能夠請求償付的最短期間的期間內，這種項目都不符合公允價值套期會計的條件。在上例中，被套期的頭寸是資產的某一金額。因此，這種負債不是指定的被套期項目的一部分，而是被主體用來確定指定為被套期資產的金額。如果主體希望套期的頭寸是負債的一定金額，那麼代表指定的被套期項目的金額必須從固定利率的負債中取得，而不能從主體可以被要求更早支付的負債中取得，並且按照應用指南第 126 段（2）中的規定用於評價套期有效性的百分比應作為這些其他負債的一個百分比進行計量，例如，假定主體估計在某個特定的重定價期間，它有 CU100 固定利率負債（由 CU40 活期存款和 CU60 沒有可隨時要求償還特徵的負債組成）和 CU70 固定利率資產。如果主體決定對總的淨頭寸 CU30 進行套期，那麼它應指定 CU30 沒有可隨時要求償還特徵的負債或者

---

2 準則允許主體指定任何金額的、符合條件的已有資產或負債，即本例中 CU0—CU100 之間任何金額的資產。

沒有可隨時要求償還特徵的負債的 50% [3]為被套期項目。

119 主體還應遵第 88 段（1）中規定的其他套期指定及書面記錄要求。對於利率風險組合套期，套期指定和書面記錄具體明確主體用於辨識被套期金額的所有變量和計量套期有效性的政策，包括下述內容：

（1） 哪些資產或者負債包括在組合套期中，以及將這些資產或者負債從組合中剔除的基礎。

（2） 主體如何估計重定價日，包括哪些利率假設構成了估計提前支付率的基礎和變更這些估計的基礎。將資產或者負債納入被套期組合時作出的初始估計與之後對這些估計進行修訂時，使用同樣的方法。

（3） 重定價期間的數量及時長。

（4） 主體測試有效性的頻率，以及主體採用了應用指南第 126 段中規定的兩種方法中哪一種。

（5） 主體確定被指定為被套期項目的資產或者負債金額時所採用的方法，以及相應的，主體在使用應用指南第 126 段（2）中所述的方法測試套期有效性時採用的百分比。

（6） 主體使用應用指南第 126 段（2）中所述的方法測試套期有效性時，是對每個重定價期間逐期測試有效性，還是對所有重定價期間匯總測試有效性，還是使用上述兩種方法的某種結合。

在套期指定和書面記錄的套期關係中指明的政策，應與主體的風險管理程序和目的一致。這些政策不能隨意變更。如果必須進行政策變更，則應當能夠在市場條件及其他因素變動的基礎上證明變更的正確性，並以主體的風險管理程序和目標為基礎且與其一致。

---

3 CU30÷（CU100－CU40）＝50%

120 應用指南第 114 段（5）中提及的套期工具可能是一項衍生工具，或者一個衍生工具組合，並且該組合中的所有衍生工具都包含應用指南第 114 段（4）指定的被套期利率風險敞口（比如，一個利率互換組合，該組合中的所有利率互換都包括對倫敦銀行同業拆借利率的敞口）。這種衍生工具組合中可能包括相互抵銷的風險頭寸。但是，它不可能包括簽出的期權或簽出的淨額期權，因為本準則[4]不允許將這類期權指定為套期工具（除非簽出的期權被指定為對購入期權的抵銷）。如果某套期工具在多個重定價期間對應用指南第 114 段（3）指定的金額進行套期，那麼它必須在其套期的所有時間期間進行分配。但是，整個套期工具必須分配到那些重定價期間，因為本準則[5]不允許對套期工具存續期間的某一部分指定套期關係。

121 當主體根據應用指南第 114 段（7）的規定計量可提前支付項目公允價值的變動時，利率變動通過兩個途徑影響可提前支付項目的公允價值：影響合同現金流量的公允價值，以及影響包含在可提前支付項目中的提前償付選擇權的公允價值。如果套期有效性能夠計量，本準則第 81 段允許主體將分擔共同風險敞口的金融資產或金融負債的一部分指定為被套期項目。對於可提前支付的項目，第 81A 段允許在預計的而不是合同規定的重定價日的基礎上，將歸屬於指定利率變動的公允價值變動指定為被套期項目。但是，在確定被套期項目公允價值變動時，應將被套期利率變動對那些重定價日的影響包括在內。因此，如果修訂了預計重定價日（例如，為了反映預計提前支付的變動），或者實際重定價日不同於預計重定價日，則會產生應用指南第 126 段所述的套期無效性。相反，在確定被套期項目的公允價值變動

---

4 見第 77 段和應用指南第 94 段。

5 見第 75 段。

時，應將符合下述條件的預計重定價日的變動排除在外，因為他們並非是歸屬於被套期風險的：（1）預計重定價日的變動很明顯是因被套期利率變動以外的其他因素引起的；（2）預計重定價日的變動與被套期利率的變動無關；以及（3）預計重定價日的變動能夠可靠地與被套期利率引起的變動相分離（例如，顯然是由於人口因素或稅收法規的變動引起的而不是由利率變動引起的提前支付率的變動）。如果引起預計重定價日變動的因素存在不確定性，或者主體不能可靠地分離被套期利率引起的變動和其他因素引起的變動，則視同這些變動是被套期利率的變動引起的。

122 本準則並沒有明確規定用以確定應用指南第 114 段（7）中所指金額，即歸屬於被套期風險的被套期項目公允價值變動的技術。如果在這種計量中使用了統計或其他估值技術，那麼管理層必須預期其計量結果與單個的計量組成被套期項目的所有單項資產或負債所得到的結果之間大致接近。假設被套期項目公允價值的變動等於套期工具價值的變動，是不恰當的。

123 第 89A 段要求，如果在特定重定價期間，被套期項目是一項資產，其價值變動應在資產中單獨列報。相反地，如果在特定重定價期間，被套期項目是一項負債，其價值變動應在負債中單獨列報。這些就是應用指南第 114 段（7）中所指的單列項目。不需要將其分配至單個的資產（或負債）。

124 應用指南第 114 段（9）指出，只有在歸屬於被套期風險的被套期項目公允價值變動不同於套期衍生工具公允價值變動時，才會產生套期無效性。出現這種不同可能有許多原因，包括：

（1） 實際重定價日與預期重定價日不同，或者預期重定價日被修訂；

（2） 被套期組合中的項目發生減值或被終止確認；

（3） 套期工具和被套期項目的支付日不同；以及

（4） 其他原因（例如，當少數被套期項目的利率低於指定為被套期項目的基準利率，並且所產生的套期無效性還沒有大到以至整個組合都不滿足套期會計的條件）。

這種無效性[6]應當予以辨認並在損益中確認。

125 通常來說，下述方式能夠提高套期的有效性：

（1） 主體考慮了提前支付行為的差異，以此為基礎將具有不同提前支付特徵的項目分入不同期間。

（2） 組合中的項目數較多。當組合中只包含少數項目時，如果其中一個項目早於或遲於預計時間進行提前支付，就可能會產生相當高的套期無效性。相反，如果組合中包含很多項目，就能夠更精確地預測提前支付行為。

（3） 使用更短的重定價期間（比如 1 個月而不是 3 個月的重定價期間）。更短的重定價期間減少了被套期項目和套期工具兩者重定價日與支付日（在重定價期間內）之間不匹配的影響。

（4） 更高的套期工具金額調整頻率，以反映被套期項目的變動（例如，由於提前支付預期的變動）。

126 主體應定期測試套期有效性。如果估計重定價日在主體評估套期有效性的兩個日期之間發生了變動，則主體應將套期有效部分的金額計算為：

（1） 套期工具公允價值的變動〔見應用指南第 114 段（8）〕與歸屬於被套期利率變動的整個被套期項目價值變動之間的差額（包括被套期利率變動對任何嵌入提前償付選擇權公允價值的影響）；或

6 在本文中的重要性考慮與在全部國際財務報告準則中的重要性考慮相同。

者

（2） 使用下述的近似值：

①主體在測試套期有效性的最後一天的估計重定價日的基礎上，計算每個重定價期間被套期資產（或負債）的百分比。

②主體將這個百分比用於該重定價期間估計金額的修訂，以修訂後的估計為基礎計算被套期項目的金額。

③計算歸屬於被套期風險的被套期項目修訂後的估計的公允價值變動，並按照應用指南第 114 段（8）的要求列示。

④將③確定的金額與套期工具公允價值變動（見應用指南第 114 段（8））之間的差額確認為套期無效部分。

127 在計量有效性時，主體應將現有資產（或負債）的估計重定價日的修訂與新資產（或負債）的源生區別開來，因為只有前者會產生套期無效性。在按照應用指南第 126 段（2）②的規定修訂某個時間期間的估計金額以及因而計量有效性時，對估計重定價日的所有修訂（不包括按照應用指南第 121 段的規定應排除在外的那些），包括對現有項目在各個時間期間的重新分配，都應當包括在內。一旦按照上述方法確認了套期無效，主體應在每個重定價期間對總的資產（或負債）建立新的估計，包括上一次測試有效性後產生的新資產（或負債），並指定某個新的金額為被套期項目，指定某個新的比例為被套期比例。然後在下一個測試套期有效性的日期重複應用指南第 126 段（2）規定的程序。

128 原來分入某個重定價期間的項目，可能由於早於預計時間的提前支付或者減值或銷售引起的沖銷，而被終止確認。當發生這種情況時，與終止確認項目有關的、包含在應用指南第 114 段（7）提及的單個獨立項目中的公允價值變動金額應從財務狀況表中轉出，並計入項目終止確認產生的利得或損失。為此，有必要知道終止確認項

目屬於哪個（哪些）重定價期間，因為這決定了應在哪個（哪些）重定價期間將終止確認項目轉出，並因而在應用指南第 114 段（7）中提及的單個獨立項目中轉出該金額。終止確認某一項目時，如果能夠確定該項目包括在哪個時間期間，則應將其從該時間期間轉出。在無法確定的情況下，如果是因高於預期金額的提前付款而導致終止確認，則應將終止確認項目從最早的時間期間轉出，或者如果是因項目被出售或發生減值而導致終止確認，則應在系統且合理的基礎上將終止確認項目分入所有包含該終止確認項目的時間期間。

129 另外，與特定期間有關的所有金額，如果在該期間到期時尚未終止確認，則應在那時計入損益（見第 89A 段），例如，假定主體將項目分入三個重定價期間。先前重新指定時，在財務狀況表中單列項目報告的公允價值變動為 CU25 資產。該金額代表了分別歸屬於第 1 期間、第 2 期間和第 3 期間的公允價值變動 CU7、CU8 和 CU10。下一次重新指定時，歸屬於第 1 期間的資產要麼被實現，要麼被重新列入其他期間。因此，CU7 應從財務狀況表中終止確認，並計入損益。現在，CU8 和 CU10 分別歸屬於第 1 期間和第 2 期間。之後，如有必要，應根據應用指南第 114 段（7）所描述的公允價值變動，對這些剩餘期間進行調整。

130 用以說明前兩段中要求的一個例子是，假定主體按照組合的一定比例將資產分入各重定價期間。另外，假定主體分別將 CU100 分入最初的兩個重定價期間。當第一個重定價期間到期時，由於預期和未預期的還款，CU110 資產被終止確認。在這種情況下，與第一個期間有關的、包含在應用指南第 114 段（7）提及的單個獨立項目中的所有金額應從財務狀況表中轉出，同時，還要轉出與第二個期間有關的金額的 10%。

131 如果某一重定價期間的被套期金額減少，而沒有相關資產（或負債）被終止確認，則與減少有關的、包含在應用指南第 114 段（7）提及的單個獨立項目中的金額應按照第 92 段的規定攤銷。

132 主體可能希望將應用指南第 114 段至第 131 段規定的方法運用於先前根據《國際會計準則第 39 號》作為現金流套期核算的組合套期。這樣，主體應按照第 101 段（4）的規定撤銷先前的現金流套期指定，並適用該段的規定。主體也可以將該套期重新指定為公允價值套期，並採用未來適用法在後續會計期間適用應用指南第 114 段至第 131 段的規定。

過渡性規定（第103段至第108C段）

133 在自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間的期初（或者出於重述比較信息的目的，更早的比較期間的期初），主體可能已經在根據本準則符合套期會計條件的套期中（如第 80 段最後一句所修訂的）指定一項預期集團內部交易為被套期項目。此類主體可以從自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間的期初（或者從更早的比較期間的期初）使用該指定來適用合併財務報表中的套期會計。此類主體從自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間應同時採用應用指南第 99A 段和第 99B 段。但是，根據第 108B 段，此類主體不必對更早期間的比較信息採用應用指南第 99B 段的要求。

國際會計準則第40號
——投資性房地產

目　　錄

起始段落

目　標 ……1
範　圍 ……2
定　義 ……5
房地產的分類——投資性房地產或自用房地產 ……6
確　認 ……16
確認時的計量 ……20
確認後的計量 ……30
　會計政策 ……30
　公允價值模式 ……33
　成本模式 ……56
轉　換 ……57
處　置 ……66
披　露 ……74
　公允價值模式和成本模式 ……74
過渡性規定 ……80
　公允價值模式 ……80
　成本模式 ……83
　企業合併 ……84A
生效日期 ……85
《國際會計準則第 40 號》（2000 年）的撤銷 ……86

國際會計準則第40號
——投資性房地產

目　標

1　本準則的目標是規範投資性房地產的會計處理和相關披露要求。

範　圍

2　本準則適用於投資性房地產的確認、計量和披露。

3　除其他問題外，本準則適用於承租人財務報表中作為融資租賃核算的租賃所持有的投資性房地產權益的計量和在經營租賃出租人財務報表中投資性房地產的計量。本準則不涉及《國際會計準則第17號——租賃》所包括的下列事項：

（1）　融資租賃或經營租賃的分類；

（2）　來自投資性房地產的租賃收益的確認（同時參見《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》）；

（3）　承租人財務報表中作為經營租賃核算的租賃所持有房地產權益的計量；

（4）　在融資租賃出租人財務報表中租賃投資淨額的計量；

（5）　售後租回交易的會計處理；以及

（6）　融資租賃和經營租賃的披露。

4　本準則不適用於：

（1）　與農業活動有關的生物資產（參見《國際會計準則第41

號——農業》和《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》）；以及

（2） 礦產權和諸如石油、天然氣和類似的非再生資源等礦產儲量。

定 義

5 本準則使用的下列術語，其含義為：

帳面金額，指資產在財務狀況表中確認的金額。

成本，指資產購置或建造時，為取得該資產而支付的現金或現金等價物的金額、或其他對價的公允價值，或者在適當時候，按照其他國際財務報告準則如《國際財務報告準則第 **2** 號——以股份為基礎的支付》的特定要求進行初始確認時歸屬於該資產的金額。

公允價值，指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格（見《國際財務報告準則第 **13** 號——公允價值計量》）。

投資性房地產，指為賺取租金或為資本增值，或兩者兼有而（由業主或融資租賃的承租人）持有的房地產（土地或建築物，或建築物的一部分，或兩者兼有），但不包括：

（**1**） 用於商品或勞務的生產或供應，或用於管理目的的房地產；或者

（**2**） 在正常經營過程中銷售的房地產。

自用房地產，指為用於商品或勞務的生產或供應，或用於管理目的而（由業主或融資租賃的承租人）持有的房地產。

房地產的分類——投資性房地產或自用房地產

6 對於承租人在經營租賃下持有的房地產權益，當且僅當該房

地產滿足投資性房地產的定義，且承租人對所確認的資產採用第 33 段至第 55 段規定的公允價值模式時，該項房地產權益才可歸類為投資性房地產進行會計處理。這種分類的備選方法可以對房地產逐項運用。然而，一旦對經營租賃下持有的一項房地產權益選定了這種備選分類方法，那麼對所有歸類為投資性房地產的房地產都應採用公允價值模式核算。選定了這種分類方法後，如此分類的所有權益均應包括在第 74 段至第 78 段規定的披露內容中。

7 持有投資性房地產是為了賺取租金或資本增值，或兩者兼有。因此，投資性房地產產生的現金流量在很大程度上獨立於主體持有的其他資產。這一點將投資性房地產與自用房地產區分開來。商品或勞務的生產或供應過程中使用的房地產（或用於管理目的的房地產）產生的現金流量不僅歸因於該項房地產，而且歸因於在生產或供應過程中所使用的其他資產。《國際會計準則第 16 號》適用於自用房地產。

8 投資性房地產的例子如下：

（1） 為長期資本增值而持有的土地，不包括在正常經營過程中為短期銷售而持有的土地。

（2） 尚未確定未來用途的土地（如果主體尚未確定將其持有的土地用於自用還是用於在正常經營過程中的短期銷售，則持有的土地應被視為用於資本增值）。

（3） 主體擁有（或主體在融資租賃下持有）並在一項或多項經營租賃下租出的建築物。

（4） 準備在一項或多項經營租賃下租出的空置建築物。

（5） 為將來作為投資性房地產而正在建造或開發過程中的房地產。

9 以下項目為不屬於投資性房地產的示例，因而應排除在本準

則範圍之外：

（1） 意圖在正常經營過程中銷售或為銷售而處於建造或開發過程中的房地產（參見《國際會計準則第 2 號——存貨》），例如，為了在不久的將來處置或為開發和出售而專門取得的房地產。

（2） 〔已刪除〕

（3） 自用房地產（參見《國際會計準則第 16 號》），包括（除其他資產外）持有的將來用於自用的房地產，持有的為將來開發並隨後作為自用的房地產，僱員佔用的房地產（不管僱員是否按市場價支付租金）以及待處置的自用房地產。

（4） 〔已刪除〕

（5） 融資租賃下出租給另一主體的房地產。

10 某些房地產的一部分用於賺取租金或資本增值，而另外一部分則用於商品或勞務的生產或供應，或用於管理目的。如果這些部分能夠分別出售（或採用融資租賃方式分別出租），則主體應分別核算這些部分。如果這些部分不能分別出售，則只有在不重要的部分是用於商品或勞務的生產或供應，或用於管理目的的情況下，才能將該項房地產視為投資性房地產。

11 在某些情況下，主體向其持有的房地產的使用者提供輔助服務。如果該服務在整個協議中是不重大的，則主體應將該項房地產視為投資性房地產，例如，辦公樓的業主向其承租人提供保安和維修服務。

12 在另外一些情況下，提供的服務是重大的，例如，如果主體擁有並經營一家旅館，則向客人提供的服務對整個協議而言是重要的。因此，自營旅館是自用房地產，不是投資性房地產。

13 確定輔助服務是否足夠重大，從而使得該項房地產不符合投

資性房地產的條件可能非常困難，例如，旅館的業主有時根據管理合同將某些責任轉移給第三方。這類管理合同的條款差別很大。一個極端的情況是，業主實質上可能是一個被動投資者。而另一個極端的情況是，業主可能僅是將日常職能委託出去，但仍保留經營旅館所產生的現金流量變化的重大風險。

14 在確定一項房地產是否符合投資性房地產的條件時，需要進行判斷。主體應制定判斷標準，使作出的判斷一貫地符合投資性房地產的定義，並與第 7 段至第 13 段的相關指南相一致。第 75 段（3）要求主體披露在難以劃分時所採用的判斷標準。

14A 在確定投資性房地產的取得是購買一項資產或一個資產組，還是《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》範圍內的企業合併時，需要進行判斷。在確定該項取得是否為企業合併時，應參考《國際財務報告準則第 3 號》。本準則第 7 段至第 14 段的討論涉及了房地產是自有房地產還是投資性房地產，但未涉及確定房地產的取得是否為《國際財務報告準則第 3 號》所規定的企業合併。在確定一項特定交易是否符合《國際財務報告準則第 3 號》所規範的企業合併的定義，並包括本準則所規定的投資性房地產時，需分別應用這兩個準則。

15 在某些情況下，主體將其擁有的房地產出租給其母公司或另一家子公司使用。在合併財務報表中，該項房地產不符合投資性房地產的條件，因為從集團角度來看該項房地產屬於自用房地產。但是，從擁有房地產的單個主體來看，如果符合第 5 段中的定義，該項房地產就是投資性房地產。因此，出租人在其單獨的財務報表中應將該項房地產作為投資性房地產。

確　認

16　只有當以下情況都滿足時，投資性房地產才應被確認為一項資產：

（1）　與投資性房地產相關的未來經濟利益很可能流入主體；以及

（2）　投資性房地產的成本能夠可靠地計量。

17　主體應當根據上述確認原則對所有投資性房地產在其發生時估計其成本。這些成本包括為取得投資性房地產發生的初始成本及為增添、部分置換或維修房地產而發生的後續成本。

18　根據第 16 段的確認原則，主體不需要在投資性房地產的帳面金額中確認該項房地產的日常維修成本。這些成本在發生時確認為損益。日常維修成本主要是勞動力和易耗品成本，也可能包括次要零部件的成本。這些支出通常是為了對房地產進行“修繕和維護”。

19　部分投資性房地產可能是通過更換取得的，例如，內牆可能是原始牆的替換物。根據確認原則，如果滿足確認標準，主體對於部分更換現有投資性房地產的成本，應在其發生時計入該項投資性房地產的帳面金額。被替換部分的帳面金額應按照本準則中的終止確認規定予以終止確認。

確認時的計量

20　投資性房地產應按其成本進行初始計量。交易費用應包括在初始計量之中。

21　投資性房地產的購置成本包括買價和任何可直接歸屬於投資性房地產的支出，例如，可直接歸屬於投資性房地產的支出包括法

律服務費、財產轉讓稅及其他交易成本等。

22 〔已刪除〕

23 以下項目不能增加投資性房地產的成本：

（1） 啟動費（使房地產達到能夠以管理當局要求的方式運行的必要狀態所必須的啟動費除外）；

（2） 投資性房地產達到計劃的佔用水平之前發生的經營虧損；或者

（3） 房地產的建造或開發過程中發生的，浪費的材料、人工或其他資源的非正常金額。

24 如果投資性房地產的付款被延期，其成本就是等值現金價格。該項金額與總付款金額之間的差額應確認為賒銷期內的利息費用。

25 租賃下持有並歸類為投資性房地產的房地產權益的初始成本，應按照《國際會計準則第 17 號》第 20 段對融資租賃規定的方式予以確認，即該項資產應按房地產的公允價值與最低租賃付款額的現值兩者孰低的方法確認。按照同一段的規定，也應當確認相同金額的負債。

26 在這裡，為租賃支付的保險費被視為最低租賃付款額的一部分。因此，應包含在資產的成本中，但排除在負債之外。如果租賃下持有的一項房地產權益被歸類為投資性房地產，那麼以公允價值核算的項目是該項權益而不是房地產本身。第 33 段至第 35 段、第 40 段、第 41 段、第 48 段、第 50 段、第 52 段和《國際財務報告準則第 13 號》為公允價值模式提供了計量房地產權益公允價值的指南。在初始確認中將公允價值作為成本使用時，該指南也與這種情況下的公允價值計量相關。

27 一項或多項投資性房地產可能通過與一項或多項非貨幣性資產的交換取得，也可能通過與貨幣性資產和非貨幣性資產的組合的交換而取得。下面的討論涉及一項非貨幣性資產與另一項非貨幣性資產的交換，但這一討論也適用於上句中描述的所有交換。此類投資性房地產的成本應當以公允價值計量，除非：（1）該交換交易缺乏商業實質；或者（2）取得的資產和讓出的資產的公允價值均不能可靠計量。即使主體不能立即終止確認讓出的資產，取得的資產也應當採用這種方式計量。如果取得的資產不以公允價值計量，那麼其成本就應當以讓出的資產的帳面金額計量。

28 主體在確定一項交換交易是否具有商業實質時，應當考慮：作為該交易的結果，該主體未來現金流量預期變動的程度。交換交易具有商業實質的條件是：

（1） 取得的資產的現金流量結構（風險、時間及金額）不同於轉讓的資產的現金流量結構；或者

（2） 受交易影響的主體經營部分的主體特定價值因交換發生變化；並且

（3） 相對於交換資產的公允價值來說，（1）或（2）中的差異是重大的。

在確定一項交換交易是否具有商業實質時，受交易影響的主體經營部分的主體特定價值應當反映稅後現金流量。這些分析的結果可能很清楚，不需要主體進行詳細的計算。

29 在滿足下列條件時，資產的公允價值可以可靠地計量：（1）合理公允價值計量區間的變動性對於該項資產而言並不重大；或者（2）在計量其公允價值時，該區間內各種估計的概率能被合理評估並運用。如果主體能夠可靠地計量收到的資產或放棄的資產的公允價值，那麼就應使用放棄的資產的公允價值來計量成本，除非收到的資產的公允

價值更為清楚明確。

確認後的計量

會計政策

30 除了第 32A 段和第 34 段中指出的例外事項，主體應選擇第 33 段至第 55 段的公允價值模式或第 56 段的成本模式作為其會計政策，並且將選定的會計政策運用於其所有投資性房地產。

31 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定，只有能夠導致使財務報表提供有關交易、其他事項或事件對主體財務狀況、經營成果或現金流量影響的可靠和更相關的信息的情況下，才能自願變更會計政策。從公允價值模式變更為成本模式幾乎不可能導致更相關的列報。

32 本準則要求所有主體為計量目的（如果主體採用公允價值模式）或為披露目的（如果主體採用成本模式）而計量投資性房地產的公允價值。鼓勵但不要求主體根據獨立評估師的評估計量投資性房地產的公允價值。評估師應具有認可的相關執業資格，並具有對所評估的投資性房地產的地理位置和類型方面的近期經驗。

32A 主體可以：

（1） 對所有支持著負債的投資性房地產選擇公允價值模式或成本模式，這種負債將支付的回報直接與特定資產（包括該投資性房地產）的公允價值或由這些特定資產所產生的回報相掛鈎；以及

（2） 對所有其他的投資性房地產選擇公允價值模式或成本模式，而無論在（1）中作何選擇。

32B 一些保險公司和其他主體會運作一筆內部房地產基金，該

基金發行虛擬的單位，一些單位由投資人通過連結合同持有，其他則由主體持有。第 32A 段不允許主體對該基金持有的房地產部分以成本計量，部分以公允價值計量。

32C 如果主體對第 32A 段所述的兩種類型選擇了不同的模式，那麼採用不同模式計量的資產集合之間的投資性房地產的銷售應以公允價值確認，並且公允價值的累計變化應確認為損益。因此，如果一項投資性房地產從採用公允價值模式的資產集合銷售到採用成本模式的資產集合，那麼該房地產在銷售日的公允價值就成為其推定成本。

公允價值模式

33 初始確認後，選擇公允價值模式的主體應按公允價值計量其全部投資性房地產，但不包括第 53 段所描述的情形。

34 當承租人在經營租賃下持有的房地產權益根據第 6 段被歸類為投資性房地產時，第 30 段就不是可選擇的了，而是應當採用公允價值模式。

35 投資性房地產公允價值變動產生的利得或損失應在產生當期確認為損益。

36—39 〔已刪除〕

40 在按照《國際財務報告準則第 13 號》計量投資性房地產的公允價值時，除其他問題外，主體應確保公允價值反映了當前租賃所產生的租金收益和一些其他的假設。在當前市場條件下對投資性房地產進行定價時，市場參與者將運用這些假設。

41 第 25 段明確了租賃房地產中的權益成本的初始確認基礎。

第 33 段規定，租賃房地產中的權益必要時以公允價值重新計量。在以市場價格談判的租賃業務中，租賃房地產中的權益在取得時的公允價值，減去全部預期租賃付款額（包括與已確認的負債相關的付款額），金額應為零。按照《國際會計準則第 17 號》第 20 段，無論租賃資產和負債在會計上是以公允價值確認，還是以最低租賃付款額的現值確認，這個公允價值都不會變化。因此，將按照第 25 段以成本計量的租賃資產按照第 33 段以公允價值重新計量不會帶來任何初始利得或損失，除非公允價值是在不同時間計量的。如果在初始確認之後決定採用公允價值模式，這種情況就可能發生。

42—47 〔已刪除〕

48 在特例情形下，有證據清楚地表明，當主體首次取得一項投資性房地產時（或某項現有房地產在改變用途後首次成為投資性房地產時），公允價值的合理計量範圍差異極大，不同結果的可能性極難估計，從而否定了公允價值單一計量的有用性。這種情況可能表明房地產的公允價值將無法在持續的基礎上可靠計量（參見第 53 段）。

49 〔已刪除〕

50 在公允價值模式下確定投資性房地產的帳面金額時，主體不應重複計算作為單獨資產或負債確認的資產或負債，例如：

（1） 電梯或空調等設備往往構成某一項建築物整體的組成部分，通常應包括在投資性房地產的公允價值之中，而不是單獨作為不動產、廠場和設備確認。

（2） 如果某一間辦公室與配備的傢俱一道出租，辦公室的公允價值通常包括傢俱的公允價值，因為租金收益是配備了傢俱的辦公室的收益。在投資性房地產的公允價值中包括傢俱的情況下，主體不應將傢俱作為一項單獨資產確認。

（3） 投資性房地產的公允價值不包括預付或應計的經營租賃收益，因為主體將其確認為一項單獨的負債或資產。

（4） 租賃下持有的投資性房地產的公允價值反映了預期的現金流量（包括預期應付的或有租金）。相應地，如果對房地產的估價是扣除了所有的預期付款額，那麼有必要將所有已確認的租賃負債加回，以得到公允價值模式下該投資性房地產的帳面金額。

51 〔已刪除〕

52 在某些情況下，主體預期與某項投資性房地產相關的支出（不是與已確認的負債相關的付款）的現值會超過相關現金收入的現值。主體應運用《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》以確定是否確認一項負債，如果確認，則還需確定如何計量。

無法可靠確定公允價值

53 一個可推翻的假定是主體將能夠在持續的基礎上可靠計量投資性房地產的公允價值。但是，在例外情況下，有證據清楚地表明，當主體首次取得投資性房地產時（或某項現有房地產在改變用途後首次成為投資性房地產時），主體將無法在持續的基礎上對投資性房地產的公允價值進行可靠計量。這種情況只有在可比的房地產市場不活躍（例如，近期幾乎沒有交易，或報價不是現時的，或所觀測到的交易價格表明賣方被迫出售），並且公允價值的其他可靠計量無法取得（例如，根據折現的現金流量預測）的情況下才可能出現。如果主體判定在建投資性房地產的公允價值無法可靠計量，但預期建造完成後的房地產公允價值能夠可靠計量，那麼在公允價值能夠可靠計量或建造完成（兩者之中較早的一種情況）之前，主體應以成本計量在建投資性房地產。如果主體判定投資性房地產（除在建投資性房地產以外）的公允價值無法在持續的基礎上進行可靠計量，主體應採用《國際會

計準則第 16 號》中的成本模式計量投資性房地產。投資性房地產的殘值應假定為零。在該項投資性房地產處置之前，主體應採用《國際會計準則第 16 號》進行會計處理。

53A 原先以成本計量的在建投資性房地產，一旦主體能夠可靠計量其公允價值，應按照該在建投資性房地產的公允價值計量。一旦該投資性房地產的建造完成，則假定公允價值能夠可靠計量。否則，根據第 53 段，房地產應按照《國際會計準則第 16 號》採用成本模式進行核算。

53B 對於在建投資性房地產的公允價值能夠可靠計量的假定，只可在初始確認時被推翻。已按照公允價值計量了一項在建投資性房地產的主體，不可能斷定已完成建造的投資性房地產不能可靠計量。

54 即使由於第 53 段所給出的原因出現了例外情形，主體被迫按照《國際會計準則第 16 號》採用成本模式計量某項投資性房地產，主體所有其他投資性房地產（包括在建投資性房地產）還應按公允價值計量。在這種情況下，儘管主體可能對某項投資性房地產採用成本模式，但對於其他每項房地產仍應繼續採用公允價值模式核算。

55 如果主體原先按公允價值計量某一項投資性房地產，即使可比的市場交易變得不經常發生或市場價格變得不易取得，在該項投資性房地產處置（或變為自用，或主體為以後在正常經營過程中銷售而開始開發）之前，主體仍應繼續按公允價值對其進行計量。

成本模式

56 初始確認之後，選擇成本模式的主體應按照《國際會計準則第 16 號》對成本模式的規定計量其所有的投資性房地產，按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》符合

持有待售分類標準的（或歸類為持有待售的處置組中包含的）投資性房地產除外。符合持有待售分類標準的（或歸類為持有待售的處置組中包含的）投資性房地產應按照《國際財務報告準則第 5 號》核算。

轉　換

57 只有當下列情況證明其用途發生改變時，投資性房地產才可能轉換成其他資產或從其他資產轉換成投資性房地產：

（1） 開始自用，相應地由投資性房地產轉換成自用房地產；

（2） 為銷售而開始開發，相應地由投資性房地產轉換成存貨；

（3） 結束自用，相應地由自用房地產轉換成投資性房地產；

（4） 與另一方開始一項經營租賃，相應地由存貨轉換成投資性房地產；或者

（5） 〔已刪除〕

58 第 57 段（2）要求只有當為銷售而開始開發房地產從而證明其用途發生變化時，主體才可將該項房地產由投資性房地產轉換成存貨。如果主體決定處置某項不需進一步開發的投資性房地產，在終止確認（從財務狀況表消除）之前，主體應繼續將其作為投資性房地產而不是作為存貨進行會計處理。類似地，如果主體為在將來繼續作為投資性房地產使用而開始對某項現有投資性房地產進行再開發，再開發期間主體應繼續將其作為投資性房地產，而不是將其重新劃歸為自用房地產。

59 第 60 段至第 65 段涉及主體對投資性房地產採用公允價值模式的情況下所產生的確認和計量問題。在主體採用成本模式的情況下，投資性房地產、自用房地產和存貨之間的相互轉換不應改變所轉換房地產的帳面金額，也不改變該項房地產計量或披露的成本。

60 如果將公允價值計價的投資性房地產轉換成自用房地產或存貨，根據《國際會計準則第 16 號》或《國際會計準則第 2 號》進行後續會計處理的房地產的推定成本，應是其用途改變之日的公允價值。

61 如果一項自用房地產轉換成一項將按公允價值計價的投資性房地產，在用途改變日之前採用《國際會計準則第 16 號》。主體應在用途改變之日，對根據《國際會計準則第 16 號》核算的該項房地產的帳面金額與其公允價值之間的任何差額，採用與《國際會計準則第 16 號》中價值重估相同的方式進行處理。

62 在自用房地產成為按公允價值計價的投資性房地產之前，主體應對該項房地產計提折舊並確認已發生的任何減值損失。主體應在用途改變之日，對根據《國際會計準則第 16 號》核算的該項房地產的帳面金額與其公允價值之間的任何差額，採用與《國際會計準則第 16 號》中價值重估相同的方式進行處理。換言之：

（1） 對於產生的房地產帳面金額的減少額均應確認為損益。但是，如果重估盈餘中包括了該項房地產的重估金額，則減少的金額應確認為其他綜合收益並減少權益內的重估價盈餘。

（2） 對於產生的帳面金額的增加額應按下列規定進行處理：

①增加額中相當於轉回以前該項房地產的減值損失部分，應確認為損益。確認為損益的金額不得超過將帳面金額恢復為如果以前沒有確認減值損失應當已確定的帳面金額（扣除折舊後的淨額）所需要的金額。

②增加額的剩餘部分應確認為其他綜合收益並增加權益內的重估價盈餘。對於投資性房地產的後續處置，包括在權益中的重估盈餘可以轉為留存收益。從重估盈餘向留存收益的轉換不通過損益。

63 對於將存貨轉換成將按公允價值計價的投資性房地產，轉換日該房地產的公允價值與其原先的帳面金額之間的任何差額應確認為損益。

64 將存貨轉換成將按公允價值計價的投資性房地產的會計處理與存貨銷售的會計處理是一致的。

65 當主體完成一項將按公允價值計價的自建投資性房地產的建造或開發活動時，在完成之日該項房地產的公允價值與其原先的帳面金額之間的任何差額應確認為損益。

處 置

66 當投資性房地產被處置或永久退出使用，且預期沒有來自處置的未來經濟利益流入時，應終止確認投資性房地產（從財務狀況表中消除）。

67 銷售或訂立融資租賃合同可能會促成投資性房地產的處置。投資性房地產的處置日是接收方按照《國際財務報告準則第 15 號》中確定滿足履約義務時點，獲得該投資性房地產控制權的日期。通過訂立融資租賃合同或通過售後租回的方式進行的處置，適用《國際會計準則第 17 號》。

68 如果主體按照第 16 段中的確認原則，將某項投資性房地產的部分更換成本在某項資產的帳面金額中確認，那麼應終止確認被更換部分的帳面金額。對於採用成本模式核算的投資性房地產，被更換部分可能不單獨計提折舊。如果主體確定被更換部分的帳面金額不切實可行，那麼可以使用更換成本作為被更換部分在取得或建造時的成本的參照。在公允價值模式下，投資性房地產的公允價值可能已經反

映出被更換部分已經喪失其價值。在其他情況下，則可能難以辨別被更換部分的公允價值應減少多少。如無法辨別，可採用以下備選方法減少被更換部分的公允價值：將更換成本計入資產的帳面金額，然後將該資產視為不涉及更換的增建物重新評估其公允價值。

69 應根據投資性房地產的報廢或處置的淨處置收入與該項資產的帳面金額之間的差額，確定由此所產生的利得或損失，並應在報廢或處置當期確認為損益（除非適用《國際會計準則第 17 號》對售後租回的不同規定）。

70 由於終止確認投資性房地產產生並計入損益的對價金額是按照《國際財務報告準則第 15 號》第 47 段至第 72 段關於確定交易價格的要求確定的。對計入損益的對價估計金額的後續變動應當按照《國際財務報告準則第 15 號》中交易價格變動的相關要求進行會計處理。

71 主體應恰當地運用《國際會計準則第 37 號》或其他準則，核算主體在處置某項投資性房地產之後仍保留的負債。

72 投資性房地產發生減值、損失或放棄而從第三方獲得的賠償，應在可收取賠償時確認為損益。

73 投資性房地產的減值或損失，相關的向第三方的索賠或第三方支付的賠償，以及更換資產發生的後續購買或建造都是獨立的經濟事項，應分別按以下方法進行核算：

（1） 投資性房地產的減值應按照《國際會計準則第 36 號》確認；

（2） 投資性房地產的報廢或處置應按照本準則第 66 段至第 71 段規定確認；

（3） 投資性房地產發生減值、損失或放棄而從第三方獲得的賠償，應在可收取賠償時確認為損益；以及

（4） 為替換而恢復、購買或建造的資產成本應按照本準則第 20 段至第 29 段的規定確定。

披 露

公允價值模式和成本模式

74 除《國際會計準則第 17 號》規定的披露外，還應披露下列內容。按照《國際會計準則第 17 號》，投資性房地產的業主應作為出租人披露其所從事的租賃。在融資租賃或經營租賃下持有投資性房地產的主體應作為承租人披露融資租賃，並作為出租人披露其所從事的所有經營租賃。

75 主體應披露：

（1） 其採用了公允價值模式還是成本模式。

（2） 採用公允價值模式時，經營租賃下持有的房地產權益是否以及在甚麼情況下被歸類為投資性房地產核算。

（3） 在難以歸類的情況下（參見第 **14** 段），主體用於區分投資性房地產、自用房地產以及持有以備正常經營過程中銷售的房地產的標準。

（4） 〔已刪除〕

（5） （在財務報表中計量或披露的）投資性房地產的公允價值依賴于獨立評估師所作評估的範圍，獨立評估師應具有認可的相關專業資格，並具有對所評估的投資性房地產的地理位置和類型方面的近期經驗。如果不存在這種評估，應披露這一事實。

（6） 為下列項目確認的損益金額：

①來自投資性房地產的租金收益；

②在當期產生租金收益的投資性房地產發生的直接經營費用（包括修理和維護費用）；

③在當期不產生租金收益的投資性房地產發生的直接經營費用（包括修理和維護費用）；以及

④投資性房地產從採用成本模式的資產集合中銷售到採用公允價值模式的資產集合時，確認為損益的公允價值的累計變化（參見第**32C**段）。

（**7**） 存在投資性房地產變現能力限制的情況與相應金額，或存在對收益和處置收入匯回的限制的情況與相應金額。

（**8**） 包括對投資性房地產進行購置、建造或開發、修理、維護或保養等內容在內的合同義務。

公允價值模式

76 除第**75**段的披露要求外，採用第**33**段至第**55**段規定的公允價值模式的主體還應披露當期期初和期末對投資性房地產帳面金額的調節，表明下列內容：

（**1**） 增值，分別披露由購置所導致的增值和由確認在資產帳面金額中的後續支出所導致的增值；

（**2**） 通過企業合併方式購置所導致的增值；

（**3**） 按照《國際財務報告準則第**5**號》歸類為持有待售的資產，或歸類為持有待售的處置組所包含的資產，以及其他待處置資產；

（**4**） 公允價值調整所產生的淨利得或淨損失；

（**5**） 將財務報表折算為其他列報貨幣，以及將國外經營折算為報告主體的列報貨幣而產生的淨匯兌差額；

（**6**） 轉換成存貨和自用房地產或由存貨和自用房地產轉換而來的投資性房地產；以及

（7） 其他變動。

77 出於提供財務報表目的（例如，為了避免第 50 段中所述的對確認為單獨資產或負債的資產和負債進行重複計算）對投資性房地產的估價進行重大調整時，主體應披露該估價與財務報表中調整後估價之間的調節，分別列明所有已經加回的已確認租賃債務的合計金額，以及所有其他重大調整。

78 在第 53 段中提到的例外情形下，當主體採用《國際會計準則第 16 號》中的成本模式計量投資性房地產時，按照第 76 段要求的調節應分別披露與該項投資性房地產有關的金額和與其他投資性房地產有關的金額。此外，主體還應披露：

（1） 對該項投資性房地產的描述；

（2） 對公允價值無法可靠確定的解釋；

（3） 如果可能，公允價值極可能處於的估計範圍；以及

（4） 對不按公允價值計價的投資性房地產進行處置時：

①主體處置了不按公允價值計價的投資性房地產的事實；

②該項投資性房地產銷售時的帳面金額；以及

③確認的利得或損失金額。

成本模式

79 除了第 75 段要求的披露外，採用第 56 段規定的成本模式的主體還應披露：

（1） 使用的折舊方法；

（2） 使用壽命或使用的折舊率；

（3） 當期期初和期末的帳面總金額和累計折舊（與累計減值損失合計）；

（4） 當期期初和期末對投資性房地產帳面金額的調節，表明

下列內容：

①增值，分別披露由購置所導致的增值和由確認為資產的後續支出所導致的增值；

②通過企業合併方式購置所導致的增值；

③按照《國際財務報告準則第 5 號》歸類為持有待售的資產，或歸類為持有待售的處置組所包含的資產，以及其他待處置資產；

④折舊；

⑤根據《國際會計準則第 36 號》的要求，當期確認的減值損失金額以及轉回的減值損失金額；

⑥將財務報表折算為其他列報貨幣，以及將國外經營折算為報告主體的列報貨幣而產生的淨匯兌差額；

⑦轉換成存貨和自用房地產或由存貨和自用房地產轉換而來的投資性房地產；以及

⑧其他變動；

（5） 投資性房地產的公允價值。在第 53 段所描述的特例情形下，當主體無法可靠計量投資性房地產的公允價值時，主體應披露：

①對該項投資性房地產的描述；

②對公允價值無法可靠計量的解釋；以及

③如果可能，公允價值極可能處於的估計範圍。

過渡性規定

公允價值模式

80 如果主體以前採用了《國際會計準則第 40 號》（2000 年），並且首次決定將經營租賃下持有的部分或全部符合條件的房地產權益歸類為投資性房地產核算，那麼主體應將該決定的影響確認為對首次作出決定當期的留存收益期初餘額的調整。此外：

（1） 如果主體在以往期間曾公開（在財務報表中或以其他方式）披露了其房地產權益的公允價值（以符合《國際財務報告準則第 13 號》中公允價值的定義為基礎計量），則鼓勵但不要求主體：

①對公開披露了公允價值的所列報的最早期間留存收益的期初餘額進行調整；以及

②重述那些期間的可比信息；以及

（2） 如果主體以往期間沒有公開披露（1）中所述的信息，則主體不必重述可比信息，但應披露這一事實。

81 本準則與《國際會計準則第 8 號》規定的處理方法不同。《國際會計準則第 8 號》規定重述可比信息，除非該重述不切實可行。

82 當主體首次運用本準則時，對留存收益期初餘額的調整包括投資性房地產重估盈餘中金額的重新分類。

成本模式

83 《國際會計準則第 8 號》適用於主體首次運用本準則並選擇採用成本模式時所產生的會計政策變更。會計政策變更的影響包括投資性房地產重估盈餘中金額的重新分類。

84 第 27 段至第 29 段關於通過資產交換交易取得的投資性房地產的初始計量的規定僅應採用未來運用法適用於未來交易。

企業合併

84A 2013 年 12 月發佈的《2011—2013 年度改進》增加了第 14A 段，並在第 6 段前增加了一個標題。主體應以未來適用法，自採用這些修訂內容的第一期期初起，對之後購置的投資性房地產均採用這些修訂內容。因此，不應該調整對以往期間所購投資性房地產的會計核算。然而，當且僅當主體對以前的交易採用這些修訂內容後，所需要

的信息都可以獲得時，主體可能選擇對生效日期或以後日期所出現的第一年度期初之前單獨購置的投資性房地產採用這些修訂內容。

生效日期

85 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前運用。如果主體對自 2005 年 1 月 1 日以前開始的期間採用本準則，則應披露這一事實。

85A 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》修訂了國際財務報告準則中所使用的術語。此外，它還修訂了第 62 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容，如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

85B 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 8 段、第 9 段、第 48 段、第 53 段、第 54 段和第 57 段，刪除了第 22 段，增加了第 53A 段和第 53B 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間按照未來適用法採用這些修訂內容。如果自 2009 年 1 月 1 日以前的任何一天開始，在建投資性房地產的公允價值能夠在當天被計量，則允許主體對在建投資性房地產採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，該主體應該對此進行披露，並同時應用《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》中對第 5 段和第 81E 段的修訂內容。

85C 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 5 段中對公允價值的定義，修訂了第 26 段、第 29 段、第 32 段、第 40 段、第 48 段、第 53 段、第 53B 段、第 78 段至第 80 段和第 85B 段，刪除了第 36 段至第 39 段、第 42 段至第 47 段、第 49 段、第 51

段和第 75 段（4）。當主體採用《國際財務報告準則第 13 號》時，應採用那些修訂內容。

85D 2013 年 12 月發佈的《2011—2013 年度改進》分別在第 6 段前和第 84 段後增加了標題，增加了第 14A 段和第 84A 段。主體應對自 2014 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容，允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，該主體應該對此進行披露。

85E 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》修訂了第 3 段（2）、第 9 段、第 67 段和第 70 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 15 號》時應用這些修訂。

《國際會計準則第40號》（2000年）的撤銷

86 本準則取代了《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》（2000 年發佈）。

國際會計準則第41號——農業

目　　錄

起始段落

目　標

範　圍 ····· 1

定　義 ····· 5

有關農業的定義 ····· 5

一般定義 ····· 8

確認和計量 ····· 10

利得和損失 ····· 26

公允價值無法可靠計量 ····· 30

政府補助 ····· 34

披　露 ····· 40

一般要求 ····· 40

生物資產的公允價值不能夠可靠計量時的補充披露要求 ····· 54

政府補助 ····· 57

生效日期和過渡性規定 ····· 58

國際會計準則第41號——農業

目　標

本準則的目標是規範與農業活動相關的會計處理和披露。

範　圍

1　當以下事項涉及農業活動時，本準則適用於其會計處理：

（1）　生物資產，生產性植物除外；

（2）　收穫時的農產品；以及

（3）　本準則第 34 段至第 35 段涉及的政府補助。

2　本準則不適用於：

（1）　與農業活動相關的土地（參見《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》和《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》）。

（2）　與農業活動相關的生產性植物（參見《國際會計準則第 16 號》）。然而，本準則適用於生產性植物的產物。

（3）　與生產性植物相關的政府補助（參見《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》。

（4）　與農業活動相關的無形資產（參見《國際會計準則第 38 號——無形資產》）。

3　對於作為主體生物資產收穫物的農產品，本準則只適用於其在收穫時的核算，該時點之後適用《國際會計準則第 2 號——存貨》或其他適用的準則。因此，本準則不涉及收穫後農產品的加工，例如種植葡萄的制酒商將葡萄加工成葡萄酒。雖然這種加工可能是農業活動自然和邏輯上的延伸，並且可能與生物轉化有相似之處，但是這種

加工並不包括在本準則所指的農業活動的定義之內。

4 下表給出了生物資產、農產品和收穫後加工而得的產品的例子：

生物資產	農產品	收獲後加工而得的產品
綿羊羊毛	毛線	地毯
商品林木	採伐木原木	木材
奶牛	牛奶	乳酪
豬	宰殺後的豬	豬肉腸、薰制的火腿
棉花枝	收穫的棉花	棉線、織布
甘蔗	蔗糖原糖	糖
煙葉枝	採摘的煙葉	焙制的煙草
茶樹	採摘的茶葉	茶
葡萄樹	葡萄	葡萄酒
果樹	採摘的水果	加工後的水果
棕櫚樹	棕櫚果	棕櫚油
橡膠樹	生膠	橡膠製品
部分植物，如茶樹、葡萄樹、棕櫚樹和橡膠樹，一般符合生產性植物的定義，屬於《國際會計準則第 16 號》的範圍。然而，生產性植物生產出的產物，例如茶葉、葡萄、棕櫚果和橡膠，是屬於《國際會計準則第 41 號》的範圍。		

定　義

有關農業的定義

5 本準則使用的下列術語，其含義為：

農業活動，指主體對為了出售將生物資產轉化為農產品或其他生物資產的生物轉化的管理。

農產品，指主體生物資產的產物。

生產性植物是下述的活植物：

（1） 在生產或提供農業產物中使用；

（2） 預期保留產物超過一個會計期間；以及

（3） 被單獨作為生物產物出售的可能性微乎其微，除非作為廢料出售。

生物資產，指活的動物或植物。

生物轉化，指導致生物資產質量或數量發生變化的生長、蛻化、生產和繁殖的過程。

銷售費用，指與資產處置直接相關的額外成本，不包括財務成本和所得稅。生物資產組，指類似活的動物或植物的組合。

收穫，指農產品從生物資產上分離，或生物資產的生長過程的結束。

5A 以下不是生產性植物：

（1） 為成為農業產物而種植和收穫的植物（例如，作為木料所種植的樹木）；

（2） 種植植物為生產生物產物，同時收穫並作為生物產物出售植物本身的可能性較大，出售並非廢料出售時（例如，同時為了其果實和木料所種植的植物）；以及

（3） 一年內成熟的作物（例如，玉米和小麥）。

5B 當生產性植物不再用於生產生物產物時，這些植物可能被砍伐並作為廢料出售，例如柴火。這種偶發廢料出售不會影響植物符合生產性植物的定義。

5C 在生產性植物上生長的產物是生物資產。

6 農業活動包括了多種多樣的活動。例如，牲畜飼養、林業、一年生或多年生作物的耕種、果樹種植栽培、花木培植、水產養殖（包

括養魚）。各種農業活動存在如下共同特點：

（1） 轉化的能力。活的動物和植物能夠進行生物轉化。

（2） 轉化的管理。通過增強或者至少是穩定轉化發生所必須的條件（如營養、濕度、溫度、土壤肥沃程度和光照），管理能夠促成生物轉化的發生。這種管理使農業活動與其他活動區分開來。例如，從未經管理的資源中收穫（如海洋捕撈和原始森林的採伐）並不是農業活動。以及

（3） 轉化的計量。對生物轉化帶來的質量（如遺傳價值、密度、成熟程度、脂肪層厚度、蛋白質含量和纖維強度）變化和數量（如產果量、重量、立方米、纖維長度或直徑和發芽數量）變化的計量和監控成為管理的日常職能。

7 生物轉化產生下列結果：

（1） 資產通過以下途徑發生變化：①生長（動物或植物數量的增加或質量的提高）；②蛻化（動物或植物數量的減少或質量的退化）；或者③繁殖（產生新的動物或植物）；或者

（2） 生產農產品，如橡膠漿、茶葉、羊毛、牛奶等。

一般定義

8 本準則所使用的下列術語，其含義為：

帳面金額，指資產在財務狀況表中確認的金額。

公允價值，指在計量日市場參與者之間的有序交易中銷售資產所收到的金額或轉移債務所支付的金額。（見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）

政府補助，定義見《國際會計準則第 20 號》。

9 〔已刪除〕

確認和計量

10 當且僅當主體在以下情況下才能確認生物資產或農產品：

（1） 主體因過去事項的結果而控制該資產；

（2） 與該資產相關的經濟利益很可能流入主體；並且

（3） 該資產的公允價值或成本能夠可靠地計量。

11 在農業活動中，控制可以通過以下證據表明：牲畜的法定所有權，牲畜購買、出生、斷奶時的標誌牌或戳印等。未來的經濟利益一般通過測定重要的實物特徵加以估算。

12 除了第 30 段所述的公允價值無法可靠計量的情況外，在初始確認和各個報告期末，生物資產均應按其公允價值減去估計銷售時費用計量。

13 從主體生物資產上收穫的農產品應按其收穫時的公允價值減去銷售費用計量。計量的結果是應用《國際會計準則第 2 號——存貨》或其他適用準則時該農產品當日的成本。

14 〔已刪除〕

15 將生物資產或農產品按照重要特徵（如畜齡、動植物生長時間或質量）進行分組有助於生物資產或農產品公允價值的確定。主體所選擇的特徵應與市場中用作定價基礎的特徵相符。

16 主體經常簽訂在未來某個時日銷售生物資產或農產品的合同。在計量公允價值時，合同價格並非一定是相關的，因為公允價值反映的是自願買方和賣方願意達成交易的當前市場的情況。因此，生物資產或農產品的公允價值並不因合同的存在而調整。在有些情況下，銷售生物資產或農產品的合同可能是一項虧損性合同，虧損性合同的

定義見《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》。《國際會計準則第 37 號》適用於虧損性合同。

17—21 〔已刪除〕

22 主體（確定公允價值時）不應包括為該項資產融資、納稅或收穫後更新生物資產（例如，林地採伐後更新造林的費用）而發生的現金流量。

23 〔已刪除〕

24 成本有時可能接近於公允價值，特別是在以下情況中：

（1） 從最初費用發生後，幾乎沒有發生生物轉化（例如，在報告期末前剛剛種植的樹苗或剛購得的牲畜）；或者

（2） 預期生物轉化對價格的影響是不重要的（例如，為期 30 年人工種植的松樹生產週期中最初幾年的生長）。

25 生物資產在實體上一般附著在土地上（例如，人工林地中的樹木）。附著在土地上的生物資產可能沒有單獨的活躍市場，但組合的資產可能存在活躍市場，如生物資產、土地和土地改良形成一個資產組合。主體可以使用組合資產的信息確定生物資產的公允價值，例如，從上述組合資產的公允價值中減去土地和土地改良的公允價值來確定生物資產的公允價值。

利得和損失

26 按照公允價值減去估計銷售費用進行生物資產初始確認產生的利得或損失，以及因生物資產公允價值減去估計銷售時費用後的餘額變動產生的利得或損失，應包括在其發生期間的損益中。

27 因為確定公允價值減去估計銷售時費用時，要減去銷售費用，

所以初始確認生物資產可能會產生損失。初始確認一項生物資產也可能會產生利得，例如牲畜出生。

28 按照公允價值減去估計銷售時費用進行農產品初始確認產生的利得或損失，應包括在其發生期間的損益中。

29 由於收穫農產品而對其進行初始確認可能會產生利得或損失。

公允價值無法可靠計量

30 本準則假設生物資產的公允價值能夠可靠地計量。但是，只有在對生物資產進行初始確認時，無法取得其市場報價，並且公允價值的其他估計方法明顯不可靠時，上述假設才能被推翻。在此情況下，生物資產應當按照其成本減去累計折舊和累計減值損失計量。此項生物資產的公允價值一旦能夠可靠計量，主體應當按照公允價值減去銷售費用對其進行計量。一旦某項非流動生物資產符合《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》劃歸為持有待售資產（或是包括在被劃歸為持有待售的處置組中）的標準，則假定此項生物資產的公允價值能夠可靠計量。

31 只有在初始確認時，第 30 段中的假設才有可能無法成立。主體一旦使用公允價值減去銷售費用計量生物資產，應持續使用該方法直至處置該生物資產。

32 在各種情況下，主體均應按照收穫時公允價值減去銷售費用計量農產品。本準則認為農產品收穫時的公允價值總是能夠可靠確定。

33 在確定成本、累計折舊和累計減值損失時，主體應考慮《國

際會計準則第 2 號》、《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 36 號——資產減值》的規定。

政府補助

34 與按照公允價值減去銷售費用計量的生物資產相關的無條件的政府補助，當且僅當該政府補助成為應收款項時，才應確認為收益。

35 如果與按照公允價值減去銷售費用計量的生物資產相關的政府補助是有條件的（包括要求主體不得從事某項特定農業活動），當且僅當該政府補助要求的條件滿足時，主體才應將其確認為收益。

36 政府補助的期限和條款各不相同。例如，某項政府補助可能會要求主體在特定地區耕種 5 年。如果耕種不滿 5 年，主體應退回全部政府補助。在這種情況下，主體在耕種滿 5 年前不應將政府補助確認為收益。但是，如果政府允許主體按照耕種時間保留部分政府補助，主體以時間為分配基礎將政府補助確認為收益。

37 如果政府補助與按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量的生物資產（參見第 30 段）相關，則應當適用《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》。

38 如果政府補助與按照公允價值減去銷售費用計量的生物資產相關，或者政府補助條款要求主體不得從事特定農業活動，本準則的會計處理要求與《國際會計準則第 20 號》不同。《國際會計準則第 20 號》只適用於那些與按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量的生物資產相關的政府補助。

披　露

39 〔已刪除〕

一般要求

40 主體應披露當期內由於初始確認生物資產和農產品產生的利得和損失總額，以及因生物資產的公允價值減去銷售費用後的餘額變動產生的利得和損失總額。

41 主體應對各組生物資產分別加以說明。

42 第 41 段所要求的披露可以採用文字敘述方式或者定量說明方式。

43 本準則鼓勵主體對各組生物資產採用定量說明方式加以披露。如果恰當，披露時要區分消耗性生物資產和生產性生物資產，或者成熟生物資產和未成熟生物資產。例如，主體可以分組披露消耗性生物資產和生產性生物資產的帳面金額。主體可以將上述兩組進一步按成熟生物資產和未成熟生物資產劃分。這些劃分所提供的信息可能有助於估計未來現金流量的時間。主體應披露作出這種區分的基礎。

44 消耗性生物資產是指將收穫為農產品或出售的生物資產。消耗性生物資產的例子包括：準備用來生產肉品的牲畜、存欄待售的牲畜、養殖的魚、玉米和小麥等莊稼、生產性植物的產物和長成後準備作為木材的樹木。生產性生物資產是指消耗性生物資產以外的生物資產。例如，產奶的牲畜、收穫果實的果樹。生產性生物資產不是農產品，而是為了生產生物產物。

45 生物資產也可以劃分為成熟生物資產和未成熟生物資產。對於消耗性生物資產來說，成熟生物資產是指那些已經具有可收穫特徵

的資產，對於生產性生物資產來說，成熟生物資產是指那些能夠連續收穫的資產。

46 如果未在與財務報表一同公佈的其他信息中披露，主體應當說明：

（1） 涉及每組生物資產的活動的性質；以及

（2） 涉及以下事項的非財務指標或對實物數量的估計：

①期末各組生物資產；以及

②本期內農產品的產出。

47—48 〔已刪除〕

49 主體應當披露：

（1） 所有權受到限制的生物資產的帳面金額及其所有權受到限制的情況，以及作為負債擔保被抵押的生物資產的帳面金額；

（2） 因開發或購買生物資產而承擔義務的金額；以及

（3） 與農業活動相關的財務風險的管理戰略。

50 主體應當列報當期期初與期末生物資產帳面金額變動的調節表。調節表應當包括：

（1） 因公允價值減去銷售費用後的餘額變動而產生的利得或損失；

（2） 因購買而新增加的部分；

（3） 因出售或者按照《國際財務報告準則第 5 號》被劃分為持有待售的資產（或是包括在被劃分為持有待售的處置組中）而減少的部分；

（4） 因收穫而減少的部分；

（5） 因企業合併而增加的部分；

（6） 因將財務報表折算為不同列報貨幣，以及將國外經營折

算為報告主體的列報貨幣而產生的淨匯兌差額；以及

（7） 其他變化。

51 生物資產的公允價值減去銷售費用的餘額會因實物變動和市場價格變動而變動。單獨披露實物變動和價格變動信息有利於評估當期業績或預測未來，特別是在生產週期長於一年的情況下。在此情況下，鼓勵主體分組或以其他方式將計入損益的資產公允價值減去銷售費用後的餘額變動金額，按照實物變動和價格變動原因分別披露。當生產週期短於一年時（例如養雞、種植穀類），上述信息一般不太有用。

52 生物轉化導致許多類型的實物變化——生長、蛻化、生產和繁殖；每一變化都是可觀察到的和可計量的。每項實物變化都與未來經濟利益直接相關。因收穫而導致生物資產公允價值的變動也是一項實物變化。

53 農業活動經常面臨著天氣、病害和其他自然災害的侵襲。如果發生的事項形成重要的收益或者費用項目，則應當按照《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》披露該項目的性質和金額。這類事項的例子包括爆發致命的病疫、洪水、嚴重的乾旱或嚴寒、大面積的蟲害等。

生物資產的公允價值不能夠可靠計量時的補充披露要求

54 當主體在期末按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量生物資產時（參見第 30 段），主體應當披露這類生物資產的下列信息：

（1） 對生物資產的描述；

（2） 對公允價值不能夠可靠計量的原因的解釋；

（3） 如果可能，公允價值極可能處於的估計範圍；

（4） 使用的折舊方法；

（5） 使用壽命或使用的折舊率；以及

（6） 期初和期末的帳面總金額和累計折舊（包含累計減值損失）。

55 如果當期主體按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量生物資產（參見第 30 段），則應當披露處置該類生物資產而確認的利得或損失，並且按第 50 段要求編製的調節表應單獨披露與這類生物資產相關的金額。此外，調節表還應當包括下列與這些生物資產相關的已計入損益的金額：

（1） 減值損失；

（2） 減值轉回；以及

（3） 折舊。

56 如果按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量的生物資產的公允價值在當期變為能夠可靠計量時，主體應當披露這些生物資產的下列信息：

（1） 對生物資產的描述；

（2） 對公允價值變為能夠可靠計量的原因的解釋；以及

（3） 這種變化的影響。

政府補助

57 主體應當披露本準則涵蓋的與農業活動相關的下列事項：

（1） 在財務報表中確認的政府補助的性質和範圍；

（2） 與政府補助相關聯的未履行條件和其他或有事項；以及

（3） 預計政府補助水平的重大減少。

生效日期和過渡性規定

58 本準則對報告期自 2003 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度財務報表有效。鼓勵提前採用。如果主體在 2003 年 1 月 1 日前開始的期間採用，應當披露這一事實。

59 本準則沒有制定任何特定的過渡性規定。採用本準則時，應遵循《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》進行會計處理。

60 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 5 段、第 6 段、第 17 段、第 20 段和第 21 段，並刪除第 14 段。主體應從 2009 年 1 月 1 日或以後開始的年度按未來適用法採用這些修訂。允許提前採用。提前採用這些修訂主體應就此情況予以披露。

61 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了本準則第 8 段、第 15 段、第 16 段、第 25 段和第 30 段，並刪除了第 9 段、第 17 段至第 21 段、第 23 段、第 47 段和第 48 段。這些修訂主體應於採用《國際財務報告準則第 13 號》時予以採用。

62 《農業：生產性植物（對國際會計準則第 16 號和國際會計準則第 41 號的修訂）》於 2014 年 6 月發佈，修訂了本準則第 1 段至第 5 段、第 8 段、第 24 段和第 44 段，增加了第 5A 段至第 5C 段和第 63 段。主體應當在 2016 年 1 月 1 日之後採用新修訂。允許提前採用。若主體提前採用此修訂，應披露此事實。主體應當按照《國際會計準則第 8 號》的要求在採用修訂時進行追溯調整。

63 在主體初次採用《農業：生產性植物》（《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 41 號》的修訂）的年度無需按照《國際會計準則第 8 號》第 28 段（6）的要求披露當期定量信息。然而，主體應當按照《國際會計準則第 8 號》第 28 段（6）的要求列報之前期間的定量信息。

國際財務報告解釋公告第1號

——現有退役、復原和類似負債的變動

目　　錄

起始段落

參　照

背　景 ……1

範　圍 ……2

問　題 ……3

一致意見 ……4

生效日期 ……9

過渡性規定 …… 10

國際財務報告解釋公告第1號
——現有退役、復原和類似負債的變動

參　照

- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 23 號——借款費用》
- 《國際會計準則第 36 號——資產減值》（2004 年修訂）
- 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》

背　景

1　許多主體負有對不動產、廠場和設備項目進行拆卸、搬移和復原的義務。在本解釋公告中，這些義務被稱為“退役、復原和類似負債”。根據《國際會計準則第 16 號》，不動產、廠場和設備項目的成本包括對拆卸和搬移項目以及復原項目所在場地所需成本的初始估計，這些成本或者是主體在購置該項目時產生的義務，或者是主體在特定期間內為了生產存貨以外的其他目的而使用該項目所產生的義務。《國際會計準則第 37 號》包含了對如何計量退役、復原和類似負債的規定。本解釋公告對如何處理現有退役、復原和類似負債計量變動的影響提供了指南。

範　圍

2 本解釋公告適用於同時符合下列條件的現有退役、復原和類似負債計量的變動：

（1） 根據《國際會計準則第 16 號》確認為不動產、廠場和設備項目成本的組成部分；以及

（2） 根據《國際會計準則第 37 號》確認為負債。

例如，退役廠場、復原採掘業的環境損害、或者搬移設備可能產生的退役、復原和類似負債。

問　題

3 本解釋公告闡述了應當如何處理改變現有退役、復原和類似負債計量的下列事項的影響：

（1） 履行義務需要的含有經濟利益（如現金流量）的資源預計流出的變動；

（2） 《國際會計準則第 37 號》第 47 段中定義的當前以市場為基礎的折現率的變動（這包括貨幣時間價值的變動和與該負債相關的風險的變動）；以及

（3） 反映時間流逝的增加（也稱為折現的展開）。

一致意見

4 由於履行義務需要的含有經濟利益的資源流出的預計時間或金額變動，或者折現率變動所導致的現有退役、復原和類似負債計量的變動，應根據下述第 5 段至第 7 段的規定進行會計處理。

5 如果相關資產採用成本模式進行計量：

（1） 在符合（2）的規定下，負債的變動應增加當期相關資產

的成本或者從當期相關資產的成本中扣除。

（2） 從資產成本中扣除的金額不得超過其帳面金額。如果負債的減少額超過資產的帳面金額，則超過部分應立即確認為損益。

（3） 如果調整導致資產成本的增加，則主體應考慮這是否表明資產的新帳面金額不能完全收回。如果是這樣的話，主體應根據《國際會計準則第 36 號》，通過估計資產的可收回金額對其進行減值測試，並對減值損失進行會計處理。

6 如果相關資產採用重估模式進行計量：

（1） 負債的變動改變了對該資產以前確認的重估價盈餘或赤字，因此：

①負債的減少應確認為其他綜合收益並增加權益中的重估價盈餘（並應符合（2）的規定），除非其是對以前確認為損益的資產重估價赤字的轉回，則應確認為損益；

②負債的增加應確認為損益，除非與該資產相關的重估價盈餘存在貸方餘額，則負債的增加應確認為其他綜合收益並減少權益中的重估價盈餘。

（2） 如果負債的減少額超過假定採用成本模式而確認的資產的帳面金額，則超過部分應立即確認為損益。

（3） 負債的變動表明為確保在報告期末資產的帳面金額與採用公允價值確定的金額之間不存在重大差異，可能需要對資產進行重估。在根據（1）確定應計入損益或其他綜合收益的金額時，應對此類重估予以考慮。如果重估是必要的，則該類別的所有資產都應進行重估。

（4） 《國際會計準則第 1 號》要求在綜合收益表上披露其他綜合收益或費用的每一組成部分。在遵循該規定時，負債變動產生的重估價盈餘的變動同樣應予以單獨認定和披露。

7 調整後的資產應折舊金額在其使用壽命內計提折舊。因此，一旦相關資產的使用壽命結束，負債的所有後續變動應在發生時確認為損益。這一規定同時適用於成本模式和重估模式。

8 對折現的定期展開應在發生時作為財務費用在損益中確認。不允許使用《國際會計準則第 23 號》規定的允許選用的資本化處理方法。

生效日期

9 主體應對自 2004 年 9 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在 2004 年 9 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

9A 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語（包括本解釋公告的第 6 段）。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

過渡性規定

10 會計政策的變更應根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》[1]的規定進行會計處理。

---

1 如果主體在 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則主體應遵循以前版本的《國際會計準則第 8 號》的規定，以前版本《國際會計準則第 8 號》的名稱為“當期淨損益、重大差錯和會計政策變更”，除非主體在該期間採用了修訂後的《國際會計準則第 8 號》。

國際財務報告解釋公告第2號

——成員在合作主體中的股份和類似工具

目　　錄

起始段落

參　照

背　景 ……1

範　圍 ……3

問　題 ……4

一致意見 ……5

披　露 ……13

生效日期 ……14

附　錄

一致意見應用示例

國際財務報告解釋公告第2號
——成員在合作主體中的股份和類似工具

參　照

- 《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》
- 《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》
- 《國際會計準則第 32 號——金融工具：披露和列報》（2003 年修訂）[1]

背　景

1 合作和其他類似主體是由若干人群為了滿足共同的經濟或社會需求而組成的。國家法律通常將合作定義為通過聯合經營的方式（自助原則）努力促進其成員經濟進步的團體。成員在合作中的權益通常被稱為成員股份、成員單位等，以下稱為“成員股份”。

2 《國際會計準則第 32 號》確立了將金融工具分類為金融負債或權益的原則。特別是，這些原則適用於可賣回工具的分類，可賣回工具允許持有者將其出售給發行者以獲取現金或其他金融工具。將這些原則應用於成員在合作主體中的股份和類似工具存在困難。國際會

---

1 2005 年 8 月，《國際會計準則第 32 號》被修訂為《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》。2008 年 2 月，國際會計準則理事會修訂了《國際會計準則第 32 號》，規定如果金融工具具有《國際會計準則第 32 號》第 16A 段和第 16B 段中的所有特徵且滿足所述條件或具有第 16C 段和第 16D 段中的所有特徵且滿足所述條件，那麼這些工具應該被分類為權益。

計準則理事會的一些利益相關方在理解下列問題上尋求幫助：《國際會計準則第 32 號》中的原則如何應用於具有特定特徵的成員股份和類似工具，以及在這些特徵對分類為負債或權益產生影響的情況下如何應用這些原則。

範　圍

3 本解釋公告適用於《國際會計準則第 32 號》範圍內的金融工具，包括向合作主體的成員發行的證明成員在該主體中的所有者權益的金融工具。本解釋公告不適用於將以或可以以主體自身的權益性工具結算的金融工具。

問　題

4 包括成員股份在內的許多金融工具都具有權益的特徵，包括表決權和參與股利分配的權利。某些金融工具賦予持有者要求將其贖回以獲取現金或其他金融資產的權利，但是也可能包括或受到對金融工具是否將被贖回的限制。在確定金融工具應分類為負債還是權益時，應當如何評價這些贖回條款？

一致意見

5 主體在確定將金融工具（包括“服務”）分類為負債還是權益時不能僅僅因為金融工具（包括成員在合作主體中的股份）的持有者擁有要求贖回的合同權利，就將金融工具分類為金融負債。而是必須要考慮金融工具的所有條款和條件。這些條款和條件包括在分類日有效的相關的當地法律、法規以及主體的管理章程，但不包括對這些法律、法規及章程預期的未來修訂。

6 對於本國際財務報告解釋公告第 7 段或第 8 段所述的不具有贖回權的成員股份應分類為權益，或者成員股份具有《國際會計準則第 32 號》第 16A 段和第 16B 段中的所有特徵且滿足所述條件或具有第 16C 段和第 16D 段中的所有特徵且滿足所述條件的成員股份應分類為權益。成員作為顧客時發生的活期存款，包括往來帳戶、存款帳戶和類似合同，都是主體的金融負債。

7 如果主體擁有拒絕贖回成員股份的無條件權利，則成員股份是一項權益。

8 當地法律、法規或主體的管理章程可能對成員股份的贖回以多種方式加以禁止，例如無條件禁止或者基於流動性標準的禁止。如果當地法律、法規或主體管理章程無條件地禁止贖回，則成員股份是一項權益。然而，當地法律、法規或主體管理章程規定僅在滿足（或不滿足）特定條件（比如流動性限制）下禁止贖回，則並不導致成員股份分類為權益。

9 無條件禁止可能是絕對的，即所有的贖回都被禁止。無條件禁止也可能是部分的，即如果贖回將導致成員股份的數量或成員股份的實收資本金額降至特定水平之下，則禁止贖回成員股份。成員股份超過禁止贖回的部分是一項負債，除非主體擁有本國際財務報告解釋公告第 7 段所述的拒絕贖回的無條件權利，或者成員股份具有《國際會計準則第 32 號》第 16A 段和第 16B 段中的所有特徵且滿足所述條件或具有第 16C 段和第 16D 段中的所有特徵且滿足所述條件。在某些情況下，受到禁止贖回約束的股份數量或實收資本金額可能時常在變動。這種變動將導致金融負債和權益之間的劃轉。

10 對於能被贖回的金融負債，主體進行初始確認時應當以公允價值計量。在成員股份具有贖回特徵的情況下，主體應以不低於其管

理章程或適用法律中贖回條款規定的最大應付金額自可被要求支付的第一天開始折現的數額，計量能被贖回的金融負債的公允價值（參見示例 3）。

11 根據《國際會計準則第 32 號》第 35 段的規定，向權益性工具持有者的分配直接確認為權益。與分類為金融負債的金融工具相關的利息、股利和其他回報應確認為費用，無論支付的這些金額從法律上是否被稱為股利、利息等。

12 附錄是本一致意見的組成部分，對應用本一致意見提供了示例。

披 露

13 當禁止贖回中的變動導致金融負債和權益之間的轉換時，主體應單獨披露轉換的金額、時間和原因。

生效日期

14 本解釋公告的生效日期和過渡性規定與《國際會計準則第 32 號》（2003 年修訂）相同。主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。如果主體在 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實，並進行追溯調整。

14A 主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 6 段、第 9 段、第 A1 段和第 A12 段中的修訂內容。如果主體在更早期間採用 2008 年 2 月發佈的《可回售金融工具及清算產生的義務》（對《國際會計準則第 32 號》和《國際會計準則第 1 號》的修訂），那麼第 6 段、第 9 段、第 A1 段和第 A12 中的修訂內容也應該

應用於該更早期間。

15 〔已刪除〕

16 由於 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》對第 A8 段進行了修訂，主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時需應用這些修訂內容。

17 由於 2012 年 5 月發佈的《年度改進（2009—2011）》修訂了第 11 段，主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容，並根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》進行追溯調整。如果一個主體在更早期間採用作為《年度改進（2009—2011）》（2012 年 5 月發佈）的一部分的《國際會計準則第 32 號》的修訂內容，那麼第 11 段中的修訂內容也應該應用於該更早期間。

18 〔已刪除〕

19 由於 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》對第 8 段和第 10 段進行了修訂，並刪除了第 15 段和第 18 段，主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂內容。

附 錄

一致意見應用示例

本附錄是本解釋公告的組成部分。

1 本附錄列出了應用本國際財務報告解釋委員會一致意見的 7 個示例。這些示例並未窮盡所有的情況，可能存在其他情況。每個示例均假定，除了示例中給出的，沒有其他可能要求將金融工具分類為一項金融負債的條件，以及金融工具不具有《國際會計準則第 32 號》第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中的所有特徵，或者不滿足這些段落中的條件。

拒絕贖回的無條件權利（第7段）

示例1

事實

2 主體的章程表明，贖回完全由主體自行決定。但主體的章程並沒有提供關於該決定權的進一步細節或限制。主體過去從未拒絕贖回其成員的股份，即使管理當局有拒絕贖回的權利。

分類

3 如果主體擁有拒絕贖回的無條件權利，那麼成員股份是一項權益。《國際會計準則第32號》制定了基於金融工具條款的分類原則，並且指出酌情支付的歷史或意向並不會導致將其分類為負債。《國際會計準則第 32 號》應用指南第 26 段指出：

如果優先股是不可贖回的，應根據附著在其上的其他權利確定適當的分類。對優先股的分類應以對合同實質的評估以及金融負債和權益工具的定義為依據。當是否對優先股（無論是累積優先股還是非累

積優先股）持有者發放股利完全取決於發行者的意願時，該優先股屬於權益工具。將一項優先股份類為權益工具還是金融負債，不受下列因素影響：

（1） 以前發放股利的情況；

（2） 未來發放股利的意向；

（3） 沒有發放優先股股利對發行者普通股的價格可能產生的負面影響（因為如果不向優先股支付股利將限制向普通股支付股利）；

（4） 發行者的各種儲備的金額；

（5） 發行者對一段期間內的損益的預期；或者

（6） 發行者能否影響當期損益。

示例2

事實

4 主體的章程表明，贖回完全由主體自行決定。然而，該章程進一步表明，除非主體在不違背當地有關流動性或儲備的法規情況下無法進行支付，否則自動批准贖回的要求。

分類

5 如果主體沒有拒絕贖回的無條件權利，那麼成員股份是一項金融負債。上述限制基於主體償還其負債的能力。只有當不滿足流動性或儲備要求時且直到滿足流動性或儲備要求之前，它們才對贖回進行了限制。因此，在《國際會計準則第 32 號》的原則下，它們不會導致將金融工具分類為權益。《國際會計準則第 32 號》應用指南第25段指出：

優先股發行時可附帶各種不同的權利。在確定將優先股份類為金融負債還是權益工具時，主體應評估附著在優先股上的特定權利，以

確定它是否表現出金融負債的基本特徵。例如，在特定日期贖回或根據持有者的選擇權可以贖回的優先股包含金融負債，因為發行者有義務在未來將金融資產轉移給股票持有者。如果合同要求發行人有義務贖回優先股，而發行者潛在地不能履行時，不論是由於資金缺乏、受法令限制或是收益或儲備不足，都不能取消此項義務。〔增加強調〕

禁止贖回（第8段和第9段）

示例3

事實

6 一個合作主體在過去不同日期向其成員發行不同金額的股份，情況如下：

（1） 20X1 年 1 月 1 日，以每股 10 貨幣單位發行 100 000 股（1 000 000 貨幣單位）；

（2） 20X2 年 1 月 1 日，以每股 20 貨幣單位發行 100 000 股（增發 2 000 000 貨幣單位，因此總發行股本為 3 000 000 貨幣單位）。

股份能夠按照發行時的金額被要求贖回。

7 該主體的章程表明，累積贖回不能超過其以往流通的成員股份最高數量的 20%。在 20X2 年 12 月 31 日，該主體擁有 200 000 股流通股，是以往流通的成員股份的最高數量，並且在此之前沒有贖回任何股份。在 20X3 年 1 月，該主體修訂了其管理章程，並將累積贖回不能超過其以往流通的成員股份最高數量的限額增加到 25%。

分類

修訂管理章程之前

8 超過禁止贖回部分的成員股份作為金融負債。合作主體在初始確認時以公允價值計量該金融負債。由於這些股份可被要求贖回，

該合作主體按照《國際財務報告準則第 13 號》第 47 段的要求來計量這類金融負債的公允價值，該段指出：“具有可隨時要求償還特徵的金融負債（比如活期存款）的公允價值，不應低於要求償付時的應付金額……”因此，合作主體在贖回條款下將要求償付時的最大應付金額分類為金融負債。

9 20X1 年 1 月 1 日，在贖回條款下的最大應付金額是每股 10 貨幣單位的 20 000 股，所以主體將 200 000 貨幣單位分類為金融負債，並將 800 000 貨幣單位分類為權益。然而，20X2 年 1 月 1 日由於按每股 20 貨幣單位新發行了股票，因而在贖回條款下的最大應付金額增加到了每股 20 貨幣單位的 40 000 股。這些以每股 20 貨幣單位新發行的股票產生了一項新的負債，該負債在初始確認時以公允價值計量。發行這些股票之後負債占所有發行股票（200 000 股）的 20%，並按照每股 20 貨幣單位計量，即共計 800 000 貨幣單位。這就要求再確認負債 600 000 貨幣單位。在該示例中沒有確認利得或損失。因此，主體現在將 800 000 貨幣單位分類為金融負債，將 2 200 000 貨幣單位分類為權益。這一示例假定在 20X1 年 1 月 1 日到 20X2 年 12 月 31 日期間上述金額未變動。

修訂管理章程之後

10 隨著管理章程的變更，合作主體現在能夠被要求贖回的最大數額是其流通股份額的 25%，即以每股 20 貨幣單位計算的 50 000 股。因此，正如按照《國際財務報告準則第 13 號》第 47 段所確定的那樣，20X3 年 1 月 1 日合作主體在贖回條款下將所要求的最大應付金額 1 000 000 貨幣單位的金額分類為金融負債。因此，合作主體在 20X3 年 1 月 1 日將金額為 200 000 貨幣單位的權益轉換為金融負債，剩下的 2 000 000 貨幣單位分類為權益。在該示例中主體並未在轉換中確

認利得或損失。

示例4

事實

11 如果贖回將會使來自於成員股份的實收資本降至其最高金額的 75%以下，監管合作主體運營的當地法律或主體管理章程條款，將禁止主體贖回成員股份。某個特定合作主體的實收資本最高金額為 1 000 000 貨幣單位。在報告期末實收資本的餘額為 900 000 貨幣單位。

分類

12 在這種情形下，750 000 貨幣單位將會被分類為權益，同時 150 000貨幣單位將會被分類為金融負債。除了已經引用的段落之外，《國際會計準則第 32 號》第 18 段（2）還指出：

如果一項金融工具的持有者有權將其賣回給發行者以獲取現金或其他金融資產（可賣回工具），則該金融工具是一項金融負債，除非這些工具被分類為與第 16A 段和第 16B 段或者第 16C 段和第 16D 段中規定一致的權益工具。即使賣回可獲得的現金或其他金融資產的數額取決於某一指數或其他潛在發生增減變化的事項，該金融工具仍是一項金融負債。對於持有者具有回售選擇權以獲得現金或其他金融資產的工具，意味著這一可賣回工具符合金融負債的定義，除非這些工具被分類為與第 16A 段和第 16B 段或者第 16C 段和第 16D 段中規定一致的權益工具。

13 本示例中所描述的贖回禁止，不同於《國際會計準則第 32 號》第 19 段和應用指南第 25 段所描述的限制條件。這些限制條件是對主體在金融負債到期時支付能力的限制，即只有滿足特定條件時他

們才阻止負債的支付。相反，本示例描述了對超過特定額度的無條件贖回限制，而無論主體贖回成員股份的能力（例如，給定其現金資源、利潤或是可分配的儲備）。事實上，禁止贖回阻止了主體發生任何贖回的金融負債超過實收資本特定額度的情況。因此，受贖回限制的那部分股份不是金融負債。即使每一個成員股份可以單獨被贖回，但流通在外的全部股份中有一部分在任何情況下都不能被贖回，除非主體清算。

示例5

事實

14 本示例的事實和示例 4 一樣。另外，在報告期末，除非主體持有的現金或短期投資超過了特定額度，否則當地管轄權的流動性要求會禁止主體贖回任何成員股份。在報告期末，這些流動性要求的影響在於主體不能支付超過 50 000 貨幣單位來贖回成員股份。

分類

15 和在示例 4 中一樣，主體將 750 000 貨幣單位分類為權益，而將 150 000 貨幣單位分類為金融負債。這是因為分類為一項負債的金額是基於主體拒絕贖回的無條件權利，而不是基於僅當不滿足流動性或其他條件時且直到滿足這些條件時用以阻止贖回的條件性限制。《國際會計準則第 32 號》第 19 段和應用指南第 25 段的規定適用於這種情況。

示例6

事實

16 主體的管理章程禁止其贖回成員股份，除非在最近三年間向新成員或現有成員發行新的成員股份所收到的金額範圍內。發行成員

股份收到的金額必須用於那些成員已經要求贖回的贖回股份。在最近三年間，發行成員股份所收到的金額已達到 12 000 貨幣單位，且沒有成員股份被贖回。

分類

17 主體將 12 000 貨幣單位的成員股份分類為金融負債。與示例 4 中所描述的結論相一致，受無條件贖回禁止限制的成員股份不是金融負債。這種無條件的禁止適用於最近三年間發行成員股份收到的金額，因此，這筆金額被分類為權益。然而，最近三年間發行成員股份收到的金額不受無條件贖回禁止的限制。因此，最近三年間發行成員股份收到的金額產生了金融負債，直到他們不再可用於對成員股份的贖回。因此，主體擁有與最近三年間發行成員股份收到的金額相等的金融負債（扣除該期間的贖回）。

示例 7

事實

18 主體是一家合作銀行。管理合作銀行運營的當地法律規定，主體“流通負債”（法規所定義的該術語包括成員股份帳戶）總額中至少有 50%必須是以成員實收資本的形式存在。該法規導致的影響是，如果合作主體所有的流通負債都是以成員股份的形式存在，那麼合作主體能夠將它們全部贖回。20X1 年 12 月 31 日，該主體擁有流通負債總額為 200 000 貨幣單位，其中 125 000 貨幣單位是成員股份帳戶。成員股份帳戶的條款允許持有人根據需要贖回，並且在主體章程中沒有關於贖回的限制。

分類

19 在本示例中，成員股份被分類為金融負債。其贖回禁止與《國

際會計準則第 32 號》第 19 段和應用指南第 25 段中規定的限制條件類似。該限制條件是一種對主體在金融負債到期時支付能力的一種條件性限制，即只有在滿足特定條件的情況下才禁止對該負債的支付。更具體地說，如果主體已經償還了所有其他負債（75 000 貨幣單位），那麼該主體可能被要求贖回其全部成員股份（125 000 貨幣單位）。因此，此項禁止贖回條款並不阻止主體發生要贖回的金融負債超過成員股份的特定數額或實收資本的特定金額的情況。它允許主體直到滿足條件（即償還其他債務）之後才推遲贖回。成員股份在本示例中並不受無條件禁止贖回條款的限制，因此將其分類為金融負債。

國際財務報告解釋公告第4號

——確定一項協議是否包含租賃

目　　錄

起始段落

參　照

背　景 ……1

範　圍 ……4

問　題 ……5

一致意見 ……6

生效日期 ……16

過渡性規定 ……17

國際財務報告解釋公告第4號
——確定一項協議是否包含租賃

參　照

- 《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 17 號——租賃》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 38 號——無形資產》（2004 年修訂）
- 《國際財務報告解釋公告第 12 號——服務特許權協議》

背　景

1　主體可能簽訂一項交易或一系列相關交易的協議，該協議並未採取租賃的法律形式，但是讓渡了資產（例如不動產、廠場和設備）的使用權以換取一項或一系列支付。在這類協議中，主體（供應商）可能向另一主體（購買方）讓渡資產的使用權，並通常伴隨著相關服務，這類協議的示例包括：

- 外包協議（例如外包主體的資料處理功能）。
- 電信業的協議，網路容量供應商簽訂向購買方提供擁有容量的權利的合同。
- 照付不議合同及類似合同，購買方必須履行規定的支付，而無論是否獲得了交付的合同產品或服務（例如實質上取得供應商發電機組所有產量的照付不議合同）。

2 本解釋公告對確定此類協議是否屬於或者包含應根據《國際會計準則第 17 號》進行會計處理的租賃提供指南。本解釋公告對根據《國際會計準則第 17 號》確定此類租賃應如何分類未提供指南。

3 在某些協議中，作為租賃對象的標的資產是某項大型資產的一部分。本解釋公告不涉及在應用《國際會計準則第 17 號》時如何確定某大型資產的一部分何時作為標的資產。然而，如果某協議中的標的資產符合《國際會計準則第 16 號》或《國際會計準則第 38 號》規定的記帳單位，則該協議屬於本解釋公告範圍內。

範　圍

4 本解釋公告不適用於以下協議：

（1） 屬於或包含排除在《國際會計準則第 17 號》範圍之外的租賃；或者

（2） 由《國際財務報告解釋公告第 12 號》規範的公共—私營服務特許權協議。

問　題

5 本解釋公告中闡述的問題包括：

（1） 如何確定一項協議是否屬於或包含《國際會計準則第 17 號》定義的租賃；

（2） 應何時對一項協議是否屬於或包含租賃進行評估或重新評估；以及

（3） 如果一項協議屬於或包含租賃，則應如何將對租賃的支付與對協議中其他部分的支付區分開來。

一致意見

確定一項協議是否屬於或包含租賃

6 確定一項協議是否屬於或包含租賃應當以協議的實質為基礎，並要求對下列事項進行評估：

（1） 協議的履行是否取決於某項特定資產或若干項資產（統稱為“資產”）的使用；以及

（2） 協議是否讓渡了資產的使用權。

協議的履行取決於特定資產的使用

7 儘管某項特定資產在協議中可以明確地認定，但是如果協議的履行不取決於該特定資產的使用，則該特定資產不是租賃的物件。例如，如果供應商有義務交付規定數量的商品或服務，並擁有使用協議中未指明的利用其他資產提供這些商品或服務的權利和能力，則該協議的履行不取決於特定資產的使用，從而該協議不包含租賃。當特定資產不能正常運轉時，允許或要求以相同或類似資產替代的保證義務也視為租賃處理。此外，允許或要求供應商在規定日期或以後出於某種原因替代其他資產的合同條款（或有或其他）在替代日之前作為租賃處理。

8 如果供應商僅擁有或租賃一項用於履行義務的資產，並且供應商通過使用替代資產來履行義務不具有經濟可行性或不切實可行，則該項資產應作為特定資產。

協議讓渡了資產的使用權

9 如果協議向購買方（承租人）讓渡了標的資產的控制權，則該協議讓渡了資產的使用權。如果滿足下列條件之一，則向購買方讓渡了使用標的資產的控制權：

（1） 購買方在獲得或控制了資產多於不重大數量的產出或其他效用的同時，有能力或有權按自己確定的方式使用該資產或指揮他人使用該資產。

（2） 購買方在獲得或控制了資產多於不重大數量的產出或其他效用的同時，有能力或有權控制使用標的資產的途徑。

（3） 事實和情況表明，在協議期內，除購買方之外的一方或多方將獲得由該資產生產或產生的多於不重大數量的產出或其他效用的可能性極小，並且購買方為獲得產出而支付的價格既不是合同約定的固定單價，也不等於交付產出時的當前市場單價。

評估或重新評估協議是否屬於或包含租賃

10 評估一項協議是否包含租賃應在協議開始時（即協議日與各方就協議主要條款作出承諾日中的較早者）基於所有的事實和情況進行。僅在滿足下列任一條件時，才應在協議開始後重新評估一項協議是否包含租賃：

（1） 合同條款發生變化，除非這種變化僅是協議續簽或延期。

（2） 協議各方行使續簽權或同意延期，除非根據《國際會計準則第 17 號》第 4 段的規定，續簽或延期條款最初就已包括在租賃條款中。如果協議的續簽或延期不屬於在原協議期結束之前對原協議條款的修訂，則僅應對續簽或延期期間的協議根據第 6 段至第 9 段的規定進行評估。

（3） 在確定協議的履行是否取決於特定資產方面發生變化。

（4） 資產發生實質性的變化，例如不動產、廠場或設備發生的實質性物理變化。

11 對協議的重新評估應基於重新評估日的事實和情況，包括協議的剩餘期限。估計的變動（例如向購買方或其他潛在購買方交付的

產出的估計數額）並不引發重新評估。如果對協議進行重新評估後確定包含租賃（或不包含租賃），則應自下列時間起應用（或停止應用）租賃會計：

（1） 在第 10 段（1）、（3）或（4）的情況下，自導致重新評估的情況發生變化時起；

（2） 在第 10 段（2）的情況下，自續簽或延期期間開始時起。

租賃支付與其他支付的區分

12 如果協議包含租賃，則協議各方對協議中的租賃部分應運用《國際會計準則第 17 號》的規定，除非根據《國際會計準則第 17 號》第 2 段的規定屬於豁免應用這些規定的租賃。因此，如果協議包含租賃，則該租賃應根據《國際會計準則第 17 號》第 7 段至第 19 段的規定歸類為融資租賃或經營租賃。不屬於《國際會計準則第 17 號》範圍內的協議的其他部分應根據其他準則進行會計處理。

13 在應用《國際會計準則第 17 號》的規定時，協議所要求的支付及其他對價應在協議開始或重新評估協議時根據其相對公允價值區分為對租賃的支付或對價和對其他部分的支付或對價。《國際會計準則第 17 號》第 4 段定義的最低租賃付款額僅包括對租賃（即資產的使用權）的支付，而不包括對協議中其他部分（例如服務和投入成本）的支付。

14 在某些情況下，將對租賃的支付與對協議中其他部分的支付區分開來要求購買方使用估計方法。例如，購買方可以參照不包含其他部分的可比資產的租賃協議來估計對租賃的支付，或者可以參照可比協議來估計對協議中其他部分的支付，再從對協議的全部支付中扣除這些數額來估計對租賃的支付。

15 如果購買方認為可靠地區分支付是不切實可行的，則：

（1） 在融資租賃的情況下，應按照等於第 7 段和第 8 段中認定為租賃物件的標的資產的公允價值[1]確認一項資產和一項負債。之後，應在作出支付時減少負債，並採用購買方的增量借款利率[2]計算確認負債的融資費用。

（2） 在經營租賃的情況下，為了遵循《國際會計準則第 17 號》的披露規定，應將對協議的所有支付作為對租賃的支付處理，但是還應：

①與不包括對非租賃部分支付的其他協議的最低租賃付款額區分開來，單獨披露這些支付；以及

②說明所披露的支付還包括對協議中非租賃部分的支付。

生效日期

16 主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在 2006 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

16A 主體應對自 2008 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 4 段（2）中的修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告解釋公告第 12 號》，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

---

1 《國際會計準則第 17 號》使用的“公允價值”與《國際財務報告準則第 13 號》所定義的“公允價值”在某些方面存在一定區別。因此，當採用《國際會計準則第 17 號》時，主體是根據《國際會計準則第 17 號》而不是根據《國際財務報告準則第 13 號》來計量公允價值。

2 即《國際會計準則第 17 號》第 4 段定義的承租人增量借款利率。

過渡性規定

17 《國際會計準則第 8 號》明確了主體如何處理初次採用解釋公告而導致的會計政策變更。當主體首次採用本解釋公告時，不要求主體遵循這些規定。如果主體採用了這一豁免規定，則對於按照國際財務報告準則列報可比信息的最早期間開始時（且基於該期間開始時的事實和情況列報可比信息）存在的協議，應運用本解釋公告第 6 段至第 9 段。

國際財務報告解釋公告第5號
——退役、復原和環境恢復基金產生的權益

目　　錄

起始段落

參　照

背　景 ……1

範　圍 ……4

問　題 ……6

一致意見 ……7

基金中的權益的會計處理 ……7

追加出資義務的會計處理 …… 10

披　露 …… 11

生效日期 …… 14

過渡性規定 …… 15

國際財務報告解釋公告第5號
——退役、復原和環境恢復基金產生的權益

參　照

- 《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》
- 《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》
- 《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》
- 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》

背　景

1 退役、復原和環境恢復基金（下文稱為“退役基金”或“基金”）的目的是將資產分離出來為退役廠場（例如核工業廠場）或某些設備（例如汽車）、或者從事環境恢復（例如治理水污染或復原礦化土壤）（這些活動統稱為“退役”）所需的部分或全部成本提供資金。

2 對這些基金的出資可能是自願的，也可能是由法律或法規所要求的。此類基金可能具有下列某一種結構：

（1） 單個出資人為其自身退役義務提供資金而設立的基金，無論對於某一特定場所還是地理上分散的不同場所。

（2） 多個出資人為其個人或共同退役義務提供資金而設立的基金，出資人有權在其出資額加上由其出資所產生的實際收益減去其在基金管理成本中所應承擔份額的金額範圍內補償退役費用。出資人

可能負有追加出資的義務，例如在其他出資人破產的情況下。

（3） 多個出資人為其個人或共同退役義務提供資金而設立的基金，規定的出資額水平基於各出資人的當前活動，出資人獲得的利益基於其過去的活動。在這種情況下，出資人的出資額（基於當前活動）與從基金中可實現的價值（基於過去的活動）可能不配比。

3 這類基金通常具有下列特徵：

（1） 基金由獨立受託人單獨管理。

（2） 主體（出資人）對基金出資，這些出資被投資於可能同時包括債權和權益投資的一系列資產，並且可用於幫助支付出資人的退役成本。受託人在基金管理文件以及適用的法律或其他法規設定的限制範圍內確定對這些出資進行怎樣的投資。

（3） 出資人保留支付退役成本的義務。然而，出資人能夠從基金中獲得對退役成本的補償，補償的金額以發生的退役成本與出資人在基金資產中所佔份額兩者中較低者為限。

（4） 對於基金資產在支付了滿足符合條件的退役成本後的剩餘部分，出資人的使用可能受到限制或不得使用。

範 圍

4 本解釋公告適用於在出資人財務報表中，同時具有下列特徵的退役基金所產生的權益的會計處理：

（1） 基金的資產單獨管理（或在單獨法律主體中持有或作為其他主體內單獨的資產）；以及

（2） 出資人使用資產的權利受到限制。

5 基金中超過補償權的剩餘權益（例如一旦完成所有退役或終止基金時合同約定的分配權利），可能是在《國際財務報告準則第 9

號》範圍內的權益工具，而不在本解釋公告的範圍內。

問　題

6 本解釋公告中闡述的問題包括：

（1） 出資人對其在基金中的權益應如何進行會計處理？

（2） 當出資人負有追加出資的義務時（例如在其他出資人破產的情況下），該義務應如何進行會計處理？

一致意見

基金中的權益的會計處理

7 出資人應將其支付退役成本的義務確認為負債，並單獨確認其在基金中的權益，除非，即使基金未支付退役成本，出資人也沒有支付義務。

8 出資人應參照《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》和《國際會計準則第 28 號》，確認其是否控制、共同控制基金或對基金具有重大影響。如果是的話，則出資人應根據上述準則對其在基金中的權益進行會計處理。

9 如果出資人沒有控制、共同控制基金，也沒有對基金具有重大影響，則出資人應根據《國際會計準則第 37 號》將從基金中接受補償的權利確認為一項補償。該補償應按照下列兩項中的較低者進行計量：

（1） 確認的退役義務金額；以及

（2） 出資人在可歸屬於所有出資人的基金淨資產的公允價值中所佔的份額。

除了對基金出資和從基金中進行支付以外，接受補償的權利帳面

價值的變動應在發生變動的期間確認為損益。

追加出資義務的會計處理

10 當出資人負有潛在的追加出資義務時（例如在其他出資人破產的情況下，或在基金所持有的投資資產的價值減少到不足以履行基金補償義務的情況下），該義務是《國際會計準則第 37 號》範圍內的一項或有負債。只有在追加出資是可能的情況下，出資人才應確認一項負債。

披　露

11 出資人應披露其在基金中的權益的性質，以及對基金中資產的使用限制。

12 當出資人負有潛在的追加出資義務，且該義務未被確認為負債（參見第 10 段）時，應根據《國際會計準則第 37 號》第 86 段的規定進行披露。

13 當出資人對其在基金中的權益根據第 9 段進行會計處理時，應根據《國際會計準則第 37 號》第 85 段（3）的規定進行披露。

生效日期

14 主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在 2006 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

14A 〔已刪除〕

14B 由於 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》對第 8 段和第 9 段進行了修訂，主體

在應用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時也需應用這些修訂內容。

14C 〔已刪除〕

14D 由於 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》對第 5 段進行了修訂，並刪除了第 14A 段和第 14C 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂內容。

過渡性規定

15 會計政策的變更應根據《國際會計準則第 8 號》的規定進行會計處理。

國際財務報告解釋公告第6號
——參與廢棄電器和電子設備特定市場產生的負債

目　　錄

起始段落

參　照

背　景 ……1

範　圍 ……6

問　題 ……8

一致意見 ……9

生效日期 ……10

過渡性規定 ……11

國際財務報告解釋公告第6號
——參與廢棄電器和電子設備特定市場產生的負債

參　照

- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》

背　景

1 《國際會計準則第 37 號》第 17 段規定，義務事項是指形成現時義務的過去事項，對於義務事項，主體沒有其他現實選擇，只能履行該事項形成的義務。

2 《國際會計準則第 37 號》第 19 段規定，僅對"與主體未來行為無關的過去事項所產生的義務"確認準備。

3 歐盟關於廢棄電器和電子設備的指令，對收集、處理、恢復和徹底環保地處置廢棄設備進行了規範。該指令對何時確認因處置廢棄電器和電子設備而發生的負債提出了問題。該指令區分了"新的"和"歷史的"廢棄，也區分了私人家用的廢棄和除此之外的廢棄。新的廢棄與 2005 年 8 月 13 日之後出售的產品相關。根據該指令的目的，所有於該日之前出售的家用設備相關的廢棄都歸為歷史廢棄。

4 上述指令規定，因歷史家用設備廢棄管理而產生的成本由在一定時期內（計量期間）流通於市場上的該類設備的製造商共同承擔。

該一定時期（計量期間）由各個成員國的法規所確定。指令規定每個成員國應建立起一種機制，使製造商按比例分擔成本，例如，按照該類設備製造商各自佔有的市場份額的比例分擔。

5 本解釋公告中的一些術語，如“市場份額”和“計量期間”，可能由於每個成員國適用的法律不同，而使這些術語的定義相差很多。例如，計量期間的長度可能是一年也可能只是一個月。類似地，市場份額的計量和計算義務的公式，也可能因為各國法律的不同而不同。然而，所有的這些例子只影響負債的計量，這並不在本解釋公告的範圍內。

範　圍

6 本解釋公告對於根據歐盟關於廢棄電器和電子設備指令，在製造商財務報表中確認因銷售歷史家用設備產生的廢棄管理而發生的負債提供了指南。

7 本解釋公告不涉及非來源於私人家用的新廢棄，也不涉及非來源於私人家用的歷史廢棄。對這種廢棄管理產生的負債在《國際會計準則第 37 號》中已有充分闡述。但是，如果在國家法規中，源於私人家用的新的廢棄的處理方法與歷史廢棄相似，那麼應用本解釋公告的原則應參考《國際會計準則第 8 號》第 10 段至第 12 段中的級次。《國際會計準則第 8 號》的級次與其他法規也相關，這些法規按照與在歐盟指令中規定的成本分配模型類似的方式施加義務。

問　題

8 國標財務報告解釋委員會被要求確定在退役廢棄電器和電子設備時，根據《國際會計準則第 37 號》第 14 段（1）關於將廢棄管

理成本確認為準備，是甚麼構成了義務事項：

- 歷史家用設備的生產或銷售？
- 在計量期間參與了市場？
- 在執行廢棄管理活動中發生的成本？

一致意見

9 根據《國際會計準則第 37 號》第 14 段（1）的規定，在計量期間參與市場是義務事項。因此，當生產或者銷售歷史家用設備產品時，廢棄管理的負債並沒有發生。因為歷史家用設備的義務與在計量期間參與市場有關，而不是與生產或者銷售將來需要處置的產品有關，因此，並且直到在計量期間存在市場份額時義務才會產生。義務事項的時間分佈可能也與特定期間無關，雖然在這個特定期間進行了廢棄管理並發生了相關的成本。

生效日期

10 主體應對自 2005 年 12 月 1 日或以後開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在 2005 年 12 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

過渡性規定

11 會計政策的變更應當根據《國際會計準則第 8 號》進行會計處理。

國際財務報告解釋公告第7號
——採用《國際會計準則第29號
——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》中的
重述法

目　　錄

起始段落

參　照
背　景 ……1
問　題 ……2
一致意見 ……3
生效日期 ……6

國際財務報告解釋公告第7號
——採用《國際會計準則第29號
——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》中的
重述法

參　照

- 《國際會計準則第 12 號——所得稅》
- 《國際會計準則第 29 號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》

背　景

1 本解釋公告對如何採用《國際會計準則第 29 號》的規定提供了指南，即在一個報告期中，主體認定[1]主體的功能貨幣在經濟中存在惡性通貨膨脹，而在前一時期的經濟中不存在惡性通貨膨脹，因此主體按照《國際會計準則第 29 號》重述其財務報表。

問　題

2 本解釋公告闡述的問題如下：

（1） 當主體採用該準則時，對於《國際會計準則第 29 號》第 8 段要求“按報告期末的計量單位表述”如何解釋？

（2） 主體應如何在其重述財務報表中對期初遞延稅款項目進

---

1 惡性通貨膨脹的認定是基於會計主體對《國際會計準則第 29 號》第 3 段中所列標準的判斷。

行會計處理？

一致意見

3 在一個報告期中，主體認定其功能貨幣所處的經濟存在惡性通貨膨脹，而前一時期的經濟不存在惡性通貨膨脹，則主體應當採用《國際會計準則第 29 號》的規定，正如經濟一直處於惡性通貨膨脹中那樣。因此，對於以歷史成本計量的非貨幣性項目，主體列報在財務報表中的處於最早列報期起始日的期初財務狀況表，應當重述以反映從資產購置日和負債發生或承擔日到報告期末通貨膨脹的影響。期初財務狀況表中的非貨幣性項目是當期金額而非取得或發生日的金額，因此重述應反映從確定帳面金額日至報告期末通貨膨脹的影響。

4 在報告期末，應按照《國際會計準則第 12 號》確認和計量遞延稅款項目。然而，報告期遞延稅款項目期初餘額的確定應遵循以下規定：

（1） 主體在報告期財務狀況表期初餘額採用當日的計量單位對非貨幣性項目的名義帳面金額進行重述後，應按照《國際會計準則第 12 號》重新計量遞延稅款項目。

（2） 按照（1）重新計量的遞延稅款項目應當對報告期期初財務狀況表日到該報告期末之間計量單位的變動進行重述。

在主體採用《國際會計準則第 29 號》的報告期的重述財務報表中，主體可在任何可比期間的期初財務狀況表中採用（1）和（2）方法重述遞延稅款項目。

5 在主體重述其財務報表後，在後續的報告期間財務報表中所有對應的數字，包括遞延稅款項目的重述，應採用變動的後續報告期計量單位，但該變動僅限於重述上一個報告期財務報表。

生效日期

6 主體應對自 2006 年 3 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在 2006 年 3 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

國際財務報告解釋公告第10號

——中期財務報告和減值

目　　錄

起始段落

參　照
背　景 ……1
問　題 ……3
一致意見 ……8
生效日期和過渡性規定 ……10

國際財務報告解釋公告第10號
——中期財務報告和減值

參　照

- 《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》
- 《國際會計準則第 34 號——中期財務報告》
- 《國際會計準則第 36 號——資產減值》

背　景

1 主體需要在每個報告期末評估商譽是否發生減值，如果發生了減值，應在當日根據《國際會計準則第 36 號》確認減值損失。然而，在以後的報告期末，發生減值的原因可能已經發生變化，如果只在該報告日進行減值測試的話，前期確認的減值損失可能已經減少甚至完全恢復。本解釋公告對減值損失是否應當轉回提供了指南。

2 本解釋公告闡述了《國際會計準則第 34 號》的規定與《國際會計準則第 36 號》中商譽減值損失確認之間的相互影響，並闡述了這種相互影響對後續中期財務報告和年度財務報表的影響。

問　題

3 《國際會計準則第 34 號》第 28 段要求主體在中期財務報告中採用的會計政策應與其年度財務報表所採用的會計政策相同。它同時指出："主體報告的頻率（年報、半年報或季報）不應影響其年度結果的計量。為了實現這一目標，中期報告的計量應當以年初至今為基礎。"

4 《國際會計準則第 36 號》第 124 段指出："已確認的商譽減值損失不能在以後期間轉回。"

5—6 〔已刪除〕

7 本解釋公告闡述了如下問題：

假定主體只在下一報告期末進行減值測試，對於商譽在中期確認的資產減值，如果減值損失不需要確認或者只需確認較小部分，那麼主體是否應當轉回所確認的減值損失？

一致意見

8 對於上一中期期間商譽所確認的減值損失，主體不應轉回。

9 主體不應通過類比的方法而將本一致意見的應用範圍擴展到《國際會計準則第 34 號》與其他準則存在潛在矛盾的其他方面。

生效日期和過渡性規定

10 主體應對自 2006 年 11 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在自 2006 年 11 月 1 日之前日期開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。主體應當自首次採用《國際會計準則第 36 號》之日起對商譽應用本解釋公告；應當自首次採用《國際會計準則第 39 號》計量標準之日起對權益性工具投資或者以成本入帳的金融資產投資應用本解釋公告。

11—13 〔已刪除〕

14 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 1 段、第 2 段、第 7 段和第 8 段，刪除了第 5 段、第 6 段、第 11 段至第 13 段。主體應當在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂內容。

國際財務報告解釋公告第12號

——服務特許權協議

目　　錄

起始段落

參　照

背　景 ……1

範　圍 ……4

問　題 …… 10

一致意見 …… 11

生效日期 …… 28

過渡性規定 …… 29

附　錄

附錄一　應用指南

國際財務報告解釋公告第12號

——服務特許權協議

參　照

- 《編報財務報表的框架》[1]
- 《國際財務報告準則第 1 號——首次採用國際財務報告準則》
- 《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》
- 《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》
- 《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》
- 《國際會計準則第 17 號——租賃》
- 《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》
- 《國際會計準則第 23 號——借款費用》
- 《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》
- 《國際會計準則第 36 號——資產減值》
- 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》
- 《國際會計準則第 38 號——無形資產》
- 《國際財務報告解釋公告第 4 號——確定一項協議是否包含租賃》

1　2010 年 9 月國際會計準則理事會用《財務報告概念框架》替代了原《框架》。

● 《解釋公告第 29 號——服務特許權協議：披露》[2]

背　景

1 在許多國家，公共服務基礎設施，比如公路、橋樑、隧道、監獄、醫院、機場、用水輸送設施、能源供應和電信網路傳統上由公共部門建造、經營、維護，並通過公共預算撥款獲得資金來源。

2 在一些國家，政府引入了合同形式的服務協議來吸引私營部門參與這些公共服務基礎設施的建造、融資、經營和維護。這些基礎設施在服務協議期間可能已經存在或建造完畢。本解釋公告範圍內的服務協議通常指一個私營部門（經營方）建造提供公共服務的基礎設施，或改進基礎設施（如增加產能），並在約定的時期內運營和維護該基礎設施。在協議期間內經營方因提供服務而收到報酬。履約標準、價格調整機制和爭議仲裁安排都通過簽訂合同來明確。這種服務安排通常被描述為“建造－運營－轉移”或“修復－運營－轉移”或“公共－私營”服務特許權協議。

3 這些服務協議的一個特徵是經營方承擔的責任具有公共服務性質。公共政策的目的是，無論經營方是誰，與基礎設施相關的服務都能被提供給公眾。服務協議通過合同形式保證經營方代表政府部門將服務提供給公眾。其他特徵包括：

（1） 授予服務協議方（授予方）是公共部門主體，包括政府機構或被賦予了這一服務職責的私營部門主體。

（2） 經營方並不單純扮演授予方代理人的角色，其至少要負

---

2 《國際財務報告解釋公告第 12 號》修訂了《解釋公告第 29 號》的標題，原標題為“披露：服務特許權協定”。

責基礎設施的一部分管理和相關服務工作。

（3） 合同設定了經營方收費的最初定價，並對服務協議期間的價格修訂進行管制。

（4） 不論基礎設施最初是由哪方融資建造，在服務協議期末，經營方都要以極少或沒有增量對價將規定狀態的基礎設施移交給授予方。

範 圍

4 本解釋公告為經營方對公共—私營服務特許權協議的會計處理提供了指南。

5 本解釋公告適用於具備如下條件的公共—私營服務特許權協議：

（1） 授予方控制或管制經營方使用基礎設施必須提供的服務類型、提供服務的對象和服務的價格；以及

（2） 在服務協議期末，授予方通過所有權、收益權或其他形式控制該基礎設施的重大剩餘權益。

6 如果滿足第 5 段（1）的條件，公共—私營服務特許權協議使用的基礎設施，在其全部有用期間內（資產的全部壽命期間）都在本解釋公告的範圍之內。應用指南第 1 段至第 8 段對確定公共—私營的服務特許權協議是否、以及在多大程度上適用本解釋公告提供了指南。

7 本解釋公告適用於以下兩方面：

（1） 為了服務協議，經營方建造的或者從第三方獲得的基礎設施；以及

（2） 為了服務協議，授予方給經營方使用現有基礎設施的權利。

8 本解釋公告沒有規範在簽訂服務協議前經營方持有並確認為不動產、廠場和設備的基礎設施的會計處理，國際財務報告準則關於終止確認的要求（參見《國際會計準則第 16 號》）適用於此類基礎設施。

9 本解釋公告沒有規範授予方的會計處理。

問 題

10 本解釋公告規定了確認和計量服務特許權協議中義務和相關權利的一般原則。關於服務特許權的資訊披露要求在《解釋公告第 29 號》中規範，本解釋公告主要闡述了：

（1） 經營方對基礎設施的權利的會計處理；

（2） 協議對價的確認和計量；

（3） 建造或改良服務；

（4） 運營服務；

（5） 借款費用；

（6） 金融資產和無形資產的後續會計處理；

（7） 授予方向經營方提供的項目。

一致意見

經營方對基礎設施的權利的會計處理

11 本解釋公告範圍內的基礎設施不應確認為經營方的不動產、廠場和設備，因為簽訂的服務協議沒有將用於提供公共服務的基礎設施的控制權移交給經營方。經營方有權按照合同規定條款，代表授予

方使用基礎設施來提供公共服務。

協議對價的確認和計量

12 根據本解釋公告範圍內的合同協議條款，經營方是服務的提供者。經營方建造或改良用於提供公共服務的基礎設施（建造或改良服務）並在規定時期內運營和維持該基礎設施（運營服務）。

13 經營方應根據《國際財務報告準則第 15 號》確認和計量其所提供服務產生的收入。對價的性質決定了後續會計處理。收取的對價作為金融資產和無形資產的後續會計處理，在第 23 段至第 26 段中進行了具體說明。

建造或改良服務

14 經營方應根據《國際財務報告準則第 15 號》，對其建造或改良服務進行會計處理。

授予方給經營方提供的對價

15 如果經營方提供了建造或改良基礎設施的服務，經營方應按照《國際財務報告準則第 15 號》確認已收或應收的對價。對價可能是對以下資產的權利：

（1） 金融資產；或

（2） 無形資產。

16 經營方應將因建造服務而應從授予方，或在授予方指示下，收取現金或其他金融資產的無條件的合同權利確認為一項金融資產；授予方沒有或幾乎沒有拒絕支付的權利，這通常是因為協議是法律強制執行的。經營方具有無條件收取現金的權利，如果授予方從合同上保證向經營方支付：（1）規定或可確定的金額，或者（2）應收公共

服務使用者的金額與規定或可確定金額之間的差額（如果有的話），即使支付是依經營方確保基礎設施符合規定的品質或效率要求而定。

17 如果經營方取得一項向公共服務使用者收費的權利（許可），就應當確認一項無形資產。公共服務使用者收費的權利不是無條件收取現金的權利，因為收取的金額取決於公眾使用服務的程度。

18 如果經營方提供建造服務，一部分得到金融資產，一部分得到無形資產，那就有必要對經營方對價的各組成部分單獨進行會計處理。已收或應收兩個組成部分的對價應按照《國際財務報告準則第15號》的要求進行初始計量。

19 授予方給予經營方對價的性質應當根據合同條款和相關的合同法（如果存在的話）確定。對價的性質決定了第23段至第26段中的後續會計處理。然而，根據《國際財務報告準則第15號》的規定，兩種對價類型在建造或改良服務階段都被分類為合同資產。

運營服務

20 經營方應按照《國際財務報告準則第15號》對其運營服務進行會計處理。

將基礎設施恢復到特定服務水平的合同義務

21 作為一項特許條件，經營方可能有必須履行如下的合同義務：（1）維持該基礎設施規定水平的服務能力，或（2）在服務協議期末移交給授予方之前，將該基礎設施恢復到規定狀態。維持和恢復基礎設施的這些合同義務，除改良部分外（參見第14段），均應按照《國際會計準則第37號》確認和計量，即按報告期末清償現時義務要求的最佳支出估計數計量。

經營方發生的借款費用

22 根據《國際會計準則第 23 號》，可歸屬於協議的借款費用應在發生時確認為費用，除非經營方根據合同有取得無形資產的權利（向公共服務使用者收費的權利）。在這種情形下，根據該準則，可歸屬於協議的借款費用應當在協議的建造階段資本化。

金融資產

23 《國際會計準則第 32 號》、《國際財務報告準則第 7 號》和《國際財務報告準則第 9 號》適用於根據第 16 段至第 18 段確認的金融資產。

24 根據《國際財務報告準則第 9 號》，應從授予方收取的金額或根據授予方指示應收的金額將以：

（1） 攤餘成本計量；或者

（2） 以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益；或者

（3） 以公允價值計量且其變動計入損益。

25 如果應收授予方的金額以攤餘成本計量或以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益，《國際財務報告準則第 9 號》要求使用實際利率法計算利息並確認為損益。

無形資產

26 《國際會計準則第 38 號》適用於根據第 17 段和第 18 段確認的無形資產。《國際會計準則第 38 號》第 45 段至第 47 段為通過非貨幣性資產交換、或用貨幣性資產和非貨幣性資產結合取得的無形資產的計量提供了指南。

授予方向經營方提供的項目

27 根據第 11 段，授予方為了服務協議目的向經營方提供的基礎設施項目不能確認為經營方的不動產、廠場和設備。授予方也可能提供其他項目給經營方保留或按照其想法處理。如果這些資產構成了因提供的服務授予方應付對價的一部分，它們就不是《國際會計準則第 20 號》定義的政府補助，而是應按照《國際財務報告準則第 15 號》中定義的交易價格計量。

生效日期

28 主體應對自 2008 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在 2008 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

28A—28C 〔已刪除〕

28D 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》對本解釋公告“參考”部分、第 13 段至第 15 段、第 18 段至第 20 段以及第 27 段進行了修訂。主體應當在採用《國際財務報告準則第 15 號》時應用這些修訂內容。

28E 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》對本解釋公告第 23 段至第 25 段進行了修訂，並刪除了第 28A 段至第 28C 段。主體應當在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂內容。

過渡性規定

29 除第 30 段所述情況外，會計政策變更應按照《國際會計準則第 8 號》進行會計處理，即追溯調整。

30 對於特殊的服務協議，如果經營方在列報最早期間的開始採用本解釋公告是不切實可行的，則應當：

（1） 在列報最早期間的開始確認金融資產和無形資產；

（2） 使用金融資產和無形資產前期帳面金額（無論以前如何分類）作為該日的帳面金額；以及

（3） 在該日對金融資產和無形資產進行減值測試，除非不切實可行，在這種情況下，應在本期開始進行減值測試。

附　錄

附錄一　應用指南

本附錄構成本解釋公告的組成部分。

範圍（第5段）

1　本解釋公告第 5 段規定，滿足以下條件的基礎設施屬於本解釋公告的範圍：

（1）　授予方控制或管制經營方使用基礎設施必須提供的服務類型、提供服務的物件和服務的價格；以及

（2）　在服務協議期末，授予方通過所有權、收益權或其他形式控制所有基礎設施的重大剩餘權益。

2　條件(1)所指控制或管制可能是合同約束或其他類似約束(如通過監管者)，並且包括授予方購買所有產出以及部分或全部產出被其他使用者購買的情況。在應用這個條件時，授予方和任何關聯方應該合併考慮。如果授予方是公共部門主體，出於本解釋公告的目的，整個公共部門以及代表公共利益的監管者，應被視為與授予方相關聯。

3　就條件（1）而言，授予方不需要完全控制價格：價格可以由授予方、合同或監管者共同制定，比如說通過限價機制。然而，這個條件應針對協議的實質。非實質特徵（比如說限價只在極少數情況下發生）應予忽略。相反，比如說合同賦予經營方有定價的自由，但是任何額外的利潤都返還給授予方，那麼經營方的收益被限定，且滿足控制測試的價格因素。

4　就條件（2）而言，授予方對所有重大剩餘權益的控制既限制了經營方出售或抵押基礎設施的能力，也賦予授予方在協議期間持續

使用的權利。對基礎設施的剩餘權益按照其假定已處在協議期末預期的壽命和狀況的現行價值進行估計。

5 控制應與管理區分開來。如果授予方保留了第 5 段（1）中規定的控制程度和基礎設施的重大剩餘權益，則經營方只是代表授予方管理基礎設施——儘管在很多情況下，經營方有廣泛的管理自主權。

6 條件（1）和條件（2）一起用來認定何時基礎設施（包括規定的替換，參見第 21 段）在其整個經濟壽命內被授予方控制。例如，如果經營方在協議期內必須更換基礎設施某項目的一部分（比如路面或者樓基），則該基礎設施項目應被視為整體來考慮。因此，如果授予方控制該部分被最終更換時的重大剩餘權益，則整個基礎設施（包括被更換的部分）都滿足條件（2）。

7 有時候基礎設施的使用，部分按第 5 段（1）中規定的方式被管制，其他部分則未被管制。然而，這些協議有多種形式：

（1） 物理上可分離的且能獨立運營的，並且符合《國際會計準則第 36 號》定義的現金產出單元的基礎設施應單獨進行分析，前提是它整體出於非管制的目的被使用。例如，這可以適用於醫院的私營部分，而醫院的其他部分由授予方使用來醫治公共病人。

（2） 當純輔助性的活動（比如醫院的商店）不受管制時，控制測試應視這些服務好像不存在而予應用，因為在授予方以第 5 段所規定的方式控制服務時，輔助性活動的存在並不影響授予方對基礎設施的控制。

8 經營方有權利使用本應用指南第 7 段（1）中規定的可分離基礎設施，或者本應用指南第 7 段（2）中規定的用於提供不受管制的輔助性服務的設施。在這兩種情況下，實質上存在授予方給經營方的租賃；如果這樣的話，應按照《國際會計準則第 17 號》進行會計處理。

國際財務報告解釋公告第14號
——《國際會計準則第19號》：對設定受益資產的限制、最低資金要求及其相互作用

目　　錄

起始段落

參　照
背　景 ····· 1
範　圍 ····· 4
問　題 ····· 6
一致意見 ····· 7
返還資金或減少未來提存金的可獲得性 ····· 7
最低資金要求對於可獲得的作為未來提存金減少的經濟利益的影響 ····· 18
最低資金要求何時引起負債 ····· 23
生效日期 ····· 27
過渡性規定 ····· 28

國際財務報告解釋公告第14號
——《國際會計準則第19號》：
對設定受益資產的限制、最低資金要求及其相互作用

參　照

- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯更正》
- 《國際會計準則第 19 號——僱員福利》（2011 年修訂）
- 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》

背　景

1 《國際會計準則第 19 號》第 64 段將設定受益資產的計量限定為設定受益計劃剩餘和資產上限兩者的較低額。《國際會計準則第 19 號》第 8 段將資產上限定義為“以從該計劃返還資金或減少對該計劃的未來提存金形式可獲得的經濟利益的現值”。這就提出了返還資金或減少未來提存金是否應被視為可獲得的問題，尤其當存在最低資金要求時。

2 最低資金要求在很多國家存在，它提高了對僱員福利計劃成員的離職後福利承諾的安全性。這些要求通常規定在一個既定期間內必須交給計劃的最低提存金額或水平。因此，最低資金要求可能限制主體減少未來提存金的能力。

3 另外，對設定受益資產的計量的限定可能會導致最低資金要

求具有虧損性。通常，對一個計劃交付提存的要求不會影響設定受益資產或負債的計量。因為提存一旦交付就成為計劃資產，因此增加的淨負債為零。但如果一旦付了提存而要求的提存金對於主體又是不可獲得的，那麼最低資金要求可能導致負債產生。

3A 2009 年 11 月，國際會計準則理事會修訂了《國際財務報告解釋公告第 14 號》，從而消除了在存在最低資金要求的某些情況下，由於提存金預付款的確認處理而引起的未預期後果。

範　圍

4 本解釋公告適用於所有離職後設定受益計劃和其他長期僱員設定受益計劃。

5 就本解釋公告的目的而言，最低資金要求是指為離職後或其他長期僱員設定受益計劃提供資金的要求。

問　題

6 本解釋公告規範的問題有：

（1） 根據《國際會計準則第 19 號》第 8 段，返還資金或減少未來提存金何時應被認為是可獲得的。

（2） 最低資金要求可能如何影響未來提存金減少的可獲得性。

（3） 最低資金要求何時可能導致負債產生。

一致意見

返還資金或減少未來提存金的可獲得性

7 主體應根據計劃的條款和條件以及計劃所在國家或地區的法定要求，確定返還資金或減少未來提存金的可獲得性。

8 如果主體能在計劃的存續期內的某時點或結算計劃負債時，實現形式為返還資金或減少未來提存金的經濟利益，那麼該利益就是可獲得的。特別注意，即便此類經濟利益在資產負債表日無法立即實現，也可能是可獲得的。

9 經濟利益的可獲得性不取決於主體打算如何使用這一盈餘。主體應確定從返還資金、減少未來提存金或兩者的結合中可獲得的最大經濟利益。主體不應確認基於互斥假設的返還資金和減少未來提存金的結合經濟利益。

10 按照《國際會計準則第 1 號》，主體應披露截至報告期末的估計不確定性的關鍵來源的相關資訊，只要在這些期間中有風險導致對財務狀況表中確認的淨資產或負債帳面金額作出重要調整。這可能包括，對該盈餘當前可實現性的限制的披露，或者對可獲得的經濟利益金額的確定基礎的披露。

可通過返還資金獲得的經濟利益

對返還資金的權利

11 只有當主體在以下情形下有權無條件獲得資金返還時，對於該主體來說，返還資金才是可獲得的：

（1） 在計劃存續期內，並未假設為獲得返還資金必須結算計劃負債（例如在一些國家和地區，無論計劃負債是否結算，主體都可

能在計劃存續期內有權獲得資金返還）；或者

（2） 假設計劃負債分期逐步結算，直到所有成員離開該計劃；或者

（3） 假設在一個單獨事項出現時全部結算計劃負債（即在計劃結束時）。

不論一項計劃在報告期末的資金水平是多少，對資金返還的無條件權利都可能存在。

12 如果主體對盈餘返還資金的權利取決於一個或更多不能完全處於其控制下的不確定未來事件的發生或不發生，那麼主體就沒有無條件權利，不應確認資產。

經濟利益的計量

13 主體應按照主體有權收到的作為返還資金的報告期末盈餘額（計劃資產的公允價值減設定受益義務的現值）減相關成本，計量可通過返還資金獲得的經濟利益。例如，如果返還資金將被徵收所得稅之外的其他稅，主體應計量返還資金的稅後淨額。

14 對於計劃結束時計量可獲得的返還資金〔第 11 段（3）〕的金額，主體應將結算計劃負債和返還資金的成本包含在計劃中。例如，主體應扣除由計劃而不是該主體支付的專業服務費用，以及結束計劃時確保負債安全的保險費。

15 如果確定返還資金金額為盈餘的全額或一定比例，而非混合金額，主體不應對貨幣的時間價值作任何調整，即便返還資金只能在未來某個日期實現。

可通過減少提存金獲得的經濟利益

16 如果與未來服務有關的提存金沒有最低資金要求，當減少提

存金時獲得的經濟利益是在計劃預期存續期和主體的預期存續期兩者孰短的期間內的每一報告期，主體的未來服務成本的現值。主體的未來服務成本扣除了由僱員承擔的金額。

17 主體在確定未來服務成本時採用的假設，應與用來確定設定受益義務的假設一致，並與在《國際會計準則第 19 號》確定的報告期期末存在的情形一致。因此，主體應假設計劃在被修訂前所提供的受益不變，並應假設未來勞動力的穩定，除非該主體減少了該計劃涵蓋的僱員人數。在後面的情況中，未來勞動力的假設將包含這種減少。

最低資金要求對於可獲得的作為未來提存金減少的經濟利益的影響

18 主體應分析在指定日期被要求用於以下方面的提存金最低資金要求：（1）所有對過去服務最低資金要求的現有短缺，和（2）未來服務。

19 用於補償已獲取服務的最低資金要求現有短缺的提存金，不影響用於未來服務的未來提存金。根據第 23 段至第 26 段，這可能導致一項負債。

20 如果存在未來服務相關的提存金存在最低資金要求，主體應按照以下項目之和來確定可通過減少未來提存金獲得的經濟利益：

（1） 由於主體支付預付款而減少了未來服務相關的最低資金要求提存金的金額（也就是說在被要求付款前就已支付）；

（2） 按照第 16 段和第 17 段估計的各報告期未來服務成本，減去如果沒有（1）中所描述的預付款時，與未來服務相關的最低資金要求提存金的估計值。

21 主體在估算未來服務相關的未來最低資金要求提存金時，應考慮在最低資金要求基礎上扣除在第 20 段（1）中所描述的預付款的所有已有盈餘的影響。主體應與最低資金要求基礎的假設相一致，對所有未在該基礎中具體指明的因素所採用的假設應與用來確定設定受益義務的假設一致，並與《國際會計準則第 19 號》確定的報告期期末存在的情形一致。其估算應包含主體因支付到期最低提存金預期而導致的所有改變。但其估算不應包含那些因在報告期末未實質性實施或未達成合同性一致的最低資金基礎的條款和條件預期變化的影響。

22 當主體確定在第 20 段(2)中所描述的金額時，在任何年度，如果未來服務相關的未來最低資金要求提存金超過了未來的《國際會計準則第 19 號》服務成本，那麼超出部分從通過減少未來提存金可獲得的經濟利益的金額中扣除。但第 20 段（2）中所描述的金額永遠不能小於零。

最低資金要求何時引起負債

23 如果主體有義務按照最低資金要求支付提存金，用於已接受服務在最低資金基礎上的現有短缺，該主體應確定，應付提存金在實際支付後是否可通過資金返還或減少未來提存金而獲得。

24 對於應付提存金在付給計劃後不可獲得的部分，主體應在義務產生時確認一項負債。該負債應減少設定受益資產或增加設定受益負債，以便在支付提存金時採用《國際會計準則第 19 號》第 64 段預期不會產生利得或損失。

25—26 〔已刪除〕

生效日期

27 主體應對自 2008 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。允許提前採用。

27A 《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)修訂了整個國際財務報告準則所使用的術語，此外還修訂了本解釋公告第 26 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

27B 最低資金要求的預付增加了第 3A 段並修訂了第 16 段至第 18 段和第 20 段至第 22 段。主體應對自 2011 年 1 月 1 日或以後開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

27C 《國際會計準則第 19 號》(2011 年修訂)修訂了第 1 段、第 6 段、第 17 段和第 24 段，並且刪除了第 25 段和第 26 段。主體在應用《國際會計準則第 19 號》(2011 年修訂)時應適用這些修訂內容。

過渡性規定

28 主體應自採用本解釋公告的首份財務報表列報的第一個期間期初採用本解釋公告。主體應在該期間期初留存收益中確認採用本解釋公告引起的初始調整。

29 主體應該從其應用該解釋公告列報的首個財務報表的最早比較期間開始適用第 3A 段、第 16 段至第 18 段以及第 20 段至第 22 段中的修訂內容。如果主體在其適用這些修訂內容之前已經採用了該解釋公告，則應當確認在最早比較期間開始時留存收益由於採用這些修訂內容而產生的調整。

國際財務報告解釋公告第16號
——境外經營淨投資套期

目　　錄

起始段落

參　照
背　景 ····· 1
範　圍 ····· 7
問　題 ····· 9
一致意見 ····· 10
套期風險的性質和可能被指定為套期關係的被套期項目的金額 ····· 10
套期工具可被持有的主體 ····· 14
被套期的境外經營的處置 ····· 16
生效日期 ····· 18
過渡性規定 ····· 19
附　錄
應用指南

國際財務報告解釋公告第16號
——境外經營淨投資套期

參　照

- 《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》

背　景

1 許多報告主體擁有對境外經營（如《國際會計準則第 21 號》第 8 段所定義）的投資。此類境外經營可能是子公司、聯營、合營企業或分支機構。《國際會計準則第 21 號》要求主體將其每個境外經營所處的主要經濟環境中的貨幣確定為該境外經營的功能貨幣。在主體處置境外經營前，將境外經營的經營成果和財務狀況折算為列報貨幣時的匯兌差額需在綜合收益表中確認。

2 僅當境外經營的淨資產包含在財務報表[1]中時，才適用對境外經營的淨投資產生的外幣風險採用套期會計處理。與境外經營的淨投資產生的外幣風險相關的被套期項目，可能是金額等於或小於該境外經營淨資產帳面價值的淨資產。

3 《國際財務報告準則第 9 號》要求指定套期會計關係中符合

---

1 該情況適用於合併財務報表、包含採用權益法核算的聯營、合營企業的財務報表及包含分行或如《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》中定義的共同經營的財務報表。

條件的被套期項目和套期工具。在淨投資套期的情況中，如果存在一項指定的套期關係，確定為有效的淨投資套期的套期工具所產生的利得或損失在其他綜合收益中予以確認，並且包括對境外經營的經營成果和財務狀況進行折算時產生的外匯匯兌差額。

4 一個擁有多個境外經營的主體可能面臨多種外幣風險。本解釋公告為確認在境外經營淨投資套期中滿足被套期風險條件的外幣風險提供了指南。

5 《國際財務報告準則第 9 號》允許主體將衍生或非衍生金融工具(或衍生和非衍生金融工具的組合)指定為外幣風險的套期工具。本解釋公告為境外經營淨投資套期的套期工具由集團內哪一個主體持有能適用套期會計提供了指南。

6 《國際會計準則第 21 號》和《國際財務報告準則第 9 號》要求，當母公司處置境外經營時，在其他綜合收益中累計確認的境外經營的經營成果和財務狀況折算時產生的外匯匯兌差額以及被指定為對淨投資有效套期的套期工具產生的利得或損失，必須作為重分類調整將該累計金額從權益中重分類至損益中。本解釋公告為主體如何確定套期工具和被套期項目從權益重分類至損益的金額提供指南。

範　圍

7 本解釋公告適用於對境外經營淨投資中外幣風險進行套期並期望根據《國際財務報告準則第 9 號》符合運用套期會計條件的主體。為方便起見，本解釋公告稱該類主體為母公司主體，稱包含境外經營淨資產的財務報表為合併財務報表。所有適用於母公司主體的規定同樣適用於擁有的境外淨投資為合營、聯營或分支機構的主體。

8 本解釋公告僅適用於境外經營淨投資套期，並不適用於其他類型套期會計的類推應用。

問　題

9 境外經營的投資可能由母公司主體直接持有，也可能由一個或多個子公司間接持有。本解釋公告闡述的問題包括：

（1） 套期風險的性質和可能被指定為套期關係的被套期項目金額：

①母公司主體僅能將母公司主體與其境外經營的功能貨幣不同而產生的匯兑差額指定為套期風險，還是可以將母公司主體合併財務報表的列報貨幣與其境外經營的功能貨幣不同產生的匯兑差額指定為套期風險；

②如果母公司主體間接持有其境外經營，套期風險僅包括境外經營與其直接母公司的功能貨幣不同而產生的匯兑差額，還是也包括境外經營與其任一中間母公司或最終母公司的功能貨幣不同產生的匯兑差額（即，境外經營淨投資由其中間母公司持有的事實是否對其最終母公司的經濟風險產生影響）。

（2） 集團內可以持有套期工具的主體：

①是僅當對淨投資套期的主體是套期工具的持有方時才能指定一項符合條件的套期會計關係，還是集團內的任何主體（無論其使用何種功能貨幣）都可以持有套期工具；

② 是套期工具的性質（衍生或非衍生）還是合併方法影響對套期有效性的評估。

（3）在處置境外經營時，甚麼金額應當作為重分類調整從權益重分類至損益：

①在處置被套期的境外經營時，母公司合併財務報表中，與套期

工具相關的及與境外經營相關的母公司外幣折算儲備中的甚麼金額應從權益重分類至損益；

②合併方法是否影響從權益重分類至損益的金額確定。

一致意見

套期風險的性質和可能被指定為套期關係的被套期項目的金額

10 套期會計處理僅適用於境外經營的功能貨幣與其母公司的功能貨幣之間產生的匯兌差額。

11 在一項由境外經營淨投資產生的外幣風險的套期中，被套期項目可以是金額等於或小於母公司合併財務報表中該境外經營淨資產帳面價值的淨資產。在母公司合併財務報表中，境外經營淨資產的帳面價值是否可被指定為被套期項目，取決於該境外經營的任何較低層級的母公司是否對該境外經營的全部或部分淨資產運用了套期會計，且該套期會計處理保留在母公司的合併財務報表中。

12 可以將套期風險指定為由境外經營的功能貨幣與其任何母公司（直接的、中間的或最終的母公司）的功能貨幣之間產生的外幣風險敞口。淨投資由中間母公司控制的事實並不影響最終母公司面臨的因外幣敞口產生的經濟風險的性質。

13 在合併財務報表中，境外經營淨投資產生的外幣風險敞口僅能運用一次套期會計。因此，如果同一境外經營的淨資產的同一風險被一個以上的母公司主體（例如，直接和間接的母公司主體）用於套期，則在最終母公司的合併財務報表中僅有一項套期關係符合套期會計處理。由某一母公司主體在其合併財務報表中指定的套期關係，在

其更高層級的母公司主體中不需再保留。然而，如果該套期關係在更高層級的母公司主體中不再保留，則在更高層級的母公司主體確認其套期會計時，應將較低層級母公司所運用的套期會計予以轉回。

套期工具可被持有的主體

14 一項衍生或非衍生的工具（或衍生和非衍生工具的混合）可以被指定為境外經營淨投資套期工具。只要滿足了《國際財務報告準則第 9 號》第 6.4.1 段中與淨投資套期相關的指定、文件及有效性要求，套期工具可以被集團內任一主體或多個主體持有。特別是，集團的套期政策應以正式文件明確記錄，因為集團內的不同級別可能產生不同的指定。

15 基於有效性評估目的，套期工具的與外匯風險有關的公允價值變動，應參照根據套期會計文件記錄據以計量套期風險的母公司主體的功能貨幣來計算。取決於套期工具的持有主體不同，在不運用套期會計的情況下，其價值變動總額可能被確認為損益，或其他綜合收益，或兩者兼有。然而，有效性評估並不受套期工具的價值變動確認為損益還是確認為其他綜合收益的影響。作為運用套期會計的部分，套期工具價值變動的全部有效部分確認於其他綜合收益中。有效性評估並不受套期工具是衍生工具還是非衍生工具以及採用的合併方法的影響。

被套期的境外經營的處置

16 在被套期的境外經營被處置時，母公司合併財務報表中與套期工具有關的外幣折算儲備中應重分類至損益的金額為根據《國際財務報告準則第 9 號》第 6.5.14 段要求確認的金額。該金額是被確認為有效套期的套期工具的累計利得或損失。

17 根據《國際會計準則第 21 號》第 48 段，母公司合併財務報表中與境外經營淨投資有關的外幣折算儲備中應重分類至損益的金額，為母公司外幣折算儲備中所包含的關於該境外經營的金額。在最終母公司的合併財務報表中，確認的與所有境外經營有關的外幣折算儲備的總淨額並不受合併方法的影響。然而，最終母公司採用的是直接合併法還是分步合併法[2]，可能會影響與某單個境外經營有關的外幣折算儲備金額。採用分步合併法可能會導致重分類至損益的金額不同於用來確定套期有效性的金額。如果採用直接合併法，該差異則可能通過確定產生差異的境外經營相關的金額來消除。《國際會計準則第 21 號》並不要求對這種差異進行調整。然而，對於所有的淨投資，會計政策選擇應遵循一致性。

生效日期

18 主體應對自 2008 年 10 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用 2009 年 4 月發佈的《國際會計準則的改進》中對第 14 段的修訂。兩者均允許提前採用。如果主體在 2008 年 10 月 1 日之前的期間採用本解釋公告，或在 2009 年 7 月 1 日之前採用對第 14 段的修訂，主體應披露這一事實。

18A 〔已刪除〕

18B 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》對本解釋

---

2 直接法是指將境外經營的財務報表直接折算為最終母公司功能貨幣的合併方法。分步法是指先將境外經營的財務報表折算為中間母公司功能貨幣，再將其折算為最終母公司功能貨幣（或列報貨幣，如不同）的合併方法。

公告中的第 3 段、第 5 段至第 7 段、第 14 段、第 16 段，應用指南第 1 段和應用指南第 8 段進行了修訂並刪除了第 18A 段。主體應當在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂內容。

過渡性規定

19 《國際會計準則第 8 號》明確規定主體如何處理由於首次採用一項解釋公告帶來的會計政策變更。當首次採用本解釋公告時，並不要求主體完全遵循那些要求。如果主體將一項套期工具指定於一項淨投資套期中，但該套期不滿足本解釋公告中套期會計的條件，主體應當採用《國際會計準則第 39 號》終止套期會計。

附 錄

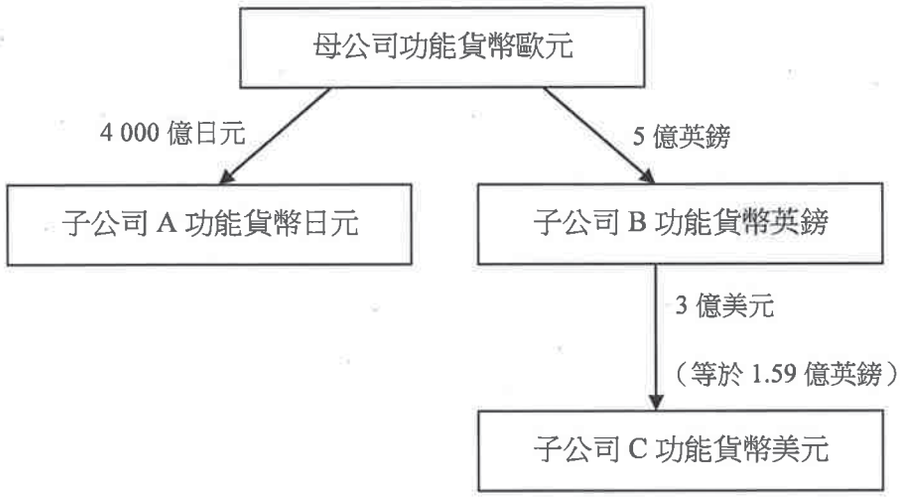
應用指南

本附錄是解釋公告的組成部分

1 本附錄運用以下的公司結構舉例說明對本解釋公告的應用。儘管有效性測試未在本附錄中討論，但在所有例子中，所描述的套期關係均應當按照《國際財務報告準則第 9 號》進行有效性測試。作為最終母公司主體的母公司以其功能貨幣歐元列報其合併財務報表。每一子公司均為完全持有。母公司對子公司 B（功能貨幣為英鎊）的淨投資為 5 億英鎊，其中包括子公司 B 對子公司 C（功能貨幣為美元）的淨投資 3 億美元，相當於 1.59 億英鎊。也就是說，剔除對子公司 C 的淨投資，子公司 B 的淨資產為 3.41 億英鎊。

可能被指定為套期關係的套期風險的性質（解釋公告第10段到第13段）

2 母公司能對每一子公司即子公司 A、子公司 B 和子公司 C 的淨投資就其相應的功能貨幣（日元、英鎊和美元）與歐元之間的外匯風險進行套期。此外，母公司也可對子公司 B 及子公司 C 的功能貨幣之間的美元／英鎊的外匯風險進行套期。在其合併財務報表中，子公司 B 可對其子公司 C 的淨投資就其功能貨幣美元與英鎊之間的外匯風險進行套期。在下述例子中，由於套期工具為非衍生工具，因此被指定的風險是即期外匯風險。如果套期工具是遠期合約，母公司可指定遠期外匯風險。



可能被指定為套期關係的被套期項目的金額（解釋公告第10段到第13段）

3 母公司希望對子公司 C 的淨投資的外匯風險進行套期。假設子公司 A 有外部借款 3 億美元。在報告期期初，子公司 A 的淨資產為 400 億日元，其中包括外部借款 3 億美元。

4 被套期項目的金額可以等於或小於母公司合併財務報表中對子公司 C 淨投資帳面價值（3 億美元）的淨資產的金額。合併財務報表中，母公司可以將子公司 A 中 3 億美元的外部借款指定為其對於子公司C的3億美元淨資產的淨投資相關的歐元／美元即期外匯風險的套期。在本例中，子公司 A 的 3 億美元的外部借款的歐元／美元匯兌差額與對子公司C的3億美元的淨投資的歐元／美元匯兌差額，這兩者在母公司採用套期會計後都包括在合併財務報表的外匯折算儲備中。

5 在未使用套期會計時，對子公司 A 的 3 億美元外部借款的所有美元／歐元的匯兌差額將在母公司合併財務報表中確認如下：

- 美元／日元即期匯率變動，換算為歐元，確認為損益；以及

- 日元／歐元即期匯率變動，確認為其他綜合收益。

除了按應用指南第 4 段進行指定外，合併財務報表中，母公司也可以將子公司 A 的 3 億美元外部借款指定為子公司 B 與子公司 C 之間英鎊／美元即期外匯風險的套期。在該情況下，對於子公司 A 的 3 億美元的外部借款的所有美元／歐元的匯兌損益將在母公司合併財務報表中確認如下：

- 英鎊／美元即期匯率變動，確認為與子公司 C 相關的外匯折算儲備；
- 英鎊／日元即期匯率變動，換算為歐元，確認為損益；以及
- 日元／歐元即期匯率變動，確認為其他綜合收益。

6 母公司不能將子公司 A 的 3 億美元外部借款同時指定為合併財務報表中歐元／美元即期外匯風險的套期和英鎊／美元即期外匯風險的套期。單個套期工具僅能對於指定的同一風險套期一次。子公司 B 不能在其合併財務報表中採用套期會計，因為套期工具是由子公司 B 和 C 組成的集團外的公司持有。

集團內套期工具可被持有的主體（解釋公告第14段和第15段）

7 如應用指南第 5 段中所述，在未使用套期會計時，子公司 A 的 3 億美元外部借款的外匯風險價值的總變動將被確認為母公司合併財務報表中的損益（美元／日元即期風險）和其他綜合收益（歐元／日元即期風險）。為了評估應用指南第 4 段中所指定套期有效性的目的，這兩個金額都要包含進來，因為按照套期文件，套期工具和被套期項目的價值變動都要按照母公司的功能貨幣歐元與子公司 C 的功能貨幣美元之間的匯率來計算。合併的方法（即直接法或分步法）不影響對套期有效性的評估。

處置境外經營時重分類為損益的金額（解釋公告第16段和第17段）

8 在處置子公司 C 時，從母公司合併財務報表中外匯折算儲備（FCTR）重分類為損益的金額為：

（1） 關於子公司 A 的 3 億美元外部借款，《國際財務報告準則第 9 號》要求確認的金額，即作為套期的有效部分確認在其他綜合收益中的有關外匯風險的價值變動總額。以及

（2） 關於對子公司 C 的 3 億美元的淨投資，由主體的合併方法決定的金額。如果母公司採用直接法，子公司 C 有關的外匯折算儲備將直接由歐元／美元匯率決定。如果母公司採用分步法，子公司 C 有關的外匯折算儲備將由子公司 B 反映英鎊／美元匯率的外匯折算儲備決定，並以歐元／英鎊匯率換算為母公司的功能貨幣。母公司在以前期間採用分步法合併，在母公司處置子公司 C 時，並不要求母公司或者禁止母公司將重分類的外匯折算儲備金額確定為依據會計政策一直採用直接法而確認的金額。

對一個以上境外經營套期（解釋公告第11段、第13段和第15段）

9 以下示例說明，在母公司合併財務報表中，可以被套期的風險總是其功能貨幣（歐元）和子公司 B 及子公司 C 的功能貨幣間的風險。不管套期是如何被指定的，當兩個境外經營均被套期時包含在母公司合併財務報表的外幣折算儲備中可作為有效套期的最大金額為 3 億美元的歐元／美元風險和 3.41 億英鎊的英鎊／歐元風險。其他由於匯率變動導致的價值變化均包含在母公司的合併損益中。當然，母公司有可能僅為美元／英鎊即期匯率變動指定 3 億美元，或者僅為英鎊／歐元即期匯率變動指定 5 億英鎊。

母公司同時持有美元和英鎊套期工具

10 母公司可能希望同時對子公司 B 和子公司 C 淨投資相關的外匯風險進行套期。假設母公司持有合適的以美元和英鎊計量的套期工具，並且母公司可將其指定為對子公司 B 和子公司 C 的淨投資套期。母公司可在其合併財務報表中作出的指定包含但不局限於下列項目：

（1） 3 億美元的套期工具，指定為擁有母公司和子公司 C 之間的即期外匯風險敞口（歐元／美元）的對子公司 C 的 3 億美元淨投資套期；以及不超過 3.41 億英鎊的套期工具，指定為擁有母公司和子公司 B 之間的即期外匯風險敞口（歐元／英鎊）的對子公司 B 的 3.41 億英鎊淨投資套期。

（2） 3 億美元的套期工具，指定為擁有子公司 B 和子公司 C 之間的即期外匯風險敞口（英鎊／美元）的對子公司 C 的 3 億美元淨投資套期；以及不超過 5 億英鎊的套期工具，指定為擁有母公司和子公司 B 之間的即期外匯風險敞口（歐元／英鎊）的對子公司 B 的 5 億英鎊淨投資套期。

11 母公司對子公司 C 的淨投資所帶來的歐元／美元風險不同於母公司對子公司 B 的淨投資所帶來的歐元／英鎊的風險。然而，在應用指南第 10 段（1）描述的例子中，通過指定其持有的美元套期工具，母公司已對其對子公司 C 的淨投資所帶來的歐元／美元風險進行完全套期。如果母公司也將其持有的英鎊工具指定為其投資於子公司 B 的 5 億英鎊的淨投資套期，其中約等於其對子公司 C 的美元淨投資的 1.59 億英鎊的淨投資金額，將在母公司的合併財務報表中為英鎊／歐元風險套期兩次。

12 在應用指南第 10 段（2）描述的例子中，如果母公司將套期

風險指定為子公司B和子公司C之間的即期外匯敞口(英鎊／美元)，3億美元套期工具的價值變動中，只有英鎊／美元部分包含在與子公司C相關的母公司外匯折算儲備中。如應用指南第5段所述，剩餘的變動部分（約當1.59億英鎊的英鎊／歐元匯率變動）列入母公司合併損益中。因為子公司B和子公司C之間美元／英鎊風險指定不包括英鎊／歐元風險，母公司也將能指定至多5億英鎊的對子公司B的淨投資，其風險為母公司和子公司B之間的即期外匯風險敞口（英鎊／歐元）。

子公司B持有美元套期工具

13 假設子公司B持有3億美元的外部借款，該價款通過以英鎊計價的公司之間借款的形式轉讓到母公司。由於其資產和負債均增加1.59億英鎊，子公司B的淨資產並未改變。子公司B可將該外部借款指定為其合併財務報表中對子公司C的淨投資的英鎊／美元風險的套期。母公司可以維持如下情況，即子公司B將套期工具指定為其在子公司C的3億美元淨投資的英鎊／美元風險的套期(見第13段)，母公司也可將其持有的英鎊套期工具指定為在子公司B全部的5億英鎊投資的套期。第一個由子公司B指定的套期，將參照子公司B的功能貨幣（英鎊）來評估，第二個由母公司指定的套期，將以母公司的功能貨幣（歐元）來評估。在本例中，只有來自母公司對子公司C淨投資的英鎊／美元風險而非所有的歐元／美元風險，在母公司合併財務報表中用美元套期工具來套期。因此，母公司對子公司B的5億歐元淨投資所帶來的全部歐元／英鎊風險可以在母公司合併財務報表中被套期。

14 然而，也必須考慮母公司對子公司B 1.59億英鎊的應付借款的會計處理。如果母公司因其未滿足《國際會計準則第21號》第

15 段的條件而未將該應付借款作為對子公司 B 淨投資的一部分，那麼由對應付借款的折算產生的英鎊／歐元外匯匯兌損益將被包含在母公司合併損益中。如果母公司將對子公司 B 的 1.59 億英鎊應付借款當作母公司淨投資的一部分，那麼淨投資將只有 3.41 億英鎊，並且母公司可以指定為英鎊／歐元風險的套期項目的金額將據此從 5 億英鎊減少到 3.41 億英鎊。

15 如果母公司轉回了由子公司 B 指定的套期關係，母公司可將子公司 B 持有的 3 億美元外部借款指定為由於歐元／英鎊風險而對子公司 C 3 億美元淨投資的套期，並且將其持有的英鎊套期工具指定為對子公司 B 至多 3.41 億英鎊淨投資的套期。在本例中，兩種套期的有效性都將參照母公司的功能貨幣（歐元）進行計算。因此，由子公司 B 持有的外部借款價值的美元／英鎊變動和母公司對子公司 B 的應付借款價值的英鎊／歐元變動（整體約當為美元／歐元）這兩者將會包含在母公司合併財務報表中的外匯折算儲備中。因為母公司已經完全套期了對子公司 C 的淨投資帶來的歐元／美元風險，母公司僅可套期至多 3.41 億英鎊對子公司 B 淨投資的歐元／英鎊風險。

國際財務報告解釋公告第17號
——向所有者分配非現金資產

目　　錄

起始段落

參　照
背　景 ····· 1
範　圍 ····· 3
問　題 ····· 9
一致意見 ····· 10
應付股利的確認時點 ····· 10
應付股利的計量 ····· 11
當主體結算應付股利時，已分配資產的帳面價值與應付股利的帳面價值的差異的會計處理 ····· 14
列報和披露 ····· 15
生效日期 ····· 18

國際財務報告解釋公告第17號
——向所有者分配非現金資產

參　照

- 《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》（2008 年修訂）
- 《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》
- 《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》
- 《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》
- 《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》
- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）
- 《國際會計準則第 10 號——報告期後事項》

背　景

1 有時主體會以資產而非現金（非現金資產）作為股利分配給以所有者身份[1]行事的所有者。在這種情況下，主體也可能允許所有者選擇接受非現金資產或者現金替代。國際會計準則解釋委員會被要求對主體應如何對這種分配進行會計處理提供指南。

2 國際財務報告準則並沒有對主體應如何計量所有者分配（通常稱為股利）提供指南。《國際會計準則第 1 號》要求主體在所有者權益變動表和財務報表附註中披露分配給所有者股利的具體細節。

---

1 《國際會計準則第 1 號》第 7 段將所有者定義為權益性工具的持有者。

範　圍

3 本解釋公告適用於下列情況下主體採取非互惠性資產分配給以所有者身份行事的所有者：

（1） 非現金資產分配（例如不動產、廠場和設備等項目，《國際財務報告準則第 3 號》中定義的業務，在其他主體中的所有者權益或是《國際財務報告準則第 5 號》中定義的處置組）；以及

（2） 給予所有者接受非現金資產或者現金替代選擇權的分配。

4 本解釋公告僅適用於在全部的擁有同等級別權益工具的所有者被公平對待的前提下進行的分配。

5 本解釋公告並不適用於分配前後非現金資產最終控制者均為相同的一方或多方的分配。該解釋公告適用範圍的例外情形適用於進行分配的企業的單獨、個別及合併財務報表。

6 根據第 5 段，本解釋公告不適用於分配前後非現金資產的最終控制者均為相同的多方的分配。《國際財務報告準則第 3 號》附錄二第 2 段闡述：“作為契約性協議的結果，一組個體集體擁有統馭一個主體的財務和經營政策、並籍此從其活動中獲取利益的權力，此時應將該組個體視為控制主體。”因此，對於由於分配前後非現金資產最終控制者均為相同的多方而在本解釋公告範圍以外的分配，收到這種分配的一組個體必須基於契約性協議的結果，擁有對主體分配的最終集體權力。

7 根據第 5 段，本解釋公告並不適用於主體分配一定數量的子公司所有者權益但仍擁有子公司控制權的情況。主體進行分配時，如果該分配導致主體確認子公司的非控制權益，其會計處理應遵循《國

際財務報告準則第 10 號》。

8 本解釋公告僅規範了主體進行非現金資產分配時的會計處理，並沒有規範股東接受該種分配時的會計處理。

問 題

9 當主體宣佈分配或有義務分配相關資產給所有者時，必須確認應付股利的負債。因此，本解釋公告規範了以下問題：

（1） 主體應何時確認應付股利？

（2） 主體應如何計量應付股利？

（3） 在結算應付股利時，主體應如何對已分配資產的帳面價值與應付股利的帳面價值之間的差異進行會計處理？

一致意見

應付股利的確認時點

10 應付股利的負債應在股利被適當授權批准且不再受主體支配時予以確認，具體的確認時點為：

（1） 如果股利的宣告需要相應的批准，則是當宣告股利已經被有關當局所批准時，例如管理層或者董事會對股利的宣告已經得到股東的同意；或者

（2） 如果股利的宣告不需要進一步的批准，則是當宣告發放股利時，例如管理層或董事會宣告發放股利時。

應付股利的計量

11 主體應當將用以分配非現金資產的負債確認為應付所有者的股利，並且該負債應當以分配的資產的公允價值來計量。

12 如果主體允許所有者選擇接受非現金資產或現金替代，主體應同時考慮每種選擇的公允價值以及所有者選擇作出選擇的相關概率來估計應付股利的價值。

13 在每個報告期末和結算日，主體應該審核並調整應付股利的帳面價值，其中，任何應付股利帳面價值的變化應確認在所有者權益中，作為對分配的調整。

當主體結算應付股利時，已分配資產的帳面價值與應付股利的帳面價值的差異的會計處理

14 當主體結算應付股利時，如果已分配資產的帳面價值與應付股利的帳面價值之間存在差異，該差異應確認為損益。

列報和披露

15 主體應將第 14 段所描述的差異在損益中單獨列示。

16 主體在適用時，應披露以下資訊：

（1） 應付股利在期初和期末的帳面價值；以及

（2） 根據第 13 段，由於分配資產公允價值的變動，導致期內已確認的帳面價值的增加或減少。

17 如果在報告期結束之後財務報表公開發佈之前，主體宣告分配非現金資產的股利，應披露：

（1） 分配資產的性質；

（2） 分配的資產在報告期末的帳面價值；以及

（3） 如果報告期末分配資產按照《國際財務報告準則第 13 號》第 93 段（2）、（4）、（7）、（9）和第 99 段中的計量方法得到的的公允價值不同於其帳面價值，主體應披露分配資產在報告期末的公允價

值。

生效日期

18 主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。不允許採用追溯調整法，允許提前採用。如果主體在 2009 年 7 月 1 日之前的期間採用本解釋公告，應披露該事實並同時採用《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂）、《國際會計準則第 27 號》（2008 年 5 月修訂）和《國際財務報告準則第 5 號》（按照本解釋公告修訂）。

19 《國際財務報告準則第 10 號》（2011 年 5 月發佈）修訂了第 7 段。主體在採用《國際財務報告準則第 10 號》時應適用該修訂內容。

20 《國際財務報告準則第 13 號》（2011 年 5 月發佈）修訂了第 17 段。主體在採用《國際財務報告準則第 13 號》時應適用該修訂內容。

國際財務報告解釋公告第19號
——以權益工具清償金融負債

目　　錄

起始段落

參　照

背　景 ……1

範　圍 ……2

問　題 ……4

一致意見 ……5

生效日期和過渡性規定 …… 12

國際財務報告解釋公告第19號
——以權益工具清償金融負債

參　照

- 《編報財務報表的框架》[1]
- 《國際財務報告準則第 2 號——以股份基礎的支付》
- 《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》
- 《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》
- 《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》
- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》

背　景

1 債務人與債權人可能對金融負債的條款進行重新談判，導致債務人向債權人發行權益工具以清償全部或部分負債。這些交易有時被稱為“以債換股”。國際會計準則解釋委員會收到對該種交易的會計處理提供指南的要求。

範　圍

2 本解釋公告規範了當金融負債的條款獲重新談判並導致主體向其債權人發行權益工具以清償全部或部分金融負債時主體的會計

---

1 2010 年 9 月，國際會計準則理事會以《財務報告概念框架》替代了原《框架》。

處理。本解釋公告並未規範債權人所作的會計處理。

3 主體不應對以下幾種情況下的交易應用本解釋公告：

（1） 債權人同時也是直接或間接的股東，並正以現有直接或間接股東的身份行使其職能。

（2） 債權人和主體在交易前後被同一方或多方所控制，且該交易的實質包括對主體權益的分配或向主體投入權益。

（3） 通過發行權益股份清償金融負債為遵循金融負債的原始條款。

問 題

4 本解釋公告闡述了以下問題：

（1） 主體用以清償全部或部分金融負債而發行的權益工具是否為符合《國際財務報告準則第 9 號》第 3.3.3 段的“支付的對價”？

（2） 主體應如何初始計量用以清償該金融負債而發行的權益工具？

（3） 主體應如何核算被清償金融負債的帳面價值與所發行權益工具的初始計量金額之間的差異？

一致意見

5 主體用以清償全部或部分金融負債而向債權人發行的權益工具為符合《國際財務報告準則第 9 號》第 3.3.3 段的支付的對價。當且僅當金融負債根據《國際財務報告準則第 9 號》的第 3.3.1 段被清償時，主體才應從資產負債表中消除該金融負債（或部分金融負債）。

6 當初始確認用以清償全部或部分金融負債而向債權人發行的權益工具時，主體應按照所發行權益工具的公允價值來進行計量，除

非該公允價值無法可靠計量。

7 如果所發行權益工具的公允價值無法可靠計量，那麼該權益工具的計量應反映被清償的金融負債的公允價值。在計量包含要求即付特性（例如活期存款）的被清償金融負債的公允價值時，不適用於《國際財務報告準則第 13 號》的第 47 段。

8 如果僅清償部分金融負債，主體應評估部分支付的對價是否與剩餘未償還負債條款的修訂相關。如果支付的對價部分與剩餘部分負債條款的修訂相關，主體應將支付的對價在已清償負債和剩餘未償還負債間進行分攤。主體在分攤時應考慮與此交易相關的所有事實和情況。

9 被清償的金融負債（或部分金融負債）的帳面價值與支付的對價間的差異，應根據《國際財務報告準則第 9 號》的第 3.3.3 段確認為損益。發行的權益工具應在金融負債（或部分金融負債）被清償當日進行初始確認和計量。

10 當只有部分金融負債被清償時，支付的對價應按照第 8 段予以分攤。分配給餘下負債的對價，應形成對於剩餘未償還負債的條款是否已被實質性修訂的評估的一部分。如果剩餘負債的條款已被實質性修訂，主體應根據《國際財務報告準則第 9 號》的第 3.3.2 段的要求，將其作為原有負債的清償和一項新負債的確認進行會計處理。

11 對於根據第 9 段和第 10 段確認的利得和損失，主體應在損益中或財務報表附註中將其作為單獨項目予以披露。

生效日期和過渡性規定

12 主體應對自 2010 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採

用本解釋公告。允許提前採用。如果主體在 2010 年 7 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

13 主體應自列報的最早比較期間的期初按照《國際會計準則第 8 號》適用會計政策的變更。

14 〔已刪除〕

15 《國際財務報告準則第 13 號》（2011 年 5 月發佈）修訂了第 7 段。主體在採用《國際財務報告準則第 13 號》時應適用該修訂內容。

16 〔已刪除〕

17 《國際財務報告準則第 9 號》（2014 年 7 月發佈）修訂了第 4 段、第 5 段、第 7 段、第 9 段和第 10 段並刪除了第 14 段和第 16 段。主體應當在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂內容。

國際財務報告解釋公告第20號
——露天礦生產階段的剝採成本

目　　錄

起始段落

參　照
背　景 ……1
範　圍 ……6
問　題 ……7
一致意見 ……8
將生產的剝採成本確認為一項資產 ……8
剝採活動資產的初始計量 …… 12
剝採活動資產的後續計量 …… 14
附　錄
附錄一　生效日期和過渡性規定

國際財務報告解釋公告第20號
——露天礦生產階段的剝採成本

參　照

- 《財務報告概念框架》
- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》
- 《國際會計準則第 2 號——存貨》
- 《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》
- 《國際會計準則第 38 號——無形資產》

背　景

1 在露天礦作業中，主體可能發現有必要去除礦藏廢料（“覆蓋層”）才可以獲得礦物礦床。這個廢物清理活動被稱為“剝採”。

2 在礦藏開發階段（生產開始前），剝採成本通常作為建造、開發、建設礦藏的應折舊成本的一部分予以資本化。一旦生產開始，那些資本化的成本通常採用生產單位法進行系統折舊或攤銷。

3 礦業主體在礦藏生產階段可能繼續去除覆土，並產生剝採成本。

4 在生產階段剝採去除的材料並不一定是 100%的廢物；通常這將是礦石和廢石的組合。礦石與廢石的比例範圍從不經濟的低級到可盈利的高級。去除含較低的礦石與廢石比例的材料可生產一些可以使用的材料，該材料可用於生產存貨。該種剝採可能也有助於接近深層的含較高礦石與廢石比例的材料。因此剝採活動可能會對主體產生兩

種收益：獲取可用於生產存貨的有用礦石和進一步接近可在未來期間開採的更多數量的材料。

5 本解釋公告闡述了何時及如何對從剝採活動中產生的這兩種收益進行會計處理以及如何對這些收益進行初始及後續計量。

範　圍

6 本解釋公告適用於在生產階段的露天礦開採活動中產生的剝採成本（“生產剝採成本”）。

問　題

7 本解釋公告規範了以下問題：

（1） 將生產的剝採成本確認為資產；

（2） 剝採活動資產的初始計量；以及

（3） 剝採活動資產的後續計量。

一致意見

將生產的剝採成本確認為一項資產

8 當從剝採活動產生的利益以生產存貨的形式實現時，主體應按照《國際會計準則第 2 號——存貨》來核算剝採活動的成本。當該利益以進一步接近礦石的形式實現時，若滿足下述第 9 段的條件，主體應將這些成本確認為非流動資產。本解釋公告中的非流動資產指“剝採活動資產”。

9 當且僅當所有下述條件滿足時，主體確認剝採活動資產：

（1） 與剝採活動相關的未來經濟利益（進一步接近礦體）很可能流入主體；

（2） 主體可以識別已進一步接近的礦體的組成部分；以及

（3） 與該組成部分相關的剝採活動成本能夠可靠計量。

10 剝採活動資產應被作為現有資產的改善或作為現有資產的增加。換句話說，剝採活動資產應按照現有資產的一部分進行會計處理。

11 剝採活動資產將按照現有資產相同的分類標準分為有形資產或無形資產。也就是說，現有資產的性質決定了主體應將剝採活動資產確認為有形資產還是無形資產。

剝採活動資產的初始計量

12 主體應以成本對剝採活動資產進行初始計量，其中包括改善進入已識別礦石組成部分時直接發生的累計剝採活動成本，加上直接歸屬於該資產的間接費用分攤。在生產剝採活動的同時可能產生一些偶然的操作，但是該操作對計劃剝採活動的繼續進行並非是必要的。與這些偶然操作相關的成本不應包含在剝採活動資產的成本中。

13 當剝採活動資產的成本和已生產存貨的成本不能單獨識別時，主體應將產生的剝採成本在已生產的存貨和剝採活動資產之間以相關生產計量的分配基礎進行分攤。該生產計量將用來計算礦體已識別的組成部分，並應將其作為基準以識別創造未來利益的額外活動已經發生的程度。該種計量的例子包括：

（1） 將已生產的存貨成本與預期成本相比較；

（2） 在給定礦石生產數量的情況下，廢棄物提取量與預期提取量相比較；以及

（3） 在給定生產的礦石數量的情況下，已開採礦石的礦物質含量與預期開採的礦物質含量相比較。

剝採活動資產的後續計量

14 在初始確認之後，剝採活動資產作為現存資產的一部分，須按其成本或重估金額減去折舊或攤銷及減值損失後的金額計量。

15 剝採活動資產應在因剝採活動而更易進入的礦體的已識別部分的預計使用壽命內，系統地進行折舊或攤銷。除非其他方法更為適用，主體應採用生產單位法進行折舊或攤銷。

16 用於折舊或攤銷剝採活動資產的礦體已識別部分的預計使用壽命不同於用來折舊或攤銷礦藏本身和與礦藏壽命相關的資產的預期使用壽命。唯一的例外是，剝採活動使得整個剩餘礦體更加易於開採的有限情況。例如，當所識別的部分代表了礦體要開採的最後一部分時，這可能會導致礦藏使用壽命的結束。

附　錄

附錄一　生效日期和過渡性規定

本附錄是本解釋公告的組成部分，並與本解釋公告的其他部分具有相同的權威性。

1　主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。允許提前採用。如果主體在更早期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

2　主體應對列報的最早期間及之後產生的生產剝採成本應用本解釋公告。

3　從列報的最早期間開始，在生產階段進行剝離活動的任何先前已確認的資產餘額（“前任剝離資產”），將被重分類為與剝採活動相關的現有資產的一部分，在此意義上保留了與前任剝離資產相關的礦體的可識別部分。該餘額應在與各前任剝離資產餘額相關的礦體已識別部分的預計剩餘使用壽命內，計提折舊或攤銷。

4　如果沒有與前任剝離資產相關的礦體可識別部分，應在列報的最早期間確認期初留存收益。

國際財務報告解釋公告第21號——徵稅

目　　錄

起始段落

參　照
背　景 ……1
範　圍 ……2
問　題 ……7
一致意見 ……8
附　錄
生效日期及過渡性規定

國際財務報告解釋公告第21號——徵稅

參　照

- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 12 號——所得稅》
- 《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》
- 《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》
- 《國際會計準則第 34 號——中期財務報告》
- 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》
- 《國際財務報告解釋公告第 6 號——參與廢棄電器和電子設備特定市場產生的負債》

背　景

1 政府可能對主體徵收一項稅項。國際財務報告準則解釋委員會接到請求，期望對支付稅項的主體的財務報表中該稅項的會計處理提供指引。此問題與依照《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》的規定何時確認稅項支付負債的處理有關。

範　圍

2 本解釋公告涉及稅項支付負債的會計處理，若該負債屬《國際會計準則第 37 號》的範圍。本解釋公告也涉及時點與金額確定的稅項支付負債的會計處理。

3 本解釋公告不涉及確認稅項支付負債所產生成本的會計處理。

所有主體應應用其他準則以決定確認稅項支付負債是增加資產還是費用。

4 就本解釋公告的目的而言，稅項是主體被政府依照法律法規（即，法律及／或法規）徵收的經濟效益資源的流出，而非指：

（1） 其他準則範圍內的資源流出（如屬《國際會計準則第 12 號——所得稅》範圍內的所得稅）；以及

（2） 違反法律法規而被徵收的罰金或其他罰款。

“政府”指政府、政府代理機構以及地方性、全國性或國際性的類似組織。

5 在與政府的合約協議下，主體為取得資產或勞務，並不符合徵稅的定義。

6 主體不需要將本解釋公告應用於碳排放交易計劃產生的負債。

問 題

7 為闡明稅項支付負債的會計處理，本解釋公告涉及下列問題：

（1） 產生確認稅項支付負債的義務事項是甚麼？

（2） 經濟上被要求在未來期間繼續經營，是否會產生因該未來期間經營而導致的稅項支付推定義務？

（3） 持續經營假設是否意味著主體有因未來期間經營而導致的稅項支付現時義務？

（4） 稅項支付負債的確認是在某一時點產生，還是在某些情況下在一段時間內漸進發生？

（5） 產生確認因達到最低限額而導致的稅項支付負債的義務

事項是甚麼？

（6） 稅項支付負債在年度財務報表和中期財務報告中的列示原則是否相同？

一致意見

8 產生稅項支付負債的義務事項為法規規定的導致稅項支付的活動。例如，若導致稅收支付的活動是由於本期發生收入，且該稅收的計算是以前期發生的收入為基礎，則該稅項的義務事項為於本期發生收入。於前期發生收入對產生現時義務是必要條件，但不是充分條件。

9 主體因經濟理由必須在未來期間繼續經營，不使其對因未來期間經營而導致的稅收支付產生推定義務。

10 按照持續經營假設編製財務報表並不意味著主體有因未來期間經營而導致的稅項支付的現時義務。

11 若義務事項是在一段期間內發生（比如，如果法律法規規定的導致稅項支付的活動在一段期間內發生），則稅項支付負債應漸進確認。例如，如果義務事項是在一段期間產生收入，則相應的負債應於主體產生該收入時確認。

12 如果稅項支付義務在達到最低限額時產生，該義務所產生負債的會計處理應與本解釋公告第 8 段至第 14 段（特別是第 8 段和第 11 段）所建立的原則一致。例如，若義務事項是達到最低活動限額（諸如所產生收入、銷售或所製造產出的最低金額），則相應的負債應於達到最低活動限額時確認。

13 主體應在中期財務報告中適用與年度財務報表所適用的相

同確認原則。因此，在中期財務報告中：

（1） 如果在中期報告期間結束日不存在稅項支付的現時義務，不應確認稅項支付負債；以及

（2） 如果在中期報告期間結束日存在稅項支付的現時義務，應確認稅項支付帶來的負債。

14 如果主體已預付稅項，但尚無該稅項支付的現時義務，應確認一項資產。

附　錄

生效日期及過渡性規定

本附錄是本解釋公告的組成部分，並與本解釋公告的其他部分具有相同的權威性。

1　主體應對 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。允許提前採用。如果主體在更早期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

2　首次採用本解釋公告所產生的會計政策變更應按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定追溯調整。

解釋公告第7號——引入歐元

參　照

- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 10 號——報告期後事項》
- 《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 27 號——合併財務報表和單獨財務報表》（2008 年修訂）

問　題

1 自 1999 年 1 月 1 日起，歐洲經濟和貨幣聯盟正式啟動，歐元將成為正式貨幣，歐元與歐元區國家貨幣之間的兌換率必將隨之固定；也就是說，與這些貨幣有關的後續匯兌差額風險將從該日起消除。

2 問題是，如何將《國際會計準則第 21 號》應用於歐洲聯盟歐元區成員國的貨幣到歐元的轉換（下稱“轉換”）。

一致意見

3 《國際會計準則第 21 號》中關於外幣交易和境外經營財務報表折算的規定應嚴格地應用於轉換。同樣的原理也適用於以後其他國家加入歐洲經濟和貨幣聯盟時匯率的固定。

4 特別是，這意味著：

（1） 交易形成的外幣貨幣性資產和負債應繼續按期末匯率折算成功能貨幣。由此產生的匯兌差額應立即確認為收益或費用，除非

主體繼續運用現行會計政策來處理與未來交易的貨幣風險套期有關的匯兌利得和損失；

（2） 與境外經營的財務報表折算有關的累積匯兌差額應確認為其他綜合收益，在權益項目進行歸集，並且只有在全部或部分處置對境外經營的淨投資時才從權益中重分類為損益；以及

（3） 以歐元區成員國貨幣表示的負債的折算所引起的匯兌差額不應計入相關資產的帳面金額。

一致意見達成日期

1997 年 10 月

生效日期

本解釋公告自 1998 年 6 月 1 日起生效。會計政策變更應按《國際會計準則第 8 號》的規定進行會計處理。

《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了整個國際財務報告準則使用的術語。此外，它修訂了本解釋公告第 4 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

《國際會計準則第 27 號》（2008 年修訂）修訂了本解釋公告第 4 段（2）。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 27 號》（2008 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期间。

解釋公告第10號——政府援助：與經營活動沒有特定聯繫的政府援助

參　照

- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 20 號——政府補助會計和政府援助的披露》

問　題

1 在有些國家，政府對主體援助可能為了鼓勵或長期支持在特定領域或行業的商業活動。獲得這種援助的條件可能與主體的經營活動沒有特定聯繫。這種援助的例子包括政府將資源轉讓給具有以下特徵的主體：

（1） 在特定行業中經營；

（2） 繼續在最近私有化的行業中經營；或者

（3） 開始或繼續在不發達地區開展業務。

2 問題是，這種政府援助是否是《國際會計準則第 20 號》範圍內的“政府補助”，並因此應按該準則進行會計處理。

一致意見

3 對主體的政府援助符合《國際會計準則第 20 號》中政府補助的定義，即使除了要求在特定領域或行業中經營外，沒有與主體經營活動具有特定聯繫的條件，也是如此。從而，這種補助不應該直接貸記股東權益。

一致意見達成日期

1998 年 1 月

生效日期

本解釋公告自 1998 年 8 月 1 日起生效。會計政策變更應按《國際會計準則第 8 號》的規定進行會計處理。

解釋公告第15號——經營租賃：激勵措施

參　照

- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 17 號——租賃》（2003 年修訂）

問　題

1 在就新的經營租賃業務或續租業務進行談判時，為了達成租賃協議，出租人可能會向承租人提出一些激勵措施。這些措施包括由出租人先給予承租人一筆現金，以補償或承擔承租人的某些費用（例如，重新安置費用、租賃物改良費用或與承租人已存在的租賃協議有關的費用）。也有可能是在租賃期的期初期間給予減免租金。

2 問題是承租人和出租人如何在財務報表中確認經營租賃中的激勵措施。

一致意見

3 所有新的經營租賃協議或續租協議中的激勵措施都應作為同意使用租賃資產淨對價的組成部分，不論激勵措施的性質、形式或支付時間。

4 除非另有一種系統的方法能代表租賃資產利益減少的時間模式，否則，出租人應將激勵措施的成本總額在租賃期內作為出租收益的減項按直線法予以確認。

5 除非另有一種系統的方法能代表承租人因使用租賃資產而受益的時間模式，否則承租人應將激勵措施的利益總額在租賃期內按直線法作為租金費用的減項予以確認。

6 承租人應將發生的費用，包括與已存在租賃協議有關的費用（例如，終止已存在的租賃協議的費用、重新安置費用、租賃物改良費用等）和已通過激勵措施協議得到有效補償的費用，按照適用的國際會計準則進行會計處理。

一致意見達成日期

1998 年 6 月

生效日期

本解釋公告對自 1999 年 1 月 1 日或以後日期開始的租賃期有效。

解釋公告第25號——所得稅：主體或其股東納稅狀況的改變

參　照

- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 12 號——所得稅》

問　題

1　主體或其股東納稅狀況的改變可能給主體帶來增加或降低其所得稅負債或資產的後果。例如，主體的權益工具公開上市或主體的權益發生重組時就可能會發生這種情況。控股股東移居國外也可能會發生這種情況。這種情況可能會使主體納稅狀況發生改變。例如，它可能獲得或失去納稅激勵，也可能在未來適用不同的稅率。

2　主體或其股東納稅狀況的改變可能會立即對主體當期所得稅負債或資產產生影響。這種改變也可能增加或降低主體已確認的遞延所得稅負債和資產，這取決於納稅狀況改變對收回或清償主體資產和負債帳面金額所產生的納稅後果的影響。

3　問題是，主體應如何對其自身或其股東納稅狀況改變的納稅後果進行會計處理。

一致意見

4　主體或其股東納稅狀況的改變並不會增加或降低在損益之外

確認的金額。納稅狀況改變的當期和遞延納稅後果，應計入當期損益中，除非這些納稅後果與在同一期間或不同期間導致對已確認權益金額或在其他綜合收益中確認的金額直接貸記或借記的交易和事項有關。與同一期間或不同期間的已確認權益金額變更相關的（不計入損益的）納稅後果，應直接借記或貸記權益。與在其他綜合收益中確認的金額相關的納稅後果應在其他綜合收益中確認。

一致意見達成日期

1999 年 8 月

生效日期

本一致意見自 2000 年 7 月 15 日起生效。會計政策變更應根據《國際會計準則第 8 號》的規定進行會計處理。

《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語。另外，它修訂了第 4 段。主體應在自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

解釋公告第27號

——評價涉及租賃法律形式的交易的實質

參　照

- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 17 號——租賃》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》
- 《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》
- 《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》
- 《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》

問　題

1　主體可能與非關聯方（投資者）進行一項交易或一系列構設的交易（一種安排），交易涉及租賃的法律形式。例如，主體可能將資產租給投資者又將此項資產租回，或者從法律形式上銷售了資產又將該項資產租回。每一項租賃安排的形式、條款及條件可能差異很大。在租賃和租回情況下，設計的租賃安排是為了使投資者獲得一項稅收好處，與主體以服務費的形式分享，而不是為了轉讓資產的使用權。

2　在與投資者的租賃安排涉及租賃的法律形式的情況下，問題是：

（1）　如何確定一系列的交易是否相關聯，是否應作為一項交易進行會計處理。

（2）　租賃安排是否符合《國際會計準則第 17 號》中租賃的定義；以及如果不符合：

①能存在的單獨的投資帳戶和租賃付款義務是否代表了主體的資產和負債〔例如，考慮本解釋的隨附指南的第 A2 段（1）所描述的例子〕；

②主體對由此項租賃安排所產生的其他義務應如何進行會計處理；以及

③主體對可能從投資者取得的服務費應如何進行會計處理。

一致意見

3 如果不把這一系列交易作為一個整體就無法理解其總體經濟影響，那麼，涉及租賃法律形式的一系列交易是相關聯的，並應作為一項交易進行會計處理。例如，一系列交易緊密相關、作為一項單獨交易進行談判，且同時發生或相繼發生。（隨附指南的 A 部分提供了本解釋公告運用的示例[註]）

4 會計應當反映租賃安排的實質。為確定一項租賃安排的實質，應評價其所有方面及其影響，重點是產生經濟效果的方面和影響。

5 《國際會計準則第 17 號》是適用的，如果租賃安排實質上包括在一個議定的期間內轉讓資產的使用權。單獨表明一項租賃安排實質上並沒有涉及《國際會計準則第 17 號》中規定的租賃的標誌有（隨附指南提供了本解釋公告運用的示例[註]）：

（1） 主體保留了與標的資產所有權相關的全部風險和報酬，並且實質上在租賃安排之前享有完全相同的使用權；

（2） 租賃安排的主要原因是獲得一個特定的稅收結果，而不是轉讓某項資產的使用權；以及

（3） 在條款中包含的選擇權的行使幾乎是肯定的（例如，一項出售選擇權，在可行使時，能夠按照遠遠高於預計公允價值的價格

行使）。

6 在確定一項單獨的投資帳戶與租賃付款義務在實質上是否代表主體的資產和負債時，應運用《框架》[1]第 49 段至第 64 段的定義和指南。綜合起來表明實質上一項單獨的投資帳戶和租賃付款義務沒有滿足資產和負債的定義，主體不應予以確認的標誌有：

（1） 主體不能根據自己所追求的目標控制單獨的投資帳戶，並且沒有義務支付租賃付款額。例如，為保護投資者，在單獨的投資帳戶中預付了款項並且可能只用於支付投資者，投資者同意用單獨的投資帳戶中的資金支付租賃付款義務，並且主體沒有能力從投資帳戶中拒付投資者，此時就會出現這種情況。

（2） 主體全額償還從投資者方取得的服務費的風險以及可能支付其他款項的風險非常小，或在沒有收到服務費時，為其他義務而支付款項的風險非常小（例如，擔保）。例如，租賃安排的條款要求將預付款項投資於無風險資產，該無風險資產預計產生的現金流量足以償還租賃付款義務，則存在的付款風險也非常小。以及

（3） 除租賃安排的開始日的初始現金流量外，根據租賃安排預計的現金流量是僅用從單獨的投資帳戶中提取的資金償還的租賃付款額，該單獨的投資帳戶是用初始現金流量建立的。

7 租賃安排的其他義務，包括提供的任何擔保和提前終止所產生的義務，應根據《國際會計準則第 37 號》、《國際財務報告準則第 4 號》或《國際財務報告準則第 9 號》（取決於其條款）進行會計處理。

---

[1] 本處參照《框架》是國際會計準則委員會的《財務報表編製和列報框架》，由國際會計準則理事會於 2001 年正式採用。2010 年 9 月國際會計準則理事會用《財務報告概念框架》代替了上述《框架》。第 49 段至第 64 段現在是在《概念框架》的第 4.4 段至第 4.19 段。

8 在確定何時將主體可能收到的一項服務費確認為收益時，應將《國際財務報告準則第 15 號》的規定應用於每一項安排的事實和情況。諸如是否存在以為賺取服務費所必需的重要的未來經營義務的形式的持續介入、是否還保留有風險、任何擔保安排的條款、償還服務費的風險等因素應加以考慮。如果在租賃安排的開始日收到服務費，那麼單獨表明將全部服務費在收到時確認為收益是不合適的標誌如下：

（1） 履行或制止某些重要活動的義務是賺取收到的服務費的條件，因此履行受法律約束的租賃安排不是租賃安排所要求的最重要的一項行動。

（2） 對標的資產的使用施加限制，該限制具有限制和重大改變主體使用該項資產能力（例如消耗、出售或用作抵押品）的實際影響。

（3） 償還任何金額服務費和支付額外款項的可能性並不是極小。例如，這種情況出現在：

①標的資產不是主體開展經營活動所要求的特定資產，因此，主體可能會支付一筆款項提前終止租賃安排。或者

②租賃安排的條款要求主體，或主體可以或在一定程度上可以自行決定，在具有超過小額風險（例如，貨幣風險、利率風險或信用風險）的資產上投資一筆預付款項。在這種情況下，投資價值不足以彌補租賃付款義務的風險並不是極小，因此，主體可能被要求支付一些款項。

9 服務費應根據其經濟實質和性質在綜合收益表中列示。

披 露

10 在確定為理解租賃安排和所採用的會計處理所必須作的恰

當披露時，應考慮實質上沒有涉及《國際會計準則第 17 號》所規定的租賃的租賃安排的各個方面。主體應在存在租賃安排的各期披露下列內容：

（1） 對租賃安排的描述，包括：

①標的資產及對其使用的任何限制；

②租賃安排的期限及其他重要條款；

③相關聯的各項交易，包括任何選擇權；以及

（2） 適用於收到的服務費的會計處理方法，當期確認為收益的金額，以及包含了服務費的綜合收益表的單列項目。

11 按照本解釋公告第 10 段所要求的披露應按各項租賃安排單獨提供或按各類租賃安排合併提供。一類是指一組具有相同性質（例如，發電廠）的標的資產的租賃安排。

一致意見達成日期

2000 年 2 月

生效日期

本解釋公告自 2001 年 12 月 31 日起生效。會計政策變更應按《國際會計準則第 8 號》的規定進行會計處理。

《國際財務報告準則第 9 號》對第 7 段進行了修訂。主體採用《國際財務報告準則第 9 號》時，應適用該修訂內容。

2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》，對“參考文獻”部分及第 8 段進行了修訂。主體採用《國際財務報告準則第 15 號》時，應適用該修訂內容。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

解釋公告第29號

——服務特許權協議：披露

參　照

- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）
- 《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 17 號——租賃》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》
- 《國際會計準則第 38 號——無形資產》（2004 年修訂）
- 《國際財務報告解釋公告第 12 號——服務特許權協議》

問　題

1 主體（特許權經營者）可能與另一主體（授予方）簽訂一項向社會公眾提供服務的協議，從而能使公眾使用基本的社會設施。特許權授予方可能是公共部門主體，也可能是私營部門的主體，包括政府機構。服務特許權協議的例子包括水處理和供給設施、汽車高速公路、汽車停車場、隧道、橋樑、機場和通訊網路。不屬於服務特許權協議的例子包括主體外包對內部提供服務的經營（例如，員工食堂、建築物維修和會計或資訊技術功能）。

2 服務特許權協議一般涉及授予方將在特許權期間內轉移給經營方如下兩方面的權利：

（1） 向社會公眾提供的使用主要經濟和社會設施的服務的權利；以及

（2） 在某些情況下，使用特定的有形資產、無形資產或金融資產的權利。

作為交換，經營方應當：

（3） 承諾在特許權期間按照特定條款和條件提供服務；並且

（4） 在適用的情況下，承諾在特許權期末退還在期初取得的特許權和／或在特許權期間內購買的特許權。

3 所有服務特許權協議的共同特徵是，經營方既取得一項權利，又承擔一項提供公共服務的義務。

4 問題是，在授予方和經營方各自的財務報表的附註中應披露甚麼資訊。

5 與某些服務特許權協議相關的某些方面和披露，已經由現行國際財務報告準則規定（例如，《國際會計準則第 16 號》適用於不動產、廠場和設備項目的取得，《國際會計準則第 17 號》適用於資產租賃，《國際會計準則第 38 號》適用於無形資產的取得）。但是，服務特許權協議可能涉及國際財務報告準則尚未規範的待執行合同，除非這些合同是適用於《國際會計準則第 37 號》的虧損性合同。因此，本解釋公告規範對服務特許權協議的額外披露。

一致意見

6 在確定附註的恰當披露時，應考慮一項服務特許權協議的所有方面。經營方和授予方應在每一期間披露如下資訊：

（1） 對協議的描述。

（2） 可能影響未來現金流量金額、時間和確定性的重要的協議條款（例如，特許權期間，重定價的日期和確定重定價或重新協商的基礎）。

（3） 如下項目的性質和範圍（例如，合適的數量、期間或金額）：

①使用指定資產的權利；

②提供義務或期望服務提供的權利；

③購買或建造不動產、廠場和設備的義務；

④在特許權期末交付特定資產的義務或取得指定資產的權利；

⑤續約或終止選擇權；以及

⑥其他權利和義務（例如，大檢修）。

（4） 本期發生的協議的變更。以及

（5） 服務協議如何進行分類。

6A 經營方應披露在以建設服務交換金融資產或無形資產的期間所確認的收入及損益。

7 按照本解釋公告第 6 段的要求，應按每一項服務特許權協議分別披露，或者按每一類服務特許權協議合併披露。一類是指一組涉及類似性質服務的服務特許權協議（例如，收費、通訊和水處理服務）。

一致意見達成日期

2001 年 5 月

生效日期

本解釋公告自 2001 年 12 月 31 日起生效。

主體應對自 2008 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 6 段（5）和第 6A 段的修訂內容。如果主體提前採用了《國際財務報告解釋公告第 12 號》，那麼這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

解釋公告第32號——無形資產：網站成本

參　照

- 《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》
- 《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》
- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）
- 《國際會計準則第 2 號——存貨》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 17 號——租賃》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 36 號——資產減值》（2004 年修訂）
- 《國際會計準則第 38 號——無形資產》（2004 年修訂）

問　題

1 主體在開發和運行為自己內部使用或外部登錄的網站時，可能發生內部支出。為外部登錄而設計的網站，可以用作不同的目的，比如營銷和廣告自己的產品和服務、提供電子服務，以及銷售產品和提供服務。為內部使用而設計的網站，可以用作保存公司的政策和客戶的詳細資料，並搜索相關資訊。

2 網站開發的階段可以描述如下：

（1） 計劃——包括從事可行性研究、確定目標和指標、評價各種備選方案並選擇優先方案。

（2） 應用軟件和基礎結構的開發——包括獲得功能變數名稱、購買和開發硬體並運行軟件、安裝已開發的應用程序並進行強度測試。

（3） 版面設計的開發——包括設計網頁的外觀。

（4） 內容的開發——包括在網站開發階段完成前，創作、購買、編寫和上傳網站上的文本或圖像性質的資訊。這些信息既可以儲存在構成網站整體組成部分（或從網站可登錄）的單獨的數據庫中，也可以直接編輯到網頁上。

3 網站的開發階段一旦完成，運行階段即開始。在這一階段，主體維護和改進網站的應用、基礎結構、版面設計和內容。

4 當主體對開發和運行為自己內部使用或外部登錄的網站而發生的內部支出進行會計處理時，問題是：

（1） 網站是否為一項內部產生的無形資產，並適用《國際會計準則第 38 號》的規定；以及

（2） 對這類支出的恰當的會計處理方法是甚麼。

5 本解釋公告不適用於購買、開發和運行網站的硬體（如網站服務器、分段服務器、生產服務器和互聯網連接等）而發生的支出。這類支出按照《國際會計準則第 16 號》進行會計處理。此外，當主體因網路服務提供商向主體的網站提供託管及維護服務而發生支出時，根據《國際會計準則第 1 號》第 88 段和第《框架》[1]，該項支出應當在服務提供時確認為費用。

6 《國際會計準則第 38 號》不適用於主體在正常經營過程中持有以備出售的無形資產（參見《國際會計準則第 2 號》和《國際財務報告準則第 15 號》），或屬於《國際會計準則第 17 號》範圍內的租賃。

---

1 本處參照《框架》是國際會計準則委員會的《財務報表編製和列報框架》，由國際會計準則理事會於 2001 年正式採用。2010 年 9 月國際會計準則理事會用《財務報告概念框架》代替了上述《框架》。

因此，本解釋公告不適用於為開發和運行出售給另一主體的網站（或網站軟件）而發生的支出。如果網站以經營租賃的方式出租，本解釋公告適用於出租人。如果網站以融資租賃的方式出租，在租賃資產初始確認後，本解釋公告適用於承租人。

一致意見

7 主體為了自己內部使用或外部登錄而開發的網站，是一項內部產生的無形資產，應當遵循《國際會計準則第 38 號》的規定。

8 當且僅當除了遵循《國際會計準則第 38 號》第 21 段有關確認和初始計量的一般規定外，主體能夠滿足《國際會計準則第 38 號》第 57 段的規定時，才能將開發形成的網站確認為無形資產。特別是主體應能夠滿足《國際會計準則第 38 號》第 57 段（4）的規定，證明其網站將如何產生未來經濟利益，比如，網站能夠產生收入，包括將訂單設置在網站上產生的直接收入。主體如不能證明專門或主要為行銷和廣告自己的產品和服務而開發的網站將產生很可能的未來經濟利益，因開發這種網站而發生的所有支出，應在發生時確認為費用。

9 為開發和運行主體自己的網站發生的任何內部支出，均應按照《國際會計準則第 38 號》進行會計處理。對導致支出發生的每項活動的性質（如培訓員工和維護網站），以及其在網站開發和開發後所處的階段均應進行評價，以確定恰當的會計處理方法（本解釋公告附加示例[註]還增加了額外的指南）。例如：

（1） 計劃階段在性質上類似於《國際會計準則第 38 號》第 54 段至第 56 段的研究階段。發生在這一階段的支出應在其發生時確認為費用。

（2） 應用軟件和基礎結構的開發階段、版面設計階段和第內容開發階段，在性質上類似於《國際會計準則第 38 號》第 57 段至第 64 段的開發階段，為廣告和行銷主體自己的產品和服務而進行的內容開發除外。如果這些階段發生的支出能夠直接歸屬於為使網站達到管理層預定的方式運營而必要發生的創作、製作或編寫活動，則應當按照本解釋公告第 8 段的規定，將這些支出包括在網站的成本中，確認為無形資產。比如，專門為網站購買或創作內容（廣告和行銷主體自己的產品和服務的內容除外）發生的支出，或者使這些內容能夠在網站上使用發生的支出（如取得轉載權發生的費用），應在符合條件的情況下，包括在開發成本中。但是，按照《國際會計準則第 38 號》第 71 段，在前期財務報表中初始確認為費用的無形項目發生的支出，不應在以後期間確認為無形資產（如，當專利權成本已被全部攤銷，其內容隨後在網站上提供時）。

（3） 在內容開發階段，為廣告和行銷主體自己的產品和服務（如產品的數碼圖像） 進行的內容開發而發生的支出，應當按照《國際會計準則第 38 號》第 69 段（3）在其發生時確認為費用。例如，當對為主體自己的產品拍攝數碼圖像和改進圖像顯示發生的專業服務支出進行會計處理時，在這一過程中，主體應在專業服務提供時將這些支出確認為費用，而不是數碼圖像在網站上顯示時。

（4） 一旦網站的開發階段完成，運行階段即開始。這一階段發生的支出，除非符合《國際會計準則第 38 號》第 18 段的標準，否則均應在其發生時確認為費用。

10 根據本解釋公告第 8 段確認為無形資產的網站，在初始確認後，應採用《國際會計準則第 38 號》第 72 段至第 87 段的規定進行計量。網站使用壽命的最佳估計應當較短。

一致意見達成日期

2001 年 5 月

生效日期

本解釋公告自 2002 年 3 月 25 日起生效。採用本解釋公告的影響應當按照《國際會計準則第 38 號》於 1998 年發佈的過渡性規定進行會計處理。因此，如果網站不符合無形資產的確認標準但前期曾確認為資產，則該項目應在本解釋公告生效日終止確認。當網站已經存在且開發該網站的支出符合無形資產的確認標準，但前期未確認為資產，在本解釋公告生效日不應確認為無形資產。當網站已經存在且開發該網站的支出符合無形資產的確認標準，前期已確認為資產並按成本進行了計量，則初始確認的金額應視為合理確定的網站成本。

《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語（包括本解釋公告第 5 段）。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用了《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），那麼這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》，對“參考文獻”部分及第 6 段進行了修訂。主體在採用《國際財務報告準則第 15 號》時，應適用這些修訂內容。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

Anexo

Normas de Relato Financeiro

Aviso

As Normas de Relato Financeiro de Macau contêm material sujeito a direitos de autor da Fundação das IFRS®, relativamente ao qual se reservam todos os direitos.

Reproduzido e distribuído pela Comissão de Registo dos Auditores e dos Contabilistas ("CRAC"), com a autorização da Fundação das IFRS, somente na Região Administrativa Especial de Macau da República Popular da China. Não se concedem direitos a terceiros, que não os permitidos pelos Termos de Utilização, sem prévia autorização escrita da CRAC e da Fundação das IFRS.

As Normas de Relato Financeiro são emitidas pela CRAC para efeito da sua aplicação na Região Administrativa Especial de Macau da República Popular da China, não tendo sido elaboradas ou aprovadas pelo *International Accounting Standards Board.*

As Normas de Relato Financeiro não devem ser distribuídas fora da Região Administrativa Especial de Macau da República Popular da China.

Termos de Utilização para os Utilizadores

1. A Fundação das IFRS e a Comissão de Registo dos Auditores e dos Contabilistas ("CRAC") concedem aos utilizadores das Normas de Relato Financeiro de Macau ("Utilizadores") a permissão para reproduzir as Normas de Contabilidade de Macau para

   (i) Uso Profissional do Utilizador, ou

   (ii) estudo e formação pessoais

   Uso profissional: o uso das Normas de Relato Financeiro de Macau no âmbito da actividade profissional do utilizador, em conexão com a prestação de serviços de contabilidade para aplicação das Normas de Relato Financeiro de Macau na elaboração e/ou análise de demonstrações financeiras aos seus clientes ou no âmbito da actividade exercida pelo Utilizador na qualidade de contabilista.

   A fim de evitar quaisquer dúvidas, o uso acima mencionado não inclui qualquer tipo de actividades que façam uso (comercial) das Normas de Relato Financeiro

de Macau, além da aplicação directa ou indirecta das referidas Normas, tais como seminários (de índole comercial), conferências, formação (de índole comercial) ou eventos semelhantes, entre outras.

2. Para qualquer utilização que não se enquadre no Uso Profissional, os Utilizadores devem contactar a CRAC e a Fundação das IFRS para a obtenção de uma licença individual separada, em termos e condições a serem mutuamente acordados.

3. Salvo quando expressamente permitido neste aviso, os Utilizadores não dispõem do direito de licenciar, sublicenciar, transmitir, transferir, alienar, alugar ou de outra qualquer forma distribuir qualquer parte das Normas de Relato Financeiro de Macau a terceiros, por qualquer forma ou meio, seja electrónico, mecânico ou outro, actualmente conhecido ou ainda por inventar, sem prévia autorização escrita da CRAC e da Fundação das IFRS.

4. Não é permitido aos Utilizadores modificar ou efectuar alterações, aditamentos ou emendas, ou criar quaisquer trabalhos derivados das Normas de Relato Financeiro de Macau, salvo quando expressamente permitido neste aviso.

5. Para informações mais detalhadas sobre o licenciamento de propriedade intelectual da Fundação das IFRS, queira contactar permissions@ifrs.org.

Notice

Financial Reporting Standards of Macau contain copyright material of the IFRS® Foundation in respect of which all rights are reserved.

Reproduced and distributed by the Committee for the Registry of Auditors and Accountants ("CRAC") with the permission of the IFRS Foundation within the Macao Special Administrative Region of the People's Republic of China only. No rights granted to third parties other than as permitted by the Terms of Use without the prior written permission of CRAC and the IFRS Foundation.

Financial Reporting Standards are issued by CRAC in respect of their application in Macao Special Administrative Region of the People's Republic of China and have not been prepared or endorsed by the International Accounting Standards Board.

Financial Reporting Standards are not to be distributed outside of the Macao Special Administrative Region of the People's Republic of China.

Terms of Use for Users

1. The IFRS Foundation and Committee for the Registry of Auditors and Accountants ("CRAC") grant users of Financial Reporting Standards ("Users") the permission to reproduce Financial Reporting Standards for

   (i) the User's Professional Use, or

   (ii) private study and education

   Professional Use: means use of Financial Reporting Standards in the User's professional capacity in connection with the business of providing accounting services for the purpose of application of Financial Reporting Standards for preparation of financial statements and/or financial statement analysis to the User's clients or to the business in which the User is engaged as an accountant.

   For the avoidance of doubt, the abovementioned usage does not include any kind of activities that make (commercial) use of Financial Reporting Standards other than direct or indirect application of Financial Reporting Standards, such as but not limited to commercial seminars, conferences, commercial training or similar events.

2. For any application that falls outside Professional Use, Users shall be obliged to contact CRAC and the IFRS Foundation for a separate individual licence under terms and conditions to be mutually agreed.

3. Except as otherwise expressly permitted in this notice, Users shall not, without prior written permission of CRAC and the IFRS Foundation, have the right to license, sublicense, transmit, transfer, sell, rent, or otherwise distribute any portion of Financial Reporting Standards to third parties in any form or by any means, whether electronic, mechanical or otherwise either currently known or yet to be invented.

4. Users are not permitted to modify or make alterations, additions or amendments to or create any derivative works from Financial Reporting Standards, save as otherwise expressly permitted in this notice.

5. For further details about licensing the IFRS Foundation's intellectual property, please contact permissions@ifrs.org.

ÍNDICE

Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro

A Estrutura Conceptual do Relato Financeiro

IFRS

IFRS 1 Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro

IFRS 2 Pagamento com Base em Acções

IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais

IFRS 4 Contratos de Seguro

IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas

IFRS 6 Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

IFRS 7 Instrumentos Financeiros: Divulgações

IFRS 8 Segmentos Operacionais

IFRS 9 Instrumentos Financeiros

IFRS 10 Demonstrações Financeiras Consolidadas

IFRS 11 Acordos Conjuntos

IFRS 12 Divulgação de Interesses Noutras Entidades

IFRS 13 Mensuração pelo Justo Valor

IFRS 14 Contas Diferidas de Actividades Reguladas

IFRS 15 Rédito de Contratos com Clientes

IAS

IAS 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras

IAS 2 Inventários

IAS 7 Demonstração de Fluxos de Caixa

IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros

IAS 10 Acontecimentos após o Período de Relato

IAS 12 Impostos sobre o Rendimento

IAS 16 Activos Fixos Tangíveis

IAS 17 Locações

IAS 19 Benefícios dos Empregados

IAS 20 Contabilização de Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo

IAS 21 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

IAS 23 Custos de Empréstimos Obtidos

IAS 24 Divulgações de Partes Relacionadas

IAS 26 Contabilização e Relato pelos Planos de Benefícios de Reforma
IAS 27 Demonstrações Financeiras Separadas
IAS 28 Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
IAS 29 Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias
IAS 32 Instrumentos Financeiros: Apresentação
IAS 33 Resultados por Acção
IAS 34 Relato Financeiro Intercalar
IAS 36 Imparidade de Activos
IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes
IAS 38 Activos Intangíveis
IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IAS 40 Propriedades de Investimento
IAS 41 Agricultura

Interpretação

IFRIC 1 Alterações em Passivos Existentes Relativos a Custos de Encerramento, Restauro e Passivos Similares
IFRIC 2 Títulos de Capital dos Membros de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares
IFRIC 4 Determinar se um Acordo contém uma Locação
IFRIC 5 Direitos a Interesses derivados de Fundos para Custos de Encerramento, Restauro e Reabilitação Ambiental
IFRIC 6 Passivos decorrentes da Participação em Mercados Específicos — Resíduos de Equipamento Eléctrico e Electrónico
IFRIC 7 Aplicar a Abordagem da Reexpressão nos Termos da IAS 29 Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias
IFRIC 10 Relato Financeiro Intercalar e Imparidade
IFRIC 12 Acordos de Concessão de Serviços
IFRIC 14 IAS 19—O Limite num Activo de Benefício Definido, Requisitos de Financiamento Mínimo e sua Interacção
IFRIC 16 Coberturas de um Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira
IFRIC 17 Distribuições aos Proprietários de Activos Distintos de Dinheiro
IFRIC 19 Extinção de Passivos Financeiros através de Instrumentos de Capital Próprio
IFRIC 20 Custos de Descobertura na Fase de Produção de uma Mina a Céu Aberto

IFRIC 21 Taxas

SIC 7 Introdução do Euro

SIC 10 Apoios do Governo — Sem Relação Específica com Actividades Operacionais

SIC 15 Locações operacionais — Incentivos

SIC 25 Impostos sobre o Rendimento — Alterações na Situação Fiscal de uma Entidade ou dos seus Accionistas

SIC 27 Avaliação da Substância de Transacções Envolvendo a Forma Legal de uma Locação

SIC 29 Acordos de Concessão de Serviços: Divulgações

SIC 32 Activos Intangíveis — Custos de Web Sites

Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro [1,2]

Este *Prefácio* é emitido para estabelecer os objectivos e adequação de processos do International Accounting Standards Board e explicar o âmbito, autoridade e data de aplicação das Normas Internacionais de Relato Financeiro. O *Prefácio* foi aprovado pelo IASB em Abril de 2002 e substituiu o Prefácio publicado em Janeiro de 1975 (emendado em Novembro de 1982). Em 2007, o *Prefácio* foi emendado em Janeiro e Outubro para reflectir alterações nos Estatutos da IASC Foundation [3], e em Setembro como consequência de alterações feitas na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007). Em Janeiro de 2008, o parágrafo 9 foi emendado para actualizar a referência ao organismo agora chamado IPSASB. Em 2010, o Prefácio foi emendado para reflectir os Estatutos como revistos em Janeiro de 2009 e Janeiro de 2010 e a publicação da *Estrutura Conceptual* em Setembro de 2010.

1 O International Accounting Standards Board (IASB) foi constituído em 2001 como parte da International Accounting Standards Committee (IASC) Foundation. Em 2010 a IASC Foundation mudou o nome para IFRS Foundation. A governação da IFRS Foundation está cometida a vinte e dois Trustrees. As responsabilidades dos Trustees incluem a nomeação de membros do IASB e dos conselhos e comités associados, bem como a garantia de financiamento da organização. O IASB integra quinze membros a tempo inteiro (os Estatutos da IFRS Foundation prevêem que o número de membros aumente para dezasseis em 1 de Julho de 2012). A aprovação das Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) e documentos relacionados, tais como *A Estrutura Conceptual do Relato Financeiro*, projectos e outros documentos de discussão, é uma responsabilidade do IASB.

---

1 Incluindo as Interpretações IFRIC e SIC

2 (Explicitação da adopção em Macau): Este conteúdo foi retirado do Prefácio das Normas Internacionais de Relato Financeiro 2015 (Red Book), documento oficial publicado pelo International Accounting Standards Board (IASB), em 1 de Janeiro de 2015, com a finalidade de disponibilizar informação relevante aos leitores, e não constitui parte integrante das Normas de Relato Financeiro.

3 Em Julho de 2010 a IASC Foundation mudou o nome para IFRS Foundation.

2 O IFRS Interpretations Committee [4] integra catorze membros com direito a voto e um Presidente sem direito a voto, todos nomeados pelos Trustees. A função do Comité é preparar interpretações das IFRS para serem aprovadas pelo IASB e, no contexto da *Estrutura Conceptual*, proporcionar orientação oportuna sobre assuntos de relato financeiro. O Comité (então chamado International Financial Reporting Interpretations Committee) substituiu a anterior Standing Interpretations Committee (SIC) em 2002.

3 O IFRS Advisory Council [5] é nomeado pelos Trustees. Este Conselho proporciona o veículo formal de participação das organizações e indivíduos com interesse no relato financeiro internacional. Os participantes têm origens geográficas e funcionais diversas. O Objectivo do Conselho é aconselhar o IASB sobre as prioridades, agenda de decisões e projectos de normalização importantes.

4 O IASB sucedeu ao Board of IASC, o qual foi constituído em 29 de Junho de 1973 em resultado de um acordo entre organizações profissionais de contabilidade da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos da América. Em Novembro de 1982 foi assinado o Acordo e Estatutos, após revisão. Os Estatutos foram depois revistos em Outubro de 1992 e em Maio de 2000 pelo IASC Board. Nos termos dos Estatutos de Maio de 2000, as organizações profissionais de contabilidade adoptarem um mecanismo permitindo que os Trustees nomeados colocassem estes Estatutos em vigor. Os Trustees tornaram os novos Estatutos efectivos em Janeiro de 2001 e reviram-nos em Março de 2002. [6]

5 Na sua reunião de 20 de Abril de 2001 o IASB aprovou a seguinte resolução:

> Todas as Normas e Interpretações emitidas ao abrigo de Estatutos anteriores continuam a ser aplicadas a menos e até que elas sejam emendadas ou revogadas. O International Accounting Standards Board

4 Antes de Março de 2010 o Interpretations Committee das IFRS chamava-se International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).

5 Antes de Março de 2010 o IFRS Advisory Council chamava-se Standards Advisory Council (SAC).

6 Os Estatutos foram depois revistos em Julho de 2002, Junho de 2005, Outubro de 2007, e Janeiro de 2009, 2010 e 2013.

pode emendar ou revogar Normas Internacionais de Contabilidade e Interpretações SIC emitidas ao abrigo de Estatutos da IASC anteriores, bem como emitir novas Normas e Interpretações.

Quando neste *Prefácio* é usado o termo IFRS, ele inclui as normas e interpretações aprovadas pelo IASB, e as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Interpretações SIC emitidas na vigência de Estatutos anteriores.

Objectivos do IASB

6 Os objectivos do IASB são:

(a) desenvolver, no interesse público, um conjunto único de normas de relato financeiro de elevada qualidade e compreensibilidade, imponíveis e de aceitação global, e baseadas em princípios claramente articulados. Estas normas devem exigir informação de elevada qualidade, transparência e comparabilidade nas demonstrações financeiras e outro relato financeiro, para ajudar os investidores, outros participantes nos vários mercados de capitais do mundo e outros utilizadores da informação financeira a tomarem decisões económicas;

(b) promover o uso e aplicação rigorosa dessas normas;

(c) cumprindo os objectivos associados a (a) e (b), ter em conta, conforme apropriado, as necessidades de um conjunto de entidades de várias dimensões e naturezas em diversos sectores económicos;

(d) promover e facilitar a adopção das IFRS, que são as normas e interpretações emitidas pelo IASB, através da convergência das normas de contabilidade nacionais com as IFRS.

Âmbito e autoridade das Normas Internacionais de Relato Financeiro

7 O IASB consegue os seus objectivos principalmente desenvolvendo e publicando IFRS e promovendo o uso destas normas em demonstrações financeiras de finalidade geral e outro relato financeiro. O outro relato financeiro compreende informação proporcionada fora das demonstrações financeiras que auxilie na interpretação de um conjunto completo de demonstrações financeiras, ou melhore a capacidade dos utilizadores a

tomarem decisões económicas eficientes. No desenvolvimento das IFRS, o IASB trabalha com os organismos normalizadores nacionais para promover e facilitar a adopção das IFRS através da convergência das normas de contabilidade nacionais com as IFRS.

8 As IFRS estabelecem requisitos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de transacções e acontecimentos que sejam importantes em demonstrações financeiras de finalidade geral. Também podem estabelecer requisitos para transacções e acontecimentos que surjam principalmente em indústrias específicas. As IFRS são baseadas na *Estrutura Conceptual*, a qual aborda os conceitos que subjazem a informação apresentada em demonstrações financeiras de finalidade geral. Embora a *Estrutura Conceptual* só tenha sido emitida em Setembro de 2010, ela foi desenvolvida a partir da anterior *Estrutura para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* que o IASB adoptou em 2001. O objectivo da *Estrutura Conceptual* é facilitar a formulação consistente e lógica das IFRS. A *Estrutura Conceptual* também proporciona uma base para o uso do julgamento na resolução de assuntos contabilísticos.

9 As IFRS estão concebidas para serem aplicadas em demonstrações financeiras de finalidade geral e outro relato financeiro de entidades com propósito lucrativo. Entidades com propósito lucrativo incluem as que estão envolvidas em actividades comerciais, industriais, financeiras e outras similares, quer estejam organizadas em sociedades ou outras formas. Elas incluem organizações como companhias de seguros mútuos e entidades cooperativas mútuas que proporcionem dividendos ou outros benefícios económicos directa e proporcionalmente aos seus proprietários, membros ou participantes. Embora as IFRS não estejam concebidas para serem aplicadas a entidades com actividades não lucrativas do sector privado, a entidades do sector público ou ao governo, tais entidades podem considerá-las apropriadas. O International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) prepara normas de contabilidade para os governos e outras entidades do sector público, que não sejam entidades publicas empresariais, baseadas nas IFRS.

10 As IFRS aplicam-se a todas as demonstrações financeiras de finalidade geral. Estas demonstrações financeiras estão orientadas para as necessidades

comuns de informação de um conjunto alargado de utilizadores, por exemplo, accionistas, credores, empregados e o público em geral. O objectivo das demonstrações financeiras é proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil àqueles utilizadores tomarem decisões económicas.

11 Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui uma demonstração da posição financeira, uma demonstração do resultado integral, uma demonstração das alterações no capital próprio, uma demonstração de fluxos de caixa, e políticas contabilísticas e notas explicativas. Quando for preparada uma demonstração dos resultados separada de acordo com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007), ela faz parte desse conjunto completo. No interesse de custo e oportunidade e para evitar repetir informação já antes relatada, uma entidade pode proporcionar menos informação nas suas demonstrações financeiras intercalares do que nas demonstrações financeiras anuais. A IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar* prescreve o conteúdo mínimo de demonstrações financeiras completas ou resumidas para um período intercalar. O termo "demonstrações financeiras" inclui um conjunto completo de demonstrações financeiras preparadas para um período anual ou intercalar, e demonstrações financeiras resumidas para um período intercalar.

12 Algumas IFRS permitem diferentes tratamentos para determinadas transacções e acontecimentos. O objectivo do IASB é exigir que transacções e acontecimentos iguais sejam contabilizados e relatados de forma igual, e que transacções e acontecimentos diferentes sejam contabilizados e relatados de forma diferente, tanto numa entidade de período para período, como entre entidades. Consequentemente, o IASB pretende não permitir opções no tratamento contabilístico. Da mesma forma, o IASB reconsiderou, e continuará a reconsiderar, as transacções e acontecimentos relativamente às quais as IFRS permitem uma opção de tratamento contabilístico com o objectivo de reduzir o número dessas opções.

13 As normas aprovadas pelo IASB incluem parágrafos com texto a negrito e texto regular, os quais têm a mesma autoridade. Os parágrafos com texto a

negrito indicam os princípios fundamentais. Uma norma individual deve ser lida no contexto do objectivo expresso nessa norma e neste *Prefácio*.

14 As interpretações das IFRS são preparadas pelo Interpretations Committee para darem orientação com autoridade sobre matérias que podem ter provavelmente tratamento divergente ou inaceitável se não existir essa orientação.

15 A IAS 1 (como revista em 2007) inclui o requisito seguinte:

> Uma entidade cujas demonstrações financeiras cumpram as IFRS devem fazer uma declaração explícita e sem reservas de tal cumprimento nas notas. Uma entidade não deve declarar que as demonstrações financeiras cumprem as IFRS a não ser que cumpra todos os requisitos das IFRS.

16 Qualquer limitação ao âmbito de uma IFRS deve ser claramente feita nessa declaração.

Adequação do processo

17 As IFRS são desenvolvidas através de um processo adequado internacional que envolve contabilistas, analistas financeiros e outros utilizadores das demonstrações financeiras, a comunidade empresarial, bolsas de valores, autoridades legais e regulamentares, académicos e outros indivíduos e organizações interessados de todo o mundo. O IASB consulta, em reuniões públicas, o Advisory Council sobre projectos importantes, agenda de decisões e prioridades de trabalho, e debate matérias técnicas em reuniões que estão abertas a observação pública. Um processo adequado para projectos envolve geralmente, mas não necessariamente, os passos seguintes (os passos que são exigidos nos termos dos Estatutos da IFRS Foundation estão indicados com um asterisco*):

(a) é solicitado ao pessoal que identifique e reveja todos os assuntos associados ao tópico e considere a aplicação da *Estrutura Conceptual* aos assuntos;

(b) estudo de práticas e requisitos contabilísticos nacionais e troca de pontos de vista acerca dos assuntos com os normalizadores nacionais;

(c) consulta aos Trustees e ao Advisory Council sobre a conveniência de acrescentar o tópico na agenda do IASB;* [7]

(d) formação de um grupo consultivo que aconselhe o IASB sobre o projecto;

(e) publicação para comentários do público de um documento em discussão;

(f) publicação para comentários do público de um projecto (incluindo quaisquer opiniões discordantes dos membros do IASB) aprovado por pelo menos nove votos do IASB se forem menos de dezasseis membros, ou por dez dos seus membros se forem dezasseis os membros;*

(g) publicação em geral com um projecto das bases para conclusões e os pontos de vista alternativos de qualquer membro do IASB que se oponha à publicação;*

(h) consideração de todos os comentários recebidos dentro do período de comentários sobre documentos em discussão e projectos;*

(i) consideração do desejo de fazer uma audição pública e do desejo de fazer testes no terreno e, se for considerado desejável, fazer tais audições públicas e testes no terreno;

(j) aprovação da Norma por pelo menos nove votos do IASB se forem menos de dezasseis membros, ou por dez dos seus membros se forem dezasseis os membros;* e

(k) publicação com a norma (i) das bases para conclusões, explicando, entre outras coisas, os passos no processo e de como o IASB tratou os comentários do público no projecto, e (ii) as opiniões discordantes de qualquer membro do IASB.*

18 As interpretações das IFRS são desenvolvidas através de um processo adequado internacional que envolve contabilistas, analistas financeiros e outros utilizadores das demonstrações financeiras, a comunidade empresarial, bolsas de valores, autoridades legais e regulamentares, académicos e outros indivíduos e organizações interessados de todo o mundo. O Interpretations Committee debate matérias técnicas em reuniões que estão abertas a

7 A começar o mais tardar em 30 de Junho de 2011, é exigido ao IASB que efectue uma consulta pública sobre a sua agenda cada três anos.

observação pública. Um processo adequado para projectos envolve geralmente, mas não necessariamente, os passos seguintes (os passos que são exigidos nos termos dos Estatutos da IFRS Foundation estão indicados com um asterisco*):

(a) é solicitado ao pessoal que identifique e reveja todos os assuntos associados ao tópico e considere a aplicação da *Estrutura Conceptual* aos assuntos;

(b) consideração das implicações nos assuntos da hierarquia da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*;

(c) publicação de uma Interpretação em minuta para comentários do público se não tiver havido mais do que quatro membros do Comité a votar contra a proposta;*

(d) consideração de todos os comentários recebidos dentro do período de comentários sobre a Interpretação em minuta;*

(e) aprovação pelo Interpretations Committee de uma Interpretação se não tiver havido mais do que quatro membros do Comité a votar contra a Interpretação após consideração dos comentários do público sobre a minuta;* e

(f) aprovação da Interpretação por pelo menos nove votos do IASB se forem menos de dezasseis membros, ou por dez dos seus membros se forem dezasseis os membros;*

Data de aplicação das Normas Internacionais de Relato Financeiro

19 As IFRS aplicam-se a partir da data especificada no documento. As novas IFRS ou as IFRS revistas estabelecem disposições transitórias para serem aplicadas na sua primeira aplicação.

20 O IASB não tem uma política geral de isentar transacções que ocorram antes de uma data especificada dos requisitos de uma nova IFRS. Quando as demonstrações financeiras são usadas para monitorizar o cumprimento de contratos e acordos, uma nova IFRS pode ter consequências que não estavam previstas quando o contrato ou acordo foi concluído. Por exemplo, os compromissos contidos em empréstimos bancários e outros empréstimos podem impor limites e medidas evidenciadas nas demonstrações financeiras

de um financiador. O IASB acredita que o facto de os requisitos de relato financeiro evoluírem e alterarem no tempo é bem percebido e serão conhecidos das partes quando fazem o acordo. É responsabilidade das partes determinarem se o acordo deve considerar os efeitos de uma futura IFRS ou, se não, a forma em que pode ser renegociada para reflectir alterações no relato em vez de alterações nas condições financeiras subjacentes.

21 Os projectos são emitidos para comentários e as suas propostas estão sujeitas a revisão. Até à data de eficácia de uma IFRS, os requisitos de qualquer IFRS que seriam afectados pelas propostas de um projecto mantêm-se em vigor.

Língua

22 O texto aprovado de qualquer documento em discussão, projecto ou IFRS é o texto aprovado pelo IASB em língua inglesa. O IASB pode aprovar traduções em outras línguas, desde que a tradução seja preparada de acordo com um processo que proporcione segurança da qualidade da tradução, e o IASB pode licenciar outras traduções.

A Estrutura Conceptual do Relato Financeiro

Capítulo 1: O objectivo do relato financeiro de finalidade geral OB1

Capítulo 2: A entidade que relata [a adicionar]

Capítulo 3: Características qualitativas da informação financeira útil QC1

Capítulo 4: A Estrutura (1989): texto restante 4.1

Capítulo 1: *O objectivo do relato financeiro de finalidade geral*

Do parágrafo

INTRODUÇÃO OB1

OBJECTIVO, UTILIDADE E LIMITAÇÕES DO RELATO FINANCEIRO DE FINALIDADE GERAL OB2

INFORMAÇÃO ACERCA DOS RECURSOS ECONÓMICOS DE UMA ENTIDADE, AS SUAS OBRIGAÇÕES E AS ALTERAÇÕES NOS RECURSOS E OBRIGAÇÕES OB12

Recursos e obrigações económicos OB13

Alterações nos recursos e obrigações económicos OB15

Desempenho financeiro reflectido pela contabilidade na base do acréscimo OB17

Desempenho financeiro reflectido por fluxos de caixa históricos OB20

Alterações nos recursos e obrigações económicos que não resultam do desempenho Financeiro OB21

Capítulo 1: *O objectivo do relato financeiro de finalidade geral*

Introdução

OB1 O objectivo do relato financeiro de finalidade geral constitui a base fundacional da *Estrutura Conceptual*. Os outros aspectos da *Estrutura Conceptual* – o conceito de unidade de relato, as características qualitativas, e os constrangimentos, de uma informação financeira útil, os elementos das demonstrações financeiras, o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e as divulgações – fluem de forma lógica a partir do objectivo.

Objectivo, utilidade e limitações do relato financeiro de finalidade geral

OB2 O objectivo do relato financeiro de finalidade geral [1] é proporcionar informação financeira sobre a entidade que relata que seja útil aos actuais e potenciais investidores, financiadores e outros credores ao tomarem decisões sobre a aplicação de recursos na entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou deter instrumentos de capital próprio e instrumentos de dívida, e conceder ou liquidar empréstimos e outras formas de financiamento.

OB3 As decisões dos actuais e potenciais investidores sobre comprar, vender ou deter instrumentos de capital próprio e instrumentos de dívida dependem do retorno que esperam do investimento nesses instrumentos, por exemplo, dividendos, pagamentos de capital e juros ou aumentos de preços de mercado. De forma semelhante, as decisões dos actuais e potenciais financiadores e outros credores sobre a concessão ou liquidação de empréstimos e outras formas de financiamento dependem dos pagamentos de capital e juros ou outras formas de retornos que esperam. As expectativas dos investidores, financiadores e outros credores quanto aos retornos dependem da avaliação que fazem da quantia, momento e incerteza de influxos de caixa líquidos para a entidade perspectivados para o futuro. Consequentemente, os actuais e potenciais investidores, financiadores e outros credores necessitam de

1 Ao longo desta *Estrutura Conceptual,* os termos relatórios financeiros e relato financeiro referem-se a relatórios financeiros de finalidade geral e relato financeiro a menos que seja expressamente indicado o contrário.

informação para os ajudar a avaliar as perspectivas de futuros influxos de caixa líquidos para a entidade.

OB4 Para avaliar as perspectivas de futuros influxos de caixa líquidos para a entidade, os actuais e potenciais investidores, financiadores e outros credores necessitam de informação sobre os recursos da entidade, as obrigações da entidade, e quão eficiente e eficazmente o órgão de gestão e governação da entidade [2] actuou e se responsabilizou pelo uso dos recursos da entidade. Exemplos dessas responsabilidades incluem a protecção dos recursos da entidade de efeitos desfavoráveis de factores económicos tais como preços e alterações tecnológicas, e a garantia de que a entidade cumpre as leis e regulamentos aplicáveis e as disposições contratuais. A informação sobre as responsabilidades do órgão de gestão é também útil para as decisões dos actuais investidores, financiadores e outros credores que têm o direito de votar ou influenciar as acções do órgão de gestão.

OB5 Muitos dos actuais e potenciais investidores, financiadores e outros credores não podem exigir às entidades que relatam que lhes facultem informação directamente e têm de acreditar em relatórios financeiros de finalidade geral para muita da informação financeira que precisam. Consequentemente, eles são os utilizadores principais a quem os relatórios financeiros de finalidade geral são dirigidos.

OB6 Porém, os relatórios financeiros de finalidade geral não proporcionam nem podem proporcionar toda a informação de que os actuais e potenciais investidores, financiadores e outros credores necessitam. Esses utilizadores precisam de considerar informação pertinente de outras fontes, por exemplo, condições e expectativas económicas gerais, acontecimentos políticos e ambiente político, e perspectivas para a entidade e para o sector.

OB7 Os relatórios financeiros de finalidade geral não estão concebidos para mostrar o valor de uma entidade que relata; mas eles dão informação que ajuda os actuais e potenciais investidores, financiadores e outros credores a estimar o valor de uma entidade que relata.

---

2 Ao longo desta *Estrutura Conceptual*, o termo órgão de gestão refere-se a *órgão de gestão e governação de uma entidade* a menos que seja expressamente indicado em contrário.

OB8 Os utilizadores principais têm individualmente necessidades e desejos de informação diferente e possivelmente conflituante. O Conselho, ao desenvolver normas de relato financeiro, procurará proporcionar o conjunto de informação que satisfaça as necessidades do maior número de utilizadores principais. Porém, o foco na necessidade de informação comum não impede que a entidade que relata inclua informação adicional que seja muito útil para um subconjunto particular de utilizadores principais.

OB9 O órgão de gestão de uma entidade que relata também está interessado em informação financeira sobre a entidade. Porém, o órgão de gestão não precisa de confiar em relatórios financeiros de finalidade geral porque pode obter internamente a informação financeira que precisa.

OB10 Outras partes, tais como reguladores e membros do público que não os investidores, financiadores e outros credores, podem também achar úteis os relatórios financeiros de finalidade geral. Porém, estes relatórios não são dirigidos primariamente a estes grupos.

OB11 Em larga medida, os relatórios financeiros são baseados em estimativas, julgamentos e modelos e não em representações exactas. A *Estrutura Conceptual* estabelece os conceitos que subjazem a essas estimativas, julgamentos e modelos. Os conceitos são a meta que o Conselho e os preparadores de relatórios de financeiros aspiram. Como em quase todas as metas, a visão da *Estrutura Conceptual* de um relato financeiro ideal não é provável que se consiga plenamente, pelo menos no curto prazo, porque leva tempo a compreender, aceitar e implementar novas formas de analisar transacções e outros acontecimentos. Apesar disso, estabelecer uma meta para ser alcançada é essencial se pretendermos que o relato financeiro evolua e melhore a sua utilidade.

Informação acerca dos recursos económicos de uma entidade, as suas obrigações e as alterações nos recursos e obrigações

OB12 Os relatórios financeiros de finalidade geral proporcionam informação acerca da posição financeira de uma entidade que relata, que é a informação acerca dos recursos económicos e das obrigações da entidade que relata. Os relatórios financeiros também proporcionam informação acerca dos efeitos de

transacções e outros acontecimentos que alteram os recursos e as obrigações de uma entidade que relata. Ambos os tipos de informação são uma base útil para a tomada de decisões sobre o fornecimento de recursos a uma entidade.

Recursos e obrigações económicos

OB13 A informação acerca da natureza e quantia dos recursos e obrigações económicos podem ajudar os utilizadores a identificarem os pontos fortes e fracos da entidade que relata. Essa informação pode ajudar os utilizadores a avaliar a solvência e a liquidez da entidade que relata, as suas necessidades de financiamento adicional e quais as probabilidades de sucesso na obtenção desse financiamento. A informação sobre prioridades e requisitos de pagamento de obrigações actuais, ajuda os utilizadores a prever como os fluxos de caixa futuros serão distribuídos por todos que têm créditos sobre a entidade que relata.

OB14 Diferentes naturezas de recursos económicos afectam diferentemente a avaliação que um utilizador faz das perspectivas da entidade que relata relativas aos fluxos de caixa futuros. Alguns fluxos de caixa futuros resultam directamente de recursos económicos existentes, como as contas a receber. Outros fluxos de caixa resultam do uso combinado de vários recursos para produzirem e comercializarem produtos e serviços a clientes. Embora estes fluxos de caixa não possam ser identificados com recursos (ou obrigações) económicos individuais, os utilizadores dos relatórios financeiros precisam de saber a natureza e quantia dos recursos disponíveis para uso nas operações de uma entidade que relata.

Alterações nos recursos e obrigações económicos

OB15 As alterações nos recursos e obrigações económicos de uma entidade que relata resultam do desempenho da entidade (ver os parágrafos OB17-OB20) e de outros acontecimentos ou transacções como a emissão de instrumentos de dívida ou instrumentos de capital próprio (ver os parágrafo OB21). Para uma avaliação apropriada das perspectivas dos fluxos de caixa futuros da entidade que relata, os utilizadores têm de ser capazes de distinguir ambas as alterações.

OB16 A informação acerca do desempenho financeiro de uma entidade que relata ajuda os utilizadores a compreenderem o retorno que a entidade gerou sobre os seus recursos económicos. A informação acerca do retorno que a entidade gerou proporciona uma indicação de como o órgão de gestão assumiu as suas obrigações de fazer uso eficiente e eficaz dos recursos da entidade. A informação acerca da variabilidade e componentes desse retorno também é importante, especialmente quanto à avaliação da incerteza dos fluxos de caixa futuros. A informação acerca do desempenho financeiro histórico da entidade que relata e de como o órgão de gestão assumiu as suas responsabilidades é geralmente útil para prever o retorno futuro da entidade sobre os seus recursos económicos.

Desempenho financeiro reflectido pela contabilidade na base do acréscimo

OB17 A contabilidade na base do acréscimo mostra os efeitos das transacções e outros acontecimentos e circunstâncias nos recursos e obrigações económicos de uma entidade nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo se os respectivos recebimentos e pagamentos ocorram em período diferente. Isto é importante porque a informação acerca dos recursos e obrigações económicos e das alterações nos recursos e obrigações económicos de uma entidade durante um período proporciona melhor base para se avaliar o seu desempenho passado e futuro, do que a informação proporcionada apenas sobre recebimentos e pagamentos durante esse período.

OB18 A informação acerca do desempenho financeiro de uma entidade que relata durante um período, reflectida nas respectivas alterações dos recursos e obrigações económicos que não sejam os obtidos directamente dos investidores e credores (ver os parágrafo OB21), é útil para avaliar a capacidade passada e futura de gerar influxos de caixa líquidos. Essa informação indica a extensão em que a entidade que relata aumentou os seus recursos económicos disponíveis e, consequentemente, a sua capacidade de gerar influxos de caixa líquidos através das suas operações em vez de obter recursos adicionais directamente de investidores e credores.

OB19 A informação acerca do desempenho financeiro de uma entidade que relata durante um período pode também indicar a extensão em que acontecimentos tais como alterações em preços de mercado ou taxas de juro, aumentaram ou diminuíram os recursos e obrigações económicos da entidade afectando, assim, a sua capacidade de gerar influxos de caixa líquidos.

Desempenho financeiro reflectido por fluxos de caixa históricos

OB20 A informação acerca dos fluxos de caixa de uma entidade que relata durante um período também ajuda os utilizadores a avaliar a capacidade da entidade para gerar influxos de caixa líquidos futuros. Essa informação indica como a entidade obtém e gasta dinheiro, incluindo informação acerca dos seus empréstimos obtidos e reembolsos efectuados, dividendos ou outras distribuições pagas a investidores, bem como outros factores que podem afectar a liquidez e solvência da entidade. A informação acerca dos fluxos de caixa ajuda os utilizadores a compreenderem as operações de uma entidade, avaliarem as suas actividades de investimento e financiamento bem como a sua liquidez e solvência, e a interpretarem outra informação acerca do desempenho financeiro.

Alterações nos recursos e obrigações económicos que não resultam do desempenho financeiro

OB21 Os recursos e obrigações de uma entidade que relata podem também alterar por razões distintas do desempenho financeiro, tal como a emissão de acções adicionais. A informação acerca deste tipo de alterações é necessária para proporcionar aos utilizadores uma compreensão total das razões porque os recursos e obrigações económicos da entidade alteraram e as implicações dessas alterações no seu desempenho financeiro futuro.

Capítulo 2: *A ENTIDADE QUE RELATA*

[a adicionar]

Capítulo 3: *Características qualitativas da informação financeira útil*

Do parágrafo

INTRODUÇÃO QC1
CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA ÚTIL QC4
Características qualitativas fundamentais QC5
Relevância QC6
Representação fiel QC12
Aplicação das características qualitativas fundamentais QC17
Melhoria das características qualitativas QC19
Comparabilidade QC20
Verificabilidade QC26
Oportunidade QC29
Compreensibilidade QC30
Aplicação das características qualitativas melhoradas QC33
O CONSTRANGIMENTO DO CUSTO NO RELATO FINANCEIRO ÚTIL QC35

Capítulo 3: *Características qualitativas da informação financeira útil*

Introdução

QC1 As características qualitativas da informação financeira útil abordadas neste capítulo identificam os tipos de informação que com maior probabilidade serão mais úteis para os actuais e os potenciais investidores, financiadores e outros credores para tomarem decisões acerca da entidade que relata na base da informação incluída no seu relato financeiro (informação financeira).

QC2 Os relatórios financeiros proporcionam informação acerca dos recursos económicos da entidade que relata, das suas obrigações e dos efeitos de transacções e outros acontecimentos e condições que alteram esses recursos e obrigações. (Esta informação é referida na *Estrutura Conceptual* como a informação acerca dos fenómenos económicos). Alguns relatórios financeiros também incluem material adicional acerca das expectativas e estratégias da entidade que relata e outra informação prospectiva.

QC3 As características qualitativas da informação financeira útil [3] aplicam-se à informação financeira proporcionada pelas demonstrações financeiras, bem como à informação financeira proporcionada por outros meios. O custo, que é um constrangimento profundo na capacidade da entidade em proporcionar informação financeira útil, aplica-se da mesma forma. Porém, as considerações a fazer quando se aplicam as características qualitativas e os constrangimentos de custo, podem ser distintas para diferentes tipos de informação. Por exemplo, aplicá-las a informação prospectiva pode ser diferente de aplicá-las a informação acerca de recursos e obrigações económicos existentes e a alterações a esses recursos e obrigações.

3 Ao longo desta *Estrutura Conceptual*, os termos *características qualitativas* e *constrangimentos de custo* referem-se a características qualitativas de, e constrangimentos sobre, informação financeira útil.

Características qualitativas da informação financeira útil

QC4 Se a informação financeira é para ser útil, então deve ser relevante e representar com fiabilidade aquilo que pretende representar. A utilidade da informação financeira é aumentada se ela for comparável, verificável, oportuna e compreensível.

Características qualitativas fundamentais

QC5 As características qualitativas fundamentais são a *relevância* e a *representação fiel*.

Relevância

QC6 Informação financeira relevante é capaz de fazer a diferença nas decisões tomadas pelos utilizadores. A informação pode ser capaz de fazer a diferença numa decisão mesmo se alguns utilizadores optarem por não tirar vantagens dela ou se estiverem já conscientes dela através de outras fontes.

QC7 A informação financeira é capaz de fazer a diferença nas decisões se tiver valor preditivo, valor confirmativo, ou ambos.

QC8 A informação financeira tem valor preditivo se puder se utilizada como um input de processos empregues pelos utilizadores para prever resultados futuros. A informação financeira não precisa de ser uma previsão ou estimativa para ter valor preditivo. A informação financeira com valor preditivo é empregue pelos utilizadores para fazerem as suas próprias previsões.

QC9 A informação financeira tem valor confirmativo se proporcionar retorno (confirmações ou alterações) acerca de avaliações anteriores.

QC10 A função preditiva e a função confirmativa da informação financeira estão inter-relacionadas. A informação que tem valor preditivo muitas vezes também tem valor confirmativo. Por exemplo, a informação do rédito do ano corrente, que pode ser utilizada como base para prever rédito de períodos futuros, também pode ser comparada com previsões de rédito do ano corrente feitas em anos anteriores. Os resultados destas comparações podem ajudar um

utilizador a corrigir e melhorar os processos que estavam a ser usados para fazer essas previsões anteriores.

Materialidade

QC11 A informação é material se a sua omissão ou incorrecção puder influenciar as decisões que os utilizadores tomam com base na informação financeira de uma entidade que relata. Por outras palavras, a materialidade é um aspecto da relevância específico de uma entidade baseada na natureza ou magnitude, ou ambos, dos itens aos quais a informação respeita no contexto do relato financeiro de uma entidade em particular. Consequentemente, o Conselho não pode especificar um intervalo quantitativo uniforme para a materialidade ou predeterminar o que seria material numa situação em particular.

Representação fiel

QC12 Os relatórios financeiros representam fenómenos económicos através de palavras e números. Para ser útil, a informação financeira não deve apenas representar os fenómenos relevantes, mas também deve representar com fiabilidade os fenómenos que pretende representar. Para uma representação ser uma representação perfeitamente fiel, deverá ter três características: deve ser *completa*, *neutral* e *isenta de erros*. Claro que a perfeição é raramente, se alguma vez, atingida. O objectivo do Conselho é maximizar essas características na medida do possível.

QC13 Uma representação completa inclui toda a informação necessária para que o utilizador compreenda o fenómeno que está a ser representado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias. Por exemplo, uma representação completa de um grupo de activos incluiria, no mínimo, uma descrição da natureza dos activos do grupo, uma representação numérica de todos os activos do grupo, e uma descrição do que significa a representação numérica (por exemplo, custo original, custo ajustado ou justo valor). Para alguns itens, uma representação completa também pode englobar explicações de factos significativos acerca da qualidade e natureza dos itens, factores e circunstâncias que possam afectar a sua qualidade e natureza, e o processo usado para determinar a representação numérica.

QC14 Uma representação neutral é a que não tem influências na selecção ou representação da informação financeira. Uma representação neutral não é tendenciosa, favorecida, enfatizada, desenfatizada ou manipulada para aumentar a probabilidade de a informação financeira vir a ser recebida favoravelmente ou desfavoravelmente pelos utilizadores. Informação neutra não significa informação sem propósito ou influência nos comportamentos. Pelo contrário, informação financeira relevante é, por definição, aquela que capaz de fazer a diferença nas decisões dos utilizadores.

QC15 Representação fiel não significa informação correcta em todos os aspectos. Informação isenta de erros significa que não há erros ou omissões na descrição dos fenómenos, e o processo usado para produzir a informação relatada foi seleccionado e aplicado sem erros. Neste contexto, a expressão isenta de erros não significa estar perfeitamente correcta em todos os aspectos. Por exemplo, uma estimativa de um preço ou valor não observáveis não pode ser determinada como estando correcta ou incorrecta. Porém, uma representação dessa estimativa pode ser fiel se a quantia estiver clara e correctamente descrita como sendo uma estimativa, a natureza e limitações do processo de estimação forem explicados, e não foram cometidos erros na selecção e aplicação de um processo apropriado para desenvolver a estimativa.

QC16 Uma representação fiel, em si mesma, não resulta necessariamente em informação útil, Por exemplo, uma entidade pode receber activo fixo tangível através de um subsídio do governo. Obviamente, o relato de que uma entidade adquiriu um activo sem custo pode fielmente representar o seu custo, mas essa informação não será provavelmente muito útil. Um exemplo ligeiramente mais subtil é uma estimativa da quantia que vai ajustar a quantia escriturada de um activo para reflectir uma imparidade no valor do activo. Essa estimativa pode ser uma representação fiel se a entidade que relata aplicou correctamente um processo apropriado, descreveu correctamente a estimativa e deu explicações acerca de quaisquer incertezas que afectem significativamente a estimativa. Porém, se o nível de incerteza em tal estimativa for suficientemente grande, então a estimativa poderá não ser particularmente útil. Por outras palavras, a relevância do activo estar fielmente representado é questionável. Se não houver uma representação

alternativa que seja mais fiel, a estimativa pode proporcionar a melhor informação disponível.

Aplicação das características qualitativas fundamentais

QC17 Para ser útil a informação deve ser relevante e estar fielmente representada. Nem a representação fiel de um fenómeno irrelevante, nem a representação não fiel de um fenómeno relevante ajuda os utilizadores a tomarem boas decisões.

QC18 O processo mais eficiente e eficaz para aplicação das características qualitativas fundamentais é usualmente o seguinte (sujeito aos efeitos de melhorar características e do constrangimento do custo, os quais não foram considerados neste exemplo). Primeiro, identificar um fenómeno económico que tenha o potencial de ser útil aos utilizadores da informação financeira da entidade que relata. Segundo, identificar o tipo de informação acerca desse fenómeno que possa ser mais relevante, se disponível, e possa ser fielmente representado. Em caso afirmativo, o processo de cumprir as características qualitativas fundamentais cessa neste ponto. Em caso negativo, o processo é repetido com o tipo de informação mais relevante seguinte.

Melhoria das características qualitativas

QC19 A *comparabilidade*, a *verificabilidade,* a *oportunidade* e a *compreensibilidade* são características qualitativas que melhoram a utilidade da informação que é relevante e está fielmente representada. As características qualitativas melhoradas podem também ajudar a determinar qual das duas vias pode ser usada para representar um fenómeno se ambas forem consideradas igualmente relevantes e fielmente representadas.

Comparabilidade

QC20 As decisões dos utilizadores envolvem uma escolha entre alternativas, por exemplo, vender ou manter um investimento, ou investir numa entidade ou noutra. Consequentemente, a informação acerca de uma entidade que relata é mais útil se puder ser comparada com informação similar de outras entidades, e com informação similar da mesma entidade para outro período ou data.

QC21 A comparabilidade é a característica qualitativa que permite que os utilizadores compreendam semelhanças e diferenças entre itens. Ao contrário de outras características qualitativas, a comparabilidade não é relativa a um único item. Uma comparação exige pelo menos dois itens.

QC22 A consistência, embora relacionada com a comparabilidade, não é o mesmo. A consistência refere-se ao uso dos mesmos métodos para os mesmos itens, seja de período para período dentro da mesma entidade, seja num só período entre entidades. A comparabilidade é o objectivo; a consistência ajuda a atingir esse objectivo.

QC23 A comparabilidade não é uniformidade. Para que a informação seja comparável, o que é igual deve ver-se igual e o que é diferente deve ver-se diferente. A comparabilidade da informação financeira não é melhorada mostrando coisas diferentes parecerem iguais, da mesma forma que não é melhorada mostrando coisas iguais parecerem diferentes.

QC24 É provável que se atinja algum nível de comparabilidade cumprindo as características qualitativas fundamentais. Uma representação fiel de um fenómeno económico relevante deve naturalmente ter algum grau de comparabilidade com a representação fiel de um fenómeno económico relevante similar por outra entidade que relata.

QC25 Embora um fenómeno económico individual possa ser representado fielmente de várias formas, a permissão de métodos contabilísticos para os mesmos fenómenos económicos diminui a comparabilidade.

Verificabilidade

QC26 A verificabilidade ajuda a garantir aos utilizadores que a informação representa fielmente os fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidade significa que diferentes observadores independentes e conhecedores podem chegar a consenso, embora não necessariamente a completo acordo, de que uma representação em particular é uma representação fiel. Informação quantificada não precisa de ser um único ponto de estimativa para ser verificável. Um intervalo de possíveis quantias e as probabilidades associadas podem também ser verificáveis.

QC27 A verificação pode ser directa ou indirecta. A verificação directa significa verificar uma quantia ou outra representação através de observação directa, por exemplo, uma contagem de caixa. A verificação indirecta significa conferir os inputs de um modelo, fórmula ou outra técnica, e recalcular os outputs usando a mesma metodologia. Um exemplo é verificar a quantia escriturada de inventários conferindo os inputs (quantidades e custos) e recalculando o inventário final usando o mesmo pressuposto do fluxo do custo (por exemplo, usando o método first-in, first-out).

QC28 Pode não ser possível verificar algumas explicações e perspectivas de informação financeira até um período futuro, se não mesmo todas. Para ajudar os utilizadores a decidir se querem usar essa informação, é geralmente necessário divulgar os pressupostos subjacentes, os métodos de compilação da informação e outros factores e circunstâncias que suportam a informação.

Oportunidade

QC29 Oportunidade significa ter a informação disponível para os decisores a tempo de ser capaz de influenciar as suas decisões. Geralmente, quanto mais antiga é a informação menos útil ela é. Porém, alguma informação pode continuar a ser oportuna muito depois do fim do período de relato porque, por exemplo, alguns utilizadores podem precisar de identificar e avaliar tendências.

Compreensibilidade

QC30 Classificando, caracterizando e apresentando a informação clara e concisamente torna-a *compreensível*.

QC31 Alguns fenómenos são inerentemente complexos e podem não ser fáceis de compreender. Excluir informação acerca desses fenómenos dos relatórios financeiros pode tornar a informação nesses relatórios mais fácil de compreender. Porém, esses relatórios estariam incompletos e por isso potencialmente enganadores.

QC32 Os relatórios financeiros são preparados para utilizadores que têm um conhecimento razoável dos negócios e actividades económicas e que revêm e analisam a informação de forma diligente. Por vezes, mesmo os utilizadores

bem informados e diligentes podem precisar de pedir ajuda a um consultor para compreenderem a informação acerca de fenómenos económicos complexos.

Aplicação das características qualitativas melhoradas

QC33 A melhoria das características qualitativas deve ser maximizada na medida do possível. Contudo, as características qualitativas melhoradas, quer individuais quem em grupo, não podem fazer a informação útil se essa informação for irrelevante ou não esteja representada fielmente.

QC34 A aplicação das características qualitativas melhoradas é um processo interactivo que não segue uma ordem preestabelecida. Algumas vezes, uma característica qualitativa melhorada pode ter de ser reduzida para ser maximizada outra característica qualitativa. Por exemplo, uma redução temporária na comparabilidade em resultado de se ter aplicado prospectivamente uma nova norma de relato financeiro, pode ser bom para aumentar a relevância ou representação fiel no longo prazo. Divulgações apropriadas podem compensar parcialmente a ausência de comparabilidade.

O constrangimento do custo no relato financeiro útil

QC35 O custo é um constrangimento profundo na informação que deve ser proporcionada pelo relato financeiro. A informação do relato financeiro impõe custos, e é importante que esses custos sejam justificados pelos benefícios de relatar essa informação. Existem vários tipos de custos e benefícios a considerar.

QC36 Quem prepara informação financeira despende muito do seu esforço na recolha, processamento, verificação e disseminação da informação financeira, mas os utilizadores, em última análise, assumem esses custos na forma de retornos mais reduzidos. Os utilizadores da informação financeira também suportam custos na análise e interpretação da informação que lhes foi proporcionada. Se não for proporcionada informação necessária, os utilizadores suportam custos adicionais para a obter de outra forma ou para a estimar.

QC37 O relato de informação financeira que seja relevante e que represente fielmente o que pretende representar ajuda os utilizadores a tomarem decisões com mais confiança. Isto resulta num mais eficiente funcionamento do mercado de capitais e menor custo de capital para a economia como um todo. Um investidor, financiador ou outro credor também recebe benefícios ao tomar decisões mais informadas. Contudo, não é possível para relatórios financeiros de finalidade geral proporcionar toda a informação que qualquer utilizador entenda relevante.

QC38 Na aplicação do constrangimento do custo, o Conselho avalia se os benefícios de relatar uma informação em particular justificam os custos suportados para proporcionar e usar essa informação. Quando aplica o constrangimento do custo no desenvolvimento de uma proposta de norma de relato financeiro, o Conselho procura informação dos preparadores da informação financeira, utilizadores, auditores, académicos e outros acerca da natureza e quantidade dos benefícios e dos custos esperados dessa norma. Na maioria das situações, as avaliações são baseadas numa combinação de informação quantitativa e qualitativa.

QC39 Devido à sua inerente subjectividade, as avaliações de diferentes indivíduos dos custos e benefícios de relatar itens em particular da informação financeira variam. Assim, o Conselho procura considerar os custos e os benefícios em relação ao relato financeiro em geral, e não apenas em relação ao relato individual das entidades. Isso não significa que as avaliações dos custos e dos benefícios justifiquem sempre os mesmos requisitos de relato para todas as entidades. Podem ser apropriadas diferenças devido às diferentes dimensões das entidades, diferentes formas de captação de capital (público ou privado), diferentes necessidades dos utilizadores ou outros factores.

Capítulo 4: A *Estrutura* (1989): texto restante

Do parágrafo

PRESSUPOSTO SUBJACENTE **4.1**
Continuidade **4.1**
OS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS **4.2**
Posição financeira **4.4**
Activos **4.8**
Passivos **4.15**
Capital próprio **4.20**
Desempenho **4.24**
Rendimentos **4.29**
Gastos **4.33**
Ajustamentos de manutenção do capital **4.36**
RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS **4.37**
A probabilidade de benefício económico futuro **4.40**
Fiabilidade da mensuração **4.41**
Reconhecimento de activos **4.44**
Reconhecimento de passivos **4.46**
Reconhecimento de rendimentos **4.47**
Reconhecimento de gastos **4.49**
MENSURAÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS **4.54**
CONCEITOS DE CAPITAL E MANUTENÇÃO DO CAPITAL **4.57**
Conceitos de capital **4.57**
Conceitos de manutenção do capital e a determinação do lucro **4.59**

Capítulo 4: A *Estrutura* (1989): texto restante

Pressuposto Subjacente

Continuidade

4.1 As demonstrações financeiras são geralmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará as operações no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem intenção nem necessidade de se liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo uma base diferente e, se assim for, a base usada deve ser divulgada.

Os elementos das demonstrações financeiras

4.2 As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transacções e outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas grandes classes são denominadas os elementos das demonstrações financeiras. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e o capital próprio. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos. A demonstração de alterações na posição financeira reflecte geralmente elementos da demonstração dos resultados e alterações de elementos do balanço; assim, esta *Estrutura Conceptual* não identifica quaisquer elementos que sejam únicos a essa demonstração.

4.3 A apresentação destes elementos no balanço e na demonstração dos resultados envolve um processo de subclassificação. Por exemplo, os activos e os passivos podem ser classificados pela sua natureza ou função nas actividades da empresa a fim de mostrar a informação da maneira mais útil aos utilizadores para fins de tomada de decisões económicas.

Posição financeira

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

(a) um activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.

(b) um passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, de cuja liquidação se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos.

(c) capital próprio é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.

4.5 As definições de activo e de passivo identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitam de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos no balanço. Por conseguinte, as definições abrangem itens que não são reconhecidos como activos ou passivos no balanço porque não satisfazem os critérios de reconhecimento referidos nos parágrafos 4.37-4.53. Em particular, a expectativa de que benefícios económicos futuros fluirão para ou de uma entidade deve ser suficientemente certa para ir de encontro ao critério da probabilidade do parágrafo 4.38 antes de um activo ou passivo ser reconhecido.

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

4.7 Os balanços elaborados de acordo com as actuais IFRS podem incluir itens que não satisfaçam as definições de activo ou passivo e que não sejam mostrados como parte do capital próprio. As definições estabelecidas no parágrafo 4.4 estarão, porém, subjacentes em futuras revisões das IFRS existentes e na formulação de novas IFRS.

Activos

4.8 Os benefícios económicos futuros incorporados num activo são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. O potencial pode ser um potencial produtivo que faça parte das actividades operacionais da entidade. Pode também tomar a forma de convertibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou a capacidade de reduzir os exfluxos de caixa, tais como no caso de um processo alternativo de fabricação que baixe os custos de produção.

4.9 Uma entidade emprega geralmente os seus activos para produzir bens ou serviços capazes de satisfazer os desejos ou necessidades de clientes; pelo facto de que estes bens ou serviços poderem satisfazer esses desejos ou necessidades, os clientes estão preparados para os pagar e assim contribuírem para o fluxo de caixa da entidade. O próprio dinheiro presta um serviço à entidade por causa do seu domínio sobre os outros recursos.

4.10 Os benefícios económicos futuros incorporados num activo podem fluir para a entidade de diferentes maneiras. Por exemplo, um activo pode ser:

(a) usado isoladamente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela entidade;

(b) trocado por outros activos;

(c) usado para liquidar um passivo; ou

(d) distribuído aos proprietários da entidade.

4.11 Muitos activos, por exemplo, activos fixos tangíveis, têm uma forma física. Porém, a forma física não é essencial à existência de um activo; daqui que as patentes e os direitos de autor, por exemplo, sejam activos se se esperar que deles fluam benefícios económicos futuros para a entidade e se eles forem controlados pela entidade.

4.12 Muitos activos, por exemplo, as dívidas a receber e imóveis, estão associados a direitos legais, incluindo o direito de propriedade. Ao determinar a existência de um activo, o direito de propriedade não é essencial; por conseguinte, por exemplo, a propriedade detida sob locação é um activo se a entidade controlar os benefícios que espera que fluam da propriedade. Se bem que a capacidade de uma entidade controlar benefícios seja geralmente a consequência de direitos legais, um item pode no entanto satisfazer a definição de activo mesmo quando não haja controlo legal. Por exemplo, o know-how obtido das actividades de desenvolvimento pode satisfazer a definição de activo quando, ao conservar secreto esse know-how, uma entidade controla os benefícios que espera que dele fluam.

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

4.14 Há uma íntima associação entre fazer dispêndios e gerar activos mas os dois não coincidem necessariamente. Daqui que, quando uma entidade faz dispêndios, isto possa proporcionar prova de que foram procurados benefícios económicos futuros, mas não é prova concludente de que um item que satisfaça a definição de activo tenha sido obtido. De forma similar, a ausência de um dispêndio não evita que um item satisfaça a definição de activo e por conseguinte se torne um candidato ao reconhecimento no balanço; por exemplo, itens que tenham sido doados à entidade podem satisfazer a definição de activo.

Passivos

4.15 Uma característica essencial de um passivo é a de que a entidade tem uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade para agir

ou executar de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente impostas como consequência de um contrato vinculativo ou de uma exigência oficial. É geralmente o caso, por exemplo, de quantias a pagar por bens e serviços recebidos. As obrigações também surgem, porém, das práticas normais dos negócios, costumes e de um desejo de manter boas relações empresariais ou agir de maneira equilibrada. Se, por exemplo, uma entidade decidir como questão de política rectificar deficiências nos seus produtos mesmo quando estas se tornem evidentes após o período de garantia ter expirado, as quantias que se espera que sejam gastas respeitantes a bens já vendidos são passivos.

4.16 É necessário fazer a distinção entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. Uma decisão do órgão de gestão de uma entidade para adquirir activos no futuro não dá, em si mesma, origem a uma obrigação presente. Geralmente, uma obrigação surge somente quando o activo é entregue ou a entidade entra num acordo irrevogável para adquirir o activo. No último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências económicas da falha de honrar o compromisso, por exemplo, devido à existência de uma penalidade significativa, deixa a entidade com pouca, ou nenhuma, margem para evitar o exfluxo de recursos para uma outra parte.

4.17 A liquidação de uma obrigação presente significa geralmente que a entidade ceda recursos incorporando benefícios económicos a fim de satisfazer a reivindicação da outra parte. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de várias formas, por exemplo, por:

(a) pagamento de dinheiro;
(b) transferência de outros activos;
(c) prestação de serviços;
(d) substituição dessa obrigação por uma outra obrigação; ou
(e) conversão da obrigação em capital próprio.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como no caso de um credor abdicar ou perder os seus direitos.

4.18 Os passivos resultam de transacções passadas ou de outros acontecimentos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a dívidas comerciais a pagar (a menos que pagas adiantadamente ou

no acto da entrega) e o recebimento de um empréstimo bancário resulta numa obrigação de pagar o empréstimo. Uma entidade pode também reconhecer como passivos os descontos futuros baseados nas compras anuais feitas por clientes; neste caso, a venda de bens no passado é a transacção que dá origem ao passivo.

4.19 Alguns passivos só podem ser mensurados usando um grau significativo de estimação. Algumas entidades descrevem estes passivos como provisões. Em alguns países, tais provisões não são vistas como passivos porque neles o conceito de passivo é definido de forma restrita a fim de incluir somente quantias que possam ser estabelecidas sem a necessidade de fazer estimativas. A definição de passivo no parágrafo 4.4 segue uma abordagem mais vasta. Por conseguinte, quando uma provisão envolva uma obrigação presente e satisfaça o resto da definição ela é um passivo mesmo que a quantia tenha de ser estimada. São exemplos as provisões para pagamento relativos a garantias existentes e provisões para cobrir as obrigações com pensões.

Capital próprio

4.20 Se bem que o capital próprio seja definido no parágrafo 4.4 como uma quantia residual, ele pode ser subclassificado no balanço. Por exemplo, numa sociedade, os fundos entregues pelos accionistas, os resultados retidos, as reservas que representam apropriações de resultados retidos e as reservas que representam ajustamentos de manutenção do capital podem ser mostrados separadamente. Estas classificações podem ser relevantes para as necessidades de tomada de decisões dos utilizadores das demonstrações financeiras quando indicarem restrições legais ou outras à capacidade da entidade de distribuir ou, de qualquer forma, aplicar o seu capital próprio. Podem também reflectir o facto de partes com interesses de propriedade numa entidade terem direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital.

4.21 A constituição de reservas é algumas vezes exigida pelos estatutos ou por lei a fim de dar à entidade e aos seus credores uma medida adicional de protecção dos efeitos de perdas. Podem ser constituídas outras reservas se a legislação fiscal nacional conceder isenções de, ou redução em, passivos fiscais quando

sejam feitas transferências para tais reservas. A existência e dimensão destas reservas legais, estatutárias e fiscais é informação que pode ser relevante para as necessidades de tomada de decisões dos utilizadores. As transferências para tais reservas são apropriações de resultados retidos e não gastos.

4.22 A quantia pela qual o capital próprio é mostrado no balanço está dependente da mensuração dos activos e dos passivos. Geralmente, a quantia agregada do capital próprio somente por coincidência corresponde ao valor de mercado agregado das acções da entidade ou à soma que poderia ser obtida pela alienação quer dos activos líquidos numa base individual quer da entidade como um todo numa base de continuidade.

4.23 As actividades comerciais, industriais e empresariais são muitas vezes levadas a cabo através de entidades como empresários em nome individual, parcerias e trusts e variados tipos de empresas públicas empresariais. A estrutura legal e regulamentar destas entidades é muitas vezes diferente da aplicável às sociedades. Por exemplo, podem existir algumas restrições, se alguma houver, na distribuição aos proprietários ou a outros beneficiários de quantias incluídas no capital próprio. Contudo, a definição de capital próprio e os outros aspectos desta *Estrutura Conceptual* que tratam do capital próprio são apropriados a essas entidades.

Desempenho

4.24 O lucro é frequentemente usado como uma medida de desempenho ou como a base para outras métricas, tais como o retorno do investimento ou os resultados por acção. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do lucro são os rendimentos e os gastos. O reconhecimento e mensuração dos rendimentos e gastos, portanto, do lucro, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela entidade na preparação das suas demonstrações financeiras. Estes conceitos são abordados nos parágrafos 4.57-4.65.

4.25 Os elementos de rendimentos e gastos são definidos como se segue

(a) rendimentos são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou melhorias de activos ou diminuições de passivos, que resultem em aumentos no capital

próprio que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio;

(b) gastos são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de activos ou na assunção de passivos, que resultem em diminuições do capital próprio que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.

4.26 As definições de rendimentos e de gastos identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitarão de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos na demonstração dos resultados. Os critérios para o reconhecimento de rendimentos e de gastos são abordados nos parágrafos 4.37-4.53.

4.27 Os rendimentos e os gastos podem ser apresentados na demonstração dos resultados de diferentes formas a fim de proporcionar informação que seja relevante para a tomada de decisões económicas. Por exemplo, é prática comum distinguir entre os elementos dos rendimentos e dos gastos que provenham do decurso das actividades ordinárias da entidade dos que não provenham. Esta distinção é feita na base de que a fonte de um elemento é relevante na avaliação da capacidade da entidade gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro; por exemplo, as actividades não correntes tais como a alienação de um investimento de longo prazo são improváveis de acontecer regularmente. Ao distinguir itens desta forma, deve ser considerada a natureza da entidade e das suas operações. Itens que provenham de actividades ordinárias numa entidade podem ser actividades extraordinárias para uma outra.

4.28 A distinção entre itens de rendimento e de gasto e a sua combinação de formas diferentes também permite que sejam apresentadas diversas métricas do desempenho da entidade. Estas métricas têm graus diferentes de inclusão. Por exemplo, a demonstração dos resultados pode mostrar a margem bruta, o lucro ou prejuízo das actividades ordinárias antes de impostos, o lucro ou prejuízo das actividades ordinárias depois de impostos e o resultado líquido.

Rendimentos

4.29 A definição de rendimentos engloba tanto réditos como ganhos. Os réditos provêm do decurso das actividades ordinárias de uma entidade sendo referido por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e rendas.

4.30 Os ganhos representam outros itens que satisfazem a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades ordinárias de uma entidade. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e, como tal, não são de natureza diferente do rédito. Daqui que não sejam vistos como constituindo um elemento separado nesta *Estrutura Conceptual*.

4.31 Os ganhos, incluem, por exemplo, os que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de rendimentos também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que provenham da revalorização de títulos negociáveis e os que resultem de aumentos na quantia escriturada de activos de longo prazo. Quando os ganhos forem reconhecidos na demonstração dos resultados, eles são geralmente apresentados em separado porque o seu conhecimento é útil para o propósito da tomada de decisões económicas. Os ganhos são muitas vezes relatados líquidos dos gastos relacionados.

4.32 Activos de várias naturezas podem ser recebidos ou melhorados através de rendimentos; exemplos incluem caixa, valores a receber, e bens e serviços recebidos por troca de bens e serviços fornecidos. Os rendimentos podem também resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, uma entidade pode fornecer bens e serviços a um financiador para regularizar uma obrigação de reembolsar um empréstimo por liquidar.

Gastos

4.33 A definição de gastos engloba perdas bem como gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da entidade. Os gastos que resultam do decurso das actividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações. Os gastos tomam geralmente a forma de um exfluxo ou deperecimento de activos tais como caixa e equivalentes de caixa, inventários e activos fixos tangíveis.

4.34 As perdas representam outros itens que satisfazem a definição de gastos e podem, ou não, provir do decurso das actividades ordinárias da entidade. As perdas representam diminuições em benefícios económicos e, como tal, não são de natureza diferente de outros gastos. Daqui que não sejam vistas como um elemento separado nesta *Estrutura Conceptual*.

4.35 As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de desastres como incêndios e inundações bem como as que provenham da alienação de activos não correntes. A definição de gastos também inclui perdas não realizadas como, por exemplo, as provenientes dos efeitos do aumento da taxa de câmbio de uma moeda estrangeira respeitante a empréstimos obtidos de uma entidade nessa moeda. Quando as perdas forem reconhecidas na demonstração dos resultados, elas são geralmente mostradas separadamente porque o conhecimento das mesmas é útil para o propósito da tomada de decisões económicas. As perdas são muitas vezes relatadas líquidas dos rendimentos relacionados.

Ajustamentos de manutenção do capital

4.36 A revalorização ou reexpressão de activos e passivos dá origem a aumentos ou diminuições no capital próprio. Se bem que estes aumentos ou diminuições satisfaçam a definição de rendimentos e de gastos, eles não são incluídos na demonstração dos resultados segundo certos conceitos de manutenção do capital. Em vez disso, estes itens são incluídos no capital próprio como ajustamentos de manutenção do capital ou reservas de revalorização. Estes conceitos de manutenção do capital são abordados nos parágrafos 4.57-4.65 desta *Estrutura Conceptual*.

Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras

4.37 Reconhecimento é o processo de incorporar no balanço ou na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e os critérios de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 4.38. Isso envolve a representação do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados. Os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço ou na demonstração dos resultados. O não reconhecimento de tais

itens não é rectificado pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.

4.38 Um item que satisfaça a definição de um elemento deve ser reconhecido se:

(a) for provável que qualquer benefício económico futuro associado ao item, fluirá para, ou de, a entidade; e

(b) o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade. [4]

4.39 Ao avaliar se um item satisfaz estes critérios e, por isso, é elegível para reconhecimento nas demonstrações financeiras, é necessário dar atenção às considerações sobre a materialidade abordadas no Capítulo 3 *Características qualitativas da informação financeira útil*. A inter-relação entre os elementos significa que um item que satisfaça a definição e os critérios de reconhecimento de um dado elemento, por exemplo, um activo, exige automaticamente o reconhecimento de um outro elemento, por exemplo, um rendimento ou um passivo.

A probabilidade de benefício económico futuro

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

4 A informação é fiável quando é completa, neutral e isenta de erros.

Fiabilidade da mensuração

4.41 O segundo critério para o reconhecimento de um item é que este tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade. Em muitos casos, o custo ou o valor precisam de ser estimados; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Quando, porém, não puder ser feita uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no balanço ou na demonstração dos resultados. Por exemplo, os proventos esperados de uma acção judicial podem satisfazer as definições quer de activo quer de rendimento assim como do critério de probabilidade para reconhecimento; porém, se não for possível que o valor da acção seja mensurado com fiabilidade, não deve ser reconhecido qualquer activo ou rendimento; a existência da acção, porém, será divulgada nas notas anexas, material explicativo ou mapas suplementares.

4.42 Um item que, num dado momento, não satisfaça os critérios de reconhecimento do parágrafo 4.38 pode ser elegível para reconhecimento numa data posterior em resultado de circunstâncias ou acontecimentos subsequentes.

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

Reconhecimento de activos

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

4.45 Um activo não é reconhecido no balanço quando tenha sido efectuado um dispêndio relativamente ao qual seja considerado improvável que fluam para a entidade benefícios económicos para além do período contabilístico corrente.

Em vez disso, tal transacção resulta no reconhecimento de um gasto na demonstração dos resultados. Este tratamento não significa que a intenção do órgão de gestão ao suportar o gasto, fosse outra que não a de gerar benefícios económicos futuros para a entidade, ou que o órgão de gestão estivesse enganado. A única implicação é a de que o grau de certeza de que os benefícios económicos fluirão para a entidade para além do período contabilístico corrente é insuficiente para justificar o reconhecimento de um activo.

Reconhecimento de passivos

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

Reconhecimento de rendimentos

4.47 Um rendimento é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo e que possa ser mensurado com fiabilidade. Com efeito, isto significa que o reconhecimento dos rendimentos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumentos em activos ou de diminuições em passivos (por exemplo, o aumento líquido em activos proveniente de uma venda de bens ou prestação de serviços, ou a diminuição em passivos provenientes do perdão de uma dívida a pagar).

4.48 Os procedimentos geralmente adoptados na prática para o reconhecimento de um rendimento, por exemplo, o requisito de que o rédito tenha de ser obtido,

são aplicações dos critérios de reconhecimento nesta *Estrutura Conceptual*. Tais procedimentos estão geralmente orientados para restringir o reconhecimento como rendimentos daqueles itens que possam ser mensurados com fiabilidade e que tenham um grau suficiente de certeza.

Reconhecimento de gastos

4.49 Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados em fiabilidade. Com efeito, isto significa que o reconhecimento de gastos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento de passivos ou de uma diminuição de activos (por exemplo, o acréscimo de direitos dos empregados ou a depreciação do equipamento).

4.50 Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados na base de numa associação directa entre os custos suportados e a obtenção de itens específicos de rendimentos. Este processo, geralmente referido como o balanceamento de custos e réditos, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de rendimentos e gastos que resultem directa e conjuntamente das mesmas transacções ou outros acontecimentos; por exemplo, os vários componentes de gastos constituindo o custo dos produtos vendidos são reconhecidos ao mesmo tempo que o rendimento derivado da venda dos produtos. Porém, a aplicação do conceito de balanceamento segundo esta *Estrutura Conceptual* não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou passivos.

4.51 Quando se espera que surjam benefícios económicos durante vários períodos contabilísticos e a associação com rendimentos só possa ser determinada de uma forma geral ou indirectamente, os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados na base de procedimentos de imputação sistemáticos e racionais. Isto é muitas vezes necessário no reconhecimento de gastos associados ao desgaste de activos como os activos fixos tangíveis, o goodwill, as patentes e as marcas; em tais casos, o gasto é referido como depreciação ou amortização. Estes procedimentos de imputação destinam-se a

reconhecer gastos nos períodos contabilísticos em que os benefícios económicos associados a estes itens são consumidos ou se extinguem.

4.52 Um gasto é imediatamente reconhecido na demonstração dos resultados quando um dispêndio não produza benefícios económicos futuros ou quando, e na medida em que, os benefícios económicos futuros não sejam elegíveis, ou cessem de o ser, para reconhecimento no balanço como um activo.

4.53 Um gasto é também reconhecido na demonstração dos resultados nos casos em que seja assumido um passivo sem o reconhecimento de um activo, como no caso de um passivo que surge por garantia de um produto.

Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras

4.54 Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados. Isto envolve a selecção da base particular de mensuração.

4.55 São utilizadas diferentes bases de mensuração em graus diferentes e em variadas combinações nas demonstrações financeiras. Elas incluem as seguintes:

(a) *custo histórico.* Os activos são registados pela quantia de caixa ou equivalentes de caixa paga, ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de caixa ou equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.

(b) *custo corrente*. Os activos são registados pela quantia de caixa ou equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse adquirido agora. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa ou equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar actualmente a obrigação.

(c) *valor realizável (de liquidação)*. Os activos são registados pela quantia caixa ou equivalentes de caixa que possa ser actualmente

obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são registados pelos seus valores de liquidação; isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios.

(d) *valor presente.* Os activos são registados pelo valor presente descontado dos futuros influxos de caixa líquidos que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são registados pelo valor presente descontado dos futuros exfluxos de caixa líquidos que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.

4.56 A base de mensuração mais comummente adoptada pelas entidades ao preparar as suas demonstrações financeiras é o custo histórico. Esta base é geralmente combinada com outras bases de mensuração. Por exemplo, os inventários são geralmente registados ao mais baixo do custo ou do valor realizável líquido, os títulos negociáveis podem ser registados pelo seu valor de mercado e os passivos por pensões de reforma são registados pelo seu valor presente. Além disso, muitas entidades usam a base do custo corrente como resposta à incapacidade do modelo contabilístico do custo histórico tratar os efeitos das alterações de preços em activos não monetários.

Conceitos de capital e manutenção do capital

Conceitos de capital

4.57 A maioria das entidades adopta um conceito financeiro de capital na preparação das suas demonstrações financeiras. Em termos de conceito financeiro de capital, tal como dinheiro investido ou poder de compra investido, o capital é sinónimo de activos líquidos ou de capital próprio da entidade. Em termos de conceito físico de capital, tal como capacidade operacional, o capital é visto como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, em unidades de produção diária.

4.58 A selecção por uma entidade do conceito de capital apropriado deve basear-se nas necessidades dos utilizadores das suas demonstrações financeiras. Por conseguinte, deve ser adoptado um conceito financeiro de capital se os utilizadores das demonstrações financeiras estiverem principalmente preocupados com a manutenção do capital nominal investido ou com o poder de compra do capital investido. Se, porém, a principal preocupação dos utilizadores for a capacidade operacional da entidade, deve ser usado um conceito físico de capital. O conceito escolhido indica o objectivo a ser atingido na determinação do lucro, mesmo que possam haver algumas dificuldades de mensuração para tornar o conceito operacional.

Conceitos de manutenção do capital e a determinação do lucro

4.59 Os conceitos de capital referidos no parágrafo 4.57 dão origem aos seguintes conceitos de manutenção do capital:

(a) *manutenção do capital financeiro*. Por este conceito um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos do início do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos, proprietários durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser mensurada quer em unidades monetárias nominais quer em unidades de poder de compra constante.

(b) *manutenção do capital físico*. Por este conceito um lucro só é obtido se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou os fundos necessários para conseguir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no início do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos, proprietários durante o período.

4.60 O conceito de manutenção do capital aborda a forma como uma entidade define o capital que procura manter. Proporciona a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro porque proporciona o ponto de referência pelo qual o lucro é mensurado; é um pré-requisito para distinguir entre o retorno sobre o capital e o retorno do capital da entidade; só os influxos de activos em excesso das quantias necessárias para manter o capital podem ser

vistas como lucro e por conseguinte como um retorno sobre o capital. Daqui que o lucro seja a quantia residual que permanece após os gastos (incluindo os ajustamentos da manutenção do capital, quando apropriado) terem sido deduzidos dos rendimentos. Se os gastos excederem os rendimentos a quantia residual é um prejuízo.

4.61 O conceito de manutenção do capital físico exige a adopção da base de mensuração pelo custo corrente. O conceito de manutenção do capital financeiro, porém, não exige o uso de uma base particular de mensuração. A selecção da base segundo este conceito está dependente do tipo de capital financeiro que a entidade está a procurar manter.

4.62 A diferença principal entre os dois conceitos de manutenção do capital é o tratamento dos efeitos das alterações nos preços nos activos e passivos da entidade. Em termos gerais, uma entidade manteve o seu capital se tiver tanto capital no fim do período como tinha no início do período. Qualquer quantia para além e acima da necessária para manter o capital no início do período é lucro.

4.63 Pelo conceito de manutenção do capital financeiro quando o capital seja definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento do capital monetário nominal durante o período. Por conseguinte, os aumentos dos preços dos activos detidos durante o período, convencionalmente referidos como ganhos potenciais, são, conceptualmente, lucros. Porém, não podem ser reconhecidos como tal até que os activos sejam alienados numa transacção de troca. Quando o conceito de manutenção do capital financeiro seja definido em termos de unidades de poder de compra constante, o lucro representa o aumento de poder de compra investido durante o período. Por conseguinte, apenas a parte do aumento nos preços dos activos que exceda o aumento no nível geral de preços é vista como lucro. O resto do aumento é tratado como ajustamento de manutenção do capital e, assim, como parte do capital próprio.

4.64 Pelo conceito de manutenção do capital físico quando o capital seja definido em termos da capacidade produtiva física, o lucro representa o aumento nesse capital durante o período. Todas as alterações de preços que afectam os

activos e passivos da entidade são vistas como alterações na mensuração da capacidade produtiva física da entidade; daqui que sejam tratadas como ajustamentos de manutenção do capital que fazem parte do capital próprio, e não como lucro.

4.65 A selecção das bases de mensuração e do conceito de manutenção do capital determinará o modelo contabilístico usado na preparação das demonstrações financeiras. Modelos contabilísticos diferentes exibem diferentes graus de relevância e de fiabilidade e, como noutras áreas, o órgão de gestão tem de procurar um balanceamento entre relevância e fiabilidade. Esta *Estrutura Conceptual* é aplicável a um conjunto de modelos contabilísticos e dá orientação na preparação e apresentação de demonstrações financeiras construídas segundo o modelo escolhido. De momento, não é intenção do Conselho prescrever um modelo particular senão em circunstâncias excepcionais, tal como para as entidades que relatem na moeda de uma economia híperinflacionária. Porém, esta intenção será revista à luz dos desenvolvimentos mundiais.

Norma Internacional de Relato Financeiro 1
Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
ÂMBITO ····· 2
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO ····· 6
Demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS ····· 6
Políticas contabilísticas ····· 7
Excepções à aplicação retrospectiva de outras IFRS ····· 13
Isenções a outras IFRS ····· 18
APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO ····· 20
Informação comparativa ····· 21
Explicação sobre a transição para as IFRS ····· 23
Data de eficácia ····· 34
Revogação da IFRS 1 (emitida em 2003) ····· 40
Apêndice A Termos Definidos
Apêndice B Excepções à aplicação retrospectiva de outras IFRS
Apêndice C Isenções para concentrações de actividades empresariais
Apêndice D Isenções a outras IFRS
Apêndice E Isenções de curto prazo das IFRS

Norma Internacional de Relato Financeiro 1
Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro

Objectivo

1 O objectivo desta IFRS é assegurar que as *primeiras demonstrações financeiras* de uma entidade preparadas de acordo com as IFRS, e os seus relatórios financeiros intercalares relativos a uma parte do período abrangido por essas demonstrações financeiras, contenham informação de elevada qualidade que:

(a) seja transparente para os utilizadores e comparável em todos os períodos apresentados;

(b) proporcione um ponto de partida adequado para a contabilização de acordo com as *Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS)*; e

(c) possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios.

Âmbito

2 Uma entidade deve aplicar esta IFRS:

(a) nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS; e

(b) em cada relatório financeiro intercalar, caso exista, que venha a apresentar de acordo com a IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar* relativos a uma parte do período abrangido pelas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS.

3 As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRS são as primeiras demonstrações financeiras anuais nas quais a entidade adopta as IFRS, através de uma declaração explícita e sem reservas nessas demonstrações financeiras de que as mesmas se conformam com as IFRS. As demonstrações financeiras de acordo com as IFRS são as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade que estão de acordo com as IFRS, se, por exemplo, a entidade:

(a) apresentou as suas mais recentes demonstrações financeiras anteriores:

(i) de acordo com disposições nacionais que não sejam consistentes com as IFRS em todos os aspectos;

(ii) de acordo com as IFRS em todos os aspectos, com excepção de que as demonstrações financeiras não continham uma declaração explícita e sem reservas da sua conformidade com as IFRS;

(iii) contendo uma declaração explícita de conformidade com algumas, mas não todas, as IFRS;

(iv) de acordo com disposições nacionais inconsistentes com as IFRS, utilizando algumas IFRS individuais para contabilizar itens para os quais não existiam disposições nacionais; ou

(v) de acordo com disposições nacionais, com uma reconciliação de algumas quantias com as quantias determinadas de acordo com as IFRS;

(b) preparou demonstrações financeiras de acordo com as IFRS apenas para uso interno, sem as disponibilizar aos proprietários da entidade ou a quaisquer outros utilizadores externos;

(c) preparou um conjunto de relatos segundo as IFRS para efeitos de consolidação sem preparar um conjunto completo de demonstrações financeiras como definido na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (conforme revista em 2007); ou

(d) não apresentou demonstrações financeiras em períodos anteriores.

4 Esta IFRS aplica-se quando uma entidade adopta as IFRS pela primeira vez. Não se aplica quando, por exemplo, uma entidade:

(a) deixa de apresentar demonstrações financeiras de acordo com os requisitos nacionais, tendo-as apresentado anteriormente bem como um outro conjunto de demonstrações financeiras que continham uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRS;

(b) apresentou demonstrações financeiras no ano anterior de acordo com os requisitos nacionais e essas demonstrações financeiras continham uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRS; ou

(c) apresentou demonstrações financeiras no ano anterior que continham uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as

IFRS, ainda que os auditores tenham uma opinião com reservas no seu relatório de auditoria sobre essas demonstrações financeiras.

4A Sem prejuízo dos requisitos dos parágrafos 2 e 3, uma entidade que tenha aplicado as IFRS num período de relato anterior, mas cujas demonstrações financeiras anuais anteriores mais recentes não contenham uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRS, deve aplicar esta IFRS, ou aplicar as IFRS retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*, como se a entidade nunca tivesse deixado de aplicar as IFRS.

4B Quando uma entidade decidir não aplicar esta IFRS conforme disposto no parágrafo 4A, a entidade deve não obstante aplicar os requisitos de divulgação constantes dos parágrafos 23A e 23B da IFRS 1, para além dos requisitos de divulgação exigidos na IAS 8.

5 Esta IFRS não se aplica a alterações em políticas contabilísticas feitas por uma entidade que já aplique as IFRS. Tais alterações são sujeitas:

(a) aos requisitos relativos a alterações em políticas contabilísticas da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*; e

(b) aos requisitos específicos de transição previstos noutras IFRS.

Reconhecimento e mensuração

Demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS

6 Uma entidade deve preparar e apresentar uma *demonstração da posição financeira de abertura* de acordo com as IFRS na *data de transição para as IFRS*. Este é o ponto de partida para a contabilização de acordo com as IFRS.

Políticas contabilísticas

7 **Uma entidade deve usar as mesmas políticas contabilísticas na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS e em todos os períodos apresentados nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS. Essas políticas contabilísticas devem**

estar de acordo com cada IFRS em vigor no fim do primeiro período de relato de acordo com as IFRS, excepto como especificado nos parágrafos 13-19 e nos Apêndices B-E.

8 Uma entidade não deve aplicar diferentes versões das IFRS que tenham estado em vigor em datas anteriores. Uma entidade pode aplicar uma nova IFRS que ainda não seja obrigatória caso essa IFRS permita a sua aplicação antecipada.

Exemplo: Aplicação consistente da versão mais recente das IFRS
Background O fim do primeiro período de relato de acordo com as IFRS da entidade A é 31 de Dezembro de 20X5. A entidade A decide apresentar informação comparativa nessas demonstrações financeiras relativa apenas a um ano (ver o parágrafo 21). Assim, a sua data de transição para as IFRS é o início da actividade em 1 de Janeiro de 20X4 (ou, de forma equivalente, o fecho da actividade em 31 de Dezembro de 20X3). A entidade A apresentou anualmente as demonstrações financeiras de acordo com os seus *PCGA anteriores*, em 31 de Dezembro de cada ano até 31 de Dezembro de 20X4, inclusive. **Aplicação dos requisitos** Exige-se que a entidade A aplique as IFRS em vigor para os períodos findos a 31 de Dezembro de 20X5, na: (a) preparação e apresentação da sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS a 1 de Janeiro de 20X4; e (b) preparação e apresentação da sua demonstração da posição financeira de 31 de Dezembro de 20X5 (incluindo quantias comparativas relativas a 20X4), demonstração do rendimento integral, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração de fluxos de caixa para o ano findo a 31 de Dezembro de 20X5 (incluindo quantias comparativas relativas a 20X4) e divulgações (incluindo informação comparativa relativa a

Exemplo: Aplicação consistente da versão mais recente das IFRS
20X4). Se uma nova IFRS ainda não for obrigatória mas permitir a sua aplicação antecipada, a entidade A pode, mas não é obrigada, a aplicar essa IFRS nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS.

9 As disposições transitórias de outras IFRS aplicam-se às alterações em políticas contabilísticas efectuadas por uma entidade que já aplica as IFRS; não se aplicam à transição para as IFRS de um *adoptante pela primeira vez*, excepto como especificado nos Apêndices B-E.

10 Excepto conforme descrito nos parágrafos 13-19 e nos Apêndices B-E, uma entidade deve, na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS:

(a) reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas IFRS;

(b) não reconhecer itens como activos ou passivos se as IFRS não permitirem esse reconhecimento;

(c) reclassificar itens que reconheceu segundo os PCGA anteriores como um tipo de activo, passivo ou componente do capital próprio, mas que são um tipo diferente de activo, passivo ou componente do capital próprio de acordo com as IFRS; e

(d) aplicar as IFRS na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

11 As políticas contabilísticas que uma entidade usa na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS podem diferir daquelas que usou para a mesma data usando os seus PCGA anteriores. Os ajustamentos resultantes derivam de acontecimentos e transacções anteriores à data de transição para as IFRS. Assim, uma entidade deve reconhecer esses ajustamentos directamente nos resultados retidos (ou, se apropriado, noutra categoria de capital próprio) à data de transição para as IFRS.

12 Esta IFRS estabelece duas categorias de excepções ao princípio de que a demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS de uma entidade deve estar conforme com cada uma das IFRS:

(a) os parágrafos 14-17 e o Apêndice B proíbem a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRS.

(b) os Apêndices C-E concedem isenções a alguns requisitos de outras IFRS.

Excepções à aplicação retrospectiva de outras IFRS

13 Esta IFRS proíbe a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRS. Estas excepções estão descritas nos parágrafos 14-17 e no Apêndice B.

Estimativas

14 **As estimativas de uma entidade de acordo com as IFRS, à data de transição para as IFRS, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data segundo os PCGA anteriores (depois dos ajustamentos para reflectir qualquer diferença nas políticas contabilísticas), salvo se existir prova objectiva de que essas estimativas estavam erradas.**

15 Uma entidade pode obter depois da data de transição para as IFRS, informação sobre estimativas que tenha feito segundo os PCGA anteriores. Nos termos do parágrafo 14, uma entidade deve tratar a obtenção dessa informação da mesma forma que os acontecimentos após o período de relato que não dão lugar a ajustamentos de acordo com a IAS 10 *Acontecimentos após o Período de Relato*. Por exemplo, considere que a data de transição de uma entidade para as IFRS é 1 de Janeiro de 20X4 e nova informação obtida em 15 de Julho de 20X4 exige a revisão de uma estimativa feita segundo os PCGA anteriores em 31 de Dezembro de 20X3. A entidade não deve reflectir essa nova informação na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS (salvo se as estimativas necessitarem de ajustamento por quaisquer diferenças nas políticas contabilísticas ou se existir prova objectiva de que as estimativas estavam erradas). Em vez disso, a entidade deve reflectir essa nova informação nos resultados (ou, se for apropriado, no outro rendimento integral) do ano findo em 31 de Dezembro de 20X4.

16 À data de transição para as IFRS, uma entidade pode necessitar de fazer estimativas de acordo com as IFRS que não eram exigidas nessa data pelos PCGA anteriores. Para haver consistência com a IAS 10, essas estimativas de acordo com as IFRS devem reflectir condições existentes à data de transição para as IFRS. Em particular, as estimativas à data de transição para as IFRS relativas a preços de mercado, taxas de juro ou taxas de câmbio devem reflectir as condições do mercado nessa data.

17 Os parágrafos 14-16 aplicam-se à demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS. Aplicam-se, também, a um período comparativo apresentado nas primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRS, caso em que as referências à data de transição para as IFRS são substituídas por referências ao final desse período comparativo.

Isenções a outras IFRS

18 Uma entidade pode decidir usar uma ou mais isenções contidas nos Apêndices C-E. Uma entidade não deve aplicar estas isenções por analogia com outros itens.

19 [Eliminado]

Apresentação e divulgação

20 Esta IFRS não proporciona isenções relativas aos requisitos de apresentação e divulgação contidos noutras IFRS.

Informação comparativa

21 As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRS devem incluir pelo menos três demonstrações da posição financeira, duas demonstrações dos resultados e outro rendimento integral, duas demonstrações dos resultados separadas (se apresentadas), duas demonstrações dos fluxos de caixa e duas demonstrações das alterações no capital próprio e notas conexas, incluindo informação comparativa para todas as demonstrações apresentadas.

Informação comparativa e resumos históricos anteriores à adopção das IFRS

22 Algumas entidades apresentam resumos históricos de dados seleccionados relativos a períodos anteriores ao primeiro período para o qual apresentam informação comparativa completa de acordo com as IFRS. Esta IFRS não exige que tais resumos cumpram os requisitos de reconhecimento e mensuração das IFRS. Além disso, algumas entidades apresentam informação comparativa segundo os PCGA anteriores, bem como a informação comparativa exigida pela IAS 1. Em quaisquer demonstrações financeiras que contenha resumos históricos ou informação comparativa segundo os PCGA anteriores, uma entidade deve:

(a) assinalar claramente que a informação prestada com base nos PCGA anteriores não foi preparada de acordo com as IFRS; e

(b) divulgar a natureza dos principais ajustamentos que tornariam essa informação consistente com as IFRS. A entidade não necessita de quantificar esses ajustamentos.

Explicação sobre a transição para as IFRS

23 Uma entidade deve explicar de que forma a transição dos PCGA anteriores para as IFRS afectou o relato da sua posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa.

23A Uma entidade que tenha aplicado as IFRS num período anterior, tal como descrito no parágrafo 4A, deve divulgar:

(a) a razão porque deixou de aplicar as IFRS; e

(b) a razão porque retoma a aplicação das IFRS.

23B Quando uma entidade, nos termos do disposto no parágrafo 4A, opta por não aplicar a IFRS 1, deve explicar as razões porque optou por aplicar as IFRS, como se nunca tivesse deixado de as aplicar.

Reconciliações

24 Para estar conforme com o parágrafo 23, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS de uma entidade devem incluir:

(a) reconciliações do seu capital próprio relatado segundo os PCGA anteriores com o seu capital próprio de acordo com as IFRS, para as duas datas seguintes:

(i) a data de transição para as IFRS; e

(ii) o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade segundo os PCGA anteriores.

(b) uma reconciliação para o seu rendimento integral total de acordo com as IFRS relativamente ao último período nas demonstrações financeiras anuais mais recentes da entidade. O ponto de partida para essa reconciliação deve ser o rendimento integral total segundo os PCGA anteriores do mesmo período ou, se a entidade não relatou esse total, os resultados segundo os PCGA anteriores.

(c) caso a entidade tenha reconhecido ou revertido quaisquer perdas por imparidade pela primeira vez ao preparar a demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS, as divulgações que a IAS 36 *Imparidade de Activos* teria exigido se a entidade tivesse reconhecido essas perdas por imparidade ou reversões de perdas por imparidade no período que começa na data de transição para as IFRS.

25 As reconciliações exigidas nos parágrafos 24(a) e (b) devem proporcionar detalhes suficientes para permitir aos utilizadores compreenderem os ajustamentos materiais na demonstração da posição financeira e na demonstração do rendimento integral. Caso uma entidade apresente uma demonstração de fluxos de caixa segundo os PCGA anteriores, deve também explicar os ajustamentos materiais na demonstração de fluxos de caixa.

26 Caso uma entidade tenha conhecimento de erros feitos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos 24(a) e (b) devem distinguir a correcção desses erros de alterações às políticas contabilísticas.

27 A IAS 8 não se aplica às alterações nas políticas contabilísticas que uma entidade faz quando adopta as IFRS ou às alterações nessas políticas até que a entidade apresente as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS. Assim, os requisitos da IAS 8 relativos às alterações das

políticas contabilísticas não se aplicam às primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRS.

27A Se durante o período abrangido pelas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS uma entidade alterar as suas políticas contabilísticas ou o modo como usa as isenções previstas nesta IFRS, deve explicar as diferenças entre o seu primeiro relatório financeiro intercalar de acordo com as IFRS e as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS, de acordo com o parágrafo 23, e actualizar as reconciliações exigidas nos parágrafos 24(a) e (b).

28 Se uma entidade não apresentou demonstrações financeiras relativas aos períodos anteriores, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS devem divulgar esse facto.

Designação de activos financeiros ou de passivos financeiros

29 Uma entidade pode designar um activo financeiro anteriormente reconhecido como tal, como um activo financeiro mensurado pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo D19A. A entidade deve divulgar o justo valor de activos financeiros assim designados na data da designação e a sua classificação e quantia escriturada nas demonstrações financeiras anteriores.

29A Uma entidade pode designar um passivo financeiro anteriormente reconhecido como tal, como um passivo financeiro ao justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo D19. A entidade deve divulgar o justo valor de passivos financeiros assim designados na data da designação e a sua classificação e quantia escriturada nas demonstrações financeiras anteriores.

Uso do justo valor como custo considerado

30 Se uma entidade usar o justo valor na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS como *custo considerado* de um item do activo fixo tangível, uma propriedade de investimento ou um activo intangível (ver o parágrafos D5 e D7), as primeiras demonstrações financeiras da entidade de acordo com as IFRS devem divulgar, para cada linha da demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS:

(a) o agregado desses justos valores; e

(b) o ajustamento agregado nas quantias escrituradas relatadas segundo os PCGA anteriores.

Uso do custo considerado para investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas

31 Similarmente, se uma entidade usar um custo considerado na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS para um investimento numa subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada nas suas demonstrações financeiras separadas (ver o parágrafo D15), as primeiras demonstrações financeiras separadas de acordo com as IFRS devem divulgar:

(a) o custo considerado agregado desses investimentos para os quais o custo considerado seja a respectiva quantia escriturada segundo os PCGA anteriores;

(b) o custo considerado agregado desses investimentos para os quais o custo considerado seja o justo valor; e

(c) o ajustamento agregado nas quantias escrituradas relatadas segundo os PCGA anteriores.

Uso do custo considerado para activos do sector do petróleo e gás

31A Se uma entidade utilizar a isenção prevista no parágrafo D8A(b) para activos do sector do petróleo e gás, deve divulgar esse facto e a base em que as quantias escrituradas determinadas segundo os PCGA anteriores foram alocadas.

Uso do custo considerado para operações sujeitas a taxa de regulação

31B Se uma entidade utilizar a isenção prevista no parágrafo D8B para operações sujeitas a taxa de regulação, deve divulgar esse facto e a base em que as quantias escrituradas foram determinadas segundo os PCGA anteriores.

Uso do custo considerado após hiperinflação profunda

31C Se uma entidade decidir mensurar os activos e passivos ao justo valor e usar esse justo valor como custo considerado na sua demonstração da posição

financeira de abertura de acordo com as IFRS devido a hiperinflação profunda (ver os parágrafos D26-D30), as primeiras demonstrações financeiras da entidade de acordo com as IFRS devem divulgar uma explicação de como, e porquê, a entidade tinha, e deixou de ter, uma moeda funcional que tinha as duas características seguintes:

(a) não está disponível um índice geral de preços credível para todas as entidades com transacções e saldos na moeda.

(b) não existe troca entre a moeda e uma moeda estrangeira relativamente estável.

Relatórios financeiros intercalares

32 Para dar cumprimento ao parágrafo 23, se uma entidade apresentar um relatório financeiro intercalar de acordo com a IAS 34 relativo a uma parte do período abrangido pelas suas primeiras demonstrações financeiras segundo as IFRS, essa entidade deve satisfazer os seguintes requisitos, em complemento aos requisitos enunciados na IAS 34:

(a) cada relatório financeiro intercalar deve incluir, quando a entidade apresentou para o período intercalar comparável do ano financeiro imediatamente precedente:

(i) uma reconciliação do seu capital próprio segundo os PCGA anteriores no final desse período intercalar comparável com o seu capital próprio segundo as IFRS à data; e

(ii) uma reconciliação com o seu rendimento integral total de acordo com as IFRS para esse período intercalar comparável (corrente e desde o início do ano até à data). O ponto de partida para essa reconciliação deve ser o rendimento integral total segundo os PCGA anteriores do mesmo período ou, se a entidade não relata esse total, os resultados segundo os PCGA anteriores.

(b) além das reconciliações exigidas em (a), o primeiro relatório financeiro intercalar de uma entidade de acordo com a IAS 34 relativo a uma parte do período abrangido pelas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS deve incluir as reconciliações descritas no parágrafo 24(a) e (b) (complementadas pelos detalhes exigidos nos parágrafos 25 e 26) ou uma referência

cruzada para um outro documento publicado em que estejam incluídas essas reconciliações.

(c) se uma entidade alterar as suas políticas contabilísticas ou o modo como usa as isenções previstas nesta IFRS, deve explicar as diferenças em cada um dos seus relatórios financeiros intercalares de acordo com o parágrafo 23 e actualizar as reconciliações exigidas por (a) e (b).

33 A IAS 34 exige divulgações mínimas baseadas no pressuposto de que os utilizadores do relatório financeiro intercalar também têm acesso às mais recentes demonstrações financeiras anuais. A IAS 34 também exige que uma entidade divulgue quaisquer acontecimentos ou transacções que sejam materiais para a compreensão do período intercalar corrente. Assim, se um adoptante pela primeira vez não divulgou, nas suas mais recentes demonstrações financeiras anuais segundo os PCGA anteriores, informação material para uma compreensão do período intercalar corrente, o seu relatório intercalar do período deve divulgar essa informação ou incluir uma referência cruzada para outra publicação que a inclua.

Data de eficácia

34 Uma entidade deve aplicar esta IFRS se as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS corresponderem a um período com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação antecipada.

35 Uma entidade deve aplicar as emendas aos parágrafos D1(n) e D23 aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* (conforme revista em 2007) a um período anterior, essas emendas devem ser aplicadas a esse período anterior.

36 A IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (conforme revista em 2008) emendou os parágrafos 19, C1 e C4(f) e (g). Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, as emendas também deverão ser aplicadas a esse período anterior.

37 A IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* (conforme emendada em 2008) emendou os parágrafos B1 e B7. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, as emendas devem ser aplicadas a esse período anterior.

38 O documento *Custo de um Investimento numa Subsidiária, Entidade Conjuntamente Controlada ou Associada* (emendas às IFRS 1 e IAS 27), emitido em Maio de 2008, adicionou os parágrafos 31, D1(g), D14 e D15. Uma entidade deve aplicar esses parágrafos aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar os parágrafos a um período anterior, ela deve divulgar esse facto.

39 O parágrafo B7 foi emendado pelo documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS* emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, as emendas devem ser aplicadas a esse período anterior.

39A O documento *Isenções Adicionais para os Adoptantes pela Primeira Vez* (Emendas à IFRS 1), emitido em Julho de 2009, adicionou os parágrafos 31A, D8A, D9A e D21A e emendou o parágrafo D1(c), (d) e (l). Uma entidade deve aplicar essas emendas para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período antecipado deve divulgar esse facto.

39B [Eliminado]

39C A IFRIC 19 *Extinção de Passivos Financeiros Através de Instrumentos de Capital Próprio* adicionou o parágrafo D25. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRIC 19.

39D O documento *Isenções Limitadas para as Divulgações Comparativas da IFRS 7 para os Adoptantes pela Primeira Vez* (Emenda à IFRS 1), emitido em Janeirode de 2010, adicionou o parágrafo E3. Uma entidade deve aplicar essa emenda para períodos anuais com início em ou após 1 de Julho 2010. É

permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período antecipado deve divulgar esse facto.

39E O documento *Melhorias às IFRS* emitido em Maio de 2010, adicionou os parágrafos 27A, 31B e D8B e emendou os parágrafos 27, 32, D1(c) e D8. Uma entidade deve aplicar essa emenda para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2011. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período antecipado deve divulgar esse facto. As entidades que adoptaram as IFRS em períodos anteriores à data de eficácia da IFRS 1 ou que aplicaram a IFRS 1 num período anterior, podem aplicar a emenda ao parágrafo D8 retrospectivamente no primeiro período anual após a emenda ser eficaz. Uma entidade que aplique o parágrafo D8 retrospectivamente deve divulgar esse facto.

39F O documento *Divulgações – Transferências de Activos Financeiros* (Emendas à IFRS 7), emitido em Outubro de 2010, adicionou o parágrafo E4. Uma entidade deve aplicar essa emenda para períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2011. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período antecipado deve divulgar esse facto.

39G [Eliminado]

39H O documento *Hiperinflação Profunda e Retirada de Datas Fixas para os Adoptantes pela Primeira Vez* (Emendas à IFRS 1), emitido em Dezembro de 2010, emendou os parágrafos B2, D1 e D20 e adicionou os parágrafos 31C e D26-D30. Uma entidade deve aplicar essa emenda para períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2011. É permitida a aplicação antecipada.

39I A IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas* e a IFRS 11 *Acordos Conjuntos*, emitidas em Maio de 2011, emendou os parágrafos 31, B7, C1, D1, D14 e D15 e adicionou o parágrafo D31. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 10 e a IFRS 11.

39J A IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*, emitida em Maio de 2011, eliminou o parágrafo 19, emendou a definição de justo valor no Apêndice A e emendou

os parágrafos D15 e D20. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

39K O documento *Apresentação de Itens de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 21. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IAS 1 como emendada em Junho de 2011.

39L A IAS 19 *Benefícios dos Empregados* (emendada em Junho de 2011), emendou o parágrafo D1, eliminou os parágrafos D10 e D11 e adicionou o parágrafo E5. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IAS 19 (como emendada em Junho de 2011).

39M A IFRIC 20 *Custos de Descobertura na Fase de Produção de uma Mina a Céu Aberto*, adicionou o parágrafo D32 e emendou o parágrafo D1. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRIC 20.

39N O documento *Empréstimos do Governo* (Emendas à IFRS 1), emitido em Março de 2012, adicionou os parágrafos B1(f) e B10–B12. Uma entidade deve aplicar esses parágrafos para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada.

39O Os parágrafos B10 e B11 fazem referência para a IFRS 9. Se uma entidade aplicar esta IFRS mas ainda não aplicar a IFRS 9, as referências nos parágrafos B10 e B11 para a IFRS 9 devem ser lidas como referências para a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*.

39P O documento *Melhorias Anuais do Ciclo 2009-2011*, emitido em Maio de 2012, adicionou os parágrafos 4A–4B e 23A–23B. Uma entidade deve aplicar essa emenda retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essa emenda a um período antecipado deve divulgar esse facto.

39Q O documento *Melhorias Anuais - Ciclo 2009-2011*, emitido em Maio de 2012, emendou o parágrafo D23. Uma entidade deve aplicar esta emenda

retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essa emenda a um período antecipado deve divulgar esse facto.

39R O documento *Melhorias Anuais - Ciclo 2009-2011*, emitido em Maio de 2012, emendou o parágrafo 21. Uma entidade deve aplicar esta emenda retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essa emenda a um período antecipado deve divulgar esse facto.

39S O documento *Demonstrações Financeiras Consolidadas, Acordos Conjuntos e Divulgação de Interesses em Outras Entidades: Orientação para a Transição* (Emendas às IFRS 10, IFRS 11 e IFRS 12), emitido em Junho de 2012, emendou o parágrafo D31. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 11 (como emendada em Junho de 2012).

39T O documento *Entidades de Investimento* (Emendas às IFRS 10, IFRS 12 e IAS 27), emitido em Outubro de 2012, emendou os parágrafos D16, D17 e o Apêndice C, e adicionou um título e os parágrafos E6-E7. Uma entidade deve aplicar essas emendas para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas a um período antecipado deve também aplicar todas as emendas incluídas no documento *Entidades de Investimento*.

39U [Eliminado]

39V A IFRS 14 *Contas Diferidas de Actividades Reguladas*, emitida em Janeiro de 2014, emendou o parágrafo D8B. Uma entidade deve aplicar essa emenda para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a IFRS 14 a um período antecipado, a emenda deve ser aplicada a esse período.

39W O documento *Contabilização de Aquisições de Interesses em Operações Conjuntas* (Emendas à IFRS 11), emitido em Maio de 2014, emendou o parágrafo C5. Uma entidade deve aplicar essa emenda para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. Se uma entidade aplicar emendas relacionadas à IFRS 11 com base neste documento a um período antecipado, a emenda ao parágrafo C5 deve ser aplicada a esse período.

39X A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, eliminou o parágrafo D24 e respectivo título, e adicionou os parágrafos D34-D35 e respectivos títulos. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 15.

39Y A IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*, como emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 e D20, eliminou os parágrafos 39B, 39G e 39U, e adicionou os parágrafos 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 e E2. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

39Z O documento *O Método da Equivalência Patrimonial em Demonstrações Financeiras Separadas* (Emendas à IAS 27), emitido em Agosto de 2014, emendou o parágrafo D14 e adicionou o parágrafo D15A. Uma entidade deve aplicar essa emenda para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas a um período antecipado deve divulgar esse facto.

39AA O documento *Melhorias Anuais nas IFRS - Ciclo 2012-2014*, emitido em Setembro de 2014, adicionou o parágrafo E4A. Uma entidade deve aplicar essa emenda para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essa emenda a um período antecipado deve divulgar esse facto.

Revogação da IFRS 1 (emitida em 2003)

40 Esta IFRS substitui a IFRS 1 (emitida em 2003 e emendada em Maio de 2008).

Apêndice A
Termos Definidos

Este apêndice é parte integrante da IFRS.

adoptante pela primeira vez	Uma entidade que apresenta as suas **primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS**.
custo considerado	Uma quantia usada como um substituto para o custo ou para o custo depreciado numa determinada data. A depreciação ou amortização subsequente pressupõe que a entidade tinha inicialmente reconhecido o activo ou o passivo numa determinada data e que o seu custo era igual ao custo considerado.
data de transição para as IFRS	O início do período mais antigo para o qual uma entidade apresenta informação comparativa total segundo as IFRS, nas suas **primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS**.
demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS	A demonstração da posição financeira de uma entidade na **data de transição para as IFRS**.
justo valor	O *justo valor* é o preço que seria recebido para vender um activo ou que seria pago para transferir uma obrigação numa transacção ordenada entre participantes do mercado na data da mensuração. (Ver a IFRS 13).
Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS)	As Normas e Interpretações emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Compreendem as: (a) Normas Internacionais de Relato Financeiro; (b) Normas Internacionais de Contabilidade; (c) Interpretações IFRIC; e

(d) Interpretações SIC. [1]

PGCA anteriores	As bases contabilísticas que um **adoptante pela primeira vez** utilizou imediatamente antes de adoptar as IFRS.
primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS	As primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adopta as **Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS)**, através de uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRS.
primeiro período de relato de acordo com as IFRS	O período de relato mais recente coberto pelas **primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS** da entidade.

1 efinição de IFRS emendada após as alterações do nome introduzidas pela revisão do Estatuto da Fundação IFRS em 2010.

Apêndice B
Excepções à aplicação retrospectiva de outras IFRS

Este apêndice é parte integrante da IFRS.

B1 Uma entidade deve aplicar as excepções seguintes:

(a) desreconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros (parágrafos B2 e B3);

(b) contabilidade de cobertura (parágrafos B4–B6);

(c) interesses que não controlam (parágrafo B7);

(d) classificação e mensuração de activos financeiros (parágrafos B8–B8C);

(e) imparidade de activos financeiros (parágrafos B8D–B8G);

(f) derivados embutidos (parágrafo B9); e

(g) empréstimos do governo (parágrafos B10–B12).

Desreconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros

B2 Excepto se permitido pelo parágrafo B3, um adoptante pela primeira vez deve aplicar os requisitos de desreconhecimento na IFRS 9 prospectivamente para transacções que ocorram em ou após a data de transição para as IFRS. Por exemplo, se um adoptante pela primeira vez desreconhecer activos financeiros não derivados ou passivos financeiros não derivados de acordo com os seus PCGA anteriores em resultado de uma transacção que ocorreu antes da data de transição para as IFRS, não deve reconhecer esses activos e passivos de acordo com as IFRS (a menos que sejam elegíveis para reconhecimento em resultado de uma transacção ou acontecimento posterior).

B3 Apesar do referido no parágrafo B2, uma entidade pode aplicar os requisitos de desreconhecimento na IFRS 9 retrospectivamente desde uma data à escolha da entidade, desde que a informação necessária para aplicar a IFRS 9 a activos financeiros e passivos financeiros desreconhecidos em resultado de transacções passadas tenha sido obtida no momento da contabilização inicial dessas transacções.

Contabilidade de cobertura

B4 Tal como exigido pela IFRS 9, na data de transição para as IFRS uma entidade deve:

(a) mensurar todos os derivados ao justo valor; e

(b) eliminar todos os ganhos e perdas diferidos com origem em derivados que foram relatados segundo os PCGA anteriores como se fossem activos ou passivos.

B5 Uma entidade não deve reflectir na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS uma relação de cobertura de uma natureza que não seja elegível para contabilidade de cobertura de acordo com a IFRS 9 (por exemplo, muitas relações de cobertura em que o instrumento de cobertura é uma opção escrita individual ou uma opção escrita líquida; ou em que o item coberto é uma posição líquida numa cobertura de fluxos de caixa para outro risco que não o risco de câmbio). Contudo, se uma entidade designou uma posição líquida como um item coberto segundo os PCGA anteriores, pode designar como um item coberto de acordo com as IFRS um item individual dentro dessa posição líquida, ou uma posição líquida se forem satisfeitos os requisitos no parágrafo 6.6.1 da IFRS 9, desde que isso ocorra até à data de transição para as IFRS.

B6 Se, antes da data de transição para as IFRS, uma entidade designou uma transacção como uma cobertura mas a cobertura não satisfaz as condições para a contabilidade de cobertura da IFRS 9, a entidade deve aplicar os parágrafos 6.5.6 e 6.5.7 da IFRS 9 para descontinuar a contabilidade de cobertura. As transacções ocorridas antes da data de transição para as IFRS não devem ser designadas como coberturas retrospectivamente.

Interesses que não controlam

B7 Um adoptante pela primeira vez deve aplicar os requisitos da IFRS 10 indicados a seguir prospectivamente desde a data de transição para as IFRS:

(a) o requisito no parágrafo B94 de que a totalidade do rendimento integral é atribuído aos proprietários da empresa-mãe e aos interesses que não controlam mesmo se disso resultar que os interesses que não controlam tenham um saldo negativo;

(b) os requisitos nos parágrafos 23 e B96 para a contabilização de alterações no interesse de propriedade da empresa-mãe numa subsidiária que não resulte numa perda de controlo; e

(c) os requisitos nos parágrafos B97–B99 para contabilização de uma perda de controlo sobre uma subsidiária, e os requisitos relacionados do parágrafo 8A da IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.*

Contudo, se um adoptante pela primeira vez decidir aplicar a IFRS 3 a concentrações de actividades empresariais retrospectivamente, deve também aplicar a IFRS 10 de acordo com o parágrafo C1 desta IFRS.

Classificação e mensuração de activos financeiros

B8 Uma entidade deve avaliar se um activo financeiro satisfaz as condições no parágrafo 4.1.2 da IFRS 9 ou as condições no parágrafo 4.1.2A da IFRS 9 na base dos factos e circunstâncias que existam na data de transição para as IFRS.

B8A Se for impraticável avaliar um elemento modificado do valor temporal do dinheiro de acordo com os parágrafos B4.1.9B–B4.1.9D da IFRS 9 na base dos factos e circunstâncias que existam na data de transição para as IFRS, uma entidade deve avaliar as características dos fluxos de caixa contratuais desse activo financeiro na base dos factos e circunstâncias que existiam na data de transição para as IFRS sem ter em consideração os requisitos relativos à modificação do elemento do valor temporal do dinheiro referida nos parágrafos B4.1.9B–B4.1.9D da IFRS 9. (Neste caso, a entidade deve também aplicar o parágrafo 42R da IFRS 7 mas as referências para o "parágrafo 7.2.4 da IFRS 9" devem ser lidas como referidas para este parágrafo, e as referências para "reconhecimento inicial do activo financeiro" devem ser lidas como "na data de transição para as IFRS".)

B8B Se for impraticável avaliar se o justo valor de uma característica de pagamento antecipado é insignificante de acordo com o parágrafo B4.1.12(c) da IFRS 9 na base dos factos e circunstâncias que existam na data de transição para as IFRS, uma entidade deve avaliar as características dos fluxos de caixa contratuais desse activo financeiro na base dos factos e circunstâncias que

existiam na data de transição para as IFRS sem ter em consideração a excepção para características de pagamento antecipado referida no parágrafo B4.1.12 da IFRS 9. (Neste caso, a entidade deve também aplicar o parágrafo 42S da IFRS 7 mas as referências para o "parágrafo 7.2.5 da IFRS 9" devem ser lidas como referidas para este parágrafo, e as referências para "reconhecimento inicial do activo financeiro" devem ser lidas como "na data de transição para as IFRS".)

B8C Se for impraticável (como definido na IAS 8) para uma entidade aplicar retrospectivamente o método do juro efectivo na IFRS 9, o justo valor do activo financeiro ou do passivo financeiro na data de transição para as IFRS deve ser a nova quantia bruta desse activo financeiro ou o novo custo amortizado desse passivo financeiro na data de transição para as IFRS.

Imparidade de activos financeiros

B8D Uma entidade deve aplicar os requisitos da imparidade na Secção 5.5 da IFRS 9 retrospectivamente, sujeito aos parágrafos 7.2.15 e 7.2.18–7.2.20 dessa IFRS.

B8E Na data de transição para as IFRS, uma entidade deve usar informação razoável e fundamentada que esteja disponível sem custo ou esforço excessivo para determinar o risco de crédito na data em que os instrumentos financeiros foram inicialmente reconhecidos (ou no caso de compromissos de empréstimos e contratos de garantia financeira, a data em que a entidade se tornou uma parte no compromisso irrevogável de acordo com os parágrafos 5.5.6 da IFRS 9), e compará-lo com o risco de crédito na data de transição para as IFRS (ver também os parágrafos B7.2.2–B7.2.3 da IFRS 9).

B8F Ao determinar se houve um aumento significativo no risco de crédito desde o reconhecimento inicial, uma entidade pode aplicar:

(a) os requisitos nos parágrafos 5.5.10 e B5.5.22–B5.5.24 da IFRS 9; e

(b) a presunção ilidível referida no parágrafo 5.5.11 da IFRS 9 para pagamentos contratuais que estejam em mora há mais de 30 dias se uma entidade aplicará os requisitos de imparidade identificando aumentos significativos no risco de crédito desde o reconhecimento

inicial para esses instrumentos financeiros na base de informação passada de mora.

B8G Se, na data de transição para as IFRS, para determinar se houve um aumento significativo no risco de crédito desde o reconhecimento inicial de um instrumento financeiro for exigido custo ou esforço excessivo, uma entidade deve reconhecer uma perda por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas totais em cada período de relato até esse instrumento financeiro ser desreconhecido (a menos que esse instrumento financeiro seja risco de crédito baixo numa data de relato, caso em que se aplica o parágrafo B8F(a)).

Derivados embutidos

B9 Um adoptante pela primeira vez deve avaliar se é exigido que um derivado embutido seja separado do contrato de acolhimento e contabilizado como um derivado na base das condições que existiam na data que ocorrer mais tarde entre a data em que se tornou uma parte do contrato e a data em que é exigida uma reavaliação pelo parágrafo B4.3.11 da IFRS 9.

Empréstimos do governo

B10 Um adoptante pela primeira vez classifica todos os empréstimos do governo como um passivo financeiro ou como um instrumento de capital próprio de acordo com a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*. Excepto como permitido pelo parágrafo B11, um adoptante pela primeira vez deve aplicar os requisitos da IFRS 9 *Instrumentos Financeiros* e da IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo* prospectivamente aos empréstimos do governo existentes à data de transição para as IFRS e não deve reconhecer o beneficio correspondente de um empréstimo do governo a uma taxa de juro abaixo do mercado como um subsídio do governo. Consequentemente, se um adoptante pela primeira vez não reconheceu nem mensurou, segundo os PCGA anteriores, um empréstimo do governo a uma taxa de juro abaixo do mercado numa base consistente com os requisitos das IFRS, deve usar, na data de transição para as IFRS, a quantia determinada de acordo com os seus PCGA anteriores do empréstimo como quantia do empréstimo na demonstração da posição financeira de abertura.

Uma entidade deve aplicar a IFRS 9 na mensuração destes empréstimos após a data de transição para as IFRS.

B11 Apesar do referido no parágrafo B10, uma entidade deve aplicar os requisitos da IFRS 9 e da IAS 20 retrospectivamente para cada empréstimo do governo originado antes da data de transição opara as IFRS, desde que a informação necessária para o fazer tenha sido obtida no momento do reconhecimento inicial desse empréstimo.

B12 Os requisitos e orientação nos parágrafos B10 e B11 não impedem uma entidade de poder beneficiar das isenções descritas nos parágrafos D19-D19D relativas à designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos pelo justo valor através dos resultados.

Apêndice C
Isenções para concentrações de actividades empresariais

Este apêndice é parte integrante da IFRS. Uma entidade deve aplicar os requisitos seguintes às concentrações de actividades empresariais que reconheceu antes da data de transição para as IFRS. Este Apêndice apenas deve ser aplicado a concentrações de actividades empresariais que estejam no âmbito da IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais.

C1 Um adoptante pela primeira vez pode decidir não aplicar a IFRS 3 retrospectivamente a concentrações de actividades empresariais passadas (concentrações de actividades empresariais que ocorreram antes da data de transição para as IFRS). Contudo, se um adoptante pela primeira vez reexpressar qualquer concentração de actividades empresariais para estar de acordo com a IFRS 3, deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais posteriores e deve também aplicar a IFRS 10 a partir dessa mesma data. Por exemplo, se um adoptante pela primeira vez decidir reexpressar uma concentração de actividades empresariais que ocorreu em 30 de Junho de 20X6, deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais que ocorreram entre 30 de Junho de 20X6 e a data de transição para as IFRS, e deve também aplicar a IFRS 10 a partir de 30 de Junho de 20X6.

C2 Uma entidade não tem de aplicar a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* retrospectivamente aos ajustamentos no justo valor e no goodwill resultantes de concentrações de actividades empresariais ocorridas antes da data de transição para as IFRS. Se a entidade não aplicar a IAS 21 retrospectivamente a esses ajustamentos no justo valor e no goodwill, deve tratá-los como activos e passivos da entidade em vez de os tratar como activos e passivos da adquirida. Assim, esses ajustamentos no justo valor e no goodwill ou estão já expressos na moeda funcional da entidade ou são itens não monetários em moeda estrangeira, que são relatados usando a taxa de câmbio aplicada segundo os PCGA anteriores.

C3 Uma entidade pode aplicar a IAS 21 retrospectivamente aos ajustamentos no justo valor e no goodwill com origem em:

(a) todas as concentrações de actividades empresariais que ocorreram antes da data de transição para as IFRS; ou

(b) todas as concentrações de actividades empresariais que a entidade decidir reexpressar para estar de acordo com a IFRS 3, de acordo com o permitido no parágrafo C1.

C4 Se um adoptante pela primeira vez não aplicar a IFRS 3 retrospectivamente a uma concentração de actividades empresariais passada, haverá as consequências seguintes para essa concentração de actividades empresariais:

(a) o adoptante pela primeira vez deve manter a mesma classificação (como uma aquisição pela adquirente legal, uma aquisição inversa pela adquirida legal, ou uma comunhão de interesses) que tinha nas demonstrações financeiras segundo os PCGA anteriores.

(b) o adoptante pela primeira vez deve reconhecer na data de transição para as IFRS todos os seus activos e passivos que foram adquiridos ou assumidos numa concentração de actividades empresariais passada, com excepção de:

(i) alguns activos financeiros e passivos financeiros desreconhecidos segundo os PCGA anteriores (ver o parágrafo B2); e

(ii) activos, incluindo goodwill, e passivos que não foram reconhecidos na demonstração da posição financeira consolidada da adquirente segundo os PCGA anteriores e que também não seriam elegíveis para reconhecimento de acordo com as IFRS na demonstração da posição financeira separada da adquirida [ver (f)–(i) adiante].

O adoptante pela primeira vez deve reconhecer qualquer alteração daí resultante, ajustando os resultados retidos (ou, se apropriado, outra categoria do capital próprio), a menos que a alteração resulte do reconhecimento de um activo intangível que tenha sido previamente incorporado no goodwill [ver (g)(i) adiante];

(c) o adoptante pela primeira vez deve excluir da sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS qualquer item reconhecido segundo os PCGA anteriores que não elegível para reconhecimento como activo ou passivo segundo as IFRS. O

adoptante pela primeira vez deve contabilizar a alteração daí resultante do seguinte modo:

(i) o adoptante pela primeira vez pode ter classificado uma concentração de actividades empresariais passada como uma aquisição e reconhecido como activo intangível um item que não é elegível para reconhecimento como activo de acordo com a IAS 38 *Activos Intangíveis*. Deve reclassificar esse item (e, se houver, o imposto diferido e interesses que não controlam relacionados) como parte do goodwill [excepto se deduziu o goodwill directamente do capital próprio segundo os PCGA anteriores - ver (g)(i) e (i) adiante].

(ii) o adoptante pela primeira vez deve reconhecer todas as restantes alterações resultantes como resultados retidos. [2]

(d) as IFRS exigem a mensuração subsequente de alguns activos e passivos numa base que não é o custo original, por exemplo, o justo valor. O adoptante pela primeira vez deve mensurar estes activos e passivos nesta base na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS, mesmo que tenham sido adquiridos ou assumidos numa concentração de actividades empresariais passada. Deve reconhecer qualquer alteração daí resultante na quantia escriturada ajustando os resultados retidos (ou, se apropriado, outra categoria do capital próprio), em vez do goodwill.

(e) imediatamente após a concentração de actividades empresariais, a quantia escriturada segundo os PCGA anteriores dos activos adquiridos e passivos assumidos nessa concentração de actividades empresariais deve ser o seu custo considerado nessa data de acordo com as IFRS. Se as IFRS exigirem uma mensuração desses activos e passivos baseada no custo numa data posterior, esse custo considerado deve ser a base para depreciação ou amortização a partir da data da concentração de actividades empresariais.

(f) se um activo adquirido, ou um passivo assumido, numa concentração de actividades empresariais passada não foi reconhecido segundo os

2 Tais alterações incluem reclassificações de ou para activos intangíveis se o goodwill não foi reconhecido como activo segundo os PCGA anteriores. Esta situação ocorre se, nos PCGA anteriores, a entidade (a) deduziu o goodwill directamente do capital próprio ou (b) não tratou a concentração de actividades empresariais como uma aquisição.

PCGA anteriores, ele não terá um custo considerado de zero na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS. Em vez disso, a adquirente deve reconhecê-lo e mensurá-lo na sua demonstração da posição financeira consolidada na mesma base que as IFRS exigiriam para a demonstração da posição financeira da adquirida. Por exemplo: se a adquirente não tiver capitalizado, segundo os PCGA anteriores, as locações financeiras adquiridas numa concentração de actividades empresariais passada, deve fazê-lo nas suas demonstrações financeiras consolidadas, conforme a IAS 17 *Locações* exigiria que a adquirida o fizesse na sua demonstração da posição financeira de acordo com as IFRS. Da mesma forma, se a adquirente não tiver reconhecido, segundo os PCGA anteriores, um passivo contingente que ainda exista à data de transição para as IFRS, a adquirente deve reconhecer esse passivo contingente nessa data, a menos que a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* proibisse o seu reconhecimento nas demonstrações financeiras da adquirida. Inversamente, se um activo ou passivo estava incorporado no goodwill segundo os PCGA anteriores, mas teria sido reconhecido separadamente segundo a IFRS 3, esse activo ou passivo mantém-se como goodwill, a não ser que as IFRS exijam o seu reconhecimento nas demonstrações financeiras da adquirida.

(g) a quantia escriturada de goodwill na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS deve ser a quantia escriturada segundo os PCGA anteriores à data de transição para as IFRS, depois de feitos os dois ajustamentos seguintes:

(i) se for exigido por (c)(i) acima, o adoptante pela primeira vez deve aumentar a quantia escriturada de goodwill quando reclassificar um item que reconheceu como activo intangível segundo os PCGA anteriores. Da mesma forma, se (f) exigir que o adoptante pela primeira vez reconheça um activo intangível que estava incorporado no goodwill reconhecido segundo os PCGA anteriores, o adoptante pela primeira vez deve reduzir a quantia escriturada de goodwill em conformidade (e, se aplicável, ajustar impostos diferidos e interesses que não controlam).

(ii) independentemente de haver ou não indicação de que o goodwill possa estar em imparidade, o adoptante pela primeira vez deve aplicar a IAS 36 para fazer o teste de imparidade do goodwill na data de transição para as IFRS e para reconhecer qualquer perda por imparidade daí resultante nos resultados retidos (ou, se for exigido pela IAS 36, no excedente de revalorização). O teste de imparidade deve basear-se nas condições existentes à data de transição para as IFRS.

(h) não serão feitos outros ajustamentos na quantia escriturada de goodwill à data da transição para as IFRS. Por exemplo, o adoptante pela primeira vez não deve reexpressar a quantia escriturada de goodwill:

(i) para excluir a investigação e desenvolvimento em curso adquiridos nessa concentração de actividades empresariais (a menos que o activo intangível relacionado fosse elegível para reconhecimento de acordo com a IAS 38, na demonstração da posição financeira da adquirida);

(ii) para ajustar amortizações anteriores do goodwill;

(iii) para reverter ajustamentos no goodwill que a IFRS 3 não permitiria, mas que foram feitos segundo os PCGA anteriores devido a ajustamentos efectuados em activos e passivos entre a data da concentração de actividades empresariais e a data de transição para as IFRS.

(i) se o adoptante pela primeira vez reconheceu o goodwill segundo os PCGA anteriores como uma dedução no capital próprio:

(i) não deve reconhecer esse goodwill na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS. Além disso, não deve reclassificar esse goodwill para resultados se alienar a subsidiária ou se o investimento na subsidiária ficar em imparidade.

(ii) os ajustamentos resultantes da subsequente resolução de uma contingência que afecte a retribuição de compra devem ser reconhecidos nos resultados retidos.

(j) o adoptante pela primeira vez pode não ter consolidado uma subsidiária adquirida numa concentração de actividades empresariais passada segundo os PCGA anteriores, (por exemplo, porque a empresa-mãe não a considerava como subsidiária segundo os PCGA anteriores ou não preparava demonstrações financeiras consolidadas). O adoptante pela primeira vez deve ajustar as quantias escrituradas dos activos e passivos da subsidiária para as quantias que as IFRS exigiriam na demonstração da posição financeira da subsidiária. O custo considerado do goodwill é igual à diferença, à data de transição para as IFRS, entre:

(i) o interesse da empresa-mãe nessas quantias escrituradas ajustadas; e

(ii) o custo nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe do seu investimento na subsidiária.

(k) a mensuração dos interesses que não controlam e do imposto diferido decorre da mensuração de outros activos e passivos. Por isso, os ajustamentos atrás indicados aos activos e passivos reconhecidos afectam os interesses que não controlam e o imposto diferido.

C5 a isenção para concentrações de actividades empresariais passadas também se aplica a aquisições passadas de investimentos em associadas e de interesses em empreendimentos conjuntos, bem como de interesses em operações conjuntas nas quais a actividade da operação conjunta constitui um negócio tal como definido na IFRS 3. Além disso, a data seleccionada referida no parágrafo C1 aplica-se igualmente a todas estas aquisições.

Apêndice D
Isenções a outras IFRS

Este apêndice é parte integrante da IFRS.

D1 Uma entidade pode decidir utilizar uma ou mais das isenções seguintes:

(a) transacções de pagamento com base em acções (parágrafos D2 e D3);

(b) contratos de seguro (parágrafo D4);

(c) custo considerado (parágrafos D5–D8B);

(d) locações (parágrafos D9 e D9A);

(e) [eliminada]

(f) diferenças de transposição acumuladas (parágrafos D12 e D13);

(g) investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas (parágrafos D14 e D15);

(h) activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos (parágrafos D16 e D17);

(i) instrumentos financeiros compostos (parágrafo D18);

(j) designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos (parágrafos D19-D19C);

(k) mensuração pelo justo valor de activos financeiros ou passivos financeiros no reconhecimento inicial (parágrafo D20);

(l) passivos existentes relativos a custos de encerramento no custo do activo fixo tangível (parágrafos D21 e D21A);

(m) activos financeiros ou activos intangíveis contabilizados de acordo com a IFRIC 12 *Acordos de Concessão de Serviços* (parágrafo D22);

(n) custos de empréstimos obtidos (parágrafo D23);

(o) transferências de activos de clientes (parágrafo D24);

(p) extinção de passivos financeiros através de instrumentos de capital próprio (parágrafo D25);

(q) hiperinflação profunda (parágrafos D26–D30);

(r) acordos conjuntos (parágrafo D31);

(s) custos de descobertura na fase de produção de uma mina a céu aberto (parágrafo D32); e

(t) designação de contratos para comprar ou vender um item não financeiro (parágrafo D33).

Uma entidade não deve aplicar estas isenções a outros itens por analogia.

Transacções de pagamento com base em acções

D2 Um adoptante pela primeira vez é encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções* a instrumentos de capital próprio que tenham sido concedidos em ou antes de 7 de Novembro de 2002. Um adoptante pela primeira vez é também encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 a instrumentos de capital próprio que tenham sido concedidos após 7 de Novembro de 2002 e com direitos adquiridos antes da data mais recente de entre (a) a data de transição para as IFRS e (b) 1 de Janeiro de 2005. Contudo, se um adoptante pela primeira vez decidir aplicar a IFRS 2 a tais instrumentos de capital próprio, apenas poderá fazê-lo se a entidade tiver divulgado publicamente o justo valor desses instrumentos de capital próprio, determinado à data da mensuração, conforme definido na IFRS 2. Para todas as concessões de instrumentos de capital próprio às quais a IFRS 2 não tenha sido aplicada (por exemplo, instrumentos de capital próprio concedidos em ou antes de 7 de Novembro de 2002), um adoptante pela primeira vez deve não obstante divulgar a informação exigida pelos parágrafos 44 e 45 da IFRS 2. Se um adoptante pela primeira vez modificar os termos ou condições de uma concessão de instrumentos de capital próprio à qual a IFRS 2 não tenha sido aplicada, a entidade não tem de aplicar os parágrafos 26–29 da IFRS 2 se a modificação tiver ocorrido antes da data de transição para as IFRS.

D3 Um adoptante pela primeira vez é encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 a passivos resultantes de transacções de pagamento com base em acções que tenham sido liquidadas antes da data de transição para as IFRS. Um adoptante pela primeira vez também é encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 a passivos que tenham sido liquidados antes de 1 de Janeiro de 2005. Para passivos aos quais seja aplicada a IFRS 2, um adoptante pela primeira vez não tem de reexpressar a informação comparativa desde que essa informação diga respeito a um período ou data anterior a 7 de Novembro de 2002.

Contratos de seguro

D4 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRS 4 *Contratos de Seguro*. A IFRS 4 restringe as alterações nas políticas contabilísticas para contratos de seguro, incluindo as alterações feitas por um adoptante pela primeira vez.

Custo considerado

D5 Uma entidade pode decidir mensurar um item de activo fixo tangível na data de transição para as IFRS pelo seu justo valor e usar esse justo valor como custo considerado nessa data.

D6 Um adoptante pela primeira vez pode decidir usar uma revalorização de um item de activo fixo tangível segundo os PCGA anteriores feita antes ou na data de transição para as IFRS, como custo considerado à data da revalorização, caso a revalorização seja, à data da mesma, globalmente comparável:

(a) ao justo valor; ou

(b) ao custo ou custo depreciado de acordo com as IFRS, ajustado para reflectir, por exemplo, alterações num índice de preços geral ou específico.

D7 As opções mencionadas nos parágrafos D5 e D6 podem também fazer-se em relação a:

(a) propriedade de investimento, se a entidade optar por usar o modelo do custo apresentado na IAS 40 *Propriedades de Investimento*; e

(b) activos intangíveis que satisfaçam:

(i) os critérios de reconhecimento previstos na IAS 38 (incluindo a mensuração fiável do custo original); e

(ii) os critérios previstos na IAS 38 para efeitos de revalorização (incluindo a existência de um mercado activo).

Uma entidade não deve usar estas opções para outros activos ou passivos.

D8 Um adoptante pela primeira vez pode ter estabelecido um custo considerado segundo os PCGA anteriores para alguns ou todos os seus activos e passivos

através da sua mensuração ao seu justo valor em determinada data, devido a um acontecimento como uma privatização ou uma oferta pública inicial.

(a) se a data de mensuração for *anterior ou na data* de transição para as IFRS, a entidade pode usar as mensurações ao justo valor derivadas desses acontecimentos como o custo considerado para efeitos das IFRS na data da mensuração.

(b) se a data de mensuração for *posterior* à data de transição para as IFRS, mas durante o período abrangido pelas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS, as mensurações ao justo valor derivadas desses acontecimentos podem ser usadas como o custo considerado quando o acontecimento ocorrer. Uma entidade deve reconhecer os ajustamentos daí resultantes directamente em resultados retidos (ou, se apropriado, outra categoria do capital próprio) na data da mensuração. Na data de transição para as IFRS, a entidade deve estabelecer o custo considerado através da aplicação dos critérios referidos nos parágrafos D5-D7 ou mensurar os activos e os passivos de acordo com os restantes requisitos desta IFRS.

D8A Nos termos de alguns requisitos contabilísticos nacionais, os custos de exploração e desenvolvimento relativos a propriedades de petróleo e gás nas fases de desenvolvimento ou produção são contabilizados em centros de custos que incluem todas as propriedades numa área geográfica alargada. Um adoptante pela primeira vez que use essa contabilização segundo os PCGA anteriores, pode decidir mensurar os activos de petróleo e gás na data de transição para as IFRS na seguinte base:

(a) activos de exploração e avaliação pela quantia determinada pela entidade segundo os PCGA anteriores; e

(b) activos nas fases de desenvolvimento ou produção pela quantia determinada para o centro de custos segundo os PCGA anteriores. A entidade deve imputar esta quantia aos activos subjacentes aos centros de custos numa base pró rata usando os volumes de reservas ou os valores de reservas àquela data.

A entidade deve testar para efeitos de imparidade os activos de exploração e avaliação, e os activos nas fases de desenvolvimento e produção na data de transição para as IFRS de acordo com a IFRS 6 *Exploração e Avaliação de*

Recursos Minerais ou a IAS 36, respectivamente, e, se necessário, reduzir a quantia determinada de acordo com (a) ou (b) acima. Para efeitos deste parágrafo, activos de petróleo e gás compreendem apenas os que são usados na exploração, avaliação, desenvolvimento ou produção de petróleo e gás.

D8B Algumas entidades detêm activos fixos tangíveis ou activos intangíveis que são usados, ou foram previamente usados, em operações sujeitas a taxas regulatórias. A quantia escriturada de tais activos podem incluir quantias que foram determinadas segundo os PCGA anteriores mas que não são elegíveis para efeitos de capitalização de acordo com as IFRS. Quando for este o caso, um adoptante pela primeira vez pode decidir usar a quantia escriturada nos termos dos PCGA anteriores como o seu custo considerado na data de transição para as IFRS. Se uma entidade aplicar esta isenção a um item do activo não precisa de o fazer para todos os outros itens. Na data de transição para as IFRS, uma entidade deve testar para efeitos de imparidade de acordo com a IAS 36 cada um dos itens relativamente aos quais usou esta isenção. Para a finalidade deste parágrafo, as operações estão sujeitas a uma taxa regulatória se forem geridas segundo um sistema que estabelece os preços que podem ser debitados aos clientes pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, e esse sistema está sujeito a supervisão e/ou aprovação por um regulador (como definido na IFRS 14 *Contas Diferidas de Actividades Reguladas*).

Locações

D9 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRIC 4 *Determinar se um Acordo contém uma Locação*. Assim, um adoptante pela primeira vez pode determinar se um acordo existente à data de transição para as IFRS contém uma locação com base em factos e circunstâncias existentes nessa data.

D9A Se um adoptante pela primeira vez determinar se um acordo contém uma locação segundo os PCGA anteriores do mesmo modo que o exigido pela IFRIC 4 mas numa data que não a exigida pelo IFRC 4, não necessita de reavaliar essa decisão quando adopta as IFRS. Para uma entidade ter determinado da mesma forma se o acordo continha uma locação segundo os

PCGA anteriores, essa determinação teria conduzido ao mesmo resultado do que o que resultaria da aplicação da IAS 17 *Locações* e da IFRIC 4.

D10– D11 [Eliminados]

Diferenças de transposição acumuladas

D12 A IAS 21 exige que uma entidade:

(a) reconheça algumas diferenças de transposição como outro rendimento integral e acumule essas diferenças num componente separado do capital próprio; e

(b) quando aliena uma unidade operacional estrangeira, reclassifique a diferença de transposição acumulada dessa unidade operacional estrangeira (incluindo, caso se aplique, ganhos e perdas em instrumentos de cobertura relacionados) do capital próprio para os resultados como parte do ganho ou perda resultante da alienação.

D13 Contudo, um adoptante pela primeira vez não necessita de cumprir estes requisitos relativamente às diferenças de transposição acumuladas que existiam à data de transição para as IFRS. Caso um adoptante pela primeira vez use esta isenção:

(a) as diferenças de transposição acumuladas de todas as unidades operacionais estrangeiras são consideradas como sendo zero à data de transição para as IFRS; e

(b) o ganho ou perda numa alienação posterior de qualquer unidade operacional estrangeira deve excluir as diferenças de transposição que tenham surgido antes da data de transição para as IFRS e deve incluir as diferenças de transposição posteriores.

Investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas

D14 Quando uma entidade preparar demonstrações financeiras separadas, a IAS 27 exige que ela contabilize os seus investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas de uma das seguintes formas:

(a) ao custo;

(b) de acordo com a IFRS 9; ou

(c) usando o método da equivalência patrimonial como descrito na IAS 28.

D15 Se um adoptante pela primeira vez mensurar esse investimento ao custo de acordo com a IAS 27, deve mensurá-lo por uma das seguintes quantias na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS:

(a) custo determinado de acordo com a IAS 27; ou

(b) custo considerado. O custo considerado desse investimento deve ser o seu:

(i) justo valor à data de transição para as IFRS nas demonstrações financeiras separadas da entidade; ou

(ii) quantia escriturada nessa data segundo os PCGA anteriores.

Um adoptante pela primeira vez pode optar por (i) ou (ii) acima para mensurar o seu investimento em cada subsidiária, empreendimento conjunto ou associada que decidiu mensurar usando um custo considerado.

D15A Se um adoptante pela primeira vez contabilizar um investimento usando os procedimentos do método da equivalência patrimonial descritos na IAS 28:

(a) aplica a isenção relativa a concentrações de actividades empresariais passadas (Apêndice C) à aquisição do investimento.

(b) se uma entidade se tornar um adoptante pela primeira vez para as suas demonstrações financeiras separadas mais cedo do que para as demonstrações financeiras consolidadas e mais tarde do que

(i) a sua empresa-mãe, então a entidade deve aplicar o parágrafo D16 nas suas demonstrações financeiras separadas.

(ii) a sua subsidiária, então a entidade deve aplicar o parágrafo D17 nas suas demonstrações financeiras separadas.

Activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

D16 Se uma subsidiária se tornar uma adoptante pela primeira vez mais tarde do que a sua empresa-mãe, a subsidiária deve, nas suas demonstrações financeiras, mensurar os seus activos e passivos:

(a) pelas quantias escrituradas que seriam incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe, com base na data de transição para as IFRS da empresa-mãe, se não forem feitos ajustamentos para efeitos dos procedimentos de consolidação e para os efeitos da concentração de actividades empresariais no âmbito da qual a empresa-mãe adquiriu a subsidiária (esta situação não se aplica a uma subsidiária de uma entidade de investimento, como definida na IFRS 10, a qual se exige seja mensurada pelo justo valor através dos resultados); ou

(b) pelas quantias escrituradas exigidas pelo restante desta IFRS, com base na data de transição da subsidiária para as IFRS. Estas quantias podem diferir das indicadas em (a) quando:

(i) as isenções estabelecidas nesta IFRS resultem em mensurações que dependam da data de transição para as IFRS.

(ii) as políticas contabilísticas usadas nas demonstrações financeiras da subsidiária difiram das usadas nas demonstrações financeiras consolidadas. Por exemplo, a subsidiária pode usar como política contabilística o modelo do custo previsto na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, ao passo que o grupo pode usar o modelo de revalorização.

Existe uma opção semelhante para uma associada ou empreendimento conjunto que seja adoptante pela primeira vez mais tarde do que uma entidade que tenha de influência significativa ou controlo conjunto sobre a mesma.

D17 Contudo, se uma entidade se tornar um adoptante pela primeira vez mais tarde do que a sua subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto), deve, nas suas demonstrações financeiras consolidadas, mensurar os activos e passivos da subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto) pelas mesmas quantias escrituradas que se encontram nas demonstrações financeiras da subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto), após efectuar os ajustamentos para efeitos de consolidação e contabilização pelo método da equivalência patrimonial, bem como para efeitos da concentração de actividades empresariais no âmbito da qual a empresa-mãe adquiriu a

subsidiária. Da mesma forma, se uma empresa-mãe for um adoptante pela primeira vez para as suas demonstrações financeiras separadas mais cedo ou mais tarde do que para as suas demonstrações financeiras consolidadas, deve mensurar os seus activos e passivos pelas mesmas quantias em ambas as demonstrações financeiras, excepto quanto aos ajustamentos de consolidação.

Instrumentos financeiros compostos

D18 A IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* exige que uma entidade separe logo no início os instrumentos financeiros compostos em componentes separados do passivo e do capital próprio. Se o componente do passivo já não estiver em aberto, a aplicação retrospectiva da IAS 32 implica a separação em duas partes do capital próprio. A primeira parte é incluída nos resultados retidos e representa os juros acumulados acrescidos ao componente do passivo. A outra parte representa o componente original do capital próprio. Contudo, de acordo com esta IFRS, se o componente do passivo já não estiver em aberto à data da transição para as IFRS, um adoptante pela primeira vez não tem de separar estas duas partes.

Designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos

D19 A IFRS 9 permite que um passivo financeiro (desde que satisfaça determinados critérios) seja designado como um passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados. Não obstante este requisito, uma entidade pode designar, na data de transição para as IFRS, qualquer passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados desde que o passivo satisfaça os critérios descritos no parágrafo 4.2.2 da IFRS 9 nessa data.

D19A Uma entidade pode designar um activo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo 4.1.5 da IFRS 9 com base nos factos e circunstâncias que existam à data de transição para as IFRS.

D19B Uma entidade pode designar um investimento pelo justo valor através do outro resultado integral de acordo com o parágrafo 5.7.5 da IFRS 9 com base nos factos e circunstâncias que existam à data de transição para as IFRS.

D19C Para um passivo financeiro que seja designado um passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados, uma entidade deve determinar se o tratamento previsto no parágrafo 5.7.7 da IFRS 9 criaria uma incompatibilidade contabilística nos resultados com base nos factos e circunstâncias que existam à data de transição para as IFRS.

Mensuração pelo justo valor de activos financeiros ou passivos financeiros no reconhecimento inicial

D20 Não obstante os requisitos dos parágrafos 7 e 9, uma entidade pode aplicar os requisitos previstos no parágrafo B5.1.2A(b) da IFRS 9 prospectivamente a transacções contratadas em ou após a data de transição para as IFRS.

Passivos existentes relativos a custos de encerramento incluídos no custo do activo fixo tangível

D21 A IFRIC 1 *Alterações em Passivos Existentes Relativos a Custos de Encerramento, Restauro e Passivos Similares* exige que alterações específicas num passivo existente relativo a custos de encerramento, restauro ou outro passivo similar sejam adicionadas ao ou deduzidas do custo do activo ao qual está associado; a quantia depreciável ajustada do activo é então depreciada prospectivamente durante o resto da sua vida útil. Um adoptante pela primeira vez não necessita de cumprir estes requisitos relativamente às alterações nesses passivos que tenham ocorrido antes da data de transição para as IFRS. Caso um adoptante pela primeira vez use esta isenção, deve:

(a) mensurar o passivo na data de transição para as IFRS de acordo com a IAS 37;

(b) na medida em que o passivo estiver incluído no âmbito da IFRIC 1, estimar a quantia que teria sido incluída no custo do activo associado quando o passivo surgiu, descontando-o até essa data usando a melhor estimativa da(s) taxa(s) de desconto histórica(s) ajustada(s) ao risco que teria(m) sido aplicada(s) a esse passivo durante o período abrangido; e

(c) calcular a depreciação acumulada dessa quantia, à data de transição para as IFRS, na base da estimativa corrente da vida útil do activo,

usando a política de depreciação adoptada pela entidade de acordo com as IFRS.

D21A Uma entidade que utiliza a isenção prevista no parágrafo D8A(b) (para activos de petróleo e gás nas fases de desenvolvimento ou produção contabilizados em centros de custos que incluam propriedades numa área geográfica alargada segundo os PCGA anteriores) deve, em vez de aplicar o previsto no parágrafo D21 da IFRIC 1:

(a) mensurar os passivos existentes relativos a custos de encerramento, restauro ou outros passivos similares na data de transição para as IFRS de acordo com a IAS 37; e

(b) reconhecer directamente em resultados retidos qualquer diferença entre essa quantia e a quantia escriturada desses passivos na data de transição para as IFRS determinada segundo os PCGA anteriores.

Activos financeiros ou activos intangíveis contabilizados de acordo com a IFRIC 12

D22 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias previstas na IFRIC 12.

Custos de empréstimos obtidos

D23 Um adoptante pela primeira vez pode decidir aplicar os requisitos da IAS 23 desde a data de transição ou desde uma data anterior como permitido pelo parágrafo 28 da IAS 23. Desde a data em que uma entidade que aplica esta isenção começa a aplicar a IAS 23, a entidade:

(a) não deve reexpressar o componente do custo de empréstimos que foram capitalizados segundo os PCGA anteriores e incluídos na quantia escriturada dos activos nessa data; e

(b) deve contabilizar os custos de empréstimos suportados em ou após aquela data de acordo com a IAS 23, incluindo os custos de empréstimos suportados em ou após aquela data em activos elegíveis que já estavam em construção.

D24 [Eliminado]

Extinção de passivos financeiros através de instrumentos de capital próprio

D25 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias previstas na IFRIC 19 *Extinção de Passivos Financeiros através de Instrumentos de Capital Próprio.*

Hiperinflação profunda

D26 Se uma entidade tiver uma moeda funcional que foi, ou é, a moeda de uma economia hiperinflacionária, deve determinar se ela esteve sujeita a hiperinflação profunda antes da data de transição para as IFRS. Isto aplica-se a entidades que estejam a adoptar as IFRS pela primeira vez, bem como a entidades que tenham aplicado IFRS anteriormente.

D27 A moeda de uma economia hiperinflacionária está sujeita a hiperinflação profunda se tiver ambas as características seguintes:

(a) não está disponível um índice geral de preços credível para todas as entidades com transacções e saldos na moeda.

(b) não existe troca entre a moeda e uma moeda estrangeira relativamente estável.

D28 A moeda funcional de uma entidade deixa de estar sujeita a hiperinflação profunda na data de normalização da moeda funcional. Tal data é a data em que a moeda funcional deixa de ter uma, ou ambas, as características indicadas no parágrafo D27, ou em que há uma alteração da moeda funcional da entidade passando a ser outras que não está sujeita a hiperinflação profunda.

D29 Quando a data de transição para as IFRS de uma entidade é em, ou após, a data de normalização da moeda funcional, a entidade pode decidir mensurar todos os activos e passivos detidos antes da data de normalização da moeda funcional ao justo valor, na data de transição para as IFRS. A entidade pode usar esse justo valor como o custo considerado desses activos e passivos na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS.

D30 Quando a data de normalização da moeda funcional ficar dentro do período de 12 meses comparativo, o período comparativo pode ter menos de 12 meses, desde que seja proporcionado para esse período mais curto um conjunto completo de demonstrações financeiras (como exigido pelo parágrafo 10 da IAS 1).

Acordos conjuntos

D31 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias previstas na IFRS 11 com as excepções seguintes:

(a) quando aplicar as disposições transitórias previstas na IFRS 11, um adoptante pela primeira vez aplica essas disposições na data de transição para as IFRS.

(b) quando alterar da consolidação proporcional para o método da equivalência patrimonial, um adoptante pela primeira vez deve testar o investimento para efeitos de imparidade de acordo com a IAS 36 na data de transição para as IFRS, independentemente de haver ou não alguma indicação de que o investimento possa estar em imparidade. Qualquer imparidade daí resultante deve ser reconhecida como um ajustamento em resultados retidos à data de transição para as IFRS.

Custos de descobertura na fase de produção de uma mina a céu aberto

D32 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias previstas nos parágrafos A1 a A4 da IFRIC 20 *Custos de Descobertura na Fase de Produção de uma Mina a Céu Aberto*. Nesse parágrafo, a referência para a data efectiva deve ser interpretada como 1 de Janeiro de 2013 ou o início do primeiro período de relato de acordo com as IFRS, o que ocorrer mais tarde.

Designação de contratos para comprar ou vender um item não financeiro

D33 A IFRS 9 permite que alguns contratos para comprar ou vender um item não financeiro possam ser designados no momento inicial como mensurados pelo justo valor através dos resultados (ver o parágrafo 2.5 da IFRS 9). Apesar

deste requisito, uma entidade pode, na data de transição para as IFRS, designar contratos que já existam nessa data como mensurados pelo justo valor através dos resultados, mas apenas se eles cumprirem os requisitos do parágrafo 2.5 da IFRS 9 naquela data e a entidade designar todos os contratos similares.

Rédito

D34 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias previstas no parágrafo C5 da IFRS 15. Nessas disposições, as referências à "data de aplicação inicial" devem ser interpretadas como o início do primeiro período de relato de acordo com as IFRS. Se um adoptante pela primeira vez decidir aplicar essas disposições transitórias, deve também aplicar o parágrafo C6 da IFRS 15.

D35 Um adoptante pela primeira vez não é obrigado a reexpressar contratos que estavam completados antes do período mais antigo apresentado. Um contrato completado é um contrato relativamente ao qual a entidade transferiu todos os bens ou serviços identificados segundo os PCGA anteriores.

Apêndice E
Isenções de curto prazo das IFRS

Este apêndice é parte integrante da IFRS.

Isenção relativa ao requisito para reexpressar informação comparativa prevista na IFRS 9

E1 Se o primeiro período de relato de uma entidade de acordo com as IFRS tiver início antes de 1 de Janeiro de 2019 e a entidade aplicar a versão integral da IFRS 9 (emitida em 2014), a informação comparativa nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS não necessitam cumprir a IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações* ou a versão integral da IFRS 9 (emitida em 2014), na medida em que as divulgações exigidas pela IFRS 7 sejam relativos a itens no âmbito da IFRS 9. Para essas entidades, as referências à "data de transição para as IFRS" devem significar, apenas no caso da IFRS 7 e da IFRS 9 (2014), o início do primeiro período de relato de acordo com as IFRS.

E2 Uma entidade que opte por apresentar informação comparativa que não cumpra a IFRS 7 e a versão integral da IFRS 9 (emitida em 2014) no seu primeiro ano de transição, deve:

(a) aplicar os requisitos dos PCGA anteriores em substituição dos requisitos da IFRS 9 relativos a informação comparativa de itens que estejam no âmbito da IFRS 9.

(b) divulgar este facto em conjunto com a base usada para preparar esta informação.

(c) tratar qualquer ajustamento entre a demonstração da posição financeira na data de relato da informação comparativa (isto é, a demonstração da posição financeira que inclui informação comparativa segundo os PCGA anteriores) e a demonstração da posição financeira no começo do *primeiro período de relato de acordo com as IFRS* (isto é, o primeiro período que inclui informação que cumpre a IFRS 7 e a versão integral da IFRS 9 (emitida em 2014)) como sendo resultante de uma alteração de política contabilística, e fazer as divulgações exigidas pelo parágrafo 28(a)-(e) e (f)(i) da

IAS 8. O parágrafo 28(f)(i) aplica-se apenas a quantias apresentadas na demonstração da posição financeira na data de relato do período comparativo.

(d) aplicar o parágrafo 17(c) da IAS 1 para proporcionar divulgações adicionais quando o cumprimento de requisitos específicos nas IFRS seja insuficiente para permitir aos utilizadores compreenderem o impacto de determinadas transacções, e outros acontecimento e condições na posição financeira e desempenho financeiro da entidade.

Divulgações sobre instrumentos financeiros

E3 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias previstas no parágrafo 44G da IFRS 7. [3]

E4 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias previstas no parágrafo 44M da IFRS 7. [4]

E4A Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias previstas no parágrafo 44AA da IFRS 7.

Benefícios dos empregados

E5 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias previstas no parágrafo 173(b) da IAS 19.

---

3 O parágrafo E3 foi adicionado em consequência da emissão do documento *Isenções Limitadas para as Divulgações Comparativas da IFRS 7 para os Adoptantes pela Primeira Vez* (Emendas à IFRS 1), emitido em Janeiro de 2010. Para evitar o potencial uso retrospectivo e para assegurar que os adoptantes pela primeira vez não ficam em desvantagem em relação aos actuais preparadores IFRS, o Conselho decidiu que aos adoptantes pela primeira vez fosse permitido usar as mesmas disposições transitórias permitidas para os actuais preparadores de demonstrações financeiras de acordo com as IFRS e que estão incluídas no documento *Melhorias das Divulgações sobre Instrumentos Financeiros* (Emendas à IFRS 7).

4 O parágrafo E4 foi adicionado em consequência da emissão do documento *Divulgações – Transferências de Activos Financeiros* (Emendas à IFRS 7), emitido em Outubro de 2010. Para evitar o potencial uso retrospectivo e para assegurar que os adoptantes pela primeira vez não ficam em desvantagem em relação aos actuais preparadores IFRS, o Conselho decidiu que aos adoptantes pela primeira vez fosse permitido usar as mesmas disposições transitórias permitidas para os actuais preparadores de demonstrações financeiras de acordo com as IFRS e que estão incluídas no documento *Divulgações – Transferências de Activos Financeiros* (Emendas à IFRS 7).

Entidades de investimento

E6 Um adoptante pela primeira vez que seja uma empresa-mãe deve avaliar se é uma entidade de investimento, como definido na IFRS 10, com base nos factos e circunstâncias que existam na data de transição para as IFRS.

E7 Um adoptante pela primeira vez que seja uma entidade de investimento, como definido na IFRS 10, .pode aplicar as disposições transitórias previstas nos parágrafos C3C-C3D da IFRS 10 e nos parágrafos 18C-18G da IAS 27 se as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS se referirem a um período anual que preceda que termine em ou antes de 31 de Dezembro de 2014. As referências nestes parágrafos ao período anual que imediatamente precede a data da aplicação inicial, deve ser lido como o período anual mais antigo apresentado. Consequentemente, as referências nestes parágrafos devem ser lidas como a data de transição para as IFRS.

Norma Internacional de Relato Financeiro 2
Pagamento com Base em Acções

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
ÂMBITO ····· 2
RECONHECIMENTO ····· 7
TRANSACÇÕES DE PAGAMENTO COM BASE EM ACÇÕES E LIQUIDADAS COM CAPITAL PRÓPRIO ····· 10
Descrição geral ····· 10
Transacções em que são recebidos serviços ····· 14
Transacções mensuradas por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos ····· 16
Modificações nos termos e condições segundo os quais os instrumentos de capital próprio foram concedidos, incluindo cancelamentos e liquidações ····· 26
TRANSACÇÕES DE PAGAMENTO COM BASE EM ACÇÕES E LIQUIDADAS EM DINHEIRO ····· 30
TRANSACÇÕES DE PAGAMENTO COM BASE EM ACÇÕES E COM ALTERNATIVAS EM DINHEIRO ····· 34
Transacções de pagamento com base em acções em que os termos do acordo proporcionam à contraparte uma opção de liquidação ····· 35
Transacções de pagamento com base em acções em que os termos do acordo proporcionam à entidade uma opção de liquidação ····· 41
TRANSACÇÕES DE PAGAMENTO COM BASE EM ACÇÕES ENTRE ENTIDADES DO MESMO GRUPO (EMENDAS DE 2009) ····· 43A
DIVULGAÇÕES ····· 44
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS ····· 53
DATA DE EFICÁCIA ····· 60
REVOGAÇÃO DE INTERPRETAÇÕES ····· 64
Apêndice A Termos definidos
Apêndice B Guia de Aplicação

Norma Internacional de Relato Financeiro 2
Pagamento com Base em Acções

Objectivo

1 O objectivo desta IFRS é especificar o relato financeiro por parte de uma entidade quando esta efectua uma *transacção de pagamento com base em acções*. Em particular, ela exige que uma entidade reflicta nos seus resultados e posição financeira os efeitos das transacções de pagamento com base em acções, incluindo os gastos associados a transacções em que são concedidas aos empregados *opções sobre acções*.

Âmbito

2 Uma entidade deve aplicar esta IFRS na contabilização de todas as transacções de pagamento com base em acções, quer a entidade possa ou não identificar especificamente alguns ou todos os bens ou serviços recebidos, incluindo:

(a) *transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio*,

(b) *transacções de pagamento com base em acções e liquidadas em dinheiro*, e

(c) transacções em que a entidade recebe ou adquire bens ou serviços e os termos do acordo proporcionam à entidade ou ao fornecedor desses bens ou serviços a opção de a entidade liquidar a transacção em dinheiro (ou outros activos) ou mediante emissão de instrumentos de capital próprio,

com excepção do previsto nos parágrafos 3A-6. Na ausência de bens ou serviços especificamente identificáveis, a existência de outras circunstâncias pode indicar que os bens ou serviços foram (ou serão) recebidos, aplicando-se neste caso esta IFRS.

3 [Eliminado]

3A Uma transacção de pagamento com base em acções pode ser liquidada por outra entidade do grupo (ou por um accionista de qualquer entidade do grupo)

por conta da entidade que recebe ou adquire os bens ou serviços. O parágrafo 2 aplica-se igualmente a uma entidade que:

(a) recebe bens ou serviços quando outra entidade do mesmo grupo (ou um accionista de qualquer entidade do grupo) tem a obrigação de liquidar a transacção de pagamento com base em acções, ou

(b) tem a obrigação de liquidar uma transacção de pagamento com base em acções quando outra entidade do mesmo grupo recebe os bens ou serviços,

a menos que a transacção tenha claramente um objectivo que não o pagamento pelos bens fornecidos ou serviços prestados à entidade que os recebe.

4 Para efeitos desta IFRS, uma transacção com um empregado (ou outra parte) na sua qualidade de detentor de instrumentos de capital próprio da entidade não é uma transacção de pagamento com base em acções. Por exemplo, se uma entidade conceder a todos os detentores de uma determinada classe dos seus instrumentos de capital próprio o direito de adquirir instrumentos de capital próprio adicionais da entidade a um preço inferior ao justo valor desses instrumentos de capital próprio, e um empregado receber esse direito por ser detentor de instrumentos de capital próprio dessa classe em particular, a concessão ou exercício desse direito não está sujeita aos requisitos desta IFRS.

5 Conforme indicado no parágrafo 2, esta IFRS aplica-se a transacções de pagamento com base em acções em que a entidade adquire ou recebe bens ou serviços. Os bens incluem inventários, consumíveis, activos fixos tangíveis, activos intangíveis e outros activos não financeiros. Contudo, uma entidade não deve aplicar esta IFRS a transacções em que ela adquire bens como parte dos activos líquidos adquiridos numa concentração de actividades empresariais conforme definido pela IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (como revista em 2008), numa concentração de entidades ou actividades empresariais sob controlo comum conforme descrito nos parágrafos B1–B4 da IFRS 3 ou no contributo de uma actividade empresarial para a formação de um empreendimento conjunto conforme definido pela IFRS 11 *Acordos Conjuntos*. Deste modo, os instrumentos de capital próprio emitidos numa concentração de actividades empresariais em troca do controlo

da adquirida não se encontram incluídos no âmbito desta IFRS. Contudo, os instrumentos de capital próprio concedidos a empregados da adquirida na sua qualidade de empregados (por exemplo, em troca de serviço continuado) encontram-se incluídos no âmbito desta IFRS. De modo semelhante, o cancelamento, substituição ou outra modificação de *acordos de pagamento com base em acções* devido a uma concentração de actividades empresariais ou a outras reestruturações de capital próprio devem ser contabilizados de acordo com esta IFRS. A IFRS 3 proporciona orientação sobre como determinar se instrumentos de capital próprio emitidos numa concentração de actividades empresariais fazem parte da retribuição transferida em troca do controlo da adquirida (e portanto incluídos no âmbito da IFRS 3) ou se, em troca de serviço continuado, devem ser reconhecidos no período pós-concentração (e portanto incluídos no âmbito desta IFRS).

6 Esta IFRS não se aplica a transacções de pagamento com base em acções em que a entidade recebe ou adquire bens ou serviços de acordo com um contrato incluído no âmbito dos parágrafos 8-10 da IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* (como revista em 2003) [1] ou dos parágrafos 2.4-2.7 da IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*.

6A Esta IFRS utiliza a expressão "justo valor" de uma forma que difere em alguns aspectos da definição de justo valor constante da IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*. Assim, quando aplicar a IFRS 2 uma entidade mensura o justo valor de acordo com esta IFRS e não de acordo com a IFRS 13.

Reconhecimento

7 **Uma entidade deve reconhecer os bens ou serviços recebidos ou adquiridos numa transacção de pagamento com base em acções quando obtiver os bens ou à medida que receber os serviços. A entidade deve reconhecer um aumento correspondente no capital próprio se os bens ou serviços foram recebidos numa transacção de pagamento com base em acções e liquidada com capital próprio, ou um passivo se os bens e serviços foram adquiridos numa transacção de pagamento com base em acções e liquidada em dinheiro.**

1 O título da IAS 32 foi emendado em 2005.

8 **Quando os bens ou serviços recebidos ou adquiridos numa transacção de pagamento com base em acções não são elegíveis para reconhecimento como activos, devem ser reconhecidos como gastos.**

9 Tipicamente, um gasto resulta do consumo de bens ou serviços. Por exemplo, os serviços são tipicamente consumidos de imediato, caso em que é reconhecido um gasto quando a contraparte presta o serviço. Os bens podem ser consumidos durante um período de tempo ou, no caso de inventários, vendidos numa data posterior, caso em que é reconhecido um gasto quando os bens são consumidos ou vendidos. Contudo, por vezes, é necessário reconhecer um gasto antes de os bens ou serviços serem consumidos ou vendidos, porque não são elegíveis para reconhecimento como activos. Por exemplo, uma entidade pode adquirir bens como parte de uma fase de investigação de um projecto para desenvolver um novo produto. Embora esses bens não tenham ainda sido consumidos, podem não ser elegíveis para reconhecimento como activos segundo a IFRS aplicável.

Transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio

Descrição geral

10 **Relativamente às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio, a entidade deve mensurar os bens ou serviços recebidos, e o correspondente aumento no capital próprio, directamente, pelo justo valor dos bens ou serviços recebidos, a não ser que esse justo valor não possa ser estimado com fiabilidade. Se a entidade não puder estimar com fiabilidade o justo valor dos bens ou serviços recebidos, a entidade deve mensurar o seu valor, e o correspondente aumento no capital próprio, indirectamente, por referência ao [2] justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos.**

2 Esta IFRS usa a expressão "por referência ao" em vez de "pelo" porque a transacção é em última instância mensurada multiplicando o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, mensurados na data especificada nos parágrafos 11 ou 13 (dependendo do que seja aplicável), pelo número de instrumentos de capital próprio que sejam adquiridos, conforme explicado no parágrafo 19.

11 Para aplicar os requisitos do parágrafo 10 a transacções com *empregados e outros que prestem serviços semelhantes* [3], a entidade deve mensurar o justo valor dos serviços recebidos por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, porque tipicamente não é possível estimar com fiabilidade o justo valor dos serviços recebidos, conforme se explica no parágrafo 12. O justo valor desses instrumentos de capital próprio deve ser mensurado à *data da concessão*.

12 Tipicamente, as acções, as opções sobre acções ou outros instrumentos de capital próprio são concedidos a empregados como parte do seu pacote remuneratório, em complemento ao salário em dinheiro e a outros benefícios de emprego. Geralmente não é possível mensurar directamente os serviços recebidos por componentes particulares do pacote remuneratório do empregado. Também poderá não ser possível mensurar o justo valor do pacote remuneratório total de forma independente, sem mensurar directamente o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos. Além disso, acções e opções sobre acções são por vezes concedidas como parte de um acordo de bónus, em vez de o serem como parte da remuneração básica, por exemplo, como incentivo aos empregados para que se mantenham ao serviço da entidade ou como recompensa pelos seus esforços em melhorar o desempenho da entidade. Ao conceder acções ou opções sobre acções, além de outras remunerações, a entidade está a pagar remuneração adicional para obter benefícios adicionais. É provável que a estimativa do justo valor desses benefícios adicionais seja difícil. Dada a dificuldade de mensurar directamente o justo valor dos serviços recebidos, a entidade deve mensurar o justo valor dos serviços dos empregados recebidos por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos.

13 Para aplicar os requisitos do parágrafo 10 a transacções com outras partes diferentes dos empregados, deve haver um pressuposto refutável de que o justo valor dos bens ou serviços recebidos possa ser estimado com fiabilidade. Esse justo valor deve ser mensurado à data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço. Em casos raros, se a entidade refutar este pressuposto por não poder estimar com fiabilidade o justo valor dos bens ou

3 No restante desta IFRS, todas as referências a empregados também incluem outros que forneçam serviços semelhantes.

serviços recebidos, a entidade deve mensurar os bens ou serviços recebidos, e o correspondente aumento no capital próprio, indirectamente, por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, mensurados à data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço.

13A Em especial, caso se afigure que a retribuição identificável recebida (caso exista) pela entidade é inferior ao justo valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos ou do passivo assumido, esta situação indica normalmente que foi (ou será) recebida outra retribuição (isto é, bens ou serviços não identificáveis) pela entidade. A entidade deve mensurar os bens ou serviços identificáveis recebidos de acordo com esta IFRS. A entidade deve mensurar os bens ou serviços não identificáveis recebidos (ou a receber) como a diferença entre o justo valor do pagamento com base em acções e o justo valor de quaisquer bens ou serviços identificáveis recebidos (ou a receber). A entidade deve mensurar os bens ou serviços não identificáveis recebidos à data de concessão. Contudo, para transacções liquidadas financeiramente, o passivo deve ser remensurado no final de cada período de relato até que seja liquidado de acordo com os parágrafos 30-33.

Transacções em que são recebidos serviços

14 Se os instrumentos de capital próprio concedidos forem imediatamente *adquiridos*, a contraparte não tem de terminar o período de serviço especificado antes de ter incondicionalmente o direito a esses instrumentos de capital próprio. Na ausência de provas em contrário, a entidade deve presumir que os serviços prestados pela contraparte como retribuição pelos instrumentos de capital próprio foram recebidos. Neste caso, na data da concessão, a entidade deve reconhecer os serviços recebidos na totalidade, com um aumento correspondente no capital próprio.

15 Se os instrumentos de capital próprio concedidos não forem adquiridos enquanto a contraparte não completar um período de serviço especificado, a entidade deve presumir que os serviços a prestar pela contraparte como retribuição por esses instrumentos de capital próprio serão recebidos no futuro, durante o *período de aquisição*. A entidade deve contabilizar esses serviços à

medida que forem prestados pela contraparte durante o período de aquisição, com o correspondente aumento no capital próprio. Por exemplo:

(a) se forem concedidas a um empregado opções sobre acções condicionadas ao cumprimento de três anos de serviço, então a entidade deve presumir que os serviços a serem prestados pelo empregado como retribuição pelas opções sobre acções serão recebidos no futuro, durante os três anos de período de aquisição.

(b) se forem concedidas a um empregado opções sobre acções condicionadas à realização de uma *condição de desempenho* e à sua permanência como empregado da entidade até que essa condição de desempenho seja satisfeita, e a duração do período de aquisição variar consoante o momento em que a condição de desempenho for satisfeita, a entidade deve presumir que os serviços a prestar pelo empregado como retribuição pelas opções sobre acções serão recebidos no futuro, durante o período de aquisição esperado. A entidade deve estimar a duração do período de aquisição esperado na data de concessão, com base no desfecho mais provável da condição de desempenho. Se a condição de desempenho for uma *condição de mercado*, a estimativa da duração do período de aquisição esperado deve ser consistente com os pressupostos usados ao estimar o justo valor das opções concedidas, e não deve ser posteriormente revista. Se a condição de desempenho não for uma condição de mercado, a entidade deve rever a sua estimativa da duração do período de aquisição, se necessário, caso informações posteriores indiquem que a duração do período de aquisição difere das estimativas anteriores.

Transacções mensuradas por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos

Determinar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos

16 Relativamente a transacções mensuradas por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, uma entidade deve mensurar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos à *data de mensuração*, com base nos preços de mercado se disponíveis, tomando em consideração os termos e condições segundo os quais esses instrumentos de

capital próprio foram concedidos (sujeito aos requisitos dos parágrafos 19-22).

17 Se não estiverem disponíveis preços de mercado, a entidade deve estimar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos usando uma técnica de valorização para estimar qual teria sido o preço desses instrumentos de capital próprio à data de mensuração numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso em que não exista relacionamento entre elas. A técnica de valorização deve ser consistente com as metodologias de valorização geralmente aceites para apreçar instrumentos financeiros, e deve incorporar todos os factores e pressupostos que participantes de mercado conhecedores e dispostos a isso considerariam na definição do preço (sujeito aos requisitos dos parágrafos 19-22).

18 O Apêndice B contém mais orientação sobre a mensuração do justo valor de acções e de opções sobre acções, focando os termos e condições específicos que sejam características comuns de uma concessão de acções ou de opções sobre acções aos empregados.

Tratamento de condições de aquisição

19 Uma concessão de instrumentos de capital próprio pode estar condicionada à satisfação de condições de aquisição específicas. Por exemplo, uma concessão de acções ou de opções sobre acções a um empregado está tipicamente condicionada à permanência desse empregado ao serviço da entidade durante um período de tempo especificado. Poderá haver condições de desempenho que terão de ser satisfeitas, tais como a entidade alcançar um crescimento especificado nos lucros ou um aumento especificado no preço das suas acções. As condições de aquisição, que não sejam condições de mercado, não devem ser tidas em conta ao estimar o justo valor das acções ou das opções sobre acções à data de mensuração. Em vez disso, as condições de aquisição devem ser tidas em conta ajustando o número de instrumentos de capital próprio incluídos na mensuração da quantia transaccionada de modo a que, em última análise, a quantia reconhecida de bens e serviços recebidos como retribuição pelos instrumentos de capital próprio concedidos seja baseada no número de instrumentos de capital próprio que no final serão adquiridos. Portanto, numa

base acumulada, nenhuma quantia é reconhecida por bens ou serviços recebidos se os instrumentos de capital próprio concedidos não forem adquiridos devido ao não cumprimento de uma *condição de aquisição*, por exemplo, a contraparte não completa o período de serviço especificado, ou uma condição de desempenho não é satisfeita, sob reserva dos requisitos do parágrafo 21.

20 Para aplicar os requisitos do parágrafo 19, a entidade deve reconhecer uma quantia para os bens ou serviços recebidos durante o período de aquisição com base na melhor estimativa disponível do número de instrumentos de capital próprio que se espera que sejam adquiridos e deve rever essa estimativa, se necessário, se informações posteriores indicarem que o número de instrumentos de capital próprio que se espera que sejam adquiridos diferir das estimativas anteriores. Na data de aquisição, a entidade deve rever a estimativa para igualar o número de instrumentos de capital próprio que são efectivamente adquiridos, sujeito aos requisitos do parágrafo 21.

21 As condições de mercado, tais como um preço de acção alvo ao qual a aquisição (ou possibilidade de exercício) esteja condicionada, devem ser tidas em conta ao estimar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos. Portanto, relativamente às concessões de instrumentos de capital próprio com condições de mercado, a entidade deve reconhecer os bens ou serviços recebidos de uma contraparte que satisfaça todas as outras condições de aquisição (por exemplo, serviços recebidos de um empregado que permaneça ao serviço durante o período de serviço especificado), independentemente de a condição de mercado ter sido ou não satisfeita.

Tratamento de condições de não aquisição de direito

21A De forma semelhante, uma entidade deve considerar todas as condições de não aquisição de direito quando estimar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos. Portanto, relativamente às concessões de instrumentos de capital próprio com condições de não aquisição de direito, a entidade deve reconhecer os bens ou serviços recebidos de uma contraparte que satisfaça todas as condições de aquisição de direito que não sejam condições de mercado (por exemplo, serviços recebidos de um empregado

que permaneça ao serviço durante o período de serviço especificado), independentemente de as condições de não aquisição de direito terem sido ou não satisfeitas.

Tratamento de uma característica de renovação

22 Relativamente a opções com uma *característica de renovação*, a característica de renovação não deve ser tida em conta ao estimar o justo valor das opções concedidas à data de mensuração. Em vez disso, uma *opção de renovação* deve ser contabilizada como concessão de uma nova opção, se e quando a opção de renovação for posteriormente concedida.

Após a data de aquisição

23 Tendo reconhecido os bens ou serviços recebidos de acordo com os parágrafos 10-22, e um correspondente aumento no capital próprio, a entidade não deve fazer qualquer ajustamento posterior no capital próprio total após a data de aquisição. Por exemplo, a entidade não deve reverter posteriormente a quantia reconhecida por serviços recebidos de um empregado se os instrumentos de capital próprio cujos direitos foram adquiridos prescreveram ou, no caso de opções sobre acções, as opções não forem exercidas. Contudo, este requisito não exclui que a entidade reconheça uma transferência no capital próprio, isto é, uma transferência de um componente do capital próprio para outra.

Se o justo valor dos instrumentos de capital próprio não puder ser estimado com fiabilidade

24 Os requisitos dos parágrafos 16-23 aplicam-se quando a entidade tem de mensurar uma transacção de pagamento com base em acções por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos. Em casos raros, a entidade pode não ser capaz de estimar com fiabilidade o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos à data de mensuração, de acordo com os requisitos dos parágrafos 16-22. Apenas nesses casos raros, a entidade deve em vez disso:

(a) mensurar os instrumentos de capital próprio pelo seu *valor intrínseco*, inicialmente à data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte

presta o serviço e posteriormente no fim de cada período de relato e à data da liquidação final, com qualquer alteração no valor intrínseco reconhecida nos resultados. Relativamente a uma concessão de opções sobre acções, o acordo de pagamento com base em acções é definitivamente liquidado quando as opções forem exercidas, prescreverem (por exemplo, na cessação do emprego) ou vencerem (por exemplo, no final da vida da opção).

(b) reconhecer os bens ou serviços recebidos com base no número de instrumentos de capital próprio que são adquiridos definitivamente ou (quando aplicável) são definitivamente exercidos. Para aplicar este requisito a opções sobre acções, por exemplo, a entidade deve reconhecer os bens ou serviços recebidos durante o período de aquisição, se houver, de acordo com os parágrafos 14 e 15, excepto se os requisitos do parágrafo 15(b) respeitantes a uma condição de mercado não se aplicarem. A quantia reconhecida de bens ou serviços recebidos durante o período de aquisição deve basear-se no número de opções sobre acções que se espera que sejam adquiridas. A entidade deve rever essa estimativa, se necessário, caso informações posteriores indiquem que o número de opções sobre acções que se espera que sejam adquiridas diferir de estimativas anteriores. Na data de aquisição, a entidade deve rever a estimativa para igualar o número de instrumentos de capital próprio que são definitivamente adquiridos. Após a data de aquisição, a entidade deve reverter a quantia reconhecida por bens ou serviços recebidos se as opções sobre acções prescreverem, ou vencerem no final da vida das opções sobre acções.

25 Se uma entidade aplicar o parágrafo 24, não é necessário aplicar os parágrafos 26-29, porque quaisquer modificações nos termos e condições segundo os quais os instrumentos de capital próprio foram concedidos serão tidas em conta ao aplicar o método do valor intrínseco estabelecido no parágrafo 24. Contudo, se uma entidade liquidar uma concessão de instrumentos de capital próprio à qual o parágrafo 24 tenha sido aplicado:

(a) se a liquidação ocorrer durante o período de aquisição, a entidade deve contabilizar a liquidação como uma aceleração da aquisição devendo, portanto, reconhecer imediatamente a quantia que de outra

forma teria sido reconhecida por serviços recebidos durante o período restante de aquisição.

(b) qualquer pagamento feito no momento da liquidação deve ser contabilizado como recompra dos instrumentos de capital próprio, isto é, como uma dedução no capital próprio, excepto até ao ponto em que o pagamento exceder o valor intrínseco dos instrumentos de capital próprio, mensurados à data da recompra. Um tal excesso deve ser reconhecido como um gasto.

Modificações nos termos e condições segundo os quais os instrumentos de capital próprio foram concedidos, incluindo cancelamentos e liquidações

26 Uma entidade poderá modificar os termos e condições segundo os quais os instrumentos de capital próprio foram concedidos. Por exemplo, poderá reduzir o preço de exercício de opções concedidas a empregados (isto é, reapreçar as opções), o que aumenta o justo valor dessas opções. Os requisitos dos parágrafos 27-29 relativos à contabilização dos efeitos de modificações são expressos no contexto de transacções de pagamento com base em acções feitas com empregados. Contudo, os requisitos também devem ser aplicados a transacções de pagamento com base em acções feitas com outras partes que não empregados que sejam mensuradas por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos. Neste último caso, quaisquer referências nos parágrafos 27-29 à data de concessão devem, em vez disso, referir-se à data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço.

27 A entidade deve reconhecer, no mínimo, os serviços recebidos mensurados pelo justo valor à data de concessão dos instrumentos de capital próprio concedidos, a não ser que esses instrumentos de capital próprio não sejam adquiridos por incumprimento da condição de aquisição (que não seja uma condição de mercado) que tenha sido especificada na data de concessão. Isto aplica-se independentemente de quaisquer modificações nos termos e condições segundo os quais os instrumentos de capital próprio foram concedidos, ou de um cancelamento ou liquidação dessa concessão de instrumentos de capital próprio. Além disso, a entidade deve reconhecer os

efeitos das modificações que aumentam o justo valor total do acordo de pagamento com base em acções ou que de outro modo sejam benéficos para o empregado. O Apêndice B proporciona orientação para a aplicação deste requisito.

28 Se uma concessão de instrumentos de capital próprio for cancelada ou liquidada durante o período de aquisição (que não seja uma concessão cancelada por prescrição quando as condições de aquisição não forem satisfeitas):

(a) a entidade deve contabilizar o cancelamento ou a liquidação como uma aceleração da aquisição devendo, portanto, reconhecer imediatamente a quantia que de outra forma teria sido reconhecida por serviços recebidos durante o restante do período de aquisição.

(b) qualquer pagamento feito ao empregado no momento do cancelamento ou da liquidação da concessão deve ser contabilizado como recompra de um interesse no capital próprio, isto é, como uma dedução no capital próprio, excepto até ao ponto em que o pagamento exceder o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, mensurados à data da recompra. Um tal excesso deve ser reconhecido como um gasto. Porém, se o acordo de pagamento com base em acções incluía componentes do passivo, a entidade deve remensurar o justo valor do passivo à data de cancelamento ou de liquidação. Qualquer pagamento feito para liquidar o componente do passivo deve ser contabilizado como extinção do passivo.

(c) se forem concedidos novos instrumentos de capital próprio ao empregado e, na data em que esses novos instrumentos de capital próprio forem concedidos, a entidade identificar os novos instrumentos de capital próprio concedidos como instrumentos de capital próprio de substituição pelos instrumentos de capital próprio cancelados, a entidade deve contabilizar a concessão dos instrumentos de capital próprio de substituição da mesma forma que uma modificação na concessão original de instrumentos de capital próprio, de acordo com o parágrafo 27. e a orientação do Apêndice B. O justo valor incremental concedido é a diferença entre o justo valor dos instrumentos de capital próprio de substituição e o justo valor

líquido dos instrumentos de capital próprio cancelados, à data em que os instrumentos de capital próprio de substituição forem concedidos. O justo valor líquido dos instrumentos de capital próprio cancelados é o seu justo valor imediatamente antes do cancelamento, menos a quantia de qualquer pagamento feito ao empregado aquando do cancelamento dos instrumentos de capital próprio que é contabilizada como dedução no capital próprio de acordo com (b) atrás. Se a entidade não identificar os novos instrumentos de capital próprio concedidos como instrumentos de capital próprio de substituição pelos instrumentos de capital próprio cancelados, a entidade deve contabilizar esses novos instrumentos de capital próprio como uma nova concessão de instrumentos de capital próprio.

28A Se uma entidade ou contraparte puder optar por cumprir ou não uma condição de não aquisição de direito, a entidade deve tratar o não cumprimento, por parte da entidade ou da contraparte, dessa condição de não aquisição de direito, durante o período de aquisição, como um cancelamento.

29 Se uma entidade recomprar instrumentos de capital próprio cujo direito seja adquirido, o pagamento feito ao empregado deve ser contabilizado como uma dedução no capital próprio, excepto até ao ponto em que o pagamento exceder o justo valor dos instrumentos de capital próprio recomprados, mensurados à data da recompra. Tal excesso deve ser reconhecido como um gasto.

Transacções de pagamento com base em acções e liquidadas em dinheiro

30 Relativamente a transacções de pagamento com base em acções e liquidadas em dinheiro, a entidade deve mensurar os bens ou serviços adquiridos e o passivo assumido pelo justo valor do passivo. Até o passivo ser liquidado, a entidade deve remensurar o justo valor do passivo no fim de cada período de relato e na data de liquidação, com quaisquer alterações no justo valor reconhecidas nos resultados do período.

31 Por exemplo, uma entidade poderá conceder direitos de valorização de acções aos empregados como parte do seu pacote remuneratório, pelo qual os empregados terão direito a um futuro pagamento em dinheiro (em vez de um instrumento de capital próprio), com base no aumento do preço das acções da

entidade a partir de um nível especificado e durante um período de tempo especificado. Ou uma entidade poderá conceder aos seus empregados o direito de receber um futuro pagamento em dinheiro concedendo-lhes o direito a acções (incluindo acções a serem emitidas mediante o exercício de opções sobre acções) que sejam remíveis, tanto obrigatoriamente (por exemplo, aquando da cessação do emprego) como por opção do empregado.

32 A entidade deve reconhecer os serviços recebidos, e um passivo para pagar esses serviços, à medida que os empregados prestarem o serviço. Por exemplo, alguns direitos de valorização de acções são adquiridos imediatamente, pelo que os empregados não têm de terminar um período de serviço especificado para terem direito ao pagamento em dinheiro. Na ausência de prova em contrário, a entidade deve presumir que os serviços prestados pelos empregados em troca dos direitos de valorização de acções foram recebidos. Assim, a entidade deve reconhecer imediatamente os serviços recebidos e um passivo para pagar esses serviços. Se os direitos de valorização de acções não forem adquiridos até os empregados terem terminado o período de serviço especificado, a entidade deve reconhecer os serviços recebidos, e um passivo para pagar os mesmos, à medida que os empregados prestam os serviços durante esse período.

33 O passivo deve ser mensurado, inicialmente no fim de cada período de relato até que esteja liquidado, pelo justo valor dos direitos de valorização de acções, aplicando um modelo de apreçamento de opções, tendo em conta os termos e condições segundo os quais foram concedidos os direitos de valorização de acções, e até que ponto os empregados prestaram os serviços até à data.

Transacções de pagamento com base em acções e com alternativas em dinheiro

34 Relativamente a transacções de pagamento com base em acções em que os termos do acordo proporcionam ou à entidade ou à contraparte a opção de a entidade liquidar a transacção em dinheiro (ou outros activos) ou através da emissão de instrumentos de capital próprio, a entidade deve contabilizar essa transacção, ou as componentes dessa transacção, como transacção de pagamento com base em acções e liquidada em

dinheiro se, e até ao ponto em que, a entidade assumiu um passivo para liquidar em dinheiro ou outros activos, ou como transacção de pagamento com base em acções e liquidada com capital próprio se, e até ao ponto em que, esse passivo não foi assumido.

Transacções de pagamento com base em acções em que os termos do acordo proporcionam à contraparte uma opção de liquidação

35 Se uma entidade concedeu à contraparte o direito de optar se uma transacção de pagamento com base em acções é liquidada em dinheiro [4] ou pela emissão de instrumentos de capital próprio, a entidade concedeu um instrumento financeiro composto, que inclui um componente de dívida (isto é, o direito da contraparte de exigir o pagamento em dinheiro) e um componente do capital próprio (isto é, o direito da contraparte de exigir a liquidação em instrumentos de capital próprio em vez de dinheiro). Relativamente a transacções com outras partes diferentes dos empregados, em que o justo valor dos bens ou serviços recebidos é mensurado directamente, a entidade deve mensurar o componente do capital próprio do instrumento financeiro composto como sendo a diferença entre o justo valor dos bens ou serviços recebidos e o justo valor do componente da dívida, à data em que os bens ou serviços são recebidos.

36 Relativamente a outras transacções, incluindo transacções com empregados, a entidade deve mensurar o justo valor do instrumento financeiro composto à data da mensuração, tomando em consideração os termos e condições segundo os quais os direitos a receber dinheiro ou instrumentos de capital próprio foram concedidos.

37 Para aplicar o parágrafo 36, a entidade deve primeiro mensurar o justo valor do componente da dívida, e depois mensurar o justo valor do componente do capital próprio — levando em conta que a contraparte deve renunciar ao direito de receber dinheiro para poder receber o instrumento de capital próprio. O justo valor do instrumento financeiro composto é a soma dos justos valores dos dois componentes. Contudo, as transacções de pagamento com base em acções em que a contraparte pode optar pela liquidação são muitas vezes

4 Nos parágrafos 35-43, todas as referências a dinheiro também incluem outros activos da entidade.

estruturadas para que o justo valor de uma alternativa de liquidação seja o mesmo da outra. Por exemplo, a contraparte poderá optar entre receber opções sobre acções ou direitos de valorização de acções liquidadas em dinheiro. Nesses casos, o justo valor do componente do capital próprio é zero, pelo que o justo valor do instrumento financeiro composto é o mesmo que o justo valor do componente da dívida. Pelo contrário, se os justos valores das alternativas de liquidação diferirem, o justo valor do componente da capital próprio será normalmente superior a zero, caso em que o justo valor do instrumento financeiro composto será superior ao justo valor do componente da dívida.

38 A entidade deve contabilizar separadamente os bens ou serviços recebidos ou adquiridos em relação a cada componente do instrumento financeiro composto. Relativamente ao componente da dívida, a entidade deve reconhecer os bens ou serviços adquiridos, e um passivo para pagar esses bens ou serviços, à medida que a contraparte fornecer os bens ou prestar serviços, de acordo com os requisitos que se aplicam às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas em dinheiro (parágrafos 30-33). Relativamente ao componente do capital próprio (se houver), a entidade deve reconhecer os bens ou serviços recebidos, e um acréscimo no capital próprio, à medida que a contraparte fornecer bens ou prestar serviços, de acordo com os requisitos que se aplicam às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio (parágrafos 10-29).

39 À data da liquidação, a entidade deve remensurar o passivo pelo seu justo valor. Se a entidade emitir instrumentos de capital próprio no momento da liquidação em vez de pagar em dinheiro, o passivo deve ser transferido directamente para o capital próprio, como retribuição pelos instrumentos de capital próprio emitidos.

40 Se a entidade pagar em dinheiro no momento da liquidação em vez de emitir instrumentos de capital próprio, esse pagamento deve ser aplicado para liquidar o passivo na sua totalidade. Um componente do capital próprio anteriormente reconhecido deve manter-se no capital próprio. Ao optar por receber dinheiro no momento da liquidação, a contraparte renunciou ao direito de receber instrumentos de capital próprio. Contudo, este requisito não

impede que a entidade reconheça uma transferência no capital próprio, isto é, uma transferência de um componente do capital próprio para um outro.

Transacções de pagamento com base em acções em que os termos do acordo proporcionam à entidade uma opção de liquidação

41 Relativamente a uma transacção de pagamento com base em acções em que os termos do acordo proporcionam a uma entidade a opção de liquidar em dinheiro ou de emitir instrumentos de capital próprio, a entidade deve determinar se tem uma obrigação presente de liquidar em dinheiro e contabilizar a transacção de pagamento com base em acções em conformidade. A entidade tem uma obrigação presente de liquidar em dinheiro se a opção de liquidação em instrumentos de capital próprio não tiver qualquer substância comercial (por exemplo, porque a entidade está legalmente proibida de emitir acções), ou se a entidade tiver uma prática passada ou uma política declarada de liquidar em dinheiro, ou de normalmente liquidar em dinheiro sempre que a contraparte solicitar liquidação em dinheiro.

42 Se a entidade tiver uma obrigação presente de liquidar em dinheiro, ela deve contabilizar a transacção de acordo com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas em dinheiro, nos parágrafos 30-33.

43 Se não existir essa obrigação, a entidade deve contabilizar a transacção de acordo com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio, nos parágrafos 10-29. No momento da liquidação:

(a) se a entidade optar por liquidar em dinheiro, o pagamento em dinheiro deve ser contabilizado como recompra de um interesse no capital próprio, isto é, uma dedução no capital próprio, com a excepção indicada em (c) adiante.

(b) se a entidade optar por liquidar através da emissão de instrumentos de capital próprio, não é exigida qualquer contabilização adicional (a não ser uma transferência de um componente do capital próprio para outro, se necessário), com a excepção indicada em (c) adiante.

(c) se uma entidade optar pela alternativa de liquidação com o justo valor mais elevado à data da liquidação, a entidade deve reconhecer um gasto adicional para o valor em excesso dado, isto é, a diferença entre o dinheiro pago e o justo valor dos instrumentos de capital próprio que de outra forma teriam sido emitidos, ou a diferença entre o justo valor dos instrumentos de capital próprio emitidos e a quantia de dinheiro que de outra forma teria sido paga, o que for aplicável.

Transacções de pagamento com base em acções entre entidades do mesmo grupo (emendas de 2009)

43A Relativamente a transacções de pagamento com base em acções entre entidades do mesmo grupo, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, a entidade que recebe os bens ou serviços deve mensurá-los como uma transacção de pagamento com base em acções liquidada com capital próprio ou uma transacção de pagamento com base em acções liquidada em dinheiro, mediante a avaliação do seguinte:

(a) a natureza dos prémios concedidos, e

(b) os seus próprios direitos e obrigações.

A quantia reconhecida pela entidade que recebe os bens ou serviços pode diferir da quantia reconhecida pelo grupo consolidado ou por outra entidade do grupo que liquida a transacção de pagamento com base em acções.

43B A entidade que recebe os bens ou serviços deve mensurá-los como uma transacção de pagamento com base em acções liquidada com capital próprio quando:

(a) os prémios concedidos são os seus próprios instrumentos de capital próprio, ou

(b) a entidade não tem a obrigação de liquidar a transacção de pagamento com base em acções.

A entidade deve subsequentemente remensurar essa transacção de pagamento com base em acções e liquidada com capital próprio apenas no que diz respeito a alterações das condições de aquisição de direito que não sejam condições de mercado, de acordo com os parágrafos 19-21. Em todas as outras circunstâncias, a entidade que recebe os bens ou serviços deve

mensurá-los como uma transacção de pagamento com base em acções liquidada em dinheiro.

43C A entidade que liquida uma transacção de pagamento com base em acções quando outra entidade do grupo recebe os bens ou serviços só deverá reconhecer a transacção como uma transacção de pagamento com base em acções liquidada com capital próprio se for liquidada com instrumentos de capital próprio da entidade. Caso contrário, a transacção deve ser reconhecida como uma transacção de pagamento com base em acções liquidada em dinheiro.

43D Algumas transacções no âmbito de um grupo envolvem acordos de reembolso que exigem que uma entidade do grupo pague a outra entidade do grupo pela realização dos pagamentos com base em acções aos fornecedores dos bens ou serviços. Nesses casos, a entidade que recebe os bens ou serviços deve contabilizar a transacção de pagamento com base em acções de acordo com o parágrafo 43B, independentemente dos acordos de reembolso intragrupo.

Divulgações

44 Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras compreenderem a natureza e a extensão dos acordos de pagamento com base em acções que existiram durante o período.

45 Para tornar efectivo o princípio do parágrafo 44, a entidade deve divulgar pelo menos o seguinte:

(a) uma descrição de cada tipo de acordo de pagamento com base em acções que tenha existido em qualquer momento durante o período, incluindo os termos e condições gerais de cada acordo, tal como os requisitos de aquisição de direito, o prazo máximo de opções concedidas, e o método de liquidação (por exemplo, se em dinheiro ou capital próprio). Uma entidade com tipos de acordos de pagamento com base em acções substancialmente semelhantes pode agregar esta informação, a menos que seja necessária a divulgação separada de cada acordo para satisfazer o princípio do parágrafo 44.

(b) o número e a média ponderada dos preços de exercício das opções sobre acções para cada um dos seguintes grupos de opções:
  (i) em circulação no início do período;
  (ii) concedidas durante o período;
  (iii) prescritas durante o período;
  (iv) exercidas durante o período;
  (v) expiradas durante o período;
  (vi) em circulação no final do período; e
  (vii) exercíveis no final do período.

(c) para as opções sobre acções exercidas durante o período, a média ponderada do preço das acções à data do exercício. Se as opções foram exercidas numa base regular ao longo do período, a entidade pode alternativamente divulgar a média ponderada do preço das acções durante o período.

(d) para opções sobre acções em circulação no final do período, o intervalo dos preços de exercício e a média ponderada da vida contratual remanescente. Se o intervalo dos preços de exercício for grande, as opções em circulação devem ser divididas em intervalos que sejam significativos para avaliar o número e a oportunidade de acções adicionais que possam ser emitidas e do dinheiro que possa ser recebido com o exercício dessas opções.

46 **Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras compreender como foi determinado o justo valor dos bens ou serviços recebidos, ou o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, durante o período.**

47 Se a entidade tiver mensurado indirectamente o justo valor dos bens ou serviços recebidos como retribuição por instrumentos de capital próprio da entidade, por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos da entidade, para tornar efectivo o princípio do parágrafo 46, a entidade deve divulgar pelo menos o seguinte:

(a) para as opções sobre acções concedidas durante o período, a média ponderada do justo valor dessas opções à data de mensuração e informação sobre como o justo valor foi mensurado, incluindo:

(i) o modelo de apreçamento de opções usado e os inputs desse modelo, incluindo a média ponderada do preço das acções, o preço de exercício, a volatilidade esperada, a vida da opção, os dividendos esperados, a taxa de juro sem risco e quaisquer outros inputs do modelo, incluindo o método usado e os pressupostos feitos para incorporar os efeitos do exercício antecipado esperado;

(ii) a forma como a volatilidade esperada foi determinada, incluindo uma explicação de até que ponto a volatilidade esperada se baseou na volatilidade histórica; e

(iii) se e de que forma qualquer outra característica da opção concedida foi incorporada na mensuração do justo valor, como por exemplo uma condição de mercado.

(b) para outros instrumentos de capital próprio concedidos durante o período (isto é, diferentes das opções sobre acções), o número e a média ponderada do justo valor desses instrumentos de capital próprio à data de mensuração, e informação sobre a forma como o justo valor foi mensurado, incluindo:

(i) se o justo valor não foi mensurado com base num preço de mercado observável, como foi determinado;

(ii) se e a forma como os dividendos esperados foram incorporados na mensuração do justo valor; e

(iii) se e a forma como qualquer outra característica dos instrumentos de capital próprio concedidos foi incorporada na mensuração do justo valor.

(c) para acordos de pagamento com base em acções que tenham sido modificados durante o período:

(i) uma explicação dessas modificações;

(ii) o justo valor incremental concedido (como resultado dessas modificações); e

(iii) informação sobre a forma como o justo valor incremental concedido foi mensurado, consistentemente com os requisitos definidos em (a) e (b) acima, quando aplicável.

48 Se a entidade tiver mensurado directamente o justo valor de bens ou serviços recebidos durante o período, a entidade deve divulgar a forma como esse justo valor foi determinado, por exemplo, se o justo valor foi mensurado pelo preço de mercado desses bens ou serviços.

49 Se a entidade refutou o pressuposto do parágrafo 13, ela deve divulgar esse facto e dar uma explicação para o motivo pelo qual o pressuposto foi refutado.

50 Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras compreender o efeito das transacções de pagamento com base em acções nos resultados da entidade do período em questão e na sua posição financeira.

51 Para tornar efectivo o princípio do parágrafo 50, a entidade deve divulgar pelo menos o seguinte:

(a) o gasto total reconhecido para o período resultante de transacções de pagamento com base em acções em que os bens ou serviços recebidos não são elegíveis para reconhecimento como activos e portanto foram reconhecidos imediatamente como um gasto, incluindo a divulgação separada da parte do gasto total que resulta de transacções contabilizadas como transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio;

(b) para passivos resultantes de transacções de pagamento com base em acções:

(i) a quantia escriturada total no final do período; e

(ii) o valor intrínseco total no final do período dos passivos para os quais o direito da contraparte a receber dinheiro ou outros activos foi adquirido até ao final do período (por exemplo, direitos de valorização de acções adquiridos).

52 Se a informação que esta IFRS exige que seja divulgada não satisfizer os princípios enunciados nos parágrafos 44, 46 e 50, a entidade deve divulgar qualquer informação adicional que seja necessária para os satisfazer.

Disposições transitórias

53 Relativamente a transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio, a entidade deve aplicar esta IFRS a concessões de acções, opções sobre acções ou outros instrumentos de capital próprio que tenham sido concedidos após 7 de Novembro de 2002 e que não tenham ainda sido adquiridos à data de eficácia desta IFRS.

54 A entidade é encorajada, mas não obrigada, a aplicar esta IFRS a outras concessões de instrumentos de capital próprio se a entidade tiver divulgado publicamente o justo valor desses instrumentos de capital próprio, determinado à data da mensuração.

55 Relativamente a todas as concessões de instrumentos de capital próprio às quais esta IFRS seja aplicada, a entidade deve reexpressar informação comparativa e, quando aplicável, ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos para o período mais antigo apresentado.

56 Relativamente a todas as concessões de instrumentos de capital próprio às quais esta IFRS não tenha sido aplicada (por exemplo, instrumentos de capital próprio concedidos em ou antes de 7 de Novembro de 2002), a entidade deve, não obstante, divulgar a informação exigida nos parágrafos 44 e 45.

57 Se, após a data de eficácia da IFRS, uma entidade modificar os termos ou condições de uma concessão de instrumentos de capital próprio às quais esta IFRS não tenha sido aplicada, a entidade deve, não obstante, aplicar os parágrafos 26-29 para contabilizar essas modificações.

58 Relativamente a passivos resultantes de transacções de pagamento com base em acções existentes à data de eficácia desta IFRS, a entidade deve aplicar a IFRS retrospectivamente. Relativamente a esses passivos, a entidade deve reexpressar informação comparativa, incluindo ajustamentos no saldo de abertura de resultados retidos no período mais antigo apresentado para o qual tenha sido reexpressa informação comparativa, com a excepção de que a entidade não tem de reexpressar informação comparativa até ao ponto em que essa informação diga respeito a um período ou data anterior a 7 de Novembro de 2002.

59 A entidade é encorajada, mas não obrigada, a aplicar a IFRS retrospectivamente a outros passivos resultantes de transacções de pagamento com base em acções, por exemplo, a passivos que tenham sido liquidados durante um período para o qual seja apresentada informação comparativa.

Data de eficácia

60 Uma entidade deve aplicar esta IFRS aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a IFRS a um período que tenha início antes de 1 Janeiro 2005, deve divulgar esse facto.

61 A IFRS 3 (como revista em 2008) e o documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS* emitido em Abril de 2009 emendaram o parágrafo 5. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, as emendas também deverão ser aplicadas a esse período anterior.

62 Uma entidade deve aplicar as seguintes emendas retrospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 Janeiro 2009:

(a) os requisitos do parágrafo 21A a respeito do tratamento de condições de não aquisição de direitos;

(b) as definições revistas de "aquisição de direito" e de "condições de aquisição de direito" no Apêndice A;

(c) as emendas nos parágrafos 28 e 28A em relação a cancelamentos.

É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas a um período com início antes de 1 Janeiro 2009, deve divulgar esse facto.

63 Uma entidade deve aplicar retroactivamente as seguintes emendas introduzidas pelo documento *Transacções de pagamento intragrupo com base em acções e liquidadas em dinheiro*, emitido em Junho de 2009, sujeito às disposições transitórias enunciadas nos parágrafos 53-59, de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*, relativamente a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010:

(a) a emenda do parágrafo 2, a eliminação do parágrafo 3 e a introdução dos parágrafos 3A e 43A-43D e dos parágrafos B45, B47, B50, B54, B56-B58 e B60 do Apêndice B no que diz respeito à contabilização das transacções entre entidades do mesmo grupo.

(b) as definições revistas do Apêndice A dos seguintes termos:

- transacção de pagamento com base em acções liquidada em dinheiro,
- transacção de pagamento com base em acções liquidada com capital próprio,
- acordo de pagamento com base em acções, e
- transacção de pagamento com base em acções.

Se não estiverem disponíveis as informações necessárias para a aplicação retrospectiva, uma entidade deve reflectir nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais as quantias reconhecidas previamente nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2010, deve divulgar esse facto.

63A A IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas* e a IFRS 11, emitidas em Maio de 2011, emendaram o parágrafo 5 e o Apêndice A. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 10 e a IFRS 11.

63B O documento *Melhorias anuais das IFRS — Ciclo 2010-2012*, emitido em Dezembro de 2013, emendou os parágrafos 15 e 19. No Apêndice A, foram emendadas as definições de "condições de aquisição de direito" e "condição de mercado" e adicionadas as definições de "condição de desempenho" e "condição de serviço". Uma entidade deve aplicar esta emenda prospectivamente às transacções de pagamento com base em acções cuja data de concessão seja em ou após 1 de julho de 2014. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

63C A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou o parágrafo 6. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicarem a IFRS 9.

Revogação de interpretações

64 O documento *Transacções de pagamento intragrupo com base em acções e liquidadas em dinheiro*, emitido em Junho de 2009, substitui a IFRIC 8 *Âmbito da IFRS 2* e a IFRIC 11 *IFRS 2 — Transacções Intragrupo e de Acções Próprias*. As emendas introduzidas por esse documento incluem os requisitos estabelecidos anteriormente na IFRIC 8 e na IFRIC 11 do seguinte modo:

(a) emendou o parágrafo 2 e adicionou o parágrafo 13A no que diz respeito à contabilização de transacções em que a entidade não pode identificar especificamente alguns ou todos os bens ou serviços recebidos. Esses requisitos tornaram-se aplicáveis para períodos anuais com início em ou após 1 de Maio de 2006.

(b) adicionou os parágrafos B46, B48, B49, B51-B53, B55, B59 e B61 do Apêndice B no que diz respeito à contabilização de transacções entre entidades do grupo. Esses requisitos tornaram-se aplicáveis para períodos anuais com início em ou após 1 de Março de 2007.

Esses requisitos foram aplicados retrospectivamente de acordo com os requisitos da IAS 8, sujeito às disposições transitórias da IFRS 2.

Apêndice A
Termos definidos

Este apêndice é parte integrante desta IFRS.

acordo de pagamento com base em acções

Um acordo entre a entidade (ou outra entidade do grupo [5] ou qualquer accionista de qualquer entidade do grupo) e outra parte (incluindo um empregado) que autoriza a outra parte a receber

(a) dinheiro ou outros activos da entidade por quantias baseadas no preço (ou valor) dos **instrumentos de capital próprio** (incluindo acções ou **opções sobre acções**) da entidade ou de outra entidade do grupo, ou

(b) **instrumentos de capital próprio** (incluindo acções ou **opções sobre acções**) da entidade ou de outra entidade do grupo,

desde que sejam cumpridas as **condições de aquisição de direito** especificadas, caso existam.

adquirir o direito

Passar a ter um direito. Segundo um **acordo de pagamento com base em acções**, o direito de uma contraparte de receber dinheiro, outros activos ou **instrumentos de capital próprio** da entidade é adquirido quando o direito da contraparte deixar de depender da satisfação de quaisquer **condições de aquisição de direito**.

característica de renovação

Uma característica que proporciona uma concessão automática de **opções sobre acções** adicionais sempre que o detentor da opção exercer opções anteriormente concedidas usando as acções da entidade, e não dinheiro, para satisfazer o preço de exercício.

---

5 Um "grupo" é definido no Apêndice A da IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas* como "uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias" na perspectiva da empresa-mãe final da entidade de relato.

condição de aquisição de direito

Uma condição que determina se a entidade recebeu os serviços que dão à contraparte o direito a receber dinheiro, outros activos ou **instrumentos de capital próprio** da entidade, nos termos de um **acordo de pagamento com base em acções**. Uma condição de aquisição de direito poderá ser uma **condição de serviço** ou uma **condição de desempenho**.

condição de desempenho

Uma **condição de aquisição de direito** que exige:

(a) que a contraparte complete um determinado período de serviço (isto é, uma **condição de serviço**); o requisito de prestação do serviço pode ser explícito ou implícito; e

(b) que o(s) objectivo(s) de desempenho especificado(s) seja(m) cumprido(s) enquanto a contraparte presta o serviço exigido em (a).

O período de realização do(s) objectivo(s) de desempenho:

(a) não deve ultrapassar o final do período de serviço; e

(b) pode ter início antes do período de serviço na condição de que a data de início para efeitos do objectivo de desempenho não seja substancialmente anterior ao início do período de serviço.

Um objectivo de desempenho é definido por referência:

(a) às operações (ou actividades) por conta própria da entidade ou às operações ou actividades de outra entidade do mesmo grupo (ou seja, não é uma condição de mercado); ou

(b) ao preço (ou valor) dos **instrumentos de capital próprio** da entidade ou dos instrumentos de capital próprio de outra entidade do mesmo grupo (incluindo acções e **opções sobre acções**) (ou seja, uma **condição de mercado**).

Um objectivo de desempenho poderá estar relacionado com o desempenho da entidade como um todo ou apenas com uma parte da entidade (ou parte do grupo), como uma divisão ou um trabalhador individual.

condição de mercado Uma **condição de desempenho** segundo a qual o preço de exercício da opção, a aquisição de direito ou a possibilidade de exercício da opção sobre um **instrumento de capital próprio** estão relacionados com o preço de mercado (ou valor) dos **instrumentos de capital próprio** da entidade (ou dos instrumentos de capital próprio de outra entidade do mesmo grupo), tal como:

(a) alcançar um determinado preço por acção ou um determinado **valor intrínseco** de uma **opção sobre acções;** ou

(b) realizar um objectivo especificado baseado no preço de mercado (ou valor) dos **instrumentos de capital próprio** da entidade (ou dos instrumentos de capital próprio de outra entidade do mesmo grupo) relativamente a um índice de preços de mercado dos **instrumentos de capital próprio** de outras entidades.

Uma condição de mercado exige que a contraparte complete um determinado período de serviço (isto é, uma **condição de serviço**); o requisito de prestação do serviço pode ser explícito ou implícito.

condição de serviço Uma **condição de aquisição de direito** que exige que a contraparte complete um determinado período de serviço durante o qual são prestados serviços à entidade. Se a contraparte, independentemente do motivo, deixar de prestar serviços durante o **período de aquisição de direito**, não preencheu essa condição. Uma condição de serviço não exige que haja um objectivo de desempenho a cumprir.

data de concessão A data em que a entidade e outra parte (incluindo um empregado) acordam um **acordo de pagamento com base em acções**, sendo quando a entidade e a contraparte tiverem uma compreensão partilhada dos termos e condições do acordo. Na data da concessão, a entidade confere à contraparte o direito a receber dinheiro, outros activos, ou

	instrumentos de capital próprio da entidade, desde que as **condições de aquisição de direito** especificadas, se existirem, sejam satisfeitas. Se esse acordo estiver sujeito a um processo de aprovação (por exemplo, por accionistas), a data de concessão é a data em que a aprovação for obtida.
data de mensuração	A data à qual o **justo valor** dos **instrumentos de capital próprio concedidos** é mensurado para a finalidade desta IFRS. Para transacções com **empregados e outros que prestem serviços semelhantes**, a data de mensuração é a **data de concessão**. Para transacções com partes que não sejam empregados (e aqueles que fornecem serviços semelhantes), a data de mensuração é a data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço.
empregados e outros que prestem serviços semelhantes	Indivíduos que prestam serviços pessoais à entidade e quer (a) os indivíduos são considerados empregados para efeitos legais ou fiscais, quer (b) os indivíduos trabalham para a entidade sob a sua direcção da mesma forma que os indivíduos que são considerados empregados para efeitos legais ou fiscais, quer (c) os serviços prestados são semelhantes aos prestados por empregados. Por exemplo, o termo engloba todo o pessoal de gestão, isto é, aquelas pessoas que têm autoridade e responsabilidade no planeamento, direcção e controlo das actividades da entidade, incluindo directores não executivos.
instrumento de capital próprio	Um contrato que evidencie um interesse residual nos activos de uma entidade após dedução de todos os seus passivos [6].
instrumento de capital próprio concedido	O direito (condicional ou incondicional) a um **instrumento de capital próprio** da entidade conferido pela entidade a outra parte, de acordo com **um acordo de pagamento com**

6 A *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro* define um passivo como uma obrigação presente da entidade resultante de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo da entidade de recursos incorporando benefícios económicos (isto é, um exfluxo de dinheiro ou outros activos da entidade).

base em acções.

justo valor A quantia pela qual um activo pode ser trocado, um passivo liquidado, ou um **instrumento de capital próprio concedido** trocado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre as partes.

opção de renovação Uma nova **opção sobre acções** concedida quando uma acção é usada para satisfazer o preço de exercício de uma opção sobre acções anterior.

opção sobre acções Um contrato que dá ao detentor o direito, mas não a obrigação, de subscrever acções da entidade a um preço fixado ou determinável durante um período de tempo especificado.

período de aquisição de direito O período durante o qual todas as **condições de aquisição de direito** especificadas num **acordo de pagamento com base em acções** devem ser satisfeitas.

transacção de pagamento com base em acções Uma transacção em que a entidade

(a) recebe bens ou serviços do respectivo fornecedor (incluindo um empregado) no quadro de um **acordo de pagamento com base em acções**, ou

(b) assume a obrigação de liquidar a transacção junto do fornecedor no quadro de um **acordo de pagamento com base em acções** quando outra entidade do grupo recebe esses bens ou serviços.

transacção de pagamento com base em acções liquidada com capital próprio Uma **transacção de pagamento com base em acções** em que a entidade

(a) recebe bens ou serviços como retribuição pelos **instrumentos** do seu **capital próprio** (incluindo acções ou **opções sobre acções**), ou

(b) recebe bens ou serviços sem ter a obrigação de

liquidar a transacção junto do fornecedor.

transacção de pagamento com base em acções liquidada em dinheiro	Uma **transacção de pagamento com base em acções** em que a entidade adquire bens ou serviços ao assumir um passivo para transferir dinheiro ou outros activos para o fornecedor desses bens ou serviços por quantias que se baseiam no preço (ou valor) de **instrumentos de capital próprio** (incluindo acções ou **opções sobre acções**) da entidade ou de outra entidade do grupo.
valor intrínseco	A diferença entre o **justo valor** das acções que a contraparte tem o direito (condicional ou incondicional) de subscrever ou o direito de receber, e o preço (se houver) que a contraparte é (ou será) obrigada a pagar por essas acções. Por exemplo, uma **opção sobre acções** com um preço de exercício de 15 UM [7], numa acção com um justo valor de 20 UM, tem um valor intrínseco de 5 UM.

7 Neste apêndice, as quantias monetárias estão denominadas em "unidades monetárias (UM)".

Apêndice B
Guia de Aplicação

Este apêndice é parte integrante desta IFRS.

Estimar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos

B1 Os parágrafos B2-B41 deste apêndice tratam da mensuração do justo valor de acções e de opções sobre acções concedidas, focando os termos e condições específicos que são características comuns de uma concessão de acções ou de opções sobre acções a empregados. Portanto, não é exaustivo. Além disso, dado que as questões relativas à valorização abordadas adiante focam acções e opções sobre acções concedidas a empregados, assume-se que o justo valor das acções ou opções sobre acções é mensurado à data da concessão. Contudo, muitas questões relativas à valorização abordadas adiante (por exemplo, a determinação da volatilidade esperada) também se aplicam no contexto da estimativa do justo valor das acções ou das opções sobre acções concedidas a partes que não sejam empregados à data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço.

Acções

B2 Para acções concedidas a empregados, o justo valor das acções deve ser mensurado pelo preço de mercado das acções da entidade (ou por um preço de mercado estimado, se as acções da entidade não forem negociadas publicamente), ajustado para ter em consideração os termos e condições segundo os quais as acções foram concedidas (excepto as condições de aquisição de direitos que estejam excluídas da mensuração do justo valor de acordo com os parágrafos 19-21).

B3 Por exemplo, se um empregado não tiver direito a receber dividendos durante o período de aquisição, este factor será tido em conta ao estimar o justo valor das acções concedidas. De modo semelhante, se as acções estiverem sujeitas a restrições de transferência após a data de aquisição de direito, esse factor deve ser tido em conta, mas apenas na medida em que as restrições pós-aquisição de direito possam afectar o preço que um participante de mercado conhecedor

e disposto a isso pagaria por essa acção. Por exemplo, se as acções forem activamente negociadas num mercado estável e líquido, as restrições de transferência pós-aquisição de direito podem ter pouco, ou nenhum, efeito sobre o preço que um participante de mercado conhecedor e disposto a isso pagaria por essas acções. As restrições de transferência ou outras restrições que existam durante o período de aquisição de direito não devem ser tidas em conta ao estimar o justo valor à data da concessão das acções concedidas, porque essas restrições derivam da existência de condições de aquisição de direito, as quais são contabilizadas de acordo com os parágrafos 19-21.

Opções sobre acções

B4 Relativamente a opções sobre acções concedidas a empregados, em muitos casos, os preços de mercado não estão disponíveis, porque as opções concedidas estão sujeitas a termos e condições que não se aplicam às opções negociadas. Se não existirem opções negociadas com termos e condições semelhantes, o justo valor das opções concedidas deve ser estimado aplicando um modelo de apreçamento de opções.

B5 A entidade deve considerar factores que participantes de mercado conhecedores e dispostos a isso teriam em consideração ao seleccionar o modelo de apreçamento de opções a aplicar. Por exemplo, muitas opções de empregados têm vidas longas, são normalmente exercíveis durante o período entre a data de aquisição de direito e o final da vida das opções e são muitas vezes exercidas cedo. Estes factores devem ser considerados ao estimar o justo valor à data de concessão das opções. Para muitas entidades, isto pode excluir o uso da fórmula de Black-Scholes-Merton, a qual não permite a possibilidade de exercício antes do final da vida da opção e pode não reflectir adequadamente os efeitos do exercício antecipado esperado. Também não permite a possibilidade de que a volatilidade esperada e outros inputs do modelo possam variar durante a vida da opção. Contudo, para opções sobre acções com vidas contratuais relativamente curtas, ou que devam ser exercidas dentro de um curto período de tempo após a data de aquisição de direito, os factores identificados acima podem não se aplicar. Nestes casos, a fórmula Black-Scholes-Merton pode produzir um valor que seja

substancialmente o mesmo que um modelo de apreçamento de opções mais flexível.

B6 Todos os modelos de apreçamento de opções têm em conta, no mínimo, os seguintes factores:

(a) o preço de exercício da opção;

(b) a vida da opção;

(c) o preço corrente das acções subjacentes;

(d) a volatilidade esperada do preço das acções;

(e) os dividendos esperados das acções (se apropriado); e

(f) a taxa de juro sem risco durante a vida da opção.

B7 Outros factores que participantes de mercado conhecedores e dispostos a isso considerariam na definição do preço também devem ser tidos em conta (excepto as condições de aquisição de direito e as características de renovação que estão excluídas da mensuração do justo valor de acordo com os parágrafos 19-22).

B8 Por exemplo, uma opção sobre acções concedida a um empregado geralmente não pode ser exercida durante períodos especificados (por exemplo, durante o período de aquisição de direito ou durante períodos especificados por entidades regulamentadoras de valores mobiliários). Este factor deve ser tido em conta se o modelo de apreçamento de opções aplicado assumir que a opção poderia ser exercida em qualquer momento durante a sua vida. Contudo, se uma entidade usar um modelo de apreçamento de opções que valoriza opções que só podem ser exercidas no final da vida dessas opções, não é necessário nenhum ajustamento para a incapacidade de as exercer durante o período de aquisição (ou outros períodos durante a vida das opções), porque o modelo assume que as opções não podem ser exercidas durante esses períodos.

B9 De modo semelhante, outro factor comum às opções sobre acções de empregados é a possibilidade de exercício antecipado da opção, por exemplo, porque a opção não é livremente transferível, ou porque o empregado tem de exercer todas as opções cujo direito seja adquirido aquando da cessação do

emprego. Os efeitos do exercício antecipado esperado devem ser tidos em conta, tal como abordado nos parágrafos B16-B21.

B10 Os factores que um participante de mercado conhecedor e disposto a isso consideraria na definição do preço de uma opção sobre acções (ou de outro instrumento de capital próprio) não devem ser tidos em conta ao estimar o justo valor das opções sobre acções (ou de outros instrumentos de capital próprio) concedidas. Por exemplo, relativamente a opções sobre acções concedidas a empregados, os factores que afectam o valor da opção apenas da perspectiva individual do empregado não são relevantes para estimar o preço que seria definido por um participante de mercado conhecedor e disposto a isso.

Inputs dos modelos de apreçamento de opções

B11 Ao estimar a volatilidade esperada e os dividendos das acções subjacentes, o objectivo é aproximar as expectativas que seriam reflectidas num preço de mercado corrente ou de troca negociada para a opção. De modo semelhante, ao estimar os efeitos do exercício antecipado das opções sobre acções de empregados, o objectivo é aproximar as expectativas que uma parte externa com acesso a informação detalhada acerca do comportamento de exercício dos empregados teria desenvolvido com base na informação disponível à data da concessão.

B12 Muitas vezes, é provável que haja um intervalo de expectativas razoáveis acerca da volatilidade, dividendos e comportamento de exercício futuros. Se assim for, deve ser calculado um valor esperado pesando cada quantia dentro desse intervalo com a respectiva probabilidade de ocorrência.

B13 As expectativas acerca do futuro são geralmente baseadas na experiência, modificadas se houver expectativas razoáveis de que o futuro seja diferente do passado. Em algumas circunstâncias, os factores identificáveis podem indicar que a experiência histórica não ajustada é um factor de previsão relativamente fraco no que concerne à experiência futura. Por exemplo, se uma entidade com duas actividades comerciais distintas alienar aquela que apresentar um risco significativamente menor do que a outra, a volatilidade

histórica pode não ser a melhor informação na qual se devam basear expectativas razoáveis em relação ao futuro.

B14 Noutras circunstâncias, a informação histórica pode não estar disponível. Por exemplo, uma entidade recentemente cotada terá poucos dados históricos, se é que terá alguns, sobre a volatilidade dos preços das suas acções. Entidades não cotadas ou recentemente cotadas são abordadas mais adiante.

B15 Em resumo, uma entidade não deve simplesmente basear as estimativas de volatilidade, comportamento de exercício e dividendos em informações históricas sem considerar até que ponto se espera que a experiência passada seja razoavelmente prognóstica da experiência futura.

Exercício antecipado esperado

B16 Muitas vezes, os empregados exercem as opções sobre acções antecipadamente, por uma variedade de razões. Por exemplo, as opções sobre acções de empregados são tipicamente não transferíveis. Isto leva muitas vezes os empregados a exercer as suas opções sobre acções antecipadamente, porque é a única forma de os empregados liquidarem a sua posição. Além disso, os empregados que cessam o seu trabalho são geralmente obrigados a exercer qualquer opção cujos direitos sejam adquiridos dentro de um curto prazo, caso contrário, as opções sobre acções prescrevem. Este factor também origina o exercício antecipado das opções sobre acções dos empregados. Outros factores que originam o exercício antecipado são a aversão ao risco e a falta de diversificação da riqueza.

B17 Os meios pelos quais os efeitos do exercício antecipado esperado são tidos em conta dependem do tipo de modelo de apreçamento de opções aplicado. Por exemplo, o exercício antecipado esperado pode ser tido em conta usando uma estimativa da vida esperada da opção (a qual, para uma opção sobre acções de empregado, corresponde ao período de tempo entre a data de concessão e a data em que se espera que a opção seja exercida) como input de um modelo de apreçamento de opções (por exemplo, a fórmula Black-Scholes-Merton). Como alternativa, o exercício antecipado esperado pode ser modelado num modelo de apreçamento de opções binomial ou semelhante que use a vida contratual como input.

B18 Os factores a considerar ao estimar o exercício antecipado incluem:

(a) a duração do período de aquisição de direito, dado que a opção sobre acções não pode normalmente ser exercida até ao final do período de aquisição de direito. Deste modo, a determinação das implicações da valorização do exercício antecipado esperado baseia-se no pressuposto de que o direito às opções será adquirido. As implicações das condições de aquisição de direito são discutidas nos parágrafos 19-21.

(b) a duração média em que opções semelhantes tenham continuado em circulação no passado.

(c) o preço das acções subjacentes. A experiência pode indicar que os empregados tendem a exercer as opções quando o preço das acções atinge um nível especificado acima do preço de exercício.

(d) o nível do empregado dentro da organização. Por exemplo, a experiência pode indicar que os empregados de nível mais elevado tendem a exercer as opções mais tarde do que os empregados de nível mais baixo (abordado adiante no parágrafo B21).

(e) volatilidade esperada das acções subjacentes. Em média, os empregados podem tender a exercer as opções sobre acções altamente voláteis mais cedo do que sobre acções com baixa volatilidade.

B19 Tal como indicado no parágrafo B17, os efeitos do exercício antecipado podem ser tidos em conta usando uma estimativa da vida esperada da opção como input num modelo de apreçamento de opções. Ao estimar a vida esperada das opções sobre acções concedidas a um grupo de empregados, a entidade poderia basear essa estimativa numa média apropriada ponderada da vida esperada para a totalidade do grupo de empregados ou numa média apropriada ponderada da vida para subgrupos de empregados do grupo, com base em dados mais detalhados sobre o comportamento de exercício dos empregados (abordado mais adiante).

B20 Separar uma concessão de opções em grupos de empregados com comportamentos de exercício relativamente homogéneos poderá ser importante. O valor da opção não é uma função linear do prazo da opção; o valor aumenta a uma taxa decrescente à medida que o prazo aumenta. Por exemplo, se todos os outros pressupostos forem iguais, embora uma opção a

dois anos valha mais do que uma opção a um ano, ela não vale o dobro. Isso significa que calcular o valor estimado da opção na base de uma única média ponderada da vida que inclua vidas individuais totalmente diferentes seria sobreavaliar o justo valor total das opções sobre acções concedidas. Separar as opções concedidas em vários grupos, cada um dos quais com um intervalo de vidas relativamente estreito incluído na média ponderada da sua vida, reduz essa sobreavaliação.

B21 Aplicam-se considerações semelhantes quando se usa um modelo binomial ou semelhante. Por exemplo, a experiência de uma entidade que concede opções amplamente a todos os níveis de empregados pode indicar que os executivos de topo tendem a deter as suas opções mais tempo do que os empregados de níveis intermédios e que os empregados de níveis mais baixos tendem a exercer as suas opções mais cedo do que qualquer outro grupo. Além disso, os empregados que são encorajados ou obrigados a deter uma quantia mínima dos instrumentos de capital próprio do seu empregador, incluindo opções, poderão em média exercer as opções mais tarde do que os empregados que não estejam sujeitos a essa disposição. Nessas situações, separar as opções por grupos de destinatários com comportamentos de exercício relativamente homogéneos resultará numa estimativa mais exacta do justo valor total das opções sobre acções concedidas.

Volatilidade esperada

B22 A volatilidade esperada é uma medida da quantia pela qual se espera que um preço flutue durante um período. A medida da volatilidade usada nos modelos de apreçamento de opções é o desvio padrão anualizado das taxas de retorno de uma acção continuamente compostas durante um período de tempo. A volatilidade é normalmente expressa em termos anualizados que são comparáveis independentemente do período de tempo usado no cálculo, por exemplo, observações de preços diárias, semanais ou mensais.

B23 A taxa de retorno (que pode ser positiva ou negativa) de uma acção durante um período mensura o quanto um accionista beneficiou dos dividendos e da valorização (ou depreciação) do preço da acção.

B24 A volatilidade anualizada esperada de uma acção é o intervalo dentro do qual se espera que a taxa de retorno anual continuamente composta caia aproximadamente dois terços do tempo. Por exemplo, dizer que uma acção com uma taxa de retorno continuamente composta esperada de 12% tem uma volatilidade de 30% significa que a probabilidade de a taxa de retorno da acção durante um ano se situar entre - 18% (12% - 30%) e 42% (12% + 30%) é aproximadamente de dois terços. Se o preço da acção for 100 UM no início do ano e não forem pagos dividendos, espera-se que o preço da acção no final do ano esteja entre 83,53 UM (100 UM × $e^{-0.18}$) e 152,20 UM (100 UM × $e^{0.42}$) aproximadamente dois terços do tempo.

B25 Os factores a considerar ao estimar a volatilidade esperada incluem:

(a) a volatilidade inerente das opções sobre acções negociadas sobre as acções da entidade, ou outros instrumentos negociados da entidade que incluam características de opções (tais como dívida convertível), se houver.

(b) a volatilidade histórica do preço das acções durante o período mais recente que é geralmente proporcional ao prazo esperado da opção (tendo em conta a vida contratual remanescente da opção e os efeitos do exercício antecipado esperado).

(c) o período de tempo durante o qual as acções de uma entidade tenham sido publicamente negociadas. Uma entidade recentemente cotada poderá ter uma volatilidade histórica elevada, comparada com entidades semelhantes que estejam cotadas há mais tempo. Encontrará adiante orientação adicional relativamente a entidades recém-cotadas.

(d) a tendência da volatilidade para reverter para a sua média, isto é, o seu nível médio de longo prazo, e outros factores que indicam que a volatilidade futura esperada pode diferir da volatilidade passada. Por exemplo, se preço das acções de uma entidade foi extraordinariamente volátil durante um período de tempo identificável por causa de uma oferta de takeover falhada ou de uma reestruturação importante, esse período poderia ser ignorado ao calcular a volatilidade histórica média anual.

(e) intervalos apropriados e regulares para observações de preços. As observações de preços deviam ser consistentes de período em período. Por exemplo, uma entidade poderá usar o preço de fecho de cada semana ou o preço mais alto da semana, mas não deve usar o preço de fecho de determinadas semanas e o preço mais alto de outras. Além disso, as observações de preços devem ser expressas na mesma moeda que a do preço de exercício.

Entidades recém cotadas

B26 Conforme referido no parágrafo B25, uma entidade deve considerar a volatilidade histórica do preço das acções durante o período mais recente que é geralmente proporcional ao prazo da opção esperado. Se uma entidade recém cotada não tiver informação suficiente sobre a volatilidade histórica, ela deve, não obstante, calcular a volatilidade histórica referente ao período mais longo para o qual a actividade de negociação esteja disponível. Deve também considerar a volatilidade histórica de entidades semelhantes no seguimento de um período comparável nas suas vidas. Por exemplo, uma entidade que esteja cotada há apenas um ano e que conceda opções com uma vida média esperada de cinco anos poderá considerar o padrão e o nível de volatilidade histórica das entidades do mesmo sector durante os primeiros seis anos em que as acções dessas entidades foram publicamente negociadas.

Entidades não cotadas

B27 Uma entidade não cotada não terá informações históricas a considerar quando estimar a volatilidade esperada. Alguns factores alternativos a considerar são indicados adiante.

B28 Em alguns casos, uma entidade não cotada que emita regularmente opções ou acções para os empregados (ou outras partes) poderá ter estabelecido um mercado interno para as suas acções. Pode considerar-se a volatilidade dos preços dessas acções ao estimar a volatilidade esperada.

B29 Como alternativa, a entidade pode considerar a volatilidade histórica ou inerente de entidades cotadas semelhantes, para as quais estejam disponíveis informações sobre o preço da acção ou sobre o preço da opção, para usar ao

estimar a volatilidade esperada. Isto será apropriado se a entidade tiver baseado o valor das suas acções nos preços das acções de entidades cotadas semelhantes.

B30 Se a entidade não tiver baseado a sua estimativa do valor das suas acções nos preços das acções de entidades cotadas semelhantes, e tiver usado outra metodologia de valorização para determinar o valor das suas acções, a entidade pode derivar uma estimativa da volatilidade esperada que seja consistente com a estimativa da metodologia de valorização. Por exemplo, a entidade poderá avaliar as suas acções numa base de activos líquidos ou resultados. Deve considerar a volatilidade esperada desses valores de activos líquidos ou resultados.

Dividendos esperados

B31 Se os dividendos esperados devem ser tidos em conta ao mensurar o justo valor das acções ou das opções concedidas depende se a contraparte tiver direito a dividendos ou a equivalentes a dividendos.

B32 Por exemplo, se foram concedidas aos empregados opções e tiverem direito a dividendos sobre as acções subjacentes ou equivalentes a dividendos (os quais poderão ser pagos em dinheiro ou aplicados para reduzir o preço de exercício) entre a data da concessão e a data de exercício, as opções concedidas devem ser valorizadas como se não fossem pagos dividendos sobre as acções subjacentes, isto é, o input para dividendos esperados deve ser zero.

B33 De modo semelhante, quando for estimado o justo valor à data da concessão das acções concedidas a empregados, não é exigido qualquer ajustamento para dividendos esperados se o empregado tiver direito a receber dividendos pagos durante o período de aquisição de direito.

B34 Pelo contrário, se os empregados não tiverem direito a dividendos ou equivalentes a dividendos durante o período de aquisição de direito (ou antes do exercício, no caso de uma opção), a valorização à data da concessão dos direitos a acções ou a opções deve ter em conta os dividendos esperados. Ou seja, quando o justo valor de uma concessão de opções for estimado, os dividendos esperados devem ser incluídos na aplicação de um modelo de

apreçamento de opções. Quando o justo valor de uma concessão de acções for estimado, essa valorização deve ser reduzida pelo valor presente dos dividendos que se espera que sejam pagos durante o período de aquisição de direito.

B35 Os modelos de apreçamento de opções exigem normalmente o rendimento esperado de dividendos. Contudo, os modelos podem ser modificados para usar uma quantia esperada de dividendos em vez de um rendimento. Uma entidade pode usar tanto o seu rendimento esperado como os seus pagamentos esperados. Se a entidade usar o segundo, deve considerar o seu padrão histórico de aumentos nos dividendos. Por exemplo, se a política de uma entidade tiver sido normalmente o aumento dos dividendos em aproximadamente 3% ao ano, o seu valor de opção estimado não deve assumir uma quantia fixa de dividendo durante a vida da opção a não ser que exista prova que suporte esse pressuposto.

B36 Geralmente, o pressuposto acerca dos dividendos esperados deve basear-se em informações disponíveis ao público. Uma entidade que não paga dividendos e não tenha planos de o fazer deve assumir um rendimento de dividendos esperado de zero. Contudo, uma entidade emergente sem historial de pagar dividendos poderá esperar começar a pagar dividendos durante as vidas esperadas das opções sobre acções do seu empregado. Essas entidades podem usar uma média entre o seu rendimento de dividendos passado (zero) e o rendimento de dividendos médio de um grupo similar apropriadamente comparável.

Taxa de juro sem risco

B37 Geralmente, a taxa de juro sem risco é o rendimento inerente correntemente disponível em emissões do governo de cupão zero do país em cuja moeda o preço de exercício está expresso, com um prazo remanescente igual ao prazo esperado da opção a ser valorizada (com base na vida contratual remanescente da opção e tendo em conta os efeitos do exercício antecipado esperado). Poderá ser necessário usar um substituto apropriado, se não existirem emissões governamentais desse tipo ou se as circunstâncias indicarem que o rendimento inerente das emissões governamentais de cupão zero não é

representativo da taxa de juro sem risco (por exemplo, em economias de inflação elevada). Além disso, deve ser usado um substituto apropriado se os participantes do mercado determinarem tipicamente a taxa de juro sem risco usando esse substituto, em vez do rendimento inerente das emissões governamentais de cupão zero, ao estimar o justo valor de uma opção com uma vida igual ao prazo esperado da opção a ser valorizada.

Efeitos na estrutura do capital

B38 Geralmente, são os terceiros, e não a entidade, que subscrevem opções sobre acções negociadas. Quando essas opções sobre acções são exercidas, o subscritor entrega as acções ao detentor da opção. Essas acções são adquiridas a accionistas existentes. Desta forma, o exercício de opções sobre acções negociadas não tem qualquer efeito diluidor.

B39 Pelo contrário, se as opções sobre acções forem subscritas pela entidade, são emitidas novas acções quando aquelas opções sobre acções forem exercidas (ou realmente emitidas ou emitidas em substância, se forem usadas acções previamente recompradas e mantidas como acções próprias). Dado que as acções serão emitidas ao preço de exercício e não ao preço de mercado corrente à data de exercício, esta diluição real ou potencial pode reduzir o preço da acção, de forma que o detentor da opção não tem um ganho tão grande no momento do exercício como ao exercer uma outra opção negociada semelhante que não dilua o preço da acção.

B40 Se isto tem um efeito significativo no valor das opções sobre acções concedidas depende de vários factores, tais como o número de novas acções que serão emitidas no momento do exercício das opções comparado com o número de acções já emitidas. Além disso, se o mercado já espera que a concessão de opções tenha lugar, o mercado pode já ter incluído a potencial diluição no preço das acções à data da concessão.

B41 Contudo, a entidade deve considerar se o possível efeito diluidor do futuro exercício das opções sobre acções concedidas poderá ter um impacto no seu justo valor estimado à data da concessão. Os modelos de apreçamento de opções podem ser adaptados para ter em conta este potencial efeito diluidor.

Modificações nos acordos de pagamento com base em acções liquidados com capital próprio

B42 O parágrafo 27 exige que, independentemente de quaisquer modificações nos termos e condições segundo os quais os instrumentos de capital próprio foram concedidos, ou um cancelamento ou uma liquidação dessa concessão de instrumentos de capital próprio, a entidade deve reconhecer, no mínimo, os serviços recebidos mensurados pelo justo valor à data da concessão dos instrumentos de capital próprio concedidos, a não ser que os direitos a esses instrumentos de capital próprio não sejam adquiridos por incumprimento de uma condição de aquisição (que não seja uma condição de mercado) que tenha sido especificada na data da concessão. Além disso, a entidade deve reconhecer os efeitos das modificações que aumentam o justo valor total do acordo de pagamento com base em acções ou que de outra forma sejam benéficos para o empregado.

B43 Para aplicar os requisitos do parágrafo 27:

(a) se a modificação aumentar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos (por exemplo, reduzindo o preço de exercício), mensurado imediatamente antes e depois da modificação, a entidade deve incluir o justo valor incremental concedido na mensuração da quantia reconhecida por serviços recebidos como retribuição pelos instrumentos de capital próprio concedidos. O justo valor incremental concedido é a diferença entre o justo valor do instrumento de capital próprio modificado e o do instrumento de capital próprio original, ambos estimados à data da modificação. Se a modificação ocorrer durante o período de aquisição de direito, o justo valor incremental concedido é incluído na mensuração da quantia reconhecida por serviços recebidos durante o período entre a data de modificação e a data em que os direitos aos instrumentos de capital próprio modificados forem adquiridos, além da quantia baseada no justo valor à data da concessão dos instrumentos de capital próprio originais, que é reconhecido durante o remanescente do período de aquisição de direito original. Se a modificação ocorrer após a data de aquisição de direito, o justo valor incremental concedido é reconhecido imediatamente, ou durante o período de aquisição de direito se o

empregado tiver de terminar um período de serviço adicional antes de se tornar incondicionalmente detentor desses instrumentos de capital próprio modificados.

(b) de modo semelhante, se a modificação aumentar o número de instrumentos de capital próprio concedidos, a entidade deve incluir o justo valor dos instrumentos de capital próprio adicionais concedidos, mensurados à data da modificação, na mensuração da quantia reconhecida por serviços recebidos como retribuição pelos instrumentos de capital próprio concedidos, consistentemente com os requisitos de (a) acima. Por exemplo, se a modificação ocorrer durante o período de aquisição de direito, o justo valor dos instrumentos de capital próprio adicionais concedidos é incluído na mensuração da quantia reconhecida por serviços recebidos durante o período entre a data de modificação e a data em que os direitos aos instrumentos de capital próprio adicionais forem adquiridos, além da quantia baseada no justo valor à data de concessão dos instrumentos de capital próprio originalmente concedidos, a qual é reconhecida durante o remanescente do período de aquisição de direito original.

(c) se a entidade modificar as condições de aquisição de uma forma que seja benéfica para o empregado, por exemplo, reduzindo o período de aquisição de direito ou modificando ou eliminando uma condição de desempenho (que não seja uma condição de mercado, cujas alterações são contabilizadas de acordo com (a) acima), a entidade deve ter em conta as condições de aquisição de direito modificadas ao aplicar os requisitos dos parágrafos 19-21.

B44 Além disso, se a entidade modificar os termos ou condições dos instrumentos de capital próprio concedidos de uma forma que reduza o justo valor total do acordo de pagamento com base em acções, ou que não seja benéfica para o empregado, a entidade deve não obstante continuar a contabilizar os serviços recebidos como retribuição pelos instrumentos de capital próprio concedidos como se essa modificação não tivesse ocorrido (a não ser que seja um cancelamento de alguns ou todos os instrumentos de capital próprio concedidos, que devem ser contabilizados de acordo com o parágrafo 28). Por exemplo:

(a) se a modificação reduzir o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, mensurados imediatamente antes e depois da modificação, a entidade não deve ter em conta esse decréscimo no justo valor e deve continuar a mensurar a quantia reconhecida por serviços recebidos como retribuição pelos instrumentos de capital próprio com base no justo valor à data da concessão dos instrumentos de capital próprio concedidos.

(b) se a modificação reduzir o número de instrumentos de capital próprio concedidos a um empregado, essa redução deve ser contabilizada como um cancelamento dessa parte da concessão, de acordo com os requisitos do parágrafo 28.

(c) se a entidade modificar as condições de aquisição de direito de uma forma que não seja benéfica para o empregado, por exemplo, aumentando o período de aquisição de direito ou modificando ou adicionando uma condição de desempenho (que não seja uma condição de mercado, cujas alterações são contabilizadas de acordo com a (a) acima), a entidade não deve ter em conta as condições de aquisição de direito modificadas ao aplicar os requisitos dos parágrafos 19-21.

Transacções de pagamento com base em acções entre entidades do mesmo grupo (emendas de 2009)

B45 Os parágrafos 43A–43C tratam da contabilização das transacções de pagamento com base em acções entre entidades do mesmo grupo no quadro das demonstrações financeiras separadas ou individuais de cada entidade. Nos parágrafos B46-B61 analisa-se o modo como devem ser respeitados os requisitos constantes dos parágrafos 43A–43C. Tal como salientado no parágrafo 43D, podem realizar-se transacções de pagamento com base em acções entre entidades do mesmo grupo devido a uma série de diferentes razões, em função dos factos e das circunstâncias. Por conseguinte, esta análise não é exaustiva e pressupõe, quando a entidade que recebe os bens ou serviços não tem a obrigação de liquidar a transacção, que esta transacção constitui uma contribuição de capital próprio por parte da empresa-mãe à sua subsidiária, independentemente de quaisquer acordos de reembolso intragrupo.

B46 Embora a análise apresentada seguidamente se centre em transacções com empregados, aplica-se igualmente a transacções de pagamento com base em acções similares realizadas com fornecedores de bens ou serviços que não sejam empregados. Um acordo entre uma empresa-mãe e a sua subsidiária pode exigir que esta última faça um pagamento à primeira em contrapartida da concessão dos instrumentos de capital próprio aos empregados. A análise apresentada seguidamente não aborda o modo como deve ser contabilizado tal acordo de pagamento intragrupo.

B47 Surgem geralmente quatro questões associadas às transacções de pagamento com base em acções entre entidades do mesmo grupo. Para maior facilidade, os exemplos apresentados seguidamente permitem analisar as questões que se suscitam em relação à empresa-mãe e à sua subsidiária.

Acordos de pagamento com base em acções que envolvem instrumentos de capital próprio da própria entidade

B48 A primeira questão consiste em saber se as transacções enunciadas seguidamente e que envolvem instrumentos de capital próprio da própria entidade devem ser contabilizadas como tendo sido liquidadas com capital próprio ou liquidadas em dinheiro, de acordo com os requisitos desta IFRS:

(a) uma entidade concede aos seus empregados direitos sobre instrumentos do seu capital próprio (por exemplo, opções sobre acções) e decide ou é obrigada a adquirir instrumentos de capital próprio (ou seja, acções próprias) a outra parte, a fim de satisfazer as suas obrigações para com os seus empregados; e

(b) são concedidos aos empregados de uma entidade direitos sobre instrumentos do seu capital próprio (como, por exemplo, opções sobre acções), quer pela própria entidade quer pelos accionistas, e estes últimos proporcionam os instrumentos de capital próprio necessários.

B49 A entidade deve contabilizar as transacções de pagamento com base em acções nas quais recebe serviços em retribuição dos seus instrumentos de capital próprio como sendo transacções liquidadas com capital próprio. Tal aplica-se independentemente de a entidade decidir ou ser obrigada a comprar

esses instrumentos de capital próprio a outra parte, a fim de satisfazer as suas obrigações para com os seus empregados, por força do acordo de pagamento com base em acções. A presente disposição aplica-se também independentemente do seguinte:

(a) os direitos dos empregados sobre instrumentos de capital próprio da entidade terem sido concedidos pela própria entidade ou pelo(s) seu(s) accionista(s); ou

(b) o acordo de pagamento com base em acções ter sido liquidado pela própria entidade ou pelo(s) seu(s) accionista(s).

B50 Se o accionista tiver a obrigação de liquidar a transacção com os empregados da sua investida, deve conceder instrumentos de capital próprio da sua investida em vez dos seus próprios. Por conseguinte, se a sua investida pertencer ao mesmo grupo que o accionista, de acordo com o parágrafo 43C, este deve mensurar a sua obrigação de acordo com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas em dinheiro nas suas demonstrações financeiras separadas, bem como com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio nas suas demonstrações financeiras consolidadas.

Acordos de pagamento com base em acções que envolvam instrumentos de capital próprio da empresa-mãe

B51 A segunda questão refere-se às transacções de pagamento com base em acções entre duas ou mais entidades no mesmo grupo que envolvam um instrumento de capital próprio de outra entidade do grupo. Por exemplo, são concedidos aos empregados de uma subsidiária direitos sobre instrumentos de capital próprio da sua empresa-mãe em contrapartida dos serviços prestados à subsidiária.

B52 Por conseguinte, a segunda questão diz respeito aos seguintes acordos de pagamento com base em acções:

(a) uma empresa-mãe concede direitos sobre os seus instrumentos de capital próprio directamente aos empregados da sua subsidiária: a empresa-mãe (e não a subsidiária) tem a obrigação de conceder aos empregados da subsidiária os instrumentos de capital próprio; e

(b) uma subsidiária concede aos seus empregados direitos sobre os instrumentos de capital próprio da sua empresa-mãe: a subsidiária tem a obrigação de conceder aos seus empregados os instrumentos de capital próprio.

Uma empresa-mãe concede direitos sobre os seus instrumentos de capital próprio aos empregados da sua subsidiária (parágrafo B52(a))

B53 A subsidiária não tem a obrigação de entregar instrumentos de capital próprio da sua empresa-mãe aos seus empregados. Por conseguinte, de acordo com o parágrafo 43B, a subsidiária deve mensurar os serviços recebidos dos seus empregados de acordo com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio e reconhecer um aumento correspondente do capital próprio como sendo a contribuição da empresa-mãe.

B54 A empresa-mãe tem a obrigação de liquidar a transacção junto dos empregados da subsidiária mediante a entrega de instrumentos do seu capital próprio. Por conseguinte, de acordo com o parágrafo 43C, a empresa-mãe deve mensurar a sua obrigação de acordo com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio.

Uma subsidiária concede direitos sobre os instrumentos de capital próprio da sua empresa-mãe aos seus empregados (parágrafo B52(b))

B55 Devido ao facto de a subsidiária não respeitar uma das condições constantes do parágrafo 43B, deve contabilizar a transacção com os seus empregados como sendo liquidada em dinheiro. Este requisito aplica-se independentemente do modo como a subsidiária obtém os instrumentos de capital próprio com vista a satisfazer as suas obrigações para com os seus empregados.

Acordos de pagamento com base em acções que envolvem pagamentos em dinheiro aos empregados

B56 A terceira questão prende-se com o modo como uma entidade que recebe bens ou serviços dos seus fornecedores (incluindo os empregados) deve contabilizar os acordos com base em acções que são liquidados em dinheiro quando a própria entidade não tem qualquer obrigação de efectuar os pagamentos exigidos aos seus fornecedores. Por exemplo, no caso dos seguintes acordos em que a empresa-mãe (não a própria entidade) tem a obrigação de efectuar os pagamentos em dinheiro exigidos aos empregados da entidade:

(a) os empregados da entidade irão receber pagamentos em dinheiro relacionados com o preço dos seus instrumentos de capital próprio.

(b) os empregados da entidade irão receber pagamentos em dinheiro relacionados com o preço dos instrumentos de capital próprio da sua empresa-mãe.

B57 A subsidiária não tem a obrigação de liquidar a transacção junto dos seus empregados. Por conseguinte, a subsidiária deve contabilizar a transacção com os seus empregados como sendo liquidada com capital próprio e reconhecer um aumento correspondente no capital próprio como uma contribuição da sua empresa-mãe. A subsidiária deve remensurar subsequentemente o custo da transacção relativamente a todas as alterações resultantes do não cumprimento de condições de aquisição de direito que não sejam condições de mercado, de acordo com os parágrafos 19-21. Este tratamento não corresponde à mensuração da transacção como sendo liquidada em dinheiro no quadro das demonstrações financeiras consolidadas do grupo.

B58 Pelo facto de a empresa-mãe ter a obrigação de liquidar a transacção com os empregados e a retribuição ser em dinheiro, a empresa-mãe (e o grupo consolidado) devem mensurar a sua obrigação de acordo com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas em dinheiro constantes do parágrafo 43C.

Transferência de empregados entre entidades do grupo

B59 A quarta questão refere-se aos acordos de pagamento com base em acções do grupo que envolvem empregados de mais de uma das suas entidades. Por exemplo, uma empresa-mãe pode conceder direitos sobre os seus instrumentos de capital próprio aos empregados das suas subsidiárias, na condição de a conclusão da prestação continuada do serviço ao grupo chegar ao seu termo dentro do período especificado. Um empregado de uma subsidiária pode transferir o seu vínculo laboral para outra subsidiária durante o período de aquisição de direito especificado sem serem afectados os seus direitos sobre instrumentos de capital próprio da empresa-mãe, nos termos do acordo de pagamento com base em acções inicial. Se as subsidiárias não tiverem a obrigação de liquidar a transacção de pagamento com base em acções junto dos seus empregados, devem contabilizá-la como sendo uma transacção liquidada com capital próprio. Cada subsidiária deve mensurar os serviços recebidos do empregado por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio à data de concessão inicial dos direitos sobre esses instrumentos por parte da empresa-mãe, definida no Apêndice A, bem como à proporção do período de aquisição de direito em que o empregado esteve ao serviço de cada subsidiária.

B60 Se a subsidiária tiver a obrigação de liquidar a transacção junto dos seus empregados com instrumentos de capital próprio da sua empresa-mãe, deve contabilizar a transacção como sendo liquidada em dinheiro. Cada subsidiária deve mensurar os serviços recebidos com base no justo valor à data de concessão dos instrumentos de capital próprio relativamente à proporção do período de aquisição de direito em que o empregado esteve ao serviço de cada subsidiária. Além disso, cada subsidiária deve reconhecer quaisquer alterações do valor justo dos instrumentos de capital próprio durante o período de serviço do empregado junto de cada subsidiária.

B61 Após ter sido transferido entre entidades do grupo, esse empregado pode deixar de satisfazer uma condição de aquisição de direito que não seja uma condição de mercado, como definida no Apêndice A, nomeadamente se o empregado deixar o grupo antes de concluir o período de serviço. Neste caso, porque a condição de aquisição de direito consiste em estar ao serviço do

grupo, cada uma das subsidiárias deve ajustar a quantia reconhecida previamente no que diz respeito aos serviços recebidos do empregado, de acordo com os princípios constantes do parágrafo 19. Por conseguinte, caso os direitos sobre instrumentos de capital próprio concedidos pela empresa-mãe não sejam adquiridos devido ao facto de um empregado não satisfazer uma condição de aquisição de direito que não seja uma condição de mercado, não é reconhecida qualquer quantia numa base acumulada nas demonstrações financeiras de qualquer entidade do grupo pelos serviços recebidos desse empregado.

Norma Internacional de Relato Financeiro 3
Concentrações de Actividades Empresariais

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
ÂMBITO ····· 2
IDENTIFICAR UMA CONCENTRAÇÃO DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS ····· 3
O MÉTODO DE AQUISIÇÃO ····· 4
Identificar a adquirente ····· 6
Determinar a data de aquisição ····· 8
Reconhecer e mensurar os activos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer interesse que não controla na adquirida ····· 10
Reconhecer e mensurar o goodwill ou um ganho resultante de uma compra a preço vantajoso ····· 32
Orientação adicional para aplicação do método de aquisição a tipos específicos de concentrações de actividades empresariais ····· 41
Período de mensuração ····· 45
Determinar o que faz parte da transacção de uma concentração de actividades empresariais ····· 51
MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO SUBSEQUENTES ····· 54
Direitos readquirido ····· 55
Passivos contingentes ····· 56
Activos de indemnização ····· 57
Retribuição contingente ····· 58
DIVULGAÇÕES ····· 59
Data de eficácia e transição ····· 64
Data de eficácia ····· 64
Transição ····· 65
REFERÊNCIAS À IFRS 9 ····· 67A
REVOGAÇÃO DA IFRS 3 (2004) ····· 68
Apêndice A Termos definidos
Apêndice B Guia de aplicação

Norma Internacional de Relato Financeiro 3
Concentrações de Actividades Empresariais

Objectivo

1 O objectivo desta IFRS é melhorar a relevância, fiabilidade e comparabilidade das informações que uma entidade que relata proporciona nas suas demonstrações financeiras sobre uma *concentração de actividades empresariais* e os seus efeitos. Para tal, esta IFRS estabelece princípios e requisitos para a forma como a *adquirente*:

(a) reconhece e mensura nas suas demonstrações financeiras os activos *identificáveis* adquiridos, os passivos assumidos e qualquer *interesse que não controla* na *adquirida*;

(b) reconhece e mensura o *goodwill* adquirido na concentração de actividades empresariais ou um ganho resultante de uma compra a preço vantajoso; e

(c) determina as informações a divulgar que permitam aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar a natureza e os efeitos financeiros da concentração de actividades empresariais.

Âmbito

2 Esta IFRS aplica-se a uma transacção ou outro acontecimento que cumpra a definição de uma concentração de actividades empresariais. Esta IFRS não se aplica:

(a) à contabilização da formação de um acordo conjunto nas demonstrações financeiras do próprio acordo conjunto.

(b) à aquisição de um activo ou grupo de activos que não constitua uma *actividade empresarial*. Nesses casos, a adquirente deve identificar e reconhecer os activos identificáveis individuais adquiridos (incluindo os activos que cumprem a definição de, e os critérios de reconhecimento para, *activos intangíveis* na IAS 38 *Activos Intangíveis*) e passivos assumidos. O custo do grupo deve ser imputado aos activos identificáveis individuais e passivos individuais com base nos seus *justos valores* relativos à data de compra. Este tipo de transacção ou acontecimento não dá origem a goodwill.

(c) a uma concentração de entidades ou actividades empresariais sob controlo comum (os parágrafos B1–B4 proporcionam as respectivas orientações de aplicação).

2A Os requisitos desta Norma não se aplicam à aquisição por uma entidade de investimento, como definido na IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, de um investimento numa subsidiária que deva ser mensurada pelo justo valor através dos resultados.

Identificar uma concentração de actividades empresariais

3 Uma entidade deve determinar se uma transacção ou outro acontecimento é uma concentração de actividades empresariais aplicando a definição contida nesta IFRS, que exige que os activos adquiridos e os passivos assumidos constituam uma actividade empresarial. Se os activos adquiridos não são uma actividade empresarial, a entidade que relata deve contabilizar a transacção ou outro acontecimento como uma aquisição de activos. Os parágrafos B5–B12 proporcionam orientação sobre a identificação de uma concentração de actividades empresariais e a definição de uma actividade empresarial.

O método de aquisição

4 Uma entidade deve contabilizar cada concentração de actividades empresariais aplicando o método de aquisição.

5 A aplicação do método de aquisição exige:

(a) a identificação da adquirente;

(b) a determinação da *data de aquisição*;

(c) o reconhecimento e mensuração dos activos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e de qualquer interesse que não controla na adquirida; e

(d) o reconhecimento e mensuração do goodwill ou de um ganho resultante de uma compra a preço vantajoso.

Identificar a adquirente

6 Para cada concentração de actividades empresariais, uma das entidades que se concentram deve ser identificada como a adquirente.

7 As orientações incluídas na IFRS 10 devem ser utilizadas para identificar a adquirente – a entidade que obtém *controlo* de outra entidade, a adquirida. Se tiver ocorrido uma concentração de actividades empresariais mas a aplicação das orientações da IFRS 10 não indicar claramente qual das entidades concentradas é a adquirente, os factores referidos nos parágrafos B14-B18 devem ser considerados nessa determinação.

Determinar a data de aquisição

8 A adquirente deve identificar a data de aquisição, que é a data na qual a adquirente obtém o controlo da adquirida.

9 A data na qual a adquirente obtém o controlo da adquirida é geralmente a data na qual a adquirente transfere legalmente a retribuição, adquire os activos e assume os passivos da adquirida – a data de fecho. Porém, a adquirente poderá obter o controlo numa data que seja antes ou depois da data de fecho. Por exemplo, a data de aquisição precede a data de fecho se um acordo por escrito estipular que a adquirente obtém o controlo da adquirida numa data antes da data de fecho. Uma adquirente deve considerar todos os factos e circunstâncias pertinentes ao identificar a data de aquisição.

Reconhecer e mensurar os activos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer interesse que não controla na adquirida

Princípio do reconhecimento

10 A partir da data de aquisição, a adquirente deve reconhecer, separadamente do goodwill, os activos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer interesse que não controla na adquirida. O reconhecimento de activos identificáveis adquiridos e passivos assumidos está sujeito às condições especificadas nos parágrafos 11 e 12.

Condições de reconhecimento

11 Para serem elegíveis para reconhecimento como parte da aplicação do método de aquisição, os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos têm de cumprir as definições de activos e passivos contidas na *Estrutura Conceptual* [1] *para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* à data de aquisição. Por exemplo, os custos que a adquirente espera, mas que não é obrigada a suportar no futuro para efectivar o seu plano de abandonar uma actividade de uma adquirida ou de terminar o emprego de ou transferir empregados de uma adquirida não são passivos à data de aquisição. Portanto, a adquirente não reconhece esses custos como parte da aplicação do método de aquisição. Em vez disso, a adquirente reconhece esses custos nas suas demonstrações financeiras pós-concentração de acordo com outras IFRS.

12 Além disso, para serem elegíveis para reconhecimento como parte da aplicação do método de aquisição, os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos têm de fazer parte daquilo que a adquirente e a adquirida (ou os seus ex-*proprietários*) trocaram na transacção da concentração de actividades empresariais, em vez do resultado de transacções separadas. A adquirente deve aplicar a orientação contida nos parágrafos 51–53 para determinar quais os activos adquiridos ou os passivos assumidos que fazem parte da troca pela adquirida e quais, se os houver, são o resultado de transacções separadas a serem contabilizadas de acordo com a sua natureza e as IFRS aplicáveis.

13 A aplicação, por parte da adquirente, do princípio e das condições de reconhecimento pode resultar no reconhecimento de alguns activos e passivos que a adquirida não tinha previamente reconhecido como activos e passivos nas suas demonstrações financeiras. Por exemplo, a adquirente reconhece os activos intangíveis identificáveis adquiridos, tais como o nome de uma marca, uma patente ou o relacionamento com clientes, que a adquirida não

1 A *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* do IASC foi adoptada pelo IASB em 2001. Em Setembro de 2010 o IASB substituiu a *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras pela Estrutura Conceptual do Relato Financeiro.*

reconheceu como activos nas suas demonstrações financeiras porque os tinha desenvolvido internamente e debitado os custos relacionados como gastos.

14 Os parágrafos B28–B40 proporcionam orientação sobre o reconhecimento de locações operacionais e activos intangíveis. Os parágrafos 22–28 especificam os tipos de activos identificáveis e de passivos que incluem itens para os quais esta IFRS proporciona excepções limitadas ao princípio e condições de reconhecimento.

Classificar ou designar activos identificáveis adquiridos e passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais

15 À data de aquisição, a adquirente deve classificar ou designar os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos conforme necessário para aplicar outras IFRS subsequentemente. A adquirente deve fazer essas classificações ou designações com base nos termos contratuais, nas condições económicas, nas suas políticas operacionais ou contabilísticas e noutras condições pertinentes conforme existirem à data de aquisição.

16 Nalgumas situações, as IFRS estabelecem uma contabilização diferente, dependendo da forma como uma entidade classifica ou designa um determinado activo ou passivo. Exemplos de classificações ou designações que a adquirente deve fazer com base nas condições pertinentes que existirem à data de aquisição incluem, entre outros:

(a) a classificação de activos e passivos financeiros específicos como um activo ou passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados ou pelo custo amortizado, ou como um activo financeiro mensurado pelo justo valor através do outro rendimento integral de acordo com a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*;

(b) a designação de um instrumento derivado como um instrumento de cobertura de acordo com a IFRS 9; e

(c) a avaliação para determinar se um derivado embutido deve ser separado do contrato de acolhimento de acordo com a IFRS 9 (que é uma questão de "classificação" na acepção desse termo nesta IFRS).

17 Esta IFRS proporciona duas excepções ao princípio no parágrafo 15:

(a) a classificação de um contrato de locação como uma locação operacional ou uma locação financeira de acordo com a IAS 17 *Locações*; e

(b) a classificação de um contrato como um contrato de seguro de acordo com a IFRS 4 *Contratos de Seguro*.

A adquirente deve classificar esses contratos com base nos termos contratuais e outros factores no início do contrato (ou, se os termos do contrato tiverem sido modificados de um modo que altere a sua classificação, à data dessa modificação, que poderá ser a data de aquisição).

Princípio da mensuração

18 **A adquirente deve mensurar os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição.**

19 Para cada concentração de actividades empresariais, a adquirente deve mensurar à data de aquisição os componentes de interesses que não controlam na adquirida que constituem interesses de propriedade presentes e conferem aos seus detentores o direito a uma parte proporcional dos activos líquidos da entidade em caso de liquidação:

(a) pelo justo valor; ou

(b) pela parte proporcional que os interesses de propriedade presentes representam em relação às quantias reconhecidas para os activos líquidos identificáveis da adquirida.

Todas as outras componentes dos interesses que não controlam devem ser mensuradas pelo justo valor à data da aquisição, salvo se as IFRS exigirem outra base de mensuração.

20 Os parágrafos 24-31 especificam os tipos de activos e passivos identificáveis que incluem instrumentos relativamente aos quais esta IFRS prevê excepções limitadas ao princípio de mensuração.

Excepções aos princípios de reconhecimento ou de mensuração

21 Esta IFRS proporciona excepções limitadas aos seus princípios de reconhecimento e de mensuração. Os parágrafos 22–31 especificam quer os itens específicos para os quais se proporcionam excepções quer a natureza

dessas excepções. A adquirente deve contabilizar esses itens aplicando os requisitos constantes dos parágrafos 22–31, resultando que alguns itens serão:

(a) reconhecidos ou pela aplicação de condições de reconhecimento além das mencionadas nos parágrafos 11 e 12 ou pela aplicação dos requisitos de outras IFRS, com resultados que diferem da aplicação do princípio e das condições de reconhecimento.

(b) mensurados por uma quantia diferente dos seus justos valores à data de aquisição.

Excepção ao princípio de reconhecimento

Passivos contingentes

22 A IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* define um passivo contingente como:

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

(b) uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:

(i) não é provável que um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou

(ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

23 Os requisitos da IAS 37 não se aplicam ao determinar quais os passivos contingentes a reconhecer à data de aquisição. Em vez disso, a adquirente deve reconhecer à data de aquisição um passivo contingente assumido numa concentração de actividades empresariais se for uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados e o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. Portanto, ao contrário da IAS 37, a adquirente reconhece um passivo contingente assumido numa concentração de actividades empresariais à data de aquisição, mesmo que não seja provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos será exigido para liquidar a obrigação. O

parágrafo 56 proporciona orientação sobre a contabilização subsequente de passivos contingentes.

Excepções a ambos os princípios de reconhecimento e de mensuração

Impostos sobre o rendimento

24 A adquirente deve reconhecer e mensurar um activo ou passivo por impostos diferidos resultante dos activos adquiridos e passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

25 A adquirente deve contabilizar os potenciais efeitos fiscais de diferenças temporárias e quantias transportadas de uma adquirida que existam à data de aquisição ou que surjam como resultado da aquisição de acordo com a IAS 12.

Benefícios dos empregados

26 A adquirente deve reconhecer e mensurar um passivo (ou activo, se houver) relacionado com os acordos de benefícios dos empregados da adquirida de acordo com a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*.

Activos de indemnização

27 O vendedor numa concentração de actividades empresariais pode indemnizar contratualmente a adquirente pelo desfecho de uma contingência ou incerteza relacionada com todo ou parte de um activo ou passivo específico. Por exemplo, o vendedor pode indemnizar a adquirente por perdas acima de uma quantia especificada sobre um passivo resultante de uma contingência particular; por outras palavras, o vendedor vai garantir que o passivo da adquirente não excede uma quantia especificada. Como resultado, a adquirente obtém um activo de indemnização. A adquirente deve reconhecer um activo de indemnização ao mesmo tempo que reconhece o item indemnizado mensurado na mesma base que o item indemnizado, sujeito à necessidade de uma dedução de valorização por quantias incobráveis. Portanto, se a indemnização se relacionar com um activo ou passivo que seja reconhecido à data de aquisição e mensurado pelo seu justo valor à data de

aquisição, a adquirente deve reconhecer o activo de indemnização à data de aquisição mensurado pelo seu justo valor à data de aquisição. Para um activo de indemnização mensurado pelo justo valor, os efeitos da incerteza quanto a fluxos de caixa futuros devido a considerações de cobrabilidade são incluídos na mensuração pelo justo valor, não sendo necessária uma dedução de valorização (o parágrafo B41 proporciona as respectivas orientações de aplicação).

28 Nalgumas circunstâncias, a indemnização poderá relacionar-se com um activo ou passivo que seja uma excepção aos princípios de reconhecimento ou de mensuração. Por exemplo, uma indemnização poderá relacionar-se com um passivo contingente que não seja reconhecido à data de aquisição porque o seu justo valor não é mensurável com fiabilidade nessa data. Como alternativa, uma indemnização poderá relacionar-se com um activo ou um passivo, por exemplo, um que resulte de um benefício do empregado, que seja mensurado numa base que não seja o justo valor à data de aquisição. Nessas circunstâncias, o activo de indemnização deve ser reconhecido e mensurado usando pressupostos consistentes com os usados para mensurar o item indemnizado, sujeito à avaliação pelo órgão de gestão da cobrabilidade do activo de indemnização e a quaisquer limitações contratuais sobre a quantia indemnizada. O parágrafo 57 proporciona orientação sobre a contabilização subsequente de um activo de indemnização.

Excepções ao princípio de mensuração

Direitos readquiridos

29 A adquirente deve mensurar o valor de um direito readquirido reconhecido na qualidade de activo intangível com base no prazo remanescente do contrato conexo, independentemente de os participantes do mercado considerarem ou não potenciais renovações contratuais ao mensurar o respectivo justo valor. Os parágrafos B35 e B36 proporcionam orientações de aplicação sobre a questão.

Transacções de pagamento com base em acções

30 A adquirente deve mensurar um passivo ou um instrumento de capital próprio relacionado com transacções de pagamento com base em acções da adquirida, ou a substituição das transacções de pagamento com base em acções da adquirida por transacções de pagamento com base em acções da adquirente, de acordo com o método descrito na IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*, à data de aquisição. (Esta IFRS refere-se ao resultado desse método como a "mensuração baseada no mercado" da transacção de pagamento com base em acções).

Activos detidos para venda

31 A adquirente deve mensurar um activo não corrente adquirido (ou grupo de alienação) que seja classificado como detido para venda à data de aquisição de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas* pelo justo valor menos custos de alienação de acordo com os parágrafos 15–18 dessa IFRS.

Reconhecer e mensurar o goodwill ou um ganho resultante de uma compra a preço vantajoso

32 A adquirente deve reconhecer o goodwill à data de aquisição mensurado como o excesso de (a) sobre (b) adiante:

(a) o agregado de:

(i) a retribuição transferida mensurada de acordo com esta IFRS, que geralmente exige o justo valor à data de aquisição (ver o parágrafo 37);

(ii) a quantia de qualquer interesse que não controla na adquirida mensurada de acordo com esta IFRS; e

(iii) numa concentração de actividades empresariais alcançada por fases (ver os parágrafos 41 e 42), o justo valor à data de aquisição do interesse de capital próprio anteriormente detido da adquirente na adquirida.

(b) as quantias líquidas à data de aquisição dos activos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos mensurados de acordo com esta IFRS.

33 Numa concentração de actividades empresariais em que a adquirente e a adquirida (ou os seus ex-proprietários) trocam apenas interesses de capital próprio, o justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirida poderão mensurados com maior fiabilidade do que o justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirente. Se assim for, a adquirente deve determinar a quantia de goodwill usando o justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirida em vez do justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio transferidos. Para determinar o valor do goodwill numa concentração de actividades empresariais em que não é transferida nenhuma retribuição, a adquirente deve utilizar o justo valor à data de aquisição do interesse da adquirente na adquirida em vez do justo valor à data de aquisição da retribuição transferida (parágrafo 32(a)(i)). Os parágrafos B46–B49 proporcionam as respectivas orientações de aplicação.

Compras a preço vantajoso

34 Ocasionalmente, uma adquirente fará uma compra a preço vantajoso, que é uma concentração de actividades empresariais em que a quantia no parágrafo 32(b) excede o agregado das quantias especificadas no parágrafo 32(a). Se esse excesso permanecer após a aplicação dos requisitos contidos no parágrafo 36, a adquirente deve reconhecer o ganho resultante nos resultados à data de aquisição. O ganho deve ser atribuído à adquirente.

35 Uma compra a preço vantajoso poderá ocorrer, por exemplo, numa concentração de actividades empresariais que seja uma venda forçada em que o vendedor está a agir por compulsão. Contudo, as excepções ao reconhecimento ou à mensuração de itens específicos referidos nos parágrafos 22–31 também poderão resultar no reconhecimento de um ganho (ou alterar a quantia de um ganho reconhecido) com uma compra a preço vantajoso.

36 Antes de reconhecer um ganho numa compra a preço vantajoso, a adquirente deve reavaliar se identificou correctamente todos os activos adquiridos e todos os passivos assumidos e deve reconhecer quaisquer activos ou passivos adicionais que estejam identificados nessa revisão. A adquirente deve então rever os procedimentos usados para mensurar as quantias que esta IFRS exige

que sejam reconhecidas à data de aquisição para todos os seguintes elementos:

(a) os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos;

(b) o interesse que não controla na adquirida, se houver;

(c) no caso de uma concentração de actividades empresariais alcançada por fases, o interesse de capital próprio detido anteriormente pela adquirente na adquirida; e

(d) a retribuição transferida.

O objectivo da revisão é assegurar que as mensurações reflectem adequadamente a consideração de todas as informações disponíveis à data de aquisição.

Retribuição transferida

37 A retribuição transferida numa concentração de actividades empresariais deve ser mensurada pelo justo valor, o qual deve ser calculado como a soma dos justos valores à data de aquisição dos activos transferidos pela adquirente, dos passivos assumidos pela adquirente em relação a ex-proprietários da adquirida e os interesses de capital próprio emitidos pela adquirente. (Contudo, qualquer parte dos prémios de pagamento com base em acções da adquirente trocados por prémios detidos pelos empregados da adquirida que seja incluída na retribuição transferida na concentração de actividades empresariais deve ser mensurada de acordo com o parágrafo 30 em vez de mensurada pelo justo valor.) Exemplos de potenciais formas de retribuição incluem dinheiro, outros activos, uma actividade empresarial ou uma subsidiária da adquirente, *retribuição contingente*, instrumentos de capital próprio ordinários ou preferenciais, opções, warrants e interesses de membros de *entidades mútuas*.

38 A retribuição transferida poderá incluir activos ou passivos da adquirente que tenham quantias escrituradas que diferem dos seus justos valores à data de aquisição (por exemplo, activos não monetários ou uma actividade empresarial da adquirente). Se assim for, a adquirente deve remensurar os activos ou passivos transferidos pelos seus justos valores à data de aquisição e reconhecer os ganhos ou perdas resultantes, se os houver, nos resultados. Porém, por vezes, os activos ou passivos transferidos permanecem na entidade concentrada após a concentração de actividades empresariais (por

exemplo, porque os activos ou passivos foram transferidos para a adquirida em vez de para os seus ex-proprietários), pelo que a adquirente retém o controlo sobre eles. Nessa situação, a adquirente deve mensurar esses activos e passivos pelas suas quantias escrituradas imediatamente antes da data de aquisição e não deve reconhecer, nos resultados, um ganho ou perda com activos ou passivos que ela controla tanto antes como após a concentração de actividades empresariais.

Retribuição contingente

39 A retribuição que a adquirente transfere em troca da adquirida inclui qualquer activo ou passivo resultante de um acordo de retribuição contingente (ver o parágrafo 37). A adquirente deve reconhecer o justo valor à data de aquisição da retribuição contingente como parte da retribuição transferida em troca da adquirida.

40 A adquirente deve classificar uma obrigação de pagar uma retribuição contingente abrangida pela definição de instrumentos financeiros como um passivo financeiro ou como capital próprio com base nas definições de instrumento de capital próprio e de passivo financeiro contidas no parágrafo 11 da IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*. A adquirente deve classificar como um activo o direito ao retorno de uma retribuição previamente transferida caso se verifiquem as condições especificadas. O parágrafo 58 proporciona orientação sobre a contabilização subsequente de uma retribuição contingente.

Orientação adicional para aplicação do método de aquisição a tipos específicos de concentrações de actividades empresariais

Uma concentração de actividades empresariais alcançada por fases

41 Por vezes, uma adquirente obtém o controlo de uma adquirida na qual detinha um interesse de capital próprio imediatamente antes da data de aquisição. Por exemplo, a 31 de Dezembro de 20X1, a Entidade A detém um interesse de capital próprio que não controla de 35% na Entidade B. Nessa data, a Entidade A compra outros 40% de interesse na Entidade B, o que lhe confere o controlo sobre a Entidade B. Esta IFRS refere-se a este tipo de transacção

como uma concentração de actividades empresariais alcançada por fases, por vezes também referida como uma aquisição por fases.

42 Numa concentração de actividades empresariais alcançada por fases, a adquirente deve mensurar o seu interesse de capital próprio previamente detido na adquirida pelo seu justo valor à data de aquisição e deve reconhecer o ganho ou perda resultante, se houver, em resultados ou em outro rendimento integral, conforme apropriado. Em períodos de relato anteriores, a adquirente pode ter reconhecido alterações no valor do seu interesse de capital próprio na adquirida em outro rendimento integral. Se o fez, a quantia que foi reconhecida em outro rendimento integral deve ser reconhecida na mesma base que teria sido exigido se a adquirente tivesse alienado directamente o interesse de capital próprio previamente detido.

Uma concentração de actividades empresariais alcançada sem a transferência de retribuição

43 Por vezes, uma adquirente obtém o controlo de uma adquirida sem transferir uma retribuição. O método de aquisição para contabilização de uma concentração de actividades empresariais aplica-se a essas concentrações. Essas circunstâncias incluem:

(a) A adquirida volta a comprar um número suficiente das suas próprias acções para uma investidora existente (a adquirente) obter o controlo.

(b) Os direitos de veto minoritários, que anteriormente impediam a adquirente de controlar uma adquirida na qual a adquirente detinha a maioria dos direitos de voto, expiram.

(c) A adquirente e a adquirida concordam em concentrar as suas actividades empresariais apenas por contrato. A adquirente não transfere qualquer retribuição em troca do controlo de uma adquirida e não detém quaisquer interesses de capital próprio na adquirida, seja na data de aquisição seja anteriormente. Exemplos de concentrações de actividades empresariais alcançadas apenas por contrato incluem a agregação de duas actividades empresariais num acordo de integração ou a existência de duas entidades cotadas em bolsa com um contrato de equalização.

44 Numa concentração de actividades empresariais alcançada apenas por contrato, a adquirente deve atribuir aos proprietários da adquirida a quantia dos activos líquidos da adquirida reconhecida de acordo com esta IFRS. Por outras palavras, os interesses de capital próprio na adquirida detidos por partes que não sejam a adquirente são um interesse que não controla nas demonstrações financeiras pós-concentração da adquirente, mesmo que o resultado seja que todos os interesses de capital próprio na adquirida são atribuídos ao interesse que não controla.

Período de mensuração

45 **Se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais não estiver concluída no final do período de relato em que ocorre a concentração, a adquirente deve relatar nas suas demonstrações financeiras quantias provisórias para os itens cuja contabilização não tenha sido concluída. Durante o período de mensuração, a adquirente deve ajustar retrospectivamente as quantias provisórias reconhecidas à data de aquisição de modo a reflectir novas informações obtidas sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição e que, se fossem conhecidas, teriam afectado a mensuração das quantias reconhecidas nessa data. Durante o período de mensuração, a adquirente deve também reconhecer activos ou passivos adicionais se forem obtidas novas informações sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição e que, se fossem conhecidas, teriam resultado no reconhecimento desses activos e passivos nessa data. O período de mensuração termina assim que a adquirente receber as informações que procurava sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição ou tomar conhecimento que não é possível obter mais informações. Porém, o período de mensuração não deve exceder um ano a contar da data de aquisição.**

46 O período de mensuração é o período após a data de aquisição durante o qual a adquirente pode ajustar as quantias provisórias reconhecidas para uma concentração de actividades empresariais. O período de mensuração proporciona um período de tempo razoável à adquirente para obter as

informações necessárias para identificar e mensurar o seguinte à data de aquisição de acordo com os requisitos desta IFRS:

(a) os activos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer interesse que não controla na adquirida;

(b) a retribuição transferida para a adquirida (ou outra quantia utilizada na mensuração do goodwill);

(c) no caso de uma concentração de actividades empresariais alcançada por fases, o interesse de capital próprio na adquirida anteriormente detido pela adquirente; e

(d) o goodwill ou ganho resultante de uma compra a preço vantajoso.

47 A adquirente deve considerar todos os factores pertinentes ao determinar se as informações obtidas após a data de aquisição devem resultar num ajustamento nas quantias provisórias reconhecidas ou se essas informações resultam de acontecimentos que ocorreram após a data de aquisição. Os factores pertinentes incluem a data em que foram obtidas informações adicionais e se a adquirente pode identificar uma razão para uma alteração nas quantias provisórias. As informações obtidas pouco depois da data de aquisição têm maior probabilidade de reflectirem circunstâncias que existiam à data de aquisição do que as informações obtidas vários meses depois. Por exemplo, a menos que seja possível identificar a ocorrência de um acontecimento que tenha alterado o seu justo valor, é provável que a venda de um activo a terceiros pouco depois da data de aquisição por uma quantia que difere significativamente do seu justo valor provisório mensurado nessa data indique um erro na quantia provisória.

48 A adquirente reconhece um aumento (redução) na quantia provisória reconhecida para um activo identificável (passivo) através de uma redução (aumento) no goodwill. Porém, as novas informações obtidas durante o período de mensuração poderão, por vezes, resultar num ajustamento na quantia provisória de mais de um activo ou passivo. Por exemplo, a adquirente pode ter assumido um passivo para pagar danos relacionados com um acidente numa das instalações da adquirida, os quais estão cobertos, no todo ou em parte, pela apólice de seguro de responsabilidade da adquirida. Se a adquirente obtiver novas informações durante o período de mensuração sobre o justo valor à data de aquisição desse passivo, o ajustamento no

goodwill resultante de uma alteração na quantia provisória reconhecida para o passivo seria compensado (no todo ou em parte) por um ajustamento correspondente no goodwill resultante de uma alteração na quantia provisória reconhecida para a indemnização a receber da seguradora.

49 Durante o período de mensuração, a adquirente deve reconhecer ajustamentos nas quantias provisórias como se a contabilização da concentração de actividades empresariais tivesse sido concluída à data de aquisição. Deste modo, a adquirente deve rever as informações comparativas de períodos anteriores apresentadas em demonstrações financeiras conforme necessário, o que inclui fazer qualquer alteração na depreciação, amortização ou outros efeitos nos resultados reconhecidos ao concluir a contabilização inicial.

50 Terminado o período de mensuração, a adquirente deve rever a contabilização de uma concentração de actividades empresariais apenas para corrigir um erro de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*.

Determinar o que faz parte da transacção de uma concentração de actividades empresariais

51 A adquirente e a adquirida poderão já ter uma relação ou outro acordo antes de se terem iniciado as negociações relativas à concentração de actividades empresariais, ou poderão celebrar um acordo durante as negociações que seja separado da concentração de actividades empresariais. Em qualquer das situações, a adquirente deve identificar quaisquer quantias que não façam parte daquilo que a adquirente e a adquirida (ou os seus ex-proprietários) trocaram na concentração de actividades empresariais, isto é, quantias que não façam parte da troca pela adquirida. A adquirente deve reconhecer, como parte da aplicação do método de aquisição, apenas a retribuição transferida para a adquirida e os activos adquiridos e passivos assumidos em troca pela adquirida. Transacções separadas devem ser contabilizadas de acordo com as IFRS relevantes.

52 É provável que uma transacção celebrada pela adquirente ou por representante da mesma ou principalmente em benefício da adquirente ou da entidade

concentrada, e não principalmente em benefício da adquirida (ou seus ex-proprietários) antes da concentração, seja uma transacção separada. Seguem-se exemplos de transacções separadas que não devem ser incluídas ao aplicar o método de aquisição:

(a) uma transacção que, de facto, termina relações pré-existentes entre a adquirente e a adquirida;

(b) uma transacção que remunera os empregados ou ex-proprietários da adquirida por serviços futuros; e

(c) uma transacção que reembolsa a adquirida ou seus ex-proprietários pelo pagamento dos custos da adquirente relacionados com a aquisição.

Os parágrafos B50–B62 proporcionam as respectivas orientações de aplicação.

Custos relacionados com a aquisição

53 Os custos relacionados com a aquisição são custos em que a adquirente suporta para tornar efectiva uma concentração de actividades empresariais. Esses custos incluem honorários do angariador; honorários de serviços de assessoria, jurídicos, contabilísticos, de avaliação e outros honorários de serviços profissionais ou de consultoria; custos administrativos gerais, incluindo os custos de manter um departamento interno de aquisições; e custos do registo e emissão de valores mobiliários representativos de dívida e de capital próprio. A adquirente deve contabilizar os custos relacionados com a aquisição como gastos nos períodos em que os custos são suportados e os serviços são recebidos, com uma excepção. Os custos da emissão de valores mobiliários representativos de dívida ou de capital próprio devem ser reconhecidos de acordo com a IAS 32 e a IFRS 9.

Mensuração e contabilização subsequentes

54 Em geral, uma adquirente deve mensurar e contabilizar subsequentemente os activos adquiridos, os passivos assumidos ou incorridos e os instrumentos de capital próprio emitidos numa concentração de actividades empresariais de acordo com outras IFRS aplicáveis a esses itens, dependendo da sua natureza. Contudo, esta IFRS

proporciona orientação sobre a mensuração e contabilização subsequentes dos seguintes activos adquiridos, passivos assumidos ou incorridos e instrumentos de capital próprio emitidos numa concentração de actividades empresariais:

(a) direitos readquiridos;

(b) passivos contingentes reconhecidos à data de aquisição;

(c) activos de indemnização; e

(d) retribuição contingente.

O parágrafo B63 proporciona as respectivas orientações de aplicação.

Direitos readquiridos

55 Um direito readquirido reconhecido como activo intangível deve ser amortizado ao longo do período contratual remanescente do contrato no qual o direito foi concedido. Uma adquirente que vender subsequentemente um direito readquirido a terceiros deve incluir a quantia escriturada do activo intangível ao determinar o ganho ou perda com a venda.

Passivos contingentes

56 Após o reconhecimento inicial e até o passivo ser liquidado, cancelado ou expirar, a adquirente deve mensurar um passivo contingente reconhecido numa concentração de actividades empresariais pelo valor mais alto entre:

(a) a quantia que seria reconhecida de acordo com a IAS 37; e

(b) a quantia inicialmente reconhecida menos, quando apropriado, a quantia acumulada de rendimento reconhecida de acordo com os princípios da IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*.

Este requisito não se aplica a contratos contabilizados de acordo com a IFRS 9.

Activos de indemnização

57 No final de cada período de relato subsequente, a adquirente deve mensurar um activo de indemnização que tenha sido reconhecido à data de aquisição na mesma base que o passivo ou activo indemnizado, sujeito a quaisquer limitações contratuais à sua quantia e, no caso de um activo de indemnização que não seja subsequentemente mensurado pelo seu justo valor, à avaliação

por parte da gestão da cobrabilidade do activo de indemnização. A adquirente deve desreconhecer o activo de indemnização apenas quando cobrar o activo, o vender ou de outro modo perder o direito ao mesmo.

Retribuição contingente

58 Algumas alterações no justo valor da retribuição contingente que a adquirente reconheça após a data de aquisição podem ser resultado de informações adicionais que a adquirente obteve após essa data sobre factos e circunstâncias que se verificavam à data de aquisição. Essas alterações são consideradas ajustamentos durante o período de mensuração de acordo com os parágrafos 45–49. Porém, as alterações resultantes de acontecimentos após a data de aquisição, tais como atingir a meta prevista para os resultados, alcançar um preço por acção especificado ou chegar a uma determinada etapa num projecto de pesquisa e desenvolvimento, não são consideradas ajustamentos durante o período de mensuração. A adquirente deve contabilizar as alterações no justo valor da retribuição contingente que não sejam consideradas ajustamentos durante o período de mensuração do seguinte modo:

(a) A retribuição contingente classificada como capital próprio não deve ser remensurada e a sua liquidação subsequente deve ser contabilizada no capital próprio.

(b) Outra remuneração contingente que:

(i) seja abrangida pela IFRS 9 deve ser mensurada pelo justo valor em cada data de relato e as alterações desse justo valor devem ser reconhecidas em resultados de acordo com a IFRS 9.

(ii) não seja abrangida pela IFRS 9 deve ser mensurada pelo justo valor em cada data de relato e as alterações desse justo valor devem ser reconhecidas em resultados.

Divulgações

59 A adquirente deve divulgar informação que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar a natureza e o efeito financeiro de uma concentração de actividades empresariais que ocorra:

(a) durante o período de relato corrente; ou

(b) após o fim do período de relato mas antes de as demonstrações financeiras receberem autorização de emissão.

60 Para cumprir o objectivo do parágrafo 59, a adquirente deve divulgar a informação especificada nos parágrafos B64–B66.

61 A adquirente deve divulgar informação que permita aos utilizadores das suas demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros de ajustamentos reconhecidos no período de relato corrente que se relacionam com concentrações de actividades empresariais que tenham ocorrido no período ou em períodos de relato anteriores.

62 Para cumprir o objectivo do parágrafo 61, a adquirente deve divulgar a informação especificada no parágrafo B67.

63 Se as divulgações específicas exigidas por esta e outras IFRS não cumprirem os objectivos estabelecidos nos parágrafos 59 e 61, a adquirente deve divulgar quaisquer informações adicionais que sejam necessárias para cumprir esses objectivos.

Data de eficácia e transição

Data de eficácia

64 Esta IFRS deve ser aplicada prospectivamente a concentrações de actividades empresariais cujas datas de aquisição sejam em ou após o início do primeiro período de relato anual com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Contudo, esta IFRS só deve ser aplicada no início de um período de relato anual que tenha início em ou após 30 de Junho de 2007. Se uma entidade aplicar esta IFRS antes de 1 de Julho de 2009, deve divulgar esse facto e aplicar a IAS 27 (como emendada em 2008) ao mesmo tempo.

64A [Eliminado]

64B O documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS* emitido em Maio de 2010 emendou os parágrafos 19, 30 e B56 e adicionou os parágrafos B62A e B62B.

Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 Julho 2010. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto. A aplicação deve ser prospectiva a contar da data em que a entidade aplicar esta IFRS pela primeira vez.

64C Os parágrafos 65A–65E foram adicionados através do documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS* emitido em Maio de 2010. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2010. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto. As emendas devem ser aplicadas aos saldos de retribuição contingente decorrentes de concentrações de actividades empresariais em que a data de aquisição seja anterior à aplicação desta IFRS, conforme emitida em 2008.

64D [Eliminado]

64E A IFRS 10, emitida em Maio de 2011, emendou os parágrafos 7, B13, B63(e) e o Apêndice A. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 10.

64F A IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*, emitida em Maio de 2011, emendou os parágrafos 20, 29, 33 e 47, emendou a definição de justo valor no Apêndice A e emendou os parágrafos B22, B40, B43-B46, B49 e B64. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

64G O documento *Entidades de Investimento* (Emendas à IFRS 10, à IFRS 12 e à IAS 27), emitido em Outubro de 2012, emendou o parágrafo 7 e adicionou o parágrafo 2A. Uma entidade deve aplicar essas emendas em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada do documento *Entidades de Investimento*. Se uma entidade aplicar as emendas antecipadamente, deve também aplicar todas as emendas incluídas no documento *Entidades de Investimento* ao mesmo tempo.

64H [Eliminado]

64I O documento *Melhorias anuais das IFRS — Ciclo 2010-2012*, emitido em Dezembro de 2013, emendou os parágrafos 40 e 58 e adicionou o parágrafo 67A e respectivo título. Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente às concentrações de actividades empresariais cuja data de aquisição seja igual ou posterior a 1 de Julho de 2014. É permitida a aplicação antecipada. Uma entidade pode aplicar a emenda antecipadamente desde que a IFRS 9 e a IAS 37 (ambas como emendadas pelo documento *Melhorias anuais das IFRS — Ciclo 2010-2012*) também tenham sido aplicadas. Se uma entidade aplicar a emenda antecipadamente, deve divulgar esse facto.

64J O documento *Melhorias anuais das IFRS — Ciclo 2011-2013*, emitido em Dezembro de 2013, emendou o parágrafo 2(a). Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2014. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

64K A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou o parágrafo 56. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 15.

64L A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 16, 42, 53, 56, 58 e B41 e eliminou os parágrafos 64A, 64D e 64H. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Transição

65 Os activos e passivos decorrentes de concentrações de actividades empresariais cujas datas de aquisição antecederam a aplicação desta IFRS não devem ser ajustados com a aplicação desta IFRS.

65A Os saldos de retribuição contingente decorrentes de concentrações de actividades empresariais em que a data de aquisição seja anterior à data em que uma entidade aplicou pela primeira vez esta IFRS, conforme emitida em 2008, não devem ser ajustados quando esta IFRS for aplicada pela primeira vez. Os parágrafos 65B–65E devem ser aplicados na contabilização subsequente desses saldos. Os parágrafos 65B–65E não devem ser aplicados na contabilização dos saldos de retribuição contingente decorrentes de

concentrações de actividades empresariais em que a data de aquisição seja igual ou posterior à data em que a entidade aplicou pela primeira vez esta IFRS, conforme emitida em 2008. Nos parágrafos 65B–65E, a expressão concentração de actividades empresariais refere-se exclusivamente às concentrações de actividades empresariais em que a data de aquisição seja anterior à data em que começou a ser aplicada esta IFRS, conforme emitida em 2008.

65B Quando um acordo de concentração de actividades empresariais previr um ajustamento no custo da concentração dependente de acontecimentos futuros, a adquirente deve incluir a quantia desse ajustamento no custo da concentração de actividades empresariais à data da aquisição se o ajustamento for provável e puder ser mensurado com fiabilidade.

65C Um acordo de concentração de actividades empresariais poderá permitir ajustamentos no custo da concentração que estejam dependentes de um ou mais acontecimentos futuros. O ajustamento poderá, por exemplo, estar dependente da manutenção ou da obtenção em períodos futuros de um determinado nível de lucro, ou da manutenção do preço de mercado dos instrumentos emitidos. Geralmente é possível estimar a quantia desse ajustamento no momento da contabilização inicial da concentração sem que a fiabilidade da informação seja afectada, apesar de existir alguma incerteza. Se os referidos acontecimentos não ocorrerem ou se a estimativa tiver de ser revista, o custo da concentração de actividades empresariais deve ser ajustado em conformidade.

65D Contudo, quando um acordo de concentração de actividades empresariais proporcionar tal ajustamento, esse ajustamento não é incluído no custo da concentração no momento da sua contabilização inicial se não for provável ou não puder ser mensurado com fiabilidade. Se esse ajustamento se tornar posteriormente provável e puder ser mensurado com fiabilidade, a retribuição adicional deve ser tratada como um ajustamento do custo da concentração.

65E Em algumas circunstâncias, poderá ser exigido à adquirente que faça um pagamento posterior à vendedora como compensação por uma redução no valor dos activos cedidos, instrumentos de capital próprio emitidos ou

passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida. É este o caso, por exemplo, quando a adquirente garante o preço de mercado dos instrumentos de capital próprio ou de dívida emitidos como parte do custo da concentração de actividades empresariais e se vê obrigada a emitir mais instrumentos de capital próprio ou de dívida para repor o custo inicialmente determinado. Nestes casos, não é reconhecido qualquer aumento no custo da concentração de actividades empresariais. No caso dos instrumentos de capital próprio, o justo valor do pagamento adicional é compensado por uma redução de igual quantia no valor atribuído aos instrumentos inicialmente emitidos. No caso de instrumentos de dívida, o pagamento adicional é considerado como uma redução do prémio ou um aumento do desconto da emissão inicial.

66 Uma entidade, como por exemplo uma entidade mútua, que ainda não tenha aplicado a IFRS 3 e que tinha uma ou mais concentrações de actividades empresariais que foram contabilizadas usando o método de compra deve aplicar as disposições de transição dos parágrafos B68 e B69.

Impostos sobre o rendimento

67 Para concentrações de actividades empresariais em que a data de aquisição foi anterior à aplicação desta IFRS, a adquirente deve aplicar os requisitos do parágrafo 68 da IAS 12, conforme emendado por esta IFRS, prospectivamente. Isto é, a adquirente não deve ajustar a contabilização de concentrações de actividades empresariais anteriores para ter em conta alterações previamente reconhecidas em activos por impostos diferidos reconhecidos. Contudo, a partir da data em que esta IFRS for aplicada, a adquirente deve reconhecer, como ajustamento nos resultados (ou, se a IAS 12 o exigir, fora dos resultados), alterações em activos por impostos diferidos reconhecidos.

Referências à IFRS 9

67A Se uma entidade aplicar esta Norma mas ainda não aplicar a IFRS 9, qualquer referência à IFRS 9 deve ser entendida como uma referência à IAS 39.

Revogação da IFRS 3 (2004)

68 Esta IFRS substitui a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (como emitida em 2004).

Apêndice A
Termos definidos

Este apêndice é parte integrante da IFRS.

actividade empresarial	Um conjunto integrado de actividades e activos que pode ser dirigido e gerido com a finalidade de proporcionar um retorno, na forma de dividendos, custos reduzidos ou outros benefícios económicos, directamente às investidoras ou outros proprietários, membros ou participantes.
activo intangível	Um activo não monetário **identificável** sem substância física.
adquirente	A entidade que obtém o controlo da **adquirida**.
adquirida	A actividade empresarial ou actividades empresariais sobre as quais a **adquirente** obtém o controlo numa **concentração de actividades empresariais**.
concentração de actividades empresariais	Uma transacção ou outro acontecimento em que uma **adquirente** obtém o controlo sobre uma ou mais **actividades empresariais**. As transacções por vezes referidas como "verdadeiras fusões" ou "fusões de iguais" são também **concentrações de actividades empresariais** na acepção do termo utilizada nesta IFRS.
data de aquisição	A data em que a **adquirente** obtém o controlo sobre a **adquirida**.
entidade mútua	Uma entidade, que não seja uma entidade detida pela investidora, que proporciona dividendos, custos mais baixos ou outros benefícios económicos directamente aos seus **proprietários**, membros ou participantes. Por exemplo, uma mútua de seguros, uma cooperativa de crédito e uma entidade cooperativa são todas entidades mútuas.

goodwill	Um activo que representa os benefícios económicos futuros resultantes de outros activos adquiridos numa **concentração de actividades empresariais** que não sejam individualmente identificados nem separadamente reconhecidos.
identificável	Um activo é *identificável* se: (a) for separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato relacionado, um activo ou um passivo identificável, independentemente da intenção da entidade de o fazer; ou (b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.
interesse que não controla	O capital próprio numa subsidiária não atribuível, directa ou indirectamente, a uma empresa-mãe.
interesses de capital próprio	Para efeitos desta IFRS, o termo *interesses de capital próprio* é utilizado com o sentido lato de interesses de propriedade de entidades detidas pelas investidoras e interesses de proprietários, membros ou participantes de **entidades mútuas**.
justo valor	*Justo valor* é o preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração. (Ver a IFRS 13)
proprietários	Para efeitos desta IFRS, o termo *proprietários* é utilizado com o sentido lato de modo a incluir detentores de **interesses de capital próprio** de entidades detidas pelas investidoras e proprietários, membros ou participantes de

entidades mútuas.

retribuição contingente	Geralmente, uma obrigação da **adquirente** de transferir activos ou **interesses de capital próprio** adicionais aos ex-proprietários de uma **adquirida** como parte da troca pelo controlo da adquirida se ocorrerem acontecimentos futuros especificados ou se se verificarem condições especificadas. Porém, uma *retribuição contingente* também pode conferir à adquirente o direito ao retorno de uma retribuição previamente transferida se as condições especificadas se verificarem.

Apêndice B
Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante da IFRS.

Concentração de actividades empresariais de entidades sob controlo comum (aplicação do parágrafo 2(c))

B1 Esta IFRS não se aplica a uma concentração de actividades empresariais de entidades ou actividades empresariais sob controlo comum. Uma concentração de actividades empresariais que envolva entidades ou actividades empresariais sob controlo comum é uma concentração de actividades empresariais em que todas as entidades ou actividades empresariais que se concentram são em última análise controladas pela mesma parte ou partes tanto antes como após a concentração de actividades empresariais, sendo que esse controlo não é transitório.

B2 Deve considerar-se que um grupo de indivíduos controla uma entidade quando, em resultado de acordos contratuais, tiver colectivamente o poder de gerir as suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter benefícios das suas actividades. Portanto, uma concentração de actividades empresariais está excluído do âmbito desta IFRS quando o mesmo grupo de indivíduos tiver, em resultado de acordos contratuais, o poder colectivo final de gerir as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades que se concentram por forma a obter benefícios das suas actividades, e esse poder colectivo final não for transitório.

B3 Uma entidade pode ser controlada por um indivíduo, ou por um grupo de indivíduos agindo em conjunto segundo um acordo contratual, e esse indivíduo ou grupo de indivíduos não estar eventualmente sujeito aos requisitos de relato financeiro das IFRS. Por isso, não é necessário que as entidades que se concentram estejam incluídas nas mesmas demonstrações financeiras consolidadas de uma concentração de actividades empresariais para serem vistas como entidades concentradas que envolvem entidades sob controlo comum.

B4 A extensão dos interesses que não controlam em cada uma das entidades que se concentram antes e após a concentração de actividades empresariais não é relevante para determinar se a concentração envolve entidades sob controlo comum. De forma semelhante, o facto de uma das entidades que se concentram ser uma subsidiária que tenha sido excluída das demonstrações financeiras consolidadas não é relevante para determinar se a concentração envolve entidades sob controlo comum.

Identificar uma concentração de actividades empresariais (aplicação do parágrafo 3)

B5 Esta IFRS define uma concentração de actividades empresariais como uma transacção ou outro acontecimento em que uma adquirente obtém o controlo sobre uma ou mais actividades empresariais. Uma adquirente poderá obter o controlo de uma adquirida de uma variedade de formas, por exemplo:

(a) transferindo caixa, equivalentes de caixa ou outros activos (incluindo activos líquidos que constituam uma actividade empresarial);

(b) assumindo passivos;

(c) emitindo interesses de capital próprio;

(d) proporcionando mais de um tipo de retribuição; ou

(e) sem transferir retribuição, incluindo apenas por contrato (ver o parágrafo 43).

B6 Uma concentração de actividades empresariais pode ser estruturada numa variedade de formas por razões legais, fiscais ou outras, as quais incluem, nomeadamente:

(a) uma ou mais actividades empresariais tornam-se subsidiárias de uma adquirente ou os activos líquidos de uma ou mais actividades empresariais são legalmente fundidos na adquirente;

(b) uma entidade que se concentra transfere os seus activos líquidos, ou os seus proprietários transferem os seus interesses de capital próprio, para outra entidade que se concentra ou para os seus proprietários;

(c) todas as entidades que se concentram transferem os seus activos líquidos, ou os proprietários dessas entidades transferem os seus interesses de capital próprio, para uma entidade recém-formada (por vezes referida como uma transacção roll-up ou put-together); ou

(d) um grupo de ex-proprietários de uma das entidades que se concentram obtém o controlo da entidade concentrada.

Definição de uma actividade empresarial (aplicação do parágrafo 3)

B7 Uma actividade empresarial consiste em inputs e processos aplicados a esses inputs com capacidade para criar outputs. Embora as actividades empresariais tenham geralmente outputs, estes não são exigidos para um conjunto integrado se qualificar como actividade empresarial. Os três elementos de uma actividade empresarial são definidos do seguinte modo:

(a) **input:** Qualquer recurso económico que cria, ou tem capacidade para criar, outputs quando lhe seja aplicado um ou mais processos. Exemplos incluem activos não correntes (incluindo activos intangíveis ou direitos de utilizar activos não correntes), propriedade intelectual, a capacidade para ter acesso a materiais e direitos necessários ou empregados.

(b) **processo:** Qualquer sistema, norma, protocolo, convenção ou regra que, quando aplicado a um input ou inputs, cria ou tem a capacidade para criar outputs. Exemplos incluem processos de gestão estratégicos, processos operacionais e processos de gestão de recursos. Estes processos estão normalmente documentados, mas uma força de trabalho organizada com as competências e a experiência necessárias e que obedeça a regras e convenções poderá proporcionar os processos necessários que possam ser aplicados a inputs para criar outputs. (Os sistemas de contabilidade, facturação, pessoal e outros sistemas administrativos não são normalmente processos usados para criar outputs.)

(c) **output:** O resultado de inputs e de processos aplicados a esses inputs que proporciona ou tem a capacidade para proporcionar um retorno, na forma de dividendos, custos reduzidos ou outros benefícios económicos, directamente as investidoras ou outros proprietários, membros ou participantes.

B8 Para poder ser dirigido e gerido para as finalidades definidas, um conjunto integrado de actividades e activos requer dois elementos essenciais: inputs e processos aplicados a esses inputs, que, em conjunto, são ou serão usados

para criar outputs. Contudo, uma actividade empresarial não tem de incluir todos os inputs ou processos que o vendedor usou ao operar essa actividade empresarial se os participantes do mercado forem capazes de adquirir a actividade empresarial e de continuar a produzir o processo produtivo, por exemplo, integrando a actividade empresarial com os seus próprios inputs e processos.

B9 A natureza dos elementos de uma actividade empresarial varia por sector e pela estrutura das operações (actividades) de uma entidade, incluindo a fase de desenvolvimento da entidade. Muitas vezes, as actividades empresariais estabelecidas têm diversos tipos de inputs, processos e outputs, ao passo que as novas actividades empresariais têm muitas vezes poucos inputs e processos e, por vezes, apenas uma único output (produto). Quase todas as actividades empresariais também têm passivos, mas uma actividade empresarial não tem de ter passivos.

B10 Um conjunto integrado de actividades e activos na fase de desenvolvimento poderá não ter outputs. Se não as tiver, a adquirente deve considerar outros factores para determinar se o conjunto é uma actividade empresarial. Esses factores incluem, entre outros, se o conjunto:

(a) já começou actividades principais planeadas;

(b) dispõe de empregados, propriedade intelectual e outros inputs e processos que poderiam ser aplicados a esses inputs;

(c) está a executar um plano para produzir outputs; e

(d) poderá obter acesso aos clientes que irão comprar os outputs.

Nem todos esses factores precisam de estar presentes para um determinado conjunto integrado de actividades e activos na fase de desenvolvimento para serem elegíveis como actividade empresarial.

B11 Determinar se um conjunto específico de activos e actividades é uma actividade empresarial deve ter como base o facto de o conjunto integrado ser ou não capaz de ser dirigido e gerido como uma actividade empresarial por um participante de mercado. Deste modo, ao avaliar se um conjunto específico é uma actividade empresarial, não é relevante se o vendedor operou o conjunto como uma actividade empresarial ou se a adquirente tenciona operar o conjunto como uma actividade empresarial.

B12 Presume-se que, na ausência de prova em contrário, um conjunto específico de activos e actividades no qual esteja presente goodwill é uma actividade empresarial. Contudo, uma actividade empresarial não tem de ter goodwill.

Identificar a adquirente (aplicação dos parágrafos 6 e 7)

B13 As orientações da IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas* devem ser utilizadas para identificar a adquirente – a entidade que obtém o controlo da adquirida. Se tiver ocorrido uma concentração de actividades empresariais mas a aplicação das orientações da IFRS 10 não indicar claramente qual das entidades concentradas é a adquirente, devem ser considerados os factores referidos nos parágrafos B14-B18 nessa determinação.

B14 Numa concentração de actividades empresariais que se torne efectiva principalmente ao transferir dinheiro ou outros activos ou ao assumir passivos, a adquirente é normalmente a entidade que transfere o dinheiro ou outros activos ou que assume passivos.

B15 Numa concentração de actividades empresariais que se torne efectiva principalmente pela troca de interesses de capital próprio, a adquirente é normalmente a entidade que emite os seus interesses de capital próprio. Porém, nalgumas concentrações de actividades empresariais, comummente chamadas "aquisições inversas", a entidade emitente é a adquirida. Os parágrafos B19-B27 proporcionam orientação sobre a contabilização de aquisições inversas. Também devem ser considerados outros factos e circunstâncias pertinentes ao identificar a adquirente numa concentração de actividades empresariais que se torne efectiva pela troca de interesses de capital próprio, incluindo:

(a) *os direitos de voto relativos na entidade concentrada após a concentração de actividades empresariais* – A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cujos proprietários como um grupo retêm ou recebem a maior porção dos direitos de voto na entidade concentrada. Ao determinar qual o grupo de proprietários que retém ou recebe a maior parte dos direitos de voto, uma entidade deve considerar a existência de quaisquer acordos de voto invulgares

ou especiais, bem como opções, warrants ou valores mobiliários convertíveis.

(b) *a existência de uma grande participação minoritária com direito a voto na entidade combinada, se nenhum outro sócio ou grupo organizado de sócios tiver uma participação significativa com direito a voto* – A adquirente é geralmente a entidade que se concentra cujo único sócio ou grupo organizado de sócios detiver a maior participação minoritária com direito a voto na entidade concentrada.

(c) *a composição do órgão de gestão da entidade concentrada* – A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cujos proprietários têm a capacidade para eleger ou nomear ou para remover uma maioria dos membros do órgão de gestão da entidade concentrada.

(d) *a composição da gestão sénior da entidade concentrada* – A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cuja (ex-) gestão domina a gestão da entidade concentrada.

(e) *os termos da troca de interesses de capital próprio* – A adquirente é normalmente a entidade que se concentra que paga um prémio sobre o justo valor pré-concentração dos interesses de capital próprio da(s) outra(s) entidade(s) que se concentra(m).

B16 A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cuja dimensão relativa (mensurada, por exemplo, em termos de activos, rédito ou lucro) é significativamente superior à da(s) outra(s) entidade(s) que se concentra(m).

B17 Numa concentração de actividades empresariais que envolva mais de duas entidades, determinar a adquirente deve incluir a consideração, entre outras coisas, de quais as entidades que se concentram que iniciaram a concentração, bem como a dimensão relativa das entidades que se concentram.

B18 Uma nova entidade constituída para efectivar uma concentração de actividades empresariais não é necessariamente a adquirente. Se uma nova entidade for constituída para emitir interesses de capital próprio para efectivar uma concentração de actividades empresariais, uma das entidades que se concentram que existiam antes da concentração deve ser identificada como a adquirente pela aplicação da orientação proporcionada nos parágrafos

B13–B17. Por contraste, uma nova entidade que transfira dinheiro ou outros activos ou que assuma passivos como retribuição poderá ser a adquirente.

Aquisições inversas

B19 Uma aquisição inversa ocorre quando a entidade que emite valores mobiliários (a adquirente legal) for identificada como a adquirida para efeitos contabilísticos com base na orientação proporcionada nos parágrafos B13–B18. A entidade cujos interesses de capital próprio são adquiridos (a adquirida legal) tem de ser a adquirente para efeitos contabilísticos para a transacção ser considerada uma aquisição inversa. Por exemplo, por vezes ocorrem aquisições inversas quando uma entidade operacional não cotada se quer tornar uma entidade cotada mas não quer registar as suas acções de capital próprio. Para tal, a entidade não cotada celebra um acordo com uma entidade cotada para esta adquirir os seus interesses de capital próprio em troca dos interesses de capital próprio da entidade pública. Neste exemplo, a entidade cotada é a **adquirente legal** porque emitiu os seus interesses de capital próprio, e a entidade cotada é a **adquirida legal** porque os seus interesses de capital próprio foram adquiridos. Contudo, a aplicação da orientação proporcionada nos parágrafos B13–B18 resulta na identificação:

(a) da entidade cotada como a **adquirida** para efeitos contabilísticos (a adquirida contabilística); e

(b) da entidade não cotada como a **adquirente** para efeitos contabilísticos (a adquirente contabilística).

A adquirida contabilística tem de cumprir a definição de actividade empresarial para que a transacção seja contabilizada como aquisição inversa, e devem aplicar-se todos os princípios de reconhecimento e mensuração nesta IFRS, incluindo o requisito para reconhecer goodwill.

Mensurar a retribuição transferida

B20 Numa aquisição inversa, a adquirente contabilística normalmente não efectua qualquer retribuição para a adquirida. Em vez disso, a adquirida contabilística geralmente emite as suas acções de capital próprio para os proprietários da adquirente contabilística. Em conformidade, o justo valor à data de aquisição da retribuição transferida pela adquirente contabilística pelo seu interesse na

adquirida contabilística baseia-se no número de interesses de capital próprio que a subsidiária legal teria tido de emitir para dar aos proprietários da empresa-mãe legal a mesma percentagem de interesse de capital próprio na entidade concentrada que resulta da aquisição inversa. O justo valor do número de interesses de capital próprio calculado dessa forma pode ser usado como o justo valor da retribuição transferida em troca da adquirida.

Preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas

B21 As demonstrações financeiras consolidadas preparadas na sequência de uma aquisição inversa são emitidas sob o nome da empresa-mãe legal (adquirida contabilística), mas descritas nas notas como continuação das demonstrações financeiras da subsidiária legal (adquirente contabilística), com um ajustamento, que consiste em ajustar retroactivamente o capital social da adquirente contabilística de modo a reflectir o capital social da adquirida contabilística. Esse ajustamento é exigido para reflectir o capital social da empresa-mãe (a adquirida contabilística). A informação comparativa apresentada nessas demonstrações financeiras consolidadas também é retroactivamente ajustada de modo a reflectir o capital social da empresa-mãe legal (adquirida contabilística).

B22 Dado que as demonstrações financeiras consolidadas representam a continuação das demonstrações financeiras da subsidiária legal excepto no que respeita à sua estrutura de capital, as demonstrações financeiras consolidadas reflectem:

(a) os activos e passivos da subsidiária legal (a adquirente contabilística) reconhecidos e mensurados pelas suas quantias escrituradas anteriores à concentração;

(b) os activos e passivos da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística) reconhecidos e mensurados de acordo com esta IFRS;

(c) os resultados retidos e outros saldos de capital próprio da subsidiária legal (adquirente contabilística) **antes** da concentração de actividades empresariais;

(d) a quantia reconhecida como interesses de capital próprio emitidos nas demonstrações financeiras consolidadas determinada adicionando o

interesse de capital próprio emitido da subsidiária legal (a adquirente contabilística) em circulação imediatamente antes da concentração de actividades empresariais ao justo valor da empresa-mãe legal (adquirida contabilística). Contudo, a estrutura de capital próprio (isto é, o número e o tipo de interesses de capital próprio emitidos) reflecte a estrutura de capital próprio da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística), incluindo os interesses de capital próprio emitidos pela empresa-mãe legal para efectuar a concentração. Em conformidade, a estrutura de capital próprio da subsidiária legal (a adquirente contabilística) é reexpressa usando o rácio de troca estabelecido no acordo de aquisição para reflectir o número de acções da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística) emitidas na aquisição inversa;

(e) a parte proporcional do interesse que não controla nas quantias escrituradas pré-concentração de resultados retidos e outros interesses de capital próprio da subsidiária legal (adquirente contabilística) conforme descrito nos parágrafos B23 e B24.

Interesse que não controla

B23 Numa aquisição inversa, alguns dos proprietários da adquirida legal (a adquirente contabilística) poderão não trocar os seus interesses de capital próprio por interesses de capital próprio da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística). Esses proprietários são tratados como um interesse que não controla nas demonstrações financeiras consolidadas após a aquisição inversa. Isto deve-se ao facto de os proprietários da adquirida legal que não trocam os seus interesses de capital próprio por interesses de capital próprio da adquirente legal terem um interesse apenas nos resultados e activos líquidos da adquirida legal, e não nos resultados e activos líquidos da entidade concentrada. Inversamente, ainda que a adquirente legal seja a adquirida para finalidades contabilísticas, os proprietários da adquirente legal têm um interesse nos resultados e activos líquidos da entidade concentrada.

B24 Os activos e passivos da adquirida legal devem ser mensurados e reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas pelas suas quantias escrituradas anteriores à concentração (ver o parágrafo B22(a)). Portanto,

numa aquisição inversa, o interesse que não controla reflecte o interesse proporcional dos accionistas que não controlam nas quantias escrituradas pré-concentração dos activos líquidos da adquirida legal mesmo que os interesses que não controlam noutras aquisições sejam mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição.

Resultados por acção

B25 Tal como indicado no parágrafo B22(d), a estrutura de capital próprio nas demonstrações financeiras consolidadas na sequência de uma aquisição inversa reflecte a estrutura de capital próprio da adquirente legal (a adquirida contabilística), incluindo os interesses de capital próprio emitidos pela adquirente legal para efectuar a concentração de actividades empresariais.

B26 Ao calcular o número médio ponderado de acções ordinárias em circulação (o denominador do cálculo dos resultados por acção) durante o período em que a aquisição inversa ocorre:

(a) o número de acções ordinárias em circulação desde o início desse período até à data de aquisição deve ser calculado com base no número médio ponderado de acções ordinárias da adquirida legal (adquirente contabilística) em circulação durante o período multiplicado pelo rácio de troca estabelecido no acordo de fusão; e

(b) o número de acções ordinárias em circulação desde a data de aquisição até ao final desse período será o número real de acções ordinárias da adquirente legal (a adquirida contabilística) em circulação durante esse período.

B27 Os resultados por acção básicos de cada período comparativo antes da data de aquisição apresentados nas demonstrações financeiras consolidadas na sequência de uma aquisição inversa devem ser calculados dividindo:

(a) os lucros ou prejuízos da adquirida legal atribuíveis a accionistas ordinários em cada um desses períodos pelo

(b) número médio ponderado histórico de acções ordinárias em circulação da adquirida legal multiplicado pelo rácio de troca estabelecido no acordo de aquisição.

Reconhecer activos adquiridos e passivos assumidos específicos (aplicação dos parágrafos 10–13)

Locações operacionais

B28 A adquirente não deve reconhecer quaisquer activos ou passivos relacionados com uma locação operacional em que a adquirida é o locatário, excepto conforme exigido pelos parágrafos B29 e B30.

B29 A adquirente deve determinar se os termos de cada locação operacional em que a adquirida é o locatário são favoráveis ou desfavoráveis. A adquirente deve reconhecer um activo intangível se os termos de uma locação operacional forem favoráveis relativamente aos termos de mercado e um passivo se os termos forem desfavoráveis relativamente aos termos de mercado. O parágrafo B42 proporciona orientação sobre a mensuração do justo valor à data de aquisição dos activos sujeitos a locações operacionais em que a adquirida é o locador.

B30 Um activo intangível identificável pode estar associado a uma locação operacional, o que pode ser evidenciado pela vontade dos participantes do mercado de pagar um preço pela locação mesmo que seja nos termos de mercado. Por exemplo, uma locação de portas num aeroporto ou de espaço de retalho numa zona comercial privilegiada poderá proporcionar a entrada num mercado ou outros benefícios económicos futuros que sejam elegíveis como activos intangíveis identificáveis, por exemplo, uma relação com um cliente. Nessa situação, a adquirente deve reconhecer o(s) activo(s) intangível(eis) identificável(eis) associado(s) de acordo com o parágrafo B31.

Activos intangíveis

B31 A adquirente deve reconhecer, separadamente do goodwill, os activos intangíveis identificáveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais. Um activo intangível é identificável se cumprir ou o critério da separabilidade ou o critério contratual-legal.

B32 Um activo intangível que cumpra o critério contratual-legal é identificável mesmo que o activo não seja transferível ou separável da adquirida ou de outros direitos e obrigações. Por exemplo:

(a) uma adquirida faz a locação de umas instalações de produção sob uma locação operacional cujos termos são favoráveis relativamente aos termos de mercado. Os termos da locação proíbem explicitamente a transferência da locação (através de venda ou sublocação). A quantia pela qual os termos da locação são favoráveis em comparação com os termos de transacções de mercado correntes para os mesmos itens ou itens semelhantes é um activo intangível que cumpre o critério contratual-legal para o reconhecimento separadamente do goodwill, mesmo que a adquirente não possa vender ou transferir o contrato de locação.

(b) uma adquirida é proprietária e opera uma central de energia nuclear. A licença para operar a central de energia é um activo intangível que cumpre o critério contratual-legal para o reconhecimento separadamente do goodwill, mesmo que a adquirente não o possa vender nem transferir separadamente da central de energia adquirida. Uma adquirente poderá reconhecer o justo valor da licença de funcionamento e o justo valor da central de energia como um único activo para efeitos de relato financeiro se as vidas úteis desses activos forem semelhantes.

(c) uma adquirida é proprietária de uma patente de tecnologia. Licenciou essa patente a outros para o seu uso exclusivo fora do mercado doméstico, recebendo em troca uma percentagem especificada de rédito futuro proveniente do estrangeiro. Tanto a patente de tecnologia como o respectivo contrato de licença cumprem o critério contratual-legal para o reconhecimento separadamente do goodwill, mesmo que a venda ou a troca da patente e respectivo contrato de licença separadamente um do outro não fosse praticável.

B33 O critério de separabilidade significa que um activo intangível adquirido é capaz de ser separado ou dividido da adquirida e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo identificável ou passivo relacionados. Um activo intangível

que a adquirente teria capacidade para vender, licenciar ou de outro modo trocar por outra coisa de valor cumpre o critério da separabilidade mesmo se a adquirente não o pretender vender, licenciar ou de outro modo trocar. Um activo intangível adquirido cumpre o critério da separabilidade se houver evidência de transacções de troca para esse tipo de activo ou para um activo de tipo semelhante, mesmo que essas transacções não sejam frequentes e independentemente de a adquirente estar ou não envolvida nessas transacções. Por exemplo, as listas de clientes e de assinantes são frequentemente licenciadas, pelo que cumprem o critério da separabilidade. Mesmo que uma adquirida acredite que as suas listas de clientes têm características diferentes de outras listas de clientes, o facto de as listas de clientes serem frequentemente licenciadas quer geralmente dizer que a lista de clientes adquirida cumpre o critério da separabilidade. Contudo, uma lista de clientes adquirida numa concentração de actividades empresariais não cumpriria o critério da separabilidade se os termos de confidencialidade ou outros acordos proibissem uma entidade de vender, locar ou de outro modo trocar informações sobre os seus clientes.

B34 Um activo intangível que não seja individualmente separável da adquirida ou da entidade concentrada cumpre o critério da separabilidade se for separável em combinação com um contrato, activo identificável ou passivo relacionados. Por exemplo:

(a) os participantes de mercado trocam passivos de depósito e respectivos activos intangíveis relacionados com o depositante em transacções de troca observáveis. Portanto, a adquirente deve reconhecer o activo intangível relacionados com o depositante separadamente do goodwill.

(b) uma adquirida é proprietária de uma marca comercial registada e de conhecimentos técnicos documentados, mas sem patente, usados para fabricar o produto de marca comercial. Para transferir a propriedade de uma marca comercial, o proprietário também está obrigado a transferir tudo o mais que seja necessário para o novo proprietário poder produzir um produto ou serviço indistinguível daquele produzido pelo ex-proprietário. Dado que os conhecimentos técnicos sem patente têm de ser separados da adquirida ou da entidade

concentrada e vendidos se a correspondente marca comercial for vendida, eles cumprem o critério da separabilidade.

Direitos readquiridos

B35 Como parte de uma concentração de actividades empresariais, uma adquirente poderá readquirir um direito que tenha previamente concedido à adquirida de usar um ou mais dos activos reconhecidos ou não reconhecidos da adquirente. Exemplos desses direitos incluem o direito de usar o nome comercial da adquirente nos termos de um contrato de franquia ou o direito de usar a tecnologia da adquirente nos termos de um contrato de licença de tecnologia. Um direito readquirido é um activo intangível identificável que a adquirente reconhece separadamente do goodwill. O parágrafo 29 proporciona orientação sobre a mensuração de um direito readquirido e o parágrafo 55 proporciona orientação sobre a subsequente contabilização de um direito readquirido.

B36 Se os termos do contrato que dá origem a um direito readquirido forem favoráveis ou desfavoráveis relativamente aos termos de transacções de mercado correntes pelos mesmos itens ou itens semelhantes, a adquirente deve reconhecer um ganho ou perda de liquidação. O parágrafo B52 proporciona orientação sobre a mensuração desse ganho ou perda de liquidação.

Força de trabalho organizada e outros itens que não são identificáveis

B37 A adquirente incorpora no goodwill o valor de um activo intangível adquirido que não é identificável à data de aquisição. Por exemplo, uma adquirente poderá atribuir valor à existência de uma força de trabalho organizada, que corresponde a um conjunto existente de empregados que permite à adquirente continuar a operar uma actividade empresarial adquirida a partir da data de aquisição. Uma força de trabalho organizada não representa o capital intelectual da força de trabalho qualificada, ou seja, os conhecimentos e a experiência (muitas vezes especializados) que os empregados de uma adquirida trazem para os seus empregos. Dado que a força de trabalho organizada não é um activo identificável para ser reconhecido separadamente do goodwill, qualquer valor que lhe seja atribuído é incorporado no goodwill.

B38 A adquirente também incorpora no goodwill qualquer valor atribuído a itens que não são elegíveis como activos à data de aquisição. Por exemplo, a adquirente poderá atribuir valor a potenciais contratos que a adquirida esteja a negociar com potenciais novos clientes à data de aquisição. Dado que esses potenciais contratos não são eles próprios activos à data de aquisição, a adquirente não os reconhece separadamente do goodwill. A adquirente não deve reclassificar subsequentemente o valor desses contratos do goodwill para acontecimentos que ocorram após a data de aquisição. Porém, a adquirente deve avaliar os factos e as circunstâncias envolvidos nos acontecimentos que ocorram pouco depois da aquisição para determinar se um activo intangível separadamente reconhecível existia à data de aquisição.

B39 Após o reconhecimento inicial, uma adquirente contabiliza activos intangíveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais de acordo com as disposições da IAS 38 *Activos Intangíveis*. Contudo, conforme descrito no parágrafo 3 da IAS 38, a contabilização de alguns activos intangíveis adquiridos após o reconhecimento inicial está prescrita por outras IFRS.

B40 Os critérios da identificabilidade determinam se um activo intangível é reconhecido separadamente do goodwill. No entanto, os critérios não dão orientações para a mensuração ao justo valor de um activo intangível nem limitam os pressupostos a utilizar para a mensuração de um activo intangível pelo justo valor. Por exemplo, a adquirente levaria em conta os pressupostos que os participantes do mercado considerariam ao apreçar o activo intangível, tais como expectativas de futuras renovações contratuais, na mensuração pelo justo valor. Não é necessário que as próprias renovações cumpram os critérios de identificabilidade. (Porém, ver o parágrafo 29, que estabelece uma excepção ao princípio da mensuração pelo justo valor para direitos readquiridos reconhecidos numa concentração de actividades empresariais.) Os parágrafos 36 e 37 da IAS 38 proporcionam orientação para determinar se os activos intangíveis devem ser combinados numa única unidade de conta com outros activos intangíveis ou tangíveis.

Mensurar o justo valor de activos identificáveis específicos e de um interesse que não controla numa adquirida (aplicação dos parágrafos 18 e 19)

Activos com fluxos de caixa incertos (deduções de valorização)

B41 A adquirente não deve reconhecer uma dedução de valorização separada à data de aquisição para activos adquiridos numa concentração de actividades empresariais que sejam mensurados pelos seus justos valores à data de aquisição porque os efeitos da incerteza quanto aos fluxos de caixa futuros estão incluídos na mensuração do justo valor. Por exemplo, dado que esta IFRS exige que a adquirente mensure contas a receber adquiridas, incluindo empréstimos, pelos seus justos valores à data de aquisição, a adquirente não reconhece uma dedução de valorização separada para os fluxos de caixa contratuais que sejam considerados incobráveis nessa data.

Activos sujeitos a locações operacionais em que a adquirida é o locador

B42 Ao mensurar o justo valor à data de aquisição de um activo, como um edifício ou uma patente, que esteja sujeito a uma locação operacional em que a adquirida é o locador, a adquirente deve tomar em consideração os termos da locação. Por outras palavras, a adquirente não reconhece um activo ou passivo separado se os termos de uma locação operacional forem favoráveis ou desfavoráveis quando comparados com os termos de mercado conforme exigido pelo parágrafo B29 para locações em que a adquirida seja o locatário.

Activos que a adquirente pretende não usar ou usar de uma forma diferente da forma como os outros participantes do mercado os usariam

B43 Para proteger a sua posição concorrencial, ou por outros motivos, o adquirente pode ter a intenção de não utilizar um activo não financeiro adquirido, ou pode não ter a intenção de utilizar o activo de acordo com a sua maior e melhor utilização. Por exemplo, poderá ser esse o caso de um activo intangível de investigação e desenvolvimento que a adquirente pretende utilizar defensivamente, impedindo outros de o fazer. Não obstante, a

adquirente deve mensurar o justo valor do activo não financeiro assumindo a sua maior e melhor utilização pelos participantes do mercado de acordo com o pressuposto de avaliação apropriada, tanto inicialmente como ao mensurar o justo valor menos os custos de alienação para os testes de imparidade subsequentes.

Interesse que não controla numa adquirida

B44 Esta Norma permite que a adquirente mensure um interesse que não controla na adquirida pelo seu justo valor à data de aquisição. Por vezes, uma adquirente poderá mensurar o justo valor à data de aquisição de um interesse que não controla com base num preço cotado num mercado activo para as acções (ou seja, para aquelas que não são detidas pelo adquirente). Noutras situações, porém, não haverá um preço cotado num mercado activo para as acções. Nessas situações a adquirente mensuraria o justo valor do interesse que não controla utilizando outras técnicas de avaliação.

B45 Os justos valores por acção do interesse da adquirente na adquirida e do interesse que não controla podem ser diferentes. A principal diferença será provavelmente a inclusão de um prémio de controlo no justo valor por acção do interesse da adquirente na adquirida ou, pelo contrário, a inclusão de um desconto por falta de controlo (também referido como desconto por interesse que não controla) no justo valor por acção do interesse que não controla se os participantes do mercado considerassem tal prémio ou desconto ao apreçar o interesse que não controla.

Mensurar o goodwill ou um ganho resultante de uma compra a preço vantajoso

Mensurar o justo valor à data de aquisição do interesse da adquirente na adquirida usando técnicas de valorização (aplicação do parágrafo 33)

B46 Numa concentração de actividades empresariais realizada sem a transferência de retribuição, a adquirente tem de substituir o justo valor à data de aquisição do seu interesse na adquirida pelo justo valor à data de aquisição da

retribuição transferida para mensurar o goodwill ou um ganho resultante de uma compra a preço vantajoso (ver os parágrafos 32-34).

Considerações especiais ao aplicar o método de aquisição a concentrações de entidades mútuas (aplicação do parágrafo 33)

B47 Quando duas entidades mútuas se concentram, o justo valor dos interesses de capital próprio ou dos interesses de membros na adquirida (ou o justo valor da adquirida) pode ser mensurável com maior fiabilidade do que o justo valor dos interesses de membros transferidos pela adquirente. Nessa situação, o parágrafo 33 exige que a adquirente determine a quantia de goodwill usando o justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirida em vez do justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirente transferidos como retribuição. Além disso, a adquirente numa concentração de entidades mútuas deve reconhecer os activos líquidos da adquirida como adição directa ao capital ou ao capital próprio na sua demonstração da posição financeira e não como uma adição aos resultados retidos, o que é consistente com a forma como outros tipos de entidades aplicam o método de aquisição.

B48 Embora sejam semelhantes, em muitas formas, a outras actividades empresariais, as entidades mútuas têm características distintas que decorrem sobretudo do facto de os seus membros serem clientes e proprietários ao mesmo tempo. Os membros de entidades mútuas têm, em geral, a expectativa de receber benefícios decorrentes dessa condição, frequentemente na forma de preços reduzidos cobrados por bens e serviços ou dividendos de patrocínio. A parte dos dividendos de patrocínio imputada a cada membro baseia-se, muitas vezes, na quantidade de negócio que o membro realizou com a entidade mútua durante o ano.

B49 Uma mensuração pelo justo valor de uma entidade mútua deve incluir os pressupostos que os participantes do mercado fariam sobre os futuros benefícios de membros, bem como quaisquer outros pressupostos relevantes que os participantes do mercado fariam sobre a entidade mútua. Por exemplo, uma técnica de valor presente poderá ser usada para mensurar o justo valor de uma entidade mútua. Os fluxos de caixa utilizados como dados no modelo

devem basear-se nos fluxos de caixa esperados da entidade mútua, que provavelmente reflectirão reduções em benefício dos membros, tais como preços reduzidos cobrados por bens e serviços.

Determinar o que faz parte da transacção de uma concentração de actividades empresariais (aplicação dos parágrafos 51 e 52)

B50 A adquirente deve considerar os seguintes factores, os quais não são nem mutuamente exclusivos nem individualmente conclusivos, para determinar se uma transacção faz parte da troca pela adquirida ou se a transacção é separada da concentração de actividades empresariais:

(a) **as razões da transacção** – Compreender as razões pelas quais as partes da concentração (a adquirente e a adquirida e respectivos proprietários, directores e gestores – e respectivos agentes) celebraram uma determinada transacção ou acordo poderá esclarecer se a transacção faz parte da retribuição transferida e dos activos adquiridos ou dos passivos assumidos. Por exemplo, se uma transacção for celebrada principalmente para o benefício da adquirente ou da entidade concentrada em vez de principalmente para o benefício da adquirida ou dos seus proprietários antes da concentração, essa parte do preço de transacção pago (e quaisquer activos ou passivos relacionados) terá menos probabilidades de fazer parte da troca pela adquirida. Consequentemente, a adquirente contabilizaria essa parte separadamente da concentração de actividades empresariais.

(b) **quem iniciou a transacção** – Compreender quem iniciou a transacção também poderá esclarecer se ela faz parte da troca pela adquirida. Por exemplo, uma transacção ou outro acontecimento que seja iniciado pela adquirente poderá ser celebrado com a finalidade de proporcionar benefícios económicos futuros à adquirente ou entidade concentrada com pouco ou nenhum benefício recebido pela adquirida ou os seus proprietários antes da concentração. Por outro lado, uma transacção ou acordo iniciado pela adquirida ou pelos seus ex-proprietários tem menos probabilidades de ser para o benefício da adquirente ou da entidade concentrada e mais probabilidades de fazer parte da transacção da concentração de actividades empresariais.

(c) **momento a transacção** – O momento da transacção também poderá esclarecer se ela faz parte da troca pela adquirida. Por exemplo, uma transacção entre a adquirente e a adquirida que ocorra durante as negociações dos termos de uma concentração de actividades empresariais poderá ter sido celebrada considerando a concentração de actividades empresariais para proporcionar benefícios económicos futuros à adquirente ou à entidade concentrada. Se assim for, a adquirida ou os seus proprietários antes da concentração de actividades empresariais receberão provavelmente pouco ou nenhum benefício da transacção, excepto os benefícios que recebam como parte da entidade concentrada.

Término efectivo de uma relação pré-existente entre a adquirente e a adquirida numa concentração de actividades empresariais [aplicação do parágrafo 52(a)]

B51 A adquirente e a adquirida poderão ter uma relação que existia antes de terem considerado a concentração de actividades empresariais, aqui referida como uma "relação pré-existente". Uma relação pré-existente entre a adquirente e a adquirida poderá ser contratual (por exemplo, fornecedor e cliente ou licenciador e licenciado) ou não contratual (por exemplo, queixoso e réu).

B52 Se a concentração de actividades empresariais terminar efectivamente uma relação pré-existente, a adquirente reconhece um ganho ou perda, mensurado do seguinte modo:

(a) para uma relação pré-existente não contratual (como uma acção judicial), pelo justo valor.

(b) para uma relação pré-existente contratual, pelo valor mais baixo de (i) e (ii):

(i) a quantia pela qual o contrato é favorável ou desfavorável na perspectiva da adquirente em comparação com os termos de transacções de mercado correntes para os mesmos itens ou itens semelhantes. (Um contrato desfavorável é um contrato que é desfavorável em função dos termos de mercado correntes. Não é necessariamente um contrato oneroso em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do

contrato excedem os benefícios económicos que se esperam que sejam recebidos ao abrigo do mesmo.)

(ii) a quantia de quaisquer cláusulas para terminar expressas no contrato disponível para a contraparte para quem o contrato é desfavorável.

Se (ii) for inferior a (i), a diferença é incluída como parte da contabilização da concentração de actividades empresariais.

A quantia de ganho ou perda reconhecida poderá depender, em parte, do facto de a adquirente ter ou não reconhecido previamente um activo ou passivo relacionado, pelo que o ganho ou perda relatado poderá diferir da quantia calculada pela aplicação dos requisitos acima.

B53 Uma relação pré-existente poderá ser um contrato que a adquirente reconhece como um direito readquirido. Se o contrato incluir termos que sejam favoráveis ou desfavoráveis quando comparados com os preços de transacções de mercado correntes para os mesmos itens ou itens semelhantes, a adquirente reconhece, separadamente da concentração de actividades empresariais, um ganho ou perda pelo término efectivo do contrato, mensurado de acordo com o parágrafo B52.

Acordos para pagamentos contingentes a empregados ou accionistas vendedores [aplicação do parágrafo 52(b)]

B54 Dependendo da sua natureza, os acordos para pagamentos contingentes aos empregados ou accionistas vendedores são retribuição contingente na concentração de actividades empresariais ou são transacções separadas. Compreender as razões pelas quais o acordo de aquisição inclui uma disposição para pagamentos contingentes, quem iniciou o acordo e quando é que as partes celebraram o acordo pode ser útil para avaliar a natureza do acordo.

B55 Se não for claro se um acordo para pagamentos a empregados ou accionistas vendedores faz parte da troca pela adquirida ou se é uma transacção separada da concentração de actividades empresariais, a adquirente deve considerar os seguintes indicadores:

(a) *Continuação no emprego* – Os termos de continuação no emprego por parte dos accionistas vendedores que se tornam empregados chave poderão ser um indicador da substância de um acordo de retribuição contingente. Os termos relevantes de continuação no emprego poderão ser incluídos num acordo de emprego, num acordo de aquisição ou noutro documento. Um acordo de retribuição contingente em que os pagamentos são automaticamente recusados se o emprego terminar é remuneração por serviços pós-concentração. Os acordos em que os pagamentos contingentes não são afectados pela cessação do emprego poderão indicar que os pagamentos contingentes são retribuição adicional em vez de remuneração.

(b) *Duração da continuação no emprego* – Se o período de emprego obrigatório coincidir com ou for superior ao período de pagamentos contingentes, esse facto poderá indicar que os pagamentos contingentes são, em substância, remuneração.

(c) *Nível de remuneração* – Situações em que a remuneração dos empregados que não sejam os pagamentos contingentes está a um nível razoável em comparação com o de outros empregados chave na entidade concentrada poderão indicar que os pagamentos contingentes são retribuição adicional em vez de remuneração.

(d) *Pagamentos incrementais aos empregados* – Se os accionistas vendedores que não se tornam empregados receberem pagamentos contingentes por acção mais baixos do que os de accionistas vendedores que se tornam empregados da entidade concentrada, esse facto poderá indicar que a quantia incremental dos pagamentos contingentes aos accionistas vendedores que se tornam empregados é remuneração.

(e) *Número de acções detidas* – O número relativo de acções detidas pelos accionistas vendedores que permanecem empregados chave poderá ser um indicador da substância do acordo de retribuição contingente. Por exemplo, se os accionistas vendedores que detinham substancialmente todas as acções na adquirida continuarem como empregados chave, esse facto poderá indicar que o acordo é, em substância, um acordo de participação nos lucros destinado a proporcionar remuneração por serviços pós-concentração.

Alternativamente, se os accionistas vendedores que continuarem como empregados chave apenas detinham a propriedade de um pequeno número de acções da adquirida e todos os accionistas vendedores receberem a mesma quantia de retribuição contingente numa base por acção, esse facto poderá indicar que os pagamentos contingentes são retribuição adicional. Os interesses de propriedade pré-aquisição detidos pelas partes relacionadas com os accionistas vendedores que continuam como empregados chave, tais como membros da família, também devem ser considerados.

(f) *Ligação com a valorização* – Se a retribuição inicial transferida à data de aquisição se baseia no limite inferior de um intervalo estabelecido na valorização da adquirida e a fórmula contingente se relaciona com essa abordagem de valorização, esse facto poderá sugerir que os pagamentos contingentes são retribuição adicional. Alternativamente, se a fórmula dos pagamentos contingentes for consistente com acordos de participação nos lucros anteriores, esse facto poderá sugerir que a substância do acordo é a de proporcionar remuneração.

(g) *Fórmula para determinar a retribuição* – A fórmula usada para determinar o pagamento contingente poderá ser útil na avaliação da substância do acordo. Por exemplo, se um pagamento contingente for determinado na base de múltiplos de resultados, isso poderá sugerir que a obrigação é retribuição contingente na concentração de actividades empresariais e que a fórmula se destina a estabelecer ou a verificar o justo valor da adquirida. Por outro lado, um pagamento contingente que seja uma percentagem especificada dos resultados poderá sugerir que a obrigação para com empregados é um acordo de participação nos lucros para remunerar os empregados por serviços prestados.

(h) *Outros acordos e questões* – Os termos de outros acordos com accionistas vendedores (tais como acordos de não concorrência, contratos executórios, contratos de consultoria e acordos de locação de propriedade) e o tratamento em termos de imposto sobre o rendimento de pagamentos contingentes poderão indicar que os pagamentos contingentes são atribuíveis a algo que não a retribuição pela adquirida. Por exemplo, em ligação com a aquisição, a

adquirente poderá celebrar um acordo de locação de um imóvel com um accionista vendedor significativo. Se os pagamentos de locação especificados no contrato de locação estiverem significativamente abaixo do mercado, alguns ou todos os pagamentos contingentes ao locador (o accionista vendedor) exigidos por um outro acordo separado para pagamentos contingentes poderão ser, em substância, pagamentos pelo uso da propriedade locada que a adquirente deve reconhecer separadamente nas suas demonstrações financeiras pós-concentração. Por outro lado, se o contrato de locação especificar pagamentos de locação que sejam consistentes com os termos de mercado para o imóvel locado, o acordo para pagamentos contingentes ao accionista vendedor poderá ser retribuição contingente na concentração de actividades empresariais.

Prémios de pagamento com base em acções da adquirente trocados por prémios detidos pelos empregados da adquirida [aplicação do parágrafo 52(b)]

B56 Uma adquirente pode trocar os seus prémios de pagamento com base em acções [2] (prémios de substituição) por prémios detidos por empregados da adquirida. As trocas de opções sobre acções ou de outros prémios de pagamento com base em acções no quadro de uma concentração de actividades empresariais são contabilizadas como modificações dos prémios de pagamento com base em acções de acordo com a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*. Se a adquirente substituir os prémios da adquirida, a totalidade ou parte da mensuração baseada no mercado dos prémios de substituição da adquirente deve ser incluída na mensuração da retribuição transferida na concentração de actividades empresariais. Os parágrafos B57–B62 proporcionam orientações quanto ao modo de afectar a mensuração baseada no mercado. Todavia, nas situações em que os prémios da adquirida caducariam em resultado dessa concentração de actividades empresariais e em que a adquirente substitui esses prémios sem que estivesse obrigada a fazê-lo, a totalidade da mensuração baseada no mercado dos prémios de substituição deve ser reconhecida como custo de remuneração nas demonstrações

2 Nos parágrafos B56–B62, a expressão "prémios de pagamento com base em acções" refere-se às transacções de pagamento com base em acções cujos direitos já tenham ou não sido adquiridos.

financeiras pós-concentração de acordo com a IFRS 2. Por outras palavras, nenhuma parte da mensuração baseada no mercado desses prémios deve ser incluída na mensuração da retribuição transferida na concentração de actividades empresariais. A adquirente é obrigada a substituir os prémios da adquirida se a adquirida ou os seus empregados puderem impor essa substituição. Por exemplo, para fins da aplicação desta orientação, a adquirente é obrigada a substituir os prémios da adquirida se a substituição for exigida:

(a) nos termos do contrato de aquisição;

(b) nos termos dos prémios da adquirida; ou

(c) pelas leis ou regulamentos aplicáveis.

B57 Para determinar a parte de um prémio de substituição que faz parte da retribuição transferida para a adquirida e a parte que é remuneração por serviço pós-concentração, a adquirente deve mensurar tanto os prémios de substituição concedidos pela adquirente como os prémios da adquirida à data de aquisição de acordo com a IFRS 2. A parte da mensuração baseada no mercado do prémio de substituição que faz parte da retribuição transferida em troca da adquirida equivale à parte do prémio da adquirida que é atribuível ao serviço pré-concentração.

B58 A parte do prémio de substituição atribuível a serviço pré-concentração é a mensuração baseada no mercado do prémio da adquirida multiplicada pelo rácio entre a parte do período de aquisição concluído e o maior entre o período de aquisição total e o período de aquisição de direito original do prémio da adquirida. O período de aquisição de direito é o período durante o qual todas as condições especificadas para a aquisição de direito devem ser satisfeitas. As condições de aquisição de direito são definidas na IFRS 2.

B59 A parte de um prémio de substituição não adquirido atribuível a serviço pós-concentração e, portanto, reconhecida como custo de remuneração nas demonstrações financeiras pós-concentração, equivale à mensuração total baseada no mercado do prémio de substituição menos a quantia atribuída a serviço pré-concentração. Portanto, a adquirente atribui qualquer excesso da mensuração baseada no mercado do prémio de substituição em relação à mensuração baseada no mercado do prémio da adquirida a serviço

pós-concentração e reconhece esse excesso como custo de remuneração nas demonstrações financeiras pós-concentração. A adquirente deve atribuir uma parte de um prémio de substituição a serviço pós-concentração se ela precisar de serviço pós-concentração, independentemente de os empregados terem ou não prestado todo o serviço necessário para que os seus prémios da adquirida fossem adquiridos antes da data de aquisição.

B60 A parte de um prémio de substituição não adquirido atribuível a serviço pré-concentração, bem como a parte atribuível a serviço pós-concentração, devem reflectir a melhor estimativa disponível do número de prémios de substituição que se espera que sejam adquiridos. Por exemplo, se a mensuração baseada no mercado da parte de um prémio de substituição atribuída a serviço pré-concentração for 100 UM e a adquirente esperar que apenas 95% do prémio vai ser adquirido, a quantia incluída na retribuição transferida na concentração de actividades empresariais corresponde a 95 UM. As alterações no número estimado de prémios de substituição que se espera que sejam adquiridos são reflectidas no custo de remuneração para os períodos em que ocorram as alterações ou as perdas do direito e não como ajustamentos na retribuição transferida na concentração de actividades empresariais. De modo semelhante, os efeitos de outros acontecimentos, tais como modificações ou o desfecho final de prémios com condições de desempenho, que ocorram após a data de aquisição são contabilizados de acordo com a IFRS 2 na determinação do custo de remuneração para o período em que ocorre um acontecimento.

B61 Aplicam-se os mesmos requisitos para determinar as partes de um prémio de substituição atribuíveis a serviço pré-concentração e pós-concentração, independentemente de um prémio de substituição ser classificado como um passivo ou como um instrumento de capital próprio de acordo com as disposições da IFRS 2. Todas as alterações na mensuração baseada no mercado de prémios classificados como passivos após a data de aquisição e nos respectivos efeitos sobre o imposto sobre o rendimento são reconhecidas nas demonstrações financeiras pós-concentração da adquirente no(s) período(s) em que ocorrem as alterações.

B62 Os efeitos sobre o imposto sobre o rendimento dos prémios de substituição de pagamentos com base em acções devem ser reconhecidos de acordo com as disposições da IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

Transacções de pagamento com base em acções da adquirida liquidadas com capital próprio

B62A A adquirida pode ter transacções de pagamento com base em acções em aberto que a adquirente não troca pelas suas transacções de pagamento com base em acções. Se os respectivos direitos já tiverem sido adquiridos, essas transacções de pagamento com base em acções da adquirida fazem parte do interesse que não controla na adquirida e são mensuradas pela sua mensuração baseada no mercado. Se os respectivos direitos ainda não tiverem sido adquiridos, são mensuradas pela mensuração baseada no mercado considerando como se a data de aquisição fosse a data de atribuição, de acordo com os parágrafos 19 e 30.

B62B A mensuração baseada no mercado das transacções de pagamento com base em acções cujos direitos ainda não tenham sido adquiridos é imputada ao interesse que não controla com base no rácio entre a parte já decorrida do período e o maior de entre o período total de aquisição do direito e o período de aquisição do direito inicialmente previsto na transacção de pagamento com base em acções. O saldo é imputado ao serviço pós-concentração.

Outras IFRS que proporcionam orientação sobre mensuração e contabilização subsequentes (aplicação do parágrafo 54)

B63 São exemplos de outras IFRS que incluem orientações sobre a mensuração e a contabilização subsequentes de activos adquiridos e passivos assumidos ou suportados numa concentração de actividades empresariais:

(a) a IAS 38 prescreve a contabilização de activos intangíveis identificáveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais. A adquirente mensura o goodwill pela quantia reconhecida à data de aquisição menos quaisquer perdas por imparidade acumuladas. A IAS 36 *Imparidade de Activos* prescreve a contabilização de perdas por imparidade.

(b) a IFRS 4 *Contratos de Seguro* proporciona orientação sobre a contabilização subsequente de um contrato de seguro adquirido numa concentração de actividades empresariais.

(c) a IAS 12 prescreve a contabilização subsequente de activos por impostos diferidos (incluindo activos por impostos diferidos não reconhecidos) e passivos adquiridos numa concentração de actividades empresariais.

(d) a IFRS 2 proporciona orientação sobre a mensuração e contabilização subsequentes da parte dos prémios de substituição de pagamento com base em acções emitidos por uma adquirente que seja atribuível aos futuros serviços dos empregados.

(e) a IFRS 10 proporciona orientações sobre a contabilização de alterações no interesse de propriedade de uma empresa-mãe numa subsidiária após a obtenção do controlo.

Divulgações (aplicação dos parágrafos 59 e 61)

B64 Para atingir o objectivo do parágrafo 59, a adquirente deve divulgar a seguinte informação para cada concentração de actividades empresariais que ocorra durante o período de relato:

(a) o nome e uma descrição da adquirida.

(b) a data da aquisição.

(c) a percentagem de interesses de capital próprio com direito a voto adquiridos.

(d) as principais razões para a concentração de actividades empresariais e uma descrição de como a adquirente obteve o controlo da adquirida.

(e) uma descrição qualitativa dos factores que compõem o goodwill reconhecido, tais como sinergias esperadas decorrentes da concentração de unidades operacionais da adquirida e da adquirente, activos intangíveis que não são elegíveis para reconhecimento separado ou outros factores.

(f) o justo valor à data de aquisição da retribuição total transferida e o justo valor à data de aquisição de cada uma das principais classes de retribuição, como por exemplo:

(i) dinheiro;

(ii) outros activos tangíveis ou intangíveis, incluindo uma actividade empresarial ou subsidiária da adquirente;

(iii) passivos assumidos, por exemplo, um passivo por retribuição contingente; e

(iv) interesses de capital próprio da adquirente, incluindo o número de instrumentos ou interesses emitidos ou passíveis de emissão e o método de mensuração pelo justo valor desses instrumentos ou interesses.

(g) para os acordos de retribuição contingente e activos de indemnização:

(i) a quantia reconhecida à data de aquisição;

(ii) uma descrição do acordo e a base para determinar a quantia do pagamento; e

(iii) uma estimativa do intervalo de desfechos (não descontado) ou, se não for possível estimar um intervalo, esse facto e as razões pelas quais não é possível estimar um intervalo. Se a quantia máxima do pagamento for ilimitada, a adquirente deve divulgar esse facto.

(h) para contas a receber adquiridas:

(i) o justo valor das contas a receber;

(ii) as quantias contratuais brutas a receber; e

(iii) a melhor estimativa à data de aquisição dos fluxos de caixa contratuais que não se espera que sejam cobrados.

As divulgações devem ser fornecidas por principais classes de contas a receber, tais como empréstimos, locações financeiras directas e qualquer outra classe de contas a receber.

(i) as quantias reconhecidas à data de aquisição para cada principal classe de activos adquiridos e de passivos assumidos.

(j) para cada passivo contingente reconhecido de acordo com o parágrafo23, as informações exigidas no parágrafo 85 da IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. Se um passivo contingente não for reconhecido porque o seu justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade, a adquirente deve divulgar:

(i) as informações exigidas pelo parágrafo 86 da IAS 37; e

(ii) as razões pelas quais o passivo não pode ser mensurado com fiabilidade.

(k) a quantia total do goodwill que se espera que seja dedutível para efeitos fiscais.

(l) para transacções que sejam reconhecidas separadamente da aquisição de activos e da assunção de passivos na concentração de actividades empresariais de acordo com o parágrafo 51:

(i) uma descrição de cada transacção;

(ii) a forma como a adquirente contabilizou cada transacção;

(iii) as quantias reconhecidas para cada transacção e a linha nas demonstrações financeiras em que cada quantia é reconhecida; e

(iv) se a transacção terminar efectivamente uma relação pré-existente, o método usado para determinar a quantia para terminar a referida relação.

(m) a divulgação de transacções separadamente reconhecidas exigida por (l) deve incluir a quantia dos custos relacionados com a aquisição e, separadamente, a quantia desses custos reconhecida como gasto e a(s) linha(s) na demonstração do rendimento integral em que esses gastos são reconhecidos. Também deve ser divulgada a quantia de quaisquer custos de emissão não reconhecidos como um gasto e a forma como foram reconhecidos;

(n) numa compra a preço vantajoso (ver os parágrafos 34–36):

(i) a quantia de qualquer ganho reconhecida de acordo com o parágrafo 34 e a linha na demonstração do rendimento integral na qual o ganho é reconhecido; e

(ii) uma descrição das razões pelas quais a transacção resultou num ganho.

(o) para cada concentração de actividades empresariais na qual a adquirente detém menos de 100% dos interesses de capital próprio na adquirida à data de aquisição:

(i) a quantia do interesse que não controla na adquirida reconhecida à data de aquisição e a base de mensuração para essa quantia; e

(ii) para cada interesse que não controla numa adquirida mensurado pelo justo valor, a(s) técnica(s) de avaliação e os dados significativos utilizados para mensurar esse valor.

(p) numa concentração de actividades empresariais alcançada por fases:

(i) o justo valor à data de aquisição do interesse de capital próprio na adquirida detido pela adquirente imediatamente antes da data de aquisição; e

(ii) a quantia de qualquer ganho ou perda reconhecido como resultado da remensuração do justo valor do interesse de capital próprio na adquirida detido pela adquirente antes da concentração de actividades empresariais (ver o parágrafo 42) e a linha na demonstração do rendimento integral na qual esse ganho ou perda é reconhecido.

(q) as seguintes informações:

(i) as quantias do rédito e dos resultados da adquirida desde a data de aquisição incluídas na demonstração do rendimento integral consolidada do período de relato; e

(ii) o rédito e os resultados da entidade concentrada do período de relato corrente como se a data de aquisição para todas as concentrações de actividades empresariais ocorridas durante o ano tivesse sido o início do período de relato anual.

Se a divulgação de qualquer informação exigida por esta alínea for impraticável, a adquirente deve divulgar esse facto e explicar a razão pela qual a divulgação é impraticável. Esta IFRS usa o termo "impraticável" com o mesmo significado que na IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*.

B65 Para concentrações de actividades empresariais individualmente imateriais que ocorram durante o período de relato e que sejam materiais colectivamente, a adquirente deve divulgar em conjunto as informações exigidas pelo parágrafo B64(e)–(q).

B66 Se a data de aquisição de uma concentração de actividades empresariais for após o fim do período de relato mas antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, a adquirente deve divulgar as informações exigidas pelo parágrafo B64, a menos que a contabilização inicial da concentração de actividades empresariais não esteja concluída na altura em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão. Nessa

situação, a adquirente deve descrever as divulgações que não foi possível fazer e as respectivas razões.

B67 Para cumprir o objectivo do parágrafo 61, a adquirente deve divulgar a seguinte informação para cada concentração de actividades empresariais material ou no conjunto para concentrações de actividades empresariais individualmente imateriais que sejam materiais colectivamente:

(a) se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais não estiver concluída (ver o parágrafo 45) para determinados activos, passivos, interesses que não controlam ou itens de retribuição, sendo que as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras para a concentração de actividades empresariais estão determinadas apenas provisoriamente:

(i) as razões pelas quais a contabilização inicial da concentração de actividades empresariais não está concluída;

(ii) os activos, passivos, interesses de capital próprio ou itens de retribuição relativamente aos quais a contabilização inicial não está concluída; e

(iii) a natureza e a quantia de quaisquer ajustamentos durante o período de mensuração reconhecidos durante o período de relato de acordo com o parágrafo 49.

(b) para cada período de relato após a data de aquisição até a entidade cobrar, vender ou de outro modo perder o direito a um activo de retribuição contingente, ou até a entidade liquidar um passivo de retribuição contingente ou o passivo for cancelado ou expirar:

(i) quaisquer alterações nas quantias reconhecidas, incluindo quaisquer diferenças decorrentes da liquidação;

(ii) quaisquer alterações no intervalo de desfechos (não descontado) e as razões para essas alterações; e

(iii) as técnicas de valorização e os principais inputs de modelo usados para mensurar a retribuição contingente.

(c) para passivos contingentes reconhecidos numa concentração de actividades empresariais, a adquirente deve divulgar as informações exigidas nos parágrafos 84 e 85 da IAS 37 para cada classe de provisão.

(d) uma reconciliação da quantia escriturada do goodwill no início e no fim do período de relato mostrando separadamente:

(i) a quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no início do período de relato.

(ii) o goodwill adicional reconhecido durante o período de relato, com a excepção do goodwill incluído num grupo para alienação que, no momento da aquisição, satisfaz os critérios para ser classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*.

(iii) ajustamentos resultantes do reconhecimento subsequente de actives por impostos diferidos durante o período de relato de acordo com o parágrafo 67.

(iv) o goodwill incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e o goodwill desreconhecido durante o período de relato sem ter sido anteriormente incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda.

(v) as perdas por imparidade reconhecidas durante o período de relato de acordo com a IAS 36; (além deste requisito, a IAS 36 exige a divulgação de informações sobre a quantia recuperável e a imparidade do goodwill.)

(vi) as diferenças cambiais líquidas que surjam durante o período de relato de acordo com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*.

(vii) quaisquer outras alterações na quantia escriturada durante o período de relato.

(viii) a quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no final do período de relato.

(e) a quantia e uma explicação sobre qualquer ganho ou perda reconhecido no período de relato corrente que:

(i) se relacione com os activos identificáveis adquiridos ou os passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada no período corrente ou num período de relato anterior; e

(ii) seja de tal dimensão, natureza ou incidência que a divulgação se torne relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras da entidade concentrada.

Disposições transitórias para concentrações de actividades empresariais que envolvam apenas entidades mútuas ou apenas por contrato (aplicação do parágrafo 66)

B68 O parágrafo 64 dispõe que esta IFRS se aplica prospectivamente a concentrações de actividades empresariais cujas datas de aquisição sejam em ou após o início do primeiro período de relato anual com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Contudo, uma entidade só deve aplicar esta IFRS no início de um período de relato anual que tenha início em ou após 30 de Junho de 2007. Se uma entidade aplicar esta IFRS antes da sua data de eficácia, deve divulgar esse facto e aplicar a IAS 27 (conforme emendada em 2008) ao mesmo tempo.

B69 O requisito de aplicar esta IFRS prospectivamente tem o seguinte efeito para uma concentração de actividades empresariais que envolva apenas entidades mútuas ou apenas por contrato se a data de aquisição dessa concentração de actividades empresariais for anterior à aplicação desta IFRS:

(a) *Classificação* – Uma entidade deve continuar a classificar a concentração de actividades empresariais anterior de acordo com as políticas contabilísticas anteriores da entidade para essas concentrações.

(b) *goodwill anteriormente reconhecido* – No início do primeiro período anual em que esta IFRS for aplicada, a quantia escriturada do goodwill resultante da concentração de actividades empresariais anterior deve ser a sua quantia escriturada nessa data de acordo com políticas contabilísticas anteriores da entidade. Ao determinar essa quantia, a entidade deve eliminar a quantia escriturada de qualquer amortização acumulada desse goodwill e da correspondente redução no goodwill. Nenhum outro ajustamento deve ser feito na quantia escriturada do goodwill.

(c) *Goodwill anteriormente reconhecido como uma dedução no capital próprio* – As políticas contabilísticas anteriores da entidade poderão

ter resultado em goodwill decorrente de uma concentração de actividades empresariais ter sido reconhecido como uma dedução no capital próprio. Nessa situação, a entidade não deve reconhecer esse goodwill como um activo no início do primeiro período anual em que esta IFRS for aplicada. Além disso, a entidade não deve reconhecer nos resultados qualquer parte desse goodwill quando alienar toda ou parte da actividade empresarial relacionada com esse goodwill ou quando uma unidade geradora de caixa relacionada com o goodwill ficar em imparidade.

(d) *Contabilização subsequente do goodwill* – Desde o início do primeiro período anual em que esta IFRS for aplicada, uma entidade deve descontinuar a amortização do goodwill decorrente da concentração de actividades empresariais anterior e deve testar o goodwill quanto a imparidade de acordo com a IAS 36.

(e) *Goodwill negativo previamente reconhecido* – Uma entidade que tenha contabilizado a concentração de actividades empresariais anterior aplicando o método de compra poderá ter reconhecido um crédito diferido por um excesso do seu interesse no justo valor líquido dos activos identificáveis e passivos da adquirida em relação ao custo desse interesse (por vezes denominado goodwill negativo). Se assim for, a entidade deve desreconhecer a quantia escriturada desse crédito diferido no início do primeiro período anual em que esta IFRS for aplicada com um correspondente ajustamento no saldo de abertura dos resultados retidos nessa data.

Norma Internacional de Relato Financeiro 4
Contratos de Seguro

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
ÂMBITO ····· 2
Derivados embutidos ····· 7
Separação de componentes de depósito ····· 10
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO ····· 13
Isenção temporária de outras IFRS ····· 13
Alterações nas políticas contabilísticas ····· 21
Contratos de seguro adquiridos numa concentração de actividades empresariais ou numa transferência de carteira ····· 31
Características de participação discricionária ····· 34
DIVULGAÇÃO ····· 36
Explicação das quantias reconhecidas ····· 36
Natureza e extensão dos riscos resultantes de contratos de seguro ····· 38
DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO ····· 40
Divulgação ····· 42
Redesignação de activos financeiros ····· 45
Apêndice A Termos definidos
Apêndice B Definição de um contrato de seguro

Norma Internacional de Relato Financeiro 4
Contratos de Seguro

Objectivo

1 O objectivo desta IFRS é especificar o relato financeiro para *contratos de seguro* por parte de uma entidade que emita esses contratos (descrita nesta IFRS como *seguradora*) até que o Conselho termine a segunda fase do seu projecto sobre contratos de seguro. Em particular, esta IFRS exige:

(a) melhorias limitadas na contabilização de contratos de seguro por parte de seguradoras.

(b) divulgação que identifique e explique as quantias nas demonstrações financeiras de uma seguradora resultantes de contratos de seguro e que ajude os utilizadores dessas demonstrações financeiras a compreender a quantia, a oportunidade e a incerteza de fluxos de caixa futuros derivados de contratos de seguro.

Âmbito

2 Uma entidade deve aplicar esta IFRS a:

(a) contratos de seguro (incluindo *contratos de resseguro*) que emita e a contratos de resseguro que detenha.

(b) instrumentos financeiros que emita com uma *característica de participação discricionária* (ver o parágrafo 35). A IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações* exige a divulgação relativa a instrumentos financeiros, incluindo instrumentos financeiros que contenham essas características.

3 Esta IFRS não trata de outros aspectos da contabilização por parte de seguradoras, tais como a contabilização de activos financeiros detidos por seguradoras e de passivos financeiros emitidos por seguradoras (ver a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*, a IFRS 7 e a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*), excepto nas disposições transitórias do parágrafo 45.

4 Uma entidade não deve aplicar esta IFRS a:

(a) garantias de produtos emitidas directamente por um fabricante, negociante ou retalhista (ver a IFRS 15 *Rédito de Contratos com*

Clientes e a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*).

(b) activos e passivos de empregadores segundo planos de benefícios dos empregados (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados* e a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*) e obrigações de benefícios de reforma relatados por planos de benefícios de reforma definidos (ver a IAS 26 *Contabilização e Relato pelos Planos de Benefícios de Reforma*).

(c) direitos contratuais ou obrigações contratuais que estejam dependentes do futuro uso, ou direito de uso, de um item não financeiro (por exemplo, alguns honorários de licença, royalties, pagamentos de locações contingentes e itens semelhantes), assim como a garantia de valor residual de um locatário embutida numa locação financeira (ver a IAS 17 *Locações*, a IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes* e a IAS 38 *Activos Intangíveis*).

(d) contratos de garantia financeira, salvo se o emitente tiver indicado anteriormente, de modo explícito, que considera esses contratos como contratos de seguro e tiver efectuado a contabilização de acordo com o tratamento reservado a esses contratos, caso em que o emitente pode decidir aplicar quer a IAS 32, a IFRS 7 e a IFRS 9 quer esta Norma a esses contratos de garantia financeira. O emitente poderá tomar essa decisão contrato a contrato, sendo cada uma dessas decisões irrevogável.

(e) retribuição contingente a pagar ou a receber numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*).

(f) *contratos de seguro directos* que uma entidade detenha (isto é, contratos de seguro directos em que a entidade é o *tomador do seguro*). Contudo, um *cedente* deve aplicar esta IFRS a contratos de resseguro que detenha.

5 Por motivos de facilidade de referência, esta IFRS descreve qualquer entidade que emita um contrato de seguro como uma seguradora, quer o emitente seja ou não considerado uma seguradora para efeitos legais e de supervisão.

6 Um contrato de resseguro é um tipo de contrato de seguro. Assim, todas as referências nesta IFRS a contratos de seguro também se aplicam a contratos de resseguro.

Derivados embutidos

7 A IFRS 9 exige que uma entidade separe alguns derivados embutidos do seu contrato de acolhimento, os mensure pelo *justo valor* e inclua as alterações no seu justo valor nos resultados. A IFRS 9 aplica-se a derivados embutidos num contrato de seguro a não ser que o derivado embutido seja em si um contrato de seguro.

8 Como excepção ao requisito da IFRS 9, uma seguradora não necessita de separar, e mensurar pelo justo valor, a opção de um tomador de seguro de resgatar um contrato de seguro por uma quantia fixa (ou por uma quantia baseada numa quantia fixa e numa taxa de juro), mesmo se o preço de exercício diferir da quantia escriturada do *passivo por contrato de seguro* de acolhimento. Contudo, os requisitos da IFRS 9 aplicam-se a uma opção de venda ou a uma opção de resgate de caixa embutida num contrato de seguro se o valor do resgate variar em resposta à alteração numa variável financeira (tal como um preço ou um índice de capital próprio ou de mercadoria), ou numa variável não financeira que não seja específica de uma parte do contrato. Além disso, esse requisito também se aplica se a capacidade do detentor para exercer uma opção de venda ou uma opção de resgate de caixa for despoletada por uma alteração numa dessas variáveis (por exemplo, uma opção de venda que possa ser exercida se o índice de um mercado de acções atingir um nível especificado).

9 O parágrafo 8 aplica-se igualmente a opções de resgate de um instrumento financeiro contendo uma característica de participação discricionária.

Separação de componentes de depósito

10 Alguns contratos de seguro contêm tanto um componente de seguro como um *componente de depósito*. Em alguns casos, é exigido ou permitido a uma seguradora que *separe* essas componentes:

(a) a separação é exigida se ambas as condições seguintes se verificarem:

(i) a seguradora pode mensurar o componente de depósito (incluindo qualquer opção de resgate embutida) separadamente (isto é, sem considerar o componente de seguro).

(ii) as políticas contabilísticas da seguradora não exigem, de outro modo, que ela reconheça todas as obrigações e direitos resultantes do componente de depósito.

(b) a separação é permitida, mas não exigida, se a seguradora puder mensurar o componente de depósito separadamente como definido em (a)(i) mas as suas políticas contabilísticas exigirem que reconheça todas as obrigações e direitos resultantes do componente de depósito, independentemente da base usada para mensurar esses direitos e obrigações.

(c) a separação é proibida se uma seguradora não puder mensurar o componente de depósito separadamente como definido em (a)(i).

11 Segue-se um exemplo de um caso em que as políticas contabilísticas da seguradora não exigem que ela reconheça todas as obrigações resultantes de um componente de depósito. Um cedente recebe compensação por perdas de uma *resseguradora*, mas o contrato obriga o cedente a pagar a compensação em anos futuros. Essa obrigação resulta de um componente de depósito. Se as políticas contabilísticas do cedente permitissem de outro modo que ele reconhecesse a compensação como rendimento sem reconhecer a obrigação resultante, seria exigida a separação.

12 Para separar um contrato, uma seguradora deve:

(a) aplicar esta IFRS ao componente de seguro.

(b) aplicar a IFRS 9 ao componente de depósito.

Reconhecimento e mensuração

Isenção temporária de outras IFRS

13 Os parágrafos 10-12 da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* especificam critérios que uma entidade deve usar ao desenvolver uma política contabilística se nenhuma IFRS se aplicar especificamente a um determinado item. Contudo, esta IFRS isenta

uma seguradora de aplicar esses critérios às suas políticas contabilísticas relativamente a:

(a) contratos de seguro que emita (incluindo custos de aquisição relacionados e activos intangíveis relacionados, tais como os descritos nos parágrafos 31 e 32); e

(b) contratos de resseguro que detenha.

14 Não obstante, esta IFRS não isenta uma seguradora de algumas implicações dos critérios enunciados nos parágrafos 10-12 da IAS 8. Especificamente, uma seguradora:

(a) não deve reconhecer como passivo quaisquer provisões relativas a possíveis sinistros futuros, se esses sinistros resultarem de contratos de seguro que não existam no fim do período de relato (tais como provisões para riscos catastróficos e provisões para desvios de sinistralidade).

(b) deve realizar o *teste de adequação das responsabilidades* descrito nos parágrafos 15-19.

(c) deve remover um passivo por contrato de seguro (ou uma parte de um passivo por contrato de seguro) da sua demonstração da posição financeira quando, e apenas quando, for extinto — isto é, quando a obrigação especificada no contrato for satisfeita, cancelada ou expirar.

(d) não deve compensar:

(i) *activos por contrato de resseguro* em função dos passivos por contrato de seguro relacionados; ou

(ii) rendimentos ou gastos de contratos de resseguro em função dos rendimentos ou gastos dos contratos de seguro relacionados.

(e) deve considerar se os activos por contrato de resseguro estão em imparidade (ver o parágrafo 20).

Teste de adequação das responsabilidades

15 Uma seguradora deve avaliar no fim de cada período de relato se os seus passivos por contrato de seguro reconhecidos são adequados, usando estimativas correntes de fluxos de caixa futuros de acordo com os seus

contratos de seguro. Se essa avaliação mostrar que a quantia escriturada dos seus passivos por contrato de seguro (menos os custos de aquisição diferidos relacionados e os activos intangíveis relacionados, tais como os abordados nos parágrafos 31 e 32) é inadequada à luz dos fluxos de caixa futuros estimados, a totalidade da diferença deve ser reconhecida nos resultados.

16 Se uma seguradora aplicar um teste de adequação das responsabilidades que satisfaça os requisitos mínimos especificados, esta IFRS não impõe qualquer requisito adicional. Os requisitos mínimos são os seguintes:

(a) O teste toma em consideração as estimativas correntes de todos os fluxos de caixa contratuais, e de fluxos de caixa relacionados tais como custos de gestão de sinistros, bem como de fluxos de caixa resultantes de opções e garantias embutidas.

(b) Se o teste mostrar que o passivo é inadequado, a totalidade da diferença é reconhecida nos resultados.

17 Se as políticas contabilísticas de uma seguradora não exigirem um teste de adequação das responsabilidades que satisfaça os requisitos mínimos do parágrafo 16, a seguradora deve:

(a) determinar a quantia escriturada dos passivos por contrato de seguro relevantes [1] menos a quantia escriturada de:

(i) quaisquer custos de aquisição diferidos relacionados, e

(ii) quaisquer activos intangíveis relacionados, tais como os adquiridos numa concentração de actividades empresariais ou numa transferência de carteira (ver os parágrafos 31 e 32). Contudo, os activos por contrato de resseguro relacionados não são considerados porque uma seguradora contabiliza-os separadamente (ver o parágrafo 20);

(b) determinar se a quantia descrita em (a) é inferior à quantia escriturada que seria exigida caso os passivos por contrato de seguro relevantes estivessem incluídos no âmbito da IAS 37. Se for inferior, a

1 Os passivos por contrato de seguro relevantes são os passivos por contrato de seguro (e os custos de aquisição diferidos relacionados e os activos intangíveis relacionados) relativamente aos quais as políticas contabilísticas da seguradora não exigem um teste de adequação das responsabilidades que satisfaça os requisitos mínimos do parágrafo 16.

seguradora deve reconhecer a totalidade da diferença nos resultados e reduzir a quantia escriturada dos custos de aquisição diferidos relacionados ou dos activos intangíveis relacionados ou aumentar a quantia escriturada das responsabilidades de seguro relevantes.

18 Se o teste de adequação das responsabilidades de uma seguradora satisfizer os requisitos mínimos do parágrafo 16, o teste é aplicado ao nível de agregação especificado nesse teste. Se o teste de adequação das responsabilidades não satisfizer esses requisitos mínimos, a comparação descrita no parágrafo 17 deve ser feita ao nível de uma carteira de contratos que estejam sujeitos a riscos gerais semelhantes e geridos em conjunto como uma carteira única.

19 A quantia descrita no parágrafo 17(b) (isto é, o resultado da aplicação da IAS 37) deve reflectir margens futuras de investimento (ver os parágrafos 27-29) se, e apenas se, a quantia descrita no parágrafo 17(a) também reflectir essas margens.

Imparidade de activos por contrato de resseguro

20 Se um activo por contrato de resseguro de um cedente estiver em imparidade, o cedente deve reduzir a sua quantia escriturada em conformidade e reconhecer essa perda por imparidade nos resultados. Um activo por contrato de resseguro está em imparidade se, e apenas se:

(a) existir prova objectiva, como resultado de um acontecimento que tenha ocorrido após o reconhecimento inicial do activo por contrato de resseguro, de que o cedente possa não receber todas as quantias que lhe são devidas nos termos do contrato; e

(b) esse acontecimento tiver um impacto mensurável com fiabilidade sobre as quantias que o cedente receberá da resseguradora.

Alterações nas políticas contabilísticas

21 Os parágrafos 22-30 aplicam-se a alterações feitas por uma seguradora que já aplica as IFRS e a alterações feitas por uma seguradora que adopte as IFRS pela primeira vez.

22 **Uma seguradora pode alterar as suas políticas contabilísticas para contratos de seguro se, e apenas se, a alteração tornar as demonstrações financeiras mais relevantes para as necessidades dos utilizadores em termos de tomada de decisões económicas e não menos fiáveis, ou mais fiáveis e não menos relevantes para essas necessidades. Uma seguradora deve ajuizar a relevância e a fiabilidade de acordo com os critérios da IAS 8.**

23 Para justificar a alteração nas suas políticas contabilísticas para contratos de seguro, uma seguradora deve mostrar que a alteração leva a que as suas demonstrações financeiras satisfaçam melhor os critérios da IAS 8, mas a alteração não precisa de alcançar total conformidade com esses critérios. As seguintes questões específicas são discutidas adiante:

(a) taxas de juro correntes (parágrafo 24);

(b) continuação de práticas existentes (parágrafo 25);

(c) prudência (parágrafo 26);

(d) margens futuras de investimento (parágrafos 27-29); e

(e) contabilização tácita (parágrafo 30).

Taxas de juro de mercado correntes

24 Uma seguradora pode, mas não é obrigada, a alterar as suas políticas contabilísticas para poder remensurar passivos por contrato de seguro designados [2] por forma a reflectir taxas de juro de mercado correntes e reconhecer as alterações nesses passivos nos resultados. Nessa altura, pode também introduzir políticas contabilísticas que exijam outras estimativas e pressupostos correntes para os passivos designados. A opção proporcionada por este parágrafo permite à seguradora alterar as suas políticas contabilísticas para passivos designados, sem aplicar essas políticas de forma consistente a todos os passivos semelhantes tal como a IAS 8 de outro modo exigiria. Se uma seguradora designar passivos com base nesta opção, deve continuar a aplicar as taxas de juro de mercado correntes (e, se aplicável, as outras estimativas e pressupostos correntes) de forma consistente em todos os períodos a todos estes passivos até que sejam extintos.

2 Neste parágrafo, os passivos por contrato de seguro incluem custos de aquisição diferidos e activos intangíveis relacionados, tais como os abordados nos parágrafos 31 e 32.

Continuação de práticas existentes

25 Uma seguradora pode continuar as seguintes práticas, mas a introdução de qualquer delas não satisfaz o parágrafo 22:

(a) mensurar passivos por contrato de seguro numa base não descontada.

(b) mensurar direitos contratuais para comissões futuras de gestão de investimento por uma quantia que excede o seu justo valor como se conclui da comparação com as comissões correntes debitadas por outros participantes do mercado para serviços semelhantes. É provável que o justo valor no início desses direitos contratuais seja igual aos custos de origem pagos, a não ser que as comissões futuras de gestão de investimento e os custos relacionados estejam fora dos valores comparáveis do mercado.

(c) usando políticas contabilísticas não uniformes para os contratos de seguro (e os custos de aquisição diferidos relacionados e os activos intangíveis relacionados, se houver) das subsidiárias, excepto conforme permitido pelo parágrafo 24. Se essas políticas contabilísticas não forem uniformes, uma seguradora pode alterá-las desde que a alteração não torne as políticas contabilísticas mais diversas e também satisfaça os demais requisitos desta IFRS.

Prudência

26 Uma seguradora não precisa de alterar as suas políticas contabilísticas relativas a contratos de seguro para eliminar a prudência excessiva. Contudo, se uma seguradora já mensurar os seus contratos de seguro com suficiente prudência, não deve introduzir prudência adicional.

Margens futuras de investimento

27 Uma seguradora não precisa de alterar as suas políticas contabilísticas para contratos de seguro para eliminar margens futuras de investimento. Contudo, há um pressuposto refutável de que as demonstrações financeiras de uma seguradora se tornam menos relevantes e fiáveis se esta introduzir uma política contabilística que reflicta margens futuras de investimento na mensuração de contratos de seguro, a não ser que essas margens afectem os

pagamentos contratuais. Dois exemplos de políticas contabilísticas que reflectem essas margens são:

(a) usar uma taxa de desconto que reflecte o retorno estimado dos activos da seguradora; ou

(b) projectar os retornos desses activos a uma taxa de retorno estimada, descontando esses retornos projectados a uma taxa diferente e incluindo o resultado na mensuração do passivo.

28 Uma seguradora pode ultrapassar o pressuposto refutável descrito no parágrafo 27 se, e apenas se, as outras componentes de uma alteração nas políticas contabilísticas aumentarem suficientemente a relevância e a fiabilidade das suas demonstrações financeiras para superar o decréscimo na relevância e fiabilidade causado pela inclusão de margens futuras de investimento. Por exemplo, suponhamos que as políticas contabilísticas existentes de uma seguradora para contratos de seguro envolvem pressupostos excessivamente prudentes definidos no início e uma taxa de desconto prescrita por uma entidade reguladora sem referência directa às condições do mercado, e ignoram algumas opções e garantias embutidas. A seguradora pode tornar as suas demonstrações financeiras mais relevantes e não menos fiáveis mudando para um regime de contabilidade orientado para o investidor e mais abrangente que seja amplamente usada e envolva:

(a) estimativas e pressupostos correntes;

(b) um ajustamento razoável (mas não excessivamente prudente) para reflectir o risco e a incerteza;

(c) mensurações que reflictam tanto o valor intrínseco como o valor temporal das opções e garantias embutidas; e

(d) uma taxa de desconto de mercado corrente, mesmo se essa taxa de desconto reflectir o retorno estimado dos activos da seguradora.

29 Em algumas abordagens de mensuração, a taxa de desconto é usada para determinar o valor presente de uma margem futura de lucro. Essa margem de lucro é então atribuída a diferentes períodos usando uma fórmula. Nessas abordagens, a taxa de desconto afecta a mensuração do passivo apenas indirectamente. Em particular, o uso de uma taxa de desconto menos apropriada tem um efeito limitado ou nenhum sobre a mensuração inicial do passivo. Contudo, noutras abordagens, a taxa de desconto determina

directamente a mensuração do passivo. Neste último caso, dado que a introdução de uma taxa de desconto com base no activo tem um efeito mais significativo, é altamente improvável que uma seguradora possa ultrapassar o pressuposto refutável descrito no parágrafo 27.

Contabilização tácita

30 Em alguns modelos contabilísticos, os ganhos ou perdas realizados com os activos de uma seguradora têm um efeito directo sobre a mensuração de alguns ou todos os seus (a) passivos por contrato de seguro, (b) custos de aquisição diferidos relacionados e (c) activos intangíveis relacionados, tais como os descritos nos parágrafos 31 e 32. Uma seguradora pode, mas não é obrigada, a alterar as suas políticas contabilísticas para que um ganho ou perda reconhecido mas não realizado resultante de um activo afecte essas mensurações da mesma forma que um ganho ou perda realizado. O ajustamento relacionado no passivo por contrato de seguro (ou nos custos de aquisição diferidos ou activos intangíveis) deve ser reconhecido em outro rendimento integral se, e apenas se, os ganhos ou perdas não realizados forem reconhecidos em outro rendimento integral. Esta prática é por vezes descrita como contabilização tácita.

Contratos de seguro adquiridos numa concentração de actividades empresariais ou numa transferência de carteira

31 Para cumprir a IFRS 3, uma seguradora deve, na data de aquisição, mensurar pelo justo valor os passivos por contrato de seguro assumidos e os *activos por contrato de seguro* adquiridos numa concentração de actividades empresariais. Contudo, a uma seguradora pode, mas não é obrigada, a usar uma apresentação alargada que separe o justo valor dos contratos de seguro adquiridos em duas componentes:

(a) um passivo mensurado de acordo com as políticas contabilísticas da seguradora para os contratos de seguro que ela emite; e

(b) um activo intangível, representando a diferença entre (i) o justo valor dos direitos de seguro contratuais adquiridos e das obrigações de seguro assumidas e (ii) a quantia descrita em (a). A mensuração

subsequente deste activo deve ser consistente com a mensuração do passivo por contrato de seguro relacionado.

32 Uma seguradora que adquira uma carteira de contratos de seguro pode usar a apresentação alargada descrita no parágrafo 31.

33 Os activos intangíveis descritos nos parágrafos 31 e 32 são excluídos do âmbito da IAS 36 *Imparidade de Activos* e da IAS 38. Contudo, a IAS 36 e a IAS 38 aplicam-se a listas de clientes e a relacionamentos com clientes que reflictam a expectativa de contratos futuros que não façam parte dos direitos de seguro contratuais e das obrigações de seguro contratuais que existiam à data da concentração de actividades empresariais ou da transferência de carteira.

Características de participação discricionária

Características de participação discricionária em contratos de seguro

34 Alguns contratos de seguro contêm uma característica de participação discricionária, assim como um *elemento garantido*. O emitente de um tal contrato:

(a) pode, mas não é obrigado a, reconhecer o elemento garantido separadamente da característica de participação discricionária. Se o emitente não os reconhecer separadamente, deve classificar a totalidade do contrato como um passivo. Se o emitente os classificar separadamente, deve classificar o elemento garantido como um passivo.

(b) deve, se reconhecer a característica de participação discricionária separadamente do elemento garantido, classificar essa característica ou como passivo ou como componente separado do capital próprio. Esta IFRS não especifica de que forma o emitente determina se a característica é um passivo ou capital próprio. O emitente pode dividir essa característica em componentes do passivo e do capital próprio e deve usar uma política contabilística consistente para essa divisão. O emitente não deve classificar essa característica como categoria intermédia que não seja nem passivo nem capital próprio.

(c) pode reconhecer todos os prémios recebidos como rendimento sem separar qualquer parte que se relacione com o componente do capital próprio. As alterações resultantes no elemento garantido e na parte da característica de participação discricionária classificada como passivo devem ser reconhecidas nos resultados. Se parte ou toda a característica de participação discricionária estiver classificada como capital próprio, uma parte dos resultados pode ser atribuível a essa característica (da mesma forma que uma parte pode ser atribuível a interesses que não controlam). O emitente deve reconhecer a parte dos resultados atribuível a qualquer componente do capital próprio de uma característica de participação discricionária como uma imputação de resultados e não como gasto ou rendimento (ver a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*).

(d) deve, se o contrato contiver um derivado embutido incluído no âmbito da IFRS 9, aplicar a IFRS 9 a esse derivado embutido.

(e) deve, em todos os aspectos não descritos nos parágrafos 14-20 e 34(a)-(d), continuar as suas políticas contabilísticas existentes para esses contratos, a não ser que altere essas políticas contabilísticas de forma a cumprir os parágrafos 21-30.

Características de participação discricionária em instrumentos financeiros

35 Os requisitos do parágrafo 34 também se aplicam a um instrumento financeiro que contenha uma característica de participação discricionária. Além disso:

(a) se o emitente classificar a totalidade da característica de participação discricionária como passivo, deve aplicar o teste de adequação das responsabilidades dos parágrafos 15-19 à totalidade do contrato (isto é, tanto ao elemento garantido como à característica de participação discricionária). O emitente não precisa de determinar a quantia que resultaria da aplicação da IFRS 9 ao elemento garantido.

(b) se o emitente classificar parte ou toda essa característica como componente separado do capital próprio, o passivo reconhecido para a totalidade do contrato não deve ser inferior à quantia que resultaria da aplicação da IFRS 9 ao elemento garantido. Essa quantia deve incluir o valor intrínseco de uma opção de resgate do contrato, mas não

precisa de incluir o seu valor temporal se o parágrafo 9 isentar essa opção da mensuração pelo justo valor. O emitente não precisa de divulgar a quantia que resultaria da aplicação da IFRS 9 ao elemento garantido, nem precisa de apresentar essa quantia separadamente. Além disso, o emitente não precisa de determinar essa quantia se o passivo total reconhecido for claramente superior.

(c) embora estes contratos sejam instrumentos financeiros, o emitente pode continuar a reconhecer os prémios para esses contratos como rédito e reconhecer como gasto o aumento resultante na quantia escriturada do passivo.

(d) embora estes contratos sejam instrumentos financeiros, um emitente que aplique o parágrafo 20(b) da IFRS 7 a contratos com uma característica de participação discricionária deve divulgar o total dos gastos de juros reconhecidos nos resultados, mas não é obrigado a calcular esses gastos de juros usando o método do juro efectivo.

Divulgação

Explicação das quantias reconhecidas

36 Uma seguradora deve divulgar informações que identifiquem e expliquem as quantias indicadas nas suas demonstrações financeiras resultantes de contratos de seguro.

37 Para cumprir o parágrafo 36, uma seguradora deve divulgar:

(a) as suas políticas contabilísticas para contratos de seguro e activos, passivos, rendimentos e gastos relacionados.

(b) os activos, passivos, rendimentos e gastos reconhecidos (e, se apresentar a sua demonstração de fluxos de caixa usando o método directo, os fluxos de caixa) resultantes de contratos de seguro. Além disso, se a seguradora for um cedente, deve divulgar:

(i) os ganhos e perdas reconhecidos nos resultados resultantes da compra de resseguros; e

(ii) se o cedente diferir e amortizar os ganhos e perdas resultantes da compra de resseguros, a amortização relativa ao período e

as quantias que continuam por amortizar no início e no final do período.

(c) o processo usado para determinar os pressupostos que têm maior efeito na mensuração das quantias reconhecidas descritas em (b). Quando praticável, uma seguradora deve também divulgar a quantificação desses pressupostos.

(d) o efeito de alterações nos pressupostos usados para mensurar activos por contrato de seguro e passivos por contrato de seguro, mostrando separadamente o efeito de cada alteração que tenha um efeito material nas demonstrações financeiras.

(e) reconciliações de alterações nos passivos por contrato de seguro, activos por contrato de resseguro e, se houver, custos de aquisição diferidos relacionados.

Natureza e extensão dos riscos resultantes de contratos de seguro

38 Uma seguradora deve divulgar informações que ajudem os utilizadores das suas demonstrações financeiras a avaliar a natureza e a extensão dos riscos resultantes de contratos de seguro.

39 Para cumprir o parágrafo 38, uma seguradora deve divulgar:

(a) os seus objectivos, políticas e processos de gestão dos riscos resultantes de contratos de seguro e os métodos usados para gerir esses riscos.

(b) [eliminada]

(c) informações sobre *risco de seguro* (tanto antes como depois da mitigação do risco por resseguro), incluindo informações sobre:

(i) a sensibilidade ao risco de seguro (ver o parágrafo 39A).

(ii) concentrações de risco de seguro, incluindo uma descrição da forma como a gestão determina as concentrações, bem como uma descrição da característica comum que identifica cada concentração (por exemplo, tipo de acontecimento segurado, área geográfica ou moeda).

(iii) sinistros efectivos comparados com estimativas anteriores (isto é, desenvolvimento de sinistros). A divulgação acerca do desenvolvimento de sinistros deve recuar ao período em que

foi apresentado o sinistro material mais antigo relativamente ao qual ainda haja incerteza acerca da quantia e da oportunidade dos pagamentos do sinistro, mas não precisa de recuar mais de dez anos. Uma seguradora não precisa de divulgar estas informações relativas aos sinistros cuja incerteza acerca da quantia e da oportunidade dos pagamentos de sinistros seja tipicamente resolvida no prazo de um ano.

(d) informações acerca do risco de crédito, do risco de liquidez e do risco de mercado que os parágrafos 31-42 da IFRS 7 exigiriam se os contratos de seguro estivessem incluídos no âmbito da IFRS 7. Contudo:

(i) uma seguradora não precisa de apresentar a análise de maturidade exigida pelo parágrafo 39(a) e (b) da IFRS 7 se, em vez disso, divulgar informações acerca da oportunidade estimada dos exfluxos de caixa líquidos resultantes de passivos de seguro reconhecidos. Essa divulgação pode assumir a forma de uma análise, por oportunidade estimada, das quantias reconhecidas na demonstração da posição financeira.

(ii) se uma seguradora usar um método alternativo de gestão da sensibilidade às condições de mercado, tal como uma análise do valor embutido, pode usar essa análise de sensibilidade para cumprir o requisito do parágrafo 40(a) da IFRS 7. Essa seguradora deve igualmente apresentar as divulgações exigidas pelo parágrafo 41 da IFRS 7.

(e) informação acerca das exposições ao risco de mercado resultantes de derivados embutidos contidos num contrato de seguro de acolhimento se a seguradora não for obrigada a mensurar os derivados embutidos pelo justo valor e não proceder a essa mensuração.

39A Para cumprir o parágrafo 39(c)(i), uma seguradora deve divulgar o constante em (a) ou (b) como segue:

(a) uma análise de sensibilidade que mostre de que forma os resultados e o capital próprio teriam sido afectados se as alterações na variável de

risco relevante que eram razoavelmente possíveis no fim do período de relato tivessem ocorrido; os métodos e pressupostos usados na elaboração da análise de sensibilidade e quaisquer alterações do período anterior nos métodos e pressupostos usados. Porém, se uma seguradora usar um método alternativo de gestão da sensibilidade às condições de mercado, tal como uma análise do valor embutido, pode cumprir este requisito divulgando essa análise de sensibilidade alternativa, bem como as divulgações exigidas pelo parágrafo 41 da IFRS 7.

(b) informação qualitativa acerca da sensibilidade e informação acerca dos termos e condições dos contratos de seguro que têm um efeito material sobre a quantia, a oportunidade e a incerteza dos futuros fluxos de caixa da seguradora.

Data de eficácia e transição

40 As disposições transitórias dos parágrafos 41-45 são ambas aplicáveis a uma entidade que já aplique as IFRS quando aplicar esta IFRS pela primeira vez e a uma entidade que aplique as IFRS pela primeira vez (um adoptante pela primeira vez).

41 Uma entidade deve aplicar esta IFRS aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta IFRS a um período anterior, deve divulgar esse facto.

41A O documento *Contratos de Garantia Financeira* (Emendas à IAS 39 e à IFRS 4), emitido em Agosto de 2005, emendou os parágrafos 4(d), B18(g) e B19(f). Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação antecipada. Caso as entidades apliquem estas emendas relativamente a um período anterior, devem divulgar esse facto e aplicar as respectivas emendas às IAS 39 e IAS 32 [3] em simultâneo.

41B A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 30. Uma entidade deve aplicar essas

3 Quando uma entidade aplicar a IFRS 7, a referência à IAS 32 é substituída por uma referência à IFRS 7.

emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

41C [Eliminado]

41D [Eliminado]

41E A IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*, emitida em Maio de 2011, emendou a definição de justo valor no Apêndice A. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 13.

41F [Eliminado]

41G A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou os parágrafos 4(a) e (c), B7, B18(h) e B21. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 15.

41H A IFRS 9, emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 3, 4, 7, 8, 12, 34, 35, 45, o Apêndice A e os parágrafos B18-B20 e eliminou os parágrafos 41C, 41D e 41F. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Divulgação

42 Uma entidade não precisa de aplicar os requisitos de divulgação desta IFRS a informação comparativa relacionada com períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2005, excepto no que respeita às divulgações exigidas pelos parágrafos 37(a) e (b) acerca das políticas contabilísticas, e activos, passivos, rendimento e gasto reconhecidos (e fluxos de caixa se for usado o método directo).

43 Se for impraticável aplicar um determinado requisito dos parágrafos 10-35 a informação comparativa relacionada com períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2005, a entidade deve divulgar esse facto. Aplicar o teste de adequação das responsabilidades (parágrafos 15-19) a essa informação comparativa pode por vezes ser impraticável, mas é muito pouco provável que

seja impraticável aplicar outros requisitos dos parágrafos 10-35 a essa informação comparativa. A IAS 8 explica o termo "impraticável".

44 Ao aplicar o parágrafo 39(c)(iii), uma entidade não precisa de divulgar informações acerca do desenvolvimento de sinistros que tenham ocorrido antes dos cinco anos anteriores ao final do primeiro ano financeiro em que aplicar esta IFRS. Além disso, quando uma entidade aplicar esta IFRS pela primeira vez, se for impraticável preparar informações acerca do desenvolvimento de sinistros que tenha ocorrido antes do início do período mais antigo para o qual a entidade apresentar informação comparativa completa que cumpra esta IFRS, deve divulgar esse facto.

Redesignação de activos financeiros

45 Não obstante o parágrafo 4.4.1 da IFRS 9, quando uma seguradora alterar as suas políticas contabilísticas para passivos por contrato de seguro, pode, mas não é obrigada, a reclassificar alguns ou todos os seus activos financeiros para que estes sejam mensurados pelo justo valor através dos resultados. Esta reclassificação é permitida se uma seguradora alterar as políticas contabilísticas quando aplicar esta IFRS pela primeira vez e se fizer uma alteração posterior nas políticas permitida pelo parágrafo 22. A reclassificação é uma alteração na política contabilística e aplica-se a IAS 8.

Apêndice A
Termos definidos

Este apêndice é parte integrante desta IFRS.

acontecimento seguro	Um acontecimento futuro incerto que está coberto por um **contrato de seguro** e que cria um **risco de seguro**.
activo por contrato de seguro	Os direitos contratuais líquidos de uma **seguradora** de acordo com um **contrato de seguro**.
activos por contrato de resseguro	Os direitos contratuais líquidos de um **cedente** de acordo com um **contrato de resseguro**.
benefícios garantidos	Pagamentos ou outros benefícios em relação aos quais um determinado **tomador de seguro** ou investidor tem um direito incondicional que não está sujeito à discrição contratual do emitente.
característica de participação discricionária	Um direito contratual de receber, como suplemento de **benefícios garantidos**, benefícios adicionais: (a) que provavelmente serão uma parte significativa da totalidade dos benefícios contratuais; (b) cuja quantia ou oportunidade esteja contratualmente à discrição do emitente; e (c) que se baseiem contratualmente: (i) no desempenho de um conjunto de contratos especificado ou de um tipo de contrato especificado; (ii) nos retornos de investimento realizados e/ou não realizados de um conjunto especificado de activos detidos pelo emitente; ou (iii) nos resultados da sociedade, fundo ou outra entidade que emita o contrato.
cedente	O **tomador de seguro** de acordo com um **contrato de resseguro**.

componente de depósito	Componente contratual que não é contabilizada como derivado segundo a IFRS 9 e que estaria no âmbito da IFRS 9 se fosse um instrumento separado.
contrato de garantia financeira	Um contrato que requer que o emitente efectue pagamentos especificados, a fim de reembolsar o detentor por uma perda que suporte devido ao facto de um devedor especificado não efectuar o pagamento quando vencido, de acordo com as condições iniciais ou alteradas de um instrumento de dívida.
contrato de resseguro	Um **contrato de seguro** emitido por uma seguradora (a **resseguradora**) para compensar outra seguradora (o **cedente**) por perdas resultantes de um ou mais contratos emitidos pelo cedente.
contrato de seguro	Um contrato segundo o qual uma parte (a **seguradora**) aceita um **risco de seguro** significativo de outra parte (o **tomador de seguro**) aceitando compensar o tomador de seguro no caso de um acontecimento futuro incerto especificado (o **acontecimento seguro**) afectar adversamente o tomador de seguro. (Consultar o Apêndice B para obter orientação sobre esta definição.)
contrato de seguro directo	Um **contrato de seguro** que não seja um **contrato de resseguro**.
elemento garantido	Uma obrigação de pagar **benefícios garantidos**, incluída num contrato que contém uma **característica de participação discricionária**.
justo valor	*Justo valor* é o preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração. (Ver a IFRS 13).
passivo por contrato de seguro	As obrigações contratuais líquidas de uma **seguradora** de acordo com um **contrato de seguro**.

resseguradora	A parte que tem a obrigação, de acordo com um **contrato de resseguro,** de compensar um **cedente** se ocorrer um **acontecimento seguro**.
risco de seguro	Risco, que não seja um **risco financeiro**, transferido do detentor de um contrato para o emitente.
risco financeiro	O risco de uma possível alteração futura numa ou mais taxas de juro, preços de instrumentos financeiros, preços de mercadorias, taxas de câmbio, índices de preços ou taxas, notações de crédito ou índices de crédito ou outra variável especificada, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato.
seguradora	A parte que tem a obrigação de acordo com um **contrato de seguro** de compensar o **tomador de seguro** se ocorrer um **acontecimento seguro**.
separação	Contabilizar as componentes de um contrato como se fossem contratos separados.
teste de adequação das responsabilidades	Uma avaliação sobre se a quantia escriturada de um **passivo por contrato de seguro** precisa de ser aumentada (ou reduzida a quantia escriturada dos custos de aquisição diferidos relacionados ou dos activos intangíveis relacionados), com base numa análise dos fluxos de caixa futuros.
tomador de seguro	Uma parte que tem o direito a compensação segundo um **contrato de seguro** se ocorrer um **acontecimento seguro**.

Apêndice B
Definição de um contrato de seguro

Este apêndice é parte integrante desta IFRS.

B1 Este apêndice proporciona orientação sobre a definição de um contrato de seguro incluída no Apêndice A. Trata das seguintes questões:

(a) o termo "acontecimento futuro incerto" (parágrafos B2-B4);

(b) pagamentos em espécie (parágrafos B5-B7);

(c) risco de seguro e outros riscos (parágrafos B8-B17);

(d) exemplos de contratos de seguro (parágrafos B18-B21);

(e) risco de seguro significativo (parágrafos B22-B28); e

(f) alterações no nível do risco de seguro (parágrafos B29 e B30).

Acontecimento futuro incerto

B2 A incerteza (ou risco) é a essência de um contrato de seguro. Assim, pelo menos um dos seguintes aspectos é incerto no início de um contrato de seguro:

(a) se um *acontecimento seguro* vai ou não ocorrer;

(b) quando vai ocorrer; ou

(c) a quantia que a seguradora terá de pagar caso ocorra.

B3 Em alguns contratos de seguro, o acontecimento seguro é a descoberta de uma perda durante o prazo do contrato, mesmo que a perda resulte de um acontecimento que tenha ocorrido antes do início do contrato. Noutros contratos de seguro, o acontecimento seguro é um acontecimento que ocorre durante o prazo do contrato, mesmo se a perda resultante for descoberta após o final do prazo do contrato.

B4 Alguns contratos de seguro cobrem acontecimentos que já ocorreram, mas cujo efeito financeiro ainda é incerto. Um exemplo é um contrato de resseguro que cobre a seguradora directa contra o desenvolvimento adverso de sinistros já relatados por tomadores de seguro. Nesses contratos, o acontecimento seguro é a descoberta do custo final desses sinistros.

Pagamentos em espécie

B5 Alguns contratos de seguro exigem ou permitem que os pagamentos sejam feitos em espécie. Um exemplo é quando a seguradora substitui um artigo roubado directamente, em vez de reembolsar o segurado. Outro exemplo é quando uma seguradora usa os seus próprios hospitais e pessoal médico para prestar os serviços médicos cobertos pelos contratos.

B6 Alguns contratos de serviços de comissão fixa em que o nível de serviço depende de um acontecimento incerto satisfazem a definição de um contrato de seguro contida nesta IFRS, mas não estão regulamentados como contratos de seguro em alguns países. Um exemplo é o contrato de manutenção em que o fornecedor do serviço concorda em reparar o equipamento especificado após uma avaria. A comissão de serviço fixa baseia-se no número esperado de avarias, mas é incerto se uma determinada máquina se vai avariar. A avaria do equipamento afecta adversamente o seu proprietário e o contrato compensa o proprietário (em espécie, em vez de dinheiro). Outro exemplo é o contrato para serviços de reparação de viaturas em que o fornecedor acorda, mediante um pagamento anual fixo, em fornecer assistência rodoviária ou rebocar o veículo até uma garagem próxima. Este último contrato pode satisfazer a definição de contrato de seguro mesmo que o fornecedor não concorde em efectuar reparações ou substituir peças.

B7 A aplicação da IFRS aos contratos descritos no parágrafo B6 não deverá ser mais onerosa do que aplicar as IFRS que seriam aplicáveis se esses contratos estivessem excluídos do âmbito desta IFRS:

(a) É pouco provável que haja responsabilidades materiais por avarias ou problemas de funcionamento que já tenham ocorrido.

(b) Se a IFRS 15 fosse aplicável, o fornecedor de serviços deveria reconhecer o rédito quando (ou à medida que) transfere os serviços ao cliente (sujeito a outros critérios especificados). Essa abordagem também é aceitável segundo esta IFRS, que permite que o fornecedor de serviços (i) continue as suas políticas contabilísticas existentes para estes contratos a não ser que envolvam práticas proibidas pelo parágrafo 14 e (ii) melhore as suas políticas contabilísticas se tal for permitido pelos parágrafos 22-30.

(c) O fornecedor de serviços considera se o custo de satisfazer a sua obrigação contratual de prestar os serviços excede o rédito recebido antecipadamente. Para tal, o fornecedor aplica o teste de adequação da responsabilidade descrito nos parágrafos 15-19 desta IFRS. Se esta IFRS não se aplicasse a estes contratos, o fornecedor de serviços deveria aplicar a IAS 37 para determinar se os contratos são onerosos.

(d) Relativamente a estes contratos, os requisitos de divulgação desta IFRS não deverão acrescentar significativamente às divulgações exigidas por outras IFRS.

Distinção entre risco de seguro e outros riscos

B8 A definição de um contrato de seguro refere-se a um risco de seguro, que esta IFRS define como risco, diferente do *risco financeiro*, transferido do detentor de um contrato para o emitente. Um contrato que expõe o emitente a risco financeiro sem risco de seguro significativo não é um contrato de seguro.

B9 A definição de risco financeiro no Apêndice A inclui uma lista de variáveis financeiras e não financeiras. Essa lista inclui variáveis não financeiras que não são específicas de uma parte do contrato, tais como um índice de perdas por sismo numa determinada região ou um índice de temperaturas numa determinada cidade. A lista exclui variáveis não financeiras que são específicas de uma parte do contrato, tais como a ocorrência ou não de um incêndio que danifique ou destrua um activo dessa parte. Além disso, o risco de alterações no justo valor de um activo não financeiro não constitui um risco financeiro se o justo valor reflectir não apenas as alterações nos preços de mercado desses activos (uma variável financeira) mas também a condição de um activo não financeiro específico detido por uma parte de um contrato (uma variável não financeira). Por exemplo, se uma garantia do valor residual de um carro específico expuser o fiador ao risco de alterações na condição física do carro, esse risco constitui um risco de seguro e não um risco financeiro.

B10 Alguns contratos expõem o emitente a risco financeiro, além do risco de seguro significativo. Por exemplo, muitos contratos de seguro de vida garantem uma taxa mínima de retorno aos tomadores de seguro (criando um

risco financeiro) ao mesmo tempo que prometem benefícios por morte que por vezes excedem significativamente o saldo de conta do tomador de seguro (criando um risco de seguro na forma de risco de mortalidade). Esses contratos são contratos de seguro.

B11 Segundo alguns contratos, um acontecimento seguro despoleta o pagamento de uma quantia por referência a um índice de preços. Esses contratos são contratos de seguro, desde que o pagamento que está dependente do acontecimento seguro possa ser significativo. Por exemplo, uma renda vitalícia associada a um índice de custo de vida transfere o risco de seguro porque o pagamento é despoletado por um acontecimento incerto — a sobrevivência do beneficiário da renda. A ligação ao índice de preços é um derivado embutido, mas também transfere o risco de seguro. Se a transferência resultante do risco de seguro for significativa, o derivado embutido satisfaz a definição de contrato de seguro, caso em que não precisa de ser separado e mensurado pelo justo valor (ver o parágrafo 7 desta IFRS).

B12 A definição de risco de seguro refere-se ao risco que a seguradora aceita do segurado. Por outras palavras, o risco de seguro é um risco preexistente transferido dos tomadores de seguro para a seguradora. Assim, um novo risco criado pelo contrato não é um risco de seguro.

B13 A definição de contrato de seguro refere-se a um efeito adverso para o tomador de seguro. A definição não limita o pagamento por parte da seguradora a uma quantia igual ao impacto financeiro do acontecimento adverso. Por exemplo, a definição não exclui a cobertura "novo por velho" que paga ao tomador de seguro o suficiente para permitir a substituição de um activo velho e danificado por um activo novo. De forma semelhante, a definição não limita o pagamento segundo um contrato de seguro de vida a prazo à perda financeira sofrida pelos dependentes do falecido nem exclui o pagamento de quantias predeterminadas para quantificar a perda causada por morte ou acidente.

B14 Alguns contratos exigem um pagamento caso ocorra um acontecimento incerto especificado, mas não exigem um efeito adverso sobre os tomadores de seguro como condição prévia de pagamento. Um tal contrato não constitui

um contrato de seguro mesmo que o detentor use o contrato para mitigar uma exposição ao risco subjacente. Por exemplo, se um detentor usar um derivado para dar cobertura a uma variável não financeira subjacente que esteja correlacionada com fluxos de caixa de um activo da entidade, o derivado não constitui um contrato de seguro porque o pagamento não está condicionado pelo facto de o detentor ser ou não adversamente afectado por uma redução nos fluxos de caixa resultantes do activo. Pelo contrário, a definição de um contrato de seguro refere-se a um acontecimento incerto para o qual um efeito adverso nos tomadores de seguro constitui uma condição prévia contratual para o pagamento. Esta condição prévia contratual não exige que a seguradora investigue se o acontecimento causou efectivamente um efeito adverso, mas permite que a seguradora negue o pagamento se não estiver convencida de que o acontecimento causou um efeito adverso.

B15 O risco de anulação ou de persistência (isto é, o risco de que a contraparte cancele o contrato mais cedo ou mais tarde do que o emitente esperava ao determinar o preço do contrato) não constitui risco de seguro porque o pagamento à contraparte não está dependente de um acontecimento futuro incerto que afecte adversamente a contraparte. De forma semelhante, o risco de gasto (isto é, o risco de aumentos inesperados nos custos administrativos associados ao cumprimento dos serviços de um contrato, em vez de nos custos associados a acontecimentos seguros) não constitui risco de seguro porque um aumento inesperado nos gastos não afecta adversamente a contraparte.

B16 Portanto, um contrato que expõe o emitente a risco de anulação, risco de persistência ou risco de gasto não constitui um contrato de seguro a não ser que também exponha o emitente a risco de seguro. Contudo, se o emitente desse contrato mitigar esse risco usando um segundo contrato para transferir parte desse risco para outra parte, o segundo contrato expõe essa outra parte a risco de seguro.

B17 Uma seguradora só pode aceitar um risco de seguro significativo dos tomadores de seguro se a seguradora for uma entidade separada do tomador de seguro. No caso de uma seguradora mútua, esta aceita o risco de cada tomador de seguro e partilha esse risco. Embora os tomadores de seguro

suportem esse risco partilhado colectivamente na sua condição de proprietários, a entidade mútua aceitou o risco que é a essência de um contrato de seguro.

Exemplos de contratos de seguro

B18 Seguem-se exemplos de contratos que são contratos de seguro, se a transferência de risco de seguro for significativa:

(a) seguro contra roubo ou danos de propriedade.

(b) seguro de responsabilidade por produtos, responsabilidade profissional, responsabilidade civil ou gastos legais.

(c) seguro de vida e planos de funeral pré-pagos (embora a morte seja certa, é incerto o momento de ocorrência da morte ou, para alguns tipos de seguros de vida, se a morte vai ocorrer durante o período coberto pelo seguro).

(d) rendas e pensões vitalícias (isto é, contratos que proporcionam compensação pelo acontecimento futuro incerto — a sobrevivência do beneficiário da renda ou do pensionista — para ajudar o beneficiário da renda ou o pensionista a manter um determinado nível de vida, que de outra forma poderia ser adversamente afectado pela sua sobrevivência).

(e) invalidez e cobertura médica.

(f) cauções, obrigações de fidelidade, obrigações de desempenho e bid bonds (isto é, contratos que proporcionam compensação se outra parte falhar no cumprimento de uma obrigação contratual, por exemplo, a obrigação de construir um edifício).

(g) seguro de crédito que proporciona pagamentos especificados a serem efectuados para reembolsar o detentor por uma perda que suporte devido ao facto de um devedor especificado não efectuar um pagamento quando era devido de acordo com os termos originais ou modificados de um instrumento de dívida. Estes contratos podem revestir várias formas legais, tais como uma garantia, certos tipos de carta de crédito, um contrato de derivado de crédito que cubra o risco de incumprimento ou um contrato de seguro. No entanto, embora estes contratos satisfaçam a definição de contrato de seguro, satisfazem igualmente a definição de contrato de garantia financeira

constante da IFRS 9 e encontram-se no âmbito das IAS 32 [4] e IFRS 9, mas não por esta IFRS [ver parágrafo 4(d)]. Contudo, se um emitente de contratos de garantia financeira tiver indicado anteriormente, de modo explícito, que considera esses contratos como contratos de seguro e tiver efectuado a contabilização de acordo com o tratamento reservado a esses contratos, ele pode decidir aplicar quer a IAS 32 [5] e a IFRS 9 quer esta IFRS a esses contratos de garantia financeira.

(h) garantias de produto. As garantias de produto emitidas por outra parte para bens vendidos por um fabricante, negociante ou retalhista estão incluídos no âmbito desta IFRS. Contudo, as garantias de produto emitidas directamente por um fabricante, negociante ou retalhista estão excluídas do seu âmbito, porque se encontram incluídas no âmbito da IFRS 15 e da IAS 37.

(i) seguro de título de propriedade (isto é, seguro contra a descoberta de problemas no título de uma propriedade que não eram evidentes quando o contrato de seguro foi subscrito). Neste caso, o acontecimento seguro é a descoberta de um problema no título e não o problema em si.

(j) assistência em viagem (isto é, compensação em dinheiro ou em espécie aos tomadores de seguro por perdas sofridas enquanto viajam). Os parágrafos B6 e B7 abordam alguns contratos deste tipo.

(k) seguro contra catástrofes que proporcionam pagamentos reduzidos de capital, juros ou ambos se um acontecimento especificado afectar adversamente o emitente da obrigação (a não ser que o acontecimento especificado não crie risco de seguro significativo, por exemplo, se o acontecimento for uma alteração numa taxa de juro ou numa taxa de câmbio).

(l) swaps de seguro e outros contratos que exigem um pagamento com base em alterações em variáveis climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas que sejam específicas de uma parte do contrato.

(m) contratos de resseguro.

---

4 Quando uma entidade aplicar a IFRS 7, a referência à IAS 32 é substituída por uma referência à IFRS 7.

5 Quando uma entidade aplicar a IFRS 7, a referência à IAS 32 é substituída por uma referência à IFRS 7.

B19 Seguem-se exemplos de itens que não são contratos de seguro:

(a) contratos de investimento que têm a forma legal de um contrato de seguro, mas não expõem a seguradora a um risco de seguro significativo, por exemplo, contratos de seguro de vida em que a seguradora não suporta qualquer risco de mortalidade significativo (tais contratos são instrumentos financeiros do tipo não seguro ou contratos de serviços – ver os parágrafos B20 e B21).

(b) contratos que têm a forma legal de seguros, mas passam todo o risco de seguro significativo para o tomador de seguro através de mecanismos não canceláveis e obrigatórios que ajustam pagamentos futuros por parte do tomador de seguro como resultado directo de perdas seguradas, por exemplo, alguns contratos de resseguro financeiros ou alguns contratos de grupo (tais contratos são normalmente instrumentos financeiros de tipo não seguro ou contratos de serviços – ver os parágrafos B20 e B21).

(c) auto-seguro, por outras palavras, a retenção de um risco que podia ter sido coberto por seguro (não há contrato de seguro porque não há acordo com outra parte).

(d) contratos (como os contratos de jogo) que exigem um pagamento se ocorrer um acontecimento futuro incerto especificado, mas não exigem, como condição prévia contratual para o pagamento, que o acontecimento afecte adversamente o tomador de seguro. Contudo, isto não exclui a especificação de um pagamento predeterminado para quantificar a perda causada por um acontecimento especificado, como a morte ou um acidente (ver também o parágrafo B13).

(e) derivados que expõem uma parte a risco financeiro, mas não a risco de seguro, porque exigem que essa parte faça um pagamento unicamente com base em alterações numa ou mais taxas de juro especificadas, preços de instrumentos financeiros, preços de mercadorias, taxas de câmbio, índices de preços ou taxas, notações de crédito ou índices de crédito ou outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato (ver a IFRS 9).

(f) uma garantia relacionada com um crédito (ou carta de crédito, contrato de derivado de crédito que cubra o risco de incumprimento

ou contrato de seguro de crédito) que requer que se efectuem pagamentos, mesmo se o detentor não tiver suportado perdas devido ao incumprimento das obrigações de pagamento por parte do devedor quando vencidos (ver a IFRS 9).

(g) contratos que exigem um pagamento com base numa variável climática, geológica ou outra variável física que não seja específica de uma parte do contrato (normalmente descrita como derivados do tempo).

(h) seguro contra catástrofes que proporcionam pagamentos reduzidos de capital, juros ou ambos, com base numa variável climática, geológica ou outra variável física que não seja específica de uma parte do contrato.

B20 Se os contratos descritos no parágrafo B19 não criarem activos financeiros ou passivos financeiros, eles estão incluídos no âmbito da IFRS 9. Entre outras coisas, isto significa que as partes do contrato usam o que por vezes é designado por contabilização de depósito, que envolve o seguinte:

(a) uma parte reconhece a retribuição recebida como passivo financeiro, em vez de rédito.

(b) a outra parte reconhece a retribuição paga como activo financeiro, em vez de gasto.

B21 Se os contratos descritos no parágrafo B19 não criarem activos financeiros ou passivos financeiros, aplica-se a IFRS 15. Segundo a IFRS 15, o rédito é reconhecido quando (ou à medida que) a entidade satisfaz a obrigação de desempenho através da transferência do bem ou serviço prometido ao cliente por uma quantia que reflecte a retribuição que a entidade espera ter direito.

Risco de seguro significativo

B22 Um contrato é um contrato de seguro apenas se transferir um risco de seguro significativo. Os parágrafos B8-B21 abordam o risco de seguro. Os parágrafos seguintes abordam a avaliação feita para determinar se o risco de seguro é ou não significativo.

B23 O risco de seguro é significativo se, e apenas se, um acontecimento seguro puder obrigar uma seguradora a pagar benefícios adicionais significativos em

qualquer cenário, excluindo cenários com falta de substância comercial (isto é, não têm efeito discernível sobre as quantias de uma transacção). Se benefícios adicionais significativos forem pagáveis em cenários com substância comercial, a condição enunciada na frase anterior pode ser satisfeita mesmo se o acontecimento seguro for extremamente improvável ou mesmo se o valor presente esperado (isto é, ponderado em função de probabilidades) dos fluxos de caixa contingentes for uma pequena proporção do valor presente esperado de todos os fluxos de caixa contratuais remanescentes.

B24 Os benefícios adicionais descritos no parágrafo B23 referem-se a quantias que excedem aquelas que seriam pagáveis se não ocorresse qualquer acontecimento seguro (excluindo cenários em que falta substância comercial). Essas quantias adicionais incluem custos de gestão e de avaliação de sinistros, mas excluem:

(a) a perda da capacidade de cobrar ao tomador de seguro serviços futuros. Por exemplo, num contrato de seguro de vida associado a um investimento, a morte dos tomadores de seguro significa que a seguradora já não pode prestar serviços de gestão do investimento e cobrar uma comissão por isso. Contudo, esta perda económica para a seguradora não reflecte risco de seguro, da mesma forma que a entidade gestora do fundo mútuo não assume um risco de seguro em relação à possível morte do cliente. Portanto, a potencial perda de futuras comissões de gestão de investimento não é relevante ao avaliar o grau de risco de seguro que é transferido por um contrato.

(b) dispensa, por morte, dos custos que seriam feitos por cancelamento ou resgate. Dado que o contrato criou esses custos, a dispensa desses custos não compensa os tomadores de seguro por um risco preexistente. Deste modo, os custos não são relevantes ao avaliar o grau do risco de seguro que é transferido por um contrato.

(c) um pagamento condicionado a um acontecimento que não causa uma perda significativa ao detentor do contrato. Por exemplo, considere-se um contrato que exija que o emitente pague um milhão em unidades monetárias se um activo sofrer danos físicos que causem uma perda económica insignificante de uma unidade monetária para o detentor. Neste contrato, o detentor transfere para a seguradora o risco

insignificante da perda de uma unidade monetária. Ao mesmo tempo, o contrato cria um risco de tipo não seguro de que o emitente tenha de pagar 999 999 unidades monetárias se o acontecimento especificado ocorrer. Dado que o emitente não aceita o risco de seguro significativo do detentor, este contrato não constitui um contrato de seguro.

(d) possíveis recuperações de resseguros. A seguradora contabiliza-os separadamente.

B25 Uma seguradora deve avaliar a importância do risco de seguro contrato a contrato, em vez de o fazer por referência à materialidade das demonstrações financeiras [6]. Assim, o risco de seguro pode ser significativo mesmo que exista uma probabilidade mínima de perdas materiais para uma carteira completa de contratos. Esta avaliação contrato a contrato facilita a classificação de um contrato como contrato de seguro. Contudo, se se souber que uma carteira relativamente homogénea de pequenos contratos consiste em contratos que transferem risco de seguro, uma seguradora não precisa de examinar cada contrato dessa carteira para identificar uns poucos contratos não derivados que transferem risco de seguro insignificante.

B26 Conclui-se dos parágrafos B23-B25 que se um contrato pagar um benefício por morte que exceda a quantia a pagar por sobrevivência, o contrato é um contrato de seguro a não ser que o benefício adicional por morte seja insignificante (ajuizado por referência ao contrato em vez de à totalidade da carteira de contratos). Conforme observado pelo parágrafo B24(b), a dispensa por morte dos custos de cancelamento ou de resgate não está incluída nesta avaliação se esta dispensa não compensar os tomadores de seguro por um risco preexistente. De forma semelhante, um contrato de anuidades que paga somas regulares para o resto da vida dos tomadores de seguro é um contrato de seguro, a não ser que os pagamentos agregados contingentes da vida sejam insignificantes.

B27 O parágrafo B23 faz referência a benefícios adicionais. Esses benefícios adicionais podem incluir um requisito de pagar benefícios mais cedo se o

6 Para esta finalidade, os contratos celebrados simultaneamente com uma única contraparte (ou os contratos que são de outra forma interdependentes) configuram um único contrato

acontecimento seguro ocorrer mais cedo e o pagamento não estiver ajustado ao valor temporal do dinheiro. Um exemplo é o seguro de vida vitalício por uma quantia fixa (por outras palavras, seguro que proporciona um benefício por morte fixo quando o tomador de seguro morre, sem data de expiração para a cobertura). É certo que o tomador de seguro vai morrer, mas a data da morte é incerta. A seguradora vai sofrer uma perda naqueles contratos individuais em que o tomador de seguro morre cedo, mesmo que não haja qualquer perda global na totalidade da carteira de contratos.

B28 Se um contrato de seguro for separado num componente de depósito e num componente de seguro, a importância do risco de seguro transferido é avaliada por referência à componente de seguro. A importância do risco de seguro transferido por um derivado embutido é avaliada por referência ao derivado embutido.

Alterações no nível de risco de seguro

B29 Alguns contratos não transferem qualquer risco de seguro para o emitente no início, embora transfiram risco de seguro num momento posterior. Por exemplo, considere-se um contrato que proporciona um retorno de investimento especificado e inclui uma opção para o tomador de seguro usar os proventos do investimento aquando da maturidade para comprar uma renda vitalícia às taxas de anuidade correntes cobradas pela seguradora a outros novos beneficiários da anuidade quando o tomador de seguro exercer essa opção. O contrato não transfere qualquer risco de seguro para o emitente enquanto a opção não for exercida, dado que a seguradora permanece livre de apreçar a anuidade numa base que reflicta o risco de seguro transferido para a seguradora nesse momento. Contudo, se o contrato especificar as taxas da anuidade (ou uma base para definir as taxas da anuidade), o contrato transfere risco de seguro para o emitente no seu início.

B30 Um contrato que seja elegível como contrato de seguro mantém-se como contrato de seguro até que todos os direitos e obrigações sejam extintos ou expirem.

Norma Internacional de Relato Financeiro 5
Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
ÂMBITO ····· 2
CLASSIFICAÇÃO DE ACTIVOS NÃO CORRENTES (OU GRUPOS PARA ALIENAÇÃO) COMO DETIDOS PARA VENDA OU DETIDOS PARA DISTRIBUIÇÃO AOS PROPRIETÁRIOS ····· 6
Activos não correntes que estão para ser abandonados ····· 13
MENSURAÇÃO DE ACTIVOS NÃO CORRENTES (OU GRUPOS PARA ALIENAÇÃO) CLASSIFICADOS COMO DETIDOS PARA VENDA ····· 15
Mensuração de um activo não corrente (ou grupo para alienação) ····· 15
Reconhecimento de perdas por imparidade e de reversões ····· 20
Alterações a um plano de venda ou a um plano de distribuição aos proprietários ···· 26
APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO ····· 30
Apresentar unidades operacionais descontinuadas ····· 31
Ganhos ou perdas relacionados com unidades operacionais em continuação ····· 37
Apresentação de um activo não corrente ou de um grupo para alienação classificado como detido para venda ····· 38
Divulgações adicionais ····· 41
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS ····· 43
Data de eficácia ····· 44
Revogação da IAS 35 ····· 45
Apêndice A Termos definidos
Apêndice B Suplemento de aplicação

Norma Internacional de Relato Financeiro 5
Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas

Objectivo

1 O objectivo desta IFRS é especificar a contabilização de activos detidos para venda, e a apresentação e divulgação de *unidades operacionais descontinuadas*. Em particular, a IFRS exige que:

(a) os activos que satisfazem os critérios de classificação como detidos para venda sejam mensurados pelo menor valor entre a quantia escriturada e o *justo valor menos custos de alienação*, e que a depreciação desses activos cesse; e

(b) os activos que satisfazem os critérios de classificação como detidos para venda sejam apresentados separadamente na demonstração da posição financeira e que os resultados das unidades operacionais descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração do rendimento integral.

Âmbito

2 Os requisitos de classificação e de apresentação desta IFRS aplicam-se a todos os *activos não correntes* [1] reconhecidos e a todos os *grupos para alienação* de uma entidade. Os requisitos de mensuração desta IFRS aplicam-se a todos os activos não correntes reconhecidos e aos grupos para alienação (como estabelecido no parágrafo 4), com a excepção dos activos enunciados no parágrafo 5 que devem continuar a ser mensurados de acordo com a Norma indicada.

3 Os activos classificados como não correntes de acordo com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* não devem ser reclassificados como *activos correntes* enquanto não satisfizerem os critérios de classificação como detidos para venda de acordo com esta IFRS. Os activos de uma classe que uma entidade geralmente consideraria como não corrente que sejam

1 Relativamente aos activos classificados de acordo com uma apresentação de liquidez, os activos não correntes são activos que incluem quantias que se espera recuperar para além de doze meses após o período de relato. O parágrafo 3 aplica-se à classificação desses activos.

adquiridos exclusivamente com vista a uma revenda não devem ser classificados como correntes a não ser que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda de acordo com esta IFRS.

4 Por vezes, uma entidade aliena um grupo de activos, possivelmente com alguns passivos directamente associados, em conjunto numa única transacção. Esse grupo para alienação pode ser um grupo de *unidades geradoras de caixa*, uma única unidade geradora de caixa, ou parte de uma unidade geradora de caixa [2]. O grupo pode incluir quaisquer activos e quaisquer passivos da entidade, incluindo activos correntes, passivos correntes e activos excluídos pelo parágrafo 5 dos requisitos de mensuração desta IFRS. Se um activo não corrente incluído no âmbito dos requisitos de mensuração desta IFRS fizer parte de um grupo para alienação, os requisitos de mensuração desta IFRS aplicam-se ao grupo como um todo, de forma que o grupo seja mensurado pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos custos de alienação. Os requisitos para mensuração dos activos e passivos individuais dentro do grupo para alienação estão estabelecidos nos parágrafos 18, 19 e 23.

5 As disposições de mensuração desta IFRS [3] não se aplicam aos seguintes activos, que estão abrangidos pelas IFRS indicadas, seja como activos individuais seja como parte de um grupo para alienação:

(a) activos por impostos diferidos (IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*).

(b) activos resultantes de benefícios dos empregados (IAS 19 *Benefícios dos Empregados*).

(c) activos financeiros incluídos no âmbito da IFRS 9 *Instrumentos Financeiros.*

(d) activos não correntes que sejam contabilizados de acordo com o modelo do justo valor da IAS 40 *Propriedades de Investimento.*

---

2 Contudo, quando se espera que os fluxos de caixa de um activo ou grupo de activos resultem principalmente da venda e não do uso continuado, estes tornam-se menos dependentes dos fluxos de caixa resultantes de outros activos, e um grupo para alienação que fez parte de uma unidade geradora de caixa torna-se uma unidade geradora de caixa separada.

3 Que não sejam os parágrafos 18 e 19, os quais exigem que os activos em questão sejam mensurados de acordo com outras IFRS aplicáveis.

(e) activos não correntes que sejam mensurados pelo justo valor menos custos de alienação, de acordo com a IAS 41 *Agricultura.*

(f) direitos contratuais previstos em contratos de seguro como definido na IFRS 4 *Contratos de Seguro*.

5A Os requisitos de classificação, apresentação e mensuração contidos nesta IFRS e aplicáveis a um activo não corrente (ou grupo para alienação) que esteja classificado como detido para venda também se aplicam a um activo não corrente (ou grupo para alienação) que esteja classificado como detido para distribuição aos proprietários agindo nessa qualidade (detido para distribuição aos proprietários).

5B Esta IFRS especifica as divulgações exigidas relativas a activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda ou unidades operacionais descontinuadas. As divulgações especificadas noutras IFRS não se aplicam a esses activos (ou grupos para alienação) a menos que essas IFRS exijam:

(a) divulgações específicas a respeito de activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda ou unidades operacionais descontinuadas; ou

(b) divulgações sobre a mensuração de activos e passivos num grupo para alienação que não se encontrem incluídas no âmbito do requisito de mensuração da IFRS 5 e essas divulgações ainda não foram feitas nas outras notas às demonstrações financeiras.

Poderão ser necessárias outras divulgações sobre activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda ou unidades operacionais descontinuadas para cumprir os requisitos gerais da IAS 1, em particular os parágrafos 15 e 125 dessa Norma.

Classificação de activos não correntes (ou grupos para alienação) como detidos para venda ou detidos para distribuição aos proprietários

6 Uma entidade deve classificar um activo não corrente (ou um grupo para alienação) como detido para venda se a sua quantia escriturada vai ser recuperada principalmente através de uma transacção de venda e não através de uso continuado.

7 Para que este seja o caso, o activo (ou grupo para alienação) deve estar disponível para venda imediata na sua condição actual sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para vendas de tais activos (ou grupos para alienação) e a sua venda deve ser *altamente provável*.

8 Para que a venda seja altamente provável, o nível de gestão apropriado deve estar comprometido com um plano para vender o activo (ou grupo para alienação), e deve ter sido iniciado um programa activo para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o activo (ou grupo para alienação) deve ser activamente publicitado para venda a um preço que seja razoável em relação ao seu justo valor corrente. Além disso, deve esperar-se que a venda seja elegível para reconhecimento como venda concluída até um ano a partir da data da classificação, excepto conforme permitido pelo parágrafo 9, e as acções necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que sejam efectuadas alterações significativas no plano ou que o plano possa ser retirado. A probabilidade de aprovação pelos accionistas (se exigida na jurisdição) deve ser considerada como parte da avaliação que determina se a venda é altamente provável ou não.

8A Uma entidade que assumiu um compromisso relativamente a um plano de venda que envolve a perda de controlo de uma subsidiária deve classificar todos os activos e passivos dessa subsidiária como detidos para venda quando são observados os critérios estabelecidos nos parágrafos 6-8, independentemente do facto de a entidade reter um interesse que não controla na sua antiga subsidiária após a venda.

9 Os acontecimentos ou circunstâncias podem prorrogar o período para concluir a venda para lá de um ano. Uma extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não impede que um activo (ou grupo para alienação) seja classificado como detido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controlo da entidade e se houver suficiente prova de que a entidade continua comprometida com o seu plano de vender o activo (ou grupo para alienação). Será este o caso quando os critérios do Apêndice B forem satisfeitos.

10 As transacções de venda incluem trocas de activos não correntes por outros activos não correntes quando a troca tiver substância comercial de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*.

11 Quando uma entidade adquire um activo não corrente (ou grupo para alienação) exclusivamente com vista à sua posterior alienação, só deve classificar o activo não corrente (ou o grupo de disposição) como detido para venda à data de aquisição se o requisito de um ano do parágrafo 8 for satisfeito (excepto conforme permitido pelo parágrafo 9) e se for altamente provável que qualquer outro critério dos parágrafos 7 e 8 que não esteja satisfeito nessa data estará satisfeito num curto prazo após a aquisição (normalmente, num prazo de três meses).

12 Se os critérios dos parágrafos 7 e 8 forem satisfeitos após o período de relato, uma entidade não deve classificar um activo não corrente (ou grupo para alienação) como detido para venda nessas demonstrações financeiras quando forem emitidas. Contudo, quando esses critérios forem satisfeitos após o período de relato, mas antes da autorização para emissão das demonstrações financeiras, a entidade deve divulgar a informação especificada nos parágrafos 41(a), (b) e (d) das notas.

12A Um activo não corrente (ou grupo para alienação) é classificado como detido para distribuição aos proprietários quando a entidade está comprometida em distribuir o activo (ou grupo para alienação) aos proprietários. Para que este seja o caso, os activos têm de estar disponíveis para distribuição imediata na sua condição actual e a distribuição tem de ser altamente provável. Para que a distribuição seja altamente provável, é necessário que tenham sido iniciadas acções para concluir a distribuição e deve esperar-se que tais acções estejam concluídas no prazo de um ano a contar da data de classificação. As acções necessárias para concluir a distribuição devem indicar que é pouco provável que ocorram alterações significativas na distribuição ou que a distribuição seja anulada. A probabilidade de aprovação pelos accionistas (se exigida na jurisdição) deve ser considerada como parte da avaliação que determina se a distribuição é altamente provável ou não.

Activos não correntes que estão para ser abandonados

13 Uma entidade não deve classificar como detido para venda um activo não corrente (ou grupo para alienação) que está para ser abandonado. Isto deve-se ao facto de a sua quantia escriturada ser recuperada principalmente através do uso continuado. Contudo, se o grupo para alienação a ser abandonado satisfizer os critérios do parágrafo 32(a)-(c), a entidade deve apresentar os resultados e fluxos de caixa do grupo para alienação como unidades operacionais descontinuadas de acordo com os parágrafos 33 e 34 à data na qual ele deixe de ser usado. Os activos não correntes (ou grupos para alienação) a serem abandonados incluem activos não correntes (ou grupos para alienação) que serão usados até ao final da sua vida económica e os activos não correntes (ou grupos para alienação) que estão para ser encerrados em vez de vendidos.

14 Uma entidade não deve contabilizar um activo não corrente que tenha sido temporariamente retirado de serviço como se tivesse sido abandonado.

Mensuração de activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda

Mensuração de um activo não corrente (ou grupo para alienação)

15 Uma entidade deve mensurar um activo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos custos de alienação.

15A Uma entidade deve mensurar um activo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para distribuição aos proprietários pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de distribuir [4].

16 Se um activo (ou grupo para alienação) recém-adquirido satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ver o parágrafo 11), a aplicação do parágrafo 15 resultará em que o activo (ou grupo para alienação) seja

4 Os custos de distribuir são os custos incrementais directamente atribuíveis à distribuição, excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

mensurado no reconhecimento inicial pelo valor mais baixo entre a sua quantia escriturada se não tivesse sido assim classificado (por exemplo, o custo) e o justo valor menos custos de alienação. Assim, se o activo (ou grupo para alienação) for adquirido como parte de uma concentração de actividades empresariais, deve ser mensurado pelo justo valor menos custos de alienação.

17 Quando se espera que a venda ocorra para além de um ano, a entidade deve mensurar os custos de alienação pelo valor presente. Qualquer aumento no valor presente dos custos de alienação que resulte da passagem do tempo deve ser apresentado nos resultados como custo de financiamento.

18 Imediatamente antes da classificação inicial do activo (ou grupo para alienação) como detido para venda, as quantias escrituradas do activo (ou de todos os activos e passivos do grupo) devem ser mensuradas de acordo com as IFRS aplicáveis.

19 Na remensuração posterior de um grupo para alienação, as quantias escrituradas de quaisquer activos e passivos que não estejam incluídos no âmbito dos requisitos de mensuração desta IFRS, mas estejam incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda, devem ser remensurados de acordo com as IFRS aplicáveis antes de o justo valor menos custos de alienação do grupo para alienação ser remensurado.

Reconhecimento de perdas por imparidade e de reversões

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

21 Uma entidade deve reconhecer um ganho para qualquer aumento posterior no justo valor menos custos de alienação de um activo, mas não para além da perda por imparidade acumulada que tenha sido reconhecida seja de acordo com esta IFRS seja anteriormente de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

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

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

(b) não para além da perda por imparidade acumulada que tenha sido reconhecida, seja de acordo com esta IFRS ou anteriormente de acordo com a IAS 36, relativamente aos activos não correntes que estejam incluídos no âmbito dos requisitos de mensuração desta IFRS.

23 A perda por imparidade (ou qualquer ganho posterior) reconhecida para um grupo para alienação deve reduzir (ou aumentar) a quantia escriturada dos activos não correntes do grupo que estejam incluídos no âmbito dos requisitos de mensuração desta IFRS, pela ordem de imputação definida nos parágrafos 104(a) e (b) e 122 da IAS 36 (como revista em 2004).

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

(a) nos parágrafos 67-72 da IAS 16 (como revista em 2003) relativamente a activos fixos tangíveis, e

(b) nos parágrafos 112-117 da IAS 38 *Activos Intangíveis* (como revista em 2004) relativamente a activos intangíveis.

25 Uma entidade não deve depreciar (ou amortizar) um activo não corrente enquanto estiver classificado como detido para venda ou enquanto fizer parte de um grupo para alienação classificado como detido para venda. Os juros e outros gastos atribuíveis aos passivos de um grupo para alienação classificado como detido para venda devem continuar a ser reconhecidos.

Alterações a um plano de venda ou a um plano de distribuição aos proprietários

26 Se uma entidade classificou um activo (ou grupo para alienação) como detido para venda ou detido para distribuição aos proprietários, mas os critérios dos parágrafos 7-9 (de classificação como detido para venda) ou do

parágrafo 12A (de classificação como detido para distribuição aos proprietários) deixarem de estar satisfeitos, a entidade deve cessar de classificar o activo (ou grupo para alienação) como (respectivamente) detido para venda ou detido para distribuição aos proprietários. Em tais casos, a entidade deve seguir a orientação contida nos parágrafos 27-29 para contabilizar essas alterações, excepto quando se aplicar o parágrafo 26A.

26A Se uma entidade reclassificar um activo (ou grupo para alienação) directamente de detido para venda para detido para distribuição aos proprietários, ou directamente de detido para distribuição aos proprietários para detido para venda, a alteração da classificação passa a ser considerada uma continuação do plano inicial de alienação. A entidade:

(a) não deve seguir a orientação contida nos parágrafos 27-29 para contabilizar esta alteração. A entidade deve aplicar os requisitos de classificação, apresentação e mensuração contidos nesta IFRS que sejam aplicáveis ao novo método de alienação.

(b) deve mensurar o activo não corrente (ou grupo para alienação) de acordo com os requisitos do parágrafo 15 (se reclassificado como detido para venda) ou do parágrafo 15A (se reclassificado como detido para distribuição aos proprietários) e reconhecer qualquer redução ou aumento no justo valor deduzido dos custos de alienação/custos de distribuição do activo não corrente (ou grupo para alienação), seguindo os requisitos dos parágrafos 20-25.

(c) não deve alterar a data de classificação de acordo com os parágrafos 8 e 12A. Tal não exclui a possibilidade de extensão do período exigido para concluir uma venda ou distribuição aos proprietários quando as condições referidas no parágrafo 9 estão satisfeitas.

27 A entidade deve mensurar um activo não corrente (ou grupo para alienação) que deixe de ser classificado como detido para venda ou detido para distribuição aos proprietários (ou que deixe de ser incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda ou detido para distribuição aos proprietários) pelo valor mais baixo entre:

(a) a sua quantia escriturada antes de o activo (ou grupo para alienação) ser classificado como detido para venda ou detido para distribuição aos proprietários, ajustada por qualquer depreciação, amortização ou

revalorização que teria sido reconhecida se o activo (ou grupo para alienação) não tivesse sido classificado como detido para venda ou detido para distribuição aos proprietários, e

(b) a sua *quantia recuperável* à data da decisão posterior de não vender ou distribuir. [5]

28 A entidade deve incluir qualquer ajustamento exigido da quantia escriturada de um activo não corrente que deixe de ser classificado como detido para venda ou detido para distribuição aos proprietários nos resultados [6] de operações em continuação no período em que os critérios dos parágrafos 7-9 ou 12A, respectivamente, deixaram de ser satisfeitos. As demonstrações financeiras relativas aos períodos posteriores à classificação como detido para venda ou detido para distribuição aos proprietários devem ser alteradas em conformidade, se o grupo para alienação ou o activo não corrente que deixar de ser classificado como detido para venda ou detido para distribuição aos proprietários for uma subsidiária, uma operação conjunta, um empreendimento conjunto, uma associada ou uma parte de um interesse num empreendimento conjunto ou numa associada. A entidade deve apresentar esse ajustamento na mesma linha da demonstração do rendimento integral usada para apresentar um ganho ou perda, caso exista, reconhecido de acordo com o parágrafo 37.

29 Se uma entidade remover um activo ou passivo individual de um grupo para alienação classificado como detido para venda, os activos e passivos restantes do grupo para alienação a ser vendido apenas devem continuar a ser mensurados como um grupo se o grupo satisfizer os critérios dos parágrafos 7-9. Se uma entidade remover um activo ou passivo individual de um grupo para alienação classificado como detido para distribuição aos proprietários, os activos e passivos restantes do grupo para alienação a ser distribuído apenas devem continuar a ser mensurados como um grupo se o grupo satisfizer os critérios do parágrafo 12A. De outro modo, os restantes

---

5 Se o activo não corrente fizer parte de uma unidade geradora de caixa, a sua quantia recuperável é a quantia escriturada que teria sido reconhecida após a imputação de qualquer perda por imparidade existente nessa unidade geradora de caixa, de acordo com a IAS 36.

6 Excepto se o activo for um activo fixo tangível ou um activo intangível que tiver sido revalorizado de acordo com a IAS 16 ou IAS 38, antes da classificação como detido para venda, caso em que o ajustamento será tratado como um aumento ou redução de revalorização.

activos não correntes do grupo que satisfizerem individualmente os critérios de classificação como detidos para venda (ou detidos para distribuição aos proprietários) devem ser mensurados individualmente pelo menor valor entre as suas quantias escrituradas e os justos valores deduzidos dos custos de alienação (ou dos custos de distribuição) nessa data. Quaisquer activos não correntes que não satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda devem deixar de ser classificados como detidos para venda de acordo com o parágrafo 26. Quaisquer activos não correntes que não satisfaçam os critérios de classificação como detidos para distribuição aos proprietários devem deixar de ser classificados como detidos para distribuição aos proprietários de acordo com o parágrafo 26.

Apresentação e divulgação

30 Uma entidade deve apresentar e divulgar informação que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros das unidades operacionais descontinuadas e das alienações de activos não correntes (ou grupos para alienação).

Apresentar unidades operacionais descontinuadas

31 Um *componente de uma entidade* compreende unidades operacionais e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidas, operacionalmente e para efeitos de relato financeiro, do resto da entidade. Por outras palavras, um componente de uma entidade terá sido uma unidade geradora de caixa ou um grupo de unidades geradoras de caixa enquanto detida para uso.

32 Uma unidade operacional descontinuada é um componente de uma entidade que ou foi alienado ou está classificado como detido para venda, e

(a) representa uma linha de negócios importante ou área geográfica de operações separada.

(b) é parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma linha de negócios importante ou área geográfica de operações separada. ou

(c) é uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda.

33 Uma entidade deve divulgar:

(a) uma quantia única na demonstração do rendimento integral compreendendo o total de:

(i) os resultados após impostos das unidades operacionais descontinuadas e

(ii) os ganhos ou perdas após impostos reconhecidos na mensuração pelo justo valor menos custos de alienação ou na alienação de activos ou de grupo(s) para alienação que constituam a unidade operacional descontinuada.

(b) uma análise da quantia única referida em (a):

(i) no rédito, nos gastos e nos resultados antes de impostos das unidades operacionais descontinuadas, e

(ii) nos gastos de imposto sobre o rendimento relacionados conforme exigido pelo parágrafo 81(h) da IAS 12.

(iii) nos ganhos ou perdas reconhecidos na mensuração pelo justo valor menos custos de alienação ou na alienação dos activos ou de grupo(s) para alienação que constituam a unidade operacional descontinuada, e

(iv) nos gastos de imposto sobre o rendimento relacionados conforme exigido pelo parágrafo 81(h) da IAS 12.

A análise pode ser apresentada nas notas ou na demonstração do rendimento integral. Se for apresentada na demonstração do rendimento integral, deve ser apresentada numa secção identificada como estando relacionada com as unidades operacionais descontinuadas, isto é, separadamente das unidades operacionais em continuação. A análise não é exigida para grupos para alienação que sejam subsidiárias recém-adquiridas que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda no momento da aquisição (ver o parágrafo 11.).

(c) os fluxos de caixa líquidos atribuíveis às actividades operacionais, investimento e financiamento de unidades operacionais descontinuadas. Estas divulgações podem ser apresentadas ou nas notas ou nas demonstrações financeiras. Estas divulgações não são exigidas para grupos para alienação que sejam subsidiárias recém-adquiridas que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda no momento da aquisição (ver o parágrafo 11);

(d) a quantia do rendimento de unidades operacionais em continuação e de unidades operacionais descontinuadas atribuível aos proprietários da empresa-mãe. Estas divulgações podem ser apresentadas nas notas ou na demonstração do rendimento integral.

33A Se uma entidade apresentar as rubricas de resultados numa demonstração separada, como descrito no parágrafo 10A da IAS 1 (como emendada em 2011), é apresentada nessa demonstração uma secção identificada como estando relacionada com as unidades operacionais descontinuadas.

34 Uma entidade deve voltar a apresentar as divulgações do parágrafo 33 para períodos anteriores apresentados nas demonstrações financeiras para que as divulgações se relacionem com todas as unidades operacionais que tenham sido descontinuadas no fim do período de relato para o último período apresentado.

35 Os ajustamentos efectuados no período corrente nas quantias previamente apresentadas em unidades operacionais descontinuadas que estejam directamente relacionados com a alienação de uma unidade operacional descontinuada num período anterior devem ser classificados separadamente nas unidades operacionais descontinuadas. A natureza e a quantia desses ajustamentos devem ser divulgadas. Exemplos de circunstâncias em que estes ajustamentos podem surgir incluem o seguinte:

(a) a resolução de incertezas que resultem dos termos da transacção de alienação, tais como a resolução de ajustamentos no preço de compra e de questões de indemnização com o comprador.

(b) a resolução de incertezas que resultem de, e estejam directamente relacionadas com, as unidades operacionais do componente antes da sua alienação, tais como obrigações ambientais e de garantia de produtos retidas pelo vendedor.

(c) a liquidação de obrigações de planos de benefícios dos empregados, desde que essa liquidação esteja directamente relacionada com a transacção de alienação.

36 Se uma entidade deixar de classificar um componente de uma entidade como detida para venda, os resultados das unidades operacionais do componente

anteriormente apresentados nas unidades operacionais descontinuadas de acordo com os parágrafos 33-35 devem ser reclassificados e incluídos no rendimento das unidades operacionais em continuação para todos os períodos apresentados. As quantias relativas a períodos anteriores devem ser descritas como tendo sido reapresentadas.

36A Uma entidade que assumiu um compromisso relativamente a um plano de venda que envolve a perda de controlo de uma subsidiária deve divulgar as informações exigidas pelos parágrafos 33-36 quando a subsidiária for um grupo para alienação que satisfaz a definição de unidade operacional descontinuada de acordo com o parágrafo 32.

Ganhos ou perdas relacionados com unidades operacionais em continuação

37 Qualquer ganho ou perda relativo à remensuração de um activo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda que não satisfaça a definição de unidade operacional descontinuada deve ser incluído nos resultados das unidades operacionais em continuação.

Apresentação de um activo não corrente ou de um grupo para alienação classificado como detido para venda

38 Uma entidade deve apresentar um activo não corrente classificado como detido para venda e os activos de um grupo para alienação classificado como detido para venda separadamente dos outros activos na demonstração da posição financeira. Os passivos de um grupo para alienação classificado como detido para venda devem ser apresentados separadamente dos outros passivos na demonstração da posição financeira. Esses activos e passivos não devem ser compensados nem apresentados como uma única quantia. As principais classes de activos e passivos classificados como detidos para venda devem ser divulgadas separadamente na demonstração da posição financeira ou nas notas, excepto conforme permitido pelo parágrafo 39. Uma entidade deve apresentar separadamente qualquer rendimento ou gasto acumulado reconhecido em outro rendimento integral relacionado com um activo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda.

39 Se o grupo para alienação for uma subsidiária recém-adquirida que satisfaça os critérios de classificação como detido para venda no momento da aquisição (ver o parágrafo 11), não é exigida a divulgação das principais classes de activos e passivos.

40 Uma entidade não deve reclassificar ou reapresentar quantias apresentadas para activos não correntes ou para activos e passivos de grupos para alienação classificados como detidos para venda nas demonstrações da posição financeira de períodos anteriores para reflectir a classificação na demonstração da posição financeira relativa ao último período apresentado.

Divulgações adicionais

41 Uma entidade deve divulgar a seguinte informação nas notas do período em que o activo não corrente (ou grupo para alienação) foi classificado como detido para venda ou vendido:

(a) uma descrição do activo não corrente (ou grupo para alienação);

(b) uma descrição dos factos e circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, e a forma e momento esperados para essa alienação;

(c) o ganho ou a perda reconhecidos de acordo com os parágrafos 20-22 e, se não for apresentado separadamente na demonstração do rendimento integral, a linha na demonstração do rendimento integral que inclui esse ganho ou perda;

(d) se aplicável, o segmento relatável em que o activo não corrente (ou grupo para alienação) está apresentado de acordo com a IFRS 8 *Segmentos Operacionais*.

42 Caso se aplique o parágrafo 26 ou o parágrafo 29, uma entidade deve divulgar, no período da decisão para alterar o plano de vender o activo não corrente (ou grupo para alienação), uma descrição dos factos e circunstâncias que levaram à decisão e o efeito dessa decisão nos resultados das unidades operacionais para esse período e qualquer período anterior apresentado.

Disposições transitórias

43 A IFRS deve ser aplicada prospectivamente a activos não correntes (ou grupos para alienação) que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda e a unidades operacionais que satisfaçam os critérios de classificação como descontinuadas após a data de eficácia da IFRS. Uma entidade pode aplicar os requisitos da IFRS a todos os activos não correntes (ou grupos para alienação) que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda e a unidades operacionais que satisfaçam os critérios de classificação como descontinuadas após qualquer data antes da data de eficácia da IFRS, desde que as valorizações e outras informações necessárias para aplicar a IFRS tenham sido obtidas no momento em que esses critérios foram originalmente satisfeitos.

Data de eficácia

44 Uma entidade deve aplicar esta IFRS aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a IFRS a um período que tenha início antes de 1 Janeiro 2005, deve divulgar esse facto.

44A A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Adicionalmente, emendou os parágrafos 3 e 38 e adicionou o parágrafo 33A. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

44B A IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* (como emendada em 2008) adicionou o parágrafo 33(d). Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, a emenda deverá ser aplicada a esse período anterior. A emenda deve ser aplicada retrospectivamente.

44C Os parágrafos 8A e 36A foram adicionados com base no documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade

deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Contudo, uma entidade não deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início antes de 1 de Julho de 2009, a não ser que também aplique a IAS 27 (como emendada em Janeiro de 2008). Se uma entidade aplicar as emendas antes de 1 de Julho de 2009, deve divulgar esse facto. Uma entidade deve aplicar as emendas prospectivamente a partir da data na qual aplicou pela primeira vez a IFRS 5, sujeita às disposições transitórias constantes do parágrafo 45 da IAS 27 (emendada em Janeiro de 2008).

44D Foram adicionados os parágrafos 5A, 12A e 15A e o parágrafo 8 foi emendado pela IFRIC 17 *Distribuições aos Proprietários de Activos Distintos de Dinheiro* em Novembro de 2008. Essas emendas devem ser aplicadas prospectivamente a activos não correntes (ou grupos para alienação) que estejam classificados como detidos para distribuição aos proprietários nos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Não é permitida a aplicação retrospectiva. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período com início antes de 1 de Julho de 2009, deve divulgar esse facto e também aplicar a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (como revista em 2008), a IAS 27 (como emendada em Janeiro de 2008) e a IFRIC 17.

44E O parágrafo 5B foi adicionado pelo documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS* emitido em Abril de 2009. Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

44F [Eliminado]

44G A IFRS 11 *Acordos Conjuntos*, emitida em Maio de 2011, emendou o parágrafo 28. Uma entidade deve aplicar esta alteração quando aplicar a IFRS 11.

44H A IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*, emitida em Maio de 2011, emendou a definição de justo valor no Apêndice A. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IFRS 13.

44I O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 33A. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IAS 1 como emendada em Junho de 2011.

44J [Eliminado]

44K A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou o parágrafo 5 e eliminou os parágrafos 44F e 44J. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

44L O documento *Melhorias anuais das IFRS — Ciclo 2012-2014*, emitido em Setembro de 2014, emendou os parágrafos 26-29 e adicionou o parágrafo 26A. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* a alterações no método de alienação que ocorram em períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

Revogação da IAS 35

45 Esta IFRS substitui a IAS 35 *Unidades Operacionais em Descontinuação*.

Apêndice A
Termos definidos

Este apêndice é parte integrante desta IFRS.

activo corrente

Uma entidade deve classificar um activo como corrente quando:

(a) espera realizar o activo, ou pretende vendê-lo ou consumi-lo, no decurso normal do seu ciclo operacional;

(b) detém o activo essencialmente para finalidades de negociação;

(c) espera realizar o activo até doze meses após o período de relato; ou

(d) o activo é caixa ou um equivalente de caixa (como definido na IAS 7), a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após o período de relato.

activo não corrente

Um activo que não satisfaz a definição de um **activo corrente**.

altamente provável

Significativamente mais do que **provável**.

componente de uma entidade

Unidades operacionais e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para efeitos de relato financeiro, do resto da entidade.

compromisso firme de compra

Um acordo com uma parte não relacionada, vinculando ambas as partes e normalmente legalmente exigível, que (a) especifica todos os termos significativos, incluindo o preço e o momento das transacções, e (b) inclui um desincentivo por não desempenho que é suficientemente grande para tornar o desempenho **altamente provável**.

custos de alienação

Os custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo (ou **grupo para alienação**), excluindo custos de

financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

grupo para alienação Um grupo de activos a alienar, por venda ou de outra forma, em conjunto como um grupo numa só transacção, e passivos directamente associados a esses activos que serão transferidos na transacção. O grupo inclui goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais se o grupo for uma **unidade geradora de caixa** à qual tenha sido imputado goodwill de acordo com os requisitos dos parágrafos 80-87 da IAS 36 *Imparidade de Activos* (como revista em 2004) ou se for uma unidade operacional dentro dessa unidade geradora de caixa.

justo valor *Justo valor* é o preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração. (Ver a IFRS 13).

provável A possibilidade de ocorrer é maior do que a de não ocorrer.

quantia recuperável O valor mais alto entre o **justo valor** de um activo menos os **custos de alienação** e o seu **valor de uso**.

unidade geradora de caixa O mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos.

unidade operacional descontinuada É um **componente de uma entidade** que ou foi alienado ou está classificado como detido para venda e:

(a) representa uma linha de negócios importante ou área geográfica de operações separada;

(b) é parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma linha de negócios importante ou área geográfica de operações separada; ou

(c) é uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda.

valor de uso O valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera que surjam do uso continuado de um activo e da sua alienação no fim da sua vida útil.

Apêndice B
Suplemento de aplicação

Este apêndice é parte integrante desta IFRS.

Extensão do período exigido para concluir uma venda

B1 Tal como indicado no parágrafo 9, uma prorrogação do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não impede que um activo (ou grupo para alienação) seja classificado como detido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controlo da entidade e se houver suficiente prova de que a entidade continua comprometida com o seu plano de vender o activo (ou grupo para alienação). Uma excepção ao requisito de um ano no parágrafo 8 deve, portanto, aplicar-se nas seguintes situações em que esses acontecimentos ou circunstâncias ocorram:

(a) à data em que uma entidade se compromete com um plano de venda de um activo não corrente (ou grupo para alienação), ela espera razoavelmente que outros (não um comprador) imponham condições à transferência do activo (ou grupo para alienação) que estendam o período exigido para que a venda seja concluída, e:

(i) as acções necessárias para responder a essas condições não podem ser iniciadas até que um *compromisso firme de compra* ser obtido, e

(ii) um compromisso firme de compra é altamente provável dentro de um ano;

(b) uma entidade obtém um compromisso firme de compra e, como resultado, um comprador ou outros impõem inesperadamente condições à transferência de um activo não corrente (ou grupo para alienação) anteriormente classificado como detido para venda que irão estender o período exigido para que a venda seja concluída, e:

(i) foram tomadas as acções atempadas necessárias para responder às condições, e

(ii) espera-se uma resolução favorável dos factores que condicionam um atraso.

(c) durante o período inicial de um ano, ocorrem circunstâncias que foram anteriormente consideradas improváveis e, como resultado, um

activo não corrente (ou grupo para alienação) anteriormente classificado como detido para venda não é vendido até ao final desse período, e:

(i) durante o período inicial de um ano, a entidade tomou as acções necessárias para responder à alteração nas circunstâncias,

(ii) o activo não corrente (ou grupo para alienação) está a ser activamente publicitado a um preço que é razoável, dada a alteração nas circunstâncias, e

(iii) foram satisfeitos os critérios dos parágrafos 7 e 8.

Norma Internacional de Relato Financeiro 6
Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
ÂMBITO ····· 3
RECONHECIMENTO DE ACTIVOS DE EXPLORAÇÃO E AVALIAÇÃO ····· 6
Dispensa temporária dos parágrafos 11 e 12 da IAS 8 ····· 6
MENSURAÇÃO DE ACTIVOS DE EXPLORAÇÃO E AVALIAÇÃO ····· 8
Mensuração no reconhecimento ····· 8
Elementos do custo de activos de exploração e avaliação ····· 9
Mensuração após o reconhecimento ····· 12
Alterações nas políticas contabilísticas ····· 13
APRESENTAÇÃO ····· 15
Classificação de activos de exploração e avaliação ····· 15
Reclassificação de activos de exploração e avaliação ····· 17
IMPARIDADE ····· 18
Reconhecimento e mensuração ····· 18
Especificar o nível em que os activos de exploração e avaliação são avaliados quanto a imparidade ····· 21
DIVULGAÇÃO ····· 23
DATA DE EFICÁCIA ····· 26
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS ····· 27
Apêndice A Termos definidos

Norma Internacional de Relato Financeiro 6
Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

Objectivo

1 O objectivo desta IFRS é especificar o relato financeiro da *exploração e avaliação de recursos minerais*.

2 Em particular, a IFRS exige:

(a) melhorias limitadas a práticas contabilísticas existentes de *dispêndios de exploração e avaliação.*

(b) que as entidades que reconheçam *activos de exploração e avaliação* avaliem esses activos quanto a imparidade de acordo com esta IFRS e mensurem qualquer imparidade de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos.*

(c) divulgações que identifiquem e expliquem as quantias nas demonstrações financeiras da entidade que resultem da exploração e avaliação de recursos minerais e ajudem os utilizadores dessas demonstrações financeiras a compreenderem a quantia, oportunidade e certeza de fluxos de caixa futuros de quaisquer activos de exploração e avaliação reconhecidos.

Âmbito

3 Uma entidade deve aplicar a IFRS aos dispêndios de exploração e avaliação que suporte.

4 A IFRS não trata de outros aspectos da contabilização por entidades dedicadas à exploração e avaliação de recursos minerais.

5 Uma entidade não deve aplicar esta IFRS a dispêndios suportados:

(a) antes da exploração e avaliação de recursos minerais, tais como dispêndios suportados antes de a entidade ter obtido os direitos legais de explorar uma área específica.

(b) depois de serem demonstráveis a exequibilidade técnica e a viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral.

Reconhecimento de activos de exploração e avaliação

Dispensa temporária dos parágrafos 11 e 12 da IAS 8

6 Quando desenvolver as suas políticas contabilísticas, uma entidade que reconheça activos de exploração e avaliação deve aplicar o parágrafo 10 da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*.

7 É exigido que o órgão de gestão considere os parágrafos 11 e 12 da IAS 8 que especificam fontes de requisitos e orientação autorizados ao desenvolver uma política contabilística para um item se nenhuma IFRS se aplicar especificamente a esse item. Sujeito aos parágrafos 9 e 10 adiante, esta IFRS dispensa uma entidade de aplicar esses parágrafos às suas políticas contabilísticas para o reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação.

Mensuração de activos de exploração e avaliação

Mensuração no reconhecimento

8 Os activos de exploração e avaliação devem ser mensurados pelo custo.

Elementos do custo de activos de exploração e avaliação

9 Uma entidade deve determinar uma política contabilística que especifique que dispêndios são reconhecidos como activos de exploração e avaliação e aplicar essa política consistentemente. Ao fazer esta determinação, uma entidade considera até que ponto o dispêndio pode ser associado à descoberta de recursos minerais específicos. O que se segue são exemplos de dispêndios que podem ser incluídos na mensuração inicial de activos de exploração e avaliação (a lista não é exaustiva):

(a) aquisição de direitos de exploração;
(b) estudos topográficos, geológicos, geoquímicos e geofísicos;
(c) perfuração exploratória;
(d) criação de valas;
(e) obtenção de amostras; e

(f) actividades relacionadas com a avaliação da exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral.

10 Os dispêndios relacionados com o desenvolvimento de recursos minerais não devem ser reconhecidos como activos de exploração e avaliação. A *Estrutura Conceptua l*[1] e a IAS 38 *Activos Intangíveis* proporcionam orientação sobre o reconhecimento de activos resultantes de desenvolvimento.

11 De acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, uma entidade reconhece quaisquer obrigações de remoção e restauro que sejam assumidas durante um determinado período como consequência de ter levado a cabo a exploração e avaliação de recursos minerais.

Mensuração após o reconhecimento

12 Após o reconhecimento, uma entidade deve aplicar ou o modelo de custo ou o modelo de revalorização aos activos de exploração e avaliação. Se for aplicado o modelo de revalorização (ou o modelo da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* ou o modelo da IAS 38), ele deve ser consistente com a classificação dos activos (ver o parágrafo 15).

Alterações nas políticas contabilísticas

13 Uma entidade pode alterar as suas políticas contabilísticas para dispêndios de exploração e avaliação se a alteração tornar as demonstrações financeiras mais relevantes para as necessidades de tomada de decisões económicas dos utilizadores e não menos fiáveis, ou mais fiáveis e não menos relevantes para essas necessidades. Uma entidade deve ajuizar a relevância e a fiabilidade usando os critérios da IAS 8.

14 Para justificar a alteração das suas políticas contabilísticas para dispêndios de exploração e avaliação, uma entidade deve demonstrar que a alteração leva as

---

1 A referência à *Estrutura Conceptual* é à *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* do IASC adoptada pelo IASB em 2001. Em Setembro de 2010 o IASB substituiu a *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* pela *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro*.

suas demonstrações financeiras a aproximarem-se dos critérios da IAS 8, mas a alteração não precisa de alcançar total conformidade com esses critérios.

Apresentação

Classificação de activos de exploração e avaliação

15 Uma entidade deve classificar os activos de exploração e avaliação como tangíveis ou intangíveis de acordo com a natureza dos activos adquiridos e aplicar a classificação consistentemente.

16 Alguns activos de exploração e avaliação são tratados como intangíveis (por exemplo, direitos de perfuração), enquanto outros são tangíveis (por exemplo, veículos e plataformas de perfuração). Até ao ponto em que um activo tangível seja consumido no desenvolvimento de um activo intangível, a quantia que reflecte esse consumo faz parte do custo do activo intangível. Contudo, o uso de um activo tangível para desenvolver um activo intangível não transforma um activo tangível num activo intangível.

Reclassificação de activos de exploração e avaliação

17 Um activo de exploração e avaliação deve deixar de ser classificado como tal quando a exequibilidade técnica e a viabilidade comercial de extracção de um recurso mineral for demonstrável. Os activos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto a imparidade, e reconhecida qualquer perda por imparidade, antes da reclassificação.

Imparidade

Reconhecimento e mensuração

18 **Os activos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto a imparidade quando os factos e circunstâncias sugerirem que a quantia escriturada de um activo de exploração e avaliação pode exceder a sua quantia recuperável. Quando os factos e circunstâncias sugerirem que a quantia escriturada excede a quantia recuperável, uma entidade deve mensurar, apresentar e divulgar qualquer perda por imparidade**

resultante de acordo com a IAS 36, excepto conforme estabelecido pelo parágrafo 21 adiante.

19 Apenas para as finalidades dos activos de exploração e avaliação, quando for identificado um activo de exploração e avaliação que possa estar em imparidade deve ser aplicado o parágrafo 20 desta IFRS em vez dos parágrafos 8-17 da IAS 36. O parágrafo 20 usa o termo "activos" mas aplica-se igualmente a activos de exploração e avaliação separados ou a uma unidade geradora de caixa.

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

(a) o período em que a entidade tem o direito de explorar na área específica expirou durante o período ou vai expirar no futuro próximo, e não se espera que seja renovado.

(b) não estão orçamentados nem planeados dispêndios substanciais relativos a posterior exploração e avaliação de recursos minerais na área específica.

(c) a exploração e avaliação de recursos minerais na área específica não levaram à descoberta de quantidades de recursos minerais comercialmente viáveis e a entidade decidiu descontinuar essas actividades na área específica.

(d) existem suficientes dados para indicar que, embora seja provável prosseguir com o desenvolvimento na área específica, é improvável que a quantia escriturada do activo de exploração e avaliação seja recuperada na totalidade pelo desenvolvimento bem-sucedido ou por venda.

Em qualquer caso, ou em casos semelhantes, a entidade deve efectuar um teste de imparidade de acordo com a IAS 36. Qualquer perda por imparidade é reconhecida como um gasto de acordo com a IAS 36.

Especificar o nível em que os activos de exploração e avaliação são avaliados quanto a imparidade

21 **Uma entidade deve determinar uma política contabilística para a imputação de activos de exploração e avaliação a unidades geradoras de caixa ou grupos de unidades geradoras de caixa com a finalidade de avaliar esses activos quanto a imparidade. Cada unidade geradora de caixa ou grupo de unidades a que um activo de exploração e avaliação seja imputado não deve ser maior do que um segmento operacional determinado de acordo com a IFRS 8 *Segmentos Operacionais*.**

22 O nível identificado pela entidade para a finalidade de testar activos de exploração e avaliação quanto a imparidade pode compreender uma ou mais unidades geradoras de caixa.

Divulgação

23 **Uma entidade deve divulgar informação que identifique e explique as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras resultantes da exploração e avaliação de recursos minerais.**

24 Para cumprir o parágrafo 23, uma entidade deve divulgar:

(a) as suas políticas contabilísticas relativas a dispêndios de exploração e avaliação incluindo o reconhecimento de activos de exploração e avaliação.

(b) as quantias de activos, passivos, rendimentos e gastos e fluxos de caixa operacionais e de investimento resultantes da exploração e avaliação de recursos minerais.

25 Uma entidade deve tratar os activos de exploração e avaliação como uma classe separada de activos e fazer as divulgações exigidas ou pela IAS 16 ou pela IAS 38 consistentemente com a forma como os activos estão classificados.

Data de eficácia

26 Uma entidade deve aplicar esta IFRS aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma

entidade aplicar a IFRS a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2006, deve divulgar esse facto.

Disposições transitórias

27 Se for impraticável aplicar um determinado requisito do parágrafo 18 à informação comparativa relacionada com períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2006, a entidade deve divulgar esse facto. A IAS 8 explica o termo "impraticável".

Apêndice A
Termos definidos

Este apêndice é parte integrante desta IFRS.

activos de exploração e avaliação	**Dispêndios de exploração e avaliação** reconhecidos como activos de acordo com a política contabilística da entidade.
dispêndios de exploração e avaliação	Dispêndios suportados por uma entidade em ligação com a **exploração e avaliação de recursos minerais** antes que a exequibilidade técnica e a viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral sejam demonstráveis.
exploração e avaliação de recursos minerais	A pesquisa de recursos minerais, incluindo minérios, petróleo, gás natural e recursos não renováveis semelhantes depois de a entidade ter obtido os direitos legais de explorar numa área específica, bem como a determinação da exequibilidade técnica e a viabilidade comercial de extrair o recurso mineral.

Norma Internacional de Relato Financeiro 7
Instrumentos Financeiros: Divulgações

Do parágrafo

OBJECTIVO **1**
ÂMBITO **3**
CLASSES DE INSTRUMENTOS FINANCEIROS E NÍVEL DE DIVULGAÇÃO **6**
RELEVÂNCIA DOS INSTRUMENTOS FINANCEIROS PARA A POSIÇÃO E DESEMPENHO FINANCEIROS **7**
Demonstração da posição financeira **8**
Demonstração do rendimento integral **20**
Outras divulgações **21**
Natureza e extensão dos riscos resultantes de instrumentos financeiros **31**
Divulgações qualitativas **33**
Divulgações quantitativas **34**
TRANSFERÊNCIAS DE ACTIVOS FINANCEIROS **42A**
Activos financeiros transferidos não desreconhecidos na sua totalidade **42D**
Activos financeiros transferidos desreconhecidos na sua totalidade **42E**
Informação suplementar **42H**
APLICAÇÃO INICIAL DA IFRS 9 ..... **42I**
DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO **43**
REVOGAÇÃO DA IAS 30 ..... **45**
Apêndice A Termos definidos
Apêndice B Guia de aplicação

Norma Internacional de Relato Financeiro 7
Instrumentos Financeiros: Divulgações

Objectivo

1 O objectivo desta IFRS é exigir às entidades que apresentem divulgações nas suas demonstrações financeiras que permita que os utilizadores avaliem:

(a) o significado dos instrumentos financeiros para a posição e o desempenho financeiros da entidade; e

(b) a natureza e a extensão dos riscos decorrentes de instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta durante o período e na data de relato, bem como a forma como a entidade gere esses riscos.

2 Os princípios estabelecidos nesta IFRS complementam os princípios para o reconhecimento, a mensuração e a apresentação de activos financeiros e de passivos financeiros enunciados na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* e na IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*.

Âmbito

3 Esta IFRS deve ser aplicada por todas as entidades a todos os tipos de instrumentos financeiros, excepto:

(a) participações em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos que sejam contabilizadas de acordo com a IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Separadas* ou a IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos*. Contudo, em alguns casos, a IFRS 10, a IAS 27 ou a IAS 28 exigem ou permitem que as entidades contabilizem os interesses numa subsidiária, associada ou empreendimento conjunto aplicando a IFRS 9. Nesses casos, as entidades devem aplicar os requisitos desta IFRS e, para os interesses mensurados pelo justo valor, os requisitos da IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*. As entidades também devem aplicar esta IFRS a todos os derivados associados a interesses em subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos, salvo se os derivados corresponderem à definição de instrumentos de capital próprio da IAS 32.

(b) direitos e obrigações dos empregadores decorrentes de planos de benefícios dos empregados, aos quais se aplica a IAS 19 *Benefícios dos Empregados.*

(c) [eliminada]

(d) contratos de seguro como definidos na IFRS 4 *Contratos de Seguro*. Contudo, esta IFRS aplica-se a derivados que estejam embutidos nos contratos de seguro sempre que a IFRS 9 exija que a entidade os contabilize separadamente. Além disso, um emitente deve aplicar esta IFRS aos *contratos de garantia financeira*, caso o emitente aplique a IFRS 9 ao reconhecimento e à mensuração dos contratos, aplicando todavia a IFRS 4 caso o emitente opte, de acordo com o parágrafo 4(d) da IFRS 4, por aplicar esta Norma ao seu reconhecimento e mensuração.

(e) instrumentos financeiros, contratos e obrigações ao abrigo de transacções de pagamento com base em acções aos quais se aplique a IFRS 2 *Pagamentos com Base em Acções*, excepto quando esta IFRS se aplique a contratos no âmbito da IFRS 9.

(f) instrumentos que devam ser classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D da IAS 32.

4 Esta IFRS aplica-se a instrumentos financeiros reconhecidos e não reconhecidos. Os instrumentos financeiros reconhecidos incluem activos financeiros e passivos financeiros que se encontram incluídos no âmbito da IFRS 9. Os instrumentos financeiros não reconhecidos incluem alguns instrumentos financeiros que, embora excluídos do âmbito da IFRS 9, se encontram incluídos no âmbito desta IFRS.

5 Esta IFRS aplica-se aos contratos de compra e venda de um item não financeiro incluídos no âmbito de aplicação da IFRS 9.

5A Os requisitos de divulgação do risco de crédito dos parágrafos 35A–35N aplicam-se aos direitos que a IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes* especifica como sendo contabilizados de acordo com a IFRS 9 para efeitos de reconhecimento de ganhos ou perdas por imparidade. Qualquer referência a

activos financeiros ou instrumentos financeiros nesses parágrafos inclui esses direitos, salvo especificação em contrário.

Classes de instrumentos financeiros e nível de divulgação

6 Quando esta IFRS exigir a divulgação por classes de instrumentos financeiros, uma entidade deve agrupar os instrumentos financeiros em classes que sejam apropriadas à natureza da informação divulgada, e que tomem em consideração as características dos instrumentos financeiros. Uma entidade deve prestar informação suficiente para permitir uma reconciliação com as linhas de itens apresentadas na demonstração da posição financeira.

Relevância dos instrumentos financeiros para a posição e desempenho financeiros

7 **Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utilizadores das suas demonstrações financeiras avaliar a relevância dos instrumentos financeiros para a sua posição e desempenho financeiros.**

Demonstração da posição financeira

Categorias de activos financeiros e passivos financeiros

8 As quantias escrituradas de cada uma das seguintes categorias, tal como definidas na IFRS 9, devem ser divulgadas na demonstração da posição financeira ou nas notas:

(a) activos financeiros pelo justo valor através dos resultados, discriminando (i) os designados como tal no momento do reconhecimento inicial ou subsequentemente de acordo com o parágrafo 6.7.1 da IFRS 9 e (ii) os obrigatoriamente mensurados pelo justo valor através dos resultados, de acordo com a IFRS 9.

(b)–(d) [eliminadas]

(e) passivos financeiros pelo justo valor através dos resultados, discriminando separadamente (i) os designados como tal no momento do reconhecimento inicial ou subsequentemente de acordo com o parágrafo 6.7.1 da IFRS 9 e (ii) os que cumprem com a definição de detidos para negociação segundo a IFRS 9.

(f) activos financeiros mensurados pelo custo amortizado.

(g) passivos financeiros mensurados pelo custo amortizado.

(h) activos financeiros mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral, discriminando separadamente: (i) os activos financeiros que são mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A da IFRS 9, e (ii) os investimentos em instrumentos de capital próprio designados como tal no momento do reconhecimento inicial de acordo com o parágrafo 5.7.5 da IFRS 9.

Activos financeiros e passivos financeiros pelo justo valor através dos resultados

9 Se a entidade designou um activo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados (ou um grupo de activos financeiros) que de outro modo seria mensurado pelo justo valor através de outro rendimento integral ou pelo custo amortizado, deve divulgar:

(a) a exposição máxima ao *risco de crédito* (ver o parágrafo 36(a)) do activo financeiro (ou grupo de activos financeiros) no final do período de relato.

(b) a quantia pela qual os derivados de crédito relacionados ou instrumentos similares permitem atenuar essa exposição máxima ao risco de crédito (ver o parágrafo 36(b)).

(c) a quantia da alteração, durante o período e de forma acumulada, no justo valor do activo financeiro (ou grupo de activos financeiros) que seja atribuível a alterações no risco de crédito do activo financeiro, determinada de uma das seguintes formas:

(i) como a quantia da alteração no justo valor que não é atribuível a alterações nas condições do mercado que possam dar origem a *risco de mercado*; ou

(ii) usando um método alternativo que a entidade considera representar de forma mais fidedigna a quantia da alteração no justo valor que seja atribuível a alterações no risco de crédito do activo.

As alterações nas condições de mercado que dão origem a risco de mercado incluem alterações numa taxa de juro (de referência)

observada, no preço de uma mercadoria, numa taxa de câmbio ou num índice de preços ou de taxas.

(d) a quantia da alteração no justo valor de quaisquer derivados de crédito relacionados ou instrumentos similares ocorrida durante o período e de forma acumulada desde a designação do activo financeiro.

10 Se uma entidade designou um passivo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo 4.2.2 da IFRS 9 e estiver obrigada a apresentar os efeitos de alterações no risco de crédito desse passivo em outro rendimento integral (ver o parágrafo 5.7.7 da IFRS 9), deve divulgar:

(a) a quantia da alteração, de forma acumulada, no justo valor do passivo financeiro que seja atribuível a alterações no risco de crédito desse passivo (ver os parágrafos B5.7.13–B5.7.20 da IFRS 9 para orientações sobre a determinação dos efeitos das alterações no risco de crédito de um passivo).

(b) a diferença entre a quantia escriturada do passivo financeiro e a quantia que a entidade teria contratualmente de pagar no vencimento ao detentor da obrigação.

(c) quaisquer transferências do ganho ou perda acumulado dentro do capital próprio durante o período, incluindo as razões para essas transferências.

(d) se um passivo é desreconhecido durante o período, a quantia (se for caso disso) incluída em outro rendimento integral que foi realizada no desreconhecimento.

10A Se uma entidade tiver designado um passivo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo 4.2.2 da IFRS 9 e estiver obrigada a apresentar todas as alterações no justo valor desse passivo (incluindo os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo) nos resultados (ver os parágrafos 5.7.7 e 5.7.8 da IFRS 9), deve divulgar:

(a) a quantia da alteração, durante o período e de forma acumulada, no justo valor do passivo financeiro que seja atribuível a alterações no risco de crédito desse passivo (ver os parágrafos B5.7.13–B5.7.20 da

IFRS 9 para orientações sobre a determinação dos efeitos das alterações no risco de crédito de um passivo); e

(b) a diferença entre a quantia escriturada do passivo financeiro e a quantia que a entidade teria contratualmente de pagar no vencimento ao detentor da obrigação.

11 A entidade deve igualmente divulgar:

(a) uma descrição detalhada dos métodos utilizados para cumprir os requisitos dos parágrafos 9(c), 10(a), e 10A(a), e do parágrafo 5.7.7(a), da IFRS 9, incluindo uma explicação da razão pela qual o método é apropriado.

(b) se a entidade considerar que a divulgação apresentada, na demonstração da posição financeira ou nas notas, para cumprir os requisitos estabelecidos nos parágrafos 9(c), 10(a), ou 10A(a) ou no parágrafo 5.7.7(a) da IFRS 9, não representa de forma fidedigna a alteração no justo valor do activo financeiro ou do passivo financeiro atribuível a alterações no seu risco de crédito, as razões que a levaram a chegar a essa conclusão e os factores que considera relevantes.

(c) uma descrição detalhada da metodologia ou metodologias utilizadas para determinar se a apresentação dos efeitos de alterações no risco de crédito de um passivo em outro rendimento integral irá criar ou ampliar uma divergência contabilística nos resultados (ver os parágrafos 5.7.7 e 5.7.8 da IFRS 9). Se uma entidade é obrigada a apresentar os efeitos de alterações no risco de crédito de um passivo nos resultados (ver o parágrafo 5.7.8 da IFRS 9), a divulgação deve incluir uma descrição detalhada da relação económica descrita no parágrafo B5.7.6 da IFRS 9.

Investimentos em instrumentos de capital próprio designados pelo justo valor através de outro rendimento integral

11A Se uma entidade tiver designado os investimentos em instrumentos de capital próprio como mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral, tal como permitido pelo parágrafo 5.7.5 da IFRS 9, deve divulgar:

(a) que investimentos em instrumentos de capital próprio foram designados como mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral.

(b) os motivos para o recurso a esta apresentação alternativa.

(c) o justo valor de cada um desses investimentos no fim do período de relato.

(d) os dividendos reconhecidos durante o período, mostrando separadamente os relacionados com investimentos desreconhecidos durante o período de relato e os relacionados com investimentos detidos no final do período de relato.

(e) quaisquer transferências do ganho ou perda acumulado dentro do capital próprio durante o período, incluindo as razões para essas transferências.

11B Se uma entidade desreconheceu investimentos em instrumentos de capital próprio mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral durante o período de relato, deve divulgar:

(a) os motivos para a alienação dos investimentos.

(b) o justo valor dos investimentos à data do desreconhecimento.

(c) o ganho ou perda acumulado da alienação.

Reclassificação

12– 12A [Eliminados]

12B Uma entidade deve divulgar se, no período em curso ou em períodos de relato anteriores, reclassificou quaisquer activos financeiros de acordo com o parágrafo 4.4.1 da IFRS 9. Para cada caso desses, uma entidade deve divulgar:

(a) a data de reclassificação.

(b) uma explicação detalhada da alteração do modelo de negócio e uma descrição qualitativa dos seus efeitos nas demonstrações financeiras da entidade.

(c) a quantia que, por via dessa reclassificação, entrou e saiu de cada categoria.

12C Relativamente a cada período de relato na sequência de uma reclassificação e até ao desreconhecimento, a entidade deve divulgar para os activos reclassificados da categoria de justo valor através dos resultados de modo a serem mensurados pelo custo amortizado ou pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.4.1 da IFRS 9:

(a) a taxa de juro efectiva determinada na data de reclassificação; e

(b) o rédito de juros reconhecido.

12D Se, desde a sua última data de relato anual, uma entidade tiver reclassificado activos financeiros retirando-os da categoria de mensuração pelo justo valor através de outro rendimento integral de modo a serem mensurados pelo custo amortizado ou retirando-os da categoria de mensuração pelo justo valor através dos resultados de modo a serem mensurados pelo custo amortizado ou pelo justo valor através de outro rendimento integral, deve divulgar:

(a) o justo valor dos activos financeiros no fim do período de relato; e

(b) o ganho ou perda no justo valor que teria sido reconhecido nos resultados ou em outro rendimento integral durante o período de relato se os activos financeiros não tivessem sido reclassificados.

13 [Eliminado]

Compensação entre activos financeiros e passivos financeiros

13A As divulgações referidas nos parágrafos 13B–13E complementam os outros requisitos de divulgação constantes desta IFRS e são exigidas em relação a todos os instrumentos financeiros reconhecidos que são compensados nos termos do parágrafo 42 da IAS 32. Estas divulgações aplicam-se também a instrumentos financeiros reconhecidos que estejam sujeitos a um acordo principal de compensação de cumprimento obrigatório ou outro acordo semelhante, independentemente de serem ou não compensados nos termos do parágrafo 42 da IAS 32.

13B Uma entidade deve divulgar informações que permitam que os utilizadores das suas demonstrações financeiras avaliem o efeito ou possível efeito dos acordos de compensação na situação financeira da entidade. Tal inclui o efeito ou possível efeito de direitos de compensação associados aos activos

financeiros reconhecidos e passivos financeiros reconhecidos da entidade abrangidos pelo parágrafo 13A.

13C Para alcançar o objectivo do parágrafo 13B, uma entidade deve divulgar, no final do período de relato, as seguintes informações quantitativas, em separado, quanto aos activos financeiros reconhecidos e passivos financeiros reconhecidos abrangidos pelo parágrafo 13A:

(a) as quantias brutas desses activos financeiros reconhecidos e passivos financeiros reconhecidos;

(b) as quantias compensadas de acordo com os critérios referidos no parágrafo 42 da IAS 32 para efeitos da determinação das quantias líquidas apresentadas na demonstração da situação financeira;

(c) as quantias líquidas apresentadas na demonstração da posição financeira;

(d) as quantias sujeitas a um acordo principal de compensação de cumprimento obrigatório ou acordo semelhante e que não sejam abrangidas pelo parágrafo 13C(b), incluindo:

(i) quantias relacionadas com instrumentos financeiros reconhecidos que não preenchem a totalidade ou parte dos critérios de compensação referidos no parágrafo 42 da IAS 32; e

(ii) quantias relacionadas com garantias financeiras (incluindo garantias em dinheiro); e

(e) a quantia líquida após dedução das quantias referidas em (d) das quantias referidas em (c).

As informações exigidas nos termos do presente parágrafo devem ser apresentadas em formato tabular, separadamente para os activos financeiros e os passivos financeiros, a menos que outro formato seja mais adequado.

13D A quantia total divulgada nos termos do parágrafo 13C(d) em relação a um instrumento deve ser limitada à quantia indicada no parágrafo 13C(c) para esse instrumento.

13E Uma entidade deve incluir nas divulgações uma descrição dos direitos de compensação associados aos activos financeiros reconhecidos e passivos financeiros reconhecidos da entidade sujeitos a acordos principais de

compensação de cumprimento obrigatório e a acordos semelhantes e divulgados nos termos do parágrafo 13C(d), incluindo a natureza desses direitos.

13F Se as informações exigidas pelos parágrafos 13B–13E forem divulgadas em mais de uma nota às demonstrações financeiras, a entidade deve fazer referências cruzadas entre essas notas.

Garantias colaterais

14 Uma entidade deve divulgar:

(a) as quantias escrituradas dos activos financeiros dados em penhor a título de garantia de passivos ou passivos contingentes, incluindo quantias reclassificadas de acordo com o parágrafo 3.2.23(a) da IFRS 9; e

(b) os termos e condições relacionados com a prestação da garantia.

15 Quando uma entidade detém uma garantia colateral (de activos financeiros ou não financeiros) e pode vender ou voltar a penhorar a garantia colateral em caso de não incumprimento pelo proprietário da garantia colateral, ela deve divulgar:

(a) o justo valor da garantia colateral detida;

(b) o justo valor de qualquer garantia colateral, vendida ou re-penhorada, bem como se a entidade tem uma obrigação de a devolver; e

(c) os termos e condições associados ao seu uso da garantia colateral.

Conta de dedução para perdas de crédito

16 [Eliminado]

16A A quantia escriturada de activos financeiros mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A da IFRS 9 não é reduzida por uma dedução para perdas e uma entidade não deve apresentar a dedução para perdas separadamente na demonstração da posição financeira como uma redução da quantia escriturada do activo financeiro. No entanto, uma entidade deve divulgar a dedução para perdas nas notas às demonstrações financeiras.

Instrumentos financeiros compostos com múltiplos derivados embutidos

17 Se uma entidade emitiu um instrumento que contenha tanto um componente de passivo como um componente de capital próprio (ver os parágrafo 28 da IAS 32) e o instrumento tiver múltiplos derivados embutidos, cujos valores sejam interdependentes (tais como um instrumento de dívida convertível resgatável), deve divulgar a existência dessas características.

Incumprimentos e violações

18 No que diz respeito a *empréstimos a pagar* reconhecidos no fim do período de relato, uma entidade deve divulgar:

(a) os detalhes de quaisquer incumprimentos a nível de capital, juros, fundo de amortização ou condições para resgate sobre esses empréstimos a pagar durante o período;

(b) a quantia escriturada dos empréstimos a pagar em incumprimento no fim do período de relato; e

(c) se o incumprimento foi sanado ou se os termos dos empréstimos a pagar foram renegociados antes da data em que as demonstrações financeiras foram aprovadas para emissão.

19 Na eventualidade de, durante o período, terem ocorrido violações dos termos de um acordo de empréstimo que não as descritas no parágrafo 18, uma entidade deve divulgar a mesma informação exigida pelo parágrafo 18 se essas violações permitiram ao mutuante exigir o reembolso acelerado (salvo se o incumprimento tiver sido sanado ou os termos do empréstimo a pagar tiverem sido renegociados antes ou no fim do período de relato).

Demonstração do rendimento integral

Itens de rendimento, gasto, ganhos ou perdas

20 Uma entidade deve divulgar os seguintes itens de rendimento, gasto, ganhos e perdas na demonstração do rendimento integral ou nas notas:

(a) perdas líquidas ou ganhos líquidos resultantes de:

(i) activos financeiros ou passivos financeiros mensurados pelo justo valor através dos resultados, discriminando os activos

financeiros ou passivos financeiros designados como tal no momento do reconhecimento inicial ou subsequentemente de acordo com o parágrafo 6.7.1 da IFRS 9 e os activos financeiros ou passivos financeiros que sejam obrigatoriamente mensurados pelo justo valor através dos resultados de acordo com a IFRS 9 (por exemplo, passivos financeiros que preenchem a definição de detidos para negociação da IFRS 9). Para os passivos financeiros designados pelo justo valor através dos resultados, uma entidade deve apresentar separadamente a quantia de ganhos ou perdas reconhecida em outro rendimento integral e a quantia reconhecida nos resultados.

(ii)–(iv) [eliminadas]

(v) passivos financeiros mensurados pelo custo amortizado.

(vi) activos financeiros mensurados pelo custo amortizado.

(vii) investimentos em instrumentos de capital próprio designados pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.5 da IFRS 9.

(viii) activos financeiros mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A da IFRS 9, indicando separadamente a quantia de ganhos ou perdas reconhecida através de outro rendimento integral durante o período e a quantia reclassificada no desreconhecimento de outro rendimento integral acumulado para os resultados no período.

(b) o total do rédito de juros e o total dos gastos com juros (calculados pelo método do juro efectivo) dos activos financeiros mensurados pelo custo amortizado ou pelo justo valor em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A da IFRS 9 (indicando estas quantias separadamente), ou dos passivos financeiros que não são mensurados pelo justo valor através dos resultados.

(c) receitas e despesas de comissões (para além das quantias incluídas no cálculo da taxa de juro efectivo) resultantes de:

(i) activos financeiros e passivos financeiros que não sejam mensurados pelo justo valor através dos resultados; e

(ii) trusts e outras actividades fiduciárias que resultem na detenção ou investimento de activos em nome de indivíduos, trusts, planos de benefícios de reforma e outras instituições.

(d) [eliminada]

(e) [eliminada]

20A Uma entidade deve divulgar uma análise do ganho ou perda reconhecido na demonstração do rendimento integral decorrente do desreconhecimento de activos financeiros mensurados pelo custo amortizado, mostrando separadamente os ganhos e perdas resultantes do desreconhecimento desses activos financeiros. Esta divulgação deve incluir as razões para o desreconhecimento desses activos financeiros.

Outras divulgações

Políticas contabilísticas

21 De acordo com o parágrafo 117 da IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007), uma entidade divulga as suas políticas contabilísticas significativas, incluindo a base (ou bases) de mensuração usada(s) na preparação das demonstrações financeiras e as outras políticas contabilísticas usadas que sejam relevantes para uma compreensão das demonstrações financeiras.

Contabilidade de cobertura

21A Uma entidade deve aplicar os requisitos de divulgação constantes dos parágrafos 21B–24F às exposições ao risco que uma entidade cobre e relativamente às quais opta por aplicar a contabilidade de cobertura. As divulgações de contabilidade de cobertura devem incluir informações sobre:

(a) a estratégia de gestão do risco da entidade e o modo como é aplicada para gerir os riscos;

(b) o modo como as actividades de cobertura da entidade podem afectar a quantia, a oportunidade e a incerteza dos seus fluxos de caixa futuros; e

(c) o efeito que a contabilidade de cobertura teve na demonstração da posição financeira, na demonstração do rendimento integral e na demonstração de alterações no capital próprio da entidade.

21B Uma entidade deve apresentar as divulgações exigidas numa única nota ou secção separada das suas demonstrações financeiras. Contudo, uma entidade não terá de duplicar a informação que já é apresentada noutro local, desde que seja incluída nas demonstrações financeiras por referência cruzada a uma outra demonstração, tal como um comentário dos órgãos de gestão ou um relatório de riscos, que estejam disponíveis aos utilizadores das demonstrações financeiras nas mesmas condições das demonstrações financeiras e ao mesmo tempo. Sem essa informação incluída por referência cruzada, as demonstrações financeiras estarão incompletas.

21C Quando os parágrafos 22A–24F exigirem que a entidade separe por categoria de risco as informações divulgadas, a entidade deve determinar cada categoria de risco com base nas exposições ao risco que decide cobrir e relativamente às quais se aplica a contabilidade de cobertura. Uma entidade deve determinar as categorias de risco de forma coerente para todas as divulgações da contabilidade de cobertura.

21D Para cumprir os objectivos do parágrafo 21A, uma entidade deve (salvo especificação em contrário) determinar o nível de detalhe a divulgar, a ênfase que coloca nos vários aspectos dos requisitos de divulgação, o nível adequado de agregação ou desagregação, e se os utilizadores das demonstrações financeiras necessitam ou não de clarificações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas. No entanto, uma entidade deve usar o mesmo nível de agregação ou desagregação que utiliza em relação a requisitos de divulgação de informações relacionados com esta IFRS e com a IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*.

Estratégia de gestão do risco

22 [Eliminado]

22A Uma entidade deve explicar a sua estratégia de gestão do risco relativamente a cada categoria de risco das exposições ao risco que decide cobrir e às quais é

aplicada a contabilidade de cobertura. Esta explicação deve permitir aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar (por exemplo):

(a) a forma como cada risco surge.

(b) a forma como a entidade gere cada risco; isto inclui se a entidade cobre integralmente um item em relação a todos os riscos ou se cobre um componente de risco (ou componentes) de um item e por que razão.

(c) a amplitude das exposições ao risco que a entidade gere.

22B Para preencher os requisitos estabelecidos no parágrafo 22A, a informação deve incluir nomeadamente uma descrição:

(a) dos instrumentos de cobertura utilizados (e de como são utilizados) para a cobertura das exposições ao risco;

(b) da forma como a entidade determina a relação económica entre o item coberto e o instrumento de cobertura para avaliar a eficácia da cobertura; e

(c) do modo como a entidade estabelece o rácio de cobertura e das fontes de ineficácia da cobertura.

22C Quando uma entidade designa um componente de risco específico como um item coberto (ver o parágrafo 6.3.7 da IFRS 9) deve divulgar, para além das divulgações exigidas pelos parágrafos 22A e 22B, informações qualitativas ou quantitativas sobre:

(a) a forma como a entidade determinou o componente de risco que é designado como o item coberto (incluindo uma descrição da natureza da relação entre o componente de risco e o item no seu todo); e

(b) o modo como o componente de risco se relaciona com o item na sua totalidade (por exemplo, o componente de risco designado cobriu historicamente, em média, 80% das alterações no justo valor do item no seu todo).

Quantia, oportunidade e incerteza dos fluxos de caixa futuros

23 [Eliminado]

23A Excepto se isenta nos termos do parágrafo 23C, uma entidade deve divulgar, para cada categoria de risco, informações quantitativas que permitam aos

utilizadores das suas demonstrações financeiras avaliar os termos e condições dos instrumentos de cobertura e o modo como afectam a quantia, a oportunidade e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade.

23B A fim de satisfazer o requisito previsto no parágrafo 23A, uma entidade deve apresentar uma discriminação que divulgue:

(a) um perfil da oportunidade da quantia nominal do instrumento de cobertura; e

(b) se for caso disso, o preço ou a taxa médios (por exemplo, preços strike ou a prazo, etc.) do instrumento de cobertura.

23C Em situações em que uma entidade redefine frequentemente (ou seja, descontinua e recomeça) relacionamentos de cobertura porque tanto o instrumento de cobertura como o item coberto mudam frequentemente (ou seja, a entidade usa um processo dinâmico em que tanto a exposição como os instrumentos de cobertura utilizados para gerir essa exposição não permanecem inalterados durante muito tempo — como no exemplo do parágrafo B6.5.24, (b) da IFRS 9), então a entidade:

(a) está isenta de apresentar as divulgações exigidas pelos parágrafos 23A e 23B.

(b) deve divulgar:

(i) informação sobre a estratégia de gestão dos riscos, em última análise, em relação a esses relacionamentos de cobertura;

(ii) uma descrição da forma como reflecte a sua estratégia de gestão do risco utilizando a contabilidade de cobertura e designando esses relacionamentos de cobertura em particular; e

(iii) uma indicação da frequência com que os relacionamentos de cobertura são descontinuados e recomeçados como parte do processo da entidade em relação a esses relacionamentos de cobertura.

23D Uma entidade deve divulgar, para cada categoria de risco, uma descrição das fontes de ineficácia da cobertura que se prevê venham a afectar o relacionamento de cobertura durante o seu período de vigência.

23E Caso surjam outras fontes de ineficácia da cobertura num relacionamento de cobertura, uma entidade deve divulgar essas fontes por categoria de risco e explicar a ineficácia da cobertura daí resultante.

23F Relativamente às coberturas de fluxos de caixa, uma entidade deve divulgar uma descrição de qualquer transacção prevista relativamente à qual tenha sido utilizada a contabilidade de cobertura no período anterior, mas que já não se espera que ocorra.

Efeitos da contabilidade de cobertura na posição e no desempenho financeiros

24 [Eliminado]

24A Uma entidade deve divulgar, em formato tabular, as seguintes quantias relacionadas com itens designados como instrumentos de cobertura, separadamente por categoria de risco para cada tipo de cobertura (cobertura de justo valor, cobertura de fluxos de caixa ou cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira):

(a) a quantia escriturada dos instrumentos de cobertura (activos financeiros separadamente dos passivos financeiros);

(b) a linha na demonstração da posição financeira que inclui o instrumento de cobertura;

(c) as alterações no justo valor do instrumento de cobertura utilizadas como base para o reconhecimento da ineficácia da cobertura para o período; e

(d) as quantias nominais (incluindo as quantidades, por exemplo em toneladas ou metros cúbicos) dos instrumentos de cobertura.

24B Uma entidade deve divulgar, em formato tabular, as seguintes quantias relacionadas com os itens cobertos, separadamente por categoria de risco e por tipos de cobertura, do seguinte modo:

(a) para coberturas de justo valor:

(i) a quantia escriturada do item coberto reconhecida na demonstração da posição financeira (apresentando os activos separadamente dos passivos);

(ii) a quantia acumulada de ajustamentos de cobertura pelo justo valor do item coberto incluída na quantia escriturada do item

coberto reconhecida na demonstração da posição financeira (apresentando os activos separadamente dos passivos);

(iii) a linha da demonstração da posição financeira que inclui o item coberto;

(iv) a alteração no valor do item coberto utilizada como base para o reconhecimento de ineficácia da cobertura para o período; e

(v) a quantia acumulada dos ajustamentos de cobertura pelo justo valor que permanecem na demonstração da posição financeira para quaisquer itens cobertos que deixaram de ser ajustados em termos de ganhos e perdas de cobertura de acordo com o parágrafo 6.5.10 da IFRS 9.

(b) relativamente às coberturas de fluxos de caixa e às coberturas de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira:

(i) a alteração no valor do item coberto utilizada como base para o reconhecimento da ineficácia da cobertura para o período (ou seja, quanto às coberturas dos fluxos de caixa, a alteração no valor utilizada para determinar a ineficácia da cobertura reconhecida de acordo com o parágrafo 6.5.11(c) da IFRS 9);

(ii) os saldos na reserva de cobertura dos fluxos de caixa e na reserva de transposição de moeda estrangeira para dar continuidade às coberturas contabilizadas de acordo com os parágrafos 6.5.11 e 6.5.13(a), da IFRS 9; e

(iii) os saldos remanescentes na reserva de cobertura dos fluxos de caixa e na reserva de transposição de moeda estrangeira de quaisquer relacionamentos de cobertura aos quais a contabilidade de cobertura já não seja aplicada.

24C Uma entidade deve divulgar, em formato de tabela, as seguintes quantias, separadamente por categoria de risco e para os tipos de coberturas, do seguinte modo:

(a) para coberturas de justo valor:

(i) a ineficácia da cobertura — isto é, a diferença entre os ganhos ou perdas de cobertura do instrumento de cobertura e do item coberto — reconhecida nos resultados (ou em outro rendimento integral para coberturas de um instrumento de

capital próprio para o qual a entidade optou por apresentar as alterações no justo valor em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.5 da IFRS 9); e

(ii) a linha na demonstração do rendimento integral que inclui o reconhecimento da ineficácia da cobertura.

(b) relativamente às coberturas de fluxos de caixa e às coberturas de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira:

(i) os ganhos ou perdas de cobertura do período de relato que foram reconhecidos em outro rendimento integral;

(ii) a ineficácia da cobertura reconhecida nos resultados;

(iii) a linha na demonstração do rendimento integral que inclui o reconhecimento da ineficácia da cobertura;

(iv) a quantia reclassificada da reserva de cobertura dos fluxos de caixa ou da reserva de transposição de moeda estrangeira para os resultados como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1) (diferenciando entre as quantias para as quais tenha sido previamente usada a contabilidade de cobertura, mas relativamente às quais já não se espera que ocorram fluxos de caixa futuros cobertos e as quantias que foram transferidas porque o item coberto afectou os resultados);

(v) a linha na demonstração do rendimento integral que inclui o ajustamento de reclassificação (ver IAS a 1); e

(vi) para coberturas de posições líquidas, os ganhos ou perdas de cobertura reconhecidos numa linha separada na demonstração do rendimento integral (ver o parágrafo 6.6.4 da IFRS 9).

24D Quando o volume de relacionamentos de cobertura ao qual a isenção prevista no parágrafo 23C se aplica não é representativo dos volumes normais durante o período (ou seja, o volume à data de relato não reflecte os volumes durante o período), uma entidade deve divulgar esse facto e o motivo pelo qual considera que os volumes não são representativos.

24E Uma entidade deve apresentar uma reconciliação de cada componente do capital próprio e uma análise do outro rendimento integral de acordo com a IAS 1 que, consideradas no seu conjunto:

(a) estabelecem uma distinção, no mínimo, entre as quantias que se relacionam com as divulgações referidas no parágrafo 24C(b)(i) e (b)(iv), e as quantias contabilizadas de acordo com o parágrafo 6.5.11(d)(i), e (d)(iii), da IFRS 9;

(b) estabelecem uma distinção entre as quantias relacionadas com o valor temporal das opções que cobrem itens cobertos relacionados com transacções e as quantias relacionadas ao valor temporal das opções que cobrem itens cobertos relacionados com um prazo quando uma entidade contabiliza o valor temporal de uma opção de acordo com o parágrafo 6.5.15 da IFRS 9; e

(c) estabelecem uma distinção entre as quantias associadas a elementos a prazo de contratos a prazo e os spreads de base cambial dos instrumentos financeiros que cobrem itens cobertos relacionados com transacções e as quantias associadas a elementos a prazo de contratos a prazo e os spreads de base cambial dos instrumentos financeiros que cobrem itens cobertos relacionados com um prazo quando uma entidade contabiliza essas quantias de acordo com o parágrafo 6.5.16 da IFRS 9.

24F Uma entidade deve divulgar as informações exigidas no parágrafo 24E separadamente para cada categoria de risco. Esta desagregação por risco pode ser apresentada nas notas às demonstrações financeiras.

Opção de designação de uma exposição ao crédito como mensurada pelo justo valor através dos resultados

24G Se uma entidade designou um instrumento financeiro, ou parte do mesmo, como mensurado pelo justo valor através dos resultados, porque utiliza um derivado de crédito para gerir o risco de crédito desse instrumento financeiro, deve divulgar:

(a) para os derivados de crédito que tenham sido utilizados para gerir o risco de crédito dos instrumentos financeiros designados como mensurados pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo 6.7.1 da IFRS 9, uma reconciliação de cada quantia nominal e o justo valor no início e no fim do período;

(b) o ganho ou perda reconhecido nos resultados aquando da designação de um instrumento financeiro, ou de parte do mesmo, como mensurado pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo 6.7.1 da IFRS 9; e

(c) aquando da descontinuação da mensuração de um instrumento financeiro, ou de parte do mesmo, pelo justo valor através dos resultados, o justo valor desse instrumento financeiro que se tornou a nova quantia escriturada de acordo com o parágrafo 6.7.4 da IFRS 9 e a correspondente quantia ou capital nominal (excepto para a prestação de informação comparativa de acordo com a IAS 1, uma entidade não precisa de continuar esta divulgação em períodos subsequentes).

Justo valor

25 Com excepção do estabelecido no parágrafo 29., uma entidade deve divulgar, para cada classe de activos financeiros e de passivos financeiros (ver o parágrafo 6), o justo valor dessa classe de activos e de passivos de forma a permitir a sua comparação com as suas quantias escrituradas.

26 Na divulgação de justos valores, uma entidade deve agrupar os activos financeiros e os passivos financeiros em classes e fazer a sua compensação apenas na medida em que as respectivas quantias escrituradas sejam compensadas na demonstração da posição financeira.

27–27B [Eliminados]

28 Em determinados casos, uma entidade não reconhece um ganho ou perda no reconhecimento inicial de um activo financeiro ou passivo financeiro porque o justo valor não decorre de um preço cotado num mercado activo para um activo ou passivo semelhante (ou seja, um dado de Nível 1), nem se baseia numa técnica de avaliação que utiliza apenas dados de mercado observáveis (ver o parágrafo B5.1.2A da IFRS 9). Nesses casos, a entidade deve divulgar, por classe de activo financeiro ou passivo financeiro:

(a) a sua política contabilística quanto ao reconhecimento nos resultados da diferença entre o justo valor no reconhecimento inicial e o preço da transacção para reflectir uma alteração nos factores (incluindo o

tempo) que os participantes do mercado considerariam ao apreçar o activo ou passivo (ver o parágrafo B5.1.2A(b), da IFRS 9).

(b) a diferença agregada ainda não reconhecida nos resultados no início e no fim do período e uma reconciliação das alterações no saldo dessa diferença.

(c) os motivos pelos quais a entidade concluiu que o preço da transacção não constituía o melhor indicador do justo valor, incluindo uma descrição dos dados que servem de base ao justo valor.

29 Não é exigida qualquer divulgação do justo valor:

(a) quando a quantia escriturada é uma aproximação razoável do justo valor, por exemplo, para instrumentos financeiros tais como contas comerciais a receber ou a pagar de curto prazo.

(b) [eliminada]

(c) no que diz respeito a contratos que contenham uma característica de participação discricionária (como descrita na IFRS 4) se o justo valor dessa característica não puder ser mensurado com fiabilidade.

30 No caso referido no parágrafo 29(c), uma entidade deve divulgar informação para ajudar os utilizadores das demonstrações financeiras a efectuar os seus próprios julgamentos acerca da dimensão de possíveis diferenças entre a quantia escriturada desses contratos e o seu justo valor, designadamente:

(a) o facto de a informação do justo valor não ter sido divulgada para estes instrumentos pelo facto de não ser possível mensurar o justo valor com fiabilidade;

(b) uma descrição dos instrumentos financeiros e das suas quantias escrituradas, bem como uma explicação da razão pela qual o seu justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade;

(c) informação acerca do mercado para os instrumentos;

(d) informação sobre se, e como, a entidade pretende alienar os instrumentos financeiros; e

(e) se os instrumentos financeiros cujo justo valor não pôde anteriormente ser mensurado com fiabilidade forem desreconhecidos, esse facto, bem como a sua quantia escriturada à data do desreconhecimento e a quantia de ganhos e perdas reconhecida.

Natureza e extensão dos riscos resultantes de instrumentos financeiros

31 Uma entidade deve divulgar informação para permitir aos utilizadores das suas demonstrações financeiras avaliar a natureza e a extensão dos riscos resultantes de instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta no fim do período de relato.

32 As divulgações exigidas nos parágrafos 33-42 referem-se aos riscos associados a instrumentos financeiros e à forma como eles foram geridos. Geralmente, estes riscos incluem, entre outros, o risco de crédito, o *risco de liquidez* e o risco de mercado.

32A Apresentar divulgações qualitativas no contexto das divulgações quantitativas permite aos utilizadores estabelecerem a ligação entre divulgações conexas e, por conseguinte, terem uma visão geral da natureza e extensão dos riscos associados a instrumentos financeiros. A interacção entre a divulgação de informações qualitativas e quantitativas contribui para a divulgação das informações numa forma que permite aos utilizadores avaliarem melhor a exposição de uma entidade aos riscos.

Divulgações qualitativas

33 Para cada tipo de risco associado a instrumentos financeiros, uma entidade deve divulgar:

(a) a sua exposição ao risco e a origem dos riscos;

(b) os seus objectivos, políticas e procedimentos de gestão de risco e os métodos utilizados para mensurar o risco; e

(c) quaisquer alterações em (a) ou (b) referentes ao período anterior.

Divulgações quantitativas

34 Para cada tipo de risco associado a instrumentos financeiros, a entidade deve divulgar:

(a) um resumo dos dados quantitativos relativos à sua exposição a esse risco no final do período de relato. Esta divulgação deve basear-se na informação facultada internamente ao pessoal chave da gestão da entidade (como definido na IAS 24 *Divulgações de Partes*

Relacionadas), por exemplo o órgão de gestão ou o director executivo (CEO) da entidade.

(b) as divulgações exigidas pelos parágrafos 35A–42, na medida em que não sejam apresentadas de acordo com (a).

(c) as concentrações de risco, se não forem evidentes a partir das divulgações de acordo com (a) e (b).

35 Se os dados quantitativos divulgados no fim do período de relato não forem representativos da exposição aos riscos de uma entidade durante o período, uma entidade deve prestar informação adicional que seja representativa.

Risco de crédito

Âmbito e objectivos

35A Uma entidade deve aplicar os requisitos de divulgação constantes dos parágrafos 35F–35N a instrumentos financeiros aos quais são aplicados os requisitos de imparidade da IFRS 9. Contudo:

(a) para contas a receber comerciais, activos resultantes de contratos e contas a receber de locações, o parágrafo 35J(a) é aplicável a essas contas a receber comerciais, activos resultantes de contratos e contas a receber de locações relativamente aos quais as perdas de crédito esperadas ao longo da vida útil sejam reconhecidas de acordo com o parágrafo 5.5.15 da IFRS 9, caso esses activos financeiros sejam modificados quando estiverem vencidos há mais de 30 dias; e

(b) o parágrafo 35K(b), não se aplica às contas a receber de locações.

35B As divulgações sobre o risco de crédito de acordo com os parágrafos 35F–35N devem permitir aos utilizadores das demonstrações financeiras compreender o efeito do risco de crédito na quantia, oportunidade e incerteza dos fluxos de caixa futuros. Para alcançar este objectivo, as divulgações do risco de crédito devem apresentar:

(a) informações sobre as práticas de gestão do risco de crédito da entidade e o modo como estas se relacionam com o reconhecimento e a mensuração de perdas de crédito esperadas, incluindo os métodos, pressupostos e dados utilizados para quantificar as perdas de crédito esperadas;

(b) informação quantitativa e qualitativa que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliarem as quantias nas demonstrações financeiras resultantes de perdas de crédito esperadas, incluindo alterações na quantia das perdas de crédito esperadas e as razões para essas alterações; e

(c) informações sobre a exposição ao risco de crédito de uma entidade (ou seja, o risco de crédito inerente aos activos financeiros e aos compromissos de prorrogação de crédito de uma entidade), incluindo as concentrações significativas do risco de crédito.

35C Uma entidade não terá de duplicar a informação já apresentada noutro local, desde que seja incluída por referência cruzada a outras demonstrações nas demonstrações financeiras, tal como um comentário do órgão de gestão ou um relatório de riscos que estejam disponíveis aos utilizadores das demonstrações financeiras nas mesmas condições e na mesma altura que as demonstrações financeiras. Sem essa informação incluída por referência cruzada, as demonstrações financeiras estarão incompletas.

35D Para cumprir os objectivos do parágrafo 35B, uma entidade deve (salvo especificação em contrário) considerar o nível de detalhe a divulgar, a ênfase que coloca nos vários aspectos dos requisitos de divulgação, o nível adequado de agregação ou desagregação, e se os utilizadores das demonstrações financeiras necessitam ou não de clarificações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas.

35E Se as informações divulgadas de acordo com os parágrafos 35F–35N não forem suficientes para cumprir os objectivos do parágrafo 35B, uma entidade deve divulgar as informações adicionais que sejam necessárias para cumprir esses objectivos.

Práticas de gestão do risco de crédito

35F Uma entidade deve explicar as suas práticas de gestão do risco de crédito e o modo como estas se relacionam com o reconhecimento e a mensuração das perdas de crédito esperadas. Para atingir este objectivo, uma entidade deve divulgar informação que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras compreenderem e avaliarem:

(a) a forma como uma entidade determina se o risco de crédito de instrumentos financeiros aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial, incluindo se, e de que forma:

(i) os instrumentos financeiros são considerados como tendo um baixo risco de crédito e de acordo com o parágrafo 5.5.10 da IFRS 9, incluindo as categorias de instrumentos financeiros a que este se aplica; e

(ii) foi ilidida a presunção do parágrafo 5.5.11 da IFRS 9 de que houve um aumento significativo no risco de crédito desde o reconhecimento inicial quando os activos financeiros estão vencidos há mais de 30 dias;

(b) as definições de incumprimento de uma entidade, incluindo as razões para seleccionar essas definições;

(c) se as perdas de crédito esperadas foram mensuradas numa base colectiva, a forma como os instrumentos foram agrupados;

(d) a forma como uma entidade determinou que os activos financeiros são activos financeiros em imparidade por perdas de crédito;

(e) a política de uma entidade em matéria de anulação (write-off), incluindo os indicadores de que não existe qualquer expectativa razoável de recuperação e informação sobre a política para os activos financeiros que são objecto de anulação mas estão ainda sujeitos a medidas de execução; e

(f) a forma como os requisitos do parágrafo 5.5.12 da IFRS 9 relativos à alteração dos fluxos de caixa contratuais de activos financeiros foram aplicados, incluindo a forma como uma entidade:

(i) determina se o risco de crédito de um activo financeiro que tenha sido modificado enquanto a dedução para perdas era mensurada por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas ao longo da vida melhorou na medida em que a dedução para perdas volta a ser mensurada por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas a 12 meses de acordo com o parágrafo 5.5.5 da IFRS 9; e

(ii) monitoriza se as deduções para perdas em activos financeiros que preencham os critérios referidos em (i) são subsequentemente remensuradas por uma quantia igual às

perdas de crédito esperadas ao longo da vida de acordo com o parágrafo 5.5.3 da IFRS 9.

35G Uma entidade deve explicar os dados, pressupostos e técnicas de estimação utilizados para aplicar os requisitos constantes da secção 5.5 da IFRS 9. Para o efeito, uma entidade deve divulgar:

(a) a base dos dados e pressupostos e as técnicas de estimação utilizados para:

(i) mensurar as perdas de crédito esperadas ao longo da vida e a 12 meses;

(ii) determinar se o risco de crédito de instrumentos financeiros aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial; e

(iii) determinar se um activo financeiro é um activo financeiro em imparidade por perdas de crédito.

(b) a forma como as informações prospectivas foram incorporadas na determinação das perdas de crédito esperadas, incluindo a utilização de informação macroeconómica; e

(c) as alterações introduzidas nos métodos de estimação ou pressupostos significativos durante o período de relato e as razões para essas alterações.

Informação quantitativa e qualitativa sobre as quantias resultantes de perdas de crédito esperadas

35H Para explicar as alterações nas deduções para perdas e as razões para essas alterações, uma entidade deve divulgar, por classe de instrumento financeiro, uma reconciliação entre os saldos de abertura e de fecho da dedução para perdas, sob a forma tabular, indicando separadamente as alterações durante o período no que se refere:

(a) à dedução para perdas mensurada por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas a 12 meses;

(b) à dedução para perdas mensurada por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas ao longo da vida para:

(i) instrumentos financeiros relativamente aos quais o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento

inicial, mas que não são activos financeiros em imparidade por perdas de crédito;

(ii) activos financeiros que estão em imparidade por perdas de crédito à data de relato (mas que não são créditos em imparidade comprados ou créditos em imparidade originados); e

(iii) contas a receber comerciais, activos resultantes de contratos e contas a receber de locações para os quais as deduções para perdas são mensuradas de acordo com o parágrafo 5.5.15 da IFRS 9.

(c) activos financeiros em imparidade comprados ou activos financeiros em imparidade originados. Para além da reconciliação, uma entidade deve divulgar a quantia total das perdas de crédito esperadas não descontada no reconhecimento inicial em activos financeiros inicialmente reconhecida durante o período de relato.

35I Para permitir aos utilizadores das demonstrações financeiras compreenderem as alterações na dedução para perdas divulgada de acordo com o parágrafo 35H, uma entidade deve apresentar uma explicação da forma como as alterações significativas na quantia escriturada bruta de instrumentos financeiros ocorridas durante o período contribuíram para alterações na dedução para perdas. A informação deve ser apresentada separadamente para os instrumentos financeiros que representam as deduções para perdas, tal como enumerados no parágrafo 35H(a)-(c), e incluir os dados qualitativos e quantitativos pertinentes. Os exemplos de alterações na quantia escriturada bruta de instrumentos financeiros que contribuíram para as alterações nas deduções para perdas podem incluir:

(a) alterações causadas por instrumentos financeiros originados ou adquiridos durante o período de relato;

(b) a alteração dos fluxos de caixa contratuais em activos financeiros que não resulte no desreconhecimento desses activos financeiros de acordo com a IFRS 9;

(c) alterações causadas por instrumentos financeiros que foram desreconhecidos (incluindo os que foram objecto de anulação) durante o período de relato; e

(d) alterações decorrentes da mensuração da dedução para perdas pela quantia equivalente às perdas de crédito esperadas a 12 meses ou ao longo da vida.

35J Para permitir que os utilizadores das demonstrações financeiras compreendam a natureza e o efeito de alterações dos fluxos de caixa contratuais em activos financeiros que não resultaram no desreconhecimento e o efeito dessas alterações na mensuração de perdas de crédito esperadas, uma entidade deve divulgar:

(a) o custo amortizado antes da alteração e os ganhos ou perdas líquidos resultantes da alteração reconhecidos relativamente a activos financeiros para os quais os fluxos de caixa contratuais foram alterados durante o período de relato, quando estavam ligados a uma dedução para perdas mensurada a uma quantia igual às perdas de crédito esperadas ao longo da vida; e

(b) a quantia escriturada bruta no final do período de relato dos activos financeiros que foram modificados desde o reconhecimento inicial numa altura em que a dedução para perdas foi mensurada a uma quantia igual às perdas de crédito esperadas ao longo da vida e para os quais a dedução para perdas foi alterada durante o período de relato para uma quantia igual à das perdas de crédito esperadas a 12 meses.

35K Para permitir aos utilizadores das demonstrações financeiras compreenderem o efeito das garantias e outras melhorias de crédito sobre as quantias decorrentes de perdas de crédito esperadas, a entidade deve divulgar, por classe de instrumento financeiro:

(a) a quantia que melhor representa a sua exposição máxima ao risco de crédito no final do período de relato sem ter em consideração quaisquer garantias detidas ou outras melhorias de crédito (por exemplo, acordos de compensação não elegíveis para compensação segundo a IAS 32).

(b) uma descrição dos colaterais detidos a título de garantia e outras melhorias de crédito, incluindo:

(i) uma descrição da natureza e qualidade do colateral detido;

(ii) uma explicação de qualquer alteração significativa da qualidade desse colateral ou das melhorias de crédito em resultado da deterioração ou de alterações nas políticas de colaterais da entidade durante o período de relato; e

(iii) informações sobre instrumentos financeiros para os quais uma entidade reconheceu uma dedução para perdas devido à existência de colaterais.

(c) informações quantitativas sobre os colaterais detidos a título de garantia e outras melhorias de crédito (por exemplo, quantificação da medida em que os colaterais e outras melhorias de crédito atenuam o risco de crédito) para activos financeiros que estejam em imparidade por perdas de crédito à data de relato.

35L Uma entidade deve divulgar a quantia contratual em dívida referente aos activos financeiros que foram objecto de anulação (write-off) durante o período de relato e que ainda estão sujeitos a medidas de execução.

Exposição ao risco de crédito

35M Para permitir aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliarem uma exposição ao risco de crédito da entidade e compreenderem as suas concentrações significativas de risco de crédito, uma entidade deve divulgar, por cada *grau de notação do risco de crédito*, a quantia escriturada bruta dos activos financeiros e a exposição ao risco de crédito ligada aos compromissos de empréstimo e aos contratos de garantia financeira. Estas informações devem ser apresentadas separadamente para instrumentos financeiros:

(a) para os quais a dedução para perdas é mensurada por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas a 12 meses;

(b) para os quais a dedução para perdas é mensurada por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas ao longo da vida e que são:

(i) instrumentos financeiros relativamente aos quais o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial, mas que não são activos financeiros em imparidade por perdas de crédito;

(ii) activos financeiros que estão em imparidade por perdas de crédito à data de relato (mas que não são créditos em imparidade comprados ou créditos em imparidade originados); e

(iii) contas a receber comerciais, activos resultantes de contratos e contas a receber de locações para os quais as deduções para perdas são mensuradas de acordo com o parágrafo 5.5.15 da IFRS 9.

(c) que são activos financeiros em imparidade comprados ou créditos em imparidade originados.

35N Para as contas a receber comerciais, activos resultantes de contratos e contas a receber de locações aos quais uma entidade aplica o parágrafo 5.5.15 da IFRS 9, as informações apresentadas de acordo com o parágrafo 35M podem ser baseadas numa matriz de provisões (ver o parágrafo B5.5.35 da IFRS 9).

36 Para todos os instrumentos financeiros abrangidos por esta IFRS, mas aos quais não são aplicados os requisitos de imparidade da IFRS 9, uma entidade deve divulgar, por categoria de instrumento financeiro:

(a) a quantia que melhor representa a sua exposição máxima ao risco de crédito no final do período de relato sem ter em consideração quaisquer colaterais detidos ou outras melhorias de crédito (por exemplo, acordos de compensação não elegíveis para compensação segundo a IAS 32); esta divulgação não será exigida para os instrumentos financeiros cuja quantia escriturada seja a melhor representação da exposição máxima ao risco de crédito.

(b) uma descrição dos colaterais detidos a título de garantia e outras melhorias de crédito, bem como do respectivo efeito financeiro (por exemplo, quantificação da medida em que os colaterais e outras melhorias de crédito atenuam o risco de crédito) no que diz respeito à quantia que melhor representa a exposição máxima ao risco de crédito (quer seja divulgada de acordo com (a) ou representada pela quantia escriturada de um instrumento financeiro).

(c) [eliminada]

(d) [eliminada]

37 [Eliminado]

Colaterais e outras melhorias da qualidade de crédito obtidas

38 Quando uma entidade obtém activos financeiros ou não financeiros durante o período assumindo a posse de colaterais que detém ou utilizando outras melhorias da qualidade de crédito (por exemplo, garantias) e esses activos satisfizerem os critérios de reconhecimento de outras IFRS, essa entidade deve divulgar, em relação a esses activos que detenha no final do período de relato:

(a) as respectivas natureza e quantia escriturada; e

(b) quando os activos não sejam prontamente convertíveis em dinheiro, as suas políticas para a alienação ou para a utilização desses activos nas suas operações.

Risco de liquidez

39 Uma entidade deve divulgar:

(a) uma análise da maturidade dos passivos financeiros não derivados (incluindo contratos de garantia financeira emitidos) que indique as maturidades contratuais remanescentes.

(b) uma análise da maturidade dos passivos financeiros derivados. A análise da maturidade deve incluir as maturidades contratuais remanescentes dos passivos financeiros derivados relativamente aos quais as maturidades contratuais são essenciais para uma compreensão da oportunidade dos fluxos de caixa (ver o parágrafo B11B).

(c) uma descrição da forma como gere o risco de liquidez inerente a (a) e (b).

Risco de mercado

Análise de sensibilidade

40 Excepto se a entidade cumprir o parágrafo 41, deve divulgar:

(a) uma análise de sensibilidade para cada tipo de risco de mercado ao qual esteja exposta no fim do período de relato, que mostre a forma

como os resultados e o capital próprio teriam sido afectados por alterações na variável de risco relevante que fossem razoavelmente possíveis àquela data;

(b) os métodos e pressupostos usados na preparação da análise de sensibilidade; e

(c) as alterações introduzidas nos métodos e pressupostos utilizados face ao período anterior, bem como as razões dessas alterações.

41 Caso uma entidade prepare uma análise de sensibilidade, tal como uma análise do valor em risco, que reflicta interdependências entre variáveis de risco (por exemplo, taxas de juro e taxas de câmbio) e utilize essa análise para gerir os riscos financeiros, pode usar essa análise de sensibilidade em vez da análise especificada no parágrafo 40. A entidade deve igualmente divulgar:

(a) uma descrição do método utilizado na preparação dessa análise de sensibilidade, assim como dos principais critérios e pressupostos subjacentes aos dados fornecidos; e

(b) uma explicação do objectivo do método utilizado e das limitações que podem resultar do facto de a informação não reflectir cabalmente o justo valor dos activos e dos passivos envolvidos.

Outras divulgações de risco de mercado

42 Se a análise de sensibilidade divulgada nos termos dos parágrafos 40 ou 41 não for representativa do risco inerente a um instrumento financeiro (por exemplo, porque a exposição no final do ano não reflecte a exposição durante o ano), a entidade deve divulgar esse facto, bem como a razão pela qual entende que a análise de sensibilidade não é representativa.

Transferências de activos financeiros

42A Os requisitos de divulgação constantes dos parágrafos 42B-42H relacionados com a transferência de activos financeiros complementam os outros requisitos de divulgação desta IFRS. Uma entidade deve apresentar as divulgações exigidas pelos parágrafos 42B-42H numa única nota às suas demonstrações financeiras. Uma entidade deve apresentar as divulgações exigidas em relação a todos os activos financeiros que não tenham sido desreconhecidos e a qualquer envolvimento continuado num activo transferido, existente à data de

relato, independentemente do momento em que tenha ocorrido a transferência correspondente. Para efeitos da aplicação dos requisitos de divulgação constantes desses parágrafos, uma entidade transfere a totalidade ou parte de um activo financeiro (o activo financeiro transferido) se e apenas se:

(a) transferir os direitos contratuais a receber os fluxos de caixa desse activo financeiro; ou

(b) retiver os direitos contratuais a receber os fluxos de caixa desse activo financeiro, mas assumir uma obrigação contratual de pagar esses fluxos de caixa a um ou mais beneficiários num acordo.

42B Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utilizadores das suas demonstrações financeiras:

(a) compreenderem a relação entre os activos financeiros transferidos não desreconhecidos na sua totalidade e os passivos associados; e

(b) avaliarem a natureza do envolvimento continuado da entidade nos activos financeiros desreconhecidos e os riscos a ele associados.

42C Para efeitos da aplicação dos requisitos de divulgação constantes dos parágrafos 42E-42H, uma entidade mantém um envolvimento continuado num activo financeiro transferido se, no âmbito da transferência, detiver algum dos direitos ou obrigações contratuais inerentes ao activo financeiro transferido ou adquirir novos direitos ou obrigações contratuais relacionados com o activo financeiro transferido. Para efeitos da aplicação dos requisitos de divulgação dos parágrafos 42E-42H, não constituem um envolvimento continuado:

(a) declarações e garantias normais relacionadas com transferências fraudulentas e com noções de razoabilidade, boa-fé e equidade nas transacções, susceptíveis de invalidar uma transferência em resultado de uma acção judicial;

(b) contratos a prazo, opções e outros contratos de recompra do activo financeiro transferido nos quais o preço contratado (ou o preço de exercício) seja o justo valor do activo financeiro transferido; ou

(c) acordos mediante os quais uma entidade retém os direitos contratuais a receber os fluxos de caixa de um activo financeiro mas assume uma obrigação contratual de pagar esses fluxos de caixa a uma ou mais

entidades e estão satisfeitas as condições previstas no parágrafo 3.2.5(a)-(c) da IFRS 9.

Activos financeiros transferidos não desreconhecidos na sua totalidade

42D Uma entidade pode ter transferido activos financeiros de tal forma que parte ou a totalidade desses activos financeiros transferidos não reúna as condições para desreconhecimento. A fim de cumprir os objectivos definidos no parágrafo 42B(a), a entidade deve divulgar em cada data de relato e para cada classe de activos financeiros transferidos não desreconhecidos na totalidade:

(a) a natureza dos activos transferidos.

(b) a natureza dos riscos e vantagens inerentes à propriedade desses activos a que a entidade está sujeita.

(c) uma descrição da natureza da relação entre os activos transferidos e os passivos associados, incluindo restrições associadas à transferência que afectem a utilização dos activos transferidos pela entidade que relata.

(d) quando a(s) contraparte(s) nos passivos associados adquirir(em) direitos apenas em relação aos activos transferidos, um plano que estabeleça o justo valor dos activos transferidos, o justo valor dos passivos associados e a posição líquida (a diferença entre o justo valor dos activos transferidos e o justo valor dos passivos associados).

(e) quando a entidade continuar a reconhecer a totalidade dos activos transferidos, as quantias escrituradas dos activos transferidos e dos passivos associados.

(f) quando a entidade continuar a reconhecer os activos na medida do seu envolvimento continuado (ver os parágrafos 3.2.6(c)(ii), e 3.2.16 da IFRS 9), a quantia total escriturada dos activos originais antes da transferência, a quantia escriturada dos activos que a entidade continua a reconhecer e a quantia escriturada dos passivos associados.

Activos financeiros transferidos desreconhecidos na sua totalidade

42E Para cumprir os objectivos definidos no parágrafo 42B(b), quando uma entidade desreconhece totalmente activos financeiros transferidos (ver o

parágrafo 3.2.6(a) e (c)(i), da IFRS 9) mas tem um envolvimento continuado nos mesmos, a entidade deve divulgar, no mínimo, e para cada tipo de envolvimento continuado, em cada data de relato:

(a) a quantia escriturada dos activos e passivos reconhecidos na demonstração da posição financeira da entidade e que representam o envolvimento continuado da entidade nos activos financeiros desreconhecidos, bem como as linhas em que a quantia escriturada desses activos e passivos foi reconhecida.

(b) o justo valor dos activos e passivos que representam o envolvimento continuado da entidade nos activos financeiros desreconhecidos.

(c) a quantia que melhor representa a exposição máxima da entidade a perdas decorrentes do seu envolvimento continuado nos activos financeiros desreconhecidos, bem como informações que demonstrem o modo de cálculo da exposição máxima a perdas.

(d) os exfluxos de caixa não descontados que sejam ou possam ser necessários para a recompra dos activos financeiros desreconhecidos (por exemplo, o preço de exercício de um acordo de opção) ou outras quantias a pagar ao destinatário da transferência, relacionadas com os activos transferidos. Se os exfluxos de caixa forem variáveis, a quantia divulgada deve basear-se nas condições vigentes em cada data de relato.

(e) uma análise da maturidade dos exfluxos de caixa não descontados que sejam ou possam ser necessários para a recompra dos activos financeiros desreconhecidos ou de outras quantias a pagar ao destinatário da transferência em relação aos activos transferidos, com indicação das maturidades contratuais remanescentes em função do envolvimento continuado da entidade.

(f) informação qualitativa que explique e substancie as divulgações quantitativas exigidas em (a)-(e).

42F Uma entidade pode agregar as informações exigidas no parágrafo 42E relativamente a um determinado activo, se tiver mais de um tipo de envolvimento continuado nesse activo financeiro desreconhecido, divulgando essas informações ao abrigo de um único tipo de envolvimento continuado.

42G Além disso, uma entidade deve divulgar, para cada tipo de envolvimento continuado:

(a) os ganhos ou perdas reconhecidos à data da transferência dos activos.

(b) os rendimentos e gastos reconhecidos, tanto durante o período de relato como em termos acumulados, devido ao envolvimento continuado da entidade nos activos financeiros desreconhecidos (por exemplo, alterações do justo valor de instrumentos derivados).

(c) se a quantia total dos proventos da actividade de transferência (elegível para desreconhecimento) num período de relato não estiver uniformemente distribuída ao longo do período de relato (por exemplo, se uma parte substancial da quantia total das transferências tiver lugar nos últimos dias de um período de relato):

(i) em que momento se concentrou a actividade de transferência durante o período de relato em causa (por exemplo, nos últimos cinco dias antes do final do período de relato),

(ii) a quantia (por exemplo, ganhos ou perdas relacionados) reconhecida para a actividade de transferência nessa parte do período de relato, e

(iii) a quantia total dos proventos da actividade de transferência nessa parte do período de relato.

Uma entidade deve apresentar esta informação em relação a cada período para o qual seja apresentada uma demonstração do rendimento integral.

Informação suplementar

42H Uma entidade deve divulgar qualquer informação adicional que entenda necessária para o cumprimento dos objectivos de divulgação previstos no parágrafo 42B.

Aplicação inicial da IFRS 9

42I No período de relato que inclui a data da aplicação inicial da IFRS 9, a entidade deve divulgar as seguintes informações em relação a cada classe de activos financeiros e de passivos financeiros na data de aplicação inicial:

(a) a categoria de mensuração original e a quantia escriturada determinada de acordo com a IAS 39 ou de acordo com uma versão

anterior da IFRS 9 (se a abordagem escolhida pela entidade para a aplicação da IFRS 9 implicar mais de uma data de aplicação inicial para diferentes requisitos);

(b) a nova categoria de mensuração e a quantia escriturada determinada de acordo com a IFRS 9;

(c) a quantia de quaisquer activos financeiros e passivos financeiros na demonstração da posição financeira anteriormente designados como mensurados pelo justo valor através dos resultados, mas que já não são designados desse modo, fazendo a distinção entre aqueles cuja reclassificação é imposta pela IFRS 9 e aqueles que uma entidade opta por reclassificar na data da aplicação inicial.

De acordo com o parágrafo 7.2.2 da IFRS 9, e consoante a abordagem escolhida pela entidade para aplicar a IFRS 9, a transição pode envolver mais do que uma data de aplicação inicial. Por conseguinte, o presente parágrafo pode resultar na divulgação em mais do que uma data de aplicação inicial. Uma entidade deve apresentar as divulgações quantitativas numa tabela, a menos que outro formato seja mais adequado.

42J No período de relato que inclui a data da aplicação inicial da IFRS 9, uma entidade deve divulgar informação qualitativa para permitir aos utilizadores compreenderem:

(a) a forma como aplicou os requisitos de classificação da IFRS 9 aos activos financeiros cuja classificação foi alterada em resultado da aplicação da IFRS 9.

(b) as razões para qualquer designação ou anulação da designação de activos financeiros ou passivos financeiros como mensurados pelo justo valor através dos resultados à data da aplicação inicial.

De acordo com o parágrafo 7.2.2 da IFRS 9, e consoante a abordagem escolhida pela entidade para aplicar a IFRS 9, a transição pode envolver mais do que uma data de aplicação inicial. Por conseguinte, o presente parágrafo pode resultar na divulgação em mais do que uma data de aplicação inicial.

42K Num período de relato em que uma entidade aplique pela primeira vez os requisitos em matéria de classificação e mensuração de activos financeiros da IFRS 9 (ou seja, quando a entidade transita da IAS 39 para a IFRS 9 no que se refere aos activos financeiros), deve apresentar as divulgações estabelecidas

nos parágrafos 42L–42O desta IFRS, conforme exigido pelo parágrafo 7.2.15 da IFRS 9.

42L Quando exigido pelo parágrafo 42K, uma entidade deve divulgar as alterações nas classificações de activos financeiros e passivos financeiros na data da aplicação inicial da IFRS 9, indicando separadamente:

(a) as alterações nas quantias escrituradas com base nas suas categorias de mensuração de acordo com a IAS 39 (ou seja, não resultantes de uma alteração no atributo de mensuração aquando da transição para a IFRS 9); e

(b) as alterações nos valores escriturados resultantes de uma alteração no atributo de mensuração aquando da transição para a IFRS 9.

As divulgações referidas no presente parágrafo não têm de ser efectuadas após o período de relato anual em que a entidade inicialmente aplica os requisitos em matéria de classificação e mensuração de activos financeiros da IFRS 9.

42M Quando exigido pelo parágrafo 42K, uma entidade deve divulgar as seguintes informações em relação a activos financeiros e passivos financeiros que foram reclassificados de modo a serem mensurados pelo custo amortizado e, no caso de activos financeiros, que tenham sido reclassificados mediante retirada da categoria de justo valor através dos resultados de modo a poderem ser mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral, em resultado da transição para a IFRS 9:

(a) o justo valor dos activos financeiros ou passivos financeiros no final do período de relato; e

(b) o ganho ou perda no justo valor que teria sido reconhecido nos resultados ou em outro rendimento integral durante o período de relato se os activos financeiros ou passivos financeiros não tivessem sido reclassificados.

As divulgações referidas no presente parágrafo não têm de ser efectuadas após o período de relato anual em que a entidade inicialmente aplica os requisitos em matéria de classificação e mensuração de activos financeiros da IFRS 9.

42N Quando exigido pelo parágrafo 42K, uma entidade deve divulgar as seguintes informações em relação a activos financeiros e passivos financeiros que tenham sido reclassificados mediante retirada da categoria de justo valor através dos resultados na sequência da transição para a IFRS 9:

(a) a taxa de juro efectiva determinada na data de aplicação inicial; e

(b) o rédito ou gasto com juros reconhecido.

Se uma entidade trata o justo valor de um activo financeiro ou de um passivo financeiro como a nova quantia escriturada bruta na data da aplicação inicial (ver o parágrafo 7.2.11 da IFRS 9), as divulgações previstas no presente parágrafo devem ser feitas relativamente a cada período de relato até ao desreconhecimento. Caso contrário, as divulgações referidas no presente parágrafo não têm que ser efectuadas após o período de relato anual em que a entidade aplica inicialmente os requisitos em matéria de classificação e mensuração de activos financeiros da IFRS 9.

42O Quando uma entidade apresentar as divulgações estabelecidas nos parágrafos 42K–42N, essas divulgações, e as divulgações do parágrafo 25 desta IFRS, devem permitir uma reconciliação entre:

(a) as categorias de mensuração apresentadas de acordo com a IAS 39 e com a IFRS 9; e

(b) a classe do instrumento financeiro

na data da aplicação inicial.

42P Na data da aplicação inicial da Secção 5.5 da IFRS 9, uma entidade deve divulgar informações que permitam a reconciliação das deduções por imparidade finais de acordo com a IAS 39 e das disposições de acordo com a IAS 37 respeitantes às deduções para perdas iniciais determinadas de acordo com a IFRS 9. Para os activos financeiros, estas divulgações devem ser apresentadas pelas categorias de mensuração dos activos financeiros relacionados de acordo com a IAS 39 e a IFRS 9, e devem indicar separadamente o efeito das alterações na categoria de mensuração sobre a dedução para perdas nessa data.

42Q No período de relato que inclui a data da aplicação inicial da IFRS 9, uma entidade não é obrigada a divulgar as quantias das linhas de itens que teriam sido divulgadas de acordo com os requisitos de classificação e mensuração

(que incluem os requisitos relativos à mensuração pelo custo amortizado de activos financeiros e da imparidade indicados nas secções 5.4 e 5.5 da IFRS 9) da:

(a) IFRS 9 para períodos anteriores; e

(b) IAS 39 para o período corrente.

42R De acordo com o parágrafo 7.2.4 da IFRS 9, se for impraticável para uma entidade avaliar (como definido na IAS 8), na data de aplicação inicial da IFRS 9, um elemento modificado de valor temporal do dinheiro de acordo com os parágrafos B4.1.9B–B4.1.9D da IFRS 9 com base nos factos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do activo financeiro, deve avaliar as características dos fluxos de caixa contratuais desse activo financeiro com base nos factos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do activo financeiro, sem ter em conta os requisitos relacionados com a alteração do elemento de valor temporal do dinheiro dos parágrafos B4.1.9B–B4.1.9D da IFRS 9. Uma entidade deve divulgar a quantia escriturada à data de relato dos activos financeiros cujas características dos fluxos de caixa contratuais foram avaliadas com base nos factos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do activo financeiro, sem ter em conta os requisitos relacionados com a alteração do elemento de valor temporal do dinheiro dos parágrafos B4.1.9B–B4.1.9D da IFRS 9 até que esses activos financeiros sejam desreconhecidos.

42S De acordo com o parágrafo 7.2.5 da IFRS 9, se for impraticável para uma entidade determinar (como definido na IAS 8), na data de aplicação inicial, se o justo valor de uma característica de pagamento antecipado era insignificante de acordo com o parágrafo B4.1.12(c), da IFRS 9 com base nos factos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do activo financeiro, deve avaliar as características dos fluxos de caixa contratuais desse activo financeiro com base nos factos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do activo financeiro, sem ter em conta a excepção aplicável para as características de pagamento antecipado prevista no parágrafo B4.1.12 da IFRS 9. Uma entidade deve divulgar a quantia escriturada à data de relato dos activos financeiros cujas características dos fluxos de caixa contratuais foram avaliadas com base nos factos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do activo financeiro

sem ter em conta a excepção aplicável em função das características de pagamento antecipado previstas no parágrafo B4.1.12 da IFRS 9 até que esses activos financeiros sejam desreconhecidos.

Data de eficácia e transição

43 Uma entidade deve aplicar esta IFRS aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2007. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta IFRS a um período anterior, deve divulgar esse facto.

44 Se uma entidade aplicar esta IFRS a períodos anuais que tenham início antes de 1 de Janeiro de 2006, não necessita de apresentar informação comparativa para as divulgações exigidas nos parágrafos 31-42 relativamente à natureza e extensão dos riscos associados a instrumentos financeiros.

44A A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 20, 21, 23(c) e (d), 27(c) e B5 do Apêndice B. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

44B A IFRS 3 (como revista em 2008) eliminou o parágrafo 3(c). Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, a emenda também deve ser aplicada a esse período anterior. No entanto, a emenda não se aplica às retribuições contingentes decorrentes de uma concentração de actividades empresariais em que a data de aquisição seja anterior à aplicação da IFRS 3 (revista em 2008). A entidade deve, nesse caso, contabilizar essas retribuições de acordo com os parágrafos 65A–65E da IFRS 3 (como emendada em 2010).

44C Uma entidade deve aplicar a emenda do parágrafo 3 aos períodos anuais com início em ou após 1 Janeiro 2009. Se uma entidade aplicar o documento *Instrumentos financeiros com uma opção de venda e obrigações decorrentes de uma liquidação* (Emendas às IAS 32 e IAS 1), emitido em Fevereiro de

2008, em relação a um período anterior, a alteração do parágrafo 3 deve ser aplicada a esse período anterior.

44D O parágrafo 3(a) foi emendado com base no documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto e aplicar a esse período anterior as emendas ao parágrafo 1 da IAS 28, ao parágrafo 1 da IAS 31 e ao parágrafo 4 da IAS 32 emitidas em Maio de 2008. É permitido a uma entidade aplicar a emenda prospectivamente.

44E [Eliminado]

44F [Eliminado]

44G O documento *Melhoria das Divulgações de Instrumentos Financeiros* (Emendas à IFRS 7), emitido em Março de 2009, emendou os parágrafos 27, 39 e B11 e adicionou os parágrafos 27A, 27B, B10A e B11A–B11F. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Uma entidade não é obrigada a proceder às divulgações exigidas pelas emendas em relação:

(a) a qualquer período anual ou intercalar, incluindo quaisquer demonstrações da posição financeira, apresentado no quadro de um período comparativo anual que termine antes de 31 de Dezembro de 2009, ou

(b) a quaisquer demonstrações da posição financeira no início do primeiro período comparativo anterior a 31 de Dezembro de 2009.

É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto. [1]

44H–44J [Eliminados]

---

1 O parágrafo 44G foi emendado em consequência do documento *Isenção limitada da obrigação de apresentar divulgações comparativas de acordo com a IFRS 7 para os adoptantes pela primeira vez* (Emenda à IFRS 1) emitida em Janeiro de 2010. O Conselho emendou o parágrafo 44G para esclarecer as suas conclusões e a transição pretendida com o documento *Melhoria das Divulgações de Instrumentos Financeiros* (Emendas à IFRS 7).

44K O parágrafo 44B foi emendado pelo documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS* emitido em Maio de 2010. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2010. É permitida a aplicação antecipada.

44L O documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2010, adicionou o parágrafo 32A e emendou os parágrafos 34 e 36-38. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2011. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

44M O documento *Divulgações — Transferências de activos financeiros* (emendas à IFRS 7) emitido em Outubro de 2010 eliminou o parágrafo 13 e adicionou os parágrafos 42A-42H e B29-B39. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2011. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a partir de uma data anterior, deve divulgar esse facto. Uma entidade não terá de apresentar as divulgações exigidas por essas alterações em relação a qualquer período abrangido iniciado antes da data de primeira aplicação das alterações.

44N [Eliminado]

44O A IFRS 10 e a IFRS 11 *Acordos Conjuntos*, emitidas em Maio de 2011, emendaram o parágrafo 3. Uma entidade deve aplicar estas emendas ao aplicar a IFRS 10 e a IFRS 11.

44P A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou os parágrafos 3, 28 e 29 e o Apêndice A e eliminou os parágrafos 27-27B. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

44Q O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 27B. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IAS 1 (como emendada em Junho de 2011).

44R O documento *Divulgações—Compensação entre activos Financeiros e Passivos Financeiros* (Emendas à IFRS 7), emitido em Dezembro de 2011,

adicionou os parágrafos 13A–13F e B40–B53. As entidades devem aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. As entidades devem apresentar as divulgações exigidas por essas emendas retroactivamente.

44S–44W [Eliminados]

44X O documento *Entidades de Investimento* (Emendas à IFRS 10, à IFRS 12 e à IAS 27), emitido em Outubro de 2012, emendou o parágrafo 3. Uma entidade deve aplicar essa emenda em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada do documento *Entidades de Investimento*. Se uma entidade aplicar a emenda de forma antecipada, deve também aplicar todas as emendas incluídas no documento *Entidades de Investimento* ao mesmo tempo.

44Y [Eliminado]

44Z A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 2–5, 8–11, 14, 20, 28– 30, 36, 42C–42E, o Apêndice A e os parágrafos B1, B5, B9, B10, B22 e B27, eliminou os parágrafos 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44W, 44Y, B4 e o Apêndice D e adicionou os parágrafos 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA e B8A–B8J. Uma entidade deve aplicar estas alterações quando aplicar a IFRS 9. Estas alterações não têm de ser aplicadas à informação comparativa relativa a períodos anteriores à data da aplicação inicial da IFRS 9.

44ZA De acordo com o parágrafo 7.1.2 da IFRS 9, para períodos de relato anuais anteriores a 1 de Janeiro de 2018, uma entidade pode optar por aplicar antecipadamente os requisitos para a apresentação dos ganhos e perdas resultantes de passivos financeiros designados pelo justo valor através dos resultados dos parágrafos 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 e B5.7.5– B5.7.20 da IFRS 9 sem aplicar os outros requisitos da IFRS 9. Se uma entidade optar por aplicar apenas esses parágrafos da IFRS 9, deve divulgar esse facto e apresentar numa base contínua as divulgações estabelecidas nos parágrafos 10–11 desta IFRS (como emendada pela IFRS 9 (2010)).

44AA O documento *Melhorias anuais das IFRS — Ciclo 2012-2014*, emitido em Setembro de 2014, emendou os parágrafos 44R e B30 e adicionou o parágrafo B30A. Uma entidade deve aplicar essas emendas retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016, excepto se uma entidade não tiver de aplicar as emendas aos parágrafos B30 e B30A relativamente a qualquer período apresentado que tenha início antes do período anual em que a entidade tenha aplicado pela primeira vez essas emendas. É permitida a aplicação antecipada das emendas aos parágrafos 44R, B30 e B30A. Se uma entidade aplicar essas emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

44BB O documento *Iniciativa de divulgação* (emendas à IAS 1), emitido em Dezembro de 2014, emendou os parágrafos 21 e B5. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada dessas emendas.

Revogação da IAS 30

45 Esta IFRS substitui a IAS 30 *Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e Instituições Financeiras Similares*.

Apêndice A
Termos definidos

Este apêndice é parte integrante desta IFRS.

empréstimos a pagar	Os empréstimos a pagar são passivos financeiros que não sejam contas comerciais a pagar de curto prazo com termos de crédito normais, constituem passivos financeiros.
graus de notação do risco de crédito	Notação de risco de crédito com base no risco de ocorrência de um incumprimento relativo ao instrumento financeiro.
outros riscos de preço	O risco de que o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro venham a flutuar devido a alterações nos preços de mercado (que não as associadas ao **risco de taxa de juro** ou ao **risco cambial**), quer essas alterações sejam causadas por factores específicos do instrumento financeiro individual ou do seu emitente, quer por factores que afectem todos os instrumentos similares negociados no mercado.
risco cambial	O risco de que o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro venham a flutuar devido a alterações nas taxas de câmbio.
risco de crédito	O risco de que um participante de um instrumento financeiro não venha a cumprir uma obrigação, provocando deste modo uma perda financeira para o outro participante.
risco de liquidez	O risco de uma entidade vir a encontrar dificuldades para satisfazer obrigações associadas a passivos financeiros que sejam liquidadas através da entrega de dinheiro ou outro activo financeiro.
risco de mercado	O risco de que o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro venham a flutuar devido a alterações nos preços de mercado. O risco de mercado engloba três tipos de risco: **risco cambial**, **risco de taxa de**

juro e **outros riscos de preço**.

risco de taxa de juro O risco de que o justo valor ou o fluxo de caixa futuro de um instrumento financeiro venha a flutuar devido a alterações nas taxas de juro do mercado.

Os termos que se seguem são definidos no parágrafo 11 da IAS 32, no parágrafo 9 da IAS 39, no Apêndice A da IFRS 9 ou no Apêndice A da IFRS 13, e são utilizados nesta IFRS com os significados especificados na IAS 32, IAS 39, IFRS 9 e IFRS 13.

- activo financeiro
- activos financeiros em imparidade por perdas de crédito
- activos financeiros em imparidade comprados ou activos financeiros em imparidade originados
- activos resultantes de contratos
- compra ou venda convencional
- contrato de garantia financeira
- custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro
- data de reclassificação
- dedução para perdas
- derivado
- desreconhecimento
- detido para negociação
- dividendos
- ganhos ou perdas por imparidade
- instrumento de capital próprio
- instrumento de cobertura
- instrumento financeiro
- justo valor
- método do juro efectivo
- passivo financeiro
- passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados
- perdas de crédito esperadas
- quantia escriturada bruta de um activo financeiro
- transacção prevista
- vencido.

Apêndice B
Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante desta IFRS

Classes de instrumentos financeiros e nível de divulgação (parágrafo 6)

B1 O parágrafo 6 exige que uma entidade agrupe os instrumentos financeiros em classes que se ajustem à natureza da informação divulgada e que tenham em consideração as características desses instrumentos financeiros. As classes descritas no parágrafo 6 são determinadas pela entidade, pelo que diferem das categorias de instrumentos financeiros especificadas na IFRS 9 (que estipula como é feita a mensuração dos instrumentos financeiros e quando são reconhecidas as alterações no justo valor).

B2 Ao determinar a classe de um instrumento financeiro, uma entidade deve, pelo menos:

(a) distinguir os instrumentos mensurados pelo custo amortizado dos mensurados pelo justo valor.

(b) tratar como classe ou classes separadas os instrumentos financeiros não incluídos no âmbito desta IFRS.

B3 Uma entidade decidirá, à luz das próprias circunstâncias, o nível de detalhe a divulgar para satisfazer os requisitos desta IFRS, a ênfase que coloca nos vários aspectos dos requisitos e a forma como deve agrupar a informação para transmitir uma imagem global, sem combinar informação com características distintas. É necessário fazer com que haja um equilíbrio entre demonstrações financeiras sobrecarregadas com detalhes excessivos que podem não ajudar os utilizadores das demonstrações financeiras e informação importante dissimulada em resultado de demasiada agregação. Por exemplo, uma entidade não deve dissimular informação importante apresentando-a em conjunto com um grande volume de outros detalhes insignificantes. Da mesma forma, a entidade não deve divulgar informação de tal forma agregada que oculte diferenças importantes entre transacções individuais ou riscos associados.

B4 [Eliminado]

Outras divulgações — políticas contabilísticas (parágrafo 21)

B5 O parágrafo 21 exige a divulgação da base (ou bases) de mensuração utilizada na preparação das demonstrações financeiras, bem como das outras políticas contabilísticas utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras. Para os instrumentos financeiros, deve ser divulgado:

(a) para passivos financeiros designados pelo justo valor através dos resultados:

(i) a natureza dos passivos financeiros que a entidade designou como mensurados pelo justo valor através dos resultados;

(ii) os critérios para designar desse modo tais passivos financeiros no reconhecimento inicial; e

(iii) a forma como a entidade preencheu as condições do parágrafo 4.2.2 da IFRS 9 no que se refere a essa designação.

(aa) para activos financeiros designados como mensurados pelo justo valor através dos resultados:

(i) a natureza dos activos financeiros que a entidade designou como mensurados pelo justo valor através dos resultados; e

(ii) a forma como a entidade preencheu os critérios do parágrafo 4.1.5 da IFRS 9 para essa designação.

(b) [eliminada]

(c) se as compras e vendas convencionais de activos financeiros foram contabilizadas à data da negociação ou à data da liquidação (ver o parágrafo 3.1.2 da IFRS 9);

(d) [eliminada]

(e) a forma como são determinados os ganhos líquidos ou as perdas líquidas sobre cada categoria do instrumento financeiro (ver o parágrafo 20(a)), por exemplo, se esses ganhos líquidos ou perdas líquidas sobre itens pelo justo valor através dos resultados incluem rendimentos de juros ou de dividendos.

(f) [eliminada]

(g) [eliminada]

O parágrafo 122 da IAS 1 (como revista em 2007) também exige que as entidades divulguem, juntamente com as suas políticas contabilísticas

significativas ou outras notas, os julgamentos, com excepção dos que envolvem estimativas, que o órgão de gestão fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade e que têm o efeito mais significativo nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.

Natureza e extensão dos riscos resultantes de instrumentos financeiros (parágrafos 31–42)

B6 As divulgações exigidas pelos parágrafos 31-42 deverão ser feitas nas demonstrações financeiras ou incorporadas, por referência cruzada nas demonstrações financeiras, para alguma outra demonstração, tal como um comentário da gestão ou um relatório de riscos, que estejam disponíveis aos utilizadores das demonstrações financeiras nas mesmas condições e na mesma altura que as demonstrações financeiras. Sem essa informação incluída por referência cruzada, as demonstrações financeiras são consideradas incompletas.

Divulgações quantitativas (parágrafo 34)

B7 O parágrafo 34(a) exige a divulgação de uma síntese de dados quantitativos relativos aos riscos a que uma entidade está exposta com base na informação prestada internamente ao pessoal chave da gestão da entidade. Quando uma entidade recorre a vários métodos de gestão da sua exposição ao risco, a entidade deve divulgar a informação usando o método ou métodos que apresentem a informação mais relevante e mais fiável. A IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* trata da relevância e da fiabilidade.

B8 O parágrafo 34(c) exige a divulgação de concentrações de risco. As concentrações de risco derivam de instrumentos financeiros que tenham características semelhantes e são afectados de forma semelhante por alterações nas condições económicas ou outras. A identificação de concentrações de risco requer que sejam tomadas em linha de conta as circunstâncias da entidade. A divulgação de concentrações de risco deve incluir:

(a) uma descrição da forma como a gestão determina as concentrações;

(b) uma descrição das características comuns que identificam cada concentração (por exemplo, contraparte, área geográfica, moeda ou mercado); e

(c) a quantia exposta ao risco associada a todos os instrumentos financeiros que partilham essa característica.

Práticas de gestão do risco de crédito (parágrafos 35F-35G)

B8A O parágrafo 35F(b), exige a divulgação de informações sobre o modo como uma entidade definiu o incumprimento relativamente aos diferentes instrumentos financeiros e os motivos para a selecção dessas definições. De acordo com o parágrafo 5.5.9 da IFRS 9, a determinação sobre se as perdas de crédito esperadas ao longo da vida devem ser reconhecidas baseia-se no aumento do risco de incumprimento desde o reconhecimento inicial. As informações sobre se as definições de incumprimento de uma entidade ajudarão os utilizadores de demonstrações financeiras a compreenderem de que forma uma entidade aplicou os requisitos em matéria de perdas de crédito esperadas na IFRS 9 podem incluir:

(a) os factores qualitativos e quantitativos considerados na definição de incumprimento;

(b) se foram aplicadas diferentes definições a diferentes tipos de instrumentos financeiros; e

(c) os pressupostos sobre a taxa de resolução (ou seja, o número de activos financeiros que voltam a ter um desempenho positivo) após ter ocorrido um incumprimento relativamente ao activo financeiro.

B8B Para ajudar os utilizadores das demonstrações financeiras na avaliação das políticas de modificação e reestruturação de uma entidade, o parágrafo 35F(f)(i), exige a divulgação de informações sobre a forma como a entidade controla a extensão até à qual as deduções para perdas resultantes de activos financeiros previamente divulgadas de acordo com o parágrafo 35F(f)(ii), são subsequentemente mensuradas por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas ao longo da vida de acordo com o parágrafo 5.5.3 da IFRS 9. As informações quantitativas que ajudarão os utilizadores a compreenderem o aumento posterior no risco de crédito de activos financeiros modificados podem incluir informações sobre activos financeiros modificados que

preencham os critérios referidos no parágrafo 35F(f)(i), relativamente aos quais a dedução para perdas voltou a ser mensurada por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas ao longo da vida (ou seja, uma taxa de deterioração).

B8C O parágrafo 35G(a), exige a divulgação de informação acerca da base dos dados e pressupostos e das técnicas de estimação utilizadas para aplicar os requisitos de imparidade da IFRS 9. Os pressupostos e dados utilizados por uma entidade para mensurar as perdas de crédito esperadas ou determinar a amplitude dos aumentos do risco de crédito desde o reconhecimento inicial podem incluir informações obtidas a partir de informação histórica interna ou relatórios de notação e pressupostos sobre a vida esperada dos instrumentos financeiros e a oportunidade da venda dos colaterais.

Alterações nas deduções para perdas (parágrafo 35H)

B8D De acordo com o parágrafo 35H, uma entidade deve explicar as razões das alterações das deduções para perdas durante o período. Para além da reconciliação dos saldos de abertura e de fecho da dedução para perdas, pode ser necessário apresentar uma explicação descritiva das alterações. Esta explicação descritiva pode incluir uma análise das razões para as alterações na dedução para perdas durante o período, incluindo:

(a) a composição da carteira;

(b) o volume de instrumentos financeiros adquiridos ou originados; e

(c) a gravidade das perdas de crédito esperadas.

B8E Para os compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira, a dedução para perdas é reconhecida como uma provisão. Uma entidade deve divulgar informação acerca das alterações na dedução para perdas para activos financeiros separadamente das informações relativas aos compromissos de empréstimo e aos contratos de garantia financeira. No entanto, se um instrumento financeiro incluir tanto um empréstimo (ou seja, activo financeiro) como um compromisso não utilizado (isto é, compromisso de empréstimo) e a entidade não for capaz de identificar separadamente as perdas de crédito esperadas sobre o componente compromisso de empréstimo das relativas ao componente do activo financeiro, as perdas de crédito

esperadas em relação ao compromisso de empréstimo devem ser reconhecidas juntamente com a dedução para perdas no activo financeiro. Na medida em que as perdas de crédito esperadas combinadas excedam a quantia escriturada bruta do activo financeiro, as perdas de crédito esperadas devem ser reconhecidas como uma provisão.

Colaterais (parágrafo 35K)

B8F O parágrafo 35K exige a divulgação de informação que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras compreenderem o efeito dos colaterais e de outras melhorias de crédito sobre a quantia das perdas de crédito esperadas. Uma entidade não é obrigada a divulgar informação sobre o justo valor dos colaterais e outras melhorias de crédito nem a quantificar o valor exacto do colateral que foi incluído no cálculo das perdas de crédito esperadas (ou seja, da perda dado o incumprimento).

B8G Uma descrição narrativa dos colaterais e do seu efeito sobre as quantias das perdas de crédito esperadas pode incluir informações sobre:

(a) os principais tipos de colaterais detidos a título de garantia e outras melhorias de crédito (por exemplo, garantias, derivados de crédito e acordos de compensação não elegíveis para compensação segundo a IAS 32);

(b) o volume dos colaterais detidos e outras melhorias de crédito e a sua importância em termos de dedução para perdas;

(c) as políticas e processos de avaliação e gestão dos colaterais e outras melhorias de crédito;

(d) os principais tipos de contrapartes em colaterais e outras melhorias de crédito e a sua qualidade de crédito; e

(e) informações sobre concentrações de riscos no âmbito dos colaterais e outras melhorias de crédito.

Exposição ao risco de crédito (parágrafos 35M–35N)

B8H O parágrafo 35M exige a divulgação de informações sobre a exposição ao risco de crédito de uma entidade e sobre as concentrações significativas de risco de crédito à data de relato. Uma concentração de risco de crédito existe quando algumas contrapartes estão situadas numa determinada região

geográfica ou estão envolvidas em actividades semelhantes e possuem características económicas semelhantes que fazem com que a sua capacidade para cumprir as obrigações contratuais seja afectada de forma semelhante por alterações nas condições económicas ou outras. Uma entidade deve apresentar informação que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras compreenderem se existem grupos ou carteiras de instrumentos financeiros com características particulares susceptíveis de afectar uma grande parte desse grupo de instrumentos financeiros, tais como uma concentração de riscos específicos. Tal poderá incluir, por exemplo, agrupamentos LTV (loan-to-value), concentrações geográficas, industriais ou por tipo de emitente.

B8I O número de graus de notação do risco de crédito utilizados para divulgar as informações de acordo com o parágrafo 35M deve ser coerente com o número que a entidade comunica ao pessoal chave da gestão para efeitos de gestão do risco de crédito. Se as informações relativas a créditos vencidos forem as únicas informações disponíveis específicas do mutuário e uma entidade usa informações relativas a créditos vencidos para avaliar se o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial de acordo com o parágrafo 5.5.11 da IFRS 9, uma entidade deve fornecer uma análise dos créditos vencidos ligados a esses activos financeiros.

B8J Quando uma entidade tiver mensurado as perdas de crédito esperadas numa base colectiva, poderá não ser capaz de imputar a quantia escriturada bruta de activos financeiros individuais ou a exposição ao risco de crédito de compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira aos graus de notação de risco de crédito para os quais as perdas de crédito esperadas ao longo da vida são reconhecidas. Nesse caso, a entidade deve aplicar o requisito do parágrafo 35M aos instrumentos financeiros que possam ser directamente imputados a uma categoria de notação do risco de crédito e divulgar separadamente a quantia escriturada bruta de instrumentos financeiros para os quais as perdas de crédito esperadas ao longo da vida foram mensuradas numa base colectiva.

Exposição máxima ao risco de crédito (parágrafo 36(a))

B9 Os parágrafos 35K(a) e 36(a), exigem a divulgação da quantia que melhor representa a exposição máxima da entidade ao risco de crédito. Para um activo financeiro, essa quantia corresponde geralmente à quantia escriturada bruta, líquida de:

(a) quaisquer quantias compensadas segundo a IAS 32; e

(b) quaisquer deduções para perdas reconhecidas de acordo com a IFRS 9.

B10 As actividades que dão origem a riscos de crédito e a respectiva exposição máxima ao risco de crédito incluem, entre outras:

(a) a concessão de empréstimos a clientes e a colocação de depósitos junto de outras entidades. Nestes casos, a exposição máxima ao risco de crédito é a quantia escriturada dos activos financeiros relacionados.

(b) celebrar contratos de derivados, por exemplo, contratos em moeda estrangeira, swaps de taxa de juro e derivados de crédito. Quando o activo resultante for mensurado pelo justo valor, a exposição máxima ao risco de crédito no fim do período de relato é igual à quantia escriturada.

(c) conceder garantias financeiras. Neste caso, a exposição máxima ao risco de crédito é a quantia máxima que a entidade terá de pagar caso a garantia seja executada, a qual poderá ser consideravelmente superior à quantia reconhecida como passivo.

(d) assumir compromissos de crédito que sejam irrevogáveis durante a vida do instrumento ou revogáveis apenas em resposta a uma alteração material adversa. Se o emitente não puder liquidar o compromisso de empréstimo de forma líquida em dinheiro ou em outro instrumento financeiro, a exposição máxima ao risco de crédito é a quantia total do compromisso. A razão reside no facto de não ser certo que a quantia de uma parcela não possa ser sacada no futuro. Neste caso, a quantia em questão poderá ser consideravelmente superior à quantia reconhecida como passivo.

Divulgações quantitativas do risco de liquidez (parágrafos 34(a) e 39(a) e (b))

B10A De acordo com o parágrafo 34(a), uma entidade divulga uma síntese de dados quantitativos relativos à sua exposição ao risco de liquidez com base nas informações prestadas internamente ao pessoal chave da gestão. Uma entidade deve explicar de que forma esses dados são determinados. Se os exfluxos de caixa (ou outro activo financeiro) incluídos nesses dados:

(a) ocorrerem significativamente mais cedo do que o indicado nos dados, ou

(b) se referirem a quantias significativamente diferentes das indicadas nos dados (por exemplo, para um derivado incluído nos dados numa base líquida, mas para o qual a contraparte tem a opção de exigir a liquidação em termos brutos),

a entidade deve divulgar esse facto e apresentar informações quantitativas que permitam aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliarem a extensão desse risco, a menos que essas informações estejam incluídas na análise da maturidade contratual exigida pelo parágrafo 39(a) ou (b).

B11 Ao preparar a análise da maturidade exigida pelo parágrafo 39(a) e (b), uma entidade usa o seu julgamento para determinar um número apropriado de intervalos temporais. Por exemplo, uma entidade pode entender que os seguintes intervalos temporais são apropriados:

(a) não superior a um mês;

(b) superior a um mês e não superior a três meses;

(c) superior a três meses e não superior a um ano; e

(d) superior a um ano e não superior a cinco anos.

B11A Para cumprir com o parágrafo 39(a) e (b), uma entidade não deve separar um derivado embutido de um instrumento financeiro híbrido (combinado). A esse instrumento, uma entidade deve aplicar o parágrafo 39(a).

B11B O parágrafo 39(b) exige que uma entidade divulgue uma análise quantitativa da maturidade dos passivos financeiros derivados que mostre as maturidades contratuais remanescentes, quando as maturidades contratuais forem

essenciais para uma compreensão da oportunidade dos fluxos de caixa. Por exemplo, este seria o caso para:

(a) um swap de taxa de juro com uma maturidade remanescente de cinco anos numa cobertura de fluxos de caixa de um activo ou passivo financeiro de taxa variável.

(b) todos os compromissos de empréstimos.

B11C O parágrafo 39(a) e (b) exige que uma entidade divulgue análises de maturidade de passivos financeiros que mostrem as maturidades contratuais remanescentes de alguns passivos financeiros. Nesta divulgação:

(a) quando uma contraparte tem a possibilidade de escolher quando é que uma quantia é paga, o passivo é imputado ao período mais próximo no qual o pagamento pode ser exigido à entidade. Por exemplo, os passivos financeiros de uma entidade que podem ser exigidos para pagamento à vista (como depósitos à ordem) são incluídos no intervalo de tempo mais próximo.

(b) quando uma entidade se compromete a disponibilizar quantias em prestações, cada prestação é imputada ao período mais próximo no qual o pagamento pode ser exigido à entidade. Por exemplo, um empréstimo não utilizado é incluído no intervalo de tempo mais próximo em que possa ser exigido.

(c) para os contratos de garantia financeira emitidos, a quantia máxima da garantia é imputada ao período mais próximo no qual a garantia pode ser executada.

B11D As quantias contratuais divulgadas nas análises de maturidades conforme exigido pelo parágrafo 39(a) e (b) são os fluxos de caixa contratuais não descontados, como por exemplo:

(a) obrigações brutas de locações financeiras (antes de deduzidos os encargos financeiros);

(b) preços especificados em acordos a prazo para aquisição de activos financeiros a dinheiro;

(c) quantias líquidas para swaps de taxa de juro de pagamento variável/recebimento fixo (pay-floating/receive-fixed) relativamente aos quais são trocados fluxos de caixa líquidos;

(d) quantias contratuais a serem trocadas num instrumento financeiro derivado (por exemplo, um swap de divisas), relativamente aos quais são trocados fluxos de caixa brutos; e

(e) compromissos de empréstimos brutos.

Esses fluxos de caixa não descontados diferem da quantia incluída na demonstração da posição financeira porque esta última se baseia em fluxos de caixa descontados. Quando a quantia a pagar não é fixa, a quantia divulgada é calculada com base nas condições existentes no final do período de relato. Por exemplo, quando a quantia a pagar varia com as alterações de um índice, a quantia divulgada pode ser baseada no nível do índice no final do período.

B11E O parágrafo 39(c) exige que uma entidade descreva a forma como gere o risco de liquidez inerente aos itens divulgados nas divulgações quantitativas exigidas pelo parágrafo 39(a) e (b). Uma entidade deve divulgar uma análise de maturidade dos activos financeiros que detém para gerir o risco de liquidez (por exemplo, activos financeiros que sejam prontamente realizáveis ou que se espera que venham a gerar influxos de caixa para satisfazer os exfluxos de caixa com passivos financeiros), quando essa informação seja necessária para permitir aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliarem a natureza e extensão do risco de liquidez.

B11F Uma entidade poderá considerar outros factores para apresentar a divulgação exigida no parágrafo 39(c). Incluem-se, entre outros, os seguintes quando a entidade:

(a) contratou facilidades de crédito (por exemplo, facilidades de papel comercial) ou outras linhas de crédito (por exemplo, facilidades de crédito em reserva) às quais possa recorrer para satisfazer necessidades de liquidez;

(b) detém depósitos em bancos centrais para satisfazer necessidades de liquidez;

(c) dispõe de fontes de financiamento muito diversificadas;

(d) tem concentrações significativas de risco de liquidez quer nos seus activos quer nas suas fontes de financiamento;

(e) dispõe de processos de controlo interno e planos de contingência para gerir o risco de liquidez;

(f) dispõe de instrumentos que incluem cláusulas de reembolso acelerado (por exemplo, na descida de notação de crédito da entidade);

(g) dispõe de instrumentos que poderiam exigir a entrega de colateral (por exemplo, exigências de reforço da margem em relação a derivados);

(h) dispõe de instrumentos que permitem à entidade optar por liquidar os seus passivos financeiros através de entrega de dinheiro (ou outro activo financeiro) ou através da entrega das suas próprias acções; ou

(i) dispõe de instrumentos que estejam sujeitos a acordos principais de compensação.

B12–B16 [Eliminados]

Risco de mercado — análise de sensibilidade (parágrafos 40 e 41)

B17 O parágrafo 40(a) exige uma análise de sensibilidade para cada tipo de risco de mercado ao qual a entidade está exposta. De acordo com o parágrafo B3, uma entidade decide a forma como deve agregar a informação de forma a transmitir uma imagem global sem combinar informações com características diferentes acerca de exposições a riscos associados a ambientes económicos consideravelmente diferentes. Por exemplo:

(a) uma entidade que negoceia instrumentos financeiros pode divulgar esta informação separadamente para instrumentos financeiros detidos para negociação e não detidos para negociação.

(b) a entidade não deverá agregar a sua exposição a riscos de mercado em áreas de hiperinflação com a sua exposição aos mesmos riscos de mercado em áreas de inflação muito baixa.

Se uma entidade estiver exposta a apenas um tipo de risco de mercado em apenas um ambiente económico, não deve apresentar essa informação de forma desagregada.

B18 O parágrafo 40(a) exige que a análise de sensibilidade revele os efeitos nos resultados e no capital próprio de alterações razoavelmente possíveis na variável de risco relevante (por exemplo, taxas de juro do mercado

prevalecentes, taxas de câmbio, preços de acções ou de mercadorias). Para estes fins:

(a) as entidades não necessitam de calcular quais seriam os resultados do período caso as variáveis de risco relevantes tivessem sido outras. Em vez disso, as entidades divulgarão o efeito sobre os resultados e o capital próprio no fim do período de relato pressupondo que tivesse ocorrido uma alteração da variável de risco relevante no fim do período de relato razoavelmente possível e que tivesse sido aplicada às exposições de risco existentes nessa data. Por exemplo, se uma entidade tiver um passivo de taxa variável no final do ano, divulgará o efeito nos resultados (isto é, gastos de juros) do exercício corrente caso as taxas de juro tivessem variado de forma razoavelmente possível.

(b) as entidades não necessitam de divulgar o efeito nos resultados e no capital próprio para cada alteração dentro de uma gama de alterações razoavelmente possíveis da variável de risco relevante. Seria suficiente divulgar os efeitos das alterações nos limites extremos da gama de alterações razoavelmente possíveis.

B19 Ao determinar o que é uma alteração razoavelmente possível na variável de risco relevante, uma entidade deve considerar:

(a) os ambientes económicos nos quais opera. Uma alteração razoavelmente possível não inclui as condições "mais desfavoráveis", cenários remotos nem situações escolhidas para a realização de "testes de stress". Além disso, se a taxa de alteração da variável de risco subjacente for estável, a entidade não necessita de mudar a alteração razoavelmente possível escolhida para a variável de risco. A título ilustrativo, se as taxas de juro forem de 5% e a entidade estimar que é razoavelmente possível uma flutuação nas taxas de juro de ± 50 pontos base, ela deverá divulgar o efeito nos resultados e no capital próprio, se as taxas de juro sofressem uma alteração para 4,5% ou 5,5%. No período seguinte, as taxas de juro aumentaram para 5,5%. A entidade continua a acreditar que as taxas de juro poderão flutuar em ± 50 pontos base (isto é, que a taxa de alteração nas taxas de juro é estável. A entidade divulgará o efeito nos resultados e no capital

próprio, se as taxas de juro sofressem uma alteração para 5% ou 6%. A entidade não seria obrigada a rever a sua avaliação de que a flutuação razoável das taxas de juro é de ± 50 pontos base, excepto se surgissem dados que indicassem que as taxas de juro se tinham tornado significativamente mais voláteis.

(b) o enquadramento temporal para o qual ela faz essa avaliação. A análise de sensibilidade deve indicar os efeitos de alterações consideradas razoavelmente possíveis ao longo do período que decorre até à data da divulgação seguinte, que corresponde normalmente ao período anual de relato seguinte.

B20 O parágrafo 41 permite que a entidade use uma análise de sensibilidade que reflicta interdependências entre variáveis de risco, como a metodologia do valor em risco, na eventualidade de usar esta análise para gerir a sua exposição a riscos financeiros. Isto aplica-se mesmo que uma metodologia mensure apenas o potencial de perdas e não mensure o potencial de ganhos. A entidade satisfaz o requisito do parágrafo 41(a) divulgando o tipo de modelo de valor em risco usado (por exemplo, se é um modelo com base em simulações Monte Carlo) e apresentando uma explicação do funcionamento do modelo e dos seus principais pressupostos (por exemplo, o período de detenção e o nível de confiança). As entidades podem igualmente divulgar o período histórico de observação e as ponderações usadas nas observações dentro desse período, uma explicação da forma como as opções são tratadas nos cálculos e que volatilidades e correlações são usadas (ou, em alternativa, simulações de distribuição probabilística pelo método de Monte Carlo).

B21 Uma entidade deve apresentar análises de sensibilidade para a totalidade das suas actividades, mas pode apresentar tipos diferentes de análises de sensibilidade para classes diferentes de instrumentos financeiros.

Risco de taxa de juro

B22 O *risco de taxa de juro* advém de instrumentos financeiros que vencem juros, reconhecidos na demonstração da posição financeira (por exemplo, instrumentos de dívida adquiridos ou emitidos) e de alguns instrumentos

financeiros não reconhecidos na demonstração da posição financeira (por exemplo, certos compromissos de empréstimo).

Risco cambial

B23 O *risco cambial* (ou o risco de taxa de câmbio) advém de instrumentos financeiros denominados em moeda estrangeira, isto é, numa moeda que não a moeda funcional na qual são mensurados. Para efeitos desta IFRS, o risco cambial não resulta de instrumentos financeiros que sejam itens não monetários ou de instrumentos financeiros denominados na moeda funcional.

B24 Deve ser divulgada uma análise de sensibilidade para cada moeda à qual uma entidade esteja exposta de forma significativa.

Outros riscos de preço

B25 Os *outros riscos de preço* advêm de instrumentos financeiros devido a alterações nos preços de mercadorias ou nos preços de acções, por exemplo. Para estar de acordo com o parágrafo 40, uma entidade pode divulgar o efeito de uma diminuição em determinado índice da bolsa, preço de mercadoria ou outra variável de risco. Por exemplo, se uma entidade conceder garantias de valor residual que sejam instrumentos financeiros, a entidade deve divulgar o aumento ou a diminuição do valor dos activos aos quais a garantia se aplica.

B26 Dois exemplos de instrumentos financeiros que dão origem a um risco do preço das acções são (a) a detenção de acções noutra entidade e (b) um investimento num trust que, por sua vez, detém investimentos em instrumentos de capital próprio. Outros exemplos incluem contratos a prazo e opções de compra ou venda de determinadas quantidades de um instrumento de capital próprio e swaps indexados a preços de acções. Os justos valores desses instrumentos financeiros são afectados por alterações nos preços de mercado dos instrumentos de capital próprio subjacentes.

B27 Segundo o parágrafo 40(a), a sensibilidade dos resultados (por exemplo, resultante dos instrumentos mensurados pelo justo valor através dos resultados) é divulgada separadamente da sensibilidade do outro rendimento integral (que resulta, por exemplo, dos investimentos em instrumentos de

capital próprio cujas alterações no justo valor são apresentadas em outro rendimento integral).

B28 Os instrumentos financeiros que uma entidade classificar como instrumentos de capital próprio não são mensurados novamente. Nem os resultados nem o capital próprio serão afectados pelo risco do preço das acções inerente a esses instrumentos. Consequentemente, não é necessária uma análise da sensibilidade.

Desreconhecimento (parágrafos 42C–42H)

Envolvimento continuado (parágrafo 42C)

B29 A avaliação do envolvimento continuado num activo financeiro transferido para efeitos dos requisitos de divulgação dos parágrafos 42E-42H é feita ao nível da entidade que relata. Por exemplo, se uma subsidiária transferir para um terceiro não relacionado um activo financeiro em que a empresa-mãe mantém um envolvimento continuado, a subsidiária não inclui esse envolvimento da empresa-mãe na avaliação do seu próprio envolvimento continuado no activo transferido nas suas demonstrações financeiras individuais (ou seja, quando a subsidiária é a entidade que relata). Contudo, a empresa-mãe incluirá o seu envolvimento continuado (ou o envolvimento continuado de outro membro do grupo) num activo financeiro transferido pela sua subsidiária na determinação de um envolvimento continuado da sua parte no activo transferido nas suas demonstrações financeiras consolidadas (ou seja, quando a entidade que relata é o grupo).

B30 Uma entidade não tem um envolvimento continuado num activo financeiro transferido se, no âmbito da transferência, não retiver nenhum dos direitos ou obrigações contratuais inerentes ao activo financeiro transferido nem adquirir novos direitos ou obrigações contratuais relacionados com o activo financeiro transferido. Uma entidade não mantém um envolvimento continuado num activo financeiro transferido se não conservar qualquer interesse no desempenho futuro do activo financeiro transferido nem, em nenhuma circunstância, a responsabilidade por futuros pagamentos relacionados com o activo financeiro transferido. O termo "pagamento" neste contexto não inclui

os fluxos de caixa do activo financeiro transferido que uma entidade recolhe e está obrigada a remeter para o cessionário.

B30A Quando uma entidade transfere um activo financeiro, a entidade pode reter o direito ao serviço do activo financeiro em troca de comissões incluídas, por exemplo, num contrato por serviço. A entidade avalia o contrato por serviço de acordo com as orientações contidas nos parágrafos 42C e B30 para decidir se a entidade mantém um envolvimento continuado em resultado do contrato por serviço para efeitos dos requisitos de divulgação. Por exemplo, uma entidade de gestão terá um envolvimento continuado no activo financeiro transferido para efeitos dos requisitos de divulgação se a comissão por serviço depender da quantia ou calendário dos fluxos de caixa provenientes do activo financeiro transferido. Do mesmo modo, a entidade de gestão mantém um envolvimento continuado para efeitos dos requisitos de divulgação se uma comissão fixa não for paga na íntegra devido ao não desempenho do activo financeiro transferido. Nestes exemplos, a entidade de gestão tem um interesse no desempenho futuro do activo financeiro transferido. Esta avaliação é independente da questão de saber se a comissão a receber compensa adequadamente a entidade pela realização do serviço.

B31 Um envolvimento continuado num activo financeiro transferido pode resultar de cláusulas contratuais do acordo de transferência ou de um acordo separado celebrado com o destinatário da transferência ou com um terceiro em ligação com a transferência.

Activos financeiros transferidos não desreconhecidos na sua totalidade (parágrafo 42D)

B32 O parágrafo 42D exige divulgações quando parte ou a totalidade dos activos financeiros transferidos não for elegível para desreconhecimento. Tais divulgações são exigidas em todas as datas de relato nas quais a entidade continue a reconhecer os activos financeiros transferidos, independentemente do momento em que ocorreu a transferência.

Tipos de envolvimento continuado (parágrafos 42E–42H)

B33 Os parágrafos 42E-42H exigem divulgações qualitativas e quantitativas para cada tipo de envolvimento continuado em activos financeiros desreconhecidos. Uma entidade agrega o seu envolvimento continuado de acordo com tipos representativos da sua exposição aos riscos. Por exemplo, uma entidade pode agregar o seu envolvimento continuado por tipo de instrumento financeiro (por exemplo, garantias ou opções de compra) ou por tipo de transferência (por exemplo, factoring de créditos a receber, titularizações e empréstimo de títulos).

Análise da maturidade dos exfluxos de caixa não descontados destinados à recompra de activos transferidos (parágrafo 42E(e))

B34 O parágrafo 42E(e) exige que uma entidade divulgue uma análise da maturidade dos exfluxos de caixa não descontados destinados à recompra de activos financeiros desreconhecidos ou de outras quantias a pagar ao destinatário da transferência, relacionadas com os activos financeiros desreconhecidos, indicando as maturidades contratuais remanescentes do envolvimento continuado da entidade. Esta análise deve distinguir os fluxos de caixa de pagamento obrigatório (por exemplo, contratos a prazo), os fluxos de caixa que a entidade poderá ser chamada a pagar (por exemplo, opções de venda subscritas) e os fluxos de caixa que a entidade poderá decidir pagar (por exemplo, opções de compra adquiridas).

B35 Uma entidade deve usar o seu julgamento para determinar um número apropriado de intervalos temporais para a preparação da análise da maturidade exigida pelo parágrafo 42E(e). Por exemplo, uma entidade pode entender que os seguintes intervalos temporais de maturidade são apropriados:

(a) um prazo máximo de um mês;
(b) mais de um mês e não mais de três meses;
(c) mais de três meses e não mais de seis meses;
(d) mais de seis meses e não mais de um ano;
(e) mais de um ano e não mais de três anos;
(f) mais de três anos e não mais de cinco anos; e
(g) mais de cinco anos.

B36 Se existirem diversas maturidades possíveis, os fluxos de caixa são incluídos com base na primeira data em que a entidade pode ser obrigada ou autorizada a pagar.

Informação qualitativa (parágrafo 42E(f))

B37 A informação qualitativa exigida pelo parágrafo 42E(f) inclui uma descrição dos activos financeiros desreconhecidos e da natureza e objectivo do envolvimento continuado retido após a transferência desses activos. Inclui também uma descrição dos riscos a que uma entidade está exposta, incluindo:

(a) uma descrição da forma como a entidade gere o risco inerente ao seu envolvimento continuado nos activos financeiros desreconhecidos.

(b) se a entidade está ou não obrigada a suportar perdas antes de outras partes, bem como a ordem de prioridade e a quantia das perdas a suportar pelas partes cujos interesses tenham uma prioridade inferior ao interesse da entidade no activo (isto é, o seu envolvimento continuado no activo).

(c) uma descrição de quaisquer factores susceptíveis de despoletar obrigações de apoio financeiro ou de recompra de um activo financeiro transferido.

Ganhos ou perdas no desreconhecimento (parágrafo 42G(a))

B38 O parágrafo 42G(a) exige que uma entidade divulgue os ganhos ou perdas no desreconhecimento relacionados com activos financeiros em que a entidade mantenha um envolvimento continuado. A entidade deve divulgar se um ganho ou perda no desreconhecimento surgiu porque os justos valores dos componentes do activo anteriormente reconhecido (ou seja, o interesse no activo desreconhecido e o interesse mantido pela entidade) eram diferentes do justo valor da totalidade do activo anteriormente reconhecido. Nessa situação, a entidade deve também divulgar se as mensurações do justo valor incluíam dados significativos que não se baseavam em dados de mercado observáveis, como descrito no parágrafo 27A.

Informação suplementar (parágrafo 42H)

B39 As divulgações exigidas pelos parágrafos 42D-42G podem não ser suficientes para satisfazer os objectivos de divulgação do parágrafo 42B. Se for esse o caso, a entidade deve divulgar qualquer informação adicional necessária para cumprir esses objectivos de divulgação. A entidade decidirá, à luz das suas circunstâncias próprias, o nível de informação suplementar que terá de prestar para satisfazer as necessidades de informação dos utilizadores e a ênfase que deve colocar nos diferentes aspectos dessa informação adicional. É necessário garantir um equilíbrio entre demonstrações financeiras sobrecarregadas com detalhes excessivos que possam não ter utilidade para os seus utilizadores e a ocultação de informação em resultado de uma agregação excessiva.

Compensação entre activos financeiros e passivos financeiros (parágrafos 13A–13F)

Âmbito (parágrafo 13A)

B40 As divulgações referidas nos parágrafos 13B–13E são exigidas em relação a todos os instrumentos financeiros reconhecidos que são compensados nos termos do parágrafo 42 da IAS 32. Além disso, os instrumentos financeiros são abrangidos pelos requisitos de divulgação referidos nos parágrafos 13B–13E, caso estejam sujeitos a um acordo principal de compensação de cumprimento obrigatório ou acordo semelhante que abranja instrumentos financeiros e transacções semelhantes, independentemente de os instrumentos financeiros serem ou não compensados nos termos do parágrafo 42 da IAS 32.

B41 Os acordos semelhantes referidos nos parágrafos 13A e B40 incluem acordos de compensação de derivados, acordos principais globais de recompra, acordos principais globais de empréstimo de valores mobiliários e quaisquer direitos relacionados com colaterais financeiros. Os instrumentos financeiros e transacções semelhantes referidos no parágrafo B40 incluem derivados, acordos de venda e recompra, acordos de revenda e recompra e acordos de contracção de empréstimo de valores mobiliários e de concessão de empréstimo de valores mobiliários. São exemplo de instrumentos financeiros não abrangidos pelo parágrafo 13A os empréstimos e depósitos de clientes na

mesma instituição (a menos que sejam compensados na demonstração da posição financeira) e os instrumentos financeiros sujeitos apenas a um acordo de colateral.

Divulgação de informações quantitativas sobre activos financeiros reconhecidos e passivos financeiros reconhecidos no âmbito do parágrafo 13A (parágrafo 13C)

B42 Os instrumentos financeiros divulgados nos termos do parágrafo 13C podem estar sujeitos a diferentes requisitos de mensuração (por exemplo, uma conta a pagar associada a um acordo de recompra pode ser mensurada pelo custo amortizado, ao passo que um derivado será mensurado pelo justo valor). Uma entidade deve incluir os instrumentos pelas suas quantias reconhecidas e descrever quaisquer diferenças de mensuração resultantes nas divulgações relacionadas.

Divulgação das quantias brutas de activos financeiros reconhecidos e passivos financeiros reconhecidos no âmbito do parágrafo 13A (parágrafo 13C(a))

B43 As quantias cuja divulgação é exigida pelo parágrafo 13C(a) estão relacionadas com instrumentos financeiros reconhecidos que são compensados nos termos do parágrafo 42 da IAS 32. As quantias cuja divulgação é exigida pelo parágrafo 13C(a) também estão relacionadas com instrumentos financeiros reconhecidos sujeitos a um acordo principal de compensação de cumprimento obrigatório ou acordo semelhante, independentemente de preencherem ou não os critérios de compensação. No entanto, as divulgações exigidas pelo parágrafo 13C(a) não se relacionam com quaisquer quantias reconhecidas que resultem de acordos de colaterais que não preencham os critérios de compensação referidos no parágrafo 42 da IAS 32. Essas quantias devem antes ser divulgadas nos termos do parágrafo 13C(d).

Divulgação das quantias compensadas de acordo com os critérios referidos no parágrafo 42 da IAS 32 (parágrafo 13C (b))

B44 O parágrafo 13C(b) exige que as entidades divulguem as quantias compensadas nos termos do parágrafo 42 da IAS 32 aquando da determinação das quantias líquidas apresentadas na demonstração da posição financeira. As quantias dos activos financeiros reconhecidos e dos passivos financeiros reconhecidos sujeitos a compensação ao abrigo de um mesmo acordo serão divulgadas tanto nas divulgações do activo financeiro como do passivo financeiro. No entanto, as quantias divulgadas (por exemplo, numa tabela) estão limitadas às quantias sujeitas a compensação. Por exemplo, uma entidade pode ter um activo derivado reconhecido e um passivo derivado reconhecido que preencham os critérios de compensação referidos no parágrafo 42 da IAS 32. Se o valor bruto do activo derivado for superior ao valor bruto do passivo derivado, a tabela de divulgação do activo financeiro deve incluir o valor total do activo derivado (nos termos do parágrafo 13C(a)) e o valor total do passivo derivado (nos termos do parágrafo 13C(b)). No entanto, apesar de a tabela de divulgação do passivo financeiro incluir o valor total do passivo derivado (nos termos do parágrafo 13C(a)), apenas incluirá o valor do activo derivado (nos termos do parágrafo 13C(b)) correspondente ao valor do passivo derivado.

Divulgação das quantias líquidas apresentadas na demonstração da posição financeira (parágrafo 13C (c))

B45 Se uma entidade possuir instrumentos abrangidos por estas divulgações (tal como especificado no parágrafo 13A), mas que não preenchem os critérios de compensação referidos do parágrafo 42 da IAS 32, as quantias que devem ser divulgadas nos termos do parágrafo 13C(c) serão equivalentes às quantias que devem ser divulgadas nos termos do parágrafo 13C(a).

B46 As quantias que devem ser divulgadas nos termos do parágrafo 13C(c) devem ser reconciliadas com as quantias das linhas individuais apresentadas na demonstração da posição financeira. Por exemplo, se uma entidade determinar que a agregação ou desagregação de quantias de linhas individuais da demonstração financeira proporciona informações mais relevantes, deve

reconciliar as quantias agregadas ou desagregadas divulgadas nos termos do parágrafo 13C(c) com as quantias das linhas individuais apresentadas na demonstração da posição financeira.

Divulgação das quantias sujeitas a um acordo principal de compensação de cumprimento obrigatório ou acordo semelhante e não abrangidas pelo parágrafo 13C(b) (parágrafo 13C(d))

B47 O parágrafo 13C(d) exige que as entidades divulguem as quantias sujeitas a um acordo principal de compensação de cumprimento obrigatório ou acordo semelhante que não são abrangidas pelo parágrafo 13C(b). O parágrafo 13C(d)(i) refere-se a quantias relacionadas com instrumentos financeiros reconhecidos que não preenchem a totalidade ou parte dos critérios de compensação mencionados no parágrafo 42 da IAS 32 (por exemplo, direitos actuais de compensação que não preencham o critério do parágrafo 42(b) da IAS 32, ou direitos condicionais de compensação que sejam de cumprimento obrigatório e passíveis de serem exercidos apenas em caso de incumprimento, ou apenas em caso de insolvência ou falência de uma das contrapartes).

B48 O parágrafo 13C(d)(ii) refere-se a quantias relacionadas com colaterais financeiros, incluindo colaterais em dinheiro, tanto recebidas como concedidas. Uma entidade deve divulgar o justo valor dos instrumentos financeiros dados ou recebidos em colateral. As quantias divulgadas nos termos do parágrafo 13C(d)(ii) devem relacionar-se com os colaterais efectivamente dados ou recebidos e não com quaisquer contas a pagar ou a receber daí resultantes que tenham sido reconhecidas tendo em vista a devolução desses colaterais.

Limites às quantias divulgadas no parágrafo 13 (d)
(parágrafo 13D)

B49 Ao divulgar as quantias de acordo com o parágrafo 13C(d), uma entidade deve levar em conta os efeitos da sobrecolaterização por instrumento financeiro. Para tal, uma entidade deve deduzir primeiro as quantias divulgadas nos termos do parágrafo 13C(d)(i) da quantia divulgada nos termos do parágrafo 13C(c). A entidade deve em seguida limitar as quantias divulgadas nos termos do parágrafo 13C(d)(ii) ao valor remanescente referido

no parágrafo 13C(c) relativamente ao instrumento financeiro associado. No entanto, se os direitos ao colateral puderem ser exercidos sobre os instrumentos financeiros, esses direitos podem ser incluídos na divulgação prevista nos termos do parágrafo 13D.

Descrição dos direitos de compensação sujeitos a acordos principais de compensação de cumprimento obrigatório e acordos semelhantes (parágrafo 13E)

B50 Uma entidade deve descrever os tipos de direitos de compensação e acordos semelhantes divulgados nos termos do parágrafo 13C(d), incluindo a natureza desses direitos. Por exemplo, uma entidade deve descrever os seus direitos condicionais. Em relação a instrumentos sujeitos a direitos de compensação que não dependam de um acontecimento futuro, mas que não preencham os restantes critérios referidos no parágrafo 42 da IAS 32, a entidade deve descrever o(s) motivo(s) pelo(s) qual(ais) os critérios não se encontram satisfeitos. Em relação a qualquer colateral financeiro recebido ou concedido, a entidade deve descrever os termos do acordo do colateral (por exemplo, quando o colateral for limitado).

Divulgação por tipo de instrumento financeiro ou por contraparte

B51 As divulgações quantitativas exigidas pelo parágrafo 13C(a)–(e) podem ser agrupadas por tipo de instrumento financeiro ou de transacção (por exemplo, derivados, acordos de recompra e de revenda ou acordos de concessão ou de contracção de empréstimos em valores mobiliários).

B52 Alternativamente, uma entidade pode agrupar as divulgações quantitativas exigidas pelo parágrafo 13C(a)–(c) por tipo de instrumento financeiro e as divulgações quantitativas exigidas pelo parágrafo 13C(c) –(e) por contraparte. Se apresentar as informações exigidas por contraparte, a entidade não é obrigada a identificar as contrapartes pelo nome. No entanto, a designação das contrapartes (Contraparte A, Contraparte B, Contraparte C, etc.) deve manter-se coerente de ano para ano relativamente aos anos apresentados, de modo a assegurar a comparabilidade. Devem ser consideradas divulgações qualitativas que permitam apresentar informação adicional sobre os tipos de contrapartes. Quando a divulgação das quantias referidas no

parágrafo 13C(c)–(e) for apresentada por contraparte, as quantias que sejam individualmente significativas em termos das quantias totais respeitantes a contrapartes devem ser divulgadas em separado, e as restantes quantias, individualmente pouco significativas em termos de contrapartes, devem ser agregadas numa única linha.

Diversos

B53 As divulgações específicas exigidas pelos parágrafos 13C–13E constituem requisitos mínimos. Com vista a alcançar o objectivo do parágrafo 13B, uma entidade pode necessitar de complementá-las com divulgações (qualitativas) adicionais, dependendo dos termos dos acordos principais de compensação de cumprimento obrigatório e acordos relacionados, incluindo a natureza dos direitos de compensação e o seu efeito ou possível efeito sobre a posição financeira da entidade.

Norma Internacional de Relato Financeiro 8
Segmentos Operacionais

Do parágrafo

PRINCÍPIO FUNDAMENTAL 1
ÂMBITO 2
SEGMENTOS OPERACIONAIS 5
SEGMENTOS RELATÁVEIS 11
Critérios de agregação 12
Limites quantitativos 13
DIVULGAÇÃO 20
Informações gerais 22
Informações sobre resultados, activos e passivos 23
MENSURAÇÃO 25
Reconciliações 28
Reexpressão de informação relatada anteriormente 29
DIVULGAÇÕES RELATIVAS A TODA A ENTIDADE 31
Informações sobre produtos e serviços 32
Informações sobre áreas geográficas 33
Informações sobre os principais clientes 34
TRANSIÇÃO E DATA DE EFICÁCIA 35
REVOGAÇÃO DA IAS 14 37
Apêndice A Termo definido

Norma Internacional de Relato Financeiro 8
Segmentos Operacionais

Princípio fundamental

1 **Uma entidade deve divulgar informações que permita aos utilizadores das suas demonstrações financeiras avaliarem a natureza e os efeitos financeiros das actividades de negócio em que está envolvida, bem como os ambientes económicos em que opera.**

Âmbito

2 Esta IFRS aplica-se:

(a) às demonstrações financeiras separadas ou individuais de uma entidade:

(i) cujos instrumentos de dívida ou de capital próprio sejam negociados num mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais), ou

(ii) que tenha depositado, ou esteja em vias de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outro organismo regulador, com vista a emitir qualquer classe de instrumentos num mercado público; e

(b) às demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de uma empresa-mãe:

(i) cujos instrumentos de dívida ou de capital próprio sejam negociados num mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais), ou

(ii) que tenha depositado, ou esteja em vias de depositar, as demonstrações financeiras consolidadas junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outro organismo regulador, com vista a emitir qualquer classe de instrumentos num mercado público.

3 Se uma entidade, que não se encontre obrigada a aplicar esta IFRS, optar por divulgar informações sobre segmentos que não estejam de acordo com esta IFRS, não deve descrever essas informações como informação por segmentos.

4 Se um relato financeiro contiver tanto as demonstrações financeiras consolidadas de uma empresa-mãe incluída no âmbito de aplicação desta IFRS como as demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe, a informação por segmentos é exigida unicamente nas demonstrações financeiras consolidadas.

Segmentos operacionais

5 Um segmento operacional é um componente de uma entidade:

(a) que desenvolve actividades de negócio das quais pode obter réditos e suportar gastos (incluindo réditos e gastos relacionados com transacções com outros componentes da mesma entidade),

(b) cujos resultados operacionais são regularmente revistos pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais da entidade para efeitos da tomada de decisões sobre a afectação de recursos ao segmento e da avaliação do seu desempenho, e

(c) relativamente ao qual esteja disponível informação financeira distinta.

Um segmento operacional pode desenvolver actividades de negócio para as quais não tenha ainda obtido réditos. Por exemplo, as operações em início de actividade podem constituir segmentos operacionais antes da obtenção de réditos.

6 Nem todas as partes de uma entidade constituem, necessariamente, segmentos operacionais ou partes de um segmento operacional. Por exemplo, a sede de uma sociedade ou alguns departamentos funcionais podem não obter réditos ou podem obter réditos que tenham um carácter meramente acessório face às actividades da entidade, não constituindo assim segmentos operacionais. Para efeitos desta IFRS, os planos de benefícios pós-emprego de uma entidade não constituem segmentos operacionais.

7 A expressão "principal responsável pela tomada de decisões operacionais" identifica uma função e não, necessariamente, um gerente com um título específico. Essa função consiste em afectar recursos e avaliar o desempenho

dos segmentos operacionais de uma entidade. Frequentemente, o principal responsável pela tomada de decisões operacionais de uma entidade é o seu director executivo ou o director operacional principal, mas pode ser, por exemplo, um grupo de directores executivos ou outros.

8 Relativamente a muitas entidades, as três características dos segmentos operacionais descritas no parágrafo 5 identificam claramente os seus segmentos operacionais. Contudo, uma entidade pode elaborar relatórios em que as suas actividades de negócio sejam apresentadas de vários modos. Se o principal responsável pela tomada de decisões operacionais utilizar mais de um conjunto de informações por segmentos, outros factores podem identificar um único conjunto de componentes como os segmentos operacionais de uma entidade, incluindo a natureza das actividades de negócio de cada componente, a existência de gerentes responsáveis por essas actividades e as informações apresentadas ao órgão de gestão.

9 Em geral, a um segmento operacional corresponde um gerente de segmento, que é directamente responsável perante o principal responsável pela tomada de decisões operacionais e com este mantém um contacto regular para discutir actividades operacionais, resultados financeiros, previsões ou planos para o segmento. A expressão "gerente de segmento" designa uma função e não, necessariamente, um gerente com um título específico. Em determinados segmentos operacionais, o principal responsável pela tomada de decisões operacionais pode ser simultaneamente o gerente de segmento. Um gerente único pode ser o gerente de segmento de mais de um segmento operacional. Se as características enunciadas no parágrafo 5 se aplicarem a mais de um conjunto de componentes de uma organização, mas houver apenas um conjunto pelo qual sejam responsabilizados os gerentes de segmento, esse conjunto de componentes constituirá os segmentos operacionais.

10 As características enunciadas no parágrafo 5 podem aplicar-se a dois ou mais conjuntos de componentes que se sobreponham, em relação aos quais os gerentes são responsabilizados. Por vezes, essa estrutura é referida como uma forma de organização matricial. Por exemplo, nalgumas entidades, alguns gerentes são responsáveis por diversas linhas de produtos e de serviços a nível mundial, enquanto outros gerentes são responsáveis por áreas geográficas

específicas. O principal responsável pela tomada de decisões operacionais analisa regularmente os resultados operacionais de ambos os conjuntos de componentes, e estão disponíveis informações financeiras sobre ambos. Nessas circunstâncias, a entidade deve determinar que conjunto de componentes constitui os segmentos operacionais tomando por referência o princípio fundamental.

Segmentos relatáveis

11 Uma entidade deve relatar separadamente as informações sobre cada segmento operacional que:

(a) tenha sido identificado de acordo com os parágrafos 5-10 ou que resulte da agregação de dois ou mais desses segmentos de acordo com o parágrafo 12; e

(b) ultrapasse os limites quantitativos referidos no parágrafo 13.

Os parágrafos 14-19 especificam outras situações em que devem ser relatadas informações separadas sobre um segmento operacional.

Critérios de agregação

12 Os segmentos operacionais com características económicas semelhantes apresentam, frequentemente, um desempenho financeiro de longo prazo semelhante. Por exemplo, espera-se que, se as características económicas de dois segmentos operacionais forem semelhantes, as suas margens brutas médias a longo prazo serão também, em geral, semelhantes. Dois ou mais segmentos operacionais podem ser agregados num único segmento operacional, se a agregação for consistente com o princípio fundamental desta IFRS, se os segmentos tiverem características económicas semelhantes e se forem semelhantes em relação a cada um dos seguintes aspectos:

(a) a natureza dos produtos e serviços;

(b) a natureza dos processos de produção;

(c) o tipo ou classe de cliente dos seus produtos e serviços;

(d) os métodos usados para distribuir os seus produtos ou prestar os seus serviços; e

(e) se aplicável, a natureza do ambiente regulador, como, por exemplo, a banca, os seguros ou os serviços públicos.

Limites quantitativos

13 Uma entidade deve relatar separadamente as informações sobre um segmento operacional que atinja um dos seguintes limites quantitativos:

(a) o seu rédito relatado, incluindo não só as vendas a clientes externos como também as vendas ou transferências intersegmentos, é igual ou superior a 10% do seu rédito combinado, interno e externo, de todos os segmentos operacionais,

(b) a quantia absoluta dos seus lucros ou prejuízos relatados é igual ou superior a 10% do maior, em termos absolutos, dos seguintes valores: (i) os lucros relatados combinados de todos os segmentos operacionais que não relataram prejuízos; e (ii) os prejuízos relatados combinados de todos os segmentos operacionais que relataram prejuízos,

(c) os seus activos são iguais ou superiores a 10% dos activos combinados de todos os segmentos operacionais.

Os segmentos operacionais que não atingem qualquer dos limites quantitativos podem ser considerados relatáveis, e divulgados separadamente, se a gestão entender que essa informação sobre o segmento seria útil para os utilizadores das demonstrações financeiras.

14 Uma entidade só pode combinar informações sobre segmentos operacionais que não respeitam os limites quantitativos com informações sobre outros segmentos operacionais que não respeitam os limites quantitativos para produzir um segmento relatável, se os segmentos operacionais possuírem características económicas semelhantes e partilharem a maioria dos critérios de agregação enunciados no parágrafo 12.

15 Se o rédito externo total relatado pelos segmentos operacionais representar menos de 75% do rédito da entidade, devem ser identificados outros segmentos operacionais como segmentos relatáveis (ainda que não satisfaçam os critérios enunciados no parágrafo 13) até que pelo menos 75% do rédito da entidade esteja incluído em segmentos relatáveis.

16 As informações sobre outras actividades de negócio e segmentos operacionais não relatáveis devem ser combinadas e divulgadas numa categoria "todos os

outros segmentos", separadamente de outros itens de reconciliação, para efeitos das reconciliações exigidas pelo parágrafo 28. Devem ser descritas as fontes do rédito incluído na categoria "todos os outros segmentos".

17 Se o órgão de gestão entender que um segmento operacional definido como relatável no período imediatamente anterior mantém uma importância significativa, as informações sobre esse segmento devem continuar a ser relatadas separadamente no período corrente, ainda que o segmento tenha deixado de satisfazer os critérios que determinam os critérios de relato enunciados no parágrafo 13.

18 Se um segmento operacional for identificado como segmento relatável no período corrente, de acordo com os limites quantitativos, os dados por segmento respeitantes a um período anterior, apresentados para efeitos comparativos, devem ser reexpressos de modo a reflectir o novo segmento relatável como um segmento distinto, ainda que no período anterior esse segmento não tenha satisfeito os critérios que determinam a obrigação de relato enunciados no parágrafo 13, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo.

19 Pode ser estabelecido um limite prático para o número de segmentos relatáveis, divulgados separadamente por uma entidade, para além do qual a informação por segmentos poderá tornar-se demasiado detalhada. Embora não esteja fixado qualquer limite preciso, logo que o número de segmentos relatáveis de acordo com os parágrafos 13-18 for superior a 10, a entidade deve ponderar a possibilidade de ter sido atingido um limite prático.

Divulgação

20 Uma entidade deve divulgar informações que permita aos utilizadores das suas demonstrações financeiras avaliarem a natureza e os efeitos financeiros das actividades de negócio em que está envolvida, bem como os ambientes económicos em que opera.

21 Para aplicar o princípio enunciado no parágrafo 20, uma entidade deve divulgar as seguintes informações em relação a cada período para o qual seja apresentada uma demonstração do rendimento integral:

(a) informações gerais, conforme descrito no parágrafo 22;

(b) informações sobre os resultados relatados dos segmentos, incluindo réditos e gastos específicos incluídos nos resultados desses segmentos e respectivos activos, passivos e bases de mensuração, conforme descrito nos parágrafos 23-27; e

(c) reconciliações dos totais dos réditos, resultados relatados, activos, passivos e outros itens materiais dos segmentos com as quantias correspondentes da entidade, conforme descrito no parágrafo 28.

São necessárias reconciliações das quantias na demonstração da posição financeira de segmentos relatáveis com as quantias na demonstração da posição financeira da entidade para cada data em que seja apresentada uma demonstração da posição financeira. A informação relativa a períodos anteriores deve ser reexpressa tal como descrito nos parágrafos 29 e 30.

Informações gerais

22 As entidades devem divulgar as seguintes informações gerais:

(a) os factores utilizados para identificar os segmentos relatáveis da entidade, incluindo a estrutura organizativa (por exemplo, se os órgãos de gestão optaram por organizar a entidade segundo os produtos e serviços, áreas geográficas, quadros reguladores, ou uma combinação de factores e se os segmentos operacionais foram agregados);

(aa) julgamentos do órgão de gestão na aplicação dos critérios de agregação do parágrafo 12. Inclui uma breve descrição dos segmentos operacionais que foram agregados deste modo e dos indicadores económicos avaliados para determinar que os segmentos operacionais agregados partilham características económicas semelhantes; e

(b) tipos de produtos e serviços a partir dos quais cada segmento relatável obtém os seus réditos.

Informações sobre resultados, activos e passivos

23 Uma entidade deve relatar uma medida dos resultados de cada segmento relatável. Uma entidade deve relatar uma medida do total dos activos e dos passivos de cada segmento relatável, se essas quantias forem apresentadas

regularmente ao principal responsável pela tomada de decisões operacionais. Se as quantias especificadas forem incluídas na medida dos resultados dos segmentos, analisadas pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais, ou se forem regularmente apresentadas a este, ainda que não incluídas nessa medida dos resultados dos segmentos, uma entidade deve divulgar igualmente, para cada segmento relatável, as seguintes informações:

(a) réditos provenientes de clientes externos;

(b) réditos de transacções com outros segmentos operacionais da mesma entidade;

(c) rédito de juros;

(d) gastos de juros;

(e) depreciações e amortizações;

(f) itens materiais de rendimentos e gastos divulgados de acordo com o parágrafo 97 da IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007);

(g) o interesse da entidade nos resultados de associadas e de empreendimentos conjuntos, contabilizado segundo o método da equivalência patrimonial;

(h) gasto ou rendimento do imposto sobre o rendimento; e

(i) itens materiais que não sejam dinheiro e que não sejam depreciações e amortizações.

Uma entidade deve relatar os réditos de juros separadamente dos gastos de juros para cada segmento relatável, salvo se a maioria dos réditos do segmento provier de juros e o principal responsável pela tomada de decisões operacionais se basear principalmente nos réditos de juros líquidos para avaliar o desempenho do segmento e tomar decisões sobre os recursos a imputar ao mesmo. Nessa situação, as entidades podem relatar o rédito de juros desse segmento líquidos dos seus gastos de juros e divulgar que procederam desse modo.

24 Uma entidade deve divulgar as seguintes informações sobre cada segmento relatável se as quantias especificadas estiverem incluídas na mensuração dos activos do segmento analisada pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais ou for apresentada regularmente a este, ainda que não incluída na mensuração dos activos do segmento:

(a) a quantia do investimento em associadas e empreendimentos conjuntos contabilizada pelo método da equivalência patrimonial;

(b) as quantias de adições aos activos não correntes [1], excepto instrumentos financeiros, activos por impostos diferidos, activos de benefício definido líquidos (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) e direitos provenientes de contratos de seguro.

Mensuração

25 A quantia de cada item do segmento relatado deve corresponder à mensuração relatada ao principal responsável pela tomada de decisões operacionais para efeitos da tomada de decisões sobre a imputação de recursos ao segmento e da avaliação do seu desempenho. Os ajustamentos e eliminações efectuados no âmbito da preparação das demonstrações financeiras e da imputação de réditos, gastos e ganhos ou perdas de uma entidade só devem ser incluídos na determinação dos resultados do segmento relatado se estiverem incluídos na respectiva mensuração utilizada pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais. De igual modo, relativamente a esse segmento, devem ser relatados apenas os activos e passivos incluídos nas correspondentes mensurações utilizadas pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais. Se forem imputadas quantias aos resultados, activos ou passivos do segmento relatado, essas quantias devem ser imputadas numa base razoável.

26 Se o principal responsável pela tomada de decisões operacionais utilizar apenas uma mensuração dos resultados e dos activos e passivos de um segmento operacional na avaliação do desempenho desse segmento e na decisão sobre o modo de afectação dos recursos, os resultados do segmento e os seus activos ou passivos devem ser relatados segundo essa mensuração. Se o principal responsável pela tomada de decisões operacionais utilizar mais de uma mensuração dos resultados e dos activos e passivos do segmento operacional, as mensurações relatadas devem ser as que o órgão de gestão entender que são determinadas de acordo com os princípios de mensuração

1 Relativamente aos activos classificados de acordo com uma apresentação de liquidez, os activos não correntes são activos que incluem quantias que se espera recuperar para além de doze meses após o período de relato.

mais consistentes com os utilizados na mensuração das quantias correspondentes nas demonstrações financeiras da entidade.

27 Uma entidade deve apresentar para cada segmento relatável uma explicação das mensurações dos resultados e dos activos e passivos do segmento. Uma entidade deve divulgar, no mínimo, os seguintes elementos:

(a) a base de contabilização de quaisquer transacções entre segmentos relatáveis,

(b) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações dos resultados do segmento relatável e dos resultados da entidade antes do gasto ou rendimento do imposto sobre o rendimento e unidades operacionais descontinuadas (se não forem evidentes pelas reconciliações descritas no parágrafo 28). Essas diferenças podem incluir políticas contabilísticas e políticas de imputação de custos suportados centralmente, necessárias para uma compreensão da informação por segmentos relatada,

(c) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações dos activos dos segmentos relatáveis e dos activos da entidade (se não forem evidentes pelas reconciliações descritas no parágrafo 28). Essas diferenças podem incluir políticas contabilísticas e políticas de imputação de activos utilizados conjuntamente, necessárias para uma compreensão da informação por segmentos relatada,

(d) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações dos passivos dos segmentos relatáveis e dos passivos da entidade (se não forem evidentes pelas reconciliações descritas no parágrafo 28). Essas diferenças podem incluir políticas contabilísticas e políticas de imputação de passivos utilizados conjuntamente, necessárias para uma compreensão da informação por segmentos relatada,

(e) a natureza de quaisquer alterações, relativamente a períodos anteriores, nos métodos de mensuração utilizados para determinar os resultados do segmento relatado e o eventual efeito dessas alterações na mensuração dos resultados do segmento,

(f) a natureza e o efeito de quaisquer imputações assimétricas a segmentos relatáveis. Por exemplo, uma entidade pode imputar gastos

de depreciação a um segmento sem lhe imputar os correspondentes activos depreciáveis.

Reconciliações

28 Uma entidade deve apresentar reconciliações dos seguintes elementos:

(a) o total dos réditos dos segmentos relatáveis com o rédito da entidade,

(b) o total das mensurações dos resultados dos segmentos relatáveis com os resultados da entidade antes do gasto de imposto (rendimento de imposto) e unidades operacionais descontinuadas. Todavia, se uma entidade imputar a segmentos relatáveis itens como gastos de imposto (rendimentos de imposto), ela pode reconciliar o total das mensurações dos resultados dos segmentos com os resultados da entidade depois desses itens,

(c) o total dos activos dos segmentos relatáveis com os activos da entidade, se os activos dos segmentos forem relatados de acordo com o parágrafo 23,

(d) o total dos passivos dos segmentos relatáveis com os passivos da entidade, se os passivos dos segmentos forem relatados de acordo com o parágrafo 23,

(e) o total das quantias dos segmentos relatáveis respeitantes a quaisquer outros itens materiais das informações divulgadas com as correspondentes quantias da entidade.

Todos os itens de reconciliação materiais devem ser identificados e descritos separadamente. Por exemplo, a quantia de cada ajustamento material necessário para reconciliar os resultados do segmento relatável com os resultados da entidade, decorrente de diferentes políticas contabilísticas, deve ser identificada e descrita separadamente.

Reexpressão de informação relatada anteriormente

29 Se uma entidade alterar a estrutura da sua organização interna de um modo susceptível de alterar a composição dos seus segmentos relatáveis, devem ser reexpressas as correspondentes informações relativas aos períodos anteriores, incluindo os períodos intercalares, salvo se as informações não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo. A

determinação da disponibilidade das informações e do carácter excessivo do custo da sua elaboração deve ser efectuada para cada item de divulgação. Na sequência de uma alteração na composição dos seus segmentos relatáveis, a entidade em causa deve divulgar se reexpressou ou não os itens correspondentes da informação por segmentos respeitantes aos períodos anteriores.

30 Se uma entidade tiver alterado a estrutura da sua organização interna de um modo susceptível de alterar a composição dos seus segmentos relatáveis e se a informação por segmentos respeitante aos períodos anteriores, incluindo os períodos intercalares, não for reexpressa de modo a reflectir essa alteração, a entidade em causa deve divulgar, no ano em que se verificou a alteração, a informação por segmentos respeitante ao período corrente, tanto para a antiga como para a nova base de segmentação, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo.

Divulgações relativas a toda a entidade

31 Os parágrafos 32-34 aplicam-se a todas as entidades sujeitas a esta IFRS, incluindo as que disponham de um único segmento relatável. As actividades de negócio de algumas entidades poderão não se encontrar organizadas em função das diferenças nos produtos e serviços relacionados ou das diferenças nas áreas geográficas das unidades operacionais. Esses segmentos relatáveis das entidades podem relatar réditos de uma ampla gama de produtos e serviços essencialmente diferentes ou mais de um dos seus segmentos relatáveis pode fornecer essencialmente os mesmos produtos e serviços. De igual modo, os segmentos relatáveis de uma entidade podem deter activos em diferentes áreas geográficas e relatar réditos provenientes de clientes em diferentes áreas geográficas ou mais de um dos seus segmentos relatáveis pode operar na mesma área geográfica. As informações exigidas nos parágrafos 32-34 só devem ser prestadas se não forem integradas na informação por segmento relatável exigida por esta IFRS.

Informações sobre produtos e serviços

32 Uma entidade deve relatar os réditos provenientes dos clientes externos em relação a cada produto e serviço ou a cada grupo de produtos e serviços

semelhantes, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo, devendo tal facto ser divulgado. As quantias dos réditos relatadas devem basear-se nas informações financeiras utilizadas para elaborar as demonstrações financeiras da entidade.

Informações sobre áreas geográficas

33 Uma entidade deve relatar as seguintes informações geográficas, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo:

(a) réditos provenientes de clientes externos (i) atribuídos ao país de constituição da entidade e (ii) atribuídos globalmente a todos os países estrangeiros de onde a entidade obtém réditos. Se os réditos provenientes de clientes externos atribuídos a um determinado país estrangeiro forem materiais, devem os mesmos ser divulgados separadamente. Uma entidade deve divulgar a base de atribuição dos réditos provenientes de clientes externos aos diferentes países,

(b) activos não correntes [2], excepto instrumentos financeiros, activos por impostos diferidos, activos por benefícios pós-emprego e direitos provenientes de contratos de seguro (i) localizados no país de constituição da entidade e (ii) localizados em todos os países estrangeiros em que a entidade detém activos. Se os activos num determinado país estrangeiro forem materiais, devem os mesmos ser divulgados separadamente.

As quantias relatadas devem basear-se nas informações financeiras utilizadas para elaborar as demonstrações financeiras da entidade. Se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo, tal facto deve ser divulgado. Uma entidade pode divulgar, para além das informações exigidas pelo presente parágrafo, subtotais de informações geográficas sobre grupos de países.

---

2 Relativamente aos activos classificados de acordo com uma apresentação de liquidez, os activos não correntes são activos que incluem quantias que se espera recuperar mais de doze meses após o período de relato.

Informações sobre os principais clientes

34 Uma entidade deve prestar informações sobre o grau da sua dependência relativamente aos seus principais clientes. Se os réditos provenientes das transacções com um único cliente externo representarem 10% ou mais dos réditos totais de uma entidade, esta deve divulgar tal facto, bem como a quantia total dos réditos provenientes de cada um destes clientes e a identidade do segmento ou segmentos que relatam os réditos. A entidade não está obrigada a divulgar a identidade de um grande cliente nem a quantia de réditos provenientes desse cliente relatados por cada segmento. Para efeitos desta IFRS, um grupo de entidades que, de acordo com as informações de que a entidade relatora dispõe, se encontram sob um controlo comum deve ser considerado um único cliente. No entanto, será necessário exercer julgamento para avaliar se um governo (incluindo agências do governo e organismos similares a nível local, nacional ou internacional) e as entidades conhecidas da entidade que relata como estando sob o controlo desse governo, são considerados um único cliente. Ao fazer essa avaliação, a entidade que relata deve tomar em consideração o grau de integração económica entre essas entidades.

Transição e data de eficácia

35 Uma entidade deve aplicar esta IFRS às suas demonstrações financeiras anuais relativas a períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Caso uma entidade aplique esta IFRS às suas demonstrações financeiras de um período com início anterior a 1 de Janeiro de 2009, deve divulgar esse facto.

35A O parágrafo 23 foi emendado pelo documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS* emitido em Abril de 2009. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

36 A informação por segmentos relativa a períodos anteriores, relatada como informação comparativa respeitante ao primeiro ano de aplicação (incluindo a aplicação da emenda ao parágrafo 23 feita em Abril de 2009), deve ser

reexpressa de modo a cumprir os requisitos desta IFRS, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo.

36A A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 23(f). Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

36B A IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas* (como revista em 2009) emendou o parágrafo 34 para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2011. Se uma entidade aplicar a IAS 24 (revista em 2009) a um período anterior, a emenda do parágrafo 34 deve ser aplicada a esse período anterior.

36C O documento *Melhorias anuais das IFRS — Ciclo 2010-2012*, emitido em Dezembro de 2013, emendou os parágrafos 22 e 28. Uma entidade deve aplicar essas emendas em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2014. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

Revogação da IAS 14

37 Esta IFRS substitui a IAS 14 *Relato por Segmentos*.

Apêndice A
Termo definido

Este apêndice é parte integrante desta IFRS.

segmento operacional	Um segmento operacional é um componente de uma entidade: (a) que desenvolve actividades de negócio das quais pode obter réditos e suportar gastos (incluindo réditos e gastos relacionados com transacções com outros componentes da mesma entidade), (b) cujos resultados operacionais são regularmente revistos pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais da entidade para efeitos da tomada de decisões sobre a afectação de recursos ao segmento e da avaliação do seu desempenho, e (c) relativamente ao qual esteja disponível informação financeira distinta.

Norma Internacional de Relato Financeiro 9
Instrumentos Financeiros

Do parágrafo

CAPÍTULO 1 OBJECTIVO ····· **1.1**
CAPÍTULO 2 ÂMBITO ····· **2.1**
CAPÍTULO 3 RECONHECIMENTO E DESRECONHECIMENTO ····· **3.1**
3.1 Reconhecimento inicial ····· **3.1.1**
3.2 Desreconhecimento de activos financeiros ····· **3.2.1**
3.3 Desreconhecimento de passivos financeiros ····· **3.3.1**
CAPÍTULO 4 CLASSIFICAÇÃO ····· **4.1**
4.1 Classificação de activos financeiros ····· **4.1.1**
4.2 Classificação de passivos financeiros ····· **4.2.1**
4.3 Derivados embutidos ····· **4.3.1**
4.4 Reclassificação ····· **4.4.1**
CAPÍTULO 5 MENSURAÇÃO ····· **5.1**
5.1 Mensuração inicial ····· **5.1.1**
5.2 Mensuração subsequente de activos financeiros ····· **5.2.1**
5.3 Mensuração subsequente de passivos financeiros ····· **5.3.1**
5.4 Mensuração pelo custo amortizado ····· **5.4.1**
5.5 Imparidade ····· **5.5.1**
5.6 Reclassificação de activos financeiros ····· **5.6.1**
5.7 Ganhos e perdas ····· **5.7.1**
CAPÍTULO 6 CONTABILIDADE DE COBERTURA ····· **6.1**
6.1 Objectivo e âmbito da contabilidade de cobertura ····· **6.1.1**
6.2 Instrumentos de cobertura ····· **6.2.1**
6.3 Itens cobertos ····· **6.3.1**
6.4 Critérios de elegibilidade para contabilidade de cobertura ····· **6.4.1**
6.5 Contabilização de relacionamentos de cobertura exigíveis ····· **6.5.1**
6.6 Coberturas de um grupo de itens ····· **6.6.1**
6.7 Opção de designar uma exposição creditícia como mensurada pelo justo valor através dos resultados ····· **6.7.1**
Capítulo 7 Data de eficácia e transição ····· **7.1**
7.1 Data de eficácia ····· **7.1.1**
7.2 Transição ····· **7.2.1**
7.3 Revogação da IFRIC 9, IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) e IFRS 9 (2013) ····· **7.3.1**
Apêndice A Termos definidos
Apêndice B Guia de aplicação

Norma Internacional de Relato Financeiro 9
Instrumentos Financeiros

Capítulo 1 Objectivo

1.1 O objectivo desta Norma é especificar os princípios aplicáveis ao relato financeiro de *activos financeiros* e *passivos financeiros* que apresente informação relevante e útil para os utilizadores das demonstrações financeiras com vista à sua avaliação das quantias, da oportunidade e do grau de incerteza dos fluxos de caixa futuros de uma entidade.

Capítulo 2 Âmbito

2.1 Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades, a todos os tipos de instrumentos financeiros, excepto:

(a) aos interesses em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos que sejam contabilizados de acordo com a IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Separadas* ou a IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos*. Contudo, em alguns casos, a IFRS 10, a IAS 27 ou a IAS 28 exigem ou permitem que uma entidade contabilize um interesse numa subsidiária, associada ou empreendimento conjunto aplicando alguns ou a totalidade dos requisitos previstos nesta Norma. As entidades também devem aplicar esta Norma aos derivados sobre um interesse numa subsidiária, associada ou empreendimento conjunto, a menos que o derivado satisfaça a definição de instrumento de capital próprio da entidade contida na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*,

(b) aos direitos e obrigações decorrentes de locações às quais se aplica a IAS 17 *Locações*, Contudo:

(i) as contas a receber de locações reconhecidas por um locador estão sujeitas aos requisitos previstos nesta Norma em matéria de desreconhecimento e de imparidade;

(ii) as contas a pagar de locações financeiras reconhecidas por um locatário estão sujeitas aos requisitos previstos nesta Norma em matéria de desreconhecimento; e

(iii) os derivados que estejam embutidos em locações estão sujeitos aos requisitos previstos nesta Norma aplicáveis aos derivados embutidos.

(c) aos direitos e obrigações dos empregadores decorrentes de planos de benefícios dos empregados aos quais se aplica a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*,

(d) aos instrumentos financeiros emitidos pela entidade que satisfaçam a definição de instrumento de capital próprio prevista na IAS 32 (incluindo opções e warrants) ou que devam ser classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D da IAS 32. Contudo, o detentor de tais instrumentos de capital próprio deve aplicar esta Norma a esses instrumentos, a menos que satisfaçam a excepção indicada em (a),

(e) aos direitos e obrigações decorrentes de (i) um contrato de seguro tal como definido na IFRS 4 *Contratos de Seguro*, que não sejam os direitos e obrigações de um emitente decorrentes de um contrato de seguro que corresponde à definição de um contrato de garantia financeira, ou (ii) um contrato abrangido pelo âmbito da IFRS 4 em virtude de conter uma característica de participação discricionária. No entanto, esta Norma aplica-se a um derivado que esteja embutido num contrato incluído no âmbito da IFRS 4, caso o derivado não constitua, em si mesmo, um contrato incluído no âmbito da IFRS 4. Além disso, caso um emitente de contratos de garantia financeira tenha previamente estabelecido, de modo explícito, que considera esses contratos como contratos de seguros e tenha utilizado a contabilização aplicável aos contratos de seguros, esse emitente poderá optar entre aplicar esta Norma ou a IFRS 4 a esses contratos de garantia financeira (ver os parágrafos B2.5 a B2.6). O emitente poderá tomar essa decisão contrato a contrato, mas a opção relativa a cada contrato é irrevogável,

(f) **a qualquer contrato a prazo celebrado entre um accionista comprador e um accionista vendedor com vista a comprar ou vender uma adquirida que resulte numa concentração de actividades empresariais no âmbito da IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* numa data de aquisição futura. O prazo do contrato a prazo não deve exceder um período razoável, geralmente necessário para obter todas as aprovações necessárias e para concluir a transacção,**

(g) **aos compromissos de empréstimo com excepção dos descritos no parágrafo 2.3. No entanto, um emitente de compromissos de empréstimo deve aplicar os requisitos em matéria de imparidade previstos nesta Norma aos compromissos de empréstimo que não estejam incluídos no âmbito desta Norma. Adicionalmente, todos os compromissos de empréstimo estão sujeitos aos requisitos em matéria de desreconhecimento previstos nesta Norma,**

(h) **aos instrumentos financeiros, contratos e obrigações ao abrigo de transacções de pagamento com base em acções às quais se aplica a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*, excepto os contratos incluídos no âmbito dos parágrafos 2.4-2.7 desta Norma aos quais a mesma se aplica,**

(i) **aos direitos a pagamentos para reembolsar a entidade por dispêndios a que é obrigada para liquidar um passivo que reconhece como uma provisão de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, ou relativamente ao qual, num período anterior, reconheceu uma provisão de acordo com a IAS 37,**

(j) **aos direitos e obrigações incluídos no âmbito da IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes* que sejam instrumentos financeiros, excepto aqueles relativamente aos quais a IFRS 15 especifica que são contabilizados de acordo com esta Norma.**

2.2 **Os requisitos em matéria de imparidade previstos nesta Norma devem ser aplicados aos direitos que segundo a IFRS 15, são contabilizados de acordo com esta Norma para efeitos de reconhecimento de ganhos ou perdas por imparidade.**

2.3 Os seguintes compromissos de empréstimo encontram-se incluídos no âmbito desta Norma:

(a) compromissos de empréstimo que a entidade designa como passivos financeiros pelo justo valor através dos resultados (ver o parágrafo 4.2.2). Uma entidade que tenha prática anterior de vender os activos resultantes dos seus compromissos de empréstimo pouco depois de terem sido originados, deve aplicar esta Norma a todos os seus compromissos de empréstimo da mesma classe,

(b) compromissos de empréstimo que podem ser liquidados de forma líquida em dinheiro ou pela entrega ou emissão de outro instrumento financeiro. Estes compromissos de empréstimo constituem derivados. Um compromisso de empréstimo não é considerado como sendo liquidado de forma líquida pelo simples facto de o empréstimo ser pago em prestações (por exemplo, um empréstimo hipotecário para construção que seja pago em prestações em função do avanço da construção),

(c) compromissos para conceder um empréstimo a uma taxa de juro inferior à do mercado (ver o parágrafo 4.2.1(d)).

2.4 Esta Norma deve ser aplicada aos contratos de compra ou venda de um item não financeiro que possam ser liquidados de forma líquida em dinheiro ou através de outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se os contratos fossem instrumentos financeiros, à excepção dos contratos celebrados e que se mantêm com o objectivo de receber ou entregar um item não financeiro, de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados da entidade. Contudo, esta Norma deve ser aplicada aos contratos que uma entidade designa como mensurados pelo justo valor através dos resultados, de acordo com o parágrafo 2.5.

2.5 Um contrato de compra ou venda de um item não financeiro que possa ser liquidado de forma líquida em dinheiro ou por meio de outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se o contrato fosse um instrumento financeiro, pode ser designado, de forma irrevogável, como mensurado pelo justo valor através dos

resultados, mesmo que tenha sido celebrado com a finalidade de receber ou entregar o item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados da entidade. Esta designação apenas é possível no início do contrato e somente se eliminar ou reduzir significativamente uma inconsistência no reconhecimento (por vezes denominada "inconsistência contabilística") que de outra forma resultaria do não reconhecimento desse contrato por estar excluído do âmbito desta Norma (ver o parágrafo 2.4).

2.6 Existem várias formas pelas quais um contrato de compra ou venda de um item não financeiro pode ser liquidado de forma líquida em dinheiro ou por meio de outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros. Incluem-se nestas os casos em que:

(a) os termos do contrato permitem a qualquer das partes a liquidação de forma líquida em dinheiro ou por meio de outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros;

(b) a possibilidade de liquidar de forma líquida em dinheiro ou por meio de outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, não é explícita nos termos do contrato, mas a entidade tem uma prática de liquidar de forma líquida contratos similares em dinheiro ou através de outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros (quer seja com a contraparte, ou mediante a celebração de contratos de compensação ou através da venda do contrato antes de este ser exercido ou expirar);

(c) a entidade tem uma prática, em contratos similares, de aceitar a entrega do subjacente e vendê-lo num curto período após a entrega com o objectivo de gerar lucros com as flutuações de curto prazo no preço ou na margem do negociante; e

(d) o item não financeiro que é o objecto do contrato é imediatamente convertível em dinheiro.

Um contrato ao qual se apliquem (b) ou (c) não se celebra com a finalidade de receber ou entregar o item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados da entidade e, por conseguinte, está incluído no âmbito desta Norma. Os outros contratos aos quais se aplica o parágrafo 2.4 são avaliados para determinar se foram celebrados e se mantêm

com o objectivo de receber ou entregar o item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados da entidade e, por conseguinte, se estão ou não incluídos no âmbito desta Norma.

2.7 Uma opção subscrita de compra ou venda de um item não financeiro que possa ser liquidada de forma líquida em dinheiro ou por meio de outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, de acordo com o parágrafo 2.6(a) ou 2.6(d), encontra-se incluída no âmbito desta Norma. Tal contrato não se pode celebrar com o objectivo de receber ou entregar o item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados da entidade.

Capítulo 3 Reconhecimento e desreconhecimento

3.1 Reconhecimento inicial

3.1.1 Uma entidade deve reconhecer um activo financeiro ou um passivo financeiro na sua demonstração da posição financeira quando, e apenas quando, a entidade se tornar uma parte nas disposições contratuais do instrumento (ver os parágrafos B3.1.1 e B3.1.2). Quando uma entidade reconhecer inicialmente um activo financeiro, deve classificá-lo de acordo com os parágrafos 4.1.1-4.1.5 e mensurá-lo de acordo com os parágrafos 5.1.1-5.1.3. Quando uma entidade reconhecer inicialmente um passivo financeiro, deve classificá-lo de acordo com os parágrafos 4.2.1 e 4.2.2 e mensurá-lo de acordo com o parágrafo 5.1.1.

Compra ou venda convencional de activos financeiros

3.1.2 Uma *compra ou venda convencional* de activos financeiros deve ser reconhecida e desreconhecida, conforme aplicável, usando a contabilização pela data da negociação ou a contabilização pela data da liquidação (ver os parágrafos B3.1.3-B3.1.6).

3.2 Desreconhecimento de activos financeiros

3.2.1 Nas demonstrações financeiras consolidadas, os parágrafos 3.2.2-3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 e B3.2.1-B3.2.17 são aplicados a nível consolidado. Assim,

uma entidade consolida primeiro todas as subsidiárias de acordo com a IFRS 10 e depois aplica esses parágrafos ao grupo daí resultante.

3.2.2 Antes de avaliar se, e até que ponto, o *desreconhecimento* é adequado segundo os parágrafos 3.2.3-3.2.9, uma entidade determina se esses parágrafos devem ser aplicados a uma parte de um activo financeiro (ou a uma parte de um grupo de activos financeiros similares) ou a um activo financeiro (ou a um grupo de activos financeiros similares) na sua totalidade, como se segue.

(a) Os parágrafos 3.2.3-3.2.9 aplicam-se a uma parte de um activo financeiro (ou a uma parte de um grupo de activos financeiros similares) se, e apenas se, a parte a ser considerada para desreconhecimento satisfizer uma das três condições seguintes.

(i) A parte compreende apenas fluxos de caixa especificamente identificados de um activo financeiro (ou de um grupo de activos financeiros semelhantes). Por exemplo, quando uma entidade realiza numa separação de taxa de juro através do qual a contraparte obtém o direito aos fluxos de caixa correspondentes aos juros, mas não aos fluxos de caixa correspondentes ao capital de um instrumento de dívida, os parágrafos 3.2.3-3.2.9 aplicam-se aos fluxos de caixa correspondentes aos juros.

(ii) A parte inclui apenas uma percentagem totalmente proporcional (pro rata) dos fluxos de caixa resultantes de um activo financeiro (ou de um grupo de activos financeiros similares). Por exemplo, quando uma entidade entra num acordo através do qual a contraparte obtém os direitos a 90% de todos os fluxos de caixa de um instrumento de dívida, os parágrafos 3.2.3-3.2.9 aplicam-se a 90% desses fluxos de caixa. Se houver mais de uma contraparte, não é exigido a cada contraparte que tenha uma percentagem proporcional dos fluxos de caixa desde que a entidade que transfere tenha uma percentagem totalmente proporcional.

(iii) **A parte compreende apenas uma percentagem totalmente proporcional (pro rata) dos fluxos de caixa especificamente identificados resultantes de um activo financeiro (ou de um grupo de activos financeiros similares). Por exemplo, quando uma entidade celebra um acordo através do qual a contraparte obtém o direito a 90% dos fluxos de caixa de juros resultantes de um activo financeiro, os parágrafos 3.2.3 a 3.2.9 aplicam-se a 90% desses fluxos de caixa correspondentes a juros. Se houver mais de uma contraparte, não é exigido a cada contraparte que tenha uma percentagem proporcional dos fluxos de caixa especificamente identificados desde que a entidade que transfere tenha uma percentagem totalmente proporcional.**

(b) em todos os outros casos, os parágrafos 3.2.3-3.2.9 aplicam-se ao activo financeiro na sua totalidade (ou ao grupo de activos financeiros similares na sua totalidade). Por exemplo, quando uma entidade transfere (i) os direitos aos primeiros ou últimos 90% das cobranças de um activo financeiro (ou de um grupo de activos financeiros), ou (ii) os direitos a 90% dos fluxos de caixa de um grupo de contas a receber, mas proporciona uma garantia para compensar o comprador por quaisquer perdas de crédito até 8% da quantia de capital das contas a receber, os parágrafos 3.2.3-3.2.9 aplicam-se ao activo financeiro (ou a um grupo de activos financeiros semelhantes) na sua totalidade.

Nos parágrafos 3.2.3-3.2.12, o termo "activo financeiro" refere-se ou a uma parte de um activo financeiro (ou a uma parte de um grupo de activos financeiros similares) tal como referido em (a) acima ou a um activo financeiro (ou a um grupo de activos financeiros similares) na sua totalidade.

3.2.3 Uma entidade deve desreconhecer um activo financeiro quando, e apenas quando:

(a) os direitos contratuais aos fluxos de caixa do activo financeiro expirarem, ou

(b) transferir o activo financeiro tal como estabelecido nos parágrafos 3.2.4 e 3.2.5 e a transferência é elegível para desreconhecimento de acordo com o parágrafo 3.2.6.

(Ver o parágrafo 3.1.2 para vendas convencionais de activos financeiros.)

3.2.4 Uma entidade transfere um activo financeiro se, e apenas se, se verificar uma das situações seguintes:

(a) transferir os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa do activo financeiro, ou

(b) retiver os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa do activo financeiro, mas assumir uma obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais destinatários num acordo que satisfaça as condições previstas no parágrafo 3.2.5.

3.2.5 Quando uma entidade retiver os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa de um activo financeiro (o "activo original"), mas assumir uma obrigação contratual de pagar esses fluxos de caixa a uma ou mais entidades (os "destinatários finais"), a entidade trata a transacção como uma transferência de um activo financeiro se, e apenas se, forem satisfeitas todas as três condições seguintes.

(a) a entidade não tem qualquer obrigação de pagar quantias aos destinatários finais a menos que receba quantias equivalentes resultantes do activo original. Os adiantamentos de curto prazo pela entidade com o direito de recuperação total da quantia emprestada acrescida dos juros vencidos às taxas de mercado não violam esta condição.

(b) a entidade está proibida, pelos termos do contrato de transferência, de vender ou penhorar o activo original que não seja como garantia aos destinatários finais pela obrigação de lhes pagar fluxos de caixa.

(c) A entidade tem uma obrigação de remeter qualquer fluxo de caixa que receba em nome dos destinatários finais sem atrasos significativos. Além disso, a entidade não tem o direito de reinvestir esses fluxos de caixa, excepto no caso de investimentos em caixa ou equivalentes de caixa (como definido na IAS 7 *Demonstrações de Fluxos de Caixa*) durante o curto período de

liquidação entre a data de recebimento e a data da entrega exigida aos destinatários finais, e os juros recebidos como resultado desses investimentos são transferidos para os destinatários finais.

3.2.6 Quando uma entidade transfere um activo financeiro (ver o parágrafo 3.2.4), deve avaliar até que ponto retém os riscos e vantagens decorrentes da propriedade desse activo. Neste caso:

(a) se a entidade transferir substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade do activo financeiro, a entidade deve desreconhecer o activo financeiro e reconhecer separadamente como activos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos com a transferência.

(b) se a entidade retiver substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade do activo financeiro, a entidade deve continuar a reconhecer o activo financeiro.

(c) se a entidade não transferir nem retiver substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade do activo financeiro, a entidade deve determinar se reteve o controlo do activo financeiro. Neste caso:

(i) se a entidade não reteve o controlo, deve desreconhecer o activo financeiro e reconhecer separadamente como activos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos com a transferência.

(ii) se a entidade reteve o controlo, deve continuar a reconhecer o activo financeiro na medida do seu envolvimento continuado no activo financeiro (ver o parágrafo 3.2.16).

3.2.7 A transferência dos riscos e vantagens (ver o parágrafo 3.2.6) é avaliada por comparação da exposição da entidade, antes e depois da transferência, à variabilidade das quantias e oportunidade de ocorrência dos fluxos de caixa líquidos do activo transferido. Considera-se que uma entidade reteve substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade de um activo financeiro se a sua exposição à variabilidade do valor presente dos fluxos de caixa líquidos futuros do activo financeiro não se alterar

significativamente como resultado da transferência (por exemplo, porque a entidade vendeu um activo financeiro sujeito a um acordo de recompra a um preço fixo ou ao preço de venda acrescido de uma remuneração do mutuante). Considera-se que uma entidade transferiu substancialmente todos os riscos e vantagens resultantes da propriedade de um activo financeiro se a sua exposição a essa variabilidade já não for significativa em relação à variabilidade total do valor presente dos fluxos de caixa líquidos futuros associados ao activo financeiro (por exemplo, porque a entidade vendeu um activo financeiro sujeito apenas a uma opção de recompra pelo seu *justo valor* no momento da recompra ou transferiu uma percentagem totalmente proporcional dos fluxos de caixa de um activo financeiro maior no âmbito de um acordo, como por exemplo uma sub-participação num empréstimo, que satisfaça as condições previstas no parágrafo 3.2.5).

3.2.8 Frequentemente, será óbvio se a entidade transferiu ou reteve substancialmente todos os riscos e vantagens resultantes da propriedade e não haverá necessidade de efectuar quaisquer cálculos. Noutros casos, será necessário calcular e comparar a exposição da entidade à variabilidade do valor presente dos fluxos de caixa líquidos futuros antes e depois da transferência. O cálculo e a comparação são efectuados usando como taxa de desconto uma taxa de juro de mercado corrente adequada. É tida em conta toda a variabilidade razoavelmente possível dos fluxos de caixa líquidos, sendo atribuída maior ponderação aos resultados com maior probabilidade de ocorrência.

3.2.9 A questão de saber se a entidade reteve ou não o controlo (ver o parágrafo 3.2.6(c)) do activo transferido depende da capacidade daquele que recebe a transferência para vender o activo. Se aquele que recebe a transferência tiver capacidade prática para vender o activo na sua totalidade a um terceiro não relacionado e for capaz de exercer essa capacidade unilateralmente e sem necessitar de impor restrições adicionais à transferência, considera-se que a entidade não reteve o controlo. Em todos os outros casos, considera-se que a entidade reteve o controlo.

Transferências que são elegíveis para o desreconhecimento

3.2.10 Se uma entidade transferir um activo financeiro através de uma transferência elegível para desreconhecimento na sua totalidade e retiver o direito à gestão do activo financeiro a troco de uma comissão, deve reconhecer ou um activo por serviço ou um passivo por serviço para esse contrato de serviço. Se não se previr que as comissões a receber compensem a entidade adequadamente pela realização do serviço, deve ser reconhecido, pelo seu justo valor, um passivo por serviço para a obrigação de serviço. Se se previr que as comissões a receber excedam a compensação adequada pelo serviço, deve ser reconhecido um activo por serviço para o direito de serviço, por uma quantia determinada com base na imputação da quantia escriturada do activo financeiro maior de acordo com o parágrafo 3.2.13.

3.2.11 Se, como resultado de uma transferência, for desreconhecido um activo financeiro na sua totalidade mas a transferência resultar na obtenção de um novo activo financeiro ou na assunção de um novo passivo financeiro, ou de um passivo por serviço, a entidade deve reconhecer o novo activo financeiro, passivo financeiro ou passivo por serviço pelo seu justo valor.

3.2.12 No desreconhecimento de um activo financeiro na sua totalidade, a diferença entre:

(a) a quantia escriturada (mensurada à data do desreconhecimento) e

(b) a retribuição recebida (incluindo qualquer novo activo obtido deduzido de qualquer novo passivo assumido)

deve ser reconhecida nos resultados.

3.2.13 Se o activo transferido fizer parte de um activo financeiro maior (por exemplo, quando uma entidade transfere fluxos de caixa correspondentes a juros que façam parte de um instrumento de dívida, ver o parágrafo 3.2.2(a)) e a parte transferida for elegível para desreconhecimento na sua totalidade, a quantia escriturada anterior do activo financeiro maior deve ser imputada entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que é desreconhecida, com base nos justos valores relativos dessas partes

à data da transferência. Para este fim, um activo por serviço retido deve ser tratado como uma parte que continua a ser reconhecida. A diferença entre:

(a) a quantia escriturada (mensurada à data de desreconhecimento) imputada à parte desreconhecida e

(b) a retribuição recebida pela parte desreconhecida (incluindo qualquer novo activo obtido deduzido de qualquer novo passivo assumido)

deve ser reconhecida nos resultados.

3.2.14 Quando uma entidade imputa a quantia anteriormente escriturada de um activo financeiro maior entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que é desreconhecida, o justo valor da parte que continua a ser reconhecida tem de ser mensurado. Quando a entidade tem um historial de venda de partes similares à parte que continua a ser reconhecida ou quando existem outras transacções de mercado para essas partes, os preços recentes das transacções reais proporcionam a melhor estimativa do seu justo valor. Quando não há cotações de preços ou transacções de mercado recentes para servir de base ao justo valor da parte que continua a ser reconhecida, a melhor estimativa do justo valor é a diferença entre o justo valor do activo financeiro maior como um todo e a retribuição recebida de quem recebeu a transferência pela parte que é desreconhecida.

Transferências que não são elegíveis para o desreconhecimento

3.2.15 Se uma transferência não resultar no desreconhecimento em virtude de a entidade ter retido substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade do activo transferido, a entidade deve continuar a reconhecer o activo transferido na sua totalidade e deve reconhecer um passivo financeiro pela retribuição recebida. Em períodos subsequentes, a entidade deve reconhecer qualquer rendimento do activo transferido e qualquer gasto suportado com o passivo financeiro.

Envolvimento continuado em activos transferidos

3.2.16 Se uma entidade não transferir nem retiver substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade de um activo transferido,

e retiver o controlo do activo transferido, a entidade continua a reconhecer o activo transferido na medida do seu envolvimento continuado. A medida do envolvimento continuado da entidade no activo transferido é o ponto até ao qual ela está exposta a alterações no valor do activo transferido. Por exemplo:

(a) quando o envolvimento continuado da entidade assumir a forma de garantia do activo transferido, a medida do envolvimento continuado da entidade é a menor quantia entre (i) a quantia do activo e (ii) a quantia máxima da retribuição recebida que a entidade pode ser obrigada a reembolsar ("a quantia de garantia").

(b) quando o envolvimento continuado da entidade assumir a forma de uma opção subscrita ou comprada (ou ambas) sobre o activo transferido, a medida do envolvimento continuado da entidade é a quantia do activo transferido que a entidade poderá recomprar. Contudo, no caso de uma opção de venda subscrita sobre um activo que seja mensurado pelo justo valor, a medida do envolvimento continuado da entidade está limitada ao menor entre o justo valor do activo transferido e o preço de exercício da opção (ver o parágrafo B3.2.13).

(c) quando o envolvimento continuado da entidade assumir a forma de uma opção liquidada em dinheiro ou de uma cláusula semelhante sobre o activo transferido, a medida do envolvimento continuado da entidade é mensurada da mesma forma que o envolvimento resultante de opções não liquidadas em dinheiro tal como definido em (b) acima.

3.2.17 Quando uma entidade continua a reconhecer um activo na medida do seu envolvimento continuado, também reconhece um passivo associado. Não obstante os outros requisitos de mensuração previstos nesta Norma, o activo transferido e o passivo associado são mensurados de forma a reflectir os direitos e obrigações que a entidade reteve. O passivo associado é mensurado de tal forma que a quantia escriturada líquida do activo transferido e do passivo associado seja:

(a) o custo amortizado dos direitos e obrigações retidos pela entidade, se o activo transferido for mensurado pelo custo amortizado, ou

(b) igual ao justo valor dos direitos e obrigações retidos pela entidade quando mensurada numa base autónoma, se o activo transferido for mensurado pelo justo valor.

3.2.18 A entidade deve continuar a reconhecer qualquer rendimento resultante do activo transferido na medida do seu envolvimento continuado e deve reconhecer qualquer gasto suportado com o passivo associado.

3.2.19 Para efeitos de mensuração subsequente, as alterações reconhecidas no justo valor do activo transferido e do passivo associado são contabilizadas de forma consistente entre si de acordo com o parágrafo 5.7.1, e não devem ser compensadas.

3.2.20 Se o envolvimento continuado de uma entidade for apenas numa parte de um activo financeiro (por exemplo, quando uma entidade retém uma opção para recomprar parte de um activo transferido, ou retém um interesse residual que não resulte na retenção substancial de todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade e a entidade retém o controlo), a entidade imputa a quantia escriturada anterior do activo financeiro entre a parte que continua a reconhecer segundo o envolvimento continuado, e a parte que deixou de reconhecer na base dos justos valores relativos dessas partes à data da transferência. Para esse efeito aplicam-se os requisitos previstos no parágrafo 3.2.14. A diferença entre:

(a) a quantia escriturada (à data do desreconhecimento) imputada à parte que deixa de ser reconhecida e

(b) a retribuição recebida pela parte já não reconhecida

deve ser reconhecida nos resultados.

3.2.21 Se o activo transferido for mensurado pelo custo amortizado, a opção contida nesta Norma de designar um passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados não é aplicável ao passivo associado.

Todas as transferências

3.2.22 Se um activo transferido continuar a ser reconhecido, o activo e o passivo associado não devem ser compensados. Do mesmo modo, a entidade não deve compensar qualquer rendimento resultante do activo transferido com qualquer gasto suportado com o passivo associado (ver o parágrafo 42 da IAS 32).

3.2.23 Se quem transfere proporcionar colaterais não monetários (como instrumentos de dívida ou de capital próprio) a quem recebe a transferência, a contabilização dos colaterais por quem transfere e por quem recebe a transferência depende de se quem recebe a transferência tem o direito de vender ou voltar a penhorar o colateral e de se quem transfere incorreu em incumprimento. Quem transfere e quem recebe a transferência devem contabilizar o colateral do seguinte modo:

(a) Se quem recebe a transferência tiver o direito por contrato ou por costume de vender ou voltar a penhorar o colateral, então quem transfere deve reclassificar esse activo na sua demonstração da posição financeira (por exemplo, como activo emprestado, instrumento de capital próprio penhorado ou conta a receber recomprada) separadamente de outros activos.

(b) Se quem recebe a transferência vender o colateral a ela penhorado, deve reconhecer os proventos da venda e um passivo mensurado pelo justo valor relativamente à sua obrigação de devolver o colateral.

(c) Se quem transfere não cumprir os termos do contrato e perder o direito de redimir o colateral, deve desreconhecer o colateral, e quem recebe a transferência deve reconhecer o colateral como seu activo inicialmente mensurado pelo justo valor ou, se já vendeu o colateral, desreconhecer a sua obrigação de devolver o colateral.

(d) Com excepção do disposto em (c), quem transfere deve continuar a escriturar o colateral como seu activo, e quem recebe a transferência não deve reconhecer o colateral como um activo.

3.3 Desreconhecimento de passivos financeiros

3.3.1 Uma entidade deve remover um passivo financeiro (ou uma parte de um passivo financeiro) da sua demonstração da posição financeira quando, e apenas quando, este for extinto — isto é, quando a obrigação especificada no contrato for satisfeita ou cancelada ou expirar.

3.3.2 Uma troca entre um mutuário existente e um mutuante de instrumentos de dívida com termos substancialmente diferentes deve ser contabilizada como extinção do passivo financeiro original e reconhecimento de um novo passivo financeiro. De modo similar, uma modificação substancial nos termos de um passivo financeiro existente ou de uma parte do mesmo (seja ou não atribuível à dificuldade financeira do devedor) deve ser contabilizada como extinção do passivo financeiro original e reconhecimento de um novo passivo financeiro.

3.3.3 A diferença entre a quantia escriturada de um passivo financeiro (ou de parte de um passivo financeiro) extinto ou transferido para outra parte e a retribuição paga, incluindo quaisquer activos não monetários transferidos ou passivos assumidos, deve ser reconhecida nos resultados.

3.3.4 Se uma entidade recomprar uma parte de um passivo financeiro, deve imputar a quantia escriturada anterior do passivo financeiro entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que é desreconhecida com base nos justos valores relativos dessas partes à data da recompra. A diferença entre (a) a quantia escriturada imputada à parte desreconhecida e (b) a retribuição paga, incluindo quaisquer activos não monetários transferidos ou passivos assumidos, pela parte desreconhecida deve ser reconhecida nos resultados.

Capítulo 4 Classificação

4.1 Classificação de activos financeiros

4.1.1 A menos que se aplique o parágrafo 4.1.5, uma entidade deve classificar os activos financeiros como subsequentemente mensurados pelo custo amortizado, pelo justo valor através de outro rendimento integral ou pelo justo valor através dos resultados com base:

(a) no modelo de negócio da entidade para gerir os activos financeiros e

(b) nas características contratuais dos fluxos de caixa do activo financeiro.

4.1.2 Um activo financeiro deve ser mensurado pelo custo amortizado se forem satisfeitas as duas condições seguintes:

(a) o activo financeiro é detido no âmbito de um modelo de negócio cujo objectivo consiste em deter activos financeiros para obter fluxos de caixa contratuais e

(b) os termos contratuais do activo financeiro dão origem, em datas definidas, a fluxos de caixa que são apenas reembolsos de capital e pagamentos de juros sobre o capital em dívida.

Os parágrafos B4.1.1-B4.1.26 proporcionam orientações sobre a forma de aplicar estas condições.

4.1.2A Um activo financeiro deve ser mensurado pelo justo valor através de outro rendimento integral se forem satisfeitas as duas condições seguintes:

(a) o activo financeiro é detido no âmbito de um modelo de negócio cujo objectivo seja alcançado através da recolha de fluxos de caixa contratuais e da venda de activos financeiros e

(b) os termos contratuais do activo financeiro dão origem, em datas definidas, a fluxos de caixa que são apenas reembolsos de capital e pagamentos de juros sobre o capital em dívida.

Os parágrafos B4.1.1-B4.1.26 proporcionam orientações sobre a forma de aplicar estas condições.

4.1.3 Para efeitos de aplicação dos parágrafos 4.1.2(b) e 4.1.2A(b):

(a) o capital é o justo valor do activo financeiro no reconhecimento inicial. O parágrafo B4.1.7B proporciona orientações adicionais sobre o significado de capital.

(b) os juros consistem numa retribuição pelo valor temporal do dinheiro, pelo risco de crédito associado ao capital em dívida durante um determinado período e por outros riscos e custos básicos da concessão de crédito, bem como numa margem de

lucro. Os parágrafos B4.1.7A e B4.1.9A-B4.1.9E proporcionam orientações adicionais sobre o significado de juros, incluindo o significado de valor temporal do dinheiro.

4.1.4 Um activo financeiro deve ser mensurado pelo justo valor através dos resultados, excepto se for mensurado pelo custo amortizado de acordo com o parágrafo 4.1.2 ou pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A. No entanto, uma entidade pode fazer uma opção irrevogável no reconhecimento inicial para determinados investimentos em *instrumentos de capital próprio* que, de outra forma, seriam mensurados pelo justo valor através dos resultados, por apresentar as alterações subsequentes no justo valor através de outro rendimento integral (ver os parágrafos 5.7.5-5.7.6).

Opção de designar um activo financeiro pelo justo valor através dos resultados

4.1.5 Não obstante os parágrafos 4.1.1-4.1.4, uma entidade pode, no reconhecimento inicial, designar de forma irrevogável um activo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados se tal eliminar ou reduzir significativamente uma inconsistência na mensuração ou no reconhecimento (por vezes denominada "inconsistência contabilística") que de outra forma resultaria da mensuração de activos ou passivos ou do reconhecimento de ganhos e perdas sobre os mesmos em diferentes bases (ver os parágrafos B4.1.29-B4.1.32).

4.2 Classificação de passivos financeiros

4.2.1 Uma entidade deve classificar todos os passivos financeiros como subsequentemente mensurados pelo custo amortizado, com excepção de:

(a) *passivos financeiros pelo justo valor através dos resultados*. Esses passivos, incluindo os *derivados* que sejam passivos, devem ser subsequentemente mensurados pelo justo valor.

(b) passivos financeiros que surjam quando uma transferência de um activo financeiro não é elegível para desreconhecimento ou quando se aplica a abordagem do envolvimento continuado. Os

parágrafos 3.2.15 e 3.2.17 aplicam-se à mensuração desses passivos financeiros.

(c) ***contratos de garantia financeira.*** **Após o reconhecimento inicial, o emitente desse contrato deve mensurá-lo (salvo se se aplicar o parágrafo 4.2.1(a) ou (b)) subsequentemente pela maior das seguintes quantias:**

(i) **a quantia da *dedução para perdas* determinada de acordo com a Secção 5.5 e**

(ii) **a quantia inicialmente reconhecida (ver o parágrafo 5.1.1) deduzida, quando apropriado, da quantia acumulada de rendimento reconhecida de acordo com os princípios da IFRS 15.**

(d) **compromissos de concessão de um empréstimo a uma taxa de juro inferior à do mercado. O emitente desse compromisso deve mensurá-lo (salvo se se aplicar o parágrafo 4.2.1(a)) subsequentemente pela maior das seguintes quantias:**

(i) **a quantia da dedução para perdas determinada de acordo com a Secção 5.5 e**

(ii) **a quantia inicialmente reconhecida (ver o parágrafo 5.1.1) deduzida, quando apropriado, da quantia acumulada de rendimento reconhecida de acordo com os princípios da IFRS 15.**

(e) **retribuição contingente reconhecida por um adquirente numa concentração de actividades empresariais à qual se aplica a IFRS 3. Essa retribuição contingente deve ser subsequentemente mensurada pelo justo valor, com as alterações reconhecidas nos resultados.**

Opção de designar um passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados

4.2.2 **Uma entidade pode, no reconhecimento inicial, designar de forma irrevogável um passivo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados quando tal for permitido pelo parágrafo 4.3.5, ou quando tal resultar em informação mais relevante, pelo facto de:**

(a) eliminar ou reduzir significativamente uma inconsistência na mensuração ou no reconhecimento (por vezes, denominada "inconsistência contabilística") que de outra forma resultaria da mensuração de activos ou passivos ou do reconhecimento de ganhos e perdas sobre os mesmos em diferentes bases (ver os parágrafos B4.1.29-B4.1.32); ou

(b) um grupo de passivos financeiros ou activos financeiros e passivos financeiros ser gerido e o respectivo desempenho ser avaliado com base no justo valor, de acordo com uma estratégia documentada de gestão de risco ou de investimento, e a informação sobre o grupo ser fornecida internamente ao pessoal chave da gestão da entidade nessa base (como definido na IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas*), por exemplo, o órgão de gestão e o director executivo da entidade (ver o parágrafos B4.1.33-B4.1.36).

4.3 Derivados embutidos

4.3.1 Um derivado embutido é um componente de um contrato híbrido que inclui também um contrato de acolhimento não derivado — com o efeito de que alguns dos fluxos de caixa do instrumento combinado variam de forma similar a um derivado autónomo. Um derivado embutido dá origem a que alguns ou todos os fluxos de caixa que de outra forma seriam exigidos pelo contrato sejam modificados de acordo com uma taxa de juro, um preço de instrumento financeiro, um preço de mercadoria, uma taxa de câmbio, um índice de preços ou de taxas, uma notação ou índice de crédito, ou outra variável especificada, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma das partes do contrato. Um derivado que esteja incluído num *instrumento financeiro*, mas que seja contratualmente transferível independentemente desse instrumento, ou que tenha uma contraparte diferente, não constitui um derivado embutido, mas um instrumento financeiro separado.

Contratos híbridos com activos financeiros de acolhimento

4.3.2 Se um contrato híbrido incluir um contrato de acolhimento que seja um activo incluído no âmbito desta Norma, a entidade deve aplicar os requisitos dos parágrafos 4.1.1-4.1.5 à totalidade do contrato híbrido.

Outros contratos híbridos

4.3.3 Se um contrato híbrido incluir um contrato de acolhimento que não seja um activo no âmbito desta Norma, um derivado embutido deve ser separado do contrato de acolhimento e contabilizado como derivado segundo esta Norma se, e apenas se:

(a) as características económicas e os riscos do derivado embutido não estiverem intimamente relacionados com as características económicas e os riscos do contrato de acolhimento (ver os parágrafos B4.3.5 e B 4.3.8);

(b) um instrumento separado com os mesmos termos que o derivado embutido satisfizesse a definição de um derivado; e

(c) o contrato híbrido não for mensurado pelo justo valor com as alterações no justo valor reconhecidas nos resultados (isto é, um derivado que esteja embutido num passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados não é separado).

4.3.4 Se um derivado embutido for separado, o contrato de acolhimento deve ser contabilizado de acordo com as normas adequadas. Esta Norma não trata a questão de determinar se um derivado embutido deve ser apresentado separadamente na demonstração da posição financeira.

4.3.5 Não obstante os parágrafos 4.3.3 e 4.3.4, se um contrato contiver um ou mais derivados embutidos e o contrato de acolhimento não for um activo no âmbito desta Norma, a entidade pode designar a totalidade do contrato híbrido pelo justo valor através dos resultados, a não ser que:

(a) o(s) derivado(s) embutido(s) não modifique(m) significativamente os fluxos de caixa que de outra forma seriam exigidos pelo contrato; ou

(b) seja claro, com pouca ou nenhuma análise, quando um instrumento híbrido similar for considerado pela primeira vez,

que a separação do(s) derivado(s) embutido(s) é proibida, como, por exemplo, uma opção de pré-pagamento embutida num empréstimo que permita ao detentor pagar antecipadamente o empréstimo por aproximadamente o seu custo amortizado.

4.3.6 Se esta Norma exigir a uma entidade que separe um derivado embutido do seu contrato de acolhimento, mas essa entidade não puder mensurar separadamente o derivado embutido quer à data de aquisição quer a uma data de relato financeiro subsequente, a entidade deve designar todo o contrato híbrido pelo justo valor através dos resultados.

4.3.7 Se uma entidade não puder mensurar com fiabilidade o justo valor de um derivado embutido com base nos respectivos termos e condições, o justo valor do derivado embutido é a diferença entre o justo valor do contrato híbrido e o justo valor do contrato de colhimento. Se a entidade não puder mensurar o justo valor do derivado embutido utilizando este método, aplica-se o parágrafo 4.3.6 e o contrato híbrido é designado como mensurado pelo justo valor através dos resultados.

4.4 Reclassificação

4.4.1 Quando, e apenas quando, uma entidade alterar o seu modelo de negócios de gestão de activos financeiros, deve reclassificar todos os activos financeiros afectados de acordo com os parágrafos 4.1.1-4.1.4. Ver os parágrafos 5.6.1-5.6.7, B4.4.1-B4.4.3 e B5.6.1-B5.6.2 para orientações adicionais sobre a reclassificação de activos financeiros.

4.4.2 Uma entidade não deve reclassificar nenhum passivo financeiro.

4.4.3 As seguintes alterações de circunstâncias não são consideradas reclassificações para efeitos dos parágrafos 4.4.1-4.4.2:

(a) um item que era previamente um instrumento de cobertura designado e efectivo numa cobertura de fluxos de caixa ou numa cobertura de investimento líquido deixa de ser elegível como tal;

(b) um item torna-se um instrumento de cobertura designado e efectivo numa cobertura de fluxos de caixa ou numa cobertura de investimento líquido; e

(c) alterações na mensuração, de acordo com a Secção 6.7.

Capítulo 5 Mensuração

5.1 Mensuração inicial

5.1.1 Excepto para as contas a receber comerciais incluídas no âmbito do parágrafo 5.1.3, uma entidade deve, no reconhecimento inicial, mensurar um activo financeiro ou passivo financeiro pelo seu justo valor acrescido ou deduzido, no caso de um activo financeiro ou passivo financeiro que não esteja mensurado pelo justo valor através dos resultados, dos *custos de transacção* directamente atribuíveis à aquisição ou à emissão do activo financeiro ou do passivo financeiro.

5.1.1A No entanto, se o justo valor do activo financeiro ou passivo financeiro no reconhecimento inicial diferir do preço de transacção, a entidade deve aplicar o parágrafo B5.1.2A.

5.1.2 Quando uma entidade usar a contabilização pela data de liquidação para um activo que seja subsequentemente mensurado pelo custo amortizado, o activo é reconhecido inicialmente pelo seu justo valor à data da negociação (ver os parágrafos B3.1.3-B3.1.6).

5.1.3 Não obstante o requisito do parágrafo 5.1.1, uma entidade deve, no reconhecimento inicial, mensurar as contas a receber comerciais pelo seu preço de transacção (tal como definido na IFRS 15) se as referidas contas a receber não contiverem um componente de financiamento significativo de acordo com a IFRS 15 (ou quando a entidade aplique uma solução prática de acordo com o parágrafo 63 da IFRS 15).

5.2 Mensuração subsequente de activos financeiros

5.2.1 Após o reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar um activo financeiro de acordo com os parágrafos 4.1.1-4.1.5 pelo:

(a) custo amortizado;

(b) justo valor através de outro rendimento integral; ou

(c) justo valor através dos resultados.

5.2.2 Uma entidade deve aplicar os requisitos em matéria de imparidade previstos na Secção 5.5 aos activos financeiros que sejam mensurados pelo custo amortizado de acordo com o parágrafo 4.1.2 e aos activos financeiros que sejam mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A.

5.2.3 Uma entidade deve aplicar os requisitos da contabilidade de cobertura previstos nos parágrafos 6.5.8-6.5.14 (e, se aplicável, nos parágrafos 89-94 da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* relativamente à contabilização de cobertura pelo justo valor no que diz respeito a uma cobertura do risco da taxa de juro associado a uma carteira) a um activo financeiro que seja designado como um item coberto. [1]

5.3 Mensuração subsequente de passivos financeiros

5.3.1 Após o reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar um passivo financeiro de acordo com os parágrafos 4.2.1-4.2.2.

5.3.2 Uma entidade deve aplicar os requisitos da contabilidade de cobertura previstos nos parágrafos 6.5.8-6.5.14 (e, se aplicável, nos parágrafos 89-94 da IAS 39 relativamente à contabilização de cobertura pelo justo valor no que diz respeito à cobertura do risco da taxa de juro associado a uma carteira) a um passivo financeiro que seja designado como um item coberto.

1 De acordo com o parágrafo 7.2.21, uma entidade pode optar, como política contabilística, por continuar a aplicar os requisitos da contabilidade de cobertura contidos na IAS 39, em vez dos requisitos previstos no Capítulo 6 desta Norma. Se uma entidade tiver feito esta opção, as referências nesta Norma a determinados requisitos da contabilidade de cobertura previstos no Capítulo 6 não são relevantes. Em vez disso, a entidade aplica os requisitos de contabilidade de cobertura contidos na IAS 39.

5.4 Mensuração pelo custo amortizado

Activos financeiros

Método do juro efectivo

5.4.1 O rédito de juros é calculado usando o *método do juro efectivo* (ver o apêndice A e parágrafos B5.4.1-B5.4.7). Deve ser calculado aplicando a *taxa de juro efectiva* à *quantia escriturada bruta de um activo financeiro*, excepto no que diz respeito a:

(a) *activos financeiros em imparidade comprados ou activos financeiros em imparidade originados*. A esses activos financeiros, a entidade deve aplicar a *taxa de juro efectiva ajustada pela qualidade creditícia* ao *custo amortizado do activo financeiro* desde o reconhecimento inicial.

(b) activos financeiros que não são activos financeiros em imparidade comprados ou activos financeiros em imparidade originados, mas que se tornaram posteriormente *activos financeiros em imparidade*. A esses activos financeiros, a entidade deve aplicar a taxa de juro efectiva ao custo amortizado do activo financeiro em períodos de relato subsequentes.

5.4.2 Uma entidade que, num determinado período de relato, calcular o rédito de juros aplicando o método do juro efectivo ao custo amortizado de um activo financeiro, de acordo com o parágrafo 5.4.1(b), deve, nos períodos de relato subsequentes, calcular o rédito de juros aplicando a taxa de juro efectiva à quantia escriturada bruta se o risco de crédito associado ao instrumento financeiro melhorar, de modo a que o activo financeiro deixe de estar em imparidade de crédito e a melhoria possa ser relacionada de forma objectiva com um acontecimento ocorrido após a aplicação dos requisitos previstos no parágrafo 5.4.1(b) (como uma melhoria na notação de crédito do mutuário).

Alteração dos fluxos de caixa contratuais

5.4.3 Quando os fluxos de caixa contratuais de um activo financeiro forem renegociados ou modificados e a renegociação ou alteração não resulte no desreconhecimento do activo financeiro de acordo com esta Norma, a

entidade deve recalcular a quantia escriturada bruta do activo financeiro e reconhecer um *ganho ou perda por alteração* nos resultados. A quantia escriturada bruta do activo financeiro deve ser recalculada como o valor presente dos fluxos de caixa contratuais renegociados ou modificados que são descontados à taxa de juro efectiva original do activo financeiro (ou à taxa de juro efectiva ajustada pela qualidade creditícia para activos financeiros em imparidade comprados ou activos financeiros em imparidade originados) ou, quando aplicável, à taxa de juro efectiva revista calculada de acordo com o parágrafo 6.5.10. Quaisquer custos ou comissões suportados ajustam a quantia escriturada do activo financeiro modificado e são amortizados durante a vida remanescente do activo financeiro modificado.

Eliminação

5.4.4 Uma entidade deve reduzir directamente a quantia escriturada bruta de um activo financeiro quando não tiver expectativas razoáveis de recuperação de um activo financeiro na sua totalidade ou de uma parte do mesmo. Uma eliminação constitui um caso de desreconhecimento (ver o parágrafo B3.2.16(r)).

5.5 Imparidade

Reconhecimento de perdas de crédito esperadas

Abordagem geral

5.5.1 Uma entidade deve reconhecer uma dedução para *perdas de crédito esperadas* num activo financeiro mensurado de acordo com os parágrafos 4.1.2 ou 4.1.2A, numa conta a receber de locação, num *activo resultante de um contrato* ou num compromisso de empréstimo e num contrato de garantia financeira a que se aplicam os requisitos em matéria de imparidade de acordo com os parágrafos 2.1(g), 4.2.1(c), ou 4.2.1(d).

5.5.2 Uma entidade deve aplicar os requisitos sobre a imparidade para o reconhecimento e a mensuração de uma dedução para perdas relativamente a activos financeiros que são mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A. No entanto, a dedução

para perdas deve ser reconhecida em outro rendimento integral e não deve reduzir a quantia escriturada do activo financeiro na demonstração da posição financeira.

5.5.3 Sujeito ao disposto nos parágrafos 5.5.13-5.5.16, em cada data de relato, uma entidade deve mensurar a dedução para perdas relativamente a um instrumento financeiro por uma quantia igual às *perdas de crédito esperadas ao longo da vida do instrumento* se o risco de crédito associado a esse instrumento financeiro tiver aumentado significativamente desde o reconhecimento inicial.

5.5.4 O objectivo dos requisitos sobre a imparidade consiste em reconhecer as perdas de crédito esperadas ao longo da vida de todos os instrumentos financeiros que tenham sido objecto de aumentos significativos do risco de crédito desde o reconhecimento inicial — avaliado numa base individual ou colectiva — tendo em conta todas as informações razoáveis e sustentáveis, incluindo as prospectivas.

5.5.5 Sob reserva do disposto nos parágrafos 5.5.13-5.5.16, se, à data de relato, o risco de crédito associado a um instrumento financeiro não tiver aumentado significativamente desde o reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar a dedução para perdas relativa a esse instrumento financeiro por uma quantia equivalente às *perdas de crédito esperadas num prazo de 12 meses*.

5.5.6 Para os compromissos de empréstimo e os contratos de garantia financeira, a data em que a entidade se torna parte do compromisso irrevogável deve ser considerada a data do reconhecimento inicial para efeitos de aplicação dos requisitos em matéria de imparidade.

5.5.7 Se uma entidade tiver mensurado a dedução para perdas de um instrumento financeiro por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas ao longo da vida do instrumento no período de relato anterior mas determinar na data de relato corrente que o parágrafo 5.5.3 deixou de ser satisfeito, a entidade deve mensurar na data de relato corrente a dedução para perdas por uma quantia equivalente às perdas de crédito esperadas num prazo de 12 meses.

5.5.8 Uma entidade deve reconhecer nos seus resultados, como um *ganho ou uma perda por imparidade*, a quantia das perdas de crédito (ou reversões) esperadas que é necessária para ajustar a dedução para perdas à data de relato à quantia que deve ser reconhecida de acordo com esta Norma.

Determinação de aumentos significativos no risco de crédito

5.5.9 Em cada data de relato, uma entidade deve avaliar se o risco de crédito associado a um instrumento financeiro aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial. Ao fazer essa avaliação, a entidade deve usar a alteração no risco de incumprimento que ocorre durante a vida esperada do instrumento financeiro em vez da alteração na quantia das perdas de crédito esperadas. Para proceder a essa avaliação, a entidade deve comparar o risco de ocorrência de um incumprimento relativo ao instrumento financeiro à data de relato com o risco de ocorrência de um incumprimento relativo ao instrumento financeiro à data do reconhecimento inicial e analisar todas as informações razoáveis e sustentáveis que estejam disponíveis sem implicar custos ou esforços extraordinários e que sejam indicativas de aumentos significativos no risco de crédito desde o reconhecimento inicial.

5.5.10 Uma entidade pode considerar que o risco de crédito associado a um instrumento financeiro não aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial se determinar que o instrumento financeiro tem um baixo risco de crédito à data de relato (ver os parágrafos B5.5.22-B5.5.24).

5.5.11 Se estiverem disponíveis informações prospectivas razoáveis e sustentáveis que não impliquem custos ou esforços extraordinários, uma entidade não pode basear-se unicamente em informações relativas a *créditos vencidos* para determinar se o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial. No entanto, quando não estiverem disponíveis, sem custos ou esforços extraordinários, informações mais prospectivas do que informações relativas a créditos vencidos (numa base individual ou colectiva), uma entidade pode utilizar informações relativas a créditos vencidos para determinar se houve um aumento significativo do risco de crédito desde o reconhecimento inicial. Independentemente da forma como uma entidade avalia os aumentos significativos do risco de crédito, existe uma presunção

ilidível de que o risco de crédito associado a um activo financeiro aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial quando os pagamentos contratuais estão vencidos há mais de 30 dias. Uma entidade pode ilidir esta presunção se estiver na posse de informações razoáveis e sustentáveis que estejam disponíveis sem custos ou esforços extraordinários que demonstrem que o risco de crédito não aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial, apesar de os pagamentos contratuais estarem vencidos há mais de 30 dias. Quando uma entidade determina que houve aumentos significativos no risco de crédito antes de os pagamentos contratuais estarem vencidos há mais de 30 dias, a presunção ilidível não se aplica.

Activos financeiros modificados

5.5.12 Se os fluxos de caixa contratuais relativos a um activo financeiro foram renegociados ou modificados e o activo financeiro não foi desreconhecido, uma entidade deve avaliar se houve um aumento significativo do risco de crédito desse instrumento financeiro, de acordo com o parágrafo 5.5.3, comparando:

(a) o risco de ocorrência de um incumprimento à data de relato (com base nos termos contratuais modificados); e

(b) o risco de ocorrência de um incumprimento no momento do reconhecimento inicial (com base nos termos contratuais iniciais não modificados).

Activos financeiros em imparidade comprados ou activos financeiros em imparidade originados

5.5.13 Não obstante os parágrafos 5.5.3 e 5.5.5, à data de relato, uma entidade apenas deve reconhecer as alterações acumuladas nas perdas de crédito esperadas ao longo da vida desde o reconhecimento inicial como uma dedução para perdas relativamente a activos financeiros em imparidade comprados ou activos financeiros em imparidade originados.

5.5.14 Em cada data de relato, uma entidade deve reconhecer nos seus resultados a quantia da alteração nas perdas de crédito esperadas ao longo da vida como um ganho ou perda por imparidade. Uma entidade deve reconhecer as alterações favoráveis nas perdas de crédito esperadas ao longo da vida como

um ganho por imparidade, mesmo que as perdas de crédito esperadas ao longo da vida sejam inferiores à quantia das perdas de crédito esperadas que foram incluídas nos fluxos de caixa estimados no reconhecimento inicial.

Abordagem simplificada para contas a receber comerciais, activos resultantes de contratos e contas a receber de locações

5.5.15 Não obstante os parágrafos 5.5.3 e 5.5.5, uma entidade deve mensurar sempre a dedução para perdas numa quantia igual às perdas de crédito esperadas ao longo da vida quanto a:

(a) contas a receber comerciais ou activos resultantes de contratos que decorrem de transacções que estejam incluídas no âmbito da IFRS 15, e que:

(i) não contêm um componente de financiamento significativo de acordo com a IFRS 15 (ou quando a entidade aplica o expediente prático de acordo com o parágrafo 63 da IFRS 15); ou

(ii) contêm um componente de financiamento significativo de acordo com a IFRS 15, se a entidade escolher como sua política contabilística mensurar a dedução para perdas por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas ao longo da vida dos instrumentos. Essa política contabilística deve ser aplicada a todas as contas a receber comerciais ou activos resultantes de contratos, mas pode ser aplicada separadamente às contas a receber comerciais e aos activos resultantes de contratos.

(b) contas a receber de locações resultantes de transacções que estejam incluídas no âmbito da IAS 17, se a entidade escolher como sua política contabilística mensurar a dedução para perdas por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas ao longo da vida. Essa política contabilística deve ser aplicada a todas as contas a receber de locações, mas pode ser aplicada separadamente às contas a receber de locações financeiras e operacionais.

5.5.16 Uma entidade pode escolher a sua política contabilística para contas a receber comerciais, contas a receber de locações e activos resultantes de contratos de forma independente.

Mensuração das perdas de crédito esperadas

5.5.17 Uma entidade deve mensurar as perdas de crédito esperadas de um instrumento financeiro de forma a reflectir:

(a) uma quantia objectiva e ponderada pelas probabilidades, determinada através da avaliação de um conjunto de resultados possíveis;

(b) o valor temporal do dinheiro; e

(c) informações razoáveis e sustentáveis que estejam disponíveis sem custos ou esforços extraordinários à data de relato sobre eventos passados, condições actuais e previsões de condições económicas futuras.

5.5.18 Aquando da mensuração das perdas de crédito esperadas, uma entidade não tem necessariamente de identificar cada cenário possível. No entanto, deve ter em consideração o risco ou a probabilidade de ocorrência de uma perda de crédito, tendo em conta a possibilidade de ocorrer uma perda de crédito e a possibilidade de não ocorrer nenhuma perda de crédito, mesmo que a possibilidade de ocorrência de uma perda de crédito seja muito baixa.

5.5.19 O período máximo a considerar aquando da mensuração das perdas de crédito esperadas é o período contratual máximo (incluindo as opções de prorrogação) durante o qual a entidade está exposta ao risco de crédito e não um período mais longo, mesmo se esse período mais longo for coerente com a prática comercial.

5.5.20 No entanto, alguns instrumentos financeiros incluem tanto um empréstimo como um componente de compromisso de empréstimo não utilizado, e a capacidade contratual da entidade para exigir o reembolso e anular o compromisso de empréstimo não utilizado não limita a sua exposição a perdas de crédito ao período de pré-aviso previsto no contrato. Para esses instrumentos financeiros, e apenas para esses instrumentos financeiros, a entidade deve mensurar as perdas de crédito esperadas durante o período em

que a entidade está exposta ao risco de crédito e as perdas de crédito esperadas não serão atenuadas por medidas de gestão do risco de crédito, mesmo se este período se prolongar para além do período contratual máximo.

5.6 Reclassificação de activos financeiros

5.6.1 Se uma entidade reclassificar activos financeiros de acordo com o parágrafo 4.4.1, deve aplicar a reclassificação prospectivamente a partir da *data de reclassificação*. A entidade não deve reexpressar quaisquer ganhos, perdas (incluindo os ganhos ou as perdas por imparidade) ou juros anteriormente reconhecidos. Os parágrafos 5.6.2-5.6.7 estabelecem os requisitos de reclassificação.

5.6.2 Se uma entidade reclassificar um activo financeiro retirando-o da categoria de mensuração pelo custo amortizado e colocando-o na categoria de mensuração pelo justo valor através dos resultados, o seu justo valor é mensurado à data de reclassificação. Qualquer ganho ou perda decorrente de uma diferença entre o anterior custo amortizado do activo financeiro e o justo valor deve ser reconhecido nos resultados.

5.6.3 Se uma entidade reclassificar um activo financeiro retirando-o da categoria de mensuração pelo justo valor através dos resultados e colocando-o na categoria de mensuração pelo custo amortizado, o seu justo valor à data da reclassificação torna-se a sua nova quantia escriturada bruta. (Ver o parágrafo B5.6.2 para orientação sobre a determinação de uma taxa de juro efectiva e de uma dedução para perdas à data da reclassificação).

5.6.4 Se uma entidade reclassificar um activo financeiro retirando-o da categoria de mensuração pelo custo amortizado e colocando-o na categoria de mensuração pelo justo valor através de outro rendimento integral, o seu justo valor é mensurado à data de reclassificação. Qualquer ganho ou perda decorrente de uma diferença entre o anterior custo amortizado do activo financeiro e o justo valor deve ser reconhecido em outro rendimento integral. A taxa de juro efectiva e a mensuração das perdas de crédito esperadas não são ajustadas como resultado da reclassificação. (Ver o parágrafo B5.6.1.)

5.6.5 Se uma entidade reclassificar um activo financeiro retirando-o da categoria de mensuração pelo justo valor através de outro rendimento integral e colocando-o na categoria de mensuração pelo custo amortizado, o activo financeiro é reclassificado pelo seu justo valor à data da reclassificação. No entanto, o ganho ou perda acumulado previamente reconhecido em outro rendimento integral é removido do capital próprio e ajustado em função do justo valor do activo financeiro à data da reclassificação. Como resultado, o activo financeiro é mensurado à data de reclassificação como se tivesse sido sempre mensurado pelo custo amortizado. Este ajustamento afecta o outro rendimento integral mas não afecta os resultados não constituindo, por conseguinte, um ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*). A taxa de juro efectiva e a mensuração das perdas de crédito esperadas não são ajustadas como resultado da reclassificação. (Ver o parágrafo B5.6.1.)

5.6.6 Se uma entidade reclassificar um activo financeiro retirando-o da categoria de mensuração pelo justo valor através dos resultados e colocando-o na categoria de mensuração pelo justo valor através de outro rendimento integral, o activo financeiro continua a ser mensurado pelo seu justo valor. (Ver o parágrafo B5.6.2 para orientação sobre a determinação de uma taxa de juro efectiva e de uma dedução para perdas à data da reclassificação).

5.6.7 Se uma entidade reclassificar um activo financeiro retirando-o da categoria de mensuração pelo justo valor através de outro rendimento integral e colocando-o na categoria de mensuração pelo justo valor através dos resultados, o activo continua a ser mensurado pelo seu justo valor. O ganho ou perda acumulado previamente reconhecido em outro rendimento integral é reclassificado dos capitais próprios para os resultados como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1) à data da reclassificação.

5.7 Ganhos e perdas

5.7.1 Um ganho ou perda relativo a um activo financeiro ou passivo financeiro que é mensurado pelo justo valor deve ser reconhecido nos resultados, a menos que:

(a) faça parte de um relacionamento de cobertura (ver os parágrafos 6.5.8-6.5.14 e, se aplicável, parágrafos 89-94 da IAS 39 relativamente à contabilização de cobertura de justo valor no que diz respeito à cobertura de risco de taxa de juro de uma carteira);

(b) seja um investimento num instrumento de capital próprio e a entidade tenha optado por apresentar os ganhos e perdas nesse investimento em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.5;

(c) seja um passivo financeiro designado pelo justo valor através dos resultados e a entidade seja obrigada a apresentar os efeitos de alterações no *risco de crédito* desse passivo em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.7; ou

(d) seja um activo financeiro mensurado pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A e a entidade seja obrigada a reconhecer algumas alterações no justo valor em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.10.

5.7.1A Os *dividendos* são reconhecidos nos resultados apenas quando:

(a) o direito da entidade a receber o pagamento do dividendo estiver estabelecido;

(b) for provável que os benefícios económicos associados ao dividendo fluam para a entidade; e

(c) a quantia do dividendo puder ser mensurada com fiabilidade.

5.7.2 Um ganho ou perda resultante de um activo financeiro que é mensurado pelo custo amortizado e não faz parte de um relacionamento de cobertura (ver os parágrafos 6.5.8-6.5.14 e, se aplicável, parágrafos 89-94 da IAS 39 relativamente à contabilização de cobertura de justo valor no que diz respeito à cobertura de risco de taxa de juro de uma carteira) deve ser reconhecido nos resultados quando o activo financeiro for

desreconhecido, quando for reclassificado de acordo com o parágrafo 5.6.2, através do processo de amortização ou com vista ao reconhecimento de ganhos ou perdas por imparidade. Uma entidade deve aplicar os parágrafos 5.6.2 e 5.6.4 se reclassificar activos financeiros retirando-os da categoria de mensuração pelo custo amortizado. Um ganho ou perda resultante de um passivo financeiro que é mensurado pelo custo amortizado e não faz parte de um relacionamento de cobertura (ver os parágrafos 6.5.8-6.5.14 e, se aplicável, parágrafos 89-94 da IAS 39 relativamente à contabilização de cobertura de justo valor no que diz respeito à cobertura de risco de taxa de juro de uma carteira) deve ser reconhecido nos resultados quando o passivo financeiro for desreconhecido e através do processo de amortização. (Ver os parágrafo B5.7.2 para orientação sobre ganhos ou perdas cambiais).

5.7.3 Um ganho ou perda resultante de activos financeiros ou passivos financeiros que sejam itens cobertos num relacionamento de cobertura deve ser reconhecido de acordo com os parágrafos 6.5.8-6.5.14 e, se aplicável, com os parágrafos 89-94 da IAS 39 relativamente à contabilização de cobertura de justo valor no que diz respeito cobertura de risco de taxa de juro de uma carteira.

5.7.4 Se uma entidade reconhecer activos financeiros usando a contabilização pela data de liquidação (ver os parágrafos 3.1.2, B3.1.3 e B3.1.6), qualquer alteração no justo valor do activo a receber durante o período compreendido entre a data de negociação e a data de liquidação não é reconhecida relativamente aos activos mensurados pelo custo amortizado. Quanto aos activos mensurados pelo justo valor, contudo, a alteração no justo valor deve ser reconhecida nos resultados ou em outro rendimento integral, conforme adequado de acordo com o parágrafo 5.7.1. A data de negociação deve ser considerada a data do reconhecimento inicial para efeitos da aplicação dos requisitos em matéria de imparidade.

Investimentos em instrumentos de capital próprio

5.7.5 No reconhecimento inicial, uma entidade pode optar irrevogavelmente por apresentar em outro rendimento integral as alterações no justo valor

de um investimento num instrumento de capital próprio incluído no âmbito desta Norma que não seja *detido para negociação* nem seja retribuição contingente reconhecida por um adquirente numa concentração de actividades empresariais à qual se aplique a IFRS 3. (Ver o parágrafo B5.7.3 para orientação sobre ganhos ou perdas cambiais).

5.7.6 Se uma entidade fizer a opção referida no parágrafo 5.7.5, deve reconhecer nos resultados os dividendos provenientes desse investimento, de acordo com o parágrafo 5.7.1A.

Passivos contabilizados pelo justo valor através dos resultados

5.7.7 Uma entidade deve apresentar um ganho ou perda resultante de um passivo financeiro designado pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo 4.2.2 ou com o parágrafo 4.3.5, como segue:

(a) a quantia da alteração no justo valor do passivo financeiro atribuível a alterações no risco de crédito desse passivo deve ser apresentada em outro rendimento integral (ver os parágrafos B5.7.13-B5.7.20), e

(b) a quantia remanescente da alteração no justo valor do passivo deve ser apresentada nos resultados

a menos que o tratamento dos efeitos das alterações no risco de crédito do passivo, tal como descrito em (a), crie ou amplie uma inconsistência contabilística nos resultados (caso em que é aplicável o parágrafo 5.7.8). Os parágrafos B5.7.5-B5.7.7 e B5.7.10-B5.7.12 proporcionam orientação sobre como determinar se uma inconsistência contabilística seria criada ou ampliada.

5.7.8 Se os requisitos previstos no parágrafo 5.7.7 vierem a criar ou a ampliar uma inconsistência contabilística nos resultados, uma entidade deve apresentar todos os ganhos ou perdas resultantes desse passivo (incluindo os efeitos das alterações no risco de crédito desse passivo) nos resultados.

5.7.9 Não obstante os requisitos previstos nos parágrafos 5.7.7 e 5.7.8, uma entidade deve apresentar nos seus resultados todos os ganhos e perdas

resultantes de compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira que sejam designados pelo justo valor através dos resultados.

Activos mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral

5.7.10 Um ganho ou perda resultante de um activo financeiro mensurado pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A deve ser reconhecido em outro rendimento integral, excepto no caso de ganhos ou perdas por imparidade (ver a Secção 5.5) e de ganhos e perdas cambiais (ver os parágrafos B5.7.2-B5.7.2A), até que o activo financeiro seja desreconhecido ou reclassificado. Quando o activo financeiro for desreconhecido, o ganho ou perda acumulado previamente reconhecido em outro rendimento integral é reclassificado, de capital próprio para resultados, como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1). Se o activo financeiro for reclassificado, sendo retirado da categoria de mensuração pelo justo valor através de outro rendimento integral, a entidade deve contabilizar o ganho ou perda acumulado que foi previamente reconhecido em outro rendimento integral de acordo com os parágrafos 5.6.5 e 5.6.7. O juro calculado usando o método do juro efectivo é reconhecido nos resultados.

5.7.11 Tal como descrito no parágrafo 5.7.10, se um activo financeiro for mensurado pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A, as quantias que são reconhecidas nos resultados são as mesmas que as quantias que teriam sido reconhecidas nos resultados se o activo financeiro tivesse sido mensurado pelo custo amortizado.

Capítulo 6 Contabilidade de cobertura

6.1 Objectivo e âmbito da contabilidade de cobertura

6.1.1 O objectivo da contabilidade de cobertura é representar, nas demonstrações financeiras, o efeito das actividades de gestão de risco de uma entidade que utiliza instrumentos financeiros para gerir as exposições decorrentes de riscos específicos susceptíveis de afectar os resultados (ou o outro rendimento

integral, no caso de investimentos em instrumentos de capital próprio relativamente aos quais a entidade optou por apresentar as alterações no justo valor em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.5). Esta abordagem tem por objectivo reflectir o contexto dos instrumentos de cobertura relativamente aos quais a contabilidade de cobertura é aplicada a fim de permitir conhecer melhor o seu objecto e efeito.

6.1.2 Uma entidade pode optar por designar um relacionamento de cobertura entre um instrumento de cobertura e um item coberto de acordo com os parágrafos 6.2.1-6.3.7 e B6.2.1-B6.3.25. Para os relacionamentos de cobertura que satisfaçam os critérios de elegibilidade, uma entidade deve contabilizar o ganho ou perda relativo ao instrumento de cobertura e ao item coberto de acordo com os parágrafos 6.5.1-6.5.14 e B6.5.1-B6.5.28. Quando o item coberto é um grupo de itens, uma entidade deve satisfazer os requisitos adicionais previstos nos parágrafos 6.6.1-6.6.6 e B6.6.1-B6.6.16.

6.1.3 Para uma cobertura de justo valor da exposição à taxa de juro de uma carteira de activos financeiros ou passivos financeiros (e apenas para esse tipo de cobertura), uma entidade pode aplicar os requisitos da contabilidade de cobertura previstos na IAS 39 em vez dos previstos nesta Norma. Nesse caso, a entidade também deve aplicar os requisitos específicos para a contabilidade de cobertura do justo valor para uma cobertura de risco de taxa de juro de uma carteira e designar como item coberto uma parte que é uma quantia em divisas (ver os parágrafos 81A, 89A e AG114-AG132 da IAS 39).

6.2 Instrumentos de cobertura

Instrumentos elegíveis

6.2.1 Um derivado mensurado pelo justo valor através dos resultados pode ser designado como um instrumento de cobertura, com a excepção de determinadas opções subscritas (ver os parágrafo B6.2.4).

6.2.2 Um activo financeiro não derivado ou um passivo financeiro não derivado mensurado pelo justo valor através dos resultados pode ser designado como um instrumento de cobertura, a menos que seja um passivo financeiro designado pelo justo valor através dos resultados

relativamente ao qual a quantia da respectiva alteração no justo valor que seja atribuível a alterações do seu risco de crédito seja apresentada em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.7. Para uma cobertura de risco cambial, o componente de risco cambial de um activo financeiro não derivado ou de um passivo financeiro não derivado pode ser designado como um instrumento de cobertura, desde que não se trate de um investimento num instrumento de capital próprio em relação ao qual uma entidade tenha optado por apresentar as alterações no justo valor em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.5.

6.2.3 Para efeitos de contabilidade de cobertura, apenas os contratos com uma parte externa à entidade que relata (isto é, externa ao grupo ou entidade individual que é objecto do relato) podem ser designados como instrumentos de cobertura.

Designação de instrumentos de cobertura

6.2.4 Um instrumento elegível tem de ser designado na sua totalidade como um instrumento de cobertura. As únicas excepções permitidas são:

(a) separar o valor intrínseco e o valor temporal de um contrato de opção e designar como instrumento de cobertura apenas a alteração no valor intrínseco de uma opção e não a alteração no seu valor temporal (ver os parágrafos 6.5.15 e B6.5.29-B6.5.33);

(b) separar o elemento a prazo e o elemento à vista de um contrato a prazo e designar como instrumento de cobertura apenas a alteração no valor do elemento à vista de um contrato a prazo e não o elemento a prazo; do mesmo modo, o spread baseado em moeda estrangeira pode ser separado e excluído da designação de um instrumento financeiro como o instrumento de cobertura (ver os parágrafos 6.5.16 e B6.5.34-B6.5.39); e

(c) uma proporção do total do instrumento de cobertura, por exemplo 50% da quantia nominal, pode ser designada como o instrumento de cobertura num relacionamento de cobertura. Contudo, um instrumento de cobertura não pode ser designado para uma parte da sua alteração no justo valor que resulte apenas de uma parte do período de duração do instrumento de cobertura.

6.2.5 Uma entidade pode considerar de forma combinada, e designar conjuntamente como instrumento de cobertura, qualquer combinação dos seguintes (incluindo nos casos em que o risco ou os riscos decorrentes de alguns instrumentos de cobertura compensam os decorrentes de outros):

(a) derivados ou uma parte dos mesmos; e

(b) não derivados ou uma parte dos mesmos.

6.2.6 Porém, um instrumento derivado que combine uma opção subscrita e uma opção comprada (por exemplo, um collar de taxa de juro) não é elegível como instrumento de cobertura se for, efectivamente, uma opção subscrita líquida à data da designação (a menos que seja elegível de acordo com o parágrafo B6.2.4). Do mesmo modo, dois ou mais instrumentos (ou partes dos mesmos) só podem ser conjuntamente designados como o instrumento de cobertura se, em combinação, não forem, efectivamente, uma opção subscrita líquida à data da designação (a menos que sejam elegíveis de acordo com o parágrafo B6.2.4).

6.3 Itens cobertos

Itens elegíveis

6.3.1 Um item coberto pode ser um activo ou passivo reconhecido, um *compromisso firme* não reconhecido, uma *transacção prevista* ou um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira. O item coberto pode ser:

(a) um único item; ou

(b) um grupo de itens (sujeito aos parágrafos 6.6.1-6.6.6 e B6.6.1-B6.6.16).

Um item coberto pode ser também um componente desse item ou grupo de itens (ver os parágrafos 6.3.7 e B6.3.7-B6.3.25).

6.3.2 O item coberto tem de ser mensurável com fiabilidade.

6.3.3 Se um item coberto for uma transacção prevista (ou um componente da mesma), essa transacção tem de ser altamente provável.

6.3.4 Uma exposição agregada que é uma combinação de uma exposição que poderia ser elegível como um item coberto de acordo com o parágrafo 6.3.1 e um derivado pode ser designado como um item coberto (ver os parágrafos B6.3.3-B6.3.4). Tal inclui uma transacção prevista de uma exposição agregada (isto é, transacções futuras não comprometidas mas antecipadas que dariam origem a uma exposição e a um derivado) se essa exposição agregada for altamente provável e, uma vez ocorrida e portanto já não constituindo uma previsão, for elegível como um item coberto.

6.3.5 Para efeitos de contabilidade de cobertura, apenas a activos, passivos, compromissos firmes ou transacções previstas altamente prováveis com uma parte externa à entidade podem ser designados como itens cobertos. A contabilidade de cobertura só pode ser aplicada a transacções entre entidades do mesmo grupo nas demonstrações financeiras individuais ou separadas dessas entidades e não nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo, excepto para as demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade de investimento, tal como definido na IFRS 10, caso em que as transacções entre uma entidade de investimento e as suas subsidiárias mensuradas pelo justo valor através dos resultados não serão eliminadas nas demonstrações financeiras consolidadas.

6.3.6 No entanto, como excepção ao parágrafo 6.3.5, o risco cambial de um item monetário intragrupo (por exemplo, uma conta a pagar/receber entre duas subsidiárias) pode ser elegível como um item coberto nas demonstrações financeiras consolidadas se resultar numa exposição a ganhos ou perdas cambiais que não sejam totalmente eliminados na consolidação, de acordo com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*. De acordo com a IAS 21, os ganhos e perdas cambiais resultantes de itens monetários intragrupo não são totalmente eliminados na consolidação quando o item monetário intragrupo é transaccionado entre duas entidades do grupo que tenham moedas funcionais diferentes. Adicionalmente, o risco cambial de uma transacção prevista intragrupo altamente provável pode ser elegível como um item coberto nas demonstrações financeiras consolidadas, desde que a transacção seja expressa numa moeda diferente da moeda funcional da

entidade participante na transacção e o risco cambial venha a afectar os resultados consolidados.

Designação de itens cobertos

6.3.7 Uma entidade pode designar um item na sua totalidade ou um componente de um item como o item coberto num relacionamento de cobertura. Um item na sua totalidade inclui todas as alterações nos respectivos fluxos de caixa ou no justo valor. Um componente inclui menos do que a totalidade da alteração no justo valor ou da variabilidade nos fluxos de caixa de um item. Nesse caso, uma entidade pode designar apenas os seguintes tipos de componentes (incluindo combinações) como itens cobertos:

(a) apenas as alterações nos fluxos de caixa ou no justo valor de um item atribuíveis a um determinado risco ou riscos (componente de risco), desde que, com base numa avaliação no contexto da estrutura específica do mercado, o componente de risco seja separadamente identificável e mensurável com fiabilidade (ver os parágrafos B6.3.8-B6.3.15). As componentes de risco incluem apenas a designação das alterações nos fluxos de caixa ou no justo valor de um item coberto acima ou abaixo de um preço especificado ou de outra variável (um risco unilateral).

(b) um ou mais fluxos de caixa contratuais seleccionados.

(c) componentes de uma quantia nominal, isto é, uma determinada parte da quantia de um item (ve os parágrafos B6.3.16-B6.3.20).

6.4 Critérios de elegibilidade para contabilidade de cobertura

6.4.1 Um relacionamento de cobertura só é elegível para contabilidade de cobertura se forem satisfeitos todos os seguintes critérios:

(a) o relacionamento de cobertura é constituído apenas por instrumentos de cobertura elegíveis e itens cobertos elegíveis.

(b) no início da relação de cobertura, existe designação e documentação formais relativamente ao relacionamento de cobertura e ao objectivo e estratégia da gestão de risco da entidade para efectuar a cobertura. Essa documentação deve incluir a identificação do instrumento de cobertura, do item

coberto, da natureza do risco a ser coberto e a forma como a entidade vai avaliar se o relacionamento de cobertura satisfaz os requisitos de eficácia da cobertura (incluindo a sua análise das fontes de ineficácia da cobertura e a forma como determina o *rácio de cobertura*).

(c) o relacionamento de cobertura satisfaz todos os seguintes requisitos de eficácia da cobertura:

(i) existe uma relação económica entre o item coberto e o instrumento de cobertura (ver os parágrafos B6.4.4-B6.4.6);

(ii) o efeito do risco de crédito não domina as alterações de valor que resultam dessa relação económica (ver os parágrafos B6.4.7-B6.4.8); e

(iii) o rácio de cobertura do relacionamento de cobertura é o mesmo que o que resulta da quantidade do item coberto que uma entidade cobre efectivamente e da quantidade do instrumento de cobertura que a entidade utiliza efectivamente para cobrir essa quantidade do item coberto. Contudo, esta designação não deve reflectir um desequilíbrio entre as ponderações do item coberto e as do instrumento de cobertura, susceptível de criar uma ineficácia da cobertura (independentemente de ser ou não reconhecida) que poderia conduzir a um resultado contabilístico inconsistente com o objectivo da contabilidade de cobertura (ver os parágrafos B6.4.9-B6.4.11).

6.5 Contabilização de relacionamentos de cobertura exigíveis

6.5.1 Uma entidade aplica a contabilidade de cobertura aos relacionamentos de cobertura que satisfaçam os critérios de elegibilidade previstos no parágrafo 6.4.1 (que incluem a decisão da entidade de designar o relacionamento de cobertura).

6.5.2 Existem três tipos de relacionamentos de cobertura:

(a) cobertura de justo valor: uma cobertura da exposição às alterações do justo valor de um activo ou passivo reconhecido ou de um compromisso firme não reconhecido, ou de um componente de qualquer um desses itens, que seja atribuível a um risco específico e seja susceptível de afectar os resultados.

(b) cobertura de fluxos de caixa: uma cobertura da exposição à variabilidade dos fluxos de caixa que seja atribuível a um risco específico associado à totalidade ou a um componente de um activo ou passivo reconhecido (como por exemplo a totalidade ou alguns dos futuros pagamentos de juros sobre uma dívida de taxa variável) ou a uma transacção prevista altamente provável, e susceptível de afectar os resultados.

(c) cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira tal como definido na IAS 21.

6.5.3 Se o item coberto for um instrumento de capital próprio relativamente ao qual a entidade optou por apresentar as alterações ao justo valor em outro rendimento integral, de acordo com o disposto no parágrafo 5.7.5, a exposição coberta a que se refere o parágrafo 6.5.2(a), tem de ser susceptível de afectar o outro rendimento integral. Nesse caso, e apenas nesse caso, a ineficácia da cobertura reconhecida é apresentada em outro rendimento integral.

6.5.4 Uma cobertura de um risco cambial de um compromisso firme pode ser contabilizada como uma cobertura de justo valor ou uma cobertura de fluxos de caixa.

6.5.5 Se um relacionamento de cobertura deixar de satisfazer o requisito de eficácia da cobertura relativo ao rácio de cobertura (ver parágrafo 6.4.1(c)(iii)), mas o objectivo da gestão do risco para esse relacionamento de cobertura designado continuar a ser o mesmo, uma entidade deve ajustar o rácio de cobertura do relacionamento de cobertura de forma a satisfazer novamente os critérios de elegibilidade (isto é referido nesta Norma como "reequilíbrio" — ver os parágrafos B6.5.7-B6.5.21).

6.5.6 Uma entidade só deve interromper a contabilidade de cobertura prospectivamente quando o relacionamento de cobertura (ou uma parte

de um relacionamento de cobertura) deixar de satisfazer os critérios de elegibilidade (depois de ter em consideração qualquer reequilíbrio do relacionamento de cobertura, se aplicável). Isto inclui casos em que o instrumento de cobertura expira ou é vendido, terminado ou exercido. Para este fim, a substituição ou renovação e um instrumento de cobertura para outro instrumento de cobertura não constitui uma expiração ou terminação se essa substituição ou renovação fizer parte do objectivo de gestão do risco documentado da entidade, ou se for consistente com o mesmo. Adicionalmente, para este efeito não se considera que o instrumento de cobertura expirou ou terminou se:

(a) em consequência da legislação ou regulamentação existente ou da introdução de legislação ou regulamentação, as partes do instrumento de cobertura chegarem a acordo no sentido de uma ou mais contrapartes de compensação substituírem a respectiva contraparte original para se tornarem a nova contraparte de cada uma das partes. Para o efeito, entende-se por contraparte de compensação uma contraparte central (por vezes denominada uma "organização de compensação" ou "agência de compensação") ou uma entidade ou entidades, por exemplo, um membro de compensação de um organismo de compensação ou um cliente de um membro de compensação de um organismo de compensação, que actue na qualidade de contraparte para efeitos de compensação por parte de uma contraparte central. No entanto, quando as partes no instrumento de cobertura substituem as suas contrapartes originais por outras contrapartes diferentes, o requisito previsto no presente parágrafo só é satisfeito se todas as partes procederem à compensação com a mesma contraparte central.

(b) as outras alterações, caso existam, ao instrumento de cobertura se limitarem ao necessário para efectuar essa substituição da contraparte. Essas alterações limitam-se às alterações que sejam consistentes com os termos que seriam de esperar se o instrumento de cobertura fosse compensado originalmente pela contraparte central. Estas alterações incluem alterações dos

requisitos em matéria de colaterais, direitos de compensação dos saldos de contas a receber e a pagar e taxas cobradas.

A descontinuação da contabilidade de cobertura pode afectar um relacionamento de cobertura na sua totalidade ou apenas uma parte do mesmo (caso em que a contabilidade de cobertura prossegue durante o período remanescente do relacionamento de cobertura).

6.5.7 Uma entidade deve aplicar:

(a) o parágrafo 6.5.10, quando descontinuar a contabilidade de cobertura no que diz respeito a uma cobertura de justo valor relativamente à qual o item coberto é (ou é um componente de) um instrumento financeiro mensurado pelo custo amortizado; e

(b) o parágrafo 6.5.12, quando descontinuar a contabilidade de cobertura para coberturas de fluxos de caixa.

Coberturas de justo valor

6.5.8 Enquanto uma cobertura de justo valor satisfizer os critérios de elegibilidade previstos no parágrafo 6.4.1, o relacionamento de cobertura deve ser contabilizado como segue:

(a) o ganho ou perda no instrumento de cobertura deve ser reconhecido nos resultados (ou em outro rendimento integral, se o instrumento de cobertura cobrir um instrumento de capital próprio relativamente ao qual a entidade optou por apresentar as alterações no justo valor em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.5).

(b) o ganho ou perda de cobertura no item coberto deve ajustar a quantia escriturada do item coberto (se aplicável) e ser reconhecido nos resultados. Se o item coberto for um activo financeiro (ou um componente do mesmo) que é mensurado pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A, o ganho ou perda de cobertura no item coberto deve ser reconhecido nos resultados. Porém, se o item coberto for um instrumento de capital próprio relativamente ao qual a entidade optou por apresentar as alterações no justo valor em outro rendimento integral, de acordo com o disposto no

parágrafo 5.7.5, essas quantias devem permanecer em outro rendimento integral. Quando um item coberto é um compromisso firme não reconhecido (ou um componente do mesmo), a alteração acumulada no justo valor do item coberto subsequente à sua designação é reconhecida como um activo ou passivo, sendo o correspondente ganho ou perda reconhecido nos resultados.

6.5.9 Quando um item coberto numa cobertura de justo valor é um compromisso firme (ou um componente do mesmo) para adquirir um activo ou assumir um passivo, a quantia escriturada inicial do activo ou passivo que resulta do facto de a entidade satisfazer o compromisso firme é ajustada para incluir a alteração acumulada no justo valor do item coberto que foi reconhecida na demonstração da posição financeira.

6.5.10 Qualquer ajustamento resultante do parágrafo 6.5.8(b), deve ser amortizado nos resultados se o item coberto for um instrumento financeiro (ou um componente do mesmo) mensurado pelo custo amortizado. A amortização pode começar assim que se verificar um ajustamento e nunca deve começar depois do momento em que o item coberto cessa de ser ajustado pelos ganhos e perdas de cobertura. A amortização baseia-se numa taxa de juro efectiva recalculada à data de início da amortização. No caso de um activo financeiro (ou de um componente do mesmo) que seja um item coberto e que seja mensurado pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A, a amortização aplica-se da mesma forma, mas à quantia que representa o ganho ou perda acumulado previamente reconhecido de acordo com o parágrafo 6.5.8(b), em vez de ser feita através do ajustamento da quantia escriturada.

Coberturas de fluxos de caixa

6.5.11 Enquanto uma cobertura de fluxo de caixa satisfizer os critérios de elegibilidade previstos no parágrafo 6.4.1, o relacionamento de cobertura deve ser contabilizado como segue:

(a) o componente separado do capital próprio associado ao item coberto (reserva de cobertura dos fluxos de caixa) é ajustado para a mais baixa das seguintes quantias (em valores absolutos):

(i) o ganho ou perda acumulado no instrumento de cobertura desde o início da cobertura; e

(ii) a alteração acumulada do justo valor (valor presente) do item coberto (isto é, o valor presente da alteração acumulada dos fluxos de caixa futuros esperados cobertos) desde o início da cobertura.

(b) a parte do ganho ou perda no instrumento de cobertura que se determine constituir uma cobertura eficaz (isto é, a parte que é compensada pela alteração da reserva de cobertura dos fluxos de caixa calculada de acordo com (a)) deve ser reconhecida em outro rendimento integral.

(c) qualquer ganho ou perda remanescente no instrumento de cobertura (ou qualquer ganho ou perda necessário para balancear a alteração na reserva de cobertura dos fluxos de caixa calculada de acordo com (a)) constitui uma ineficácia da cobertura que deve ser reconhecida nos resultados.

(d) a quantia que foi acumulada na reserva de cobertura dos fluxos de caixa de acordo com (a) deve ser contabilizada como segue:

(i) se uma transacção prevista coberta resultar subsequentemente no reconhecimento de um activo não financeiro ou de um passivo não financeiro, ou se uma transacção prevista coberta de um activo não financeiro ou de um passivo não financeiro se tornar um compromisso firme ao qual se aplica a contabilidade de cobertura de justo valor, a entidade deve retirar essa quantia da reserva de cobertura dos fluxos de caixa e incluí-la directamente no custo inicial ou noutra quantia escriturada do activo ou passivo. Isto não é considerado um ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1), pelo que não afecta o outro rendimento integral.

(ii) relativamente às coberturas de fluxos de caixa que não sejam as abrangidas por (i), essa quantia deve ser reclassificada da reserva de cobertura dos fluxos de caixa para os resultados, como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1) no mesmo período ou períodos durante os

quais os fluxos de caixa futuros esperados cobertos afectam os resultados (por exemplo, nos períodos em que é reconhecido o rendimento de juros ou o gasto com juros ou quando ocorre uma venda prevista).

(iii) todavia, se essa quantia for uma perda e uma entidade previr que não vai recuperar a totalidade ou uma parte dessa perda num ou mais períodos futuros, deve reclassificar imediatamente a quantia que não espera recuperar para os resultados, como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1).

6.5.12 Quando uma entidade descontinuar a contabilidade de cobertura relativamente a uma cobertura de fluxos de caixa (ver os parágrafos 6.5.6 e 6.5.7(b)) deve contabilizar a quantia acumulada na reserva de cobertura dos fluxos de caixa de acordo com o parágrafo 6.5.11(a), do seguinte modo:

(a) se ainda se esperar que os fluxos de caixa futuros cobertos ocorram, essa quantia deve permanecer na reserva de cobertura dos fluxos de caixa até que os fluxos de caixa futuros ocorram ou até que o parágrafo 6.5.11(d)(iii), se aplique. Quando os fluxos de caixa futuros ocorrerem, aplica-se o parágrafo 6.5.11(d).

(b) se já não se esperar que os fluxos de caixa futuros cobertos ocorram, essa quantia deve ser imediatamente reclassificada da reserva de cobertura dos fluxos de caixa para os resultados, como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1). Pode ainda esperar-se que ocorra um fluxo de caixa futuro coberto cuja ocorrência tenha deixado de ser altamente provável.

Coberturas de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira

6.5.13 As coberturas de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, incluindo uma cobertura de um item monetário que seja contabilizada como parte do investimento líquido (ver a IAS 21), devem ser contabilizadas de forma semelhante às coberturas de fluxos de caixa:

(a) a parte do ganho ou perda no instrumento de cobertura que se determine constituir uma cobertura eficaz deve ser reconhecida em outro rendimento integral (ver o parágrafo 6.5.11); e

(b) a parte ineficaz deve ser reconhecida nos resultados.

6.5.14 O ganho ou perda acumulado no instrumento de cobertura relacionado com a parte eficaz da cobertura que tenha sido acumulada na reserva de transposição de moeda estrangeira deve ser reclassificado do capital próprio para os resultados, como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1) de acordo com os parágrafos 48-49 da IAS 21 aquando da alienação ou alienação parcial da unidade operacional estrangeira.

Contabilização do valor temporal das opções

6.5.15 Quando uma entidade separa o valor intrínseco e o valor temporal de um contrato de opção e designa como instrumento de cobertura apenas a alteração no valor intrínseco da opção (ver o parágrafo 6.2.4(a)), deve contabilizar o valor temporal da opção do seguinte modo (ver os parágrafos B6.5.29-B6.5.33):

(a) uma entidade deve distinguir o valor temporal das opções em função do tipo de item coberto que a opção cobre (ver o parágrafo B6.5.29):

(i) um item coberto relacionado com uma transacção; ou

(ii) um item coberto relacionado com um período de tempo.

(b) a alteração no justo valor do valor temporal de uma opção que cubra um item relacionado com uma transacção deve ser reconhecida em outro rendimento integral na medida em que se relacione com o item coberto e deve ser acumulada num componente separada de capital próprio. A alteração acumulada no justo valor resultante do valor temporal da opção que foi acumulada num componente separado do capital próprio (a "quantia") deve ser contabilizada como segue:

(i) se o item coberto resultar subsequentemente no reconhecimento de um activo não financeiro ou de um passivo não financeiro, ou de um compromisso firme para um activo não financeiro ou para um passivo não financeiro relativamente ao qual se aplica contabilidade de cobertura de justo valor, a entidade deve retirar a quantia do componente

separado de capital próprio e incluí-la directamente no custo inicial ou noutra quantia escriturada do activo ou passivo. Isto não é considerado um ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1), pelo que não afecta o outro rendimento integral.

(ii) quanto aos relacionamentos de cobertura que não os abrangidos por (i), a quantia deve ser reclassificada do componente separado do capital próprio para os resultados, como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1), no mesmo período ou períodos durante os quais os fluxos de caixa futuros esperados cobertos afectam os resultados (por exemplo, quando ocorrer uma venda prevista).

(iii) contudo, se se previr que a totalidade ou uma parte dessa quantia não venha a ser recuperada num ou mais períodos futuros, a quantia que não se espera recuperar deve ser imediatamente reclassificada para os resultados como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1).

(c) A alteração no justo valor do valor temporal de uma opção que cubra um item relacionado com um período deve ser reconhecida em outro rendimento integral na medida em que se relacione com o item coberto e deve ser acumulada num componente separado do capital próprio. O valor temporal à data da designação da opção como instrumento de cobertura, na medida em que se relacione com o item coberto, deve ser amortizado de modo sistemático e racional ao longo do período durante o qual o ajustamento da cobertura para o valor intrínseco da opção poderia afectar os resultados (ou o outro rendimento integral, se o item coberto for um instrumento de capital próprio relativamente ao qual a entidade optou por apresentar as alterações no justo valor em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.5). Por conseguinte, em cada período de relato, a quantia da amortização deve ser reclassificada do componente separado do capital próprio para os resultados, como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1). No entanto, se a contabilidade de cobertura for descontinuada para o relacionamento de cobertura que inclui a alteração no valor intrínseco da opção como o instrumento de cobertura, a quantia líquida (isto é, incluindo a amortização

acumulada) que foi acumulada no componente separado do capital próprio deve ser imediatamente reclassificada para os resultados, como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1).

Contabilização do elemento a prazo de contratos a prazo e de spreads baseados em moeda estrangeira de instrumentos financeiros

6.5.16 Quando uma entidade separa o elemento a prazo e o elemento à vista de um contrato a prazo e designa como instrumento de cobertura apenas a alteração no valor do elemento à vista do contrato a prazo, ou quando uma entidade separa o spread baseado em moeda estrangeira de um instrumento financeiro e o exclui da designação desse instrumento financeiro como o instrumento de cobertura (ver o parágrafo 6.2.4(b)), a entidade pode aplicar o disposto no parágrafo 6.5.15 ao elemento a prazo do contrato a prazo ou ao spread baseado em moeda estrangeira do mesmo modo que é aplicado ao valor temporal de uma opção. Nesse caso, a entidade deve aplicar as orientações de aplicação previstas nos parágrafos B6.5.34-B6.5.39.

6.6 Coberturas de um grupo de itens

Elegibilidade de um grupo de itens como item coberto

6.6.1 Um grupo de itens (incluindo um grupo de itens que constituem uma posição líquida; ver os parágrafos B6.6.1-B6.6.8) só é um item coberto elegível se:

(a) for constituído por itens (incluindo componentes de itens) que sejam, individualmente, itens cobertos elegíveis;

(b) os itens do grupo forem geridos em conjunto numa base de grupo para efeitos de gestão de risco; e

(c) no caso de uma cobertura de fluxos de caixa de um grupo de itens cujas variabilidades dos fluxos de caixa não se espera que sejam aproximadamente proporcionais à variabilidade global dos fluxos de caixa do grupo, pelo que surgem posições de risco que se compensam:

(i) é uma cobertura de risco cambial; e

(ii) a designação dessa posição líquida especifica o período de relato em que se espera que as transacções previstas afectem os resultados, bem como a sua natureza e volume (ver os parágrafos B6.6.7-B6.6.8).

Designação de um componente de uma quantia nominal

6.6.2 Um componente que seja uma parte de um grupo de itens elegível é um item coberto elegível desde que essa designação seja consistente com o objectivo de gestão de risco da entidade.

6.6.3 Um componente correspondente a um estrato de um grupo global de itens (por exemplo, um estrato inferior) só é elegível para contabilidade de cobertura se:

(a) for separadamente identificável e fiavelmente mensurável;

(b) o objectivo da gestão de risco consistir em cobrir um componente correspondente a um estrato;

(c) os itens do grupo global no qual o estrato é identificado estiverem expostos ao mesmo risco coberto (de forma a que a mensuração do estrato coberto não seja afectada de modo significativo pelos itens específicos do grupo global que fazem parte de um estrato coberto);

(d) no que diz respeito a uma cobertura de itens existentes (por exemplo, um compromisso firme não reconhecido ou um activo reconhecido), uma entidade puder identificar e localizar o grupo global dos quais o estrato coberto é definido (de forma a que a entidade seja capaz de satisfazer os requisitos contabilísticos para os relacionamentos de cobertura elegíveis); e

(e) todos os itens do grupo que contêm opções de pagamento antecipado satisfazem os requisitos aplicáveis às componentes de uma quantia nominal (ver o parágrafo B6.3.20).

Apresentação

6.6.4 Para uma cobertura de um grupo de itens com posições de risco que se compensam (isto é, numa cobertura de uma posição líquida) cujo risco coberto afecte diferentes linhas de itens na demonstração de resultados e do outro rendimento integral, quaisquer ganhos ou perdas de cobertura nessa

demonstração devem ser apresentados numa linha separada das afectadas pelos itens cobertos. Assim, nessa demonstração, a quantia na linha que se relaciona com o próprio item coberto (por exemplo, rédito ou custo das vendas) permanece inalterada.

6.6.5 Para os activos e passivos cobertos em conjunto como um grupo numa cobertura de justo valor, os ganhos ou perdas na demonstração da posição financeira nos activos e passivos individuais devem ser reconhecidos como um ajustamento da quantia escriturada dos respectivos itens individuais que compõem o grupo, de acordo com o parágrafo 6.5.8(b).

Posições líquidas nulas

6.6.6 Quando o item coberto é um grupo que é uma posição líquida nula (isto é, os itens cobertos, entre si, compensam integralmente o risco que é gerido numa base de grupo), uma entidade pode designá-lo num relacionamento de cobertura que não inclua um instrumento de cobertura, desde que:

(a) a cobertura faça parte de uma estratégia contínua de cobertura de risco líquido, mediante a qual a entidade adopta a rotina de cobrir novas posições do mesmo tipo à medida que o tempo avança (por exemplo, quando as transacções avançam para o horizonte temporal que a entidade cobre);

(b) a posição líquida coberta muda de dimensão ao longo da duração da estratégia contínua de cobertura de risco líquido e a entidade utiliza instrumentos de cobertura elegíveis para cobrir o risco líquido (isto é, quando a posição líquida não é nula);

(c) a contabilidade de cobertura seja normalmente aplicada a essas posições líquidas quando a posição líquida não é nula e é coberta com instrumentos de cobertura elegíveis; e

(d) a não aplicação da contabilidade de cobertura à posição líquida nula dá lugar a resultados contabilísticos inconsistentes, em virtude de a contabilidade não reconhecer as posições de risco que se compensam que, de outra forma, seriam reconhecidas numa cobertura de uma posição líquida.

6.7 Opção de designar uma exposição creditícia como mensurada pelo justo valor através dos resultados

Elegibilidade das exposições creditícias para designação pelo justo valor através dos resultados

6.7.1 Se uma entidade utiliza um derivado de crédito que é mensurado pelo justo valor através dos resultados para gerir o risco de crédito da totalidade, ou de uma parte, de um instrumento financeiro (exposição creditícia), pode designar esse instrumento financeiro na medida em que seja assim gerido (isto é, a totalidade ou uma parte do mesmo) como mensurado pelo justo valor através dos resultados se:

(a) o nome da exposição creditícia (por exemplo, o mutuário ou o detentor de um compromisso de empréstimo) corresponder à entidade de referência do derivado de crédito ("correspondência do nome"); e

(b) a senioridade do instrumento financeiro corresponder à dos instrumentos que podem ser entregues de acordo com o derivado de crédito.

Uma entidade pode fazer esta designação independentemente de o instrumento financeiro que é gerido para efeitos de risco de crédito pertencer ou não ao âmbito desta Norma (por exemplo, uma entidade pode designar compromissos de empréstimo não abrangidos pelo âmbito desta Norma). A entidade pode designar esse instrumento financeiro no reconhecimento inicial, ou após o reconhecimento inicial ou enquanto o mesmo não é reconhecido. A entidade deve documentar a designação concomitantemente.

Contabilização de exposições creditícias designadas pelo justo valor através dos resultados

6.7.2 Se um instrumento financeiro é designado de acordo com o parágrafo 6.7.1 como mensurado pelo justo valor através dos resultados após o reconhecimento inicial, ou não tiver sido anteriormente reconhecido, a diferença à data da designação entre a quantia escriturada, caso exista, e o justo valor, deve ser imediatamente reconhecida nos resultados. Para activos

financeiros mensurados pelo justo valor através do outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A, o ganho ou perda acumulado previamente reconhecido em outro rendimento integral deve ser imediatamente reclassificado do capital próprio para os resultados, como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1).

6.7.3 Uma entidade deve descontinuar a mensuração do instrumento financeiro que deu origem ao risco de crédito, ou de uma parte desse instrumento financeiro, pelo justo valor através dos resultados, se:

(a) os critérios de elegibilidade previstos no parágrafo 6.7.1 deixarem de ser satisfeitos, por exemplo:

(i) o derivado de crédito ou o instrumento financeiro relacionado que dá origem ao risco de crédito expirar ou for vendido, terminado ou liquidado; ou

(ii) o risco de crédito do instrumento financeiro deixar de ser gerido através da utilização de derivados de crédito. Isto pode por exemplo ocorrer devido a melhorias da qualidade creditícia do mutuário ou do detentor do compromisso de empréstimo ou a alterações nos requisitos de capital impostos a uma entidade; e

(b) o instrumento financeiro que dá origem ao risco de crédito não é obrigatoriamente mensurado pelo justo valor através dos resultados (isto é, o modelo de negócio da entidade não se alterou entretanto por forma a exigir uma reclassificação de acordo com o parágrafo 4.4.1).

6.7.4 Quando uma entidade descontinua a mensuração do instrumento financeiro que dá origem ao risco de crédito, ou de uma parte desse instrumento financeiro, pelo justo valor através dos resultados, o justo valor desse instrumento financeiro à data da descontinuação torna-se a sua nova quantia escriturada. Subsequentemente, deve ser aplicada a mesma mensuração que foi utilizada antes da designação do instrumento financeiro pelo justo valor através dos resultados (incluindo a amortização resultante da nova quantia escriturada). Por exemplo, um activo financeiro que tinha sido inicialmente classificado como mensurado pelo custo amortizado poderia voltar a essa mensuração e a sua taxa de juro efectiva seria recalculada com base na sua

nova quantia escriturada bruta à data da descontinuação da mensuração pelo justo valor através dos resultados.

Capítulo 7 Data de eficácia e transição

7.1 Data de eficácia

7.1.1 Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2018. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade optar por aplicar esta Norma antecipadamente, deve divulgar esse facto e aplicar simultaneamente todos os requisitos desta Norma (mas ver igualmente os parágrafos 7.1.2, 7.2.21 e 7.3.2). Deve também, simultaneamente, aplicar as alterações previstas no Apêndice C.

7.1.2 Não obstante os requisitos previstos no parágrafo 7.1.1, para os períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2018, uma entidade pode optar por apenas aplicar antecipadamente os requisitos para a apresentação dos ganhos e perdas resultantes de passivos financeiros designados pelo justo valor através dos resultados, previstos nos parágrafos 5.7.1(c), 5.7.7-5.7.9, 7.2.14 e B5.7.5-B5.7.20, sem aplicar os demais requisitos desta Norma. Se uma entidade optar por aplicar apenas esses parágrafos, deve divulgar esse facto e efectuar numa base contínua as divulgações estabelecidas nos parágrafos 10-11 da IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações* (como emendada pela IFRS 9 (2010)). (Ver igualmente os parágrafos 7.2.2 e 7.2.15).

7.1.3 O documento *Melhorias anuais das IFRS — Ciclo 2010-2012*, emitido em Dezembro de 2013, emendou os parágrafos 4.2.1 e 5.7.5 em consequência das emendas à IFRS 3. Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente às concentrações de actividades empresariais abrangidas pelas emendas à IFRS 3.

7.1.4 A IFRS 15, emitida em Maio de 2014, emendou os parágrafos 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 e C42 e eliminou o parágrafo C16 e o respectivo título. Os parágrafos 5.1.3 e 5.7.1A, bem como uma definição no Apêndice A, foram adicionados. Uma entidade deve aplicar essas alterações quando aplicar a IFRS 15.

7.2 Transição

7.2.1 Uma entidade deve aplicar esta Norma retrospectivamente, de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*, excepto quanto ao especificado nos parágrafos 7.2.4-7.2.26 e 7.2.28. Esta Norma não deve ser aplicada a itens que já tenham sido desreconhecidos à data da aplicação inicial.

7.2.2 Para efeitos das disposições de transição previstas nos parágrafos 7.2.1, 7.2.3-7.2.28 e 7.3.2, a data da aplicação inicial é a data em que uma entidade aplica pela primeira vez os requisitos desta Norma e tem de ser o início de um período de relato posterior à emissão desta Norma. Consoante a abordagem escolhida pela entidade para aplicar a IFRS 9, a transição pode envolver uma ou mais datas de aplicação inicial para os diferentes requisitos.

Transição para classificação e mensuração (Capítulos 4 e 5)

7.2.3 Na data da aplicação inicial, uma entidade deve avaliar se um activo financeiro satisfaz a condição enunciada nos parágrafos 4.1.2(a), e 4.1.2A(a), com base nos factos e circunstâncias prevalecentes nessa data. A classificação resultante deve ser aplicada retrospectivamente, independentemente do modelo de negócio da entidade em períodos de relato anteriores.

7.2.4 Se, à data da aplicação inicial, for impraticável (como definido na IAS 8) para uma entidade avaliar um elemento modificado do valor temporal do dinheiro de acordo com os parágrafos B4.1.9B-B4.1.9D, com base nos factos e circunstâncias prevalecentes no momento do reconhecimento inicial do activo financeiro, uma entidade deve avaliar as características desse activo financeiro em termos de fluxos de caixa contratuais com base nos factos e circunstâncias prevalecentes no momento do reconhecimento inicial do activo financeiro, sem ter em conta os requisitos relacionados com a modificação do elemento do valor temporal do dinheiro previstos nos parágrafos B4.1.9B-B4.1.9D. (Ver também o parágrafo 42R da IFRS 7).

7.2.5 Se, à data da aplicação inicial, for impraticável (como definido na IAS 8) para uma entidade avaliar se o justo valor de uma característica de pagamento antecipado era insignificante de acordo com o parágrafo B4.1.12(c), com base

nos factos e circunstâncias prevalecentes no momento do reconhecimento inicial do activo financeiro, uma entidade deve avaliar as características desse activo financeiro em termos de fluxos de caixa contratuais com base nos factos e circunstâncias prevalecentes no momento do reconhecimento inicial do activo financeiro, sem ter em conta a excepção para características de pagamento antecipado prevista no parágrafo B4.1.12. (Ver também o parágrafo 42S da IFRS 7).

7.2.6 Se uma entidade mensurar um contrato híbrido pelo justo valor de acordo com os parágrafos 4.1.2A, 4.1.4 ou 4.1.5, mas o justo valor do contrato híbrido não tiver sido mensurado em períodos de relato comparativos, o justo valor do contrato híbrido nos períodos de relato comparativos deve ser a soma dos justos valores das componentes (isto é, do contrato de acolhimento não derivado e do derivado embutido) no final de cada período de relato comparativo, se a entidade reexpressar períodos anteriores (ver o parágrafo 7.2.15).

7.2.7 Se uma entidade tiver aplicado o parágrafo 7.2.6, deve, na data da aplicação inicial, reconhecer qualquer diferença entre o justo valor da totalidade do contrato híbrido na data da aplicação inicial e a soma dos justos valores das componentes do contrato híbrido na data da aplicação inicial nos lucros retidos iniciais (ou noutro componente do capital próprio, conforme adequado) do período de relato que inclui a data da aplicação inicial.

7.2.8 Na data da aplicação inicial, uma entidade pode designar:

(a) um activo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo 4.1.5; ou

(b) um investimento num instrumento de capital próprio como mensurado pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.5.

Tal designação deve ser feita com base nos factos e circunstâncias prevalecentes na data da aplicação inicial. Essa classificação deve ser aplicada retrospectivamente.

7.2.9 Na data da aplicação inicial, uma entidade:

(a) deve revogar a sua designação anterior de um activo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados se esse activo financeiro não satisfizer a condição enunciada no parágrafo 4.1.5.

(b) pode revogar a sua designação anterior de um activo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados se esse activo financeiro satisfizer a condição prevista no parágrafo 4.1.5.

Tal revogação deve ser efectuada com base nos factos e circunstâncias prevalecentes na data da aplicação inicial. Essa classificação deve ser aplicada retrospectivamente.

7.2.10 Na data da aplicação inicial, uma entidade:

(a) pode designar um passivo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo 4.2.2(a).

(b) deve revogar a sua designação anterior de um passivo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados se tal designação tiver sido efectuada no reconhecimento inicial de acordo com a condição agora prevista no parágrafo 4.2.2(a), e tal designação não satisfizer essa condição na data da aplicação inicial.

(c) pode revogar a sua designação anterior de um passivo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados se tal designação tiver sido efectuada no reconhecimento inicial de acordo com a condição agora prevista no parágrafo 4.2.2(a), e tal designação satisfizer essa condição na data da aplicação inicial.

Essa designação ou revogação deve ser efectuada com base nos factos e circunstâncias prevalecentes na data da aplicação inicial. Essa classificação deve ser aplicada retrospectivamente.

7.2.11 Se for impraticável (como definido na IAS 8) para uma entidade aplicar retrospectivamente o método do juro efectivo, a entidade deve tratar:

(a) o justo valor do activo financeiro ou do passivo financeiro no final de cada período comparativo apresentado como a quantia bruta escriturada desse activo financeiro ou o custo amortizado desse passivo financeiro se a entidade reexpressar períodos anteriores; e

(b) o justo valor do activo financeiro ou do passivo financeiro na data da aplicação inicial como a nova quantia escriturada bruta desse activo

financeiro ou o novo custo amortizado desse passivo financeiro à data da aplicação inicial desta Norma.

7.2.12 Se uma entidade tiver contabilizado anteriormente pelo custo (de acordo com a IAS 39) um investimento num instrumento de capital próprio que não tenha uma cotação num mercado activo para um instrumento idêntico (isto é, um dado de Nível 1) (ou para um activo derivado que esteja associado a e deva ser liquidado através da entrega de um tal instrumento de capital próprio), deve mensurar esse instrumento pelo justo valor à data da aplicação inicial. Qualquer diferença entre a quantia anteriormente escriturada e o justo valor deve ser reconhecida nos lucros retidos iniciais (ou noutro componente do capital próprio, conforme adequado) do período de relato que inclui a data da aplicação inicial.

7.2.13 Se uma entidade tiver contabilizado anteriormente um passivo derivado que esteja associado à, e deva ser liquidado através da, entrega de um instrumento de capital próprio que não tenha uma cotação num mercado activo para um instrumento idêntico (isto é, um dado de Nível 1) pelo custo de acordo com a IAS 39, deve mensurar esse passivo derivado pelo justo valor à data da aplicação inicial. Qualquer diferença entre a quantia anteriormente escriturada e o justo valor deve ser reconhecida nos lucros retidos iniciais do período de relato que inclui a data da aplicação inicial.

7.2.14 Na data da aplicação inicial, uma entidade deve determinar se o tratamento a que se refere o parágrafo 5.7.7 criaria ou ampliaria uma inconsistência contabilística nos resultados com base nos factos e circunstâncias prevalecentes à data da aplicação inicial. Esta Norma deve ser aplicada retrospectivamente, com base nessa determinação.

7.2.14A Na data de aplicação inicial, a entidade pode efectuar a designação prevista no parágrafo 2.5 para contratos já existentes, mas apenas se ela designar todos os contratos similares. A alteração nos activos líquidos resultante dessa designação deve ser reconhecida nos resultados retidos na data da aplicação inicial.

7.2.15 Não obstante o requisito previsto no parágrafo 7.2.1, uma entidade que adopte os requisitos de classificação e mensuração desta Norma (que incluem os

requisitos relativos à mensuração do custo amortizado para activos financeiros e à imparidade previstos nas Secções 5.4 e 5.5) deve efectuar as divulgações estabelecidas nos parágrafos 42Ĺ-42O da IFRS 7, mas não tem de reexpressar períodos anteriores. A entidade pode reexpressar períodos anteriores se, e somente se, tal for possível sem recorrer a uma análise a posteriori. Se uma entidade não reexpressar períodos anteriores, deve reconhecer qualquer diferença entre a quantia anteriormente escriturada e a quantia escriturada no início do período de relato anual que inclui a data da aplicação inicial nos lucros retidos iniciais (ou noutro componente do capital próprio, conforme adequado) do período de relato anual que inclui a data da aplicação inicial. No entanto, se uma entidade reexpressar períodos anteriores, as demonstrações financeiras reexpressas devem reflectir todos os requisitos desta Norma. Se a abordagem escolhida por uma entidade para aplicar a IFRS 9 resultar em mais de uma data da aplicação inicial de diferentes requisitos, o presente parágrafo é aplicável a cada data de aplicação inicial (ver o parágrafo 7.2.2). Seria o caso, por exemplo, se uma entidade optasse por aplicar antecipadamente apenas os requisitos para a apresentação dos resultados em passivos financeiros designados pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo 7.1.2 antes de aplicar os demais requisitos desta Norma.

7.2.16 Caso uma entidade elabore relatórios financeiros intercalares de acordo com a IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar*, não necessita de aplicar os requisitos desta Norma aos períodos intercalares anteriores à data da aplicação inicial, se tal for impraticável (como definido na IAS 8).

Imparidade (Secção 5.5)

7.2.17 Uma entidade deve aplicar os requisitos sobre a imparidade previstos na Secção 5.5 retrospectivamente, de acordo com a IAS 8, sujeito ao disposto nos parágrafos 7.2.15 e 7.2.18-7.2.20.

7.2.18 Na data da aplicação inicial, uma entidade deve utilizar informações razoáveis e sustentáveis que estejam disponíveis sem custos ou esforços extraordinários para determinar o risco de crédito à data em que um instrumento financeiro tenha sido inicialmente reconhecido (ou para compromissos de crédito e

contratos de garantia financeira à data em que a entidade se tornou parte do compromisso irrevogável nos termos do parágrafo 5.5.6) e comparar esse risco com o risco de crédito à data da aplicação inicial desta Norma.

7.2.19 Para determinar se se verificou um aumento significativo do risco de crédito desde o reconhecimento inicial, uma entidade pode aplicar:

(a) os requisitos previstos nos parágrafos 5.5.10 e B5.5.22-B5.5.24; e

(b) a presunção ilidível prevista no parágrafo 5.5.11 para pagamentos contratuais vencidos há mais de 30 dias se uma entidade aplicar os requisitos em matéria de imparidade através da identificação de aumentos significativos do risco de crédito desde o reconhecimento inicial para esses instrumentos financeiros com base em informações relativas a créditos vencidos.

7.2.20 Se, na data da aplicação inicial, determinar se se verificou um aumento significativo do risco de crédito desde o reconhecimento inicial implicar custos ou esforços extraordinários, uma entidade deve reconhecer uma dedução para perdas por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas ao longo da vida em cada data de relato até que esse instrumento financeiro seja desreconhecido (a menos que esse instrumento financeiro tenha um baixo risco de crédito à data de relato, caso em que se aplica o parágrafo 7.2.19(a)).

Transição para contabilidade de cobertura (Capítulo 6)

7.2.21 Quando uma entidade aplicar esta Norma pela primeira vez, pode escolher como sua política contabilística continuar a aplicar os requisitos da contabilidade de cobertura da IAS 39 em vez dos requisitos previstos no Capítulo 6 desta Norma. Uma entidade deve aplicar essa política a todos os seus relacionamentos de cobertura. Uma entidade que opte por essa política deve igualmente aplicar a IFRIC 16 *Coberturas de um Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira* sem as alterações que tornam essa interpretação consentânea com os requisitos previstos no Capítulo 6 desta Norma.

7.2.22 Com excepção do disposto no parágrafo 7.2.26, uma entidade deve aplicar os requisitos de contabilidade de cobertura desta Norma prospectivamente.

7.2.23 Para aplicar a contabilidade de cobertura a partir da data da aplicação inicial dos requisitos da contabilidade de cobertura desta Norma, todos os critérios de elegibilidade devem ser cumpridos nessa data.

7.2.24 Os relacionamentos de cobertura elegíveis para contabilidade de cobertura de acordo com a IAS 39 que também são elegíveis para efeitos de contabilidade de cobertura de acordo com os critérios desta Norma (ver o parágrafo 6.4.1), depois de se ter em consideração um reequilíbrio do relacionamento de cobertura de transição (ver o parágrafo 7.2.25(b)), devem ser considerados relacionamentos de cobertura continuados.

7.2.25 Na aplicação inicial dos requisitos de contabilidade de cobertura desta Norma, uma entidade:

(a) pode começar a aplicar esses requisitos a partir da mesma data em que deixar de aplicar os requisitos de contabilidade de cobertura da IAS 39; e

(b) deve considerar o rácio de cobertura de acordo com a IAS 39 como o ponto de partida para o reequilíbrio do rácio de cobertura de um relacionamento de cobertura continuado, se aplicável. Qualquer ganho ou perda de um tal reequilíbrio deve ser reconhecido nos resultados.

7.2.26 Como excepção à aplicação prospectiva dos requisitos de contabilidade de cobertura desta Norma, uma entidade:

(a) deve aplicar a contabilização do valor temporal das opções de acordo com o disposto no parágrafo 6.5.15 retrospectivamente se, de acordo com a IAS 39, apenas a alteração no valor intrínseco de uma opção for designada como instrumento de cobertura num relacionamento de cobertura. Esta aplicação retrospectiva só se aplica aos relacionamentos de cobertura que existiam no início do período comparativo mais antigo ou que foram designados posteriormente.

(b) pode aplicar a contabilização do elemento a prazo de contratos a prazo de acordo com o parágrafo 6.5.16 retrospectivamente se, de acordo com a IAS 39, apenas a alteração no elemento à vista de um contrato a prazo for designada como o instrumento de cobertura num relacionamento de cobertura. Esta aplicação retrospectiva só se aplica

aos relacionamentos de cobertura que existiam no início do período comparativo mais antigo ou que foram designados posteriormente. Além disso, se uma entidade optar pela aplicação retrospectiva desta contabilização, a mesma deve ser aplicada a todos os relacionamentos de cobertura elegíveis para esta opção (isto é, na transição, esta opção não está disponível numa base de opção, caso a caso, de relacionamentos de cobertura individuais). A contabilização do spread baseado em moeda estrangeira (ver o parágrafo 6.5.16) pode ser aplicada retrospectivamente aos relacionamentos de cobertura que existiam no início do período comparativo mais antigo ou que foram designados posteriormente.

(c) deve aplicar retrospectivamente o requisito constante do parágrafo 6.5.6 segundo o qual não se considera que o instrumento de cobertura expirou ou terminou e:

(i) em consequência da legislação ou regulamentação existente ou da introdução de legislação ou regulamentação, as partes do instrumento de cobertura chegarem a acordo no sentido de que uma ou mais contrapartes de compensação devem substituir a sua contraparte original para se tornarem a nova contraparte de cada uma das partes; e

(ii) as outras alterações, caso existam, ao instrumento de cobertura se limitarem ao necessário para efectuar essa substituição da contraparte.

Entidades que aplicaram a IFRS 9 (2009), a IFRS 9 (2010) ou a IFRS 9 (2013) antecipadamente

7.2.27 Uma entidade deve aplicar os requisitos de transição enunciados nos parágrafos 7.2.1-7.2.26 à data da aplicação inicial relevante. Uma entidade deve aplicar as disposições de transição dos parágrafos 7.2.3-7.2.14A e 7.2.17-7.2.26 apenas uma vez (isto é, se uma entidade optar por uma abordagem de aplicação da IFRS 9 que envolva mais de uma data de aplicação inicial, não pode aplicar qualquer das disposições novamente no caso de já terem sido aplicadas antecipadamente). (Ver os parágrafos 7.2.2 e 7.3.2.)

7.2.28 Uma entidade que tenha aplicado a IFRS 9 (2009), a IFRS 9 (2010) ou a IFRS 9 (2013) e, posteriormente, aplique esta Norma:

(a) deve revogar a sua designação anterior de um activo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados se essa designação tiver sido anteriormente efectuada de acordo com a condição expressa no parágrafo 4.1.5 mas essa condição já não for observada como resultado da aplicação desta Norma;

(b) pode designar um activo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados se essa designação não tiver anteriormente satisfeito a condição prevista no parágrafo 4.1.5 mas essa condição for agora satisfeita como resultado da aplicação desta Norma;

(c) deve revogar a sua designação anterior de um passivo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados se essa designação tiver sido anteriormente efectuada de acordo com a condição expressa no parágrafo 4.2.2(a), mas essa condição já não for observada como resultado da aplicação desta Norma; e

(d) pode designar um passivo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados se essa designação não tiver anteriormente satisfeito a condição prevista no parágrafo 4.2.2(a) mas essa condição for agora satisfeita como resultado da aplicação desta Norma.

Essa designação ou revogação deve se efectuada com base nos factos e circunstâncias prevalecentes na data da aplicação inicial desta Norma. Essa classificação deve ser aplicada retrospectivamente.

7.3 Revogação da IFRIC 9, IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) e IFRS 9 (2013)

7.3.1 Esta Norma substitui a IFRIC 9 *Reavaliação de Derivados Embutidos*. Os requisitos adicionados à IFRS 9 em Outubro de 2010 incorporaram os requisitos anteriormente previstos nos parágrafos 5 e 7 da IFRIC 9. Como consequência, a IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* incorporou os requisitos anteriormente estabelecidos no parágrafo 8 da IFRIC 9.

7.3.2 Esta Norma substitui a IFRS 9 (2009), a IFRS 9 (2010) e a IFRS 9 (2013). No entanto, para períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2018, uma entidade pode optar por aplicar versões anteriores da IFRS 9 em lugar desta Norma se, e apenas se, a data da aplicação inicial relevante da entidade for anterior a 1 de Fevereiro de 2015.

Apêndice A
Termos definidos

Este apêndice é parte integrante da Norma.

activo financeiro em imparidade comprado ou activo financeiro em imparidade originado	Activo(s) financeiro(s) comprado(s) ou originado(s) que estão em **imparidade por perdas de crédito** no reconhecimento inicial.
activo financeiro em imparidade por perdas de crédito	Um activo financeiro está em imparidade por perdas de crédito quando ocorreram um ou mais acontecimentos que tenham um impacto negativo nos fluxos de caixa futuros estimados desse activo financeiro. Os indícios de que um activo financeiro está em imparidade por perdas de crédito incluem dados observáveis sobre os seguintes acontecimentos: (a) dificuldade financeira significativa do emitente ou do mutuário; (b) uma violação de contrato, como um incumprimento ou um **atraso**; (c) o(s) mutuante(s) do mutuário, por razões económicas ou contratuais relacionadas com as dificuldades financeiras do mutuário, terem concedido ao mutuário facilidades que de outra forma não concederiam; (d) torna-se provável que o mutuário vá entrar em processo de insolvência ou outra reorganização financeira; (e) o desaparecimento de um mercado activo para esse activo financeiro devido a dificuldades financeiras; ou (f) a aquisição ou criação de um activo financeiro com um grande desconto que reflecte as **perdas de**

	crédito suportadas. Pode não ser possível identificar um acontecimento único isolado — em vez disso, o efeito combinado de vários acontecimentos pode ter ocasionado a imparidade por perdas de crédito em activos financeiros.
activos resultantes de contratos	Os direitos que a IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes* especifica são contabilizados de acordo com esta Norma para efeitos do reconhecimento e da mensuração dos ganhos ou perdas por imparidade.
compra ou venda convencional	Uma compra ou venda de um activo financeiro de acordo com um contrato cujos termos exigem a entrega desse activo dentro do prazo estabelecido, geralmente por regulamentação ou convenção no mercado em questão.
compromisso firme	Um acordo vinculativo para a troca de uma quantidade especificada de recursos a um preço especificado numa data ou datas futura(s) especificada(s).
contrato de garantia financeira	Um contrato que obriga o emitente a efectuar determinados pagamentos para reembolsar o detentor por uma perda que suporte em virtude de um determinado devedor não efectuar pagamentos na data prevista, nos termos das condições iniciais ou alteradas de um instrumento de dívida.
custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro	A quantia pela qual o activo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial deduzida dos reembolsos de capital, acrescida ou deduzida da amortização acumulada, usando o **método do juro efectivo,** de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia à data do vencimento, e, para os activos financeiros, ajustada por eventuais **deduções para perdas**.
custos de transacção	Custos incrementais que sejam directamente atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de um activo financeiro ou de um passivo financeiro (ver o parágrafo B5.4.8). Um custo

incremental é um custo que não teria sido suportado se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o instrumento financeiro.

data de reclassificação O primeiro dia do primeiro período de relato subsequente a uma alteração no modelo de negócios que dê origem a uma reclassificação de activos financeiros por parte de uma entidade.

dedução para perdas A dedução para **perdas de crédito esperadas** em activos financeiros mensurados de acordo com o parágrafo 4.1.2, as contas a receber de locações e os **activos resultantes de contratos**, a imparidade acumulada de activos financeiros mensurados de acordo com o parágrafo 4.1.2A e a provisão para perdas de crédito esperadas relativas a compromissos de concessão de empréstimo e **contratos de garantia financeira**.

derivado Um instrumento financeiro ou outro contrato incluído no âmbito desta Norma que reúne as três características seguintes.

(a) o seu valor altera-se em resposta à alteração numa determinada taxa de juro, preço de instrumento financeiro, preço de mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou de taxas, notação de crédito ou índice de crédito ou outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, essa variável não seja específica de uma das partes do contrato (por vezes denominada o "subjacente").

(b) não requer qualquer investimento líquido inicial ou requer um investimento líquido inicial que é inferior ao que seria exigido para outros tipos de contratos que se esperaria que tivessem uma resposta semelhante às alterações nos factores de mercado.

(c) é liquidado numa data futura.

desreconhecimento A remoção de um activo financeiro ou de um passivo financeiro anteriormente reconhecido da demonstração da posição financeira de uma entidade.

detido para negociação Um activo financeiro ou um passivo financeiro que:

(a) é adquirido ou assumido com o objectivo principal de ser vendido ou recomprado num prazo muito curto;

(b) no reconhecimento inicial, faz parte de uma carteira de instrumentos financeiros identificados que são geridos conjuntamente e relativamente aos quais existem indícios de um perfil real recente de lucros de curto prazo; ou

(c) é um **derivado** (excepto no caso de um derivado que seja um contrato de garantia financeira ou um instrumento de cobertura designado e eficaz).

dividendos Distribuições de lucros aos detentores de instrumentos de capital próprio na proporção das suas detenções de uma classe particular de capital.

ganho ou perda por alteração A quantia resultante do ajustamento da **quantia escriturada bruta de um activo financeiro** para reflectir os fluxos de caixa contratuais renegociados ou modificados. A entidade recalcula a quantia escriturada bruta de um activo financeiro como o valor presente dos pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados ao longo da vida esperada do activo financeiro renegociado ou modificado, que são descontados à **taxa de juro efectiva** original do activo financeiro (ou à **taxa de juro efectiva original ajustada pela qualidade creditícia** para os **activos financeiros em imparidade comprados ou activos financeiros em imparidade originados**) ou, quando aplicável, à **taxa de juro efectiva** revista calculada de acordo com o parágrafo 6.5.10. Ao estimar os fluxos de caixa esperados de um activo financeiro, uma entidade deve considerar todos os termos

contratuais do activo financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, opções de compra e similares), mas não deve considerar as **perdas de crédito esperadas**, a menos que o activo financeiro seja um **activo financeiro em imparidade comprado ou activo financeiro em imparidade originado**, caso em que uma entidade deve também considerar as perdas de crédito esperadas iniciais que foram tidas em conta no cálculo da **taxa de juro efectiva ajustada pela qualidade creditícia** original.

ganho ou perda por imparidade

Os ganhos ou perdas que são reconhecidos nos resultados de acordo com o parágrafo 5.5.8 e que resultam da aplicação dos requisitos em matéria de imparidade previstos na Secção 5.5.

método do juro efectivo

O método que é utilizado para calcular o **custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro** e na alocação e reconhecimento do rédito de juros ou do gasto com juros nos resultados, durante o período relevante.

passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados

Um passivo financeiro que preencha uma das seguintes condições:

(a) satisfaz a definição de **detido para negociação**.

(b) no reconhecimento inicial é designado pela entidade pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo 4.2.2 ou 4.3.5.

(c) é designado, no reconhecimento inicial ou subsequentemente, pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo 6.7.1.

perda de crédito

A diferença entre todos os fluxos de caixa contratuais que sejam devidos a uma entidade de acordo com o contrato e todos os fluxos de caixa que a entidade espera receber (isto é, todos os défices de tesouraria), descontados à **taxa de juro efectiva** original (ou **taxa de juro efectiva ajustada pela qualidade creditícia** para **activos financeiros em**

	imparidade comprados ou activos financeiros em imparidade originados). Uma entidade deve estimar os fluxos de caixa considerando todos os termos contratuais do instrumento financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, extensão, opções de compra e semelhantes) ao longo da vida esperada desse instrumento financeiro. Os fluxos de caixa a considerar devem incluir os fluxos de caixa provenientes da venda dos colaterais detidos ou outras melhorias de qualidade creditícia que façam parte integrante dos termos contratuais. Existe uma presunção de que a vida esperada de um instrumento financeiro pode ser estimada com fiabilidade. Contudo, nos raros casos em que não seja possível estimar com fiabilidade a vida esperada de um instrumento financeiro, a entidade deve utilizar a duração contratual restante do instrumento financeiro.
perdas de crédito esperadas	A média ponderada das **perdas de crédito**, utilizando como ponderadores os respectivos riscos de ocorrência de um incumprimento.
perdas de crédito esperadas ao longo da vida do instrumento	As **perdas de crédito esperadas** resultantes de todos os possíveis incumprimentos ao longo da vida esperada de um instrumento financeiro.
perdas de crédito esperadas num prazo de 12 meses	A parte das **perdas de crédito esperadas ao longo da vida do instrumento** que representa as **perdas de crédito esperadas** que resultam de situações de incumprimento relativamente a um instrumento financeiro susceptíveis de ocorrer no prazo de 12 meses a contar da data de relato.
quantia escriturada bruta de um activo financeiro	O **custo amortizado de um activo financeiro**, antes do ajustamento para **dedução para perdas**.
rácio de cobertura	A relação entre a quantidade do instrumento de cobertura e a quantidade do item coberto em termos da sua ponderação

relativa.

taxa de juro efectiva A taxa que desconta exactamente os pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados ao longo da vida esperada do activo financeiro ou do passivo financeiro para a **quantia escriturada bruta de um activo financeiro** ou para o **custo amortizado de um passivo financeiro**. Ao calcular a taxa de juro efectiva, uma entidade deve estimar os fluxos de caixa esperados considerando todos os termos contratuais do instrumento financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, extensão, opções de compra e similares), mas não deve considerar as **perdas de crédito esperadas**. O cálculo inclui todas as comissões e pontos pagos ou recebidos entre as partes do contrato que são parte integrante da taxa de juro efectiva (ver os parágrafos B5.4.1-B5.4.3), os **custos de transacção**, e todos os outros prémios ou descontos. Presume-se que os fluxos de caixa e a vida esperada de um grupo de instrumentos financeiros similares podem ser estimados com fiabilidade. Contudo, nos raros casos em que não seja possível estimar com fiabilidade os fluxos de caixa ou a vida esperada de um instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros), a entidade deve usar os fluxos de caixa contratuais durante todo o prazo contratual do instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros).

taxa de juro efectiva ajustada pela qualidade creditícia A taxa que desconta exactamente os pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados durante a vida esperada do activo financeiro para o **custo amortizado de um activo financeiro** que é um **activo financeiro em imparidade comprado ou um activo financeiro em imparidade originado**. Ao calcular a taxa de juro efectiva ajustada pela qualidade creditícia, uma entidade deve estimar os fluxos de caixa esperados considerando todos os termos contratuais do activo financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, extensão, opções de compra e

similares) e as **perdas de crédito esperadas**. O cálculo inclui todas as comissões e pontos pagos ou recebidos entre as partes do contrato que são parte integrante da taxa de juro efectiva (ver os parágrafos B5.4.1-B5.4.3), os **custos de transacção**, e todos os outros prémios ou descontos. Presume-se que os fluxos de caixa e a vida esperada de um grupo de instrumentos financeiros similares podem ser estimados com fiabilidade. Contudo, nos raros casos em que não seja possível estimar com fiabilidade os fluxos de caixa ou a vida remanescente de um instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros), a entidade deve usar os fluxos de caixa contratuais durante todo o prazo contratual do instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros).

transacção prevista Uma transacção futura prevista mas não comprometida.

vencido Um activo financeiro é considerado vencido quando a contraparte não efectuou um pagamento no momento em que era contratualmente devido.

Os termos que se seguem são definidos no parágrafo 11 da IAS 32, no Apêndice A da IFRS 7, no Apêndice A da IFRS 13 ou no Apêndice A da IFRS 15, e são utilizados nesta Norma com os significados especificados na IAS 32, IFRS 7, IFRS 13 e IFRS 15:

(a) activo financeiro;
(b) instrumento de capital próprio;
(c) instrumento financeiro;
(d) justo valor;
(e) passivo financeiro;
(f) preço de transacção;
(g) risco de crédito. [2]

2 Este termo (tal como definido na IFRS 7) é utilizado nos requisitos de apresentação dos efeitos de alterações no risco de crédito sobre os passivos designados pelo justo valor através dos resultados (ver o parágrafo 5.7.7).

Apêndice B
Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante da Norma.

Âmbito (Capítulo 2)

B2.1 Alguns contratos exigem um pagamento em função de variáveis climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas. (Os contratos baseados em variáveis climáticas são por vezes referidos como "derivados climáticos".) Se esses contratos não estiverem incluídos no âmbito da IFRS 4 *Contratos de Seguro*, encontram-se incluídos no âmbito desta Norma.

B2.2 Esta Norma não altera os requisitos relacionados com os planos de benefícios dos empregados que cumpram a IAS 26 *Contabilização e Relato pelos Planos de Benefícios de Reforma* e os acordos de royalty baseados no volume de vendas ou nos réditos de serviços contabilizados segundo a IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*.

B2.3 Por vezes, uma entidade faz aquilo que considera um "investimento estratégico" em instrumentos de capital próprio emitidos por outra entidade, com a intenção de estabelecer ou manter um relacionamento operacional de longo prazo com a entidade na qual o investimento é feito. A entidade investidora ou empreendedora conjunta usa a IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos* para determinar se o método da equivalência patrimonial deve ser aplicado à contabilização de tal investimento.

B2.4 Esta Norma aplica-se aos activos financeiros e passivos financeiros das seguradoras, que não sejam direitos e obrigações que o parágrafo 2.1(e), exclui por resultarem de contratos incluídos no âmbito da IFRS 4.

B2.5 Os contratos de garantia financeira podem revestir várias formas legais, como uma garantia, certos tipos de carta de crédito, um contrato de crédito que cubra o risco de incumprimento ou um contrato de seguro. O seu tratamento contabilístico não depende da sua forma legal. As situações seguintes são exemplos de tratamento adequado (ver o parágrafo 2.1(e)):

(a) Não obstante um contrato de garantia financeira respeitar a definição de um contrato de seguro prevista na IFRS 4, no caso de o risco transferido ser significativo, o emitente aplica esta Norma. Contudo, se o emitente estabeleceu previamente que considera esses contratos como contratos de seguro e utilizou a contabilização aplicável a esses contratos, o emitente pode decidir aplicar esta Norma ou a IFRS 4 a esses contratos de garantia financeira. Caso se aplique esta Norma, o parágrafo 5.1.1 requer que o emitente reconheça inicialmente pelo justo valor um contrato de garantia financeira. Caso o contrato de garantia financeira tenha sido emitido para um terceiro não relacionado numa transacção autónoma em que não exista relacionamento entre as partes, o seu justo valor inicial será provavelmente igual ao prémio recebido, salvo se houver prova do contrário. Subsequentemente, excepto se o contrato de garantia financeira tiver sido designado inicialmente pelo justo valor através dos resultados ou se os parágrafos 3.2.15-3.2.23 e B3.2.12-B3.2.17 forem aplicáveis (quando uma transferência de um activo financeiro não é elegível para desreconhecimento ou quando se aplica a abordagem do envolvimento continuado), o emitente mensura-o pelo mais alto dos seguintes valores:

(i) a quantia determinada de acordo com a Secção 5.5; e

(ii) a quantia inicialmente reconhecida deduzida, quando adequado, da quantia acumulada de rendimento reconhecido de acordo com os princípios da IFRS 15 (ver o parágrafo 4.2.1(c)).

(b) Certas garantias relacionadas com o crédito não requerem, como condição prévia para o pagamento, que o detentor esteja exposto a, ou tenha suportado, uma perda relativa ao incumprimento de pagamento nos prazos previstos por parte do devedor no que diz respeito ao activo garantido. Um exemplo desse tipo de garantia pode consistir numa garantia que requeira pagamentos em resposta a alterações numa determinada notação de crédito ou índice de crédito. Essas garantias não são contratos de garantia financeira, nesta Norma, nem contratos de seguro, como definido na IFRS 4. Tais garantias são derivados e o emitente aplica-lhes esta Norma.

(c) Caso um contrato de garantia financeira tenha sido emitido em conexão com a venda de bens, o emitente aplica a IFRS 15 na determinação do momento em que reconhece o rédito proveniente da garantia e da venda dos bens.

B2.6 As asserções de que um emitente considera os contratos como contratos de seguro encontram-se com frequência nas comunicações do emitente com os clientes e com as autoridades reguladoras, nos contratos, na documentação comercial e nas demonstrações financeiras. Além disso, os contratos de seguro estão frequentemente sujeitos a requisitos contabilísticos distintos dos requisitos relativos a outros tipos de transacções, como os contratos emitidos pelos bancos ou empresas comerciais. Nesses casos, as demonstrações financeiras de um emitente incluem normalmente uma declaração de que o emitente respeitou esses requisitos contabilísticos.

Reconhecimento e desreconhecimento (Capítulo 3)

Reconhecimento inicial (Secção 3.1)

B3.1.1 Como consequência do princípio enunciado no parágrafo 3.1.1, uma entidade reconhece todos os seus direitos e obrigações contratuais decorrentes de derivados na sua demonstração da posição financeira como activos e passivos, respectivamente, excepto no caso de derivados que impedem uma transferência de activos financeiros de ser contabilizada como uma venda (ver o parágrafo B3.2.14). Se uma transferência de um activo financeiro não for elegível parra desreconhecimento, aquele que recebe a transferência não reconhece o activo transferido como seu activo (ver o parágrafo B3.2.15).

B3.1.2 Seguem-se exemplos de aplicação do princípio enunciado no parágrafo 3.1.1:

(a) Contas a receber e contas a pagar incondicionais são reconhecidas como activos ou passivos quando a entidade se tornar uma parte do contrato e, como consequência, tiver um direito legal de receber ou uma obrigação legal de pagar uma quantia em dinheiro.

(b) Activos a adquirir e passivos a assumir como resultado de um compromisso firme de comprar ou vender bens ou serviços não são geralmente reconhecidos até que pelo menos uma das partes tenha agido segundo o acordo. Por exemplo, uma entidade que receba uma

encomenda firme de um cliente geralmente não reconhece um activo (e a entidade que faz a encomenda não reconhece um passivo) no momento do compromisso, mas, em vez disso, atrasa o reconhecimento até que os bens ou serviços encomendados tenham sido expedidos, entregues ou prestados. Se um compromisso firme de comprar ou vender itens não financeiros estiver incluído no âmbito desta Norma de acordo com os parágrafos 2.4-2.7, o seu justo valor líquido é reconhecido como um activo ou passivo na data do compromisso (ver o parágrafo B4.1.30(c)). Além disso, se um compromisso firme anteriormente não reconhecido for designado como item coberto numa cobertura de justo valor, qualquer alteração no justo valor líquido atribuível ao risco coberto é reconhecida como activo ou passivo depois do início da cobertura (ver os parágrafos 6.5.8(b), e 6.5.9).

(c) Um contrato a prazo que esteja incluído no âmbito desta Norma (ver o parágrafo 2.1) é reconhecido como activo ou passivo à data do compromisso, em vez da data em que a liquidação ocorre. Quando uma entidade se torna parte de um contrato a prazo, os justos valores do direito e da obrigação são muitas vezes idênticos, de modo que o justo valor líquido do contrato a prazo é zero. Se o justo valor líquido do direito e da obrigação não for zero, o contrato é reconhecido como activo ou passivo.

(d) Contratos de opção que estão incluídos no âmbito desta Norma (ver o parágrafo 2.1) são reconhecidos como activos ou passivos quando o detentor ou subscritor se torna parte do contrato.

(e) Transacções futuras planeadas, independentemente da sua probabilidade de ocorrência, não constituem activos e passivos porque a entidade não se tornou parte de um contrato.

Compra ou venda convencional de activos financeiros

B3.1.3 Uma compra ou venda convencional de activos financeiros é reconhecida usando a contabilização pela data de negociação ou a contabilização pela data de liquidação conforme descrito nos parágrafos B3.1.5 e B3.1.6. Uma entidade deve aplicar o mesmo método, de modo consistente, a todas as compras e vendas de activos financeiros que são classificados da mesma

forma de acordo com esta Norma. Para este efeito, os activos que são obrigatoriamente mensurados pelo justo valor através dos resultados formam uma classificação separada dos activos designados como mensurados pelo justo valor através dos resultados. Além disso, os investimentos em instrumentos de capital próprio contabilizados usando a opção prevista no parágrafo 5.7.5 formam uma classificação separada.

B3.1.4 Um contrato que exija ou permita a liquidação de forma líquida da alteração no valor do contrato não constitui um contrato convencional. Em vez disso, tal contrato é contabilizado como derivado no período entre a data de negociação e a data de liquidação.

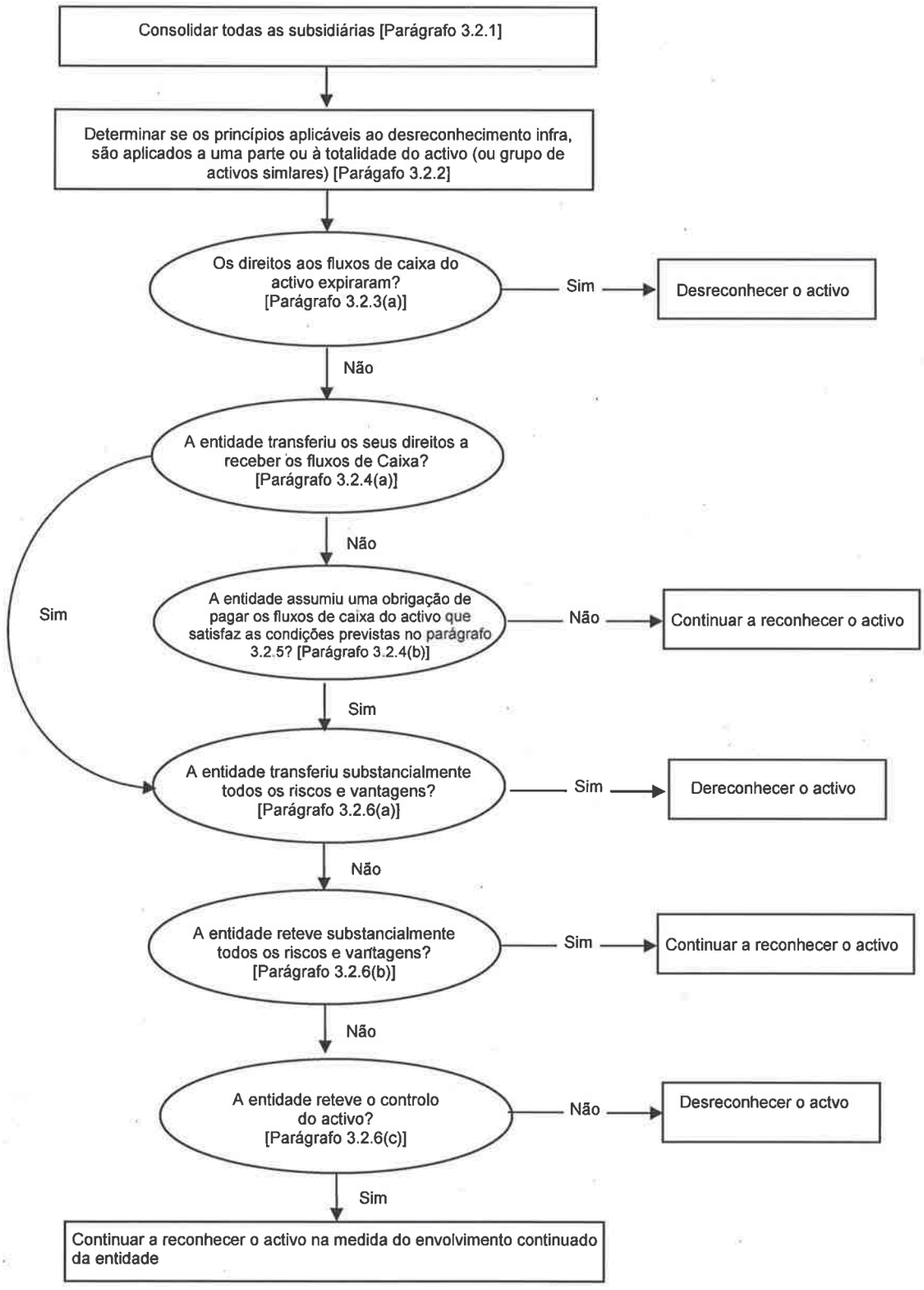
B3.1.5 A data de negociação é a data em que uma entidade se compromete a comprar ou vender um activo. A contabilização pela data de negociação refere-se a (a) ao reconhecimento do activo a receber e do passivo a pagar por ele na data de negociação, e (b) ao desreconhecimento de um activo que é vendido, ao reconhecimento de qualquer ganho ou perda no momento da alienação e ao reconhecimento de uma conta a receber do comprador pelo pagamento à data de negociação. De uma forma geral, os juros não começam a contar sobre o activo e o correspondente passivo antes da data de liquidação, quando se transmitir o título.

B3.1.6 A data de liquidação é a data em que um activo é entregue à, ou pela, entidade. A contabilização pela data de liquidação refere-se a (a) ao reconhecimento de um activo no dia em que é recebido pela entidade, e (b) ao desreconhecimento de um activo e ao reconhecimento de qualquer ganho ou perda no momento da alienação no dia em que for entregue pela entidade. Quando for aplicada a contabilização pela data de liquidação, uma entidade contabiliza qualquer alteração no justo valor do activo a receber durante o período que decorre entre a data de negociação e a data de liquidação, da mesma forma que contabiliza o activo adquirido. Por outras palavras, a alteração no valor não é reconhecida para os activos mensurados pelo custo amortizado mas sim reconhecida nos resultados para os activos classificados como activos financeiros mensurados pelo justo valor através dos resultados; e é reconhecida em outro rendimento integral para activos financeiros mensurados pelo justo valor através do outro rendimento integral de acordo

com o parágrafo 4.1.2A e para os investimentos em instrumentos de capital próprio contabilizados de acordo com o parágrafo 5.7.5.

Desreconhecimento de activos financeiros (Secção 3.2)

B3.2.1 O seguinte fluxograma ilustra a forma de avaliar se um activo financeiro está ou não desreconhecido, e em que medida.


Consolidar todas as subsidiárias [Parágrafo 3.2.1]
Determinar se os princípios aplicáveis ao desreconhecimento infra, são aplicados a uma parte ou à totalidade do activo (ou grupo de activos simlares) [Parágafo 3.2.2]
Os direitos aos fluxos de caixa do activo expiraram? [Parágrafo 3.2.3(a)]
Sim
Desreconhecer o activo
Não
A entidade transferiu os seus direitos a receber os fluxos de Caixa? [Parágrafo 3.2.4(a)]
Não
Sim
A entidade assumiu uma obrigação de pagar os fluxos de caixa do activo que satisfaz as condições previstas no parágrafo 3.2.5? [Parágrafo 3.2.4(b)]
Não
Continuar a reconhecer o activo
Sim
A entidade transferiu substancialmente todos os riscos e vantagens? [Parágrafo 3.2.6(a)]
Sim
Dereconhecer o activo
Não
A entidade reteve substancialmente todos os riscos e vantagens? [Parágrafo 3.2.6(b)]
Sim
Continuar a reconhecer o activo
Não
A entidade reteve o controlo do activo? [Parágrafo 3.2.6(c)]
Não
Desreconhecer o actvo
Sim
Continuar a reconhecer o activo na medida do envolvimento continuado da entidade

Acordos segundo os quais uma entidade retém os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa do activo financeiro, mas assume uma obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais destinatários (parágrafo 3.2.4(b))

B3.2.2 A situação descrita no parágrafo 3.2.4(b) (quando uma entidade retém os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa do activo financeiro, mas assume uma obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais destinatários) ocorre, por exemplo, se a entidade for um trust, e emitir a investidores direitos de usufruto nos activos financeiros subjacentes de que é proprietária e proporcionar o serviço desses activos financeiros. Nesse caso, os activos financeiros são elegíveis para desreconhecimento se as condições dos parágrafos 3.2.5 e 3.2.6 forem satisfeitas.

B3.2.3 Ao aplicar o parágrafo 3.2.5, a entidade poderia ser, por exemplo, o criador do activo financeiro, ou um grupo que inclui uma subsidiária que tenha adquirido o activo financeiro e transmita os fluxos de caixa a investidores terceiros não relacionados.

Avaliação da transferência dos riscos e vantagens decorrentes da propriedade (parágrafo 3.2.6)

B3.2.4 Exemplos de quando uma entidade transferiu substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade:

(a) uma venda incondicional de um activo financeiro;

(b) uma venda de um activo financeiro em conjunto com uma opção de recompra do activo financeiro pelo seu justo valor no momento da recompra; e

(c) uma venda de um activo financeiro em conjunto com uma opção de venda ou de compra que esteja marcadamente out of the money (isto é, uma opção que está tão out of the money que é altamente improvável que passe a estar in the money antes de expirar).

B3.2.5 Exemplos de quando uma entidade reteve substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade:

(a) uma transacção de venda e recompra em que o preço de recompra é um preço fixo ou o preço de venda acrescido de uma remuneração do mutuante;

(b) um acordo de empréstimo de títulos;

(c) uma venda de um activo financeiro em conjunto com um swap de retorno total que transfere a exposição ao risco do mercado de volta para a entidade;

(d) uma venda de um activo financeiro em conjunto com uma opção de venda ou de compra que esteja marcadamente in the money (isto é, uma opção que está tão in the money que é altamente improvável que passe a estar out of the money antes de expirar); e

(e) uma venda de contas a receber de curto prazo em que a entidade garante que compensa aquele que recebe a transferência por perdas de crédito que provavelmente irão ocorrer.

B3.2.6 Se uma entidade determinar que, como resultado da transferência, transferiu substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade do activo transferido, não volta a reconhecer o activo transferido num período futuro, a não ser que volte a adquirir o activo transferido numa nova transacção.

Avaliação da transferência do controlo

B3.2.7 Uma entidade não reteve o controlo de um activo transferido se aquele que recebe a transferência tiver capacidade prática para vender o activo transferido. Uma entidade reteve o controlo de um activo transferido se aquele que recebe a transferência não tiver capacidade prática para vender o activo transferido. Aquele que recebe a transferência tem capacidade prática para vender o activo transferido se este for negociado num mercado activo, uma vez que aquele que recebe a transferência pode recomprar o activo transferido no mercado se necessitar de devolver o activo à entidade. Por exemplo, aquele que recebe a transferência pode ter capacidade prática para vender um activo transferido se o activo transferido estiver sujeito a uma opção que permita à entidade recomprá-lo, mas aquele que recebe a transferência pode obter imediatamente o activo transferido no mercado se a opção for exercida. Aquele que recebe a transferência não tem capacidade prática para vender o

activo transferido se a entidade retiver essa opção e aquele que recebe a transferência não pode obter imediatamente o activo transferido no mercado se a entidade exercer a sua opção.

B3.2.8 Aquele que recebe a transferência só tem capacidade prática para vender o activo transferido se puder vender o activo transferido na sua totalidade a um terceiro não relacionado e for capaz de exercer essa capacidade unilateralmente e sem impor restrições adicionais à transferência. A questão crítica consiste em saber o que é que aquele que recebe a transferência é capaz de fazer na prática, e não quais os direitos contratuais que tem relativamente aquilo que pode fazer com o activo transferido, ou quais as proibições contratuais que existem. Em concreto:

(a) um direito contratual de alienar o activo transferido tem pouco efeito prático se não houver mercado para o activo transferido, e

(b) a capacidade para alienar o activo transferido tem pouco efeito prático se não puder ser exercida livremente. Por essa razão:

(i) a capacidade daquele que recebe a transferência para alienar o activo transferido deve ser independente das acções de terceiros (isto é, deve ser uma capacidade unilateral), e

(ii) aquele que recebe a transferência deve ser capaz de alienar o activo transferido sem precisar de anexar à transferência condições restritivas ou limitações (por exemplo, condições de serviço do activo de empréstimo ou uma opção conferindo àquele que recebe a transferência o direito de recomprar o activo).

B3.2.9 O facto de aquele que recebe a transferência ter pouca probabilidade de vender o activo transferido não significa, em si mesmo, que aquele que transfere tenha retido o controlo do activo transferido. Contudo, se uma opção de venda ou uma garantia impedir aquele que recebe a transferência de vender o activo transferido, então aquele que transfere reteve o controlo do activo transferido. Por exemplo, se uma opção de venda ou uma garantia for suficientemente valiosa, esta constitui uma restrição a que aquele que recebe a transferência venda o activo transferido, uma vez que aquele que recebe a transferência, na prática, não estaria disposto a vender o activo transferido a um terceiro sem anexar uma opção similar ou outras condições restritivas. Em

vez disso, aquele que recebe a transferência deteria o activo transferido de forma a obter pagamentos ao abrigo da garantia ou opção de venda. Nestas circunstâncias, aquele que transfere reteve o controlo do activo transferido.

Transferências que são elegíveis para o desreconhecimento

B3.2.10 Uma entidade pode reter o direito a uma parte dos pagamentos de juros sobre os activos transferidos como remuneração pelo serviço desses activos. A parte dos pagamentos de juros de que a entidade desistiria com a cessação ou transferência do contrato de serviço é imputada ao activo por serviço ou passivo por serviço. A parte dos pagamentos de juros de que a entidade não desistiria é uma transacção separada de juros a receber. Por exemplo, se a entidade não desistiu de qualquer juro aquando da cessação ou transferência do contrato de serviço financeiro, o spread de juros total é um strip só de juros a receber. Para efeitos de aplicação do parágrafo 3.2.13, os justos valores do activo por serviço e da transacção separada de juros a receber são usados para repartir a quantia escriturada da conta a receber entre a parte do activo que é desreconhecida e a parte que continua a ser reconhecida. Se não houver qualquer comissão de serviço especificada ou se não se esperar que a comissão a receber compense adequadamente a entidade pelo serviço, um passivo pela obrigação de serviço é reconhecido pelo justo valor.

B3.2.11 Ao mensurar os justos valores da parte que continua a ser reconhecida e da parte que é desreconhecida para efeitos de aplicação do parágrafo 3.2.13, uma entidade aplica os requisitos de mensuração pelo justo valor da IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor* para além do parágrafo 3.2.14.

Transferências que não são elegíveis para o desreconhecimento

B3.2.12 Apresenta-se a seguir uma aplicação do princípio delineado no parágrafo 3.2.15. Se uma garantia prestada pela entidade por perdas por incumprimento sobre o activo transferido impedir um activo transferido de ser desreconhecido em virtude de a entidade ter retido substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade do activo transferido, o activo transferido continua a ser reconhecido na sua totalidade e a retribuição recebida é reconhecida como um passivo.

Envolvimento continuado em activos transferidos

B3.2.13 Apresentam-se a seguir exemplos da forma como uma entidade mensura um activo transferido e o passivo associado de acordo com o parágrafo 3.2.16.

Todos os activos

(a) Se uma garantia prestada por uma entidade para pagar perdas por incumprimento num activo transferido impedir o activo transferido de ser desreconhecido na medida do envolvimento continuado, o activo transferido à data da transferência é mensurado pela menor quantia entre (i) a quantia escriturada do activo e (ii) a quantia máxima da retribuição recebida na transferência que a entidade poderia ser obrigada a reembolsar ("a quantia da garantia"). O passivo associado é inicialmente mensurado pela quantia da garantia acrescida do justo valor da garantia (que corresponde normalmente à retribuição recebida pela garantia). Posteriormente, o justo valor inicial da garantia é reconhecido nos resultados quando (ou à medida que) a obrigação for satisfeita (de acordo com os princípios da IFRS 15) e o valor escriturado do activo é reduzido por quaisquer deduções para perdas.

Ativos mensurados pelo custo amortizado

(b) Se uma obrigação de opção de venda subscrita por uma entidade ou se um direito de opção de compra detido por uma entidade impedir um activo transferido de ser desreconhecido e a entidade mensurar o activo transferido pelo custo amortizado, o passivo associado é mensurado pelo seu custo (isto é, a retribuição recebida) ajustado pela amortização de qualquer diferença entre esse custo e a quantia escriturada bruta do activo transferido na data em que a opção expira. Por exemplo, suponhamos que a quantia escriturada bruta do activo à data da transferência é 98 UM e que a retribuição recebida é 95 UM. A quantia escriturada bruta do activo na data de exercício da opção será 100 UM. A quantia escriturada inicial do passivo associado é 95 UM e a diferença entre 95 UM e 100 UM é reconhecida nos resultados usando o método do juro efectivo. Se a opção for exercida,

qualquer diferença entre a quantia escriturada do passivo associado e o preço de exercício é reconhecida nos resultados.

Activos mensurados pelo justo valor

(c) Se um direito de opção de compra retido por uma entidade impedir um activo transferido de ser desreconhecido e a entidade mensurar o activo transferido pelo justo valor, o activo continua a ser mensurado pelo seu justo valor. O passivo associado é mensurado (i) pelo preço de exercício da opção deduzido do valor temporal da opção se a opção estiver in the money ou at the money, ou (ii) pelo justo valor do activo transferido deduzido do valor temporal da opção se a opção estiver out of the money. O ajustamento à mensuração do passivo associado garante que a quantia escriturada líquida do activo e do passivo associado é o justo valor do direito da opção de compra. Por exemplo, se o justo valor do activo subjacente for 80 UM, o preço de exercício da opção for 95 UM e o valor temporal da opção for 5 UM, a quantia escriturada do passivo associado é 75 UM (80 UM — 5 UM) e a quantia escriturada do activo transferido é 80 UM (isto é, o seu justo valor).

(d) Se uma opção de venda subscrita por uma entidade impedir um activo transferido de ser desreconhecido e a entidade mensurar o activo transferido pelo justo valor, o passivo associado é mensurado pelo preço de exercício da opção acrescido do valor temporal da opção. A mensuração do activo pelo justo valor está limitada ao menor valor entre o justo valor e o preço de exercício da opção, uma vez que a entidade não tem o direito de aumentar o justo valor do activo transferido acima do preço de exercício da opção. Isto garante que a quantia escriturada líquida do activo e do passivo associado é o justo valor da obrigação da opção de venda. Por exemplo, se o justo valor do activo subjacente for 120 UM, o preço de exercício da opção for 100 UM e o valor temporal da opção for 5 UM, a quantia escriturada do passivo associado é 105 UM (100 UM + 5 UM) e a quantia escriturada do activo transferido é 100 UM (neste caso, o preço de exercício da opção).

(e) Se um collar, sob a forma de uma opção de compra comprado e de uma opção de venda subscrita, impedir um activo transferido de ser desreconhecido e a entidade mensurar o activo pelo justo valor, a entidade continua a mensurar o activo pelo justo valor. O passivo associado é mensurado (i) pela soma do preço de exercício da opção de compra e do justo valor da opção de venda deduzida do valor temporal da opção de compra, se a opção de compra estiver in the money ou at the money, ou (ii) da soma do justo valor do activo e do justo valor da opção de venda deduzida do valor temporal da opção de compra se a opção de compra estiver out of the money. O ajustamento ao passivo associado garante que a quantia escriturada líquida do activo e do passivo associado é o justo valor das opções detidas e subscritas pela entidade. Por exemplo, suponhamos que uma entidade transfere um activo financeiro que é mensurado pelo justo valor, comprando simultaneamente uma opção de compra com um preço de exercício de 120 UM e subscrevendo uma oção de venda com um preço de exercício de 80 UM. Suponhamos também que o justo valor do activo é 100 UM à data da transferência. Os valores temporais da opção de venda e da opção de compra são respectivamente 1 UM e 5 UM. Neste caso, a entidade reconhece um activo de 100 UM (o justo valor do activo) e um passivo de 96 UM [(100 UM + 1 UM) — 5 UM]. O que dá um valor líquido do activo de 4 UM, que é o justo valor das opções detidas e subscritas pela entidade.

Todas as transferências

B3.2.14 Na medida em que uma transferência de um activo financeiro não seja elegível para desreconhecimento, os direitos ou obrigações contratuais daquele que transfere relacionados com a transferência não são contabilizados separadamente como derivados caso o reconhecimento tanto do derivado como do activo transferido ou do passivo decorrente da transferência resultasse no reconhecimento dos mesmos direitos ou obrigações duas vezes. Por exemplo, uma opção de compra retida por aquele que transfere pode impedir que a transferência de activos financeiros seja contabilizada como

venda. Nesse caso, a opção de compra não é reconhecida separadamente como activo derivado.

B3.2.15 Na medida em que uma transferência de um activo financeiro não seja elegível para desreconhecimento, aquele que recebe a transferência não reconhece o activo transferido como seu activo. Aquele que recebe a transferência desreconhece o dinheiro ou outra retribuição paga e reconhece uma conta a receber daquele que transfere. Se aquele que transfere tem tanto um direito como uma obrigação de readquirir o controlo da totalidade do activo transferido por uma quantia fixa (por exemplo, nos termos de um acordo de recompra), aquele que recebe a transferência pode mensurar a sua conta a receber pelo custo amortizado se satisfizer os critérios referidos no parágrafo 4.1.2.

Exemplos

B3.2.16 Os exemplos que se seguem ilustram a aplicação dos princípios sobre o desreconhecimento previstos nesta Norma:

(a) *Acordos de recompra e empréstimos de títulos*. Se um activo financeiro for vendido nos termos de um acordo de recompra a um preço fixo ou ao preço de venda acrescido da retribuição do mutuante, ou se for emprestado nos termos de um acordo de devolução àquele que transfere, esse activo não é desreconhecido uma vez que aquele que transfere retém substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade. Se aquele que recebe a transferência obtiver o direito de vender ou penhorar o activo, aquele que transfere reclassifica o activo na sua demonstração da posição financeira, por exemplo, como activo emprestado ou conta a receber de recompra.

(b) *Acordos de recompra e empréstimos de títulos — activos que são substancialmente os mesmos*. Se um activo financeiro for vendido nos termos de um acordo de recomprar o mesmo ou substancialmente o mesmo activo a um preço fixo ou ao preço de venda acrescido da retribuição do mutuante ou se um activo financeiro for tomado ou dado em empréstimo nos termos de um acordo de devolução do mesmo ou substancialmente o mesmo activo àquele que transfere, esse activo não é desreconhecido porque aquele que transfere retém

substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade.

(c) *Acordos de recompra e empréstimos de títulos — direito de substituição*. Se um acordo de recompra a um preço de recompra fixo ou a um preço igual ao preço de venda acrescido da retribuição do mutuante, ou uma transacção de empréstimo de títulos similar, proporcionar àquele que recebe a transferência um direito de substituir activos que sejam similares ao activo transferido e tenham um justo valor igual ao mesmo à data da recompra, o activo vendido ou mutuado nos termos de uma transacção de recompra ou de empréstimo de títulos não é desreconhecido uma vez que aquele que transfere retém substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade.

(d) *Direito de primeira recusa de recompra pelo justo valor*. Se uma entidade vender um activo financeiro e retiver apenas um direito de primeira recusa de recomprar o activo transferido pelo justo valor se aquele que recebe a transferência o vender posteriormente, a entidade desreconhece o activo uma vez que transferiu substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade.

(e) *Transacção de venda e recompra*. A recompra de um activo financeiro pouco tempo depois de ter sido vendido é por vezes referida como uma venda e recompra. Esse tipo de recompra não impede o desreconhecimento desde que a transacção original satisfaça os requisitos em matéria de desreconhecimento. Contudo, se um acordo de vender um activo financeiro for celebrado simultaneamente com um acordo de recomprar o mesmo activo a um preço fixo ou ao preço de venda acrescido da retribuição do mutuante, então o activo não é desreconhecido.

(f) *Opções de venda e opções de compra que estão marcadamente in the money*. Se um activo financeiro transferido puder ser recomprado por aquele que transfere e a opção de compra estiver marcadamente in the money, a transferência não é elegível para desreconhecimento porque aquele que transfere reteve substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade. De forma semelhante, se o activo financeiro puder vendido de volta por aquele que recebeu a

transferência e a opção de venda estiver marcadamente in the money, a transferência não é elegível para desreconhecimento uma vez que aquele que transfere reteve substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade.

(g) *Opções de venda e opções de compra que estão marcadamente out of the money*. Um activo financeiro que é transferido sujeito apenas a uma opção de venda marcadamente out of the money detida por aquele que recebe a transferência ou uma opção de compra marcadamente out of the money detida por aquele que transfere é desreconhecido. Isto deve-se ao facto de aquele que transfere ter transferido substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade.

(h) *Activos prontamente obteníveis sujeitos a uma opção de compra que nem está marcadamente in the money nem marcadamente out of the money*. Se uma entidade detiver uma opção de compra sobre um activo que pode ser prontamente obtido no mercado e a opção não estiver nem marcadamente in the money nem marcadamente out of the money, o activo é desreconhecido. Isto deve-se ao facto de a entidade (i) não ter retido nem transferido substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade, e (ii) não ter retido o controlo. Contudo, se o activo não puder ser prontamente obtido no mercado, o desreconhecimento é excluído até à quantia do activo que está sujeita à opção de compra uma vez que a entidade reteve o controlo do activo.

(i) *Um activo não prontamente obtenível sujeito a uma opção de venda subscrita por uma entidade que nem está marcadamente in the money nem marcadamente out of the money*. Se uma entidade transferir um activo financeiro que não seja prontamente obtenível no mercado, e subscrever uma opção de venda que não esteja marcadamente out of the money, a entidade nem retém nem transfere substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade devido à opção de venda subscrita. A entidade retém o controlo do activo se a opção de venda for suficientemente valiosa para impedir que aquele que recebe a transferência venda o activo, caso em que o activo continua a ser reconhecido até à medida do envolvimento continuado

daquele que transfere (ver o parágrafo B3.2.9). A entidade transfere o controlo do activo se a opção de venda não for suficientemente valiosa para impedir que aquele que recebe a transferência venda o activo, caso em que o activo é desreconhecido.

(j) *Activos sujeitos a uma opção de venda ou de compra pelo justo valor ou a um acordo de recompra a prazo*. Uma transferência de um activo financeiro que apenas esteja sujeito a uma opção de venda ou de compra ou a um acordo de recompra a prazo com um preço de exercício ou de recompra igual ao justo valor do activo financeiro no momento da recompra resulta no desreconhecimento devido à transferência de substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade.

(k) *Opções de venda ou de compra liquidadas em dinheiro*. Uma entidade avalia a transferência de um activo financeiro que esteja sujeito a uma opção de venda ou de compra ou a um acordo de recompra a prazo que deverá ser liquidado de forma líquida em dinheiro para determinar se reteve ou transferiu substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade. Se a entidade não reteve substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade do activo transferido, determina se reteve o controlo do activo transferido. O facto de a opção de venda ou de compra ou o acordo de recompra a prazo ser liquidado de forma líquida em dinheiro não significa automaticamente que a entidade tenha transferido o controlo (ver o parágrafo B3.2.9 e (g), (h) e (i) acima).

(l) *Cláusula de eliminação de contas*. Uma clausula de eliminação de contas é uma opção de recompra incondicional (opção de compra) que confere a uma entidade o direito de reclamar activos transferidos sujeito a algumas restrições. Se essa opção tiver como resultado que a entidade não retenha nem transfira substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade, exclui o desreconhecimento apenas até à quantia sujeita a recompra (pressupondo que aquele que recebe a transferência não pode vender os activos). Por exemplo, se a quantia escriturada e os proventos da transferência de activos por empréstimo for 100 000 UM e puder ser obtido de volta qualquer empréstimo individual, mas a quantia agregada de empréstimos

susceptíveis de ser recomprados não puder exceder 10 000 UM, então os empréstimos elegíveis para desreconhecimento seriam de 90 000 UM.

(m) *Opções de recompra de activos residuais.* Uma entidade, que pode ser aquele que transfere, que efectua o serviço de activos transferidos, pode deter uma opção de recompra de activos residuais que lhe permita comprar o remanescente dos activos transferidos quando a quantia dos activos em circulação desce para um nível especificado, ao qual o custo de efectuar o serviço desses activos se torna excessivo em relação aos benefícios. Se essa opção de recompra de activos residuais tiver como resultado que a entidade não retenha nem transfira substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade e aquele que recebe a transferência não puder vender os activos, só exclui o desreconhecimento até à quantia dos activos que estão sujeitos à opção.

(n) *Juros retidos subordinados e garantias de crédito*. Uma entidade pode proporcionar àquele que recebe a transferência uma melhoria da qualidade creditícia, subordinando uma parte ou a totalidade dos seus juros retidos no activo transferido. Como alternativa, uma entidade pode proporcionar àquele que recebe a transferência uma melhoria da qualidade creditícia sob a forma de uma garantia de crédito que pode ser ilimitada ou limitada a uma quantia específica. Se a entidade retiver substancialmente todos os riscos e vantagens decorrentes da propriedade do activo transferido, o activo continua a ser reconhecido na sua totalidade. Se a entidade retiver alguns, mas não substancialmente todos, os riscos e vantagens decorrentes da propriedade e retiver o controlo, o desreconhecimento é excluído até à quantia em dinheiro ou outros activos que a entidade poderia ser obrigada a pagar.

(o) *Swaps de retorno total*. Uma entidade pode vender um activo financeiro àquele que recebe a transferência e celebrar um swap de retorno total com aquele que recebe a transferência, nos termos do qual todos os fluxos de caixa de pagamento de juros decorrentes do activo subjacente são remetidos para a entidade em troca de um pagamento fixo ou de um pagamento a taxa variável, e qualquer

aumento ou redução do justo valor do activo subjacente é absorvido pela entidade. Em tal caso, o desreconhecimento da totalidade do activo é proibido.

(p) *Swaps de taxas de juro*. Uma entidade pode transferir para aquele que recebe a transferência um activo financeiro de taxa fixa e celebrar um swap de taxa de juro com aquele que recebe a transferência para receber uma taxa de juro fixa e pagar uma taxa de juro variável com base numa quantia nocional que seja igual à quantia do capital do activo financeiro transferido. O swap de taxa de juro não exclui o desreconhecimento do activo transferido desde que os pagamentos sobre o swap não estejam condicionados por pagamentos a efectuar sobre o activo transferido.

(q) *Swaps de taxa de juro amortizáveis*. Uma entidade pode transferir para aquele que recebe a transferência um activo financeiro de taxa fixa que é pago ao longo do tempo, e celebrar um swap de taxa de juro amortizável com aquele que recebe a transferência para receber uma taxa de juro fixa e pagar uma taxa de juro variável com base numa quantia nocional. Se a quantia nocional do swap for amortizada de forma a ser igual à quantia do capital do activo financeiro transferido em circulação em qualquer momento, o swap teria normalmente como resultado que a entidade retivesse o risco substancial de pagamento antecipado, caso em que a entidade ou continua a reconhecer a totalidade do activo transferido ou continua a reconhecer o activo transferido até à medida do seu envolvimento continuado. Inversamente, se a amortização da quantia nocional do swap não estiver associada à quantia do capital em circulação do activo transferido, esse swap não teria como resultado que a entidade retivesse o risco de pagamento antecipado sobre o activo. Assim, não excluiria o desreconhecimento do activo transferido desde que os pagamentos sobre o swap não estivessem condicionados por pagamentos de juros a efectuar sobre o activo transferido e que o swap não tivesse como resultado que a entidade retivesse quaisquer outros riscos e vantagens de propriedade significativos sobre o activo transferido.

(r) *Eliminação*. Uma entidade não tem uma expectativa razoável de recuperar os fluxos de caixa contratuais de um activo financeiro, na sua totalidade ou em parte.

B3.2.17 Este parágrafo ilustra a aplicação da abordagem pelo envolvimento continuado quando o envolvimento continuado da entidade diz respeito a uma parte de um activo financeiro.

Admitamos que uma entidade tem uma carteira de empréstimos que podem ser reembolsados antecipadamente, cujo cupão e taxa de juro efectiva é de 10% e cujo capital e custo amortizado corresponde a 10 000 UM. A entidade realiza uma transacção na qual, em troca de um pagamento de 9 115 UM, aquele que recebe a transferência obtém o direito a 9 000 UM de qualquer cobrança de capital e juros a 9,5%. A entidade retém direitos a 1 000 UM de quaisquer cobranças de capital e juros a 10%, mais o spread excedentário de 0,5% das restantes 9 000 UM do capital. Os recebimentos de pagamentos antecipados são repartidos proporcionalmente entre a entidade e aquele que recebe a transferência ao rácio de 1 para 9, mas quaisquer incumprimentos são deduzidos dos juros da entidade, de 1 000 UM, até que esses juros sejam esgotados. O justo valor dos empréstimos à data da transacção corresponde a 10 100 UM e o justo valor do spread excedentário de 0,5% corresponde a 40 UM.

A entidade determina que transferiu alguns riscos e vantagens significativos decorrentes da propriedade (por exemplo, um risco significativo de pagamento antecipado), mas também reteve alguns riscos e vantagens significativos decorrentes da propriedade (devido aos seus juros retidos subordinados) e reteve o controlo. Por conseguinte, aplica a abordagem pelo envolvimento continuado.

Para aplicar esta Norma, a entidade analisa a transacção como (a) uma retenção de um juro retido totalmente proporcional de 1 000 UM, e como (b) a subordinação desse juro retido para proporcionar uma melhoria da qualidade creditícia àquele que recebe a transferência, por perdas de crédito.

A entidade calcula que 9 090 UM (90% de 10 100 UM) da retribuição recebida de 9 115 UM representa a retribuição por uma parte totalmente proporcional de 90%. O remanescente da retribuição recebida (25 UM) representa a retribuição recebida por ter subordinado os seus juros retidos para proporcionar uma melhoria da qualidade creditícia àquele que recebe a transferência, por perdas de crédito. Além disso, o spread excedentário de 0,5% representa a retribuição recebida pela melhoria da qualidade creditícia. Consequentemente, a retribuição total recebida pela melhoria da qualidade creditícia corresponde a 65 UM (25 UM + 40 UM).

A entidade calcula o ganho ou perda com a venda da parte de 90% dos fluxos de caixa. Presumindo que os justos valores separados da parte de 90% transferida e da parte de 10% retida não estão disponíveis à data da transferência, a entidade imputa a quantia escriturada do activo de acordo com o parágrafo 3.2.14 da IFRS 9 como se segue:

	Justo valor	*Percentagem*	*Quantia escriturada imputada*
Parte transferida	9 090	90%	9 000
Parte retida	1 010	10%	1 000
Total	**10 100**		**10 000**

A entidade calcula o seu ganho ou perda com a venda da parte de 90% dos fluxos de caixa deduzindo a quantia escriturada imputada da parte transferida à retribuição recebida, isto é, 90 UM (9 090 UM — 9 000 UM). A quantia escriturada da parte retida pela entidade é 1 000 UM.

Além disso, a entidade reconhece o envolvimento continuado que resulta da subordinação dos seus juros retidos por perdas de crédito. Consequentemente, reconhece um activo de 1 000 UM (a quantia máxima dos fluxos de caixa que não receberia com a subordinação), e um passivo associado de 1 065 UM (que é a quantia máxima dos fluxos de caixa que não receberia com a subordinação, isto é, 1 000 UM, acrescido do justo valor da subordinação, de 65 UM).

A entidade usa toda a informação acima para contabilizar a transacção como se segue:

	Débito	*Crédito*
Activo original	—	9 000
Activo reconhecido para subordinação ou o juro residual	1 000	—
Activo para a retribuição recebida sob a forma de spread excedentário	40	—
Resultados (ganho com a transferência)	—	90
Passivo	—	1 065
Dinheiro recebido	9 115	—
Total	**10 155**	**10 155**

Imediatamente após a transacção, a quantia escriturada do activo corresponde a 2 040 UM, composta por 1 000 UM que representam o custo imputado da parte retida e 1 040 UM que representam o envolvimento continuado adicional da entidade resultante da subordinação dos seus juros retidos por perdas de crédito (que inclui o spread excedentário de 40 UM).

Em períodos subsequentes, a entidade reconhece a retribuição recebida pela melhoria da qualidade creditícia (65 UM) numa base de proporção temporal, acresce juros sobre o activo reconhecido usando o método do juro efectivo e reconhece quaisquer perdas por imparidade nos activos reconhecidos. Como exemplo, considere-se que no ano seguinte há uma perda por imparidade nos empréstimos subjacentes de 300 UM. A entidade reduz o seu activo reconhecido em 600 UM (300 UM relacionadas com os seus juros retidos e 300 UM relacionadas com o envolvimento continuado adicional que resulta da subordinação dos seus juros retidos por perdas por imparidade), e reduz o seu passivo reconhecido em 300 UM. O resultado líquido é uma imputação nos resultados por perda por imparidade de 300 UM.

Desreconhecimento de passivos financeiros (Secção 3.3)

B3.3.1 Um passivo financeiro (ou parte do mesmo) extingue-se quando o devedor, alternativamente:

(a) liquida o passivo (ou parte do mesmo) pagando ao credor, normalmente com dinheiro, outros activos financeiros, bens ou serviços; ou

(b) fica legalmente liberto da responsabilidade primária pelo passivo (ou parte do mesmo) seja por processo legal ou pelo credor. (Se o devedor prestou uma garantia, esta condição pode ainda ser satisfeita.)

B3.3.2 Se um emitente de um instrumento de dívida recomprar esse instrumento, a dívida é extinta mesmo se o emitente for um market maker desse instrumento ou pretender revendê-lo no curto prazo.

B3.3.3 O pagamento a um terceiro, incluindo um trust (por vezes chamado "transferência em substância de dívida"), não liberta, por si mesmo, o devedor da sua obrigação primária relativamente ao credor, na ausência de liberação legal.

B3.3.4 Se um devedor pagar a um terceiro para assumir uma obrigação e notificar o seu credor de que o terceiro assumiu a sua obrigação de dívida, o devedor não desreconhece a obrigação de dívida a não ser que a condição do parágrafo B3.3.1(b), seja satisfeita. Se o devedor pagar a um terceiro para assumir uma obrigação e obtiver uma liberação legal do seu credor, o devedor extinguiu a dívida. Contudo, se o devedor concordar em fazer pagamentos sobre a dívida ao terceiro, ou directamente ao credor original, o devedor reconhece uma nova obrigação de dívida para com o terceiro.

B3.3.5 Embora a liberação legal, quer judicialmente quer pelo credor, resulte no desreconhecimento de um passivo, a entidade pode reconhecer um novo passivo se os critérios de desreconhecimento dos parágrafos 3.2.1-3.2.23 não forem satisfeitos quanto aos activos financeiros transferidos. Se esses critérios não forem satisfeitos, os activos transferidos não são desreconhecidos, e a entidade reconhece um novo passivo relacionado com os activos transferidos.

B3.3.6 Para efeitos do parágrafo 3.3.2, os termos são substancialmente diferentes se o valor presente descontado dos fluxos de caixa de acordo com os novos termos, incluindo quaisquer comissões pagas líquidas de quaisquer comissões recebidas e descontadas usando a taxa de juro efectiva original, divergir, em pelo menos 10%, do valor presente descontado dos fluxos de caixa restantes do passivo financeiro original. Se uma troca de instrumentos de dívida ou uma modificação dos termos for contabilizada como uma extinção, quaisquer custos ou comissões suportados são reconhecidos como parte do ganho ou perda no momento da extinção. Se a troca ou modificação não for contabilizada como uma extinção, quaisquer custos ou comissões suportados ajustam a quantia escriturada do passivo e são amortizados durante o prazo remanescente do passivo modificado.

B3.3.7 Nalguns casos, um credor liberta um devedor de uma obrigação presente de efectuar pagamentos, mas o devedor assume uma obrigação de garantia de pagar em caso de incumprimento da parte que assume a responsabilidade primária. Nestas circunstâncias, o devedor:

(a) reconhece um novo passivo financeiro com base no justo valor da sua obrigação relativa à garantia. e

(b) reconhece um ganho ou uma perda com base na diferença entre (i) quaisquer proventos pagos e (ii) a quantia escriturada do passivo financeiro original deduzida do justo valor do novo passivo financeiro.

Classificação (Capítulo 4)

Classificação de activos financeiros (Secção 4.1)

Modelo de negócio da entidade para gestão de activos financeiros

B4.1.1 O parágrafo 4.1.1(a) exige que uma entidade classifique os activos financeiros com base no seu modelo de negócio para a gestão de activos financeiros, a menos que seja aplicável o disposto no parágrafo 4.1.5. Uma entidade avalia se os seus activos financeiros satisfazem a condição enunciada no parágrafo 4.1.2(a), ou a condição enunciada no parágrafo 4.1.2A(a), com base no modelo de negócio, tal como determinado pelo pessoal chave da gestão da entidade (tal como definido na IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas*).

B4.1.2 O modelo de negócio de uma entidade é determinado a um nível que reflecte a forma como os grupos de activos financeiros são geridos em conjunto para alcançar um objectivo comercial específico. O modelo de negócio da entidade não depende das intenções do órgão de gestão para um instrumento individual. Consequentemente, esta condição não constitui uma abordagem de classificação instrumento a instrumento e deve ser determinada a um nível superior de agregação. No entanto, uma mesma entidade pode ter mais de um modelo de negócio para a gestão dos seus instrumentos financeiros. Consequentemente, a classificação não necessita de ser determinada ao nível da entidade de relato. Por exemplo, uma entidade pode deter uma carteira de investimentos que gere a fim de receber fluxos de caixa contratuais e outra carteira de investimentos que gere para trasaccionar e realizar alterações no justo valor. Do mesmo modo, em certas circunstâncias, pode ser adequado separar uma carteira de activos financeiros em sub-carteiras, por forma a reflectir o nível a que uma entidade gere esses activos financeiros. Por exemplo, tal pode ser o caso se uma entidade originar ou adquirir uma carteira de empréstimos hipotecários e gerir alguns dos empréstimos com o objectivo de receber fluxos de caixa contratuais e gerir os outros empréstimos com o objectivo de os vender.

B4.1.2A O modelo de negócio de uma entidade refere-se à forma como uma entidade gere os seus activos financeiros a fim de gerar fluxos de caixa. Isto é, o modelo de negócio da entidade determina se os fluxos de caixa irão resultar do recebimento de fluxos de caixa contratuais, da venda de activos financeiros ou de ambas as operações. Consequentemente, esta avaliação não é feita com base em cenários que a entidade não espera razoavelmente que ocorram, tais como os denominados cenários "mais desfavoráveis" ou "de crise". Por exemplo, se uma entidade só espera vender uma determinada carteira de activos financeiros num cenário de crise, esse cenário não afectaria a avaliação da entidade do modelo de negócio para esses activos se a entidade esperar razoavelmente que um tal cenário não venha a ocorrer. Se os fluxos de caixa forem realizados de uma forma diferente das expectativas da entidade à data em que a entidade avaliou o modelo de negócio (por exemplo, se a entidade vende mais ou menos activos financeiros do que o esperado quando classificou os activos), tal não dá origem a um erro de um período anterior nas

demonstrações financeiras da entidade (ver a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*) nem modifica a classificação dos restantes activos financeiros detidos no âmbito desse modelo de negócio (isto é, os activos que a entidade reconheceu em períodos anteriores e ainda detém), desde que a entidade tenha considerado todas as informações relevantes disponíveis na altura em que realizou a avaliação do modelo de negócio. No entanto, quando uma entidade avalia o modelo de negócio para activos financeiros recentemente criados ou comprados, deve recorrer a informações sobre a forma como os fluxos de caixa foram realizados no passado, bem como a todas as outras informações relevantes.

B4.1.2B O modelo de negócio de uma entidade para a gestão de activos financeiros é um facto e não uma simples afirmação. Geralmente, é observável através das actividades que a entidade empreende para alcançar o objectivo do seu modelo de negócio. Uma entidade terá de usar o seu julgamento quando avalia o seu modelo de negócio de gestão de activos financeiros e essa avaliação não é determinada por um único factor ou actividade. Em vez disso, a entidade tem de considerar todos os dados pertinentes que estejam disponíveis à data da avaliação. Esses dados pertinentes incluem, entre outros:

(a) a forma como o desempenho do modelo de negócio e os activos financeiros detidos no âmbito desse modelo de negócio são avaliados e comunicados ao pessoal chave da gestão da entidade;

(b) os riscos que afectam o desempenho do modelo de negócio (e os activos financeiros detidos no âmbito desse modelo de negócio) e, em particular, a forma como esses riscos são geridos; e

(c) o modo como os gestores da empresa são remunerados (por exemplo, se a retribuição se baseia no justo valor dos activos geridos ou nos fluxos de caixa contratuais recebidos).

Um modelo de negócio cujo objectivo é deter activos por forma a receber fluxos de caixa contratuais

B4.1.2C Os activos financeiros que são detidos no âmbito de um modelo de negócio cujo objectivo é deter activos para receber fluxos de caixa contratuais são geridos para realizar fluxos de caixa mediante o recebimento de pagamentos contratuais durante a vida do instrumento. Isto é, a entidade gere os activos

detidos na carteira para receber esses fluxos de caixa contratuais específicos (em vez de gerir o retorno global da carteira tanto através da detenção como da venda de activos). Para determinar se os fluxos de caixa vão ser realizados através do recebimento dos fluxos de caixa contratuais dos activos financeiros, é necessário considerar a frequência, o valor e o momento das vendas em períodos anteriores, as razões subjacentes a essas vendas e as expectativas relativamente às actividades de venda futuras. No entanto, as vendas não determinam, por si só, o modelo de negócio e, por conseguinte, não podem ser consideradas isoladamente. Em vez disso, as informações sobre as vendas anteriores e as expectativas acerca das vendas futuras fornecem dados relacionados com a forma como o objectivo declarado da entidade para gerir os activos financeiros é alcançado e, mais concretamente, sobre a forma como os fluxos de caixa são realizados. Uma entidade deve considerar as informações sobre as vendas anteriores no contexto das razões subjacentes a essas vendas e as condições que existiam nesse momento em relação às condições actuais.

B4.1.3 Embora o objectivo do modelo de negócio de uma entidade possa consistir em deter activos financeiros a fim de receber fluxos de caixa contratuais, a entidade não necessita de deter todos esses instrumentos até à sua data de vencimento. Assim, o modelo de negócio de uma entidade pode ser deter activos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais mesmo quando ocorrem vendas de activos financeiros ou quando se espera que ocorram no futuro.

B4.1.3A O modelo de negócio pode consistir em deter activos para receber fluxos de caixa contratuais mesmo que a entidade venda activos financeiros quando há um aumento do risco de crédito dos activos. Para determinar se se verificou um aumento do risco de crédito dos activos, a entidade tem em consideração informações razoáveis e sustentáveis, incluindo informações prospectivas. Independentemente da sua frequência e valor, as vendas devido a um aumento do risco de crédito dos activos, não são incompatíveis com um modelo de negócio cujo objectivo é deter activos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais porque a qualidade de crédito dos activos financeiros é relevante para a capacidade da entidade de receber fluxos de caixa contratuais. As actividades de gestão do risco de crédito que visem minimizar potenciais

perdas de crédito devido à deterioração do crédito são parte integrante de um tal modelo de negócio. Vender um activo financeiro porque deixa de preencher os critérios de crédito especificados na política de investimento documentada da entidade é um exemplo de uma venda que ocorre devido a um aumento do risco de crédito. No entanto, na ausência de uma tal política, a entidade pode demonstrar de outra forma que a venda ocorreu devido a um aumento do risco de crédito.

B4.1.3B As vendas que ocorrem por outras razões, como as vendas efectuadas para gerir o risco de concentração de crédito (sem um aumento do risco de crédito dos activos), podem igualmente ser compatíveis com um modelo de negócio cujo objectivo é deter activos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais. Em especial, essas vendas podem ser compatíveis com um modelo de negócio cujo objectivo é deter activos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais se essas vendas forem pouco frequentes (ainda que significativas em valor) ou de valor insignificante, tanto individualmente como quando agregadas (ainda que frequentes). Se uma carteira for objecto de mais do que um número pouco frequente de tais vendas e essas vendas forem mais do que insignificantes em termos de valor (quer consideradas individualmente quer de forma agregada), a entidade deve avaliar se, e de que modo, tais vendas são compatíveis com um objectivo de recebimento de fluxos de caixa contratuais. O facto de um terceiro impor a obrigação de vender os activos financeiros ou de essa actividade ficar à discrição da entidade não é relevante para esta avaliação. Um aumento da frequência ou do valor das vendas durante um período específico não é necessariamente incompatível com o objectivo de deter activos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais se uma entidade for capaz de explicar as razões para essas vendas e demonstrar por que motivo essas vendas não reflectem uma alteração no modelo de negócio da entidade. Além disso, as vendas podem ser compatíveis com o objectivo de detenção de activos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais quando as vendas forem efectuadas perto da data de vencimento dos activos financeiros e os proventos das vendas se aproximam do valor do recebimento dos fluxos de caixa contratuais remanescentes.

B4.1.4 Apresentam-se a seguir exemplos de situações em que o objectivo do modelo de negócio de uma entidade pode consistir em deter activos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais. Esta lista de exemplos não é exaustiva. Além disso, os exemplos não se destinam a abordar todos os factores que podem ser relevantes para a avaliação do modelo de negócio da entidade nem especificam a importância relativa dos factores.

Exemplo	**Análise**
Exemplo 1 Uma entidade detém investimentos para receber os seus fluxos de caixa contratuais. As necessidades de financiamento da entidade são previsíveis e o prazo de vencimento dos seus activos financeiros é adaptado às necessidades de financiamento estimadas da entidade. A entidade realiza actividades de gestão do risco de crédito com o objectivo de minimizar as perdas de crédito. No passado, as vendas ocorreram, regra geral, quando o risco de crédito dos activos financeiros aumentou de tal forma que os activos deixaram de cumprir os critérios de crédito especificados na política de investimento documentada da entidade. Além disso, ocorreram vendas pouco frequentes como resultado de necessidades de	Embora a entidade considere, entre outras informações, os justos valores dos activos financeiros do ponto de vista da liquidez (isto é, a quantia em dinheiro que poderia ser realizada se a entidade necessitasse de vender activos), a entidade tem por objectivo manter os activos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais. As vendas não contradizem este objectivo se tiverem ocorrido em resposta a um aumento do risco de crédito dos activos, por exemplo, se os activos tiverem deixado de cumprir os critérios de crédito especificados na política de investimento documentada da entidade. As vendas pouco frequentes resultantes de necessidades de financiamento imprevistas (por exemplo, num cenário de crise) também não contradizem este objectivo, mesmo

Exemplo	Análise
financiamento não previstas. Os relatórios ao pessoal chave da gestão centram-se na qualidade de crédito dos activos financeiros e no retorno contratual. A entidade também acompanha os justos valores dos activos financeiros, entre outras informações.	que tais vendas sejam significativas em termos de valor.
Exemplo 2 O modelo de negócio de uma entidade consiste na compra de carteiras de activos financeiros, como por exemplo empréstimos. Essas carteiras podem ou não incluir activos financeiros em imparidade de crédito. Se o pagamento dos empréstimos não for efectuado em tempo útil, a entidade tenta realizar os fluxos de caixa contratuais através de vários meios — for exemplo, contactando o devedor por correio, telefone ou outros métodos. A entidade tem por objectivo receber os fluxos de caixa contratuais e não gere qualquer dos empréstimos desta carteira com o objectivo de realizar os fluxos de caixa através da	O objectivo do modelo de negócio da entidade é manter os activos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais. A mesma análise aplicar-se-ia mesmo se a entidade não esperasse receber todos os fluxos de caixa contratuais (por exemplo, alguns dos activos financeiros estão em imparidade de crédito no reconhecimento inicial). Além disso, o facto de a entidade participar em derivados para alterar os fluxos de caixa da carteira não altera, por si só, o modelo de negócio da entidade.

Exemplo	Análise
sua venda. Em alguns casos, a entidade participa em swaps de taxa de juro para alterar a taxa de juro de determinados activos financeiros de uma carteira de uma taxa de juro variável para uma taxa de juro fixa.	
Exemplo 3 Uma entidade tem um modelo de negócio cujo objectivo consiste em conceder empréstimos a clientes e, posteriormente, vender esses empréstimos a um veículo de titularização. O veículo de titularização emite instrumentos aos investidores. A entidade de origem controla o veículo de titularização e, consequentemente, consolida-o. O veículo de titularização recebe os fluxos de caixa contratuais dos empréstimos e transfere-os para os seus investidores. Considera-se, para efeitos do presente exemplo, que os empréstimos continuam a ser reconhecidos na	O grupo consolidado concedeu os empréstimos com o objectivo de detê-los para receber os fluxos de caixa contratuais. No entanto, a entidade de origem tem um objectivo de realização de fluxos de caixa com a carteira de empréstimos mediante a venda dos empréstimos ao veículo de titularização, pelo que, para efeitos das suas demonstrações financeiras separadas, não seria considerada como gestora desta carteira a fim de receber os fluxos de caixa contratuais.

Exemplo	**Análise**
demonstração da posição financeira consolidada, uma vez que não são desreconhecidos pelo veículo de titularização.	
Exemplo 4 Uma instituição financeira detém activos financeiros para satisfazer necessidades de liquidez num cenário "de crise" (por exemplo, uma corrida aos depósitos do banco). A entidade não prevê vender estes activos, excepto em tais cenários. A entidade monitoriza a qualidade de crédito dos activos financeiros e o seu objectivo ao gerir os activos financeiros é receber os fluxos de caixa contratuais. A entidade avalia o desempenho dos activos com base no rédito de juros obtido e nas perdas de crédito apuradas. Contudo, a entidade também monitoriza o justo valor dos activos financeiros do ponto de vista da liquidez, de modo a assegurar que a quantia em dinheiro que poderia ser realizada se a entidade necessitasse de vender os activos num cenário de crise	O objectivo do modelo de negócio da entidade é manter os activos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais. A análise não se alteraria mesmo se, durante um cenário de crise anterior, a entidade tivesse registado vendas significativas em termos de valor para satisfazer as suas necessidades de liquidez. Do mesmo modo, a actividade de vendas recorrentes insignificantes em termos de valor não é incompatível com a detenção de activos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais. Pelo contrário, se uma entidade detiver activos financeiros para satisfazer as suas necessidades correntes de liquidez e se a obtenção deste objectivo envolver vendas frequentes significativas em termos de valor, o objectivo do

Exemplo	Análise
seria suficiente para satisfazer as suas necessidades de liquidez. Periodicamente, a entidade efectua vendas insignificantes em termos de valor para demonstrar a sua liquidez.	modelo de negócio da entidade não é deter activos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais. De forma semelhante, se a entidade for obrigada, pela sua autoridade reguladora, a vender activos financeiros de forma regular para demonstrar que os activos são líquidos, e o valor dos activos vendidos for significativo, o modelo de negócio da entidade não é deter activos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais. O facto de um terceiro impor a obrigação de vender os activos financeiros ou de essa actividade ficar à discrição da entidade não é relevante para a análise.

Um modelo de negócio cujo objectivo é alcançado mediante o recebimento de fluxos de caixa contratuais e a venda de activos financeiros

B4.1.4A Uma entidade pode deter activos financeiros no âmbito de um modelo de negócio cujo objectivo é alcançado mediante o recebimento de fluxos de caixa contratuais e a venda de activos financeiros. Neste tipo de modelo de negócio, o pessoal chave da gestão da entidade tomou uma decisão segundo a qual tanto o recebimento de fluxos de caixa contratuais como a venda de activos financeiros são indispensáveis para alcançar o objectivo do modelo de negócio. Há vários objectivos que podem ser compatíveis com este tipo de modelo de negócio. Por exemplo, o objectivo do modelo de negócio pode ser

gerir as necessidades de liquidez correntes, manter um perfil de rédito de juros específico ou fazer corresponder a duração dos activos financeiros à duração dos passivos que esses activos estão a financiar. Para atingir esse objectivo, a entidade irá receber fluxos de caixa contratuais e vender activos financeiros.

B4.1.4B Em comparação com um modelo de negócio cujo objectivo é deter activos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais, este modelo de negócio irá normalmente implicar uma maior frequência e valor de vendas. Isto deve-se ao facto de a venda de activos financeiros ser essencial para alcançar o objectivo do modelo de negócio, em vez de ser apenas acessória. No entanto, não existe um limiar para a frequência ou valor das vendas que devem ocorrer neste modelo de negócio, porque tanto o recebimento de fluxos de caixa contratuais como a venda de activos financeiros são essenciais para a prossecução do seu objectivo.

B4.1.4C Apresentam-se a seguir exemplos de casos em que o objectivo do modelo de negócio da entidade pode ser alcançado através do recebimento de fluxos de caixa contratuais e da venda de activos financeiros. Esta lista de exemplos não é exaustiva. Além disso, os exemplos não se destinam a descrever todos os factores que podem ser relevantes para a avaliação do modelo de negócio da entidade nem especificam a importância relativa dos factores.

Exemplo	**Análise**
Exemplo 5 Uma entidade prevê despesas de capital que ocorrerão dentro de alguns anos. A entidade investe o seu excedente de liquidez em activos financeiros de curto e de longo prazo, de modo a poder financiar as despesas quando tal for necessário. Muitos dos activos financeiros têm vidas contratuais que excedem o período de	O objectivo do modelo de negócio é alcançado através do recebimento de fluxos de caixa contratuais e da venda de activos financeiros. A entidade decidirá numa base contínua sobre se o recebimento de fluxos de caixa contratuais ou a venda de activos financeiros irá maximizar o retorno da carteira até que surja a necessidade de recuperar o dinheiro investido.

Exemplo	Análise
investimento previsto pela entidade. A entidade irá deter activos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais e, quando surgir uma oportunidade, venderá activos financeiros para reinvestir os fundos em activos financeiros com um retorno mais elevado. Os gestores responsáveis pela carteira são remunerados com base no retorno global gerado pela carteira.	Pelo contrário, considere-se uma entidade que prevê um fluxo de caixa dentro de cinco anos para financiar despesas de capital e investe o seu excedente de liquidez em activos financeiros de curto prazo. Quando os investimentos atingem o prazo de vencimento, a entidade reinveste o dinheiro em novos activos financeiros de curto prazo. A entidade mantém esta estratégia até ao momento em que os fundos são necessários, altura em que a entidade utiliza os proventos dos activos financeiros que se vencem para financiar as despesas de capital. Antes da data de vencimento, apenas ocorrem vendas insignificantes em termos de valor (a menos que haja um aumento do risco de crédito). O objectivo deste modelo de negócio alternativo é deter activos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais.
Exemplo 6 Uma instituição financeira detém activos financeiros para satisfazer as suas necessidades de liquidez correntes. A entidade procura minimizar os custos de gestão dessas necessidades de liquidez e, por	O objectivo do modelo de negócio é maximizar o retorno da carteira para satisfazer as necessidades de liquidez correntes e a entidade atinge esse objectivo através do recebimento de fluxos de caixa contratuais e da venda de activos financeiros. Por outras palavras,

Exemplo	**Análise**
conseguinte, gere activamente o retorno da carteira. Esse retorno consiste em receber os pagamentos contratuais, bem como os ganhos e perdas resultantes da venda de activos financeiros. Como resultado, a entidade detém activos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais e vende activos financeiros para reinvestir em activos financeiros com maior rendimento ou para obter uma melhor correspondência com a duração dos seus passivos. No passado, esta estratégia resultou em actividades frequentes de vendas, vendas essas significativas em termos de valor. Tal deverá prosseguir no futuro.	tanto o recebimento de fluxos de caixa contratuais como a venda de activos financeiros são indispensáveis para atingir o objectivo do modelo de negócio.
Exemplo 7 Uma companhia de seguros detém activos financeiros para financiar passivos por contratos de seguro. A companhia de seguros utiliza os proventos resultantes dos fluxos de caixa contratuais dos activos financeiros para liquidar passivos por contratos de seguro à medida que estes vão vencendo. Por forma a assegurar que os fluxos de caixa contratuais dos activos financeiros são suficientes para liquidar esses passivos, a companhia de seguros empreende actividades de	O objectivo do modelo de negócio é financiar os passivos por contratos de seguro. Para alcançar este objectivo, a entidade recebe os fluxos de caixa contratuais à medida que vencem e vende activos financeiros para manter o perfil desejado da carteira de activos. Assim, tanto o recebimento de fluxos de caixa contratuais como a venda de activos financeiros são indispensáveis para alcançar o objectivo do modelo de negócio.

Exemplo	Análise
compra e venda significativas numa base regular de modo a reequilibrar a sua carteira de activos e satisfazer as necessidades de tesouraria à medida que vão surgindo.	

Outros modelos de negócio

B4.1.5 Os activos financeiros são mensurados pelo justo valor através dos resultados se não forem detidos no âmbito de um modelo de negócio cujo objectivo seja deter activos para receber os fluxos de caixa contratuais ou no âmbito de um modelo de negócio cujo objectivo seja alcançado mediante o recebimento de fluxos de caixa contratuais e a venda de activos financeiros (mas ver também o parágrafo 5.7.5). Um modelo de negócio que resulta numa mensuração pelo justo valor através dos resultados é aquele em que uma entidade gere os activos financeiros com o objectivo de realizar fluxos de caixa através da venda dos activos. A entidade toma decisões com base nos justos valores dos activos e gere os activos para realizar esses justos valores. Neste caso, o objectivo da entidade resultará geralmente em operações activas de compra e de venda. Mesmo que a entidade receba os fluxos de caixa contratuais enquanto detém os activos financeiros, o objectivo de tal modelo de negócio não é alcançado através do recebimento de fluxos de caixa contratuais e da venda de activos financeiros. Tal deve-se ao facto de a recolha de fluxos de caixa contratuais não ser essencial para a consecução do objectivo do modelo de negócio, sendo-lhe apenas acessória.

B4.1.6 Uma carteira de activos financeiros que é gerida e cujo desempenho é avaliado com base no justo valor (tal como descrito no parágrafo 4.2.2(b)) não é detida para receber fluxos de caixa contratuais nem para receber fluxos de caixa contratuais e vender activos financeiros. A entidade concentra-se principalmente em informações sobre o justo valor e utiliza essas informações para avaliar o desempenho dos activos e tomar decisões. Além disso, uma carteira de activos financeiros que satisfaça a definição de detida para negociação não é detida para receber fluxos de caixa contratuais nem para

receber fluxos de caixa contratuais e vender activos financeiros. Para essas carteiras, o recebimento de fluxos de caixa contratuais é apenas uma operação acessória para a consecução do objectivo do modelo de negócio. Consequentemente, essas carteiras de activos financeiros têm de ser mensuradas pelo justo valor através dos resultados.

Fluxos de caixa contratuais que são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros calculados sobre a quantia de capital em dívida

B4.1.7 O parágrafo 4.1.1(b), exige que uma entidade classifique um activo financeiro com base nas suas características em termos de fluxos de caixa contratuais se o activo financeiro for detido no âmbito de um modelo de negócio cujo objectivo seja deter activos para receber os fluxos de caixa contratuais ou no âmbito de um modelo de negócio cujo objectivo seja alcançado mediante o recebimento de fluxos de caixa contratuais e a venda de activos financeiros, a menos que seja aplicável o disposto no parágrafo 4.1.5. Para tal, a condição enunciada nos parágrafos 4.1.2(b), e 4.1.2A(b), exige que uma entidade determine se os fluxos de caixa contratuais do activo são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros calculados sobre a quantia de capital em dívida.

B4.1.7A Os fluxos de caixa contratuais que são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros calculados sobre a quantia de capital em dívida são compatíveis com um contrato básico de concessão de empréstimo. Num contrato básico de concessão de empréstimo, os elementos mais significativos dos juros são geralmente a retribuição pelo valor temporal do dinheiro (ver os parágrafos B4.1.9A a B4.1.9E) e pelo risco de crédito. No entanto, num contrato dessa natureza, os juros podem igualmente incluir uma retribuição por outros riscos básicos decorrentes da concessão de um empréstimo (por exemplo, o risco de liquidez) e outros custos (por exemplo, os custos administrativos) associados à detenção do activo financeiro por um determinado período. Além disso, os juros podem incluir uma margem de lucro que é compatível com um contrato básico de concessão de empréstimo. Em condições económicas extremas, os juros podem ser negativos se, por exemplo, o detentor de um activo financeiro pagar, explícita ou implicitamente, pelo depósito dos seus fundos durante um determinado

período (e essa comissão exceder a retribuição que o detentor recebe pelo valor temporal do dinheiro, pelo risco de crédito e outros riscos e custos básicos associados à concessão de um empréstimo). No entanto, os termos contratuais que introduzem a exposição aos riscos ou à volatilidade dos fluxos de caixa contratuais que não está relacionada com um contrato básico de concessão de empréstimo, como a exposição a alterações nos preços de acções ou de mercadorias, não dão origem a fluxos de caixa contratuais que são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros calculados sobre a quantia de capital em dívida. Um activo financeiro comprado ou criado pode ser um contrato básico de concessão de empréstimo, independentemente de se tratar de um empréstimo na sua forma jurídica.

B4.1.7B De acordo com o parágrafo 4.1.3(a), o capital é o justo valor do activo financeiro no reconhecimento inicial. No entanto, essa quantia de capital pode alterar-se durante a vida do activo financeiro (por exemplo, caso se verifiquem reembolsos de capital).

B4.1.8 Uma entidade deve avaliar se os fluxos de caixa contratuais são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros calculados sobre a quantia de capital em dívida na moeda em que o activo financeiro se encontra expresso.

B4.1.9 A alavancagem é uma característica dos fluxos de caixa contratuais de alguns activos financeiros. A alavancagem aumenta a variabilidade dos fluxos de caixa contratuais, fazendo com que não revistam as características económicas dos juros. Os contratos de opção autónoma, os contratos a prazo e os contratos de swap são exemplos de activos financeiros que incluem este tipo de alavancagem. Assim, esses contratos não satisfazem a condição prevista nos parágrafos 4.1.2(b) e 4.1.2A(b) não podendo ser subsequentemente mensurados pelo custo amortizado ou pelo justo valor em outro rendimento integral.

Retribuição pelo valor temporal do dinheiro

B4.1.9A O valor temporal do dinheiro é o elemento dos juros que constitui uma retribuição pela mera passagem do tempo. Isto é, o elemento de valor temporal do dinheiro não constitui uma retribuição por outros riscos ou custos

associados à detenção do activo financeiro. A fim de avaliar se o elemento constitui uma retribuição pela mera passagem do tempo, uma entidade utiliza o seu julgamento e considera factores relevantes, tais como a moeda em que o activo financeiro é expresso e o período para o qual a taxa de juro é fixada.

B4.1.9B No entanto, em alguns casos, o elemento de valor temporal do dinheiro pode ser modificado (isto é, imperfeito). Seria esse o caso, por exemplo, se a taxa de juro de um activo financeiro fosse periodicamente redefinida, mas a frequência dessa redefinição não coincidisse com o prazo de vencimento da taxa de juro (por exemplo, a taxa de juro é redefinida todos os meses para uma taxa a um ano) ou se a taxa de juro de um activo financeiro fosse periodicamente redefinida para uma média de taxas de juro de curto e longo prazo específicas. Em tais casos, uma entidade deve avaliar a alteração para determinar se os fluxos de caixa contratuais representam exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros calculados sobre a quantia de capital em dívida. Em alguns casos, a entidade pode ser capaz de efectuar essa determinação através de uma avaliação qualitativa do elemento de valor temporal do dinheiro, enquanto noutras circunstâncias pode ser necessário realizar uma avaliação quantitativa.

B4.1.9C Aquando da avaliação de um elemento de valor temporal do dinheiro modificado, o objectivo consiste em determinar o quão diferentes os fluxos de caixa contratuais (não descontados) poderiam ser relativamente aos fluxos de caixa (não descontados) que surgiriam se o elemento de valor temporal do dinheiro não tivesse sido modificado (os fluxos de caixa de referência). Por exemplo, se o activo financeiro em avaliação contém uma taxa de juro variável que é redefinida todos os meses para uma taxa de juro a um ano, a entidade compararia esse activo financeiro a um instrumento financeiro com termos contratuais idênticos e um risco de crédito idêntico, com excepção da taxa de juro variável que é redefinida mensalmente para uma taxa de juro a um mês. Se o elemento de valor temporal do dinheiro modificado for susceptível de resultar em fluxos de caixa contratuais (não descontados) significativamente diferentes dos fluxos de caixa (não descontados) de referência, o activo financeiro não satisfaz a condição enunciada nos parágrafos 4.1.2(b) e 4.1.2A(b). Para chegar a essa conclusão, a entidade deve ter em conta o efeito do elemento de valor temporal do dinheiro modificado

em cada período de relato e em termos acumulados durante a vida do instrumento financeiro. O motivo pelo qual a taxa de juro é definida desta forma não é pertinente para a análise. Se for claro, com pouca ou nenhuma análise, que os fluxos de caixa contratuais (não descontados) do activo financeiro em avaliação podem (ou não) ser significativamente diferentes dos fluxos de caixa (não descontados) de referência, uma entidade não tem de realizar uma avaliação detalhada.

B4.1.9D Aquando da avaliação de um elemento de valor temporal do dinheiro modificado, uma entidade deve considerar factores que podem afectar os futuros fluxos de caixa contratuais. Por exemplo, se uma entidade está a avaliar uma obrigação com uma maturidade de cinco anos e a taxa de juro variável for redefinida de seis em seis meses para uma taxa a cinco anos, a entidade não pode concluir que os fluxos de caixa contratuais são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros calculados sobre a quantia de capital em dívida pelo simples facto de a curva das taxas de juro na altura da avaliação ser tal que a diferença entre a taxa de juro a cinco anos e a taxa de juro a seis meses não é significativa. Em lugar disso, a entidade deve igualmente considerar se a relação entre a taxa de juro a seis meses e a taxa de juro a cinco anos pode variar ao longo da vida do instrumento de tal forma que os fluxos de caixa contratuais (não descontados) durante a vida do instrumento podem ser significativamente diferentes dos fluxos de caixa de referência (não descontados). No entanto, uma entidade deve considerar apenas cenários razoavelmente possíveis, e não todos os cenários possíveis. Se uma entidade concluir que os fluxos de caixa contratuais (não descontados) podem ser significativamente diferentes dos fluxos de caixa de referência (não descontados), o activo financeiro não satisfaz a condição enunciada nos parágrafos 4.1.2(b) e 4.1.2A(b), e, por conseguinte, não pode ser mensurado pelo custo amortizado ou pelo justo valor em outro rendimento integral.

B4.1.9E Em algumas jurisdições, as taxas de juro são fixadas pelo governo ou por uma autoridade reguladora. Por exemplo, essa regulamentação das taxas de juro pelo governo pode ser parte integrante de uma ampla política macroeconómica ou pode ser introduzida para incentivar as entidades a investir num determinado setor da economia. Em alguns destes casos, o objectivo do elemento de valor temporal do dinheiro não é fornecer uma

retribuição pela mera passagem do tempo. No entanto, não obstante os parágrafos B4.1.9A-B4.1.9D, uma taxa de juro regulamentada deve ser considerada um indicador do elemento de valor temporal do dinheiro para efeitos da aplicação da condição prevista nos parágrafos 4.1.2(b), e 4.1.2A(b) se essa taxa de juro regulamentada proporcionar uma retribuição compatível, em termos gerais, com a passagem do tempo e não proporcionar qualquer exposição a riscos ou à volatilidade dos fluxos de caixa contratuais que sejam incompatíveis com um contrato básico de concessão de empréstimos.

Condições contratuais que alteram o momento ou a quantia dos fluxos de caixa contratuais

B4.1.10 Se um activo financeiro contiver uma condição contratual susceptível de alterar o calendário ou a quantia dos fluxos de caixa contratuais (por exemplo, se o activo puder ser pago antes do seu vencimento ou se o seu prazo puder ser prorrogado), a entidade deve determinar se os fluxos de caixa contratuais que poderiam surgir durante a vida do instrumento em resultado dessa condição contratual são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros calculados sobre a quantia de capital em dívida. Para chegar a essa conclusão, a entidade deve avaliar os fluxos de caixa contratuais que poderiam surgir antes e depois da alteração nos fluxos de caixa contratuais. A entidade pode também ter necessidade de avaliar a natureza de todos os acontecimentos contingentes (isto é, o factor de desencadeamento) susceptíveis de alterar o momento ou a quantia dos fluxos de caixa contratuais. Embora a natureza do acontecimento contingente não seja, por si só, um factor determinante para apreciar se os fluxos de caixa contratuais são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros, pode ser um indicador. Por exemplo, compare-se um instrumento financeiro com uma taxa de juro redefinida para uma taxa mais elevada caso o devedor incumpra um determinado número de pagamentos com um instrumento financeiro com uma taxa de juro redefinida para uma taxa mais elevada caso um determinado índice de acções atingir um determinado nível. É mais provável que, no primeiro caso, os fluxos de caixa contratuais durante a vida do instrumento sejam exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros calculados sobre a quantia de capital em dívida, tendo em conta a relação existente entre

os pagamentos em falta e um aumento do risco de crédito. (Ver também parágrafo B4.1.18).

B4.1.11 Apresentam-se a seguir exemplos de condições contratuais que dão origem a fluxos de caixa contratuais que são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros calculados sobre a quantia de capital em dívida:

(a) uma taxa de juro variável que consiste numa retribuição pelo valor temporal do dinheiro, o risco de crédito associado a uma quantia de capital em dívida durante um determinado período (a retribuição pelo risco de crédito pode ser determinada apenas no reconhecimento inicial, podendo assim ser fixada) e outros riscos e custos básicos de concessão de empréstimos, bem como uma margem de lucro;

(b) uma condição contratual que permite à entidade emitente (isto é, o devedor) a possibilidade de reembolsar antecipadamente um instrumento de dívida ou que permite ao detentor (isto é, o credor) devolver um instrumento de dívida ao emitente antes da maturidade e a quantia do pagamento antecipado representa substancialmente as quantias em dívida de capital e juros calculados sobre a quantia de capital em dívida, podendo estar incluída uma indemnização adicional razoável pela rescisão antecipada do contrato; e

(c) uma condição contratual que permite ao emitente ou ao detentor prolongar o prazo contratual de um instrumento de dívida (isto é, uma opção de prorrogação) e os termos da opção de prorrogação resultarem em fluxos de caixa contratuais durante o período de prorrogação que são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros calculados sobre a quantia de capital em dívida, podendo estar incluída uma indemnização adicional razoável pela prorrogação do contrato.

B4.1.12 Não obstante o parágrafo B4.1.10, um activo financeiro que, de outra forma, cumpre a condição enunciada nos parágrafos 4.1.2(b), e 4.1.2A(b), mas não o faz apenas como resultado de uma condição contratual que permite (ou exige) ao emitente reembolsar antecipadamente um instrumento de dívida ou permite (ou exige) ao detentor devolver ao emitente um instrumento de dívida antes da maturidade, é elegível para mensuração pelo custo amortizado ou pelo justo valor através de outro rendimento integral (sob reserva do cumprimento

da condição prevista no parágrafo 4.1.2(a), ou da condição enunciada no parágrafo 4.1.2A(a), se:

(a) a entidade adquirir ou originar o activo financeiro com um prémio ou desconto em relação à quantia nominal contratual;

(b) a quantia do pagamento antecipado representar essencialmente a quantia nominal contratual e juros contratuais acumulados (mas não pagos), o que pode incluir uma indemnização adicional razoável pela rescisão antecipada do contrato; e

(c) quando a entidade reconhece inicialmente o activo financeiro, o justo valor da característica de pagamento antecipado não é significativo.

B4.1.13 Os exemplos que se seguem ilustram fluxos de caixa contratuais que são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros calculados sobre a quantia de capital em dívida. Esta lista de exemplos não é exaustiva.

Instrumento	**Análise**
Instrumento A O Instrumento A é uma obrigação com uma data de maturidade estabelecida. Os pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida estão associados a um índice de inflação da moeda em que o instrumento foi emitido. A indexação à inflação não é alavancada e o capital em dívida está protegido.	Os fluxos de caixa contratuais são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia em dívida. Associar os pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida a um índice de inflação não alavancado redefine o valor temporal do dinheiro para um nível actual. Por outras palavras, a taxa de juro do instrumento reflecte os juros "reais". Assim, as quantias dos juros são uma retribuição pelo valor temporal do dinheiro sobre a quantia de capital em dívida. No entanto, se os pagamentos de juros forem indexados a outra variável como o desempenho do

Instrumento	Análise
	devedor (por exemplo, o rendimento líquido do devedor) ou a um índice de acções, os fluxos de caixa contratuais não são pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida (a menos que a indexação ao desempenho do devedor resulte num ajustamento que apenas compensa o detentor pelas alterações no risco de crédito do instrumento, de modo a que os fluxos de caixa contratuais sejam exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros). Tal deve-se ao facto de os fluxos de caixa contratuais reflectirem uma retribuição que é incompatível com um contrato básico de concessão de empréstimo (ver o parágrafo B4.1.7A).
Instrumento B O Instrumento B é um instrumento de taxa de juro variável, com uma maturidade estabelecida que permite ao mutuário escolher a taxa de juro do mercado de forma contínua. Por exemplo, em cada data de redefinição da taxa de juro, o mutuário pode optar por pagar a taxa LIBOR a três meses para um prazo de três meses ou a taxa LIBOR a um mês para um prazo de	Os fluxos de caixa contratuais são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida desde que os juros pagos durante a vida do instrumento reflictam a retribuição pelo valor temporal do dinheiro, pelo risco de crédito associado ao instrumento e por outros riscos e custos básicos associados à concessão de empréstimos, bem como uma margem de lucro (ver o parágrafo B4.1.7A). O facto de a taxa de juro

Instrumento	**Análise**
um mês.	LIBOR ser redefinida durante a vida do instrumento não pode, por si só, excluir o instrumento. No entanto, se o mutuário puder optar por pagar uma taxa de juro a um mês que é redefinida de três em três meses, a taxa de juro é redefinida de acordo com uma frequência que não corresponde ao prazo de vencimento da taxa de juro. Consequentemente, o elemento de valor temporal do dinheiro é modificado. Do mesmo modo, se um instrumento tiver uma taxa de juro contratual baseada num prazo que pode exceder a vida restante do instrumento (por exemplo, se um instrumento com um prazo de vencimento de cinco anos pagar uma taxa variável que é redefinida periodicamente mas que reflecte sempre um prazo de vencimento de cinco anos), o elemento de valor temporal do dinheiro é modificado. Tal deve-se ao facto de os juros a pagar em cada período não estarem associados ao período de juros. Nesses casos, a entidade deve avaliar qualitativa ou quantitativamente os fluxos de caixa contratuais em relação aos fluxos de caixa de um instrumento que seja idêntico em

Instrumento	Análise
	todos os aspectos mas cujo prazo da taxa de juro corresponde ao período de juros, para determinar se os fluxos de caixa são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida. (ver, no entanto, o parágrafo B4.1.9E para orientações sobre as taxas de juro regulamentadas.) Por exemplo, na avaliação de uma obrigação com um prazo de cinco anos que paga uma taxa variável que é redefinida de seis em seis meses, mas que reflecte sempre um prazo de vencimento de cinco anos, uma entidade considera os fluxos de caixa contratuais de um instrumento cuja taxa de juro é redefinida de seis em seis meses para um taxa de juro a seis meses mas que é, quanto ao resto, idêntico. A mesma análise seria aplicável se o mutuário tivesse a possibilidade de optar entre as diferentes taxas de juro publicadas do mutuante (por exemplo, o mutuário pode optar entre a taxa de juro variável a um mês publicada do mutuante e a taxa de juro variável a três meses publicada do mutuante).
Instrumento C	Os fluxos de caixa contratuais: (a) de um instrumento que tem

Instrumento	**Análise**
O Instrumento C é uma obrigação com uma maturidade estabelecida e paga uma taxa de juro de mercado variável. Essa taxa de juro variável está sujeita a um limite máximo.	uma taxa de juro fixa e (b) de um instrumento que tem uma taxa de juro variável são pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida, desde que os juros reflictam uma retribuição pelo valor temporal do dinheiro, pelo risco de crédito associado ao instrumento durante o prazo do instrumento e por outros riscos e custos básicos associados à concessão de empréstimos, bem como uma margem de lucro. (ver o parágrafo B4.1.7A) Consequentemente, um instrumento que é uma combinação de (a) e (b) (por exemplo, uma obrigação com uma taxa de juro sujeita a um limite máximo) pode ter fluxos de caixa que são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida. Uma tal condição contratual pode reduzir a variabilidade dos fluxos de caixa, mediante a fixação de um limite em relação a uma taxa de juro variável (por exemplo, uma taxa de juro sujeita a um limite máximo ou mínimo), ou aumentar a variabilidade dos fluxos de caixa, devido a uma taxa fixa se tornar variável.

Instrumento	Análise
Instrumento D O Instrumento D é um empréstimo com direito de recurso integral e tem associado um colateral.	O facto de um empréstimo com direito de recurso integral possuir um colateral não afecta, por si só, a análise da questão de saber se os fluxos de caixa contratuais são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida.
Instrumento E O Instrumento E é emitido por um banco regulado e tem uma data de maturidade estabelecida. O instrumento paga uma taxa de juro fixa e todos os fluxos de caixa contratuais são incondicionais. No entanto, o emitente está sujeito a legislação que permite ou exige que uma autoridade nacional de resolução imponha perdas aos detentores de instrumentos específicos, incluindo o Instrumento E, em circunstâncias especiais. Por exemplo, a autoridade nacional de resolução tem poderes para reduzir a quantia nominal do Instrumento E ou para convertê-lo num número fixo de acções ordinárias do emitente se a autoridade nacional de resolução considerar que o emitente tem graves dificuldades financeiras,	O detentor analisaria as **condições contratuais** do instrumento financeiro para determinar se dão origem a fluxos de caixa que são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida e, assim, compatíveis com um contrato básico de concessão de empréstimo. Essa análise não consideraria os pagamentos que resultam apenas do poder da autoridade nacional de resolução de impor perdas aos detentores do Instrumento E. Isto porque esse poder, e os pagamentos dele resultantes, não são **condições contratuais** do instrumento financeiro. Por outro lado, os fluxos de caixa contratuais não seriam exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida se as **condições**

Instrumento	Análise
necessidades adicionais de capital ou está em "situação de incumprimento".	**contratuais** do instrumento financeiro permitem ou exigem que o emitente ou outra entidade imponha perdas ao detentor (por exemplo, através da diminuição da quantia nominal ou por meio da conversão do instrumento num número fixo de acções ordinárias do emitente), desde que essas condições contratuais sejam genuínas, mesmo que a probabilidade de imposição de tais perdas seja remota.

B4.1.14 Os exemplos que se seguem ilustram fluxos de caixa contratuais que não são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida. Esta lista de exemplos não é exaustiva.

Instrumento	Análise
Instrumento F O Instrumento F é uma obrigação convertível num número fixo de instrumentos de capital próprio do emitente.	O detentor analisaria a obrigação convertível na sua totalidade. Os fluxos de caixa contratuais não são pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida, uma vez que reflectem uma retribuição que é incompatível com um contrato básico de concessão de empréstimos (ver o parágrafo B4.1.7A); isto é, a retribuição está associada ao valor do capital próprio do emitente.
Instrumento G	Os fluxos de caixa contratuais não

Instrumento	Análise
O Instrumento G é um empréstimo que paga uma taxa de juro flutuante inversa (isto é, a taxa de juro tem uma relação inversa com as taxas de juro do mercado).	são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida. As quantias dos juros não são uma retribuição pelo valor temporal do dinheiro em relação à quantia de capital em dívida.
Instrumento H O Instrumento H é um instrumento perpétuo, mas o emitente pode resgatar o instrumento em qualquer altura e pagar ao detentor a quantia nominal acrescida dos juros vencidos devidos. O Instrumento H paga uma taxa de juro de mercado, mas o pagamento de juros não pode ser efectuado a menos que o emitente seja capaz de se manter solvente imediatamente a seguir ao mesmo. Não incidem juros adicionais sobre os juros diferidos.	Os fluxos de caixa contratuais não são pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida. Isto porque o emitente pode ser obrigado a diferir os pagamentos de juros e não incidem juros adicionais sobre essas quantias de juros diferidos. Consequentemente, as quantias dos juros não são uma retribuição pelo valor temporal do dinheiro em relação à quantia de capital em dívida. Se incidissem juros sobre as quantias diferidas, os fluxos de caixa contratuais poderiam ser pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida. O facto de o Instrumento H ser perpétuo não significa, por si só, que os fluxos de caixa contratuais não são pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida. Com efeito, um instrumento perpétuo tem (múltiplas) opções de

Instrumento	Análise
	extensão contínuas. Essas opções podem resultar em fluxos de caixa contratuais que são pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida se os pagamentos de juros forem obrigatórios e deverem ser pagos a título perpétuo. Além disso, o facto de o Instrumento H ser resgatável não significa que os fluxos de caixa contratuais não são pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida, a menos que seja resgatável por uma quantia que não reflicta substancialmente o pagamento do capital em dívida e dos juros sobre a referida quantia de capital em dívida. Mesmo que a quantia resgatável inclua uma quantia que compensa razoavelmente o detentor pelo termo antecipado do instrumento, os fluxos de caixa contratuais poderiam ser pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida. (ver também o parágrafo B4.1.12).

B4.1.15 Em alguns casos, um activo financeiro pode ter fluxos de caixa contratuais que são descritos como capital e juros, mas esses fluxos de caixa não representam o pagamento de capital e juros sobre a quantia de capital em dívida, tal como descrito nos parágrafos 4.1.2(b), 4.1.2A(b) e 4.1.3 desta Norma.

B4.1.16 Pode ser esse o caso se o activo financeiro representar um investimento em activos ou fluxos de caixa específicos e, assim, os fluxos de caixa contratuais não são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida. Por exemplo, se as condições contratuais estabelecerem que os fluxos de caixa do activo financeiro aumentam à medida que mais automóveis utilizam uma determinada estrada com portagem, esses fluxos de caixa contratuais são incompatíveis com um contrato básico de concessão de empréstimos. Em consequência, o instrumento não preencheria a condição prevista nos parágrafos 4.1.2(b), e 4.1.2A(b). Pode ser esse o caso quando um direito do credor é limitado a determinados activos do devedor ou aos fluxos de caixa de activos especificados (por exemplo, um activo financeiro "sem direito de recurso").

B4.1.17 Contudo, o facto de um activo financeiro ser sem direito de recurso não impede necessariamente, por si só, o activo financeiro de satisfazer a condição enunciada nos parágrafos 4.1.2(b), e 4.1.2A(b). Em tais situações, o credor é obrigado a avaliar ("analisar") os activos subjacentes ou fluxos de caixa específicos para determinar se os fluxos de caixa contratuais do activo financeiro a classificar são pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida. Se as condições do activo financeiro derem origem a quaisquer outros fluxos de caixa ou limitarem os fluxos de caixa de um modo inconsistente com pagamentos que representam o capital e os juros, o activo financeiro não satisfaz a condição enunciada nos parágrafos 4.1.2(b), e 4.1.2A(b). O facto de os activos subjacentes serem activos financeiros ou activos não financeiros não afecta, por si só, esta avaliação.

B4.1.18 Uma característica de fluxos de caixa contratuais não afecta a classificação do activo financeiro se apenas puder ter um efeito negligenciável nos fluxos de caixa contratuais do activo financeiro. Para fazer esta determinação, uma entidade deve ter em conta o eventual efeito da característica dos fluxos de caixa contratuais em cada período de relato e em termos acumulados durante a vida do instrumento financeiro. Além disso, se uma característica dos fluxos de caixa contratuais puder ter um efeito nos fluxos de caixa contratuais mais que negligenciável (num único período de relato ou em termos acumulados) mas essa característica não for real, não afecta a classificação de um activo financeiro. Uma característica de fluxo de caixa não é real se afectar os fluxos

de caixa contratuais do instrumento apenas na ocorrência de um acontecimento que seja extremamente raro, altamente anormal e muito pouco provável de ocorrer.

B4.1.19 Em quase todas as transacções de empréstimos o instrumento do credor é classificado em relação aos instrumentos dos outros credores do devedor. Um instrumento que está subordinado a outros instrumentos pode ter fluxos de caixa contratuais que são pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida se o não pagamento do devedor constituir uma violação do contrato e o detentor tiver um direito contratual de receber as quantias em dívida de capital e juros sobre a quantia de capital em dívida mesmo em caso de insolvência do devedor. Por exemplo, uma conta a receber comercial que classifica o seu credor como um credor geral eleger-se-ia como tendo pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida. É este o caso mesmo que o devedor tenha concedido empréstimos que tenham colaterais, e que, no caso de insolvência, dariam a esse detentor do empréstimo prioridade sobre os créditos do credor geral no que diz respeito à garantia, mas não afectam o direito contratual do credor geral de receber o capital não pago e outras quantias devidas.

Instrumentos contratualmente associados

B4.1.20 Em alguns tipos de operações, um emitente pode dar prioridade aos pagamentos aos detentores de activos financeiros através de múltiplos instrumentos contratualmente associados que criem concentrações de risco de crédito (tranches). Cada tranche tem uma classificação de subordinação que especifica a ordem em que os fluxos de caixa gerados pelo emitente são imputados à tranche. Em tais situações, os detentores de uma tranche só têm o direito a pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida se o emitente gerar fluxos de caixa suficientes para satisfazer as tranches com uma posição mais alta na classificação.

B4.1.21 Neste tipo de operações, uma tranche só tem características de fluxo de caixa que são pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida se:

(a) as condições contratuais da tranche em avaliação para efeitos de classificação (sem analisar o conjunto subjacente de instrumentos financeiros) dão origem a fluxos de caixa que são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida (por exemplo, a taxa de juro da tranche não está associada a um índice de mercadorias);

(b) o conjunto subjacente de instrumentos financeiros tem as características de fluxo de caixa estabelecidas nos parágrafos B4.1.23 e B4.1.24; e

(c) a exposição ao risco de crédito do conjunto subjacente de instrumentos financeiros inerentes à tranche é igual ou inferior à exposição ao risco de crédito do conjunto subjacente de instrumentos financeiros (por exemplo, a notação de crédito da tranche em avaliação para efeitos de classificação é igual ou superior à notação de crédito que seria aplicável a uma única tranche que financiou o conjunto subjacente de instrumentos financeiros).

B4.1.22 Uma entidade deve efectuar uma análise até conseguir identificar o conjunto de instrumentos subjacentes que está a criar (e não simplesmente a transmitir) os fluxos de caixa. É esse o conjunto de instrumentos financeiros subjacentes.

B4.1.23 O conjunto subjacente deve conter um ou mais instrumentos com fluxos de caixa contratuais que sejam exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida.

B4.1.24 O conjunto subjacente de instrumentos pode igualmente incluir instrumentos que:

(a) reduzem a variabilidade dos fluxos de caixa dos instrumentos referidos no parágrafo B4.1.23, e, quando combinados com os instrumentos referidos no parágrafo B4.1.23, resultam em fluxos de caixa que são exclusivamente pagamentos relativos a capital e a juros sobre a quantia de capital em dívida (por exemplo, uma taxa de juro sujeita a um limite máximo ou mínimo ou um contrato que reduz o risco de crédito de alguns ou todos os instrumentos referidos no parágrafo B4.1.23); ou

(b) alinham os fluxos de caixa das tranches com os fluxos de caixa do conjunto de instrumentos subjacentes previsto no parágrafo B4.1.23 para eliminar as diferenças no que se refere, exclusivamente:

(i) à questão de a taxa de juro ser fixa ou variável;

(ii) à moeda em que os fluxos de caixa são expressos, incluindo a inflação nessa moeda; ou

(iii) à oportunidade dos fluxos de caixa.

B4.1.25 Se qualquer instrumento do conjunto não preencher as condições previstas nos parágrafos B4.1.23 ou B4.1.24, a condição enunciada no parágrafo B4.1.21(b), não é satisfeita. Ao efectuar esta avaliação, pode não ser necessária uma análise do conjunto detalhada por instrumento. No entanto, uma entidade deve utilizar o seu julgamento e efectuar uma análise suficiente para determinar se os instrumentos do conjunto cumprem as condições previstas nos parágrafos B4.1.23-B4.1.24. (Ver também o parágrafo B4.1.18 para orientações sobre características de fluxos de caixa contratuais que têm apenas um efeito negligenciável.)

B4.1.26 Se o detentor não conseguir avaliar as condições enunciadas no parágrafo B4.1.21 no reconhecimento inicial, a tranche deve ser mensurada pelo justo valor através dos resultados. Se o conjunto subjacente de instrumentos puder sofrer alterações após o reconhecimento inicial, de tal modo que o conjunto possa não cumprir as condições enunciadas nos parágrafos B4.1.23-B4.1.24, a tranche não satisfaz as condições previstas no parágrafo B4.1.21 e deve ser mensurada pelo justo valor através dos resultados. No entanto, se o conjunto subjacente incluir instrumentos que sejam colaterizados por activos que não preenchem as condições previstas nos parágrafos B4.1.23-B4.1.24, a capacidade de obter a posse de tais activos não será tida em conta para efeitos de aplicação do presente parágrafo, salvo se a entidade tiver adquirido a tranche com a intenção de controlar o colateral.

Opção de designar um activo financeiro ou um passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados (Secções 4.1 e 4.2)

B4.1.27 Sujeito às condições previstas nos parágrafos 4.1.5 e 4.2.2, esta Norma permite que uma entidade designe um activo financeiro, um passivo

financeiro ou um grupo de instrumentos financeiros (activos financeiros, passivos financeiros ou ambos) pelo justo valor através dos resultados desde que tal resulte em informação mais relevante.

B4.1.28 A decisão de uma entidade de designar um activo financeiro ou um passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados é semelhante à opção de uma política contabilística (embora, ao contrário da opção de uma política contabilística, não se exija que seja aplicada de forma coerente a todas as transacções semelhantes). Quando uma entidade faz esta opção, o parágrafo 14(b), da IAS 8 exige que a política escolhida resulte em demonstrações financeiras que proporcionem informação fiável e mais relevantes sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições relativos à posição financeira da entidade, o seu desempenho financeiro ou os seus fluxos de caixa. Por exemplo, no caso da designação de um passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados, o parágrafo 4.2.2 estabelece as duas circunstâncias em que o requisito de informação mais relevante será satisfeito. Assim, para optar por essa designação nos termos do parágrafo 4.2.2, a entidade tem de demonstrar que se verifica uma (ou ambas) dessas circunstâncias.

A designação elimina ou reduz significativamente uma inconsistência contabilística

B4.1.29 A mensuração de um activo financeiro ou passivo financeiro e a classificação de alterações reconhecidas no seu valor são determinadas pela classificação do item e pelo facto de o item fazer ou não parte de um relacionamento de cobertura designado. Esses requisitos podem criar uma incoerência na mensuração ou no reconhecimento (por vezes denominada "inconsistência contabilística") quando, por exemplo, na ausência de uma designação pelo justo valor através dos resultados, um activo financeiro é classificado como subsequentemente mensurado pelo justo valor através dos resultados e um passivo que a entidade considere relacionado é subsequentemente mensurado pelo custo amortizado (não sendo reconhecidas as alterações no justo valor). Nestas circunstâncias, uma entidade pode concluir que as suas demonstrações financeiras proporcionariam informação mais relevante se tanto o activo como o passivo fossem mensurados pelo justo valor através dos resultados.

B4.1.30 Os exemplos que se seguem ilustram situações em que esta condição se encontra satisfeita. Em qualquer caso, uma entidade só pode usar esta condição para designar activos financeiros ou passivos financeiros pelo justo valor através dos resultados se satisfizer o princípio enunciado nos parágrafos 4.1.5 ou 4.2.2(a):

(a) uma entidade tem passivos decorrentes de contratos de seguro cuja mensuração incorpora informação actual (tal como permitido pelo parágrafo 24 da IFRS 4) e activos financeiros que considera estarem relacionados, e que seriam mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral ou pelo custo amortizado.

(b) uma entidade tem activos financeiros, passivos financeiros, ou ambos, que partilham um risco, como o risco de taxa de juro, que dá origem a alterações opostas no justo valor que tendem a compensar-se. Contudo, apenas alguns dos instrumentos seriam mensurados pelo justo valor através dos resultados (por exemplo, aqueles que são derivados ou que são classificados como detidos para negociação). Também se poderá dar o caso de os requisitos para a contabilidade de cobertura não estarem satisfeitos, por exemplo, devido ao facto de os requisitos para a eficácia da cobertura indicados no parágrafo 6.4.1 não estarem satisfeitos.

(c) uma entidade tem activos financeiros, passivos financeiros, ou ambos, que partilham um risco, como o risco de taxa de juro, que dá origem a alterações opostas no justo valor que tendem a compensar-se e nenhum dos activos financeiros ou passivos financeiros é elegível para designação como um instrumento de cobertura porque não são mensurados pelo justo valor através dos resultados. Além disso, na ausência de contabilidade de cobertura, há uma inconsistência significativa no reconhecimento dos ganhos e perdas. Por exemplo, a entidade financiou um grupo especificado de empréstimos com a emissão de obrigações negociadas em mercado cujas alterações no justo valor tendem a compensar-se. Se, além disso, a entidade compra e vende regularmente as obrigações, mas raramente, ou nunca, compra e vende os empréstimos, o relato tanto dos empréstimos como das obrigações pelo justo valor através dos resultados elimina a inconsistência no momento do reconhecimento dos ganhos e perdas

que resultaria da mensuração de ambos pelo custo amortizado e do reconhecimento de um ganho ou perda sempre que uma obrigação é recomprada.

B4.1.31 Em casos como os descritos no parágrafo precedente, designar, no reconhecimento inicial, os activos financeiros e os passivos financeiros que não sejam mensurados pelo justo valor através dos resultados pode eliminar ou significativamente reduzir a inconsistência na mensuração ou no reconhecimento e produzir assim uma informação mais relevante. Em termos práticos, a entidade não precisa de transaccionar todos os activos e passivos que dão origem à incoerência na mensuração ou no reconhecimento exactamente na mesma altura. É permitido um atraso razoável desde que cada transacção seja designada pelo justo valor através dos resultados no seu reconhecimento inicial e, nesse momento, se espere a ocorrência de quaisquer transacções restantes.

B4.1.32 Não seria aceitável designar apenas alguns dos activos financeiros e passivos financeiros que dão origem à inconsistência pelo justo valor através dos resultados se tal não eliminasse ou reduzisse significativamente a inconsistência e, portanto, não resultasse em informação mais relevante. Contudo, seria aceitável designar apenas alguns de uma série de activos financeiros semelhantes ou passivos financeiros semelhantes se tal resultar numa redução significativa (e possivelmente numa maior redução do que outras designações permitidas) da inconsistência. Por exemplo, vamos assumir que uma entidade tem uma série de passivos financeiros similares que somam 100 UM e uma série de activos financeiros similares que somam 50 UM, mas que são mensurados numa base diferente. A entidade pode reduzir significativamente a incoerência na mensuração ao designar todos os activos no reconhecimento inicial, mas apenas alguns dos passivos (por exemplo, passivos individuais com um total combinado de 45 UM), pelo justo valor através dos resultados. Contudo, dado que a designação pelo justo valor através dos resultados só pode ser aplicada a um instrumento financeiro no seu todo, a entidade deste exemplo tem de designar um ou mais passivos na sua totalidade. Não poderá designar quer um componente de um passivo (por exemplo, alterações no valor atribuíveis a um único risco, como alterações

numa taxa de juro de referência) quer uma parte (isto é, uma percentagem) de um passivo.

Um grupo de passivos financeiros ou activos financeiros e passivos financeiros é gerido e o seu desempenho avaliado com base no justo valor

B4.1.33 Uma entidade pode gerir e avaliar o desempenho de um grupo de passivos financeiros ou activos financeiros e passivos financeiros de tal forma que a mensuração desse grupo pelo justo valor através dos resultados resulte em informação mais relevante. O enfoque, neste caso, está na forma como a entidade gere e avalia o desempenho e não na natureza dos seus instrumentos financeiros.

B4.1.34 Por exemplo, uma entidade pode usar esta condição para designar passivos financeiros pelo justo valor através dos resultados se satisfizer o princípio enunciado no parágrafo 4.2.2(b), e se tiver activos financeiros e passivos financeiros que partilham um ou mais riscos e esses riscos forem geridos e avaliados com base no justo valor de acordo com uma política documentada de gestão de activos e passivos. Um exemplo pode ser uma entidade que tenha emitido "produtos estruturados" contendo vários derivados embutidos e que faça a gestão dos riscos resultantes com base no justo valor utilizando uma combinação de instrumentos financeiros derivados e não derivados.

B4.1.35 Tal como indicado atrás, esta condição depende da forma como a entidade gere e avalia o desempenho do grupo de instrumentos financeiros em análise. Em consequência, (sujeito ao requisito de designação no reconhecimento inicial) uma entidade que designe passivos financeiros pelo justo valor através dos resultados com base nesta condição deverá da mesma forma designar todos os passivos financeiros elegíveis que sejam geridos e avaliados em conjunto.

B4.1.36 A documentação da estratégia da entidade não tem de ser extensa, mas deve ser suficiente para demonstrar a conformidade com o parágrafo 4.2.2(b). Esta documentação não é obrigatória para cada item individual, mas pode ser feita numa base de carteira. Por exemplo, se o sistema de gestão do desempenho de um departamento — tal como aprovado pelo pessoal chave da gestão da entidade — demonstrar claramente que o seu desempenho é avaliado nesta

base, não é necessário apresentar mais documentação para demonstrar a conformidade com o parágrafo 4.2.2(b).

Derivados embutidos (Secção 4.3)

B4.3.1 Quando uma entidade se torna parte de um contrato híbrido com um contrato de acolhimento que não é um activo incluído no âmbito desta Norma, o parágrafo 4.3.3 exige que a entidade identifique qualquer derivado embutido, avalie se o mesmo deve ser separado do contrato de acolhimento e, relativamente àqueles que devem ser separados, mensure os derivados pelo justo valor no reconhecimento inicial e subsequentemente pelo justo valor através dos resultados.

B4.3.2 Se um contrato de acolhimento não tiver um vencimento expresso ou predeterminado e representar um juro residual nos activos líquidos de uma entidade, então as suas características e riscos económicos são os de um instrumento de capital próprio, e um derivado embutido teria de possuir características de capital próprio relacionadas com a mesma entidade para ser considerado intimamente relacionado. Se o contrato de acolhimento não for um instrumento de capital próprio e satisfizer a definição de instrumento financeiro, então as suas características e riscos económicos são os de um instrumento de dívida.

B4.3.3 Um derivado embutido que não seja uma opção (como um contrato a prazo embutido ou um swap embutido) é separado do seu contrato de acolhimento de acordo com os seus termos substantivos expressos ou implícitos, para que tenha um justo valor de zero no reconhecimento inicial. Um derivado embutido baseado numa opção (como uma opção de venda, de compra, cap, floor ou swap embutida) é separado do seu contrato de acolhimento de acordo com os termos expressos na característica da opção. A quantia escriturada inicial do instrumento de acolhimento é a quantia residual depois de se separar o derivado embutido.

B4.3.4 Geralmente, derivados embutidos múltiplos num único contrato híbrido são tratados como um único derivado embutido composto. Contudo, os derivados embutidos que são classificados como capital próprio (ver a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*) são contabilizados separadamente

dos que são classificados como activos ou passivos. Além disso, se um contrato híbrido tiver mais de um derivado embutido e esses derivados se relacionarem com diferentes exposições ao risco e forem facilmente separáveis e independentes uns dos outros, estes são contabilizados separadamente.

B4.3.5 As características e riscos económicos de um derivado embutido não estão intimamente relacionados com o contrato de acolhimento (parágrafo 4.3.3(a)) nos exemplos que se seguem. Nestes exemplos, pressupondo que as condições do parágrafo 4.3.3(b) e (c), são satisfeitas, uma entidade contabiliza o derivado embutido separadamente do contrato de acolhimento:

(a) Uma opção de venda embutida num instrumento que permita ao detentor exigir ao emitente a recompra do instrumento por uma quantia em dinheiro ou outros activos que varie em função da alteração no preço ou índice de um instrumento de capital próprio ou de mercadorias não está intimamente relacionada com um instrumento de dívida de acolhimento.

(b) Uma opção ou uma cláusula automática para prorrogar o prazo de vencimento residual de um instrumento de dívida não está intimamente relacionada com o instrumento de dívida de acolhimento a menos que exista um ajustamento simultâneo em relação à taxa de juro do mercado corrente aproximada no momento da prorrogação. Se uma entidade emitir um instrumento de dívida e o detentor desse instrumento de dívida subscrever uma opção de compra sobre o instrumento de dívida para um terceiro, o emitente considera essa opção de compra como prorrogação do prazo de vencimento de um instrumento de dívida desde que seja possível exigir que o emitente participe na ou facilite a renegociação do instrumento de dívida como resultado do exercício da opção de compra.

(c) Os pagamentos de juros ou de capital indexados a instrumentos de capital próprio embutidos num instrumento de dívida ou contrato de seguro de acolhimento — nos termos do qual a quantia de juros ou de capital é indexada ao valor dos instrumentos de capital próprio — não estão intimamente relacionados com o instrumento de acolhimento

uma vez que os riscos inerentes ao contrato de acolhimento e ao derivado embutido não são similares.

(d) Os pagamentos de juros ou de capital indexados a mercadorias embutidos num instrumento de dívida ou contrato de seguro de acolhimento — nos termos do qual a quantia de juros ou de capital é indexada ao preço de uma mercadoria (como o ouro) — não estão intimamente relacionados com o instrumento de acolhimento uma vez que os riscos inerentes ao contrato de acolhimento e ao derivado embutido não são similares.

(e) Uma opção de compra, de venda ou de pagamento antecipado embutida num contrato de dívida de acolhimento ou num contrato de seguro de acolhimento não está intimamente relacionada com o contrato de acolhimento a não ser que:

(i) o preço de exercício da opção seja aproximadamente igual, em cada data de exercício, ao custo amortizado do instrumento de dívida de acolhimento ou à quantia escriturada do contrato de seguro de acolhimento; ou

(ii) o preço de exercício de uma opção de pagamento antecipado reembolse o mutuante numa quantia até ao valor presente aproximado dos juros perdidos durante o prazo remanescente do contrato de acolhimento. Os juros perdidos são o produto da quantia de capital paga antecipadamente multiplicada pelo diferencial da taxa de juro. O diferencial da taxa de juro é o excesso da taxa de juro efectiva do contrato de acolhimento em relação à taxa de juro efectiva que a entidade receberia na data de pagamento antecipado se tivesse reinvestido a quantia de capital paga antecipadamente num contrato semelhante durante o prazo remanescente do contrato de acolhimento.

A avaliação para determinar se a opção de compra ou de venda está ou não intimamente relacionada com o contrato de dívida de acolhimento é efectuada antes de se separar o elemento de capital próprio de um instrumento de dívida convertível de acordo com a IAS 32.

(f) Os derivados de crédito que estão embutidos num instrumento de dívida de acolhimento e permitem a uma parte (o "beneficiário")

transferir o risco de crédito de um activo de referência específico, que pode não possuir, para uma outra parte (o "garante") não estão intimamente relacionados com o instrumento de dívida de acolhimento. Esses derivados de crédito permitem ao garante assumir o risco de crédito associado ao activo de referência sem o possuir directamente.

B4.3.6 Um exemplo de um contrato híbrido é um instrumento financeiro que confere ao detentor o direito de devolver o instrumento financeiro ao emitente em troca de uma quantia em dinheiro ou outros activos financeiros que varia em função da alteração de um índice de instrumentos de capital próprio ou de mercadorias que possa aumentar ou diminuir (um "instrumento com opção de venda"). A não ser no caso de o emitente designar no reconhecimento inicial o instrumento com opção de venda como um passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados, é-lhe exigido que separe um derivado embutido (isto é, o pagamento de capital indexado) nos termos do parágrafo 4.3.3 porque o contrato de acolhimento é um instrumento de dívida nos termos do parágrafo B4.3.2 e o pagamento de capital indexado não está intimamente relacionado com um instrumento de dívida de acolhimento nos termos do parágrafo B4.3.5(a). Dado que o pagamento de capital pode aumentar ou diminuir, o derivado embutido é um derivado sem opção cujo valor está indexado à variável subjacente.

B4.3.7 No caso de um instrumento com opção de venda que pode ser devolvido em qualquer momento em troca de dinheiro equivalente a uma parte proporcional do valor do activo líquido de uma entidade (como unidades de participação num fundo mútuo aberto ou alguns produtos de investimento associados a unidades de participação), o efeito de separar um derivado embutido e de contabilizar cada componente é mensurar o contrato híbrido pela quantia de remição que seja devida no final do período de relato se o detentor exerceu o seu direito de devolver o instrumento ao emitente.

B4.3.8 As características e riscos económicos de um derivado embutido estão intimamente relacionados com as características e riscos económicos do contrato de acolhimento nos exemplos seguintes. Nestes exemplos, uma

entidade não contabiliza o derivado embutido separadamente do contrato de acolhimento.

(a) Um derivado embutido, no qual o subjacente é uma taxa de juro ou um índice de taxas de juro que pode alterar a quantia de juros que de outra forma seria paga ou recebida em relação a um contrato de dívida ou a um contrato de seguro de acolhimento com juros, está intimamente relacionado com o contrato de acolhimento a não ser que o contrato híbrido possa ser liquidado de tal forma que o detentor não recupere substancialmente todo o seu investimento reconhecido ou que o derivado embutido possa pelo menos duplicar a taxa de rendimento inicial do detentor em relação ao contrato de acolhimento e possa resultar numa taxa de rendimento que seja pelo menos o dobro do que seria o rendimento do mercado para um contrato com os mesmos termos que o contrato de acolhimento.

(b) Um floor ou cap embutido na taxa de juro de um contrato de dívida ou de um contrato de seguro está intimamente relacionado com o contrato de acolhimento, desde que o cap esteja à taxa de juro do mercado ou acima da mesma e o floor esteja à taxa de juro do mercado ou abaixo da mesma quando o contrato for emitido, e o cap ou floor não esteja alavancado em relação ao contrato de acolhimento. De forma semelhante, as disposições incluídas num contrato de compra ou venda de um activo (por exemplo, uma mercadoria) que estabelecem um cap e um floor sobre o preço a ser pago ou recebido pelo activo estão intimamente relacionadas com o contrato de acolhimento se tanto o cap como o floor estiverem out of the money no início e não estiverem alavancados.

(c) Um derivado embutido em moeda estrangeira que proporcione um fluxo de pagamentos de capital ou de juros expressos numa moeda estrangeira e esteja embutido num instrumento de dívida de acolhimento (por exemplo, uma obrigação com dupla divisa) está intimamente relacionado com o instrumento de dívida de acolhimento. Esse derivado não é separado do instrumento de acolhimento porque a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* exige que os ganhos e perdas em moeda estrangeira em itens monetários sejam reconhecidos nos resultados.

(d) Um derivado em moeda estrangeira embutido num contrato de acolhimento que é um contrato de seguro e não um instrumento financeiro (como um contrato de compra ou venda de um item não financeiro em que o preço é expresso numa moeda estrangeira) está intimamente relacionado com o contrato de acolhimento desde que não esteja alavancado, não contenha uma característica de opção, e exija pagamentos expressos numa das seguintes moedas:

(i) a moeda funcional de qualquer parte substancial desse contrato;

(ii) a moeda na qual o preço do bem ou serviço adquirido ou do serviço prestado está normalmente expresso em transacções comerciais em todo o mundo (como por exemplo o dólar dos Estados Unidos para transacções de petróleo); ou

(iii) uma moeda que seja normalmente usada em contratos de compra ou venda de itens não financeiros no ambiente económico no qual a transacção se realiza (por exemplo, uma moeda relativamente estável e líquida que seja normalmente usada em transacções comerciais locais ou em negociações externas).

(e) Uma opção de pagamento antecipado embutida numa transacção separada de juros ou numa transacção separada de capital está intimamente relacionada com o contrato de acolhimento desde que o contrato de acolhimento (i) tenha inicialmente resultado da separação do direito de receber fluxos de caixa contratuais decorrentes de um instrumento financeiro que, por si só, não continha um derivado embutido, e que (ii) não contenha quaisquer condições não presentes no contrato de dívida de acolhimento original.

(f) Um derivado embutido num contrato de locação de acolhimento está intimamente relacionado com o contrato de acolhimento se o derivado embutido for (i) um índice relacionado com a inflação, como um índice de pagamentos de locação para um índice de preços ao consumidor (contanto que a locação não esteja alavancada e o índice se relacione com a inflação no próprio ambiente económico da entidade), (ii) rendas contingentes baseadas em vendas relacionadas, ou (iii) rendas contingentes baseadas em taxas de juro variáveis.

(g) Um elemento de associação a unidades de participação embutido num instrumento financeiro de acolhimento ou num contrato de seguro de acolhimento está intimamente relacionado com o instrumento de acolhimento ou o contrato de acolhimento se os pagamentos expressos em unidades forem mensurados por valores unitários correntes que reflictam os justos valores dos activos do fundo. Um elemento de associação a unidades de participação é uma condição contratual que exige pagamentos expressos em unidades de um fundo de investimento interno ou externo.

(h) Um derivado embutido num contrato de seguro está intimamente relacionado com o contrato de seguro de acolhimento se o derivado embutido e o contrato de seguro de acolhimento forem tão interdependentes que uma entidade não possa mensurar o derivado embutido separadamente (isto é, sem considerar o contrato de acolhimento).

Instrumentos que contêm derivados embutidos

B4.3.9 Conforme referido no parágrafo B4.3.1, quando uma entidade se torna parte de um contrato híbrido com um contrato de acolhimento que não é um activo incluído no âmbito desta Norma e com um ou mais derivados embutidos, o parágrafo 4.3.3 exige que a entidade identifique esse derivado embutido, avalie se o mesmo deve ser separado do contrato de acolhimento e, relativamente àqueles que devem ser separados, mensure os derivados pelo justo valor no reconhecimento inicial e subsequentemente. Estes requisitos podem ser mais complexos, ou resultar em mensurações menos fiáveis, do que a mensuração da totalidade do instrumento pelo justo valor através dos resultados. Por essa razão, esta Norma permite que a totalidade do contrato híbrido seja designada pelo justo valor através dos resultados.

B4.3.10 Essa designação pode ser utilizada quer o parágrafo 4.3.3 exija ou proíba que os derivados embutidos sejam separados do contrato de acolhimento. Porém, o parágrafo 4.3.5 não justificaria a designação do contrato híbrido pelo justo valor através dos resultados nos casos referidos no parágrafo 4.3.5(a) e (b), porque essa designação não reduziria a complexidade nem aumentaria a fiabilidade.

Reavaliação de derivados embutidos

B4.3.11 De acordo com o parágrafo 4.3.3, uma entidade deve avaliar se um derivado embutido deve ou não ser separado do contrato de acolhimento e contabilizado como um derivado quando se tornar parte do contrato. A reavaliação subsequente é proibida, salvo se existir uma alteração nos termos do contrato que modifique significativamente os fluxos de caixa que seriam exigidos ao abrigo do contrato, caso em que a reavaliação é exigida. Uma entidade determina se uma modificação nos fluxos de caixa é significativa considerando em que medida os fluxos de caixa futuros esperados associados ao derivado embutido, ao contrato de acolhimento ou a ambos, se alteraram, e se essa alteração é significativa em relação aos fluxos de caixa previstos anteriormente com base no contrato.

B4.3.12 O parágrafo B 4.3.11 não se aplica a derivados embutidos em contratos adquiridos:

(a) numa concentração de actividades empresariais (como definida na IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*);

(b) numa concentração de entidades ou actividades empresariais sob controlo comum como descrito nos parágrafos B1-B4 da IFRS 3; ou

(c) na formação de um empreendimento conjunto como definido na IFRS 11 *Acordos Conjuntos*

nem à sua possível reavaliação à data de aquisição. [1]

Reclassificação de activos financeiros (Secção 4.4)

Reclassificação de activos financeiros

B4.4.1 O parágrafo 4.4.1 exige que uma entidade reclassifique activos financeiros se alterar o seu modelo de negócio para a gestão desses activos financeiros. Essas alterações deverão ser muito pouco frequentes. Essas alterações são decididas pela gestão sénior da entidade em resultado de alterações internas ou externas e devem ser significativas para as operações da entidade e demonstráveis a terceiros. Consequentemente, só se considera que tem lugar uma mudança no modelo de negócio de uma entidade quando uma entidade

1 A IFRS 3 trata a aquisição de contratos com derivados embutidos no quadro de uma concentração de actividades empresariais.

inicia ou cessa o exercício de uma actividade que seja significativa para as suas operações, por exemplo, quando a entidade adquiriu, alienou ou encerrou uma linha de negócio. Apresentam-se em seguida exemplos de uma mudança no modelo de negócio:

(a) Uma entidade tem uma carteira de empréstimos comerciais que detém para vender de curto prazo. A entidade adquire uma empresa que gere empréstimos comerciais e tem um modelo de negócio que detém os empréstimos a fim de receber os fluxos de caixa contratuais. A carteira de empréstimos comerciais já não é para venda, e é agora gerida em conjunto com os empréstimos comerciais adquiridos, sendo todos detidos para receber os fluxos de caixa contratuais.

(b) Uma empresa de serviços financeiros decide encerrar o seu negócio de empréstimos hipotecários de retalho. Esse negócio deixa de aceitar novas operações e a empresa de serviços financeiros está a comercializar activamente a sua carteira de empréstimos hipotecários para venda.

B4.4.2 A alteração do objectivo do modelo de negócio da entidade deve ser efectuada antes da data de reclassificação. Por exemplo, se uma empresa de serviços financeiros decidir, em 15 de Fevereiro, encerrar o seu negócio de empréstimos hipotecários de retalho e, em consequência, tiver de reclassificar todos os activos financeiros afectados em 1 de Abril (isto é, o primeiro dia do período de relato seguinte da entidade), não deve aceitar novas operações de empréstimo hipotecário de retalho nem exercer quaisquer outras actividades coerentes com o seu antigo modelo de negócio após 15 de Fevereiro.

B4.4.3 As situações seguintes não constituem alterações ao modelo de negócio:

(a) uma alteração de intenções relativamente a determinados activos financeiros (mesmo em caso de alterações significativas das condições de mercado).

(b) o desaparecimento temporário de um mercado específico de activos financeiros.

(c) uma transferência de activos financeiros entre partes da entidade com diferentes modelos de negócio.

Mensuração (Capítulo 5)

Mensuração inicial (Secção 5.1)

B5.1.1 O justo valor de um instrumento financeiro no reconhecimento inicial é geralmente o preço de transacção (isto é, o justo valor da retribuição dada ou recebida, ver também o parágrafo B5.1.2A e a IFRS 13). No entanto, se parte da retribuição dada ou recebida corresponder a algo que não o instrumento financeiro, a entidade deve mensurar o justo valor do instrumento financeiro. Por exemplo, o justo valor de um empréstimo ou conta a receber de longo prazo que não inclua juros pode ser mensurado como o valor presente de todos os futuros recebimentos de dinheiro descontados usando a(s) taxa(s) de juro prevalecente(s) no mercado para um instrumento similar (no que respeita à moeda, ao prazo, ao tipo de taxa de juro e a outros factores) com uma notação de crédito semelhante. Qualquer quantia adicional emprestada constitui um gasto ou uma redução do rendimento, a menos que seja elegível para reconhecimento como outro tipo de activo.

B5.1.2 Se uma entidade originar um empréstimo com uma taxa de juro diferente da taxa do mercado (por exemplo, 5% quando a taxa do mercado para empréstimos semelhantes é 8%), e receber uma comissão inicial como retribuição, reconhece o empréstimo pelo seu justo valor, isto é, líquido da comissão recebida.

B5.1.2A O melhor indicador do justo valor de um instrumento financeiro no reconhecimento inicial é geralmente o preço de transacção (isto é, o justo valor da retribuição dada ou recebida, ver também a IFRS 13). Se uma entidade determinar que o justo valor no reconhecimento inicial difere do preço de transacção, como mencionado no parágrafo 5.1.1A, a entidade deve contabilizar esse instrumento, nessa data, do seguinte modo:

(a) pela mensuração exigida pelo parágrafo 5.1.1, se o justo valor for evidenciado por um preço cotado num mercado activo para um activo ou passivo idêntico (isto é, um dado de Nível 1) ou calculado com base numa técnica de avaliação que utiliza apenas dados de mercado observáveis. Uma entidade deve reconhecer a diferença entre o justo

valor no reconhecimento inicial e o preço de transacção como um ganho ou perda.

(b) em todos os outros casos, pela mensuração exigida pelo parágrafo 5.1.1, ajustada para diferir a diferença entre o justo valor no reconhecimento inicial e o preço de transacção. Após o reconhecimento inicial, a entidade apenas deve reconhecer essa diferença diferida como um ganho ou perda na medida em que decorra de uma alteração num factor (incluindo o tempo) que os participantes do mercado considerariam ao apreçar o activo ou passivo.

Mensuração subsequente (Secções 5.2 e 5.3)

B5.2.1 Se um instrumento financeiro que foi previamente reconhecido como activo financeiro for mensurado pelo justo valor através dos resultados e o seu justo valor ficar inferior a zero, constitui um passivo financeiro mensurado de acordo com o parágrafo 4.2.1. No entanto, os contratos híbridos com contratos de acolhimento que são activos incluídos no âmbito desta Norma são sempre mensurados de acordo com o parágrafo 4.3.2.

B5.2.2 O seguinte exemplo ilustra a contabilização dos custos de transacção na mensuração inicial e subsequente de um activo financeiro mensurado pelo justo valor com as alterações através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.5 ou 4.1.2A. Uma entidade adquire um activo financeiro por 100 UM acrescido de uma comissão de compra de 2 UM. Inicialmente, a entidade reconhece o activo por 102 UM. O período de relato termina um dia depois, quando o preço de mercado cotado do activo é 100 UM. Se o activo fosse vendido, seria paga uma comissão de 3 UM. Nessa data, a entidade mensura o activo por 100 UM (sem considerar a possível comissão de venda) e reconhece uma perda de 2 UM em outro rendimento integral. Se o activo financeiro for mensurado pelo justo valor em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A, os custos de transacção são amortizados nos resultados usando o método do juro efectivo.

B5.2.2A A mensuração subsequente de um activo financeiro ou passivo financeiro e o reconhecimento subsequente dos ganhos e perdas descrito no parágrafo B5.1.2A deve ser consistente com os requisitos desta Norma.

Investimentos em instrumentos de capital próprio e contratos relativos a esses investimentos

B5.2.3 Todos os investimentos em instrumentos de capital próprio e contratos relativos a esses instrumentos devem ser mensurados pelo justo valor. No entanto, em circunstâncias limitadas, o custo pode ser uma estimativa adequada do justo valor. Pode ser esse o caso se as informações mais recentes disponíveis forem insuficientes para mensurar o justo valor ou se existir um elevado número de mensurações possíveis do justo valor e o custo representar a melhor estimativa do justo valor dentro desse intervalo.

B5.2.4 Os indicadores de que o custo pode não ser representativo do justo valor incluem:

(a) uma alteração significativa no desempenho da investida, em comparação com os orçamentos, planos ou etapas.

(b) alterações nas expectativas respeitantes à capacidade de o produto da investida alcançar as etapas técnicas fixadas.

(c) uma alteração significativa no mercado para o capital próprio da investida ou dos seus produtos ou produtos potenciais.

(d) uma alteração significativa na economia global ou no ambiente económico no qual a investida opera.

(e) uma alteração significativa no desempenho de entidades comparáveis ou nas avaliações implícitas do mercado global.

(f) questões internas da investida, como fraude, litígios comerciais, litígios, alterações na gestão ou na estratégia.

(g) evidência de transacções externas no capital próprio da investida, quer pela própria investida (como uma nova emissão de capital próprio) quer através de transferências de instrumentos de capital próprio entre terceiros.

B5.2.5 A lista constante do parágrafo B5.2.4 não é exaustiva. Uma entidade deve usar todas as informações sobre o desempenho e as operações da entidade

investida que se tenham tornado disponíveis após a data de reconhecimento inicial. Na medida em que existam factores relevantes dessa natureza, os mesmos poderão indicar que o custo pode não ser representativo do justo valor. Nesses casos, a entidade deve mensurar pelo justo valor.

B5.2.6 O custo nunca é a melhor estimativa do justo valor para os investimentos em instrumentos de capital próprio cotados (ou contratos relativos a instrumentos de capital próprio cotados).

Mensuração pelo custo amortizado (Secção 5.4)

Método do juro efectivo

B5.4.1 Ao aplicar o método do juro efectivo, uma entidade identifica as comissões que são parte integrante da taxa de juro efectiva de um instrumento financeiro. A descrição das comissões relativas a serviços financeiros pode não ser indicativa da natureza e do conteúdo dos serviços prestados. As comissões que são parte integrante da taxa de juro efectiva de um instrumento financeiro são tratadas como um ajustamento da taxa de juro efectiva, salvo se o instrumento financeiro for mensurado pelo justo valor, sendo as alterações no justo valor reconhecidas nos resultados. Nesses casos, as comissões são reconhecidas como rédito ou gasto quando o instrumento é inicialmente reconhecido.

B5.4.2 As comissões que são parte integrante da taxa de juro efectiva de um instrumento financeiro incluem:

(a) as comissões iniciais recebidas pela entidade relacionadas com a criação ou aquisição de um activo financeiro. Essas comissões podem incluir uma retribuição por actividades como a avaliação da situação financeira do mutuário, a avaliação e o registo de garantias, colaterais e outros acordos de garantia, a negociação dos termos do instrumento, a preparação e o processamento dos documentos e o encerramento da transacção. Estas comissões são parte integrante do início de um envolvimento com o instrumento financeiro daí resultante.

(b) as comissões de compromisso recebidas pela entidade para originar um empréstimo quando o compromisso de empréstimo não é mensurado de acordo com o parágrafo 4.2.1(a), e é provável que a

entidade celebre um contrato de concessão de empréstimo específico. Estas comissões são consideradas uma retribuição por um envolvimento contínuo com a aquisição de um instrumento financeiro. Se o compromisso expirar sem que a entidade conceda o empréstimo, a comissão é reconhecida como rédito no termo do compromisso.

(c) as comissões iniciais pagas aquando da emissão de passivos financeiros mensurados pelo custo amortizado. Estas comissões são parte integrante da do início de um envolvimento com um passivo financeiro. Uma entidade estabelece uma distinção entre comissões e custos que são parte integrante da taxa de juro efectiva do passivo financeiro e comissões iniciais e custos de transacção referentes ao direito de prestar serviços, como serviços de gestão de investimentos.

B5.4.3 As comissões que não são parte integrante da taxa de juro efectiva de um instrumento financeiro e são contabilizadas de acordo com a IFRS 15 incluem:

(a) as comissões cobradas pelo serviço financeiro de um empréstimo;

(b) as comissões de compromisso para originar um empréstimo quando o compromisso de empréstimo não é mensurado de acordo com o parágrafo 4.2.1(a), e é improvável que seja celebrado um contrato de concessão de empréstimo específico; e

(c) as comissões de sindicação de empréstimos recebidas por uma entidade que organiza a montagem de um empréstimo e não retém qualquer parte do pacote de empréstimo para si própria (ou conserva uma parte à mesma taxa de juro efectiva, para um risco comparável, como os outros participantes).

B5.4.4 Aquando da aplicação do método do juro efectivo, uma entidade geralmente amortiza quaisquer comissões, pontos pagos ou recebidos, custos de transacção e outros prémios ou descontos incluídos no cálculo da taxa de juro efectiva durante a vida esperada do instrumento financeiro. Contudo, é utilizado um período mais curto se este for o período a que dizem respeito as comissões, pontos pagos ou recebidos, custos de transacção, prémios ou descontos. É este o caso quando a variável à qual dizem respeito as comissões, pontos pagos ou recebidos, custos de transacção, prémios ou descontos voltar a ser apreçada às taxas de mercado antes do vencimento esperado do

instrumento financeiro. Nesse caso, o período de amortização adequado é o período até à data seguinte de reapreçamento. Por exemplo, se um prémio ou desconto num instrumento financeiro de taxa variável reflectir os juros acumulados sobre esse instrumento financeiro desde o último pagamento de juros, ou as alterações das taxas de mercado desde que a taxa de juro variável foi redefinida de acordo com as taxas de mercado, esse prémio ou desconto será amortizado até à data seguinte em que a taxa de juro é redefinida de acordo com as taxas de mercado. Isto deve-se ao facto de o prémio ou desconto dizer respeito ao período até à próxima data de redefinição da taxa de juro porque, nessa data, a variável à qual o prémio ou desconto diz respeito (isto é, taxas de juro) é redefinida de acordo com as taxas de mercado. Se, porém, o prémio ou desconto resultar de uma alteração no spread de crédito sobre a taxa variável especificado no instrumento financeiro, ou outras variáveis que não sejam redefinidas de acordo com as taxas de mercado, esse prémio ou desconto é amortizado durante a vida esperada do instrumento financeiro.

B5.4.5 Para activos financeiros de taxa variável e passivos financeiros de taxa variável, uma re-estimativa periódica dos fluxos de caixa para reflectir os movimentos nas taxas de juro do mercado altera a taxa de juro efectiva. Se um activo financeiro de taxa variável ou um passivo financeiro de taxa variável for inicialmente reconhecido por uma quantia igual ao capital a receber ou a reembolsar aquando da maturidade, a nova estimativa dos futuros pagamentos de juros não tem, em princípio, um efeito significativo sobre a quantia escriturada do activo ou passivo.

B5.4.6 Se uma entidade revir as suas estimativas de pagamentos ou recebimentos (excluindo as alterações de acordo com o parágrafo 5.4.3 e as alterações das estimativas das perdas de crédito esperadas), deve ajustar a quantia escriturada bruta do activo financeiro ou custo amortizado de um passivo financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros) para reflectir os fluxos de caixa contratuais estimados reais e revistos. A entidade recalcula a quantia escriturada bruta do activo financeiro ou custo amortizado do passivo financeiro como o valor presente dos futuros fluxos de caixa contratuais estimados que são descontados à taxa de juro efectiva original do instrumento financeiro (ou à taxa de juro efectiva ajustada pela qualidade creditícia para

activos financeiros em imparidade comprados ou activos financeiros em imparidade originados) ou, quando aplicável, à taxa de juro efectiva revista calculada de acordo com o parágrafo 6.5.10. O ajustamento é reconhecido nos resultados como rendimento ou gasto.

B5.4.7 Em alguns casos, um activo financeiro é considerado em imparidade por perdas de crédito no reconhecimento inicial em virtude de o risco de crédito ser muito elevado, e, no caso de uma compra, ser adquirido com um grande desconto. Uma entidade deve incluir as perdas de crédito iniciais esperadas nos fluxos de caixa estimados quando calcula a taxa de juro efectiva ajustada pela qualidade creditícia para activos financeiros que são considerados activos financeiros em imparidade comprados ou activos financeiros em imparidade originados no reconhecimento inicial. No entanto, isto não significa que uma taxa de juro efectiva ajustada pela qualidade creditícia deva ser aplicada unicamente porque o activo financeiro tem um elevado risco de crédito no reconhecimento inicial.

Custos de transacção

B5.4.8 Os custos de transacção incluem honorários e comissões pagas a agentes (incluindo empregados que actuem como agentes de venda), consultores, correctores e operadores de mercado, taxas cobradas por agências reguladoras e bolsas de valores mobiliários, e taxas e impostos devidos pela transferência. Os custos de transacção não incluem prémios ou descontos de dívida, custos de financiamento, custos internos administrativos ou custos de detenção.

Eliminação

B5.4.9 As eliminações podem dizer respeito a um activo financeiro na sua totalidade ou a uma parte do mesmo. Por exemplo, uma entidade planeia executar o colateral de um activo financeiro e espera recuperar, no máximo, 30% desse activo financeiro a partir do colateral. Se a entidade não tem uma perspectiva razoável de recuperar quaisquer outros fluxos de caixa decorrentes do activo financeiro, deve anular os restantes 70% do activo financeiro.

Imparidade (Secção 5.5)

Base de avaliação colectiva e individual

B5.5.1 Para cumprir o objectivo do reconhecimento das perdas de crédito esperadas ao longo da vida de um instrumento financeiro correspondentes a aumentos significativos do risco de crédito desde o reconhecimento inicial, pode ser necessário avaliar os aumentos significativos do risco de crédito numa base colectiva, tendo em conta a informação que indicia aumentos significativos do risco de crédito em relação, por exemplo, a um grupo ou subgrupo de instrumentos financeiros. Isto para assegurar que uma entidade satisfaz o objectivo do reconhecimento das perdas de crédito esperadas ao longo da vida do instrumento quando existem aumentos significativos do risco de crédito, mesmo que não exista ainda evidência de tais aumentos significativos no risco de crédito ao nível individual de cada instrumento.

B5.5.2 De um modo geral, espera-se que as perdas de crédito esperadas ao longo da vida do instrumento financeiro sejam reconhecidas antes deste se encontrar em atraso. Geralmente, o risco de crédito aumenta consideravelmente antes do instrumento financeiro se encontrar em atraso ou antes de se verificarem outros factores indicadores de atraso específicos do mutuário (por exemplo, uma modificação ou reestruturação). Consequentemente, quando estiverem disponíveis, sem custos ou esforços extraordinários, informações razoáveis e sustentáveis mais prospectivas do que as relativas a pagamentos vencidos, essas informações devem ser utilizadas para avaliar as alterações no risco de crédito.

B5.5.3 Contudo, dependendo da natureza dos instrumentos financeiros e das informações disponíveis sobre o risco de crédito de grupos específicos de instrumentos financeiros, uma entidade pode não ser capaz de identificar alterações significativas no risco de crédito relativamente a instrumentos financeiros individuais antes deste se encontrar em atraso. É o que pode acontecer, por exemplo, com instrumentos financeiros como empréstimos de retalho em relação aos quais existe pouca ou nenhuma informação actualizada sobre o risco de crédito que seja obtida de forma rotineira e controlada no que se refere a um instrumento individual até que um cliente infrinja os termos

contratuais. No caso de não serem identificadas alterações no risco de crédito de instrumentos financeiros individuais antes destes se encontrarem em atraso, uma dedução para perdas baseada apenas na informação de crédito a nível individual de cada instrumento financeiro não representaria fielmente as alterações no risco de crédito ocorridas desde o reconhecimento inicial.

B5.5.4 Em algumas circunstâncias, uma entidade não dispõe de informações razoáveis e sustentáveis e disponíveis sem custos ou esforços extraordinários para mensurar as perdas de crédito esperadas ao longo da vida numa base individual de cada instrumento. Nesse caso, as perdas de crédito esperadas ao longo da vida devem ser reconhecidas numa base colectiva que tenha em consideração informação abrangente sobre o risco de crédito. A informação abrangente sobre o risco de crédito deve incluir não só informações relativas a créditos vencidos, mas também todas as informações de crédito relevantes, incluindo informação macroeconómica prospectiva, a fim de se estimar o resultado do reconhecimento das perdas de crédito esperadas ao longo da vida quando tiver havido um aumento significativo do risco de crédito desde o reconhecimento inicial a nível de cada instrumento.

B5.5.5 Para efeitos de determinação dos aumentos significativos do risco de crédito e reconhecimento de uma dedução para perdas numa base colectiva, uma entidade pode agrupar os instrumentos financeiros com base em características de risco de crédito comuns, com o objectivo de facilitar uma análise que se destina a permitir que os aumentos significativos no risco de crédito sejam identificados em tempo útil. A entidade não deve ocultar esta informação através do agrupamento de instrumentos financeiros com diferentes características de risco. Exemplos de características de risco de crédito comuns podem incluir, entre outras, as seguintes:

(a) o tipo de instrumento;
(b) as notações de risco de crédito;
(c) o tipo de colateral;
(d) a data de reconhecimento inicial;
(e) o prazo remanescente até à maturidade;
(f) a indústria;
(g) a localização geográfica do mutuário; e

(h) o valor do colateral em relação ao activo financeiro se este tiver um impacto na probabilidade de ocorrência de um incumprimento (por exemplo, em algumas jurisdições, empréstimos sem direito de recurso ou rácios empréstimo-valor).

B5.5.6 O parágrafo 5.5.4 exige que as perdas de crédito esperadas ao longo da vida de um instrumento sejam reconhecidas em todos os instrumentos financeiros relativamente aos quais tenha havido um aumento significativo do risco de crédito desde o reconhecimento inicial. A fim de atingir este objectivo, se uma entidade não for capaz de agrupar os instrumentos financeiros relativamente aos quais se considera ter havido um aumento significativo do risco de crédito desde o reconhecimento inicial com base em características de risco de crédito comuns, essa entidade deve reconhecer as perdas de crédito esperadas ao longo da vida do instrumento para uma parte dos activos financeiros relativamente aos quais se considera que o risco de crédito aumentou de forma significativa. A agregação dos instrumentos financeiros para avaliar se existem ou não alterações do risco de crédito de forma colectiva pode mudar ao longo do tempo se se tornarem disponíveis novas informações sobre grupos de instrumentos financeiros ou sobre instrumentos financeiros individuais.

Momento para o reconhecimento das perdas de crédito esperadas ao longo da vida dos instrumentos

B5.5.7 A questão de saber se as perdas de crédito esperadas ao longo da vida dos instrumentos devem ou não ser reconhecidas depende da ocorrência de aumentos significativos da probabilidade ou do risco de se verificar um incumprimento desde o reconhecimento inicial (independentemente do facto de um instrumento financeiro ter sido ou não reapreciado para ter em conta o aumento do risco de crédito), e não da existência de indícios de que um activo financeiro está em imparidade por perdas de crédito à data de relato ou da efectiva ocorrência de um incumprimento. De um modo geral, haverá um aumento significativo do risco de crédito antes de um activo financeiro ficar em imparidade por perdas de crédito ou antes da efectiva ocorrência de um incumprimento.

B5.5.8 Para os compromissos de empréstimo, uma entidade considera as alterações no risco de ocorrência de um incumprimento em relação ao empréstimo ao qual o compromisso diz respeito. Para os contratos de garantia financeira, uma entidade considera as alterações no risco de que o devedor especificado não cumpra o contrato.

B5.5.9 A importância de uma alteração no risco de crédito desde o reconhecimento inicial depende do risco de ocorrência de um incumprimento aquando do reconhecimento inicial. Assim, uma dada alteração, em termos absolutos, no risco de ocorrência de um incumprimento será mais significativa para um instrumento financeiro com um menor risco inicial de ocorrência de incumprimento em comparação com um instrumento financeiro com um maior risco inicial de ocorrência de incumprimento.

B5.5.10 O risco de ocorrência de um incumprimento relativamente a instrumentos financeiros que tenham um risco de crédito comparável é mais elevado quanto maior for a duração esperada do instrumento. Por exemplo, o risco de ocorrência de um incumprimento de uma obrigação com a notação AAA com uma duração esperada de 10 anos é mais elevado do que o de uma obrigação com a notação AAA com uma duração esperada de cinco anos.

B5.5.11 Devido à relação existente entre a vida esperada e o risco de ocorrência de um incumprimento, a alteração no risco de crédito não pode ser avaliada comparando simplesmente a alteração no risco absoluto de ocorrência de um incumprimento ao longo do tempo. Por exemplo, se o risco de ocorrência de um incumprimento de um instrumento financeiro com uma duração esperada de 10 anos no reconhecimento inicial for idêntico ao risco de ocorrência de um incumprimento desse instrumento financeiro quando a sua duração esperada num período subsequente é de apenas cinco anos, tal pode indicar um aumento do risco de crédito. Isto deve-se ao facto de o risco de ocorrência de um incumprimento durante a duração esperada geralmente diminuir com a passagem do tempo, se o risco de crédito não for alterado e o instrumento financeiro se aproximar da data de maturidade. No entanto, para os instrumentos financeiros que apenas têm obrigações de pagamento importantes perto da sua data de vencimento, o risco de ocorrência de um incumprimento pode não diminuir necessariamente com a passagem do tempo.

Nesse caso, uma entidade deve também ter em conta outros factores qualitativos que possam demonstrar se o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial.

B5.5.12 Uma entidade pode aplicar diferentes abordagens ao avaliar se o risco de crédito de um instrumento financeiro aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial ou ao mensurar as perdas de crédito esperadas. Uma entidade pode aplicar diferentes abordagens para diferentes instrumentos financeiros. Uma abordagem que não inclua explicitamente a probabilidade de incumprimento como um dado, por si só, tal como uma abordagem pela taxa de perdas de crédito, pode ser consistente com os requisitos desta Norma, desde que uma entidade seja capaz de separar as alterações nos riscos de incumprimento das alterações de outros factores determinantes das perdas de crédito esperadas, como os colaterais, e considere o seguinte na avaliação:

(a) a alteração no risco de ocorrência de um incumprimento desde o reconhecimento inicial;

(b) a vida esperada do instrumento financeiro; e

(c) informações razoáveis e sustentáveis que estejam disponíveis, sem custos ou esforços extraordinários, susceptíveis de afectar o risco de crédito.

B5.5.13 Os métodos utilizados para determinar se o risco de crédito aumentou de forma significativa em relação a um instrumento financeiro desde o reconhecimento inicial devem ter em conta as características do instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros) e os padrões de incumprimento observados no passado em instrumentos financeiros comparáveis. Não obstante o requisito enunciado no parágrafo 5.5.9, para os instrumentos financeiros para os quais os padrões de incumprimento não estão concentrados num determinado momento da vida esperada do instrumento financeiro, as alterações no risco de ocorrência de um incumprimento ao longo dos 12 meses seguintes poderá ser uma aproximação razoável das alterações no risco de ocorrência de um incumprimento ao longo da vida do instrumento. Em tais casos, uma entidade pode usar as alterações no risco de ocorrência de um incumprimento durante os 12 meses seguintes a fim de determinar se o risco de crédito aumentou significativamente desde o

reconhecimento inicial, a menos que as circunstâncias indiquem que é necessária uma avaliação ao longo da vida do instrumento.

B5.5.14 Contudo, para alguns instrumentos financeiros, ou em algumas circunstâncias, pode não ser adequado utilizar alterações nos riscos de ocorrência de um incumprimento durante os 12 meses seguintes a fim de determinar se as perdas de crédito esperadas ao longo da vida do instrumento devem ser reconhecidas. Por exemplo, a alteração do risco de ocorrência de um incumprimento nos 12 meses seguintes pode não ser uma base adequada para determinar se o risco de crédito aumentou num instrumento financeiro com uma maturidade superior a 12 meses quando:

(a) o instrumento financeiro só tiver obrigações de pagamento significativas para além dos 12 meses seguintes;

(b) ocorrerem alterações em factores macroeconómicos relevantes ou noutros factores relacionados com o crédito que não estão adequadamente reflectidas no risco de ocorrência de um incumprimento nos 12 meses seguintes; ou

(c) as alterações em factores relacionados com o crédito apenas tiverem um impacto no risco de crédito do instrumento financeiro (ou têm um efeito mais pronunciado) para além dos 12 meses.

Determinar se o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial

B5.5.15 Ao determinar se é ou não exigido o reconhecimento das perdas de crédito esperadas ao longo da vida dos instrumentos, uma entidade deve considerar informações razoáveis e sustentáveis que estejam disponíveis sem custos ou esforços extraordinários e susceptíveis de afectar o risco de crédito de um instrumento financeiro, de acordo com o parágrafo 5.5.17(c). Uma entidade não é obrigada a realizar uma pesquisa exaustiva de informações para determinar se o risco de crédito aumentou ou não significativamente desde o reconhecimento inicial.

B5.5.16 A análise do risco de crédito é uma análise multifactorial e holística; a relevância de um determinado factor, e o seu peso relativamente a outros factores, depende do tipo de produto, das características dos instrumentos

financeiros e do mutuário, bem como da região geográfica. Uma entidade deve considerar informações razoáveis e sustentáveis que estejam disponíveis sem custos ou esforços extraordinários e que sejam relevantes para o instrumento financeiro específico em avaliação. No entanto, alguns factores ou indicadores podem não ser identificáveis a nível individual do instrumento financeiro. Nesse caso, os factores ou indicadores deverão ser avaliados relativamente a carteiras, grupos de carteiras, ou partes de uma carteira de instrumentos financeiros que sejam adequadas para determinar se foi cumprido o requisito do parágrafo 5.5.3 relativo ao reconhecimento das perdas de crédito esperadas ao longo da vida dos instrumentos.

B5.5.17 A seguinte lista, não exaustiva, de informações pode ser relevante para avaliar as alterações no risco de crédito:

(a) alterações significativas nos indicadores de preço internos do risco de crédito como resultado de uma alteração no risco de crédito desde o início, incluindo, embora não se limitando a ele, o spread de crédito que se verificaria se um determinado instrumento financeiro ou um instrumento financeiro similar com as mesmas condições e a mesma contraparte fossem recentemente criados ou emitidos à data de relato.

(b) outras alterações nas taxas ou nas condições de um instrumento financeiro existente que seriam significativamente diferentes se o instrumento fosse recentemente criado ou emitido à data de relato (como cláusulas mais rigorosas, um aumento dos colaterais ou garantias ou uma maior cobertura pelos rendimentos) devido a alterações no risco de crédito do instrumento financeiro desde o reconhecimento inicial.

(c) alterações significativas nos indicadores de mercado externos do risco de crédito para um determinado instrumento financeiro ou para instrumentos financeiros semelhantes com a mesma vida esperada. As alterações nos indicadores de mercado do risco de crédito incluem, entre outras:

(i) o spread de crédito;

(ii) os preços dos swaps de risco de incumprimento de crédito para o mutuário;

(iii) o período ou a medida em que o justo valor de um activo financeiro foi inferior ao seu custo amortizado; e

(iv) outras informações de mercado relativas ao mutuário, tais como alterações no preço dos seus instrumentos de dívida e de capital próprio.

(d) uma alteração significativa, efectiva ou esperada, da notação de crédito externa do instrumento financeiro.

(e) uma deterioração, efectiva ou esperada, da notação de crédito interna para o mutuário ou uma diminuição da pontuação comportamental utilizada para avaliar o risco de crédito a nível interno. As notações de crédito internas e a pontuação comportamental interna são mais fiáveis quando fazem referência a notações externas ou são apoiadas por estudos sobre o incumprimento;

(f) alterações adversas, existentes ou previstas, nas condições comerciais, financeiras ou económicas que previsivelmente venham a causar uma alteração significativa na capacidade do mutuário para cumprir com as suas obrigações relativas à dívida, como um aumento efectivo ou previsto nas taxas de juro ou um aumento significativo, efectivo ou previsto, das taxas de desemprego.

(g) uma alteração significativa, efectiva ou esperada, nos resultados operacionais do mutuário. A título de exemplo pode referir-se uma diminuição do rédito ou das margens, um aumento dos riscos operacionais, uma insuficiência de fundo de maneio, uma diminuição da qualidade dos activos, um aumento da alavancagem do balanço, problemas de liquidez ou de gestão, alterações no âmbito da actividade ou na estrutura organizativa (como a descontinuação de um segmento do negócio), sejam estes efectivos ou esperados, e que tenham como resultado uma alteração significativa da capacidade do mutuário para cumprir as suas obrigações relativas à dívida.

(h) aumentos significativos no risco de crédito de outros instrumentos financeiros do mesmo mutuário.

(i) uma alteração adversa significativa, efectiva ou esperada, no enquadramento regulamentar, económico ou tecnológico do mutuário que resulte numa alteração significativa da capacidade do mutuário para cumprir as suas obrigações relativas à dívida, como uma

diminuição da procura dos produtos vendidos pelo mutuário em virtude de uma alteração tecnológica.

(j) alterações significativas do valor dos colaterais que suportam a obrigação, ou da qualidade das garantias de terceiros ou das melhorias de qualidade creditícia, que previsivelmente venham a reduzir o incentivo económico do mutuário para efectuar os pagamentos contratuais previstos ou que, de outro modo, possam ter um efeito sobre a probabilidade de ocorrência de um incumprimento. Por exemplo, se o valor dos colaterais diminuir em virtude de uma diminuição dos preços da habitação, os mutuários de algumas jurisdições têm um maior incentivo ao incumprimento em relação aos seus empréstimos hipotecários.

(k) uma alteração significativa na qualidade da garantia prestada por um accionista (ou por um sócio individual), se o accionista (ou o sócio individual) tiver(em) um incentivo e a capacidade financeira para evitar o incumprimento através de injecções de capital ou de dinheiro.

(l) alterações significativas, como reduções do apoio financeiro de uma empresa-mãe ou outra filial ou uma alteração significativa, efectiva ou esperada, da melhoria da qualidade creditícia, que previsivelmente venham a reduzir o incentivo económico do mutuário para fazer os pagamentos contratuais previstos. O apoio ao crédito ou a melhoria da qualidade creditícia inclui a consideração da situação financeira do garante e/ou, no que diz respeito aos interesses emitidos no âmbito de titularizações, se se prevê que os interesses subordinados sejam capazes de absorver as perdas de crédito esperadas (por exemplo, sobre os empréstimos subjacentes ao título).

(m) alterações previstas na documentação do empréstimo, incluindo uma violação prevista do contrato susceptível de conduzir a alterações ou dispensas relativamente a certas cláusulas, períodos sem pagamento de juros, majorações das taxas de juro, a exigência de colaterais ou garantias adicionais ou outras alterações no quadro contratual do instrumento.

(n) alterações significativas no desempenho e no comportamento esperados do mutuário, incluindo alterações na situação de pagamento dos mutuários do grupo (por exemplo, um aumento do

número esperado ou do volume dos pagamentos contratuais em atraso, ou aumentos significativos do número esperado de mutuários com cartão de crédito que previsivelmente venham a atingir ou exceder o seu limite de crédito ou que previsivelmente paguem a quantia mínima mensal).

(o) alterações no método de gestão de crédito da entidade relativamente ao instrumento financeiro; isto é, com base em indicadores emergentes de alterações no risco de crédito do instrumento financeiro, prevê-se que as práticas de gestão de risco de crédito da entidade venham a tornar-se mais activas ou a centrar-se na gestão do instrumento, nomeadamente passando a acompanhar ou controlar cada vez mais estreitamente o instrumento, ou, ainda, que a entidade intervenha especificamente em relação ao mutuário.

(p) informação relativa a créditos vencidos, incluindo a presunção ilidível, tal como estabelecido no parágrafo 5.5.11.

B5.5.18 Em alguns casos, a informação qualitativa e quantitativa não estatística disponível pode ser suficiente para determinar que um instrumento financeiro cumpriu o critério para o reconhecimento de uma dedução para perdas por uma quantia igual à das perdas de crédito esperadas ao longo da sua vida. Isto é, as informações não precisam de provir de um modelo estatístico ou de um processo de notação de crédito para se determinar se se verificou um aumento significativo do risco de crédito do instrumento financeiro. Noutros casos, uma entidade pode necessitar de considerar outras informações, nomeadamente informações provenientes dos seus modelos estatísticos ou processos de notação de crédito. Como alternativa, a entidade pode basear a avaliação em ambos os tipos de informação, isto é, em factores qualitativos que não são captados através do processo de notação interna e numa determinada categoria de notação interna à data de relato, tendo em consideração as características de risco de crédito no reconhecimento inicial, se ambos os tipos de informações forem relevantes.

Presunção ilidível de créditos vencido há mais de 30 dias

B5.5.19 A presunção ilidível enunciada no parágrafo 5.5.11 não constitui um indicador absoluto de que as perdas de crédito esperadas ao longo da vida do

instrumento devem ser reconhecidas, mas presume-se ser a última fase em que as perdas de crédito esperadas ao longo da vida do instrumento devem ser reconhecidas, mesmo quando se utilizam informações prospectivas (nomeadamente factores macroeconómicos a nível das carteiras).

B5.5.20 Uma entidade pode ilidir esta presunção. Contudo, só o pode fazer quando tiver informações razoáveis e sustentáveis que demonstrem que, apesar de os pagamentos contratuais estarem vencidos há mais de 30 dias, isso não representa um aumento significativo do risco de crédito de um instrumento financeiro. Por exemplo, quando o não pagamento se tiver devido a um lapso administrativo, e não a dificuldades financeiras do mutuário, ou a entidade tiver acesso a dados históricos que demonstrem que não existe uma correlação entre um aumento significativo do risco de ocorrência de um incumprimento e os activos financeiros em relação aos quais esses créditos estão vencidos há mais de 30 dias, mas esses dados demonstrem que existe essa correlação quando os créditos estiverem vencidos há mais de 60 dias.

B5.5.21 Uma entidade não pode fazer corresponder o momento em que se verifica um aumento significativo do risco de crédito e se efectua o reconhecimento das perdas de crédito esperadas ao longo da vida do instrumento ao momento em que um activo financeiro é considerado em imparidade por perdas de crédito ou numa situação que corresponde à definição interna de incumprimento da entidade.

Instrumentos financeiros que têm um baixo risco de crédito à data de relato

B5.5.22 O risco de crédito de um instrumento financeiro é considerado baixo para efeitos da aplicação do parágrafo 5.5.10 caso o instrumento financeiro tenha um baixo risco de incumprimento, o mutuário tenha uma forte capacidade de cumprir as suas obrigações em termos de fluxos de caixa contratuais de curto prazo e as alterações adversas das condições económicas e comerciais de longo prazo possam reduzir, mas não necessariamente, a capacidade do mutuário para cumprir as suas obrigações em termos de fluxos de caixa contratuais. Os instrumentos financeiros não são considerados como tendo um baixo risco de crédito caso se considere que têm um baixo risco de perdas simplesmente devido ao valor do colateral, e se o instrumento financeiro, sem

esse colateral, não fosse considerado como tendo um baixo risco de crédito. Também não se considera que os instrumentos financeiros têm um baixo risco de crédito simplesmente porque têm um menor risco de incumprimento relativamente aos outros instrumentos financeiros da entidade, ou relativamente ao risco de crédito da jurisdição na qual uma entidade opera.

B5.5.23 Para determinar se um instrumento financeiro tem um baixo risco de crédito, uma entidade pode utilizar as suas notações de risco de crédito internas ou outras metodologias que sejam consistentes com uma definição geralmente aceite de baixo risco de crédito e que tenha em conta os riscos e o tipo de instrumentos financeiros que estão a ser avaliados. Uma notação externa de "grau de investimento" é um exemplo de um instrumento financeiro que pode ser considerado como tendo um baixo risco de crédito. No entanto, não é necessário que os instrumentos financeiros sejam objecto de notação externa para serem considerados como tendo um baixo risco de crédito. Devem, no entanto, ser considerados como tendo um baixo risco de crédito na perspectiva de um participante do mercado, tendo em conta todos os seus termos e condições

.B5.5.24 As perdas de crédito esperadas ao longo da vida de um instrumento não são reconhecidas nesse instrumento financeiro pelo simples facto de o mesmo ter sido considerado como tendo um baixo risco de crédito no período de relato anterior e por não se considerar que tenha um baixo risco de crédito à data de relato. Em tal situação, uma entidade deve determinar se se verificou um aumento significativo do risco de crédito desde o reconhecimento inicial e, assim, se as perdas de crédito esperadas ao longo da vida do instrumento devem ser reconhecidas de acordo com o parágrafo 5.5.3.

Modificações

B5.5.25 Em alguns casos, a renegociação ou modificação dos fluxos de caixa contratuais de um activo financeiro podem levar ao desreconhecimento do activo financeiro existente de acordo com esta Norma. Quando a modificação de um activo financeiro resultar no desreconhecimento do cativo financeiro existente e no reconhecimento subsequente do activo financeiro modificado, o

cativo modificado é considerado um "novo" activo financeiro para efeitos desta Norma.

B5.5.26 Consequentemente, a data da modificação deve ser tratada como a data do reconhecimento inicial desse activo financeiro quando se aplicam os requisitos em matéria de imparidade ao activo financeiro modificado. Isto implica geralmente a mensuração da dedução para perdas por uma quantia igual às perdas de crédito esperadas a 12 meses até que os requisitos para o reconhecimento das perdas de crédito esperadas ao longo da vida, enunciados no parágrafo 5.5.3, sejam cumpridos. No entanto, em algumas circunstâncias excepcionais, na sequência de uma modificação que resulte no desreconhecimento do activo financeiro original, podem existir indícios de que o activo financeiro modificado está em imparidade por perdas de crédito no reconhecimento inicial, e, assim, o activo financeiro deve ser reconhecido como um activo financeiro em imparidade originado. Tal poderia ocorrer, por exemplo, numa situação em que se verificou uma alteração substancial de um activo em dificuldades, da qual resultou o desreconhecimento do activo financeiro original. Nesse caso, pode acontecer que a modificação resulte num novo activo financeiro que se encontra em imparidade por perdas de crédito no reconhecimento inicial.

B5.5.27 Se os fluxos de caixa contratuais decorrentes de um activo financeiro foram renegociados ou de outra forma modificados, mas o activo financeiro não for desreconhecido, esse activo financeiro não é automaticamente considerado como tendo um baixo risco de crédito. Uma entidade deve avaliar se houve um aumento significativo do risco de crédito desde o reconhecimento inicial com base em todas as informações razoáveis e sustentáveis que estejam disponíveis sem custos ou esforços extraordinários. Tal inclui informação histórica e prospectiva e uma avaliação do risco de crédito ao longo da vida esperada do activo financeiro, o que inclui informações sobre as circunstâncias que levaram à modificação. Os indícios de que os critérios para o reconhecimento das perdas de crédito esperadas ao longo da vida de um instrumento deixaram de estar satisfeitos podem incluir um historial pagamentos efectuados sem atraso em relação aos termos contratuais modificados. Geralmente, um cliente teria de dar provas de um bom comportamento em matéria de pagamento ao longo de um certo período, antes

de se considerar que o risco de crédito diminuiu. Por exemplo, um historial de pagamentos em falta ou incompletos não seria normalmente eliminado pelo simples facto de se fazer um pagamento atempado na sequência de uma modificação dos termos contratuais.

Mensuração das perdas de crédito esperadas

Perdas de crédito esperadas

B5.5.28 As perdas de crédito esperadas são uma estimativa ponderada pela probabilidade das perdas de crédito (isto é, o valor presente de todos os défices de tesouraria) durante a vida esperada do instrumento financeiro. Um défice de tesouraria é a diferença entre os fluxos de caixa que são devidos a uma entidade nos termos contratuais e os fluxos de caixa que a entidade espera receber. Uma vez que as perdas de crédito esperadas têm em conta a quantia e o momento dos pagamentos, verifica-se uma perda de crédito mesmo que a entidade espere receber o seu pagamento na íntegra, mas mais tarde do que o previsto contratualmente.

B5.5.29 Para os activos financeiros, uma perda de crédito é o valor presente da diferença entre:

(a) os fluxos de caixa contratuais que são devidos a uma entidade nos termos do contrato; e

(b) os fluxos de caixa que a entidade espera receber.

B5.5.30 Para os compromissos de empréstimo não utilizados, uma perda de crédito é o valor presente da diferença entre:

(a) os fluxos de caixa contratuais que são devidos à entidade se o detentor do compromisso de empréstimo decidir utilizá-lo; e

(b) os fluxos de caixa que a entidade espera receber se o empréstimo for utilizado.

B5.5.31 A estimativa de uma entidade das perdas de crédito esperadas em compromissos de empréstimo deve ser consistente com as expectativas de utilização desse compromisso de empréstimo, isto é, deve ter em conta, ao estimar as perdas de crédito esperadas a 12 meses, a parte do compromisso de empréstimo que se espera vir a ser utilizada no prazo de 12 meses a contar da

data de relato, e, ao estimar as perdas de crédito esperadas ao longo da vida do compromisso de empréstimo, a parte desse compromisso que se espera vir a ser utilizada ao longo desse período de vida.

B5.5.32 Num contrato de garantia financeira, a entidade só está obrigada a efectuar pagamentos em caso de incumprimento por parte do devedor nos termos do instrumento que é garantido. Assim, os défices de tesouraria são os pagamentos esperados para reembolsar o detentor por uma perda de crédito que suporta menos quaisquer quantias que a entidade espera receber do detentor, do devedor ou de qualquer outra parte. Se o activo for inteiramente garantido, a estimativa dos défices de tesouraria para um contrato de garantia financeira seria coerente com as estimativas dos défices de tesouraria para o activo objecto da garantia.

B5.5.33 Para um activo financeiro que esteja em imparidade por perdas de crédito à data de relato, mas que não seja um activo financeiro em imparidade comprado ou activo financeiro em imparidade originado, uma entidade deve mensurar as perdas de crédito esperadas como a diferença entre a quantia escriturada bruta do activo e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados descontados à taxa de juro efectiva original do activo financeiro. Qualquer ajustamento é reconhecido nos resultados como um ganho ou perda por imparidade.

B5.5.34 Ao mensurar uma dedução para perdas para uma conta a receber de uma locação, os fluxos de caixa utilizados para a determinação das perdas de crédito esperadas devem ser consistentes com os fluxos de caixa utilizados na mensuração da conta a receber da locação de acordo com a IAS 17 *Locações*.

B5.5.35 Uma entidade pode utilizar expedientes práticos para mensurar as perdas de crédito esperadas, se estiverem de acordo com os princípios constantes do parágrafo 5.5.17. Um exemplo de um expediente prático é o cálculo das perdas de crédito esperadas resultantes de contas a receber comerciais utilizando uma matriz. A entidade deverá utilizar a sua experiência no que se refere a perdas de crédito históricas (ajustada, se for caso disso, de acordo com os parágrafos B5.5.51–B5.5.52) em contas a receber comerciais para estimar as perdas de crédito esperadas a 12 meses ou as perdas de crédito

esperadas ao longo da vida dos activos financeiros, conforme o caso. Uma matriz poderá, por exemplo, especificar taxas de provisão fixas em função do número de dias que o pagamento de uma conta a receber comercial está atrasado (por exemplo, 1% se não houver qualquer atraso no pagamento, 2% se o atraso no pagamento for inferior a 30 dias, 3% se o atraso no pagamento for superior a 30 dias mas inferior a 90 dias, 20% se o atraso no pagamento for de 90 a 180 dias, etc.). Em função da diversidade da sua base de clientes, a entidade utiliza agrupamentos apropriados caso a sua experiência de perdas de crédito históricas mostre padrões de perdas significativamente diferentes para diferentes segmentos de clientes. Os exemplos de critérios que poderão ser utilizados para agrupar activos incluem a região geográfica, o tipo de produto, o rating dos clientes, os colaterais ou o seguro de crédito comercial e o tipo de cliente (por exemplo, grossista ou retalhista).

Definição de incumprimento

B5.5.36 O parágrafo 5.5.9 exige que, para determinar se o risco de crédito de um instrumento financeiro aumentou de forma significativa, uma entidade considere a alteração do risco de ocorrência de um incumprimento desde o reconhecimento inicial.

B5.5.37 Aquando da definição de incumprimento para efeitos da determinação do risco de ocorrência de um incumprimento, uma entidade deve aplicar uma definição de incumprimento que seja consistente com a definição utilizada para efeitos de gestão, a nível interno, do risco de crédito do instrumento financeiro relevante e considerar indicadores qualitativos (por exemplo, condições financeiras), quando adequado. Contudo, há uma presunção ilidível de que o incumprimento não ocorrerá após o activo financeiro estar vencido há mais de 90 dias, salvo se uma entidade tiver informações razoáveis e sustentáveis para demonstrar que é mais adequado um critério indicador de incumprimento envolvendo um prazo maior. A definição de incumprimento utilizada para esses fins deve ser aplicada de forma consistente a todos os instrumentos financeiros, a não ser que seja disponibilizada informação que demonstre que uma outra definição de incumprimento é mais adequada para um determinado instrumento financeiro.

Período durante o qual devem ser estimadas as perdas de crédito esperadas

B5.5.38 De acordo com o parágrafo 5.5.19, o período máximo durante o qual as perdas de crédito esperadas devem ser mensuradas é o período contratual máximo durante o qual a entidade está exposta ao risco de crédito. Para os compromissos de empréstimos e os contratos de garantia financeira, este é o período contratual máximo durante o qual uma entidade tem uma obrigação contratual presente de prorrogar o crédito.

B5.5.39 Contudo, de acordo com o parágrafo 5.5.20, alguns instrumentos financeiros incluem tanto um empréstimo como um componente de compromisso não utilizado e a capacidade contratual da entidade para exigir o reembolso e cancelar o compromisso não utilizado não limita a sua exposição a perdas de crédito ao período de pré-aviso previsto no contrato. Por exemplo, linhas de crédito renováveis, tais como cartões de crédito e créditos sob a forma de descobertos, podem ser contratualmente mobilizadas pelo mutuante com um prazo que poderá não ultrapassar um dia de antecedência. No entanto, na prática, os mutuantes continuam a prorrogar o crédito por um período mais longo e podem só retirar as linhas de crédito depois de o risco de crédito do mutuário aumentar, o que poderá ser demasiado tarde para evitar algumas ou todas as perdas de crédito esperadas. Estes instrumentos financeiros têm geralmente as características seguintes, devido à natureza do instrumento financeiro, à maneira como os instrumentos financeiros são geridos e à natureza da informação disponível sobre aumentos significativos no risco de crédito:

(a) os instrumentos financeiros não têm um prazo fixo ou uma estrutura de reembolso definida e, geralmente, têm um período de rescisão contratual curto (por exemplo, um dia);

(b) a capacidade contratual de rescindir o contrato não é executada na gestão corrente normal do instrumento financeiro e o contrato só pode ser rescindido se a entidade tiver conhecimento de um aumento do risco de crédito a nível da linha de crédito; e

(c) os instrumentos financeiros são geridos numa base colectiva.

B5.5.40 Ao determinar o período durante o qual é expectável que a entidade seja exposta ao risco de crédito, mas relativamente ao qual as perdas de crédito esperadas não seriam atenuadas pelas habituais acções de gestão do risco de crédito da entidade, uma entidade deve considerar factores como informações históricas e experiências sobre:

(a) o período durante o qual a entidade esteve exposta ao risco de crédito sobre instrumentos financeiros similares;

(b) o período para a ocorrência de incumprimentos relacionados relativamente a instrumentos financeiros similares na sequência de um aumento significativo do risco de crédito; e

(c) as acções de gestão do risco de crédito que a entidade espera empreender quando o risco de crédito do instrumento financeiro aumentar, como a redução ou eliminação dos limites não utilizados.

Resultados ponderados pela probabilidade

B5.5.41 O objectivo de estimar as perdas de crédito esperadas não é o de proceder à estimativa num cenário pessimista ou num cenário optimista. Em vez disso, uma estimativa das perdas de crédito esperadas deve reflectir sempre a possibilidade de ocorrência de perdas de crédito e a possibilidade de não ocorrência de quaisquer perdas de crédito, ainda que o resultado mais provável seja a não ocorrência de quaisquer perdas de crédito.

B5.5.42 O parágrafo 5.5.17(a), exige que a estimativa das perdas de crédito esperadas reflicta uma quantia imparcial e ponderada pela probabilidade que é determinada através da avaliação de uma variedade de possíveis resultados. Na prática, esta tarefa poderá não necessitar de uma análise complexa. Em alguns casos, pode ser suficiente uma modelização relativamente simples, sem necessidade de um grande número de simulações detalhadas de cenários. Por exemplo, a média das perdas de crédito de um grande grupo de instrumentos financeiros com características de risco comuns pode ser uma estimativa razoável da quantia ponderada pela probabilidade. Noutras situações, será provavelmente necessário identificar cenários que especifiquem a quantia e o momento dos fluxos de caixa para resultados específicos e estimar a probabilidade de ocorrência desses resultados. Nessas

situações, as perdas de crédito esperadas devem reflectir pelo menos dois resultados, de acordo com o parágrafo 5.5.18.

B5.5.43 Para as perdas de crédito esperadas ao longo da vida, uma entidade deve estimar o risco de ocorrência de um incumprimento relativo ao instrumento financeiro durante a vida esperada deste. As perdas de crédito esperadas a 12 meses são uma parte das perdas de crédito esperadas ao longo da vida e representam os défices de tesouraria ao longo da vida que resultarão em caso de incumprimento nos 12 meses seguintes à data de relato (ou num período mais curto se a vida esperada de um instrumento financeiro for inferior a 12 meses), ponderadas pela probabilidade de ocorrência desse incumprimento. Assim, as perdas de crédito esperadas a 12 meses não são nem as perdas de crédito esperadas ao longo da vida em que uma entidade virá a suportar resultantes de instrumentos financeiros que a entidade prevê que irão entrar em incumprimento nos 12 meses seguintes, nem os défices de tesouraria previstos para os próximos 12 meses.

Valor temporal do dinheiro

B5.5.44 As perdas de crédito esperadas devem ser descontadas à data de relato, e não à data esperada de incumprimento ou a qualquer outra data, utilizando a taxa de juro efectiva determinada no reconhecimento inicial ou uma aproximação da mesma. Se um instrumento financeiro tiver uma taxa de juro variável, as perdas de crédito esperadas devem ser descontadas usando a taxa de juro efectiva corrente determinada de acordo com o parágrafo B5.4.5.

B5.5.45 Para activos financeiros em imparidade comprados ou activos financeiros em imparidade originados, as perdas de crédito esperadas devem ser descontadas usando a taxa de juro efectiva ajustada pela qualidade creditícia determinada no reconhecimento inicial.

B5.5.46 As perdas de crédito esperadas resultantes de contas a receber de locações devem ser descontadas usando a mesma taxa de desconto utilizada na mensuração da conta a receber de locações de acordo com a IAS 17.

B5.5.47 As perdas de crédito esperadas resultantes de um compromisso de empréstimo devem ser descontadas usando a taxa de juro efectiva, ou uma

aproximação da mesma, que será aplicada aquando do reconhecimento do activo financeiro resultante do compromisso de empréstimo. Isto deve-se ao facto de, para efeitos da aplicação dos requisitos de imparidade, um activo financeiro que é reconhecido na sequência da utilização de um compromisso de empréstimo dever ser tratado como uma continuação desse compromisso, e não como um novo instrumento financeiro. As perdas de crédito esperadas no activo financeiro devem, portanto, ser mensuradas tendo em conta o risco de crédito inicial do compromisso de empréstimo a partir da data em que a entidade se tornou parte do compromisso irrevogável.

B5.5.48 As perdas de crédito esperadas resultantes de contratos de garantia financeira ou de compromissos de empréstimo cuja taxa de juro efectiva não pode ser determinada devem ser descontadas mediante a aplicação de uma taxa de desconto que reflicta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos para os fluxos de caixa, mas apenas se, e na medida em que, os riscos forem tidos em conta ajustando a taxa de desconto em vez de ajustar os défices de tesouraria objecto de desconto.

Informações razoáveis e sustentáveis

B5.5.49 Para efeitos da presente Norma, informações razoáveis e sustentáveis são as que estão razoavelmente disponíveis à data de relato sem custos ou esforços extraordinários, incluindo informações sobre acontecimentos passados, as condições actuais e previsões sobre as condições económicas futuras. Considera-se que as informações disponíveis para efeitos de relato financeiro estão disponíveis sem custos ou esforços extraordinários.

B5.5.50 Uma entidade não é obrigada a incorporar previsões das condições futuras ao longo de toda a vida esperada de um instrumento financeiro. O grau de julgamento que é exigido para estimar as perdas de crédito esperadas depende da disponibilidade de informações detalhadas. À medida que o horizonte de previsão aumenta, a disponibilidade de informações detalhadas diminui e o grau de julgamento necessário para estimar as perdas de crédito esperadas aumenta. A estimativa das perdas de crédito esperadas não exige uma estimativa detalhada para períodos muito distantes no futuro — para tais

períodos, uma entidade pode extrapolar projecções a partir das informações detalhadas disponíveis.

B5.5.51 Uma entidade não tem de realizar uma procura exaustiva de informação, mas deve tomar em consideração todas as informações razoáveis e sustentáveis que estejam disponíveis sem custos ou esforços extraordinários e que sejam relevantes para a estimativa das perdas de crédito esperadas, incluindo os efeitos dos pagamentos antecipados esperados. A informação utilizada deve incluir os factores específicos do mutuário, as condições económicas gerais e uma avaliação tanto da evolução actual como da evolução previsível das condições à data de relato. Uma entidade pode usar várias fontes de dados, que tanto podem ser internas (específicas da entidade) como externas. As possíveis fontes de dados incluem a experiência interna relativa às perdas de crédito históricas, as notações internas, a experiência com perdas de crédito de outras entidades e notações externas, relatórios e estatísticas. As entidades que não tenham fontes de dados específicas da entidade, ou cujas fontes sejam insuficientes, podem utilizar a experiência dos seus pares com instrumentos financeiros (ou grupos de instrumentos financeiros) comparáveis.

B5.5.52 A informação histórica é um importante elemento ou base a partir do qual se podem mensurar as perdas de crédito esperadas. No entanto, uma entidade deve ajustar os dados históricos, tais como a experiência de perdas de crédito, com base nos dados observáveis correntes, para reflectir os efeitos das condições correntes e as suas previsões de futuras condições que não afectaram o período no qual os dados históricos se baseiam e remover os efeitos das condições do período histórico que não sejam relevantes para os fluxos de caixa contratuais futuros. Em alguns casos, as melhores informações razoáveis e sustentáveis podem equivaler à informação histórica não ajustada, dependendo da natureza dessa informação histórica e de quando foi calculada, em comparação com as circunstâncias à data de relato e as características do instrumento financeiro que está a ser considerado. As estimativas das alterações nas perdas de crédito esperadas devem reflectir, e ser consistentes, com as alterações nos dados observáveis de período para período (tal como alterações nas taxas de desemprego, nos preços dos imóveis, nos preços de mercadorias, no estado de pagamento ou noutros factores que sejam indicativos de perdas de crédito no instrumento financeiro ou do grupo

de instrumentos financeiros e na magnitude dessas alterações). Uma entidade deve rever periodicamente a metodologia e os pressupostos usados para estimar as perdas de crédito esperadas para reduzir qualquer diferença entre as estimativas e a experiência efectiva de perdas de crédito.

B5.5.53 Quando se utiliza a experiência histórica de perdas de crédito na estimativa das perdas de crédito esperadas, é importante que a informação acerca das taxas de perdas de crédito históricas seja aplicada a grupos que estejam definidos de forma consistente com os grupos relativamente aos quais as taxas de perdas de crédito históricas foram observadas. Assim, o método usado deve permitir que cada grupo de activos financeiros seja associado a informação acerca da experiência de perdas de crédito anteriores em grupos de activos com características de risco similares e a dados observáveis relevantes que sejam reflexo das condições correntes.

B5.5.54 As perdas de crédito esperadas reflectem as expectativas de perdas de crédito da própria entidade. No entanto, quando tomar em consideração todas as informações razoáveis e sustentáveis que estão disponíveis sem custos ou esforços extraordinários ao realizar a estimativa das perdas de crédito esperadas, uma entidade deve também ter em consideração informações de mercado observáveis sobre o risco de crédito do instrumento financeiro específico ou de instrumentos financeiros similares.

Colateral

B5.5.55 Para efeitos de mensuração das perdas de crédito esperadas, a estimativa dos défices de tesouraria esperados deve reflectir os fluxos de caixa esperados resultantes de colaterais e outras melhorias de crédito que integram os termos contratuais e não são reconhecidos separadamente pela entidade. A estimativa dos défices de tesouraria esperados sobre um instrumento financeiro com colateral reflecte a quantia e o momento dos fluxos de caixa esperados com a execução do colateral subtraídos os custos de obtenção e venda do colateral, independentemente de essa execução ser provável (isto é, a estimativa dos fluxos de caixa esperados considera a probabilidade de uma execução e os fluxos de caixa que daí resultariam). Consequentemente, quaisquer fluxos de caixa que sejam esperados da realização do colateral para além do vencimento

contratual do contrato deverão ser incluídos na presente análise. Quaisquer colaterais obtidos em consequência de uma execução não são reconhecidos como um activo separado do instrumento financeiro colaterizado, a menos que cumpram os critérios relevantes para reconhecimento de um activo estipulados nesta ou em outras Normas.

Reclassificação de activos financeiros (Secção 5.6)

B5.6.1 Se uma entidade reclassificar activos financeiros de acordo com o parágrafo 4.4.1, o parágrafo 5.6.1 exige que a reclassificação seja aplicada prospectivamente a partir da data de reclassificação. Tanto a categoria de mensuração pelo custo amortizado como a categoria de mensuração pelo justo valor através de outro rendimento integral exigem que a taxa de juro efectiva seja determinada no reconhecimento inicial. Ambas as categorias de mensuração exigem igualmente que os requisitos de imparidade sejam aplicados do mesmo modo. Por conseguinte, quando uma entidade reclassifica um activo financeiro entre a categoria de mensuração pelo custo amortizado e a categoria de mensuração pelo justo valor através de outro rendimento integral:

(a) o reconhecimento do rédito de juros não é alterado e, por conseguinte, a entidade continua a aplicar a mesma taxa de juro efectiva.

(b) a mensuração das perdas de crédito esperadas não se alterará, uma vez que ambas as categorias de mensuração aplicam a mesma abordagem no que se refere à imparidade. No entanto, se um activo financeiro for reclassificado da categoria de mensuração pelo justo valor através de outro rendimento integral para a categoria de mensuração pelo custo amortizado, deve ser reconhecida uma dedução para perdas na forma de um ajustamento à quantia escriturada bruta do activo financeiro a partir da data de reclassificação. Se um activo financeiro for reclassificado da categoria de mensuração pelo custo amortizado para a categoria de mensuração pelo justo valor através de outro rendimento integral, a dedução para perdas deverá ser desreconhecida (e, assim, deixar de ser reconhecida como um ajustamento à quantia escriturada bruta), sendo, em vez disso, reconhecida como uma quantia por imparidade

acumulada (de igual quantia) em outro rendimento integral e divulgada a partir da data de reclassificação.

B5.6.2 Contudo, uma entidade não é obrigada a reconhecer separadamente o rédito de juros ou os ganhos ou perdas por imparidade de um activo financeiro mensurado pelo justo valor através dos resultados. Consequentemente, quando uma entidade reclassifica um activo financeiro retirando-o da categoria de mensuração pelo justo valor através dos resultados, a taxa de juro efectiva é determinada com base no justo valor do activo à data da reclassificação. Além disso, para efeitos da aplicação da Secção 5.5 ao activo financeiro a partir da data da reclassificação, a data da reclassificação é tratada como a data de reconhecimento inicial.

Ganhos e perdas (Secção 5.7)

B5.7.1 O parágrafo 5.7.5 permite que uma entidade opte irrevogavelmente por apresentar em outro rendimento integral as alterações no justo valor de um investimento num instrumento de capital próprio que não seja detido para negociação. Esta opção é feita instrumento a instrumento (isto é, acção a acção). As quantias apresentadas em outro rendimento integral não devem ser posteriormente transferidas para os resultados. Contudo, a entidade pode transferir os ganhos ou perdas acumulados dentro do capital próprio. Os dividendos desses investimentos são reconhecidos nos resultados de acordo com o parágrafo 5.7.6, a menos que o dividendo represente claramente uma recuperação de parte do custo do investimento.

B5.7.1A A menos que se aplique o parágrafo 4.1.5, o parágrafo 4.1.2A exige que um activo financeiro seja mensurado pelo justo valor através de outro rendimento integral se os termos contratuais do activo financeiro derem origem a fluxos de caixa que se limitem exclusivamente aos pagamentos de capital e juros sobre o capital em dívida e se o activo for detido no âmbito de um modelo de negócio cujo objectivo seja alcançado mediante o recebimento de fluxos de caixa contratuais e a venda dos activos financeiros. Esta categoria de mensuração reconhece a informação nos resultados como se o activo financeiro fosse mensurado pelo custo amortizado, enquanto o activo financeiro é mensurado na demonstração da posição financeira pelo seu justo

valor. Os ganhos ou perdas, com excepção dos que são reconhecidos nos resultados de acordo com os parágrafos 5.7.10–5.7.11, são reconhecidos em outro rendimento integral. Quando esses activos financeiros são desreconhecidos, os ganhos ou perdas acumulados anteriormente reconhecidos em outro rendimento integral são reclassificados para os resultados. Tal reflecte o ganho ou perda que teria sido reconhecido nos resultados aquando do desreconhecimento se o activo financeiro tivesse sido mensurado pelo custo amortizado.

B5.7.2 Uma entidade aplica a IAS 21 aos activos financeiros e passivos financeiros que sejam itens monetários de acordo com a IAS 21 e estejam denominados numa moeda estrangeira. A IAS 21 exige que os ganhos e perdas cambiais em activos monetários e passivos monetários sejam reconhecidos nos resultados. Uma excepção é um item monetário que é designado como instrumento de cobertura numa cobertura de fluxo de caixa (ver o parágrafo 6.5.11), uma cobertura de um investimento líquido (ver o parágrafo 6.5.13.) ou uma cobertura de justo valor de um instrumento de capital próprio para o qual a entidade optou por apresentar as alterações no justo valor em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.5 (ver o parágrafo 6.5.8).

B5.7.2A Para efeitos do reconhecimento de ganhos e perdas cambiais de acordo com a IAS 21, um activo financeiro mensurado pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A é tratado como um item monetário. Assim, um tal activo financeiro é tratado como um activo mensurado pelo custo amortizado na moeda estrangeira. As diferenças cambiais no custo amortizado são reconhecidas nos resultados e outras alterações na quantia escriturada são reconhecidas de acordo com o parágrafo 5.7.10.

B5.7.3 O parágrafo 5.7.5 permite que uma entidade opte irrevogavelmente por apresentar em outro rendimento integral as alterações subsequentes no justo valor de determinados investimentos em instrumentos de capital próprio. Tal investimento não é um item monetário. Em conformidade, o ganho ou perda que é apresentado em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.5 inclui qualquer componente cambial relacionado.

B5.7.4 Se houver um relacionamento de cobertura entre um activo monetário não derivado e um passivo monetário não derivado, as alterações no componente cambial desses instrumentos financeiros são apresentadas nos resultados.

Passivos designados pelo justo valor através dos resultados

B5.7.5 Quando uma entidade designa um passivo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos resultados, deve determinar se a apresentação em outro rendimento integral dos efeitos de alterações no risco de crédito desse passivo irá criar ou ampliar uma inconsistência contabilística nos resultados. Será criada ou ampliada uma inconsistência contabilística se a apresentação dos efeitos de alterações no risco de crédito desse passivo em outro rendimento integral resultar numa maior inconsistência nos resultados do que se essas quantias fossem apresentadas nos resultados.

B5.7.6 Para proceder a essa determinação, uma entidade deve avaliar se espera que os efeitos de alterações no risco de crédito desse passivo sejam compensados nos resultados por uma alteração no justo valor de outro instrumento financeiro mensurado pelo justo valor através dos resultados. Tal expectativa deve assentar numa relação económica entre as características do passivo e as características do outro instrumento financeiro.

B5.7.7 Essa determinação é feita no reconhecimento inicial e não é reavaliada. Para efeitos práticos, a entidade não precisa de subscrever todos os activos e passivos que dão origem a uma inconsistência contabilística exactamente ao mesmo tempo. É permitido um atraso razoável, desde que seja expectável que ocorram quaisquer transacções remanescentes. Uma entidade deve aplicar de forma coerente a sua metodologia para determinar se a apresentação em outro rendimento integral dos efeitos de alterações no risco de crédito do passivo irá criar ou ampliar uma inconsistência contabilística nos resultados. No entanto, uma entidade pode usar diferentes metodologias quando existirem relações económicas diferentes entre as características dos passivos designados pelo justo valor através dos resultados e as características dos outros instrumentos financeiros. A IFRS 7 exige que uma entidade apresente divulgações qualitativas nas notas às demonstrações financeiras sobre a metodologia que utilizou para proceder a essa determinação.

B5.7.8 Caso essa inconsistência contabilística seja criada ou ampliada, a entidade é obrigada a apresentar todas as alterações no justo valor (incluindo os efeitos de alterações no risco de crédito do passivo) nos resultados. Caso essa inconsistência contabilística não seja criada ou ampliada, a entidade é obrigada a apresentar os efeitos de alterações no risco de crédito do passivo em outro rendimento integral.

B5.7.9 As quantias apresentadas em outro rendimento integral não devem ser posteriormente transferidas para os resultados. Contudo, a entidade pode transferir os ganhos ou perdas acumulados dentro do capital próprio.

B5.7.10 O seguinte exemplo descreve uma situação em que seria criada uma inconsistência contabilística nos resultados se os efeitos de alterações no risco de crédito do passivo fossem incluídos em outro rendimento integral. Um banco de crédito hipotecário concede empréstimos a clientes e financia esses empréstimos através da venda de obrigações com características semelhantes (por exemplo, saldo por liquidar, perfil de reembolso, prazo e moeda) no mercado. Os termos contratuais do empréstimo permitem que o cliente do empréstimo hipotecário reembolse antecipadamente o seu empréstimo (isto é, satisfaça a sua obrigação para com o banco) comprando a obrigação correspondente pelo justo valor no mercado e entregando essa obrigação ao banco de crédito hipotecário. Em resultado desse direito de pagamento antecipado contratual, se a qualidade de crédito da obrigação se deteriorar (e, assim, o justo valor do passivo do banco hipotecário diminuir), o justo valor do activo que constitui o empréstimo do banco hipotecário também diminui. A alteração no justo valor do activo reflecte o direito contratual do cliente a reembolsar antecipadamente o empréstimo hipotecário comprando a obrigação subjacente pelo justo valor (que, neste exemplo, diminuiu) e entregando a obrigação ao banco de crédito hipotecário. Consequentemente, os efeitos de alterações no risco de crédito do passivo (a obrigação) serão compensados nos resultados por uma alteração correspondente no justo valor de um activo financeiro (o empréstimo). Se os efeitos de alterações no risco de crédito do passivo fossem apresentados em outro rendimento integral, haveria uma inconsistência contabilística nos resultados. Consequentemente, o banco de crédito hipotecário é obrigado a apresentar todas as alterações no

justo valor do passivo (incluindo os efeitos de alterações no respectivo risco de crédito) nos resultados.

B5.7.11 No exemplo no parágrafo B5.7.10, existe uma relação contratual entre os efeitos de alterações no risco de crédito do passivo e as alterações no justo valor do activo financeiro (em consequência do direito contratual do cliente do empréstimo hipotecário a reembolsar antecipadamente o empréstimo através da compra da obrigação pelo justo valor e da sua entrega ao banco de crédito hipotecário). No entanto, também pode ocorrer uma inconsistência contabilística sem que exista uma relação contratual.

B5.7.12 Para efeitos de aplicação dos requisitos dos parágrafos 5.7.7 e 5.7.8, uma inconsistência contabilística não é causada apenas pelo método de mensuração que uma entidade utiliza para determinar os efeitos de alterações no risco de crédito de um passivo. Uma inconsistência contabilística nos resultados só surgirá quando se espera que os efeitos de alterações no risco de crédito do passivo (como definido na IFRS 7) sejam compensados por alterações no justo valor de outro instrumento financeiro. Uma inconsistência contabilística que surge apenas como resultado do método de mensuração (ou seja, porque uma entidade não isola as alterações no risco de crédito do passivo de algumas outras alterações no seu justo valor) não afecta a determinação exigida pelos parágrafos 5.7.7 e 5.7.8. Por exemplo, uma entidade pode não isolar alterações no risco de crédito do passivo de alterações no risco de liquidez. Se a entidade apresentar o efeito combinado de ambos os factores em outro rendimento integral, poderá surgir uma inconsistência pelo facto de as alterações no risco de liquidez poderem ser incluídas na mensuração pelo justo valor dos activos financeiros da entidade e a totalidade da alteração no justo valor desses activos ser apresentada nos resultados. No entanto, esta inconsistência é causada pela imprecisão da mensuração, e não pela relação de compensação descrita no parágrafo B5.7.6, pelo que não afecta a determinação exigida pelos parágrafos 5.7.7 e 5.7.8.

O significado de "risco de crédito" (parágrafos 5.7.7 e 5.7.8)

B5.7.13 A IFRS 7 define o risco de crédito como "o risco de que uma parte num instrumento financeiro não venha a cumprir uma obrigação, provocando deste

modo uma perda financeira para a outra parte". O requisito constante do parágrafo 5.7.7(a), diz respeito ao risco de o emitente não cumprir com as obrigações relacionadas com esse passivo específico. Tal não está necessariamente relacionado com a qualidade de crédito do emitente. Por exemplo, se uma entidade emitir um passivo colaterizado e um passivo não colaterizado que sejam idênticos em tudo o resto, o risco de crédito destes dois passivos será diferente, embora sejam emitidos pela mesma entidade. O risco de crédito do passivo colaterizado será inferior ao risco de crédito do passivo não colaterizado. O risco de crédito de um passivo colaterizado poderá estar próximo de zero.

B5.7.14 Para efeitos da aplicação do requisito previsto no parágrafo 5.7.7(a), o risco de crédito é diferente do risco de desempenho específico do activo. O risco de desempenho específico do activo não está relacionado com o risco de que uma entidade não venha a cumprir uma determinada obrigação, mas sim com o risco de que um único activo ou um grupo de activos tenha um desempenho fraco (ou não tenha qualquer desempenho).

B5.7.15 São exemplos de risco de desempenho específico dos activos:

(a) um passivo com uma característica de associação a unidades nos termos da qual a quantia devida aos investidores está contratualmente determinada em função do desempenho dos activos especificados. O efeito dessa característica de associação a unidades no justo valor do passivo é um risco de desempenho específico do activo e não um risco de crédito.

(b) um passivo emitido por uma entidade estruturada com as seguintes características. A entidade está em situação de isolamento jurídico, pelo que os seus activos se encontram totalmente protegidos para benefício dos seus investidores, mesmo em caso de insolvência. A entidade não participa noutras transacções e os seus activos não podem ser hipotecados. Apenas são devidos valores aos investidores na entidade se os activos isolados gerarem fluxos de caixa. Assim, as alterações no justo valor do passivo reflectem, em primeiro lugar, as alterações no justo valor dos activos. O efeito do desempenho dos activos no justo valor do passivo é um risco de desempenho específico do activo e não um risco de crédito.

Determinar os efeitos de alterações no risco de crédito

B5.7.16 Para efeitos da aplicação do requisito do parágrafo 5.7.7(a), uma entidade deve determinar a quantia da alteração no justo valor do passivo financeiro atribuível a alterações no risco de crédito desse passivo financeiro:

(a) como a quantia da alteração no seu justo valor que não é atribuível a alterações nas condições do mercado que possam dar origem a um risco de mercado (ver os parágrafos B5.7.17 e B5.7.18); ou

(b) usando um método alternativo que a entidade considera representar de forma mais fidedigna a quantia da alteração no justo valor do passivo que é atribuível a alterações no respectivo risco de crédito.

B5.7.17 As alterações nas condições de mercado que dão origem a um risco de mercado incluem alterações numa taxa de juro de referência, no preço de um instrumento financeiro de outra entidade, no preço de uma mercadoria, numa taxa de câmbio ou num índice de preços ou de taxas.

B5.7.18 Se as únicas alterações significativas relevantes nas condições de mercado para um passivo forem as alterações numa taxa de juro (de referência) observada, a quantia a que alude o parágrafo B5.7.16(a), pode ser estimada do seguinte modo:

(a) Em primeiro lugar, a entidade calcula a taxa de retorno interna do passivo no início do período usando o justo valor do passivo e os fluxos de caixa contratuais do passivo no início do período. Deduz a esta taxa de retorno a taxa de juro (de referência) observada no início do período, para obter um componente da taxa de retorno interna específico do instrumento.

(b) Em seguida, a entidade calcula o valor presente dos fluxos de caixa associados ao passivo, usando os fluxos de caixa contratuais do passivo no final do período e uma taxa de desconto igual à soma de: (i) da taxa de juro (de referência) observada no final do período; e (ii) do componente da taxa de retorno interna específico do instrumento conforme determinado em (a).

(c) A diferença entre o justo valor do passivo no final do período e a quantia obtida em (b) equivale à alteração no justo valor que não é atribuível a alterações na taxa de juro (de referência) observada. Esta

é a quantia que deve ser apresentada em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.7(a).

B5.7.19 O exemplo constante do parágrafo B5.7.18 pressupõe que as alterações no justo valor resultantes de outros factores que não as alterações do risco de crédito do instrumento ou as alterações das taxas de juro (de referência) observadas não são significativas. Este método não é adequado se as alterações no justo valor resultantes de outros factores forem significativas. Nesses casos, uma entidade deve utilizar um método alternativo que mensure mais fielmente os efeitos de alterações no risco de crédito desse passivo (ver o parágrafo B5.7.16(b)). Por exemplo, se o instrumento no exemplo supra contiver um derivado embutido, a alteração no justo valor desse derivado embutido é excluída na determinação da quantia a apresentar em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.7(a).

B5.7.20 Como ocorre com todas as mensurações pelo justo valor, o método de mensuração que uma entidade utiliza para determinar a parte da alteração no justo valor do passivo que é atribuível a alterações no seu risco de crédito deve utilizar tanto quanto possível dados relevantes observáveis e o mínimo possível de dados não observáveis.

Contabilidade de cobertura (Capítulo 6)

Instrumentos de cobertura (Secção 6.2)

Instrumentos elegíveis

B6.2.1 Os derivados embutidos em contratos híbridos que não sejam contabilizados separadamente não podem ser designados como instrumentos de cobertura separados.

B6.2.2 Os instrumentos de capital próprio da própria entidade não são activos financeiros nem passivos financeiros da entidade, pelo que não podem ser designados como instrumentos de cobertura.

B6.2.3 Para a cobertura de risco cambial, o componente do risco cambial de um instrumento financeiro não derivado é determinado de acordo com a IAS 21.

Opções subscritas

B6.2.4 Esta Norma não restringe as circunstâncias em que um derivado mensurado pelo justo valor através dos resultados pode ser designado como instrumento de cobertura, com a excepção de determinadas opções subscritas. Uma opção subscrita não é elegível como instrumento de cobertura a não ser que seja designada como uma compensação de uma opção comprada, nomeadamente embutida noutro instrumento financeiro (por exemplo, uma opção de compra subscrita usada para cobrir um passivo resgatável).

Designação de instrumentos de cobertura

B6.2.5 Para coberturas que não as de risco cambial, quando uma entidade designar um activo financeiro não derivado ou um passivo financeiro não derivado mensurado pelo justo valor através dos resultados como instrumento de cobertura, apenas pode designar o instrumento financeiro não derivado na sua totalidade ou uma parte do mesmo.

B6.2.6 Um único instrumento de cobertura pode ser designado como instrumento de cobertura para mais de um tipo de risco, desde que exista uma designação específica do instrumento de cobertura e das diferentes posições de risco como itens cobertos. Esses itens cobertos podem participar em diferentes relacionamentos de cobertura.

Itens cobertos (Secção 6.3)

Itens elegíveis

B6.3.1 Um compromisso firme para adquirir um negócio numa concentração de actividades empresariais não pode ser um item coberto, excepto quanto ao risco cambial, porque os outros riscos a cobrir não podem ser especificamente identificados e mensurados. Esses outros riscos são riscos gerais do negócio.

B6.3.2 Um investimento pelo método de equivalência patrimonial não pode ser um item coberto numa cobertura de justo valor. Isto acontece porque o método da equivalência patrimonial reconhece nos resultados a parte da investidora nos resultados da investida, em vez de alterações no justo valor do investimento. Por uma razão semelhante, um investimento numa subsidiária consolidada

não pode ser um item coberto numa cobertura de justo valor. Isto acontece porque a consolidação reconhece nos resultados os resultados da subsidiária, em vez de alterações no justo valor do investimento. Uma cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira é diferente, porque é uma cobertura da exposição à moeda estrangeira e não uma cobertura de justo valor da alteração no valor do investimento.

B6.3.3 O parágrafo 6.3.4 permite a uma entidade designar como itens cobertos exposições agregadas que são uma combinação de uma exposição e de um derivado. Ao designar um tal item coberto, uma entidade avalia se a exposição agregada combina uma exposição com um derivado de modo a criar diferentes exposições agregadas que são geridas como uma exposição a um determinado risco (ou riscos). Nesse caso, a entidade pode designar o item coberto com base na exposição agregada. Por exemplo:

(a) uma entidade pode cobrir uma dada quantidade de compras de café altamente prováveis no prazo de 15 meses em relação ao risco de preço (com base em dólares dos EUA), através de um contrato de futuros a 15 meses para o café. As compras altamente prováveis de café e o contrato de futuros para café em combinação podem ser vistos como uma exposição ao risco cambial em dólares dos EUA de quantia fixa a 15 meses para efeitos de gestão do risco (ou seja, à semelhança de qualquer exfluxo de caixa em dólares dos EUA de quantia fixa a 15 meses).

(b) uma entidade pode cobrir o risco cambial durante todo o período de uma dívida de taxa fixa a 10 anos denominada numa moeda estrangeira. No entanto, a entidade necessita de cobrir a exposição a taxa fixa na sua moeda funcional no curto a médio prazo (dois anos) e a taxa variável na sua moeda funcional durante o prazo de vencimento residual. No final de cada um dos intervalos de dois anos (ou seja, numa base contínua de dois em dois anos) a entidade fixa a exposição à taxa de juro para os próximos dois anos (se o nível de juros for tal que a entidade pretende fixar as taxas de juro). Em tal situação, a entidade pode celebrar um swap de taxas de juro fixas/variáveis a 10 anos de divisas cruzadas que troca a dívida em moeda estrangeira a taxa fixa por uma exposição em moeda funcional

a taxa variável. Esta é complementada com um swap de taxas de juro a dois anos que — com base na moeda funcional — transforma a dívida a taxa variável numa dívida a taxa fixa. Com efeito, a dívida em moeda estrangeira a taxa fixa e o swap de taxas de juro fixas/variáveis a 10 anos de divisas cruzadas em combinação são considerados uma exposição em moeda funcional a dívida a uma taxa variável a 10 anos para efeitos de gestão do risco.

B6.3.4 Ao designar o item coberto com base na exposição agregada, uma entidade considera o efeito combinado dos itens que constituem a exposição agregada para efeitos da avaliação da eficácia da cobertura e da mensuração da ineficácia da mesma. No entanto, os itens que constituem a exposição agregada continuam a ser contabilizados separadamente. Isto significa que, por exemplo:

(a) derivados que fazem parte de uma exposição agregada são reconhecidos como activos ou passivos separados mensurados pelo justo valor; e

(b) se for designado um relacionamento de cobertura entre os itens que constituem a exposição agregada, a forma como um derivado é incluído como parte de uma exposição agregada deve ser consistente com a designação desse derivado como instrumento de cobertura ao nível da exposição agregada. Por exemplo, se uma entidade exclui o elemento a prazo de um derivado da sua designação como instrumento de cobertura para o relacionamento de cobertura entre os itens que constituem a exposição agregada, deverá igualmente excluir o elemento a prazo aquando da inclusão desse derivado como um item coberto como parte da exposição agregada. Caso contrário, a exposição agregada deve incluir um derivado, na sua totalidade ou em parte.

B6.3.5 O parágrafo 6.3.6 estabelece que, nas demonstrações financeiras consolidadas, o risco cambial de uma transacção intragrupo prevista altamente provável pode ser elegível como um item coberto numa cobertura de fluxos de caixa, desde que a transacção seja denominada numa moeda que não a moeda funcional da entidade participante na transacção e que o risco cambial venha a afectar os resultados consolidados. Para o efeito, uma entidade pode ser uma

empresa-mãe, uma subsidiária, uma associada, um acordo conjunto ou uma sucursal. Caso o risco cambial de uma transacção intragrupo prevista não afecte os resultados consolidados, essa transacção não é elegível como um item coberto. Este é geralmente o caso dos pagamentos de royalties, dos pagamentos de juros ou dos encargos de gestão entre membros de um mesmo grupo, excepto se existir uma transacção externa relacionada. No entanto, caso o risco cambial de uma transacção intragrupo prevista venha a afectar os resultados consolidados, a transacção intragrupo pode ser elegível como um item coberto. Um exemplo dessa situação consiste em vendas ou compras previstas de elementos de inventário entre membros de um mesmo grupo, caso se venha a verificar uma venda subsequente desses elementos de inventário a uma parte externa ao grupo. Analogamente, a venda intragrupo prevista de instalações produtivas e de equipamentos da entidade do grupo que os produziu a uma entidade do grupo que os utilizará nas suas operações pode afectar os resultados consolidados. Tal pode suceder, por exemplo, devido ao facto de as instalações produtivas e os equipamentos virem a ser amortizados pela entidade compradora e de a quantia reconhecida inicialmente relativamente a essas instalações produtivas e equipamentos poder alterar-se caso a transacção intragrupo prevista seja denominada numa moeda que não a moeda funcional da entidade compradora.

B6.3.6 Caso uma cobertura de uma transacção intragrupo prevista seja elegível para efeitos de contabilidade de cobertura, qualquer ganho ou perda é reconhecido ou retirado do outro rendimento integral, de acordo com o parágrafo 6.5.11. O período ou períodos em que o risco cambial da transacção coberta afecta os resultados é o momento em que afecta os resultados consolidados.

Designação de itens cobertos

B6.3.7 Um componente é um item coberto inferior à totalidade do item. Consequentemente, um componente reflecte apenas uma parte dos riscos do item de que é parte ou reflecte esses riscos apenas em certa medida (por exemplo, aquando da designação de uma parte de um item).

Componentes de risco

B6.3.8 Para ser elegível para ser designado como um item coberto, um componente de risco deve ser um componente separadamente identificável do item financeiro ou não financeiro, e as alterações nos fluxos de caixa ou no justo valor do item atribuíveis a alterações nesse componente de risco têm de ser mensuráveis com fiabilidade.

B6.3.9 Quando identifica quais os componentes de risco que podem ser elegíveis como um item coberto, uma entidade avalia esses componentes de risco no contexto da estrutura especial do mercado a que dizem respeito o risco ou os riscos e na qual a actividade de cobertura se realiza. Esta determinação exige uma avaliação dos factos e circunstâncias pertinentes, que diferem em função do risco e do mercado.

B6.3.10 Quando designa os componentes de risco como itens cobertos, uma entidade considera se esses componentes de risco são explicitamente especificados num contrato (componentes de risco especificados contratualmente) ou se estão implícitos no justo valor ou nos fluxos de caixa de um item de que fazem parte (componentes de risco não especificados contratualmente). Os componentes de risco não especificados contratualmente podem dizer respeito a itens que não são um contrato (por exemplo, transacções previstas) ou a contratos que não especificam explicitamente o componente (por exemplo, um compromisso firme que inclui apenas um preço único em vez de uma fórmula de cálculo do preço que referência diferentes subjacentes). Por exemplo:

(a) A Entidade A tem um contrato de fornecimento de longo prazo de gás natural cujo preço é fixado por meio de uma fórmula contratualmente especificada por referência a mercadorias e outros factores (por exemplo, gasóleo, fuelóleo e outros componentes, tais como despesas de transporte). A Entidade A cobre o componente do gasóleo nesse contrato de fornecimento utilizando um contrato a prazo para gasóleo. Uma vez que o componente do gasóleo é especificado pelos termos e condições do contrato de fornecimento, é um componente de risco especificado contratualmente. Assim, devido à fórmula de cálculo do preço, a Entidade A conclui que a exposição ao preço do gasóleo é

identificável separadamente. Ao mesmo tempo, existe um mercado para os contratos a prazo para o gasóleo. Assim, a Entidade A conclui que a exposição ao preço do gasóleo é mensurável com fiabilidade. Consequentemente, a exposição ao preço do gasóleo no contrato de fornecimento é um componente de risco que é elegível para ser designado como item coberto;

(b) A Entidade B cobre as suas futuras compras de café com base nas suas previsões de produção. A cobertura tem início até 15 meses antes da entrega de parte do volume previsto das suas aquisições. A Entidade B aumenta o volume coberto ao longo do tempo (à medida que a data de entrega se aproxima). A Entidade B utiliza dois tipos diferentes de contratos para gerir o seu risco de preço do café:

(i) contratos de futuros negociáveis em bolsa relativos ao café; e

(ii) contratos de fornecimento de café para o café Arábica proveniente da Colômbia entregue num determinado local de fabrico. Estes contratos apreçam uma tonelada de café com base no preço dos contratos de futuros negociáveis em bolsa relativos ao café acrescido de um diferencial de preço fixo e de uma taxa variável de serviços de logística, utilizando uma fórmula de cálculo. O contrato de fornecimento de café é um contrato executório, de acordo com o qual a Entidade B recebe efectivamente o café.

Para as entregas que se relacionem com a colheita em curso, celebrar contratos de fornecimento de café permite à Entidade B fixar o diferencial de preços entre a qualidade do café comprado (café Arábica da Colômbia) e a qualidade de referência que é o subjacente do contrato de futuros transaccionado em bolsa. Todavia, relativamente às entregas que se relacionem com a colheita seguinte, os contratos de fornecimento de café não estão ainda disponíveis, pelo que o diferencial de preços não pode ser fixado. A Entidade B utiliza contratos de futuros transaccionados em bolsa relativos ao café para cobrir o componente de qualidade de referência do seu risco de preço do café para as entregas que se relacionam com a colheita em curso, bem como com a próxima colheita. A Entidade B determina que está exposta a três riscos diferentes: ao risco de preço do café que

reflecte a qualidade de referência, ao risco do preço do café que reflecte a diferença (spread) entre o preço da qualidade de referência de café e o preço do café Arábica da Colômbia que realmente recebe, e aos custos de logística variáveis. Para as entregas relacionadas com a colheita em curso, após a Entidade B celebrar um contrato de fornecimento de café, o risco de preço do café que reflecte a qualidade de referência é um componente de risco contratualmente especificado pelo facto de a fórmula de cálculo do preço incluir uma indexação ao preço do contrato de futuros de café transaccionado. A Entidade B conclui que este risco é separadamente identificável e fiavelmente mensurável. Para entregas relativas à colheita seguinte, a Entidade B ainda não celebrou qualquer contrato de fornecimento de café (isto é, essas entregas são transacções previstas). Assim, o risco de preço do café que reflecte a qualidade de referência é um componente de risco não especificado contratualmente. A análise da Entidade B da estrutura de mercado tem em conta a forma como eventuais entregas do café que recebe são apreçadas. Assim, com base nesta análise da estrutura do mercado, a Entidade B conclui que as previsões de transacções envolvem também o risco de preço do café que reflecte a qualidade de referência como um componente de risco que é separadamente identificável e fiavelmente mensurável, ainda que não seja especificado contratualmente. Consequentemente, a Entidade B pode designar os relacionamentos de cobertura com base nos componentes de risco (para o risco de preço do café que reflecte a qualidade de referência) para os contratos de fornecimento de café, bem como para as transacções previstas;

(c) A Entidade C cobre parte das suas futuras compras de combustível para aviação com base na sua previsão do consumo até 24 meses antes da entrega e aumenta o volume que cobre ao longo do tempo. A Entidade C cobre esta exposição utilizando diferentes tipos de contratos, consoante o horizonte temporal da cobertura, o que afecta a liquidez de mercado dos derivados. Para horizontes temporais mais longos (12 a 24 meses), a Entidade C utiliza contratos de petróleo bruto, porque são os únicos que têm suficiente liquidez de mercado. Para horizontes temporais de 6-12 meses, a Entidade C utiliza

derivados de gasóleo, pois são suficientemente líquidos. Para horizontes temporais até seis meses, a Entidade C utiliza contratos de combustíveis para aviação. A análise da Entidade C da estrutura de mercado para o petróleo e produtos petrolíferos e a sua avaliação dos factos e circunstâncias pertinentes é a seguinte:

(i) a Entidade C opera numa zona geográfica em que o Brent é o petróleo bruto de referência. O petróleo bruto é uma matéria-prima de referência que afecta o preço dos diferentes produtos petrolíferos refinados, sendo o seu input mais básico. O gasóleo é uma referência para os produtos petrolíferos refinados, utilizado como preço de referência para os produtos destilados de petróleo de uma forma mais geral. Isto reflecte-se igualmente nos tipos de instrumentos financeiros derivados para os mercados de petróleo bruto e produtos petrolíferos refinados do contexto em que a Entidade C opera, tais como:

- o contrato de futuros para o petróleo bruto de referência, que é o petróleo bruto Brent;
- o contrato de futuros para o gasóleo de referência, que é utilizado como preço de referência para produtos destilados — por exemplo, os derivados de combustíveis para aviação cobrem o diferencial de preços entre os combustíveis para aviação e o gasóleo de referência; e
- o derivado de margem de refinação do gasóleo de referência (isto é, o derivado para o diferencial de preços entre o petróleo bruto e o gasóleo — uma margem de refinação), indexado ao petróleo bruto Brent.

(ii) a fixação dos preços dos produtos petrolíferos refinados não depende do petróleo bruto que irá ser processado por uma determinada refinaria, porque os produtos petrolíferos refinados (como o gasóleo ou o combustível para aviação) são produtos normalizados.

Assim, a Entidade C conclui que o risco de preço das suas compras de combustível para aviação inclui um componente de risco do preço do petróleo bruto com base no petróleo bruto Brent e um componente com base no preço do gasóleo, embora o petróleo bruto e o gasóleo não sejam especificados num acordo contratual. A Entidade C conclui que estes dois componentes de risco são separadamente identificáveis e fiavelmente mensuráveis, embora não estejam contratualmente especificados. Consequentemente, a Entidade C pode designar os relacionamentos de cobertura para as previsões de compras de combustível para aviação com base em componentes de risco (para o petróleo bruto ou o gasóleo). Esta análise também significa, por exemplo, que se a entidade C utilizou derivados do petróleo bruto com base no petróleo bruto West Texas Intermediate (WTI), alterações no diferencial de preços entre o petróleo bruto Brent e o petróleo bruto WTI resultariam numa ineficácia da cobertura.

(d) a Entidade D detém um instrumento de dívida de taxa fixa. Este instrumento é emitido no contexto de um mercado em que uma grande variedade de instrumentos de dívida similares é comparada, através dos seus spreads, com uma taxa de referência (por exemplo, a taxa LIBOR) e em que os instrumentos de taxa variável desse contexto estão normalmente indexados a essa taxa de referência. Os swaps de taxa de juro são frequentemente utilizados para gerir o risco da taxa de juro com base nesta taxa de referência, independentemente do spread dos instrumentos de dívida em relação à taxa de referência. O preço dos instrumentos de dívida de taxa fixa varia directamente em resposta a alterações na taxa de referência no momento em que se produzem. A Entidade D conclui que a taxa de referência é um componente passível de ser separadamente identificado e fiavelmente mensurado. Consequentemente, a Entidade D pode designar os relacionamentos de cobertura para um instrumento de dívida de taxa fixa com base num componente de risco para a taxa de juro de referência.

B6.3.11 Na designação de um componente de risco como um item coberto, os requisitos de contabilidade de cobertura aplicam-se a esse componente de

risco da mesma forma que se aplicam a outros itens cobertos que não são componentes de risco. Por exemplo, aplicam-se os critérios de elegibilidade, incluindo os que estipulam que o relacionamento de cobertura deve cumprir os requisitos de eficácia de cobertura, e que qualquer ineficácia de cobertura deve ser mensurada e reconhecida.

B6.3.12 Uma entidade pode também designar apenas alterações nos fluxos de caixa ou no justo valor de um item coberto acima ou abaixo de um preço especificado ou de outra variável (um "risco unilateral"). O valor intrínseco de um instrumento de cobertura de uma opção comprada (assumindo que tem os mesmos termos principais que o risco designado), mas não o seu valor temporal, reflecte um risco unilateral num item coberto. Por exemplo, uma entidade pode designar a variabilidade dos futuros resultados de fluxos de caixa resultantes do aumento de preço de uma compra de mercadoria prevista. Em tal situação, a entidade designa apenas as perdas de fluxos de caixa resultantes de um aumento de preço acima do nível especificado. O risco coberto não inclui o valor temporal de uma opção comprada porque o valor temporal não é um componente da transacção prevista que afecte os resultados.

B6.3.13 Há uma presunção ilidível de que, a não ser que o risco de inflação seja especificado contratualmente, o mesmo não é separadamente identificável e fiavelmente mensurável, pelo que não pode ser designado como um componente de risco de um instrumento financeiro. Todavia, num número limitado de casos, é possível identificar um componente de risco para o risco de inflação que é separadamente identificável e fiavelmente mensurável devido às circunstâncias específicas do contexto de inflação e do mercado de dívida relevante.

B6.3.14 Por exemplo, uma entidade emite dívida num contexto em que obrigações indexadas à inflação têm uma estrutura de volume e de prazos que resulta num mercado suficientemente líquido que permite construir uma estrutura de prazos de taxas de juro reais de cupão zero. Isto significa que, para a respectiva moeda, a inflação é um factor relevante que é considerado separadamente pelos mercados de dívida. Nestas circunstâncias, o componente do risco de inflação poderia ser determinado descontando os

fluxos de caixa do instrumento de dívida coberto utilizando a estrutura de taxas de juro reais de cupão zero (ou seja, de uma forma semelhante à forma como um componente de taxa de juro (nominal) isenta de riscos pode ser determinado). Pelo contrário, em muitos casos, um componente de risco de inflação não é separadamente identificável e fiavelmente mensurável. Por exemplo, uma entidade emite apenas dívida a uma taxa de juro nominal num contexto com um mercado de obrigações indexadas à inflação que não é suficientemente líquido para permitir uma estrutura temporal de taxas de juro reais de cupão zero. Neste caso, a análise da estrutura de mercado e dos factos e circunstâncias não apoia a conclusão da entidade de que a inflação é um factor relevante que é considerado separadamente pelos mercados de dívida. Assim, a entidade não pode ultrapassar a presunção ilidível de que o risco de inflação que não está contratualmente especificado não é separadamente identificável e fiavelmente mensurável. Consequentemente, um componente de risco de inflação não seria elegível para ser designado como o item coberto. Esta disposição é aplicável independentemente de qualquer instrumento de cobertura da inflação que a entidade tenha efectivamente subscrito. Em especial, a entidade não pode simplesmente imputar os termos e condições do instrumento de cobertura da inflação efectiva através da projecção dos seus termos e condições na dívida a taxa de juro nominal.

B6.3.15 Um componente de risco de inflação contratualmente especificado dos fluxos de caixa de uma obrigação indexada à inflação reconhecida (assumindo que não haja qualquer requisito de contabilizar um derivado embutido separadamente) é separadamente identificável e fiavelmente mensurável desde que outros fluxos de caixa do instrumento não sejam afectados pelo componente de risco de inflação.

Componentes de uma quantia nominal

B6.3.16 Existem dois tipos de componentes de quantias nominais que podem ser designados como item coberto num relacionamento de cobertura: um componente que seja uma parte da totalidade de um item ou um componente de um estrato. O tipo de componente altera o resultado contabilístico. Uma entidade deve designar o componente, para efeitos contabilísticos de forma consistente com o seu objectivo de gestão do risco.

B6.3.17 Um componente que é uma parte poderá ser, por exemplo, 50% dos fluxos de caixa contratuais de um empréstimo.

B6.3.18 Um componente de um estrato pode ser especificado a partir de uma população definida, mas aberta, ou a partir de uma determinada quantia nominal. Alguns exemplos incluem:

(a) parte de um volume de uma transacção monetária, por exemplo, as próximas 10 UME de fluxos de caixa resultantes de vendas denominadas numa moeda estrangeira após as primeiras 20 UME em março de 201X; [2]

(b) uma parte de um volume físico, por exemplo, o estrato inferior, com 5 milhões de metros cúbicos, do gás natural armazenado no local XYZ;

(c) uma parte de um volume de transacções físicas ou outras, por exemplo, os primeiros 100 barris de petróleo comprados em Junho de 201X ou os primeiros 100 MWh de electricidade vendidos em Junho de 201X; ou

(d) um estrato da quantia nominal do item coberto, por exemplo, os últimos 80 milhões de UM de um compromisso firme de 100 milhões de UM, o estrato inferior de 20 milhões de UM de uma obrigação de taxa fixa de 100 milhões de UM ou o estrato superior de 30 milhões de UM de uma quantia total de 100 milhões de UM de uma dívida a taxa fixa que pode ser paga antecipadamente pelo justo valor (o valor nominal definido é de 100 milhões de UM).

B6.3.19 Se o componente de um estrato é designado numa cobertura de justo valor, uma entidade deve especificá-lo a partir de uma determinada quantia nominal. Para cumprir os requisitos de elegibilidade como cobertura de justo valor, uma entidade deve remensurar o item coberto pelas alterações de justo valor (ou seja, remensurar o item pelas alterações de justo valor atribuíveis ao risco coberto). O ajustamento de cobertura pelo justo valor deve ser reconhecido nos resultados o mais tardar quando o item for desreconhecido. Consequentemente, é necessário identificar o item ao qual o ajustamento da cobertura de justo valor diz respeito. Para um componente de um estrato de

2 Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em "unidades monetárias" (UM) e em "unidades de moeda estrangeira" (UME).

uma cobertura de justo valor, tal exige que uma entidade identifique a quantia nominal a partir da qual é definido. Por exemplo, no parágrafo B6.3.18(d), a quantia nominal total definida de 100 milhões de UM deve ser identificada a fim de identificar o estrato inferior de 20 milhões de UM ou a camada superior de 30 milhões de UM.

B6.3.20 Um componente de um estrato que inclui uma opção de pagamento antecipado não é elegível para ser designado como um item coberto numa cobertura de justo valor se o justo valor da opção de pagamento antecipado for afectado pelas alterações no risco coberto, a menos que o estrato designado inclua o efeito da opção de pagamento antecipado conexa aquando da determinação da alteração no justo valor do item coberto.

Relação entre componentes e os fluxos de caixa totais de um item

B6.3.21 Se um componente dos fluxos de caixa de um item financeiro ou não financeiro for designado como o item coberto, este componente deve ser inferior ou igual ao total dos fluxos de caixa de todo o item. No entanto, podem ser designados como o item coberto todos os fluxos de caixa da totalidade do item e cobertos apenas em relação a um único risco particular (por exemplo, apenas em relação a alterações atribuíveis à evolução da taxa LIBOR ou de um preço de referência de mercadorias).

B6.3.22 Por exemplo, no caso de um passivo financeiro cuja taxa de juro efectiva seja inferior à taxa LIBOR, uma entidade não pode designar:

(a) um componente do passivo igual ao juro à taxa LIBOR (acrescido da quantia de capital no caso de uma cobertura de justo valor); e

(b) um componente residual negativo.

B6.3.23 Contudo, no caso de um passivo financeiro de taxa fixa cuja taxa de juro efectiva seja (por exemplo) 100 pontos base abaixo da taxa LIBOR, uma entidade pode designar como o item coberto a alteração do valor da totalidade do passivo (isto é, o capital mais o juro à taxa LIBOR menos 100 pontos de base) que seja atribuível a alterações na taxa LIBOR. Se um instrumento financeiro de taxa fixa for coberto algum tempo depois da sua criação e as taxas de juro tiverem entretanto mudado, a entidade pode designar um componente de risco igual a uma taxa de referência que é mais elevada do que

a taxa contratual paga sobre este item. A entidade pode fazê-lo desde que a taxa de referência seja inferior à taxa de juro efectiva calculada com base no pressuposto de que a entidade tinha adquirido o instrumento no dia em que designou pela primeira vez como item coberto. Por exemplo, considere-se que uma entidade origina um activo financeiro de taxa fixa de 100 UM com uma taxa de juro efectiva de 6% numa altura em que a taxa LIBOR é de 4%. Começa a cobrir esse activo algum tempo depois, quando a taxa LIBOR subiu para 8% e o justo valor do activo desceu para 90 UM. A entidade calcula que se tivesse comprado o activo na data em que designa pela primeira vez como item coberto o risco de taxa de juro LIBOR relacionado, o rendimento efectivo do activo com base naquele que era então o seu justo valor, ou seja, 90 UM, teria sido de 9,5%. Uma vez que a taxa LIBOR é inferior a esse rendimento efectivo, a entidade pode designar um componente da taxa LIBOR de 8% que consiste parcialmente nos fluxos de caixa de juros contratuais e parcialmente na diferença entre o justo valor corrente (isto é, 90 UM) e a quantia reembolsável aquando do vencimento (isto é, 100 UM).

B6.3.24 Se um passivo financeiro de taxa variável vence juros (por exemplo) à taxa LIBOR a três meses menos 20 pontos de base (com um limite inferior de zero pontos de base), uma entidade pode designar como o item coberto a alteração nos fluxos de caixa da totalidade do passivo (isto é, a taxa LIBOR a três meses menos 20 pontos de base — incluindo o limite inferior) que seja atribuível a alterações da taxa LIBOR. Assim, desde que a curva a prazo da taxa LIBOR a três meses para a vida remanescente desse passivo não desça abaixo de 20 pontos de base, o item coberto tem a mesma variabilidade de fluxos de caixa que um passivo que vença juros à taxa LIBOR a três meses com um spread de zero ou positivo. No entanto, se a curva a prazo da taxa LIBOR a três meses para a vida remanescente do passivo (ou de parte do mesmo) descer abaixo de 20 pontos de base, o item coberto tem uma menor variabilidade dos fluxos de caixa do que um passivo que vença juros à taxa LIBOR a três meses com um spread de zero ou positivo.

B6.3.25 Um exemplo semelhante de um item não financeiro é um tipo específico de petróleo bruto de um determinado campo petrolífero cujo preço é fixado com base no petróleo bruto de referência pertinente. Se uma entidade vender o petróleo bruto ao abrigo de um contrato com uma fórmula de cálculo do preço

contratual que fixa o preço do barril de petróleo no valor de referência menos 10 UM com um limite inferior de 15 UM, a entidade pode designar como o item coberto a totalidade da variabilidade dos fluxos de caixa nos termos do contrato de venda que é atribuível às alterações do preço do petróleo bruto de referência. Contudo, a entidade não pode designar um componente que é igual à alteração total do preço do petróleo bruto de referência. Assim, desde que o preço a prazo (para cada entrega) não desça abaixo de 25 UM, o item coberto tem a mesma variabilidade dos fluxos de caixa que uma venda de petróleo bruto ao preço do petróleo bruto de referência (ou com um spread positivo). No entanto, se o preço a prazo para qualquer entrega descer abaixo de 25 UM, o item coberto tem uma menor variabilidade dos fluxos de caixa do que uma venda de petróleo bruto ao preço do petróleo bruto de referência (ou com um spread positivo).

Critérios de elegibilidade para contabilidade de cobertura (Secção 6.4)

Eficácia da cobertura

B6.4.1 A eficácia da cobertura representa a medida em que as alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa do instrumento de cobertura compensam as alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa do item coberto (por exemplo, quando o item coberto é um componente de risco, as alterações relevantes no justo valor ou nos fluxos de caixa de um item são as atribuíveis ao risco coberto). A ineficácia de cobertura é a medida em que as alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa do instrumento de cobertura são inferiores ou superiores às do item coberto.

B6.4.2 Na designação de um relacionamento de cobertura e numa base contínua, uma entidade deve analisar as fontes de ineficácia da cobertura que se prevê que irão afectar o relacionamento de cobertura durante o seu período de vigência. Esta análise (incluindo quaisquer actualizações de acordo com o parágrafo B6.5.21 resultantes de um reequilíbrio de um relacionamento de cobertura) constitui a base para a avaliação da entidade no que se refere ao cumprimento dos requisitos de eficácia da cobertura.

B6.4.3 De modo a evitar quaisquer dúvidas, os efeitos da substituição da contraparte original por uma contraparte de compensação e as alterações correspondentes, tal como descritas no parágrafo 6.5.6, devem ser reflectidas na mensuração do instrumento de cobertura e, portanto, na avaliação da eficácia da cobertura e na mensuração da eficácia da cobertura.

Relação económica entre o instrumento de cobertura e o item coberto

B6.4.4 O requisito de que exista uma relação económica significa que o instrumento de cobertura e o item coberto têm valores que, de um modo geral, variam em direcções opostas devido ao mesmo risco, que é o risco coberto. Assim, deve existir uma expectativa de que o valor do instrumento de cobertura e o valor do item coberto evoluam de forma sistemática em resposta a movimentos num mesmo subjacente ou em subjacentes que estão economicamente relacionados, de tal forma que respondam de uma forma semelhante ao risco que está a ser coberto (por exemplo, petróleo bruto Brent e WTI).

B6.4.5 Se os subjacentes não forem os mesmos, mas estiverem economicamente relacionados, pode haver situações em que os valores do instrumento de cobertura e do item coberto se movem na mesma direcção, por exemplo devido ao facto de a diferença de preço entre os dois subjacentes relacionados sofrer alterações enquanto os próprios subjacentes não se alteram de forma significativa. Tal continua a ser compatível com uma relação económica entre o instrumento de cobertura e o item coberto se ainda for de esperar que os valores do instrumento de cobertura e do item coberto venham geralmente a mover-se no sentido oposto quando os subjacentes evoluem.

B6.4.6 A apreciação da questão de saber se existe uma relação económica inclui uma análise do eventual comportamento do relacionamento de cobertura durante o seu período de vigência a fim de verificar se é expectável que cumpra o objectivo de gestão do risco. A simples existência de uma correlação estatística entre duas variáveis não suporta, por si só, uma conclusão válida de que existe uma relação económica.

O efeito do risco de crédito

B6.4.7 Devido ao facto de o modelo de contabilidade de cobertura se basear num conceito geral de compensação entre ganhos e perdas sobre o instrumento de cobertura e o item coberto, a eficácia da cobertura é determinada não só pela relação económica entre esses itens (isto é, as alterações nos seus subjacentes) como também pelo efeito do risco de crédito nos valores tanto do instrumento de cobertura como do item coberto. O efeito do risco de crédito significa que, mesmo que exista uma relação económica entre o instrumento de cobertura e o item coberto, o nível de compensação poderá tornar-se errático. Tal pode resultar de uma alteração no risco de crédito do instrumento de cobertura ou do item coberto de tal ordem que o risco de crédito domina as alterações de valor que resultam da relação económica (isto é, o efeito das alterações nos subjacentes). Um nível de grandeza que dá origem a um factor dominante é aquele que resultaria na perda (ou ganho) resultante do risco de crédito frustrar o efeito das alterações nos subjacentes no valor do instrumento de cobertura ou do item coberto, mesmo se essas alterações forem significativas. Em contrapartida, se, durante um determinado período, houver poucas alterações nos subjacentes, o facto de mesmo pequenas alterações relacionadas com o risco de crédito no valor do instrumento de cobertura ou do item coberto poderem afectar o valor mais do que os subjacentes não cria um factor dominante.

B6.4.8 Um exemplo em que o risco de crédito domina um relacionamento de cobertura é quando uma entidade cobre uma exposição ao preço de uma mercadoria utilizando um derivado não colaterizado. Se a contraparte desse derivado sofrer uma deterioração significativa na sua qualidade de crédito, o efeito das alterações na qualidade de crédito da contraparte pode compensar o efeito da evolução do preço da mercadoria no justo valor do instrumento de cobertura, enquanto as alterações no valor do item coberto dependem em grande medida das alterações dos preços da mercadoria.

Rácio de cobertura

B6.4.9 De acordo com os requisitos de eficácia da cobertura, o rácio de cobertura do relacionamento de cobertura deve ser o mesmo que resulta da quantidade do

item coberto que a entidade cobre efectivamente e da quantidade do instrumento de cobertura que a entidade utiliza efectivamente para cobrir essa quantidade do item coberto. Assim, se uma entidade cobre menos de 100% da exposição de um item, por exemplo 85%, deve designar o relacionamento de cobertura utilizando um rácio de cobertura idêntico ao resultante de 85% da exposição e a quantidade do instrumento de cobertura que a entidade utiliza efectivamente para cobrir esses 85%. Do mesmo modo, se, por exemplo, uma entidade cobrir uma exposição usando um valor nominal de 40 unidades de um instrumento financeiro, deve designar o relacionamento de cobertura mediante a utilização de um rácio de cobertura igual ao resultante dessa quantidade de 40 unidades (isto é, a entidade não deve usar um rácio de cobertura baseado numa maior quantidade de unidades que possa deter na totalidade ou numa quantidade inferior de unidades) e a quantidade do item coberto que cobre efectivamente com essas 40 unidades.

B6.4.10 Contudo, a designação do relacionamento de cobertura utilizando o mesmo rácio de cobertura que o resultante das quantidades do item coberto e do instrumento de cobertura que a entidade utiliza efectivamente não deve reflectir um desequilíbrio entre as ponderações do item coberto e do instrumento de cobertura que, por sua vez, resulte numa ineficácia da cobertura (independentemente de ser ou não reconhecida) que possa conduzir a um resultado contabilístico inconsistente com o objectivo da contabilidade de cobertura. Assim, para efeitos da designação de um relacionamento de cobertura, uma entidade deve ajustar o rácio de cobertura que resulta das quantidades do item coberto e do instrumento de cobertura que a entidade utiliza efectivamente se tal for necessário para evitar um tal desequilíbrio

B6.4.11 Apresentam-se a seguir exemplos de considerações relevantes para avaliar se um resultado contabilístico é incompatível com o objectivo da contabilidade de cobertura:

(a) se o rácio de cobertura pretendido é criado para evitar o reconhecimento da ineficácia da cobertura relativamente às coberturas de fluxos de caixa, ou para obter ajustamentos de cobertura do justo valor para mais itens cobertos com o objectivo de aumentar a utilização da contabilização pelo justo valor, mas sem compensar as alterações no justo valor do instrumento de cobertura; e

(b) se existe uma justificação comercial para determinadas ponderações do item coberto e do instrumento de cobertura, ainda que tal crie uma ineficácia da cobertura. Por exemplo, uma entidade participa num instrumento de cobertura e designa uma quantidade desse instrumento de cobertura que não é a quantidade que determinou como a melhor cobertura para o item coberto pelo facto de o volume padrão dos instrumentos de cobertura não lhe permitir participar nessa quantidade exacta do instrumento de cobertura (uma "questão relacionada com a dimensão do lote"). Um exemplo é uma entidade que cubra 100 toneladas de compras de café através de contratos-tipo de futuros de café com uma dimensão por contrato de 37 500 libras métricas. A entidade só poderá utilizar cinco ou seis contratos (equivalentes a 85,0 e 102,1 toneladas, respectivamente) para cobrir o volume de compras de 100 toneladas. Nesse caso, a entidade designa o relacionamento de cobertura utilizando o rácio de cobertura que resulta do número de contratos de futuros de café que utiliza efectivamente, porque a ineficácia da cobertura resultante da divergência nas ponderações do item coberto e do instrumento de cobertura não conduzirá a um resultado contabilístico incompatível com o objectivo da contabilidade de cobertura.

Frequência com que se deve avaliar se os requisitos de eficácia da cobertura são cumpridos

B6.4.12 Uma entidade deve avaliar, no início do relacionamento de cobertura e de forma contínua, se esse relacionamento de cobertura satisfaz os requisitos de eficácia da cobertura. No mínimo, uma entidade deve efectuar a avaliação contínua em cada data de relato ou quando ocorra uma alteração significativa nas circunstâncias que afecte os requisitos de eficácia da cobertura, consoante o que ocorrer em primeiro lugar. A avaliação diz respeito às expectativas sobre a eficácia da cobertura e, por conseguinte, é apenas prospectiva.

Métodos para avaliar se os requisitos de eficácia da cobertura são satisfeitos

B6.4.13 Esta Norma não especifica um método para avaliar se um relacionamento de cobertura satisfaz os requisitos de eficácia da cobertura. No entanto, uma entidade deve utilizar um método que capte as características relevantes do relacionamento de cobertura, incluindo as fontes de ineficácia da cobertura. Em função desses factores, o método pode ser uma avaliação quantitativa ou qualitativa.

B6.4.14 Por exemplo, quando os termos críticos (tais como a quantia nominal, a maturidade e o subjacente) do instrumento de cobertura e do item coberto são iguais ou estão estreitamente alinhados, poderá ser possível para uma entidade concluir, com base numa avaliação qualitativa desses termos críticos, que o instrumento de cobertura e o item coberto têm valores que, de um modo geral, se moverão em direcções opostas perante o mesmo risco e, por conseguinte, que existe uma relação económica entre o item coberto e o instrumento de cobertura (ver os parágrafos B6.4.4–B6.4.6).

B6.4.15 O facto de um derivado estar in the money ou out of the money quando é designado como instrumento de cobertura não significa, por si só, que uma avaliação qualitativa é inadequada. Dependendo das circunstâncias, a ineficácia da cobertura decorrente desse facto poderá assumir uma amplitude que uma avaliação qualitativa não captaria de forma adequada.

B6.4.16 Pelo contrário, se os termos críticos do instrumento de cobertura e do item coberto não estiverem estreitamente alinhados, existe um maior nível de incerteza acerca do grau da compensação. Por conseguinte, é mais difícil prever a eficácia da cobertura ao longo da vida do relacionamento de cobertura. Numa tal situação, uma entidade poderá só poder concluir com base numa avaliação quantitativa que existe uma relação económica entre o item coberto e o instrumento de cobertura (ver os parágrafos B6.4.4–B6.4.6). Em algumas situações, poderá também ser necessária uma avaliação quantitativa para avaliar se o rácio de cobertura utilizado para designar o relacionamento de cobertura preenche os requisitos de eficácia da cobertura

(ver os parágrafos B6.4.9–B6.4.11). Uma entidade pode usar o mesmo método ou diferentes métodos para esses dois fins diferentes.

B6.4.17 Se houver alterações nas circunstâncias que afectam a eficácia da cobertura, uma entidade poderá ter de mudar o método para avaliar se um relacionamento de cobertura preenche os requisitos de eficácia da cobertura a fim de garantir que as características relevantes do relacionamento de cobertura, incluindo as fontes de ineficácia da cobertura, continuam a ser tidas em conta.

B6.4.18 A gestão dos riscos de uma entidade é a principal fonte de informação para avaliar se um relacionamento de cobertura satisfaz os requisitos de eficácia da cobertura. Isto significa que a informação de gestão (ou análise) utilizada para efeito de tomadas de decisão pode ser utilizada como base para avaliar se um relacionamento de cobertura preenche os requisitos de eficácia da cobertura.

B6.4.19 A documentação da entidade relativa ao relacionamento de cobertura inclui a forma como irá avaliar os requisitos de eficácia da cobertura, incluindo o método ou métodos utilizados. A documentação do relacionamento de cobertura deve ser actualizada sempre que sejam efectuadas quaisquer alterações aos métodos (ver o parágrafo B6.4.17).

Contabilização dos relacionamentos de cobertura elegíveis (Secção 6.5)

B6.5.1 Um exemplo de uma cobertura de justo valor é a cobertura da exposição a alterações no justo valor de um instrumento de dívida a taxa fixa resultantes de alterações nas taxas de juro. Tal cobertura poderá ser realizada pelo emitente ou pelo detentor.

B6.5.2 O objectivo de uma cobertura de fluxo de caixa é diferir os ganhos ou perdas resultantes do instrumento de cobertura para um período ou períodos durante os quais os fluxos de caixa futuros esperados cobertos afectam os resultados. Um exemplo de uma cobertura de fluxo de caixa é a utilização de um swap para alterar a dívida a taxa variável (quer seja mensurada pelo custo amortizado ou pelo justo valor) para uma dívida a taxa fixa (isto é, uma cobertura de uma transacção futura em que os fluxos de caixa futuros cobertos

são os pagamentos de juros futuros). Inversamente, uma compra prevista de um instrumento de capital próprio que, uma vez adquirido, será contabilizado pelo justo valor através dos resultados, é um exemplo de um item que não pode ser o item coberto numa cobertura de fluxos de caixa, porque qualquer ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura que seria diferido não pode ser apropriadamente reclassificado nos resultados durante um período em que permitiria a compensação. Pela mesma razão, uma compra prevista de um instrumento de capital próprio que, uma vez adquirido, será contabilizado pelo justo valor com as respectivas alterações inscritas em outro rendimento integral também não pode ser o item coberto numa cobertura de fluxos de caixa.

B6.5.3 Uma cobertura de um compromisso firme (por exemplo, uma cobertura da alteração no preço do combustível relacionada com um compromisso contratual não reconhecido por parte de um serviço público de electricidade no sentido de comprar combustível a um preço fixo) é uma cobertura de uma exposição a uma alteração no justo valor. Assim, uma tal cobertura é uma cobertura de justo valor. Porém, de acordo com o parágrafo 6.5.4, uma cobertura do risco cambial de um compromisso firme pode alternativamente ser contabilizada como cobertura de fluxo de caixa.

Mensuração da ineficácia da cobertura

B6.5.4 Ao mensurar a ineficácia da cobertura, uma entidade deve considerar o valor temporal do dinheiro. Consequentemente, a entidade determina o valor do item coberto numa base de valor presente e, por conseguinte, a alteração no valor do item coberto também inclui o efeito do valor temporal do dinheiro.

B6.5.5 Para calcular a alteração do valor do item coberto para efeitos de mensuração da ineficácia da cobertura, uma entidade pode usar um derivado com termos correspondentes aos termos críticos do item coberto (comummente designado por "derivado hipotético") e que, por exemplo para uma cobertura de uma transacção prevista, seria calibrado utilizando o nível de preço (ou taxa) coberto. Por exemplo, se a cobertura visar um risco bilateral ao actual nível do mercado, o derivado hipotético representaria um eventual contrato a prazo que é calibrado para um valor de zero no momento da designação do

relacionamento de cobertura. Se a cobertura for, por exemplo, para um risco unilateral, o derivado hipotético representaria o valor intrínseco de uma opção hipotética que, no momento da designação do relacionamento de cobertura está at the money se o nível de preços coberto for o actual nível de mercado ou out of the money se o nível de preços coberto estiver acima (ou, no caso de uma cobertura de uma posição longa, abaixo) do actual nível de mercado. Utilizar um derivado hipotético é uma das formas possíveis de calcular a alteração do valor do item coberto. O derivado hipotético replica o item coberto e, por conseguinte, conduz ao mesmo resultado que seria alcançado se essa alteração no valor fosse determinada por uma abordagem diferente. Por conseguinte, usar um "derivado hipotético" não é um método em si mesmo, mas um expediente matemático que apenas pode ser utilizado para calcular o valor do item coberto. Por conseguinte, um "derivado hipotético" não pode ser utilizado para incluir características no valor do item coberto que só existem no instrumento de cobertura (mas não no item coberto). Um exemplo é a dívida expressa em moeda estrangeira (independentemente de se tratar de uma dívida à taxa fixa ou variável). Quando se utiliza um derivado hipotético para calcular a alteração do valor dessa dívida ou o valor presente da alteração acumulada nos seus fluxos de caixa, o derivado hipotético não pode simplesmente imputar um encargo para a conversão de moedas diferentes, embora os derivados segundo os quais as diferentes moedas são objecto de intercâmbio possam incluir um tal encargo (por exemplo, swaps de taxas de juro de divisas cruzadas).

B6.5.6 A alteração no valor do item coberto determinada utilizando um derivado hipotético pode também ser utilizada para avaliar se um relacionamento de cobertura preenche os requisitos de eficácia da cobertura.

Reequilibrar o relacionamento de cobertura e as alterações do rácio de cobertura

B6.5.7 O reequilíbrio refere-se aos ajustamentos efectuados às quantidades designadas do item coberto ou do instrumento de cobertura num relacionamento de cobertura já existente a fim de manter um rácio de cobertura que preencha os requisitos de eficácia da cobertura. As alterações das quantidades designadas de um item coberto ou de um instrumento de

cobertura com um objectivo diferente não constituem um reequilíbrio para efeitos desta Norma.

B6.5.8 O reequilíbrio é contabilizado como uma continuação do relacionamento de cobertura de acordo com os parágrafos B6.5.9–B6.5.21. Aquando do reequilíbrio, a ineficácia do relacionamento de cobertura é determinada e reconhecida imediatamente antes de se ajustar o relacionamento de cobertura.

B6.5.9 O ajustamento do rácio de cobertura permite que uma entidade dê resposta a alterações no relacionamento entre o instrumento de cobertura e o item coberto decorrentes dos seus subjacentes ou variáveis de risco. Por exemplo, um relacionamento de cobertura em que o instrumento de cobertura e o item coberto têm subjacentes diferentes mas conexos altera-se em resposta a uma evolução no relacionamento entre esses dois subjacentes (por exemplo, índices, taxas ou preços de referência diferentes mas conexos). Assim, o reequilíbrio permite a continuação de um relacionamento de cobertura em situações em que o relacionamento entre o instrumento de cobertura e o item coberto se altera de uma forma que pode ser compensada através do ajustamento do rácio de cobertura.

B6.5.10 Por exemplo, uma entidade cobre uma exposição a uma Moeda Estrangeira A utilizando um derivado em moeda estrangeira que referencia a moeda estrangeira B e as Moedas Estrangeiras A e B como indexadas (isto, a sua taxa de câmbio é mantida dentro de um determinado intervalo ou numa taxa de câmbio definida por um banco central ou outra autoridade). Se a taxa de câmbio entre a Moeda Estrangeira A e a Moeda Estrangeira B se alterar (ou seja, se for fixada um novo intervalo ou taxa), o reequilíbrio do relacionamento de cobertura para reflectir a nova taxa de câmbio asseguraria que o relacionamento de cobertura continuaria a preencher o requisito de eficácia da cobertura para o rácio de cobertura nas novas circunstâncias. Em contrapartida, se existir um incumprimento no derivado em moeda estrangeira, alterar o rácio de cobertura não garantiria que o relacionamento de cobertura continuaria a preencher esse requisito de eficácia da cobertura. Por conseguinte, o reequilíbrio não facilita a manutenção de um relacionamento de cobertura em situações em que o relacionamento entre o instrumento de

cobertura e o item coberto se altera de uma forma que não pode ser compensada ajustando o rácio de cobertura.

B6.5.11 Nem todas as alterações no grau de compensação entre as alterações no justo valor do instrumento de cobertura e no justo valor ou nos fluxos de caixa do item coberto constituem uma alteração no relacionamento entre o instrumento de cobertura e o item coberto. Uma entidade analisa as fontes de ineficácia da cobertura que se espera que venham a afectar o relacionamento de cobertura durante o seu período de vigência e avalia se as alterações no grau de compensação são:

(a) flutuações em torno do rácio de cobertura, que continua a ser válido (isto é, continua a reflectir adequadamente o relacionamento entre o instrumento de cobertura e o item coberto); ou

(b) uma indicação de que o rácio de cobertura já não reflecte adequadamente o relacionamento entre o instrumento de cobertura e o item coberto.

Uma entidade realiza essa avaliação em relação ao requisito de eficácia da cobertura para o rácio de cobertura, ou seja, a fim de garantir que o relacionamento de cobertura não reflecte um desequilíbrio entre as ponderações do item coberto e do instrumento de cobertura que resultaria numa ineficácia da cobertura (independentemente de ser ou não reconhecida) que possa conduzir a um resultado contabilístico incompatível com o objectivo da contabilidade de cobertura. Por conseguinte, esta avaliação exige julgamento.

B6.5.12 A flutuação em torno de um rácio de cobertura constante (e, por conseguinte, a respectiva ineficácia da cobertura) não pode ser reduzida mediante o ajustamento do rácio de cobertura em resposta a cada resultado específico. Por conseguinte, em tais circunstâncias, a alteração no grau de compensação é uma questão de mensuração e de reconhecimento da ineficácia da cobertura mas não exige um reequilíbrio.

B6.5.13 Pelo contrário, se as alterações no grau de compensação indicarem que a flutuação ocorre em torno de um rácio de cobertura diferente do rácio de cobertura que é actualmente utilizado para esse relacionamento de cobertura, ou que existe uma tendência que conduz a um afastamento desse rácio de

cobertura, a ineficácia de cobertura pode ser reduzida mediante o ajustamento do rácio de cobertura, ao passo que a manutenção do rácio de cobertura resultaria numa cada vez maior ineficácia de cobertura. Assim, nestas circunstâncias, uma entidade deve avaliar se o relacionamento de cobertura reflecte um desequilíbrio entre as ponderações do item coberto e do instrumento de cobertura gerador de uma ineficácia da cobertura (independentemente de ser ou não reconhecida) que possa conduzir a um resultado contabilístico incompatível com o objectivo da contabilidade de cobertura. Caso o rácio de cobertura seja ajustado, também afecta a mensuração e o reconhecimento da ineficácia de cobertura, dado que, aquando do reequilíbrio, a ineficácia da cobertura do relacionamento de cobertura deve ser determinada e reconhecida imediatamente antes de se ajustar o relacionamento de cobertura de acordo com o parágrafo B6.5.8.

B6.5.14 O reequilíbrio significa que, para efeitos de contabilidade de cobertura, após o início de um relacionamento de cobertura, uma entidade ajusta as quantidades do instrumento de cobertura ou do item coberto em resposta a alterações nas circunstâncias que afectam o rácio de cobertura desse relacionamento de cobertura. Geralmente, esse ajustamento deve reflectir ajustamentos nas quantidades do instrumento de cobertura e do item coberto efectivamente utilizadas. No entanto, uma entidade deve ajustar o rácio de cobertura que resulta das quantidades do item coberto ou do instrumento de cobertura que efectivamente utiliza se:

(a) o rácio de cobertura que resulta de alterações das quantidades do instrumento de cobertura ou do item coberto que a entidade efectivamente utiliza reflectir um desequilíbrio gerador de uma ineficácia da cobertura que possa conduzir a um resultado contabilístico inconsistente com o objectivo da contabilidade de cobertura; ou

(b) uma entidade conservar quantidades do instrumento de cobertura e do item coberto que utiliza efectivamente, resultando num rácio de cobertura que, nas novas circunstâncias, reflectiria um desequilíbrio gerador de uma ineficácia de cobertura que poderá conduzir a um resultado contabilístico inconsistente com o objectivo da

contabilidade de cobertura (isto é, uma entidade não deve criar um desequilíbrio ao não adaptar o rácio de cobertura).

B6.5.15 O reequilíbrio não se aplica se o objectivo de gestão do risco de um relacionamento de cobertura se tiver alterado. Em vez disso, a contabilidade de cobertura para esse relacionamento de cobertura deve ser descontinuada (apesar de uma entidade poder designar um novo relacionamento de cobertura que envolva o instrumento de cobertura ou o item coberto pelo relacionamento de cobertura anterior, tal como descrito no parágrafo B6.5.28).

B6.5.16 Se um relacionamento de cobertura for reequilibrado, o ajustamento ao rácio de cobertura pode ser efectuado de várias formas:

(a) a ponderação do item coberto pode ser aumentada (o que, ao mesmo tempo, reduz a ponderação do instrumento de cobertura):
  (i) aumentando o volume do item coberto; ou
  (ii) reduzindo o volume do instrumento de cobertura.

(b) a ponderação do instrumento de cobertura pode ser aumentada (o que, ao mesmo tempo, reduz a ponderação do item coberto):
  (i) aumentando o volume do instrumento de cobertura; ou
  (ii) reduzindo o volume do item coberto.

As alterações no volume referem-se às quantidades que são parte integrante do relacionamento de cobertura. Por conseguinte, as diminuições dos volumes não significam necessariamente que os itens ou transacções deixaram de existir, ou que já não se espera que ocorram, mas apenas que não fazem parte do relacionamento de cobertura. Por exemplo, a redução do volume do instrumento de cobertura pode resultar na conservação de um derivado por parte da entidade, mas apenas uma parte do mesmo pode continuar a ser um instrumento de cobertura do relacionamento de cobertura. Isto pode ocorrer se o reequilíbrio só puder ser realizado através da redução do volume do instrumento de cobertura no relacionamento de cobertura, mas com a entidade a conservar o volume que já não é necessário. Nesse caso, a parte não designada do derivado seria contabilizada pelo justo valor através dos resultados (a menos que fosse designada como instrumento de cobertura num relacionamento de cobertura diferente).

B6.5.17 Ajustar o rácio de cobertura aumentando o volume do item coberto não afecta a forma como as alterações no justo valor do instrumento de cobertura são mensuradas. A mensuração das alterações no valor do item coberto relacionadas com o volume anteriormente designado também permanece inalterada. No entanto, a partir da data de reequilíbrio, as alterações no valor do item coberto também incluem a alteração no valor do volume adicional do item coberto. Estas alterações são mensuradas a partir da, e com referência à, data do reequilíbrio, em vez da data em que o relacionamento de cobertura foi designado. Por exemplo, se uma entidade cobriu inicialmente um volume de 100 toneladas de uma mercadoria a um preço a prazo de 80 UM (o preço a prazo no início do relacionamento de cobertura) e adicionou um volume de 10 toneladas aquando do reequilíbrio, quando o preço a prazo era de 90 UM, o item coberto depois do reequilíbrio compreenderá dois estratos: 100 toneladas cobertas por um valor de 80 UM e 10 toneladas cobertas por um valor de 90 UM.

B6.5.18 Ajustar o rácio de cobertura reduzindo o volume do instrumento de cobertura não afecta a forma como as alterações no valor do item coberto são mensuradas. A mensuração das alterações no justo valor do instrumento de cobertura relacionadas com o volume que continua a ser designado também permanece inalterada. No entanto, a partir da data de reequilíbrio, o volume correspondente à diminuição do instrumento de cobertura deixa de fazer parte do relacionamento de cobertura. Por exemplo, se uma entidade cobriu inicialmente o risco de preço de uma mercadoria usando um derivado com um volume de 100 toneladas como instrumento de cobertura e reduziu esse volume em 10 toneladas aquando do reequilíbrio, permanece uma quantia nominal de 90 toneladas de volume do instrumento de cobertura (ver o parágrafo B6.5.16 quanto às consequências para o volume do derivado (ou seja, as 10 toneladas) que deixou de fazer parte do relacionamento de cobertura).

B6.5.19 Ajustar o rácio de cobertura aumentando o volume do instrumento de cobertura não afecta a forma como as alterações no valor do item coberto são mensuradas. A mensuração das alterações no justo valor do instrumento de cobertura relacionadas com o volume anteriormente designado também permanece inalterada. No entanto, a partir da data de reequilíbrio, as

alterações no justo valor do instrumento de cobertura também incluem as alterações no valor do volume adicional do instrumento de cobertura. As alterações são mensuradas a partir da, e com referência à, data do reequilíbrio, em vez da data em que o relacionamento de cobertura foi designado. Por exemplo, se uma entidade cobriu inicialmente o risco de preço de uma mercadoria usando um volume de derivado de 100 toneladas como instrumento de cobertura e adicionou um volume de 10 toneladas aquando do reequilíbrio, o instrumento de cobertura depois do reequilíbrio seria composto por um derivado num volume total de 110 toneladas. A alteração no justo valor do instrumento de cobertura é a alteração total no justo valor dos derivados que representam o volume total de 110 toneladas. Estes derivados podem ter (e provavelmente terão) diferentes termos críticos, tais como as suas taxas a prazo, porque foram celebrados em diferentes momentos (incluindo a possibilidade de designar derivados em relacionamentos de cobertura após o seu reconhecimento inicial).

B6.5.20 Ajustar o rácio de cobertura diminuindo o volume do item coberto não afecta a forma como as alterações no justo valor do instrumento de cobertura são mensuradas. A mensuração das alterações no valor do item coberto relacionadas com o volume que continua a ser designado também permanece inalterada. No entanto, a partir da data de reequilíbrio, o volume diminuído ao item coberto deixa de fazer parte do relacionamento de cobertura. Por exemplo, se uma entidade cobriu inicialmente um volume de 100 toneladas de uma mercadoria a um preço a prazo de 80 UM e reduziu esse volume em 10 toneladas aquando do reequilíbrio, o item coberto depois do reequilíbrio representa 90 toneladas cobertas por um valor de 80 UM. As 10 toneladas do item coberto que deixam de fazer parte do relacionamento de cobertura seriam contabilizadas de acordo com os requisitos de descontinuação da contabilidade de cobertura (ver os parágrafos 6.5.6-6.5.7 e B6.5.22–B6.5.28).

B6.5.21 Ao reequilibrar um relacionamento de cobertura, uma entidade deve actualizar a sua análise das fontes de ineficácia da cobertura que se espera irão afectar o relacionamento de cobertura durante a sua vida (remanescente) (ver o parágrafo B6.4.2). A documentação do relacionamento de cobertura deve ser actualizada em conformidade.

Descontinuação da contabilidade de cobertura

B6.5.22 A descontinuação da contabilidade de cobertura aplica-se prospectivamente a partir da data em que os critérios de elegibilidade deixam de estar satisfeitos.

B6.5.23 Uma entidade não deve anular a designação e, assim, descontinuar um relacionamento de cobertura que:

(a) ainda cumpre o objectivo da gestão do risco com base no foi elegível para efeitos de contabilidade de cobertura (ou seja, a entidade ainda prossegue esse objectivo de gestão do risco); e

(b) continua a preencher todos os outros critérios de elegibilidade (depois de ter em conta um reequilíbrio do relacionamento de cobertura, se aplicável).

B6.5.24 Para efeitos desta Norma, uma estratégia de gestão do risco da entidade distingue-se dos seus objectivos em matéria de gestão do risco. A estratégia de gestão dos riscos é estabelecida ao mais alto nível a que uma entidade determina a forma como gere o seu risco. As estratégias de gestão de riscos identificam normalmente os riscos a que a entidade está exposta e definem a forma como a entidade responde aos mesmos. Uma estratégia de gestão do risco é geralmente posta em prática por um período mais longo e pode incluir alguma flexibilidade para reagir a alterações das circunstâncias que ocorrem enquanto a estratégia está em vigor (por exemplo, diferentes níveis de taxa de juro ou do preço das mercadorias que resultam num diferente grau de cobertura). É normalmente consignada num documento geral que é transmitido de forma descendente dentro da entidade através de políticas que contêm orientações mais específicas. Em contrapartida, o objectivo de gestão do risco para um relacionamento de cobertura aplica-se ao nível desse relacionamento de cobertura em concreto. Diz respeito à forma como o instrumento de cobertura que foi designado é utilizado para cobrir a exposição específica que foi designada como o item coberto. Por conseguinte, uma estratégia de gestão do risco pode envolver muitos relacionamentos de cobertura cujos objectivos em matéria de gestão do risco estão relacionados com a execução dessa estratégia global de gestão do risco. Por exemplo:

(a) uma entidade tem uma estratégia de gestão da sua exposição à taxa de juro no financiamento da dívida que fixa limites, para a entidade no

seu todo, no que se refere à combinação de financiamento a taxa fixa e a taxa variável. A estratégia é manter entre 20% e 40% da dívida a taxas fixas. A entidade decide, periodicamente, o modo de execução desta estratégia (ou seja, onde se irá posicionar no intervalo entre os 20% e 40% de exposição a taxa de juro fixa) em função do nível das taxas de juro. Se as taxas de juros estão baixas, a entidade fixa os juros para mais dívida do que quando as taxas de juros estão elevadas. A dívida da entidade é de 100 UM a taxa variável, das quais 30 UM são convertidas numa exposição a taxa fixa através de um swap. A entidade tira partido das baixas taxas de juro para emitir mais 50 UM de dívida para financiar um investimento importante, o que faz através da emissão de uma obrigação a taxa fixa. Tendo em conta o baixo nível das taxas de juro, a entidade decide fixar a sua exposição a taxa de juro fixa em 40% do total da dívida através da redução, em 20 UM, da medida em que cobria anteriormente a sua exposição a taxas variáveis, resultando em 60 UM de exposição a taxa fixa. Nesta situação, a estratégia de gestão do risco permanece inalterada. No entanto, e em contrapartida, a execução dessa estratégia pela entidade mudou, o que significa que, para 20 UM de exposição a taxas variáveis que se encontrava anteriormente coberta, o objectivo de gestão do risco mudou (ao nível do relacionamento de cobertura). Por conseguinte, nesta situação, a contabilidade de cobertura deve ser descontinuada em relação a 20 UM da exposição a taxas variáveis anteriormente coberta. Tal poderia implicar a redução da posição de swap numa quantia nominal de 20 UM mas, consoante as circunstâncias, uma entidade poderá conservar esse volume do swap e, por exemplo, utilizá-lo para cobrir uma exposição diferente, ou pode integrá-lo numa carteira de negociação. Em contrapartida, se uma entidade converteu uma parte da sua nova dívida de taxa fixa numa exposição a taxa variável através de um swap, a contabilidade de cobertura terá de ser continuada para a sua exposição a taxas variáveis anteriormente coberta.

(b) algumas exposições resultam de posições que mudam frequentemente, por exemplo, o risco de taxa de juro de uma carteira aberta de instrumentos de dívida. A adição de novos instrumentos de dívida e o

desreconhecimento de instrumentos de dívida alteram de forma contínua essa exposição (ou seja, não envolvem simplesmente o escoamento de uma posição que atinge a maturidade). Trata-se de um processo dinâmico em que tanto a exposição como os instrumentos de cobertura usados para a gerir não permanecem inalterados durante muito tempo. Por conseguinte, uma entidade com uma exposição desse tipo ajusta frequentemente os instrumentos de cobertura utilizados para gerir o risco de taxa de juro à medida que a exposição se altera. Por exemplo, os instrumentos de dívida com 24 meses de maturidade residual são designados como o item coberto para o risco de taxa de juro para um período de 24 meses. O mesmo procedimento é aplicado a outros intervalos de tempo ou prazos de maturidade. Após um curto período, a entidade descontinua a totalidade, alguns ou uma parte dos relacionamentos de cobertura anteriormente designados para os prazos de maturidade e designa novos relacionamentos de cobertura para prazos de maturidade com base na sua dimensão e nos instrumentos de cobertura existentes nessa altura. A descontinuação da contabilidade de cobertura prevista na presente situação reflecte o facto de que esses relacionamentos de cobertura são estabelecidos de tal modo que a entidade está a lidar com um novo instrumento de cobertura e um novo item coberto, em vez do instrumento de cobertura e do item coberto anteriormente designados. A estratégia de gestão do risco continua a ser a mesma, mas não subsiste qualquer objectivo de gestão do risco para os relacionamentos de cobertura anteriormente designados, que deixaram de existir como tal. Nessa situação, a descontinuação da contabilidade de cobertura aplica-se até ao ponto em que o objectivo de gestão do risco tenha mudado. Isto depende da situação de uma entidade e poderá, por exemplo, afectar todos ou apenas alguns relacionamentos de cobertura de um prazo de maturidade, ou apenas uma parte de um relacionamento de cobertura;

(c) uma entidade tem uma estratégia de gestão do risco em que gere o risco cambial das vendas previstas e as contas a receber daí resultantes. No âmbito dessa estratégia, a entidade só gere o risco cambial como um relacionamento de cobertura particular até ao ponto

do reconhecimento da conta a receber. Após essa data, a entidade deixa de gerir o risco cambial com base nesse relacionamento de cobertura em particular. Em vez disso, gere em conjunto o risco cambial das contas a receber, contas a pagar e derivados (que não se relacionem com transacções previstas ainda pendentes) denominados numa mesma moeda estrangeira. Para efeitos contabilísticos, é algo que funciona como uma cobertura "natural", uma vez que os ganhos e perdas do risco cambial relativos a todos estes itens são imediatamente reconhecidos nos resultados. Consequentemente, para efeitos contabilísticos, se o relacionamento de cobertura é designado para o período que vai até à data do pagamento, deve ser descontinuado quando a conta a receber é reconhecida, porque o objectivo de gestão do risco do relacionamento de cobertura inicial deixa de ser aplicável. O risco cambial é agora gerido dentro da mesma estratégia, mas numa base diferente. Em contrapartida, se uma entidade tiver um objectivo de gestão do risco diferente e tiver gerido o risco cambial como um relacionamento de cobertura contínuo especificamente para essa quantia de vendas previstas e para a conta a receber resultante das vendas até à data de liquidação, a contabilidade de cobertura continuará até essa data.

B6.5.25 A descontinuação da contabilidade de cobertura pode afectar:

(a) um relacionamento de cobertura na sua totalidade; ou

(b) uma parte de um relacionamento de cobertura (o que significa que a contabilidade de cobertura continua em vigor para o relacionamento de cobertura remanescente).

B6.5.26 Um relacionamento de cobertura é descontinuado na totalidade quando, considerado no seu todo, deixa de cumprir os critérios de elegibilidade. Por exemplo:

(a) o relacionamento de cobertura deixou de cumprir o objectivo de gestão do risco com base no qual foi elegível para efeitos de contabilidade de cobertura (ou seja, a entidade já não prossegue esse objectivo de gestão do risco);

(b) o instrumento, ou instrumentos, de cobertura foi vendido ou rescindido (em relação à totalidade do volume que fazia parte do relacionamento de cobertura); ou

(c) já não existe uma relação económica entre o item coberto e o instrumento de cobertura ou o efeito do risco de crédito começa a dominar as alterações de valor que resultam dessa relação económica.

B6.5.27 Uma parte de um relacionamento de cobertura é descontinuada (e a contabilidade de cobertura continua em relação à parte remanescente), quando apenas uma parte do relacionamento de cobertura deixa de satisfizer os critérios de elegibilidade. Por exemplo:

(a) aquando do reequilíbrio do relacionamento de cobertura, o rácio de cobertura pode ser ajustado de modo a que parte do volume do item coberto deixe de fazer parte do relacionamento de cobertura (ver o parágrafo B6.5.20); por conseguinte, a contabilidade de cobertura só é descontinuada em relação ao volume do item coberto que já não faz parte do relacionamento de cobertura; ou

(b) quando a ocorrência de parte do volume do item coberto que é (ou é um componente de) uma transacção prevista deixa de ser altamente provável, a contabilidade de cobertura é descontinuada apenas para o volume do item coberto cuja ocorrência deixou de ser altamente provável. Contudo, se uma entidade tiver um historial de designação de coberturas de transacções previstas e de ter posteriormente determinado já não esperar que as transacções previstas ocorram, a capacidade da entidade para prever transacções com exactidão é posta em causa aquando da previsão de transacções previstas semelhantes. Esta situação afecta a avaliação da questão de saber se são altamente prováveis transacções previstas semelhantes (ver o parágrafo 6.3.3) e, consequentemente, se estas são elegíveis como itens cobertos.

B6.5.28 Uma entidade pode designar um novo relacionamento de cobertura que envolve o instrumento de cobertura ou o item coberto de um relacionamento de cobertura anterior em relação ao qual a contabilidade de cobertura foi (em parte ou na totalidade) descontinuada. Não se trata de uma continuação de um relacionamento de cobertura, mas de um recomeço. Por exemplo:

(a) um instrumento de cobertura sofre uma deterioração de crédito tal que a entidade o substitui por um novo instrumento de cobertura. Isto significa que o relacionamento de cobertura inicial não atingiu o objectivo de gestão do risco e é, por conseguinte, descontinuado na sua totalidade. O novo instrumento de cobertura é designado como cobertura da mesma exposição anteriormente coberta e constitui um novo relacionamento de cobertura. Por conseguinte, as alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa do item coberto são mensuradas a partir da, e com referência à, data da designação do novo relacionamento de cobertura, em vez da data em que o relacionamento de cobertura original foi designado.

(b) um relacionamento de cobertura é descontinuado antes do final do seu prazo. O instrumento de cobertura desse relacionamento de cobertura pode ser designado como instrumento de cobertura noutro relacionamento de cobertura (por exemplo, ao ajustar o rácio de cobertura aquando do reequilíbrio aumentando o volume do instrumento de cobertura ou ao designar um novo relacionamento de cobertura).

Contabilização do valor temporal das opções

B6.5.29 Uma opção pode ser considerada como estando relacionada com um determinado período pelo facto de o seu valor temporal representar um encargo pela prestação de protecção ao detentor da opção por um determinado período. No entanto, o aspecto pertinente para efeitos da questão de saber se uma opção cobre uma transacção ou um item coberto relativo a um período de tempo com ela relacionado são as características desse item coberto, incluindo a forma como e o momento em que afecta os resultados. Por conseguinte, uma entidade deve avaliar o tipo de item coberto (ver o parágrafo 6.5.15(a)), em função da natureza do item coberto (independentemente de a relação de cobertura ser uma cobertura de fluxo de caixa ou uma cobertura de justo valor):

(a) o valor temporal de uma opção refere-se a um item coberto relacionado com uma transacção se a natureza do item coberto for uma transacção cujo valor temporal tem o carácter de um custo dessa transacção. Um exemplo é quando o valor temporal de uma opção se

refere a um item coberto que resulta no reconhecimento de um item cuja mensuração inicial inclui os custos de transacção (por exemplo, uma entidade cobre uma compra de mercadorias, prevista ou com compromisso firme, em relação ao risco do preço das mercadorias, e inclui os custos de transacção na mensuração inicial do inventário). Em consequência da inclusão do valor temporal da opção na mensuração inicial do item coberto específico, o valor temporal afecta os resultados ao mesmo tempo que o item coberto. Do mesmo modo, uma entidade que cobre uma venda de uma mercadoria, independentemente de se tratar de uma transacção prevista ou de um compromisso firme, incluiria o valor temporal da opção como parte dos custos relacionados com essa venda (assim, o valor temporal seria reconhecido nos resultados no mesmo período que o rédito da venda coberta).

(b) o valor temporal de uma opção refere-se a um item coberto relacionado com um período se a natureza do item coberto for tal que o valor temporal é semelhante a um custo de obtenção de protecção contra um risco ao longo de um determinado período (mas o item coberto não resulta numa transacção que envolve a noção de um custo de transacção de acordo com (a)). Por exemplo, se um inventário de mercadorias estiver coberto em relação a uma diminuição do justo valor durante seis meses usando uma opção sobre mercadorias com uma vida correspondente, o valor temporal da opção seria imputado aos resultados (ou seja, amortizado numa base sistemática e racional) durante esse período de seis meses. Outro exemplo é a cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira que é coberto por um período de 18 meses com uma opção em moeda estrangeira, o que resultaria na imputação do valor temporal da opção durante esse período de 18 meses.

B6.5.30 As características do item coberto, incluindo a forma como, e o momento em que, o item coberto afecta os resultados, afectam igualmente o período durante o qual o valor temporal de uma opção que cubra um item coberto relacionado com um período é amortizado, o que é consistente com o período ao longo do qual o valor intrínseco da opção pode afectar os resultados de

acordo com a contabilidade de cobertura. Por exemplo, se for utilizada uma opção sobre taxas de juro (um cap) para proporcionar protecção em relação a aumentos nos gastos com juros de uma obrigação a taxa variável, o valor temporal desse cap é amortizado nos resultados ao longo do mesmo período durante o qual qualquer valor intrínseco do cap poderia afectar os resultados:

(a) se o cap cobre aumentos nas taxas de juro durante os três primeiros anos da vida total da obrigação de taxa variável a cinco anos, o valor temporal desse cap é amortizado durante os três primeiros anos; ou

(b) se o cap é uma opção com início numa data futura que cobre aumentos nas taxas de juro durante os anos dois e três da vida total de uma obrigação de taxa variável a cinco anos, o valor temporal desse cap é amortizado durante o segundo e o terceiro anos.

B6.5.31 A contabilização do valor temporal das opções de acordo com o parágrafo 6.5.15 é igualmente aplicável a uma combinação de uma opção subscrita e de uma opção adquirida (uma das quais é uma opção de venda e a outra uma opção de compra) que, na data da designação como instrumento de cobertura, tem um valor temporal líquido nulo (comummente designado "collar de custo zero"). Neste caso, uma entidade deve reconhecer as alterações no valor temporal em outro rendimento integral, apesar de a alteração acumulada no valor temporal durante o período total do relacionamento de cobertura ser nula. Assim, se o valor temporal da opção disser respeito a:

(a) um item coberto relacionado com uma transacção, a quantia do valor temporal no final do relacionamento de cobertura que ajusta o item coberto ou que é reclassificada nos resultados (ver o parágrafo 6.5.15(b)) seria nula.

(b) um item coberto relacionado com um período, os gastos de amortização relacionadas com o valor temporal são nulas.

B6.5.32 A contabilização do valor temporal das opções de acordo com o parágrafo 6.5.15 só se aplica na medida em que o valor temporal se refere ao item coberto (valor temporal alinhado). O valor temporal de uma opção refere-se ao item coberto se as condições críticas da opção (tais como a quantia nominal, a vida e o subjacente) estiverem alinhadas com o item coberto. Assim, caso as condições críticas da opção e do item coberto não

estejam plenamente alinhadas, uma entidade deverá determinar o valor temporal alinhado, isto é, quanto do valor temporal incluído no prémio (valor temporal real) diz respeito ao item coberto (e, por conseguinte, deve ser tratado de acordo com o parágrafo 6.5.15). Uma entidade determina o valor temporal alinhado usando a valorização da opção que teria termos críticos perfeitamente correspondentes aos do item coberto.

B6.5.33 Se o valor temporal real e o valor temporal alinhado diferirem, uma entidade deve determinar a quantia acumulada num componente separado de capital próprio de acordo com o parágrafo 6.5.15, do seguinte modo:

(a) se, no início do relacionamento de cobertura, o valor temporal real é superior ao valor temporal alinhado, a entidade deve:

(i) determinar a quantia acumulada num componente separado de capital próprio com base no valor temporal alinhado; e

(ii) contabilizar as diferenças nas alterações do justo valor entre os dois valores temporais nos resultados.

(b) se, no início do relacionamento de cobertura, o valor temporal efectivo for inferior ao valor temporal alinhado, a entidade deve determinar a quantia acumulada num componente separado do capital próprio, por referência ao mais baixo dos valores da alteração acumulada no justo valor do:

(i) valor temporal real; e

(ii) valor temporal alinhado.

Qualquer parte remanescente da alteração no justo valor do valor temporal real deve ser reconhecida nos resultados.

Contabilização do elemento a prazo de contratos a prazo e do spread baseado em moeda estrangeira de instrumentos financeiros

B6.5.34 Um contrato a prazo pode ser considerado como estando relacionado com um período pelo facto de o seu elemento a prazo representar encargos durante um período (a referência para o qual é determinado). No entanto, o aspecto relevante no que se refere à questão de saber se um instrumento de cobertura cobre uma transacção ou um item coberto relacionado com um período são as características desse item coberto, incluindo a forma como, e o momento em que, afecta os resultados. Assim, uma entidade deve avaliar o tipo de item

coberto (ver os parágrafos 6.5.16 e 6.5.15(a)), com base na natureza do item coberto (independentemente de a relação de cobertura ser uma cobertura de fluxo de caixa ou uma cobertura de justo valor):

(a) o elemento a prazo de um contrato a prazo refere-se a um item coberto relacionado com uma transacção se a natureza do item coberto for uma transacção para a qual o elemento a prazo tem o carácter de custo dessa transacção. Um exemplo é quando o elemento a prazo diz respeito a um item coberto que resulta no reconhecimento de um item cuja mensuração inicial inclui os custos de transacção (por exemplo, uma entidade cobre uma compra de inventário denominada em moeda estrangeira, quer se trate de uma transacção prevista ou de um compromisso firme, em relação aos riscos cambiais, e inclui os custos de transacção na mensuração inicial do inventário). Como consequência da inclusão do elemento a prazo na mensuração inicial do item coberto específico, o elemento a prazo afecta os resultados ao mesmo tempo que o item coberto. Do mesmo modo, uma entidade que cobre uma venda de uma mercadoria denominada numa moeda estrangeira em relação ao risco cambial, quer se trate de uma transacção prevista ou de um compromisso firme, incluiria o elemento a prazo como parte dos custos relacionados com essa venda (assim, o elemento a prazo seria reconhecido nos resultados no mesmo período que o rédito da venda coberta).

(b) o elemento a prazo de um contrato a prazo refere-se a um item coberto relacionado com um período se a natureza do item coberto for tal que o elemento a prazo tem o carácter de um custo de obtenção de protecção em relação a um risco ao longo de um determinado período (mas o item coberto não resulta numa transacção que envolve a noção de um custo de transacção de acordo com (a)). Por exemplo, se um inventário de mercadorias estiver coberto em relação a alterações no justo valor por seis meses através de um contrato a prazo de mercadorias com uma vida correspondente, o elemento a prazo do contrato a prazo seria imputado aos resultados (ou seja, amortizado numa base sistemática e racional) durante esse período de seis meses. Outro exemplo é a cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira que é coberto por um período de 18

meses utilizando um contrato a prazo em moeda estrangeira, o que resultaria na afectação do elemento a prazo do contrato a prazo durante esse período de 18 meses.

B6.5.35 As características do item coberto, incluindo a forma como e o momento em que o item coberto afecta os resultados, afectam igualmente o período durante o qual o elemento a prazo de um contrato a prazo que cobre um item coberto relacionado com um período é amortizado, que equivale ao período a que diz respeito o elemento a prazo. Por exemplo, se um contrato a prazo cobrir a exposição à variabilidade das taxas de juro a três meses por um período de três meses que se inicia daí a seis meses, o elemento a prazo é amortizado durante o período que decorre entre o mês sete e o mês nove.

B6.5.36 A contabilização do elemento a prazo de um contrato a prazo de acordo com o disposto no parágrafo 6.5.16 também é aplicável se, à data em que o contrato a prazo é designado como um instrumento de cobertura, o elemento a prazo for nulo. Neste caso, uma entidade deve reconhecer as alterações no justo valor atribuíveis ao elemento a prazo em outro rendimento integral, mesmo que a alteração no justo valor acumulada atribuível ao elemento a prazo ao longo de todo o período do relacionamento de cobertura seja nula. Por conseguinte, se o elemento a prazo de um contrato a prazo diz respeito a:

(a) um item coberto relacionado com uma transacção, a quantia relativa ao elemento a prazo no final do relacionamento de cobertura que ajusta o item coberto ou que é reclassificada nos resultados (ver os parágrafos 6.5.15(b), e 6.5.16) seria nula.

(b) um item coberto relacionado com um período, a quantia de amortização relacionada com o elemento a prazo é nula.

B6.5.37 A contabilização do elemento a prazo de contratos a prazo de acordo com o parágrafo 6.5.16 só é aplicável na medida em que o elemento a prazo disser respeito ao item coberto (elemento a prazo alinhado). O elemento a prazo de um contrato a prazo diz respeito ao item coberto se os termos essenciais do contrato a prazo (tais como a quantia nominal, a vida e o subjacente) estiverem alinhados com o item coberto. Assim, se os termos essenciais do contrato a prazo e do item coberto não estiverem plenamente alinhados, uma entidade deve determinar o elemento a prazo alinhado, ou seja, quanto do

elemento a prazo incluído no contrato a prazo (elemento a prazo real) diz respeito ao item coberto (e, por conseguinte, deve ser tratado de acordo com o parágrafo 6.5.16). Uma entidade determina o elemento a prazo alinhado usando a avaliação de um contrato a prazo com termos críticos que correspondessem perfeitamente ao item coberto.

B6.5.38 Se o elemento a prazo real e o elemento a prazo alinhado diferirem, uma entidade deve determinar a quantia acumulada num componente separado de capital próprio de acordo com o parágrafo 6.5.16, do seguinte modo:

(a) se, no início do relacionamento de cobertura, a quantia absoluta do elemento a prazo real for mais elevada do que a do elemento a prazo alinhado, a entidade deve:

(i) determinar a quantia que é acumulada num componente separado de capital próprio com base no elemento a prazo alinhado; e

(ii) contabilizar as diferenças nas alterações do justo valor entre os dois elementos a prazo nos resultados.

(b) se, no início do relacionamento de cobertura, a quantia absoluta do elemento a prazo real for inferior à do elemento a prazo alinhado, a entidade deve determinar a quantia acumulada num componente separado do capital próprio por referência ao mais baixo dos valores da alteração acumulada no justo valor:

(i) da quantia absoluta do elemento a prazo real; e

(ii) da quantia absoluta do elemento a prazo alinhado.

Qualquer parte remanescente da alteração no justo valor do elemento a prazo real deve ser reconhecida nos resultados.

B6.5.39 Quando uma entidade separa o spread baseado em moeda estrangeira de um instrumento financeiro e o exclui da designação desse instrumento financeiro como instrumento de cobertura (ver o parágrafo 6.2.4(b)), o guia de aplicação dos parágrafos B6.5.34–B6.5.38 aplica-se ao spread baseado em moeda estrangeira do mesmo modo que se aplica ao elemento a prazo de um contrato a prazo.

Cobertura de um grupo de itens (Secção 6.6)

Cobertura de uma posição líquida

Elegibilidade para a contabilidade de cobertura e designação de uma posição líquida

B6.6.1 Uma posição líquida só é elegível para contabilidade de cobertura se uma entidade proceder à cobertura numa base líquida para efeitos de gestão do risco. Se uma entidade procedeu ou não a uma cobertura com essas características é uma questão de facto (e não simplesmente de opinião ou documentação). Por conseguinte, uma entidade não pode aplicar a contabilidade de cobertura numa base líquida exclusivamente para obter um determinado resultado contabilístico se tal não reflectir a sua abordagem em matéria de gestão do risco. A cobertura líquida de uma posição deve fazer parte de uma estratégia de gestão do risco estabelecida. Geralmente, essa estratégia deverá ser aprovada pelo pessoal chave da gestão da entidade, tal como definido na IAS 24.

B6.6.2 Por exemplo, a Entidade A, cuja moeda funcional é a sua moeda local, assumiu o compromisso firme de pagar 150 000 UME de despesas de publicidade num prazo de nove meses e um compromisso firme de venda de produtos acabados no valor de 150 000 UME no prazo de 15 meses. A Entidade A subscreve um derivado em moeda estrangeira que se vence no prazo de nove meses e segundo o qual recebe 100 UME e paga 70 UM. A Entidade A não tem outras exposições à UME. A Entidade A não gere os riscos cambiais numa base líquida. Por conseguinte, a Entidade A não pode aplicar contabilidade de cobertura a um relacionamento de cobertura entre o derivado em moeda estrangeira e uma posição líquida de 100 UME (composta por 150 000 UME do compromisso firme de compra — isto é, serviços de publicidade — e por 149 900 UME (dos 150 000 UME) do compromisso firme de venda) para um prazo de nove meses.

B6.6.3 Se a Entidade A gerir efectivamente um risco cambial numa base líquida e não subscrever o derivado em moeda estrangeira (uma vez que aumentaria a sua exposição ao risco cambial, em vez de a reduzir), estaria numa posição coberta natural durante um prazo de nove meses. Geralmente, esta posição

coberta não seria reflectida nas demonstrações financeiras, porque as transacções são reconhecidas em diferentes períodos de relato, no futuro. A posição líquida nula só seria elegível para contabilidade de cobertura se estiverem reunidas as condições do parágrafo 6.6.6.

B6.6.4 Quando um grupo de itens que constituem uma posição líquida for designado como um item coberto, uma entidade deve designar o grupo geral de itens que inclui os itens que podem constituir a posição líquida. Não é permitido à entidade designar uma quantia abstracta não específica de uma posição líquida. Por exemplo, uma entidade tem um grupo de compromissos firmes de venda no prazo de nove meses no valor de 100 UME e um grupo de compromissos firmes de compra no prazo de 18 meses no valor de 120 UME. A entidade não pode designar uma quantia abstracta de uma posição líquida até 20 UME. Em vez disso, deve designar uma quantia bruta de compras e uma quantia bruta de vendas que, em conjunto, dão origem à posição líquida coberta. Uma entidade deve designar as posições brutas que dão origem à posição líquida de modo que lhe permita cumprir os requisitos da contabilização para a elegibilidade de relacionamentos de cobertura.

Aplicação dos requisitos de eficácia de cobertura a uma cobertura de uma posição líquida

B6.6.5 Quando uma entidade determina se os requisitos de eficácia da cobertura do parágrafo 6.4.1(c), estão satisfeitos quando cobre uma posição líquida, deve ter em conta as alterações no valor dos itens da posição líquida que tenham um efeito semelhante ao do instrumento de cobertura em conjugação com a alteração no justo valor do instrumento de cobertura. Por exemplo, uma entidade tem um grupo de compromissos firmes de venda no prazo de nove meses no valor de 100 UME e um grupo de compromissos firmes de compra no prazo de 18 meses no valor de 120 UME. Cobre o risco cambial da posição líquida de 20 UME utilizando um contrato cambial a prazo no valor de 20 UME. Para determinar se os requisitos de eficácia da cobertura do parágrafo 6.4.1(c), estão satisfeitos, a entidade deve considerar a relação entre:

(a) a alteração no justo valor do contrato cambial a prazo, em conjunto com as alterações associadas ao risco cambial no valor dos compromissos firmes de venda; e

(b) as alterações associadas ao risco cambial no valor dos compromissos firmes de compra.

B6.6.6 De modo semelhante, se no exemplo do parágrafo B6.6.5 a entidade tivesse uma posição líquida nula, deveria considerar a relação entre as alterações associadas ao risco cambial no valor dos compromissos firmes de venda e no valor dos compromissos firmes de compra, para determinar se os requisitos de eficácia da cobertura do parágrafo 6.4.1(c), estão satisfeitos.

Coberturas de fluxos de caixa que constituem uma posição líquida

B6.6.7 Quando uma entidade cobre um grupo de itens com posições de risco que se compensam (ou seja, uma posição líquida), a elegibilidade para a contabilidade de cobertura depende do tipo de cobertura. Se a cobertura é uma cobertura de justo valor, então a posição líquida pode ser elegível como um item coberto. Se, no entanto, a cobertura é uma cobertura de fluxo de caixa, então a posição líquida só pode ser elegível como um item coberto se for uma cobertura de risco cambial e a designação da posição líquida especificar o período de relato em que é expectável que as transacções previstas afectem os resultados e se especificar também a sua natureza e volume.

B6.6.8 Por exemplo, uma entidade tem uma posição líquida que é constituída por um estrato inferior de 100 UME de vendas e um estrato inferior de 150 UME de compras. Tanto as vendas como as compras são denominadas na mesma moeda estrangeira. A fim de especificar suficientemente a designação da posição líquida coberta, a entidade especifica na documentação original do relacionamento de cobertura que as vendas podem ser do Produto A ou do Produto B e as compras podem ser de Máquinas do Tipo A, de Máquinas do Tipo B e de Matéria-Prima do Tipo A. A entidade especifica também os volumes das transacções por natureza. A entidade documenta que o estrato inferior de vendas (100 UME) é constituída por um volume de vendas previsto das primeiras 70 UME do Produto A e das primeiras 30 UME do Produto B. Se se esperar que esses volumes de vendas venham a afectar os

resultados em períodos de relato diferentes, a entidade deve incluir na documentação, por exemplo, as primeiras 70 UME de vendas do Produto A, que deverão afectar os resultados no primeiro período de relato, e as primeiras 30 UME de vendas do Produto B, que deverão afectar os resultados no segundo período de relato. A entidade documenta também que o estrato inferior das compras (150 UME) é constituída por compras das primeiras 60 UME de máquinas de tipo A, as primeiras 40 UME de Máquinas de Tipo B e as primeiras 50 UME de Matéria-Prima A. Se se esperar que esses volumes de compra venham a afectar os resultados em períodos de relato diferentes, a entidade deve incluir na documentação uma desagregação dos volumes de compra pelos períodos de relato em que se espera que venham a afectar os resultados (de forma semelhante àquela como documenta os volumes de vendas). Por exemplo, a transacção prevista seria especificada como:

(a) as primeiras 60 UME de compras de Máquinas de Tipo A deverão afectar os resultados a partir do terceiro dos próximos dez períodos de relato;

(b) as primeiras 40 UME de compras de Máquinas de Tipo B deverão afectar os resultados a partir do quarto dos próximos 20 períodos de relato; e

(c) as primeiras 50 UME de aquisições de Matéria-Prima A deverão ser recebidas no terceiro período de relato e ser vendidas, ou seja, afectar os resultados, nesse e no período de relato seguinte.

Especificar a natureza dos volumes de transacções previstos incluiria aspectos como o padrão de depreciação de itens do activo fixo tangível do mesmo tipo, se a natureza desses itens for tal que o padrão de depreciação possa variar dependendo da forma como a entidade usa esses itens. Por exemplo, se a entidade usar Máquinas do Tipo A em dois processos de produção diferentes que resultam numa depreciação linear ao longo de dez períodos de relato e no método das unidades de produção, respectivamente, a respectiva documentação do volume de compras previsto para Máquinas do Tipo A desagregaria esse volume de acordo com aquele desses padrões de depreciação que for aplicável.

B6.6.9 Para uma cobertura de fluxo de caixa de uma posição líquida, as quantias determinadas de acordo com o parágrafo 6.5.11 devem incluir as alterações de valor dos itens da posição líquida que tenham um efeito semelhante ao do instrumento de cobertura em conjugação com a alteração no justo valor do instrumento de cobertura. No entanto, as alterações de valor dos itens da posição líquida que tenham um efeito similar ao do instrumento de cobertura só são reconhecidas quando as transacções a que dizem respeito são reconhecidas, como por exemplo quando uma venda prevista é reconhecida como rédito. Por exemplo, uma entidade tem um grupo de vendas previstas altamente prováveis daí a nove meses, por 100 UME, e um grupo de compras previstas altamente prováveis dentro de 18 meses por 120 UME. Cobre o risco cambial da posição líquida de 20 UME utilizando um contrato cambial a prazo no valor de 20 UME. Ao determinar as quantias que são reconhecidas na reserva de cobertura de fluxos de caixa de acordo com os parágrafos 6.5.11(a)–6.5.11(b), a entidade compara:

(a) a alteração no justo valor do contrato cambial a prazo em conjunto com as alterações associadas ao risco cambial no valor das vendas previstas altamente prováveis; com

(b) as alterações associadas ao risco cambial no valor das compras previstas altamente prováveis.

No entanto, a entidade reconhece apenas as quantias relacionadas com o contrato cambial a prazo até as transacções previstas altamente prováveis serem reconhecidas nas demonstrações financeiras, momento em que os ganhos ou perdas resultantes dessas transacções previstas são reconhecidos (ou seja, as alterações no valor atribuíveis à alteração das taxas de câmbio entre a designação do relacionamento de cobertura e o reconhecimento do rédito).

B6.6.10 De modo semelhante, se nesse exemplo a entidade tivesse uma posição líquida nula compararia as alterações associadas ao risco cambial no valor das vendas previstas altamente prováveis com as alterações associadas ao risco cambial no valor das compras previstas altamente prováveis. No entanto, essas quantias são reconhecidas apenas quando as transacções previstas conexas são reconhecidas nas demonstrações financeiras.

Estratos de grupos de itens designados como o item coberto

B6.6.11 Pelas mesmas razões referidas no parágrafo B6.3.19, a designação de componentes de um estrato de grupos de itens existentes exige a identificação específica da quantia nominal do grupo de itens a partir da qual esses componentes do estrato coberto são definidos.

B6.6.12 Um relacionamento de cobertura pode incluir estrato de diferentes grupos de itens. Por exemplo, numa cobertura de uma posição líquida de um grupo de activos e um grupo de passivos, o relacionamento de cobertura pode incluir, em conjunto, um componente de um estrato do grupo de activos e um componente de um estrato do grupo de passivos.

Apresentação dos ganhos ou perdas do instrumento de cobertura

B6.6.13 Se os itens forem cobertos em conjunto, como um grupo, numa cobertura de fluxo de caixa, podem afectar diversas linhas de itens na demonstração dos resultados e em outro rendimento integral. A apresentação dos ganhos ou perdas de cobertura na referida demonstração depende do grupo de itens.

B6.6.14 Se um grupo de itens não tem quaisquer posições que compensam risco (por exemplo, um grupo de gastos em moeda estrangeira que afectam diferentes linhas na demonstração de resultados e em outro rendimento integral que são objecto de cobertura em relação aos riscos cambiais), os ganhos ou perdas reclassificados do instrumento de cobertura devem ser repartidos entre as linhas afectadas pelos itens cobertos. Esta repartição deve ser efectuada numa base sistemática e racional e não deve resultar no incremento dos ganhos ou perdas líquidos decorrentes de um único instrumento de cobertura.

B6.6.15 Se um grupo de itens tem posições de risco que se compensam (por exemplo, um grupo de vendas e gastos denominadas em moeda estrangeira e coberto em conjunto em relação ao risco cambial), então uma entidade apresenta os ganhos ou perdas de cobertura numa linha separada na demonstração de resultados e outro rendimento integral. Considere-se, por exemplo, uma cobertura do risco cambial de uma posição líquida de vendas em moeda estrangeira de 100 UME e gastos em moeda estrangeira de 80 UME utilizando um contrato cambial a prazo para 20 UME. O ganho ou perda

resultante do contrato cambial a prazo que é reclassificado da reserva de cobertura de fluxos de caixa para os resultados (quando a posição líquida afectar os resultados) deve ser apresentado numa linha separada das vendas e gastos cobertos. Além disso, se as vendas ocorrerem num período anterior ao dos gastos, o rédito das vendas continua a ser mensurado à taxa de câmbio à vista de acordo com a IAS 21. O ganho ou perda de cobertura relacionado é apresentado numa linha separada, para que o resultado reflicta o efeito de cobertura da posição líquida, com um ajustamento correspondente à reserva de cobertura de fluxos de caixa. Quando os gastos cobertos afectam os resultados num período posterior, o ganho ou perda de cobertura anteriormente reconhecido na reserva de cobertura dos fluxos de caixa relativo às vendas é reclassificado para os resultados e apresentado como uma linha separada das que incluem os gastos cobertos, que são mensurados à taxa de câmbio à vista de acordo com a IAS 21.

B6.6.16 Para alguns tipos de coberturas do justo valor, o objectivo principal da cobertura não é compensar a alteração no justo valor do item coberto, mas antes transformar os seus fluxos de caixa. Por exemplo, uma entidade cobre o risco de taxa de juro para o justo valor de um instrumento de dívida a taxa fixa através de um swap de taxas de juro. O seu objectivo de cobertura é transformar os fluxos de caixa a juro fixo em fluxos de caixa a juros variáveis. Este objectivo é reflectido na contabilização do relacionamento de cobertura através do acréscimo dos juros líquidos sobre o swap de taxas de juro nos resultados. No caso de uma cobertura de uma posição líquida (por exemplo, uma posição líquida de um activo a taxa fixa e de um passivo a taxa fixa), esse acréscimo de juros líquidos deve ser apresentado numa linha separada na demonstração dos resultados e em outro rendimento integral. Esta medida destina-se a evitar o incremento dos ganhos ou perdas líquidos de um instrumento único como quantias brutas de que se compensam e o seu reconhecimento em diferentes linhas (por exemplo, evita que uma receita líquida de juros sobre um único swap de taxas de juro seja incrementada para rendimento bruto com juros e gasto bruto com juros).

Data de eficácia e transição (Capítulo 7)

Transição (Secção 7.2)

Activos financeiros detidos para negociação

B7.2.1 Na data da aplicação inicial desta Norma, uma entidade deve determinar se o objectivo do modelo de negócio da entidade para gerir qualquer dos seus activos financeiros satisfaz a condição do parágrafo 4.1.2(a), ou a condição do parágrafo 4.1.2A(a), ou se um activo financeiro é elegível para a opção prevista no parágrafo 5.7.5. Para o efeito, uma entidade deve determinar se os activos financeiros satisfazem a definição de activos financeiros detidos para negociação como se a entidade tivesse comprado os activos na data da aplicação inicial.

Imparidade

B7.2.2 Na transição, uma entidade deve procurar estimar o risco de crédito à data do reconhecimento inicial considerando todas as informações razoáveis e sustentáveis que estejam disponíveis sem custos ou esforços extraordinários. Uma entidade não tem de realizar uma procura exaustiva de informações para determinar, na data de transição, se houve um aumento significativo no risco de crédito desde o reconhecimento inicial. Se uma entidade não for capaz de fazer esta determinação sem custos ou esforços extraordinários, aplica-se o parágrafo 7.2.20.

B7.2.3 Para determinar a dedução para perdas sobre instrumentos financeiros inicialmente reconhecidos (ou compromissos de empréstimo ou contratos de garantia financeira subscritos pela entidade) antes da data da aplicação inicial, tanto na fase de transição como até ao desreconhecimento desses itens uma entidade deve considerar a informação que é relevante para determinar ou estimar o risco de crédito no reconhecimento inicial. A fim de determinar ou estimar o risco de crédito inicial, uma entidade pode considerar informação interna e externa, incluindo informação sobre carteiras, de acordo com os parágrafos B5.5.1–B5.5.6.

B7.2.4 Uma entidade que possua pouca informação histórica pode utilizar a informação constantes de relatórios e estatísticas internos (que podem ter sido gerados aquando da decisão de lançar um novo produto), informação sobre produtos similares ou a experiência de outras entidades com instrumentos financeiros comparáveis, se for relevante.

Definições (Apêndice A)

Derivados

BA.1 São exemplos típicos de derivados os contratos de futuros e a prazo, de swap e de opções. Um derivado tem normalmente uma quantia nocional que é uma quantia em moeda, um número de acções, um número de unidades de peso ou volume ou outras unidades especificadas no contrato. Porém, um instrumento derivado não exige que o detentor ou subscritor invista ou receba a quantia nocional no início do contrato. Como alternativa, um derivado pode exigir um pagamento fixo ou o pagamento de uma quantia que pode mudar (mas não proporcionalmente a uma alteração no subjacente) como resultado de algum acontecimento futuro que não esteja relacionado com uma quantia nocional. Por exemplo, um contrato pode exigir um pagamento fixo de 1 000 UM se a taxa LIBOR a seis meses aumentar em 100 pontos base. Um tal contrato é um derivado ainda que não seja especificada uma quantia nocional.

BA.2 A definição de derivado contida nesta Norma inclui contratos liquidados em valor bruto pela entrega do item subjacente (por exemplo, um contrato a prazo de compra de um instrumento de dívida a taxa fixa). Uma entidade pode ter um contrato de compra ou venda de um item não financeiro que pode ser liquidado em dinheiro ou por meio de outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros (por exemplo, um contrato de compra ou venda de uma mercadoria por um preço fixo numa data futura). Tal contrato está incluído no âmbito desta Norma a não ser que tenha sido celebrado e continue a ser detido para efeitos da entrega de um item não financeiro de acordo com os requisitos esperados de compra, venda ou uso da entidade. No entanto, esta Norma aplica-se a tais contratos no que se refere aos requisitos esperados de compra, venda ou uso da entidade se a entidade fizer uma designação de acordo com o parágrafo 2.5 (ver os parágrafos 2.4–2.7).

BA.3 Uma das características que define um derivado é o facto de ter um investimento líquido inicial que é inferior ao que seria exigido para outros tipos de contratos que se esperaria tivessem uma resposta semelhante às alterações nos factores de mercado. Um contrato de opção preenche a definição porque o prémio é inferior ao investimento que seria necessário para obter o instrumento financeiro subjacente ao qual a opção está associada. Um swap de moeda que exija uma troca inicial de diferentes moedas de igual justo valor satisfaz a definição porque tem um investimento inicial líquido de zero.

BA.4 Uma compra ou venda convencional dá origem a um compromisso de preço fixo entre a data de negociação e a data da liquidação que satisfaz a definição de derivado. Porém, devido à sua curta duração, esse compromisso não é reconhecido como um instrumento financeiro derivado. Em vez disso, esta Norma prevê uma contabilização especial para tais contratos convencional (ver os parágrafos 3.1.2 e B3.1.3– B3.1.6).

BA.5 A definição de derivado refere-se a variáveis não financeiras que não são específicas de uma parte no contrato. Estas incluem um índice de perdas por sismo numa determinada região e um índice de temperaturas numa determinada cidade. As variáveis não financeiras específicas de uma parte no contrato incluem a ocorrência ou não ocorrência de um incêndio que danifique ou destrua um activo de uma parte no contrato. Uma alteração no justo valor de um activo não financeiro é específica do proprietário se o justo valor reflectir não só as alterações nos preços de mercado desses activos (uma variável financeira), mas também a condição do activo não financeiro específico detido (uma variável não financeira). Por exemplo, se uma garantia do valor residual de um determinado automóvel expuser o garante ao risco de alterações no estado do mesmo, a alteração no valor residual é específica do proprietário desse automóvel.

Activos e passivos financeiros detidos para negociação

BA.6 A negociação reflecte geralmente a compra e venda activas e frequentes, e os instrumentos financeiros detidos para negociação são geralmente usados com o objectivo de gerar lucro com as flutuações de curto prazo no preço ou na margem do intermediário.

BA.7 Os passivos financeiros detidos para negociação incluem:

(a) passivos derivados que não sejam contabilizados como instrumentos de cobertura;

(b) obrigações de entregar activos financeiros emprestados por um vendedor curto (ou seja, uma entidade que vende activos financeiros que obteve por empréstimo e que ainda não possui);

(c) passivos financeiros que sejam assumidos com a intenção de os recomprar num futuro próximo (por exemplo, um instrumento de dívida cotado que o emitente pode recomprar no curto prazo dependendo de alterações no seu justo valor); e

(d) passivos financeiros que façam parte de uma carteira de instrumentos financeiros identificados que são geridos em conjunto e para os quais existe evidência de um padrão recente de tomada de lucros de curto prazo.

BA.8 O facto de um passivo ser usado para financiar actividades de negociação não torna por si só esse passivo num passivo detido para negociação.

Norma Internacional de Relato Financeiro 10
Demonstrações Financeiras Consolidadas

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
Alcance do objectivo ····· 2
ÂMBITO ····· 4
CONTROLO ····· 5
Poder ····· 10
Retornos ····· 15
Ligação entre poder e retornos ····· 17
REQUISITOS CONTABILÍSTICOS ····· 19
Interesses que não controlam ····· 22
Perda de controlo ····· 25
DETERMINAR SE UMA ENTIDADE É UMA ENTIDADE DE INVESTIMENTO ····· 27
ENTIDADES DE INVESTIMENTO: EXCEPÇÕES À CONSOLIDAÇÃO ····· 31
Apêndice A Termos definidos
Apêndice B Guia de aplicação
Apêndice C Data de eficácia e transição

Norma Internacional de Relato Financeiro 10
Demonstrações Financeiras Consolidadas

Objectivo

1 O objectivo desta IFRS é estabelecer princípios para a apresentação e preparação de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade controla uma ou várias outras entidades.

Alcance do objectivo

2 Para alcançar o objectivo estabelecido no parágrafo 1, esta IFRS:

(a) exige que uma entidade (a *empresa-mãe*) que controla uma ou várias outras entidades (*subsidiárias*) apresente demonstrações financeiras;

(b) define o princípio do *controlo* e estabelece o controlo como a base para a consolidação;

(c) estabelece a forma de aplicação do princípio do controlo para identificar se uma investidora controla uma investida e, portanto, se deve consolidar essa investida;

(d) estabelece os requisitos contabilísticos para a preparação de demonstrações financeiras consolidadas; e

(e) define uma entidade de investimento e estabelece uma excepção à consolidação de determinadas subsidiárias de uma entidade de investimento.

3 Esta IFRS não aborda os requisitos contabilísticos relativos a concentrações de actividades empresariais e o seu efeito na consolidação, incluindo o goodwill resultante de uma concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*).

Âmbito

4 Uma entidade que é uma empresa-mãe deve apresentar demonstrações financeiras consolidadas. Esta IFRS aplica-se a todas as entidades, excepto nas circunstâncias seguintes:

(a) uma empresa-mãe não precisa de apresentar demonstrações financeiras consolidadas se cumprir todas as seguintes condições:

(i) é uma subsidiária total ou parcialmente detida por outra entidade e todos os outros proprietários, incluindo aqueles que não têm direito a voto, foram informados e não se opuseram a que entidade não apresentasse demonstrações financeiras consolidadas;

(ii) os seus instrumentos de dívida ou de capital próprio não são negociados num mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);

(iii) não depositou nem está em vias de depositar as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou outro organismo regulador com o objectivo de emitir qualquer categoria de instrumentos num mercado público; e

(iv) a sua empresa-mãe final ou qualquer empresa-mãe intermédia elabora demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público e cumprem as IFRS, nas quais as subsidiárias são consolidadas ou são mensuradas pelo justo valor através dos resultados de acordo com esta IFRS.

(b) [eliminada]

(c) [eliminada]

4A Esta IFRS não se aplica a planos de benefícios pós-emprego ou outros planos de benefícios dos empregados de longo prazo aos quais se aplica a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*.

4B Uma empresa-mãe que é uma entidade de investimento não deve apresentar demonstrações financeiras consolidadas se lhe for exigido, de acordo com o parágrafo 31 desta IFRS, que mensure todas as suas subsidiárias pelo justo valor através dos resultados.

Controlo

5 Uma investidora, independentemente da natureza do seu relacionamento com uma entidade (a investida), deve determinar se é uma empresa-mãe verificando se controla ou não a investida.

6 **Uma investidora controla uma investida quando está exposta ou tem direito a retornos variáveis decorrentes do seu relacionamento com ela e é capaz de afectar esses resultados através do poder que exerce sobre a investida.**

7 **Assim, uma investidora controla uma investida se, e apenas se, tiver cumulativamente:**

(a) poder sobre a investida (ver os parágrafos 10-14);

(b) exposição, ou direitos, a retornos variáveis decorrentes do seu relacionamento com a investida (ver os parágrafos 15 e 16); e

(c) capacidade para usar o seu poder sobre a investida para afectar a quantia dos retornos para a investidora (ver os parágrafos 17 e 18).

8 Uma investidora deve atender a todos os factos e circunstâncias para verificar se controla uma investida. A investidora deve reavaliar se controla uma investida se os factos e circunstâncias indicarem a ocorrência de alterações no que respeita a um ou mais dos três elementos de controlo referidos no parágrafo 7 (ver os parágrafos B80-B85).

9 Duas ou mais investidoras controlam colectivamente uma investida quando necessitarem de actuar em conjunto para dirigir as actividades relevantes. Nesses casos, como nenhuma investidora pode dirigir as actividades sem a cooperação das outras, nenhuma investidora controla individualmente a investida. Cada investidora deve contabilizar o seu interesse na investida de acordo com as IFRS relevantes, como a IFRS 11 *Acordos Conjuntos*, a IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos* ou a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*.

Poder

10 Uma investidora tem poder sobre uma investida quando for detentora de direitos existentes que lhe conferem a capacidade efectiva de dirigir as *actividades relevantes*, ou seja, as actividades que afectam significativamente os retornos da investida.

11 O poder deriva de direitos. Por vezes, a avaliação da existência de poder é simples, nomeadamente quando o poder sobre uma investida decorre directa e unicamente dos direitos de voto conferidos por instrumentos de capital próprio, como acções, e pode ser avaliado considerando os direitos de voto conferidos por essas participações. Noutros casos, a avaliação é mais complexa e exige que sejam considerados vários factores, por exemplo quando o poder resulta de uma ou várias disposições contratuais.

12 Uma investidora com capacidade efectiva para dirigir as actividades relevantes tem poder mesmo se os seus direitos para tal ainda não tiverem sido exercidos. A evidência de que a investidora tem vindo a dirigir actividades relevantes pode ajudar a determinar se ela tem poder, mas tal evidência não é, por si só, conclusiva para determinar se a investidora tem poder sobre uma investida.

13 Se duas ou mais investidoras detiverem, cada uma, direitos existentes que lhes conferem a capacidade unilateral de dirigir diferentes actividades relevantes, a investidora que tiver a capacidade efectiva de dirigir as actividades que afectam mais significativamente os retornos da investida é a que tem poder sobre a investida.

14 Uma investidora pode ter poder sobre uma investida mesmo se outras entidades detiverem direitos existentes que lhes conferem a capacidade efectiva de participar na direcção das actividades relevantes, por exemplo quando outra entidade tiver *influência significativa*. Porém, uma investidora que apenas detém direitos protectores não tem poder sobre uma investida (ver os parágrafos B26-B28), e consequentemente não controla a investida.

Retornos

15 Uma investidora está exposta, ou tem direito, a retornos variáveis decorrentes do seu relacionamento com a investida quando os retornos da investidora decorrentes desse relacionamento tiverem o potencial de variarem em função do desempenho da investida. Os retornos da investidora podem ser apenas positivos, apenas negativos ou positivos e negativos.

16 Embora apenas uma investidora possa controlar uma investida, várias partes podem partilhar os retornos de uma investida. Por exemplo, os detentores de interesses que não controlam podem partilhar dos lucros ou distribuições de uma investida.

Ligação entre poder e retornos

17 Uma investidora controla uma investida se a investidora tiver não só poder sobre a investida e exposição ou direitos a retornos variáveis decorrentes do seu relacionamento com ela, mas também a capacidade de utilizar o seu poder para afectar os retornos enquanto investidor, decorrentes do seu relacionamento com a investida.

18 Assim, uma investidora com direitos para tomar decisões deve determinar se é um mandante ou um mandatário. Uma investidora que seja um mandatário de acordo com os parágrafos B58-B72 não controla uma investida quando exerce o direito de tomar decisões que lhe tenha sido delegado.

Requisitos contabilísticos

19 Uma empresa-mãe deve preparar demonstrações financeiras consolidadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e outros acontecimentos semelhantes que ocorram em circunstâncias similares.

20 A consolidação de uma investida deve começar a partir da data em que a investidora obtém controlo da investida e cessa quando a investidora perde controlo da investida.

21 Os parágrafos B86-B93 dão orientações para a preparação de demonstrações financeiras consolidadas.

Interesses que não controlam

22 Uma empresa-mãe deve apresentar os interesses que não controlam na demonstração da posição financeira consolidada na rubrica de capital próprio, mas separados do capital próprio dos proprietários da empresa-mãe.

23 As alterações no interesse de propriedade de uma empresa-mãe numa subsidiária que não resultem numa perda de controlo dessa subsidiária são contabilizadas como transacções de capital próprio (ou seja, transacções com proprietários na sua qualidade de proprietários).

24 Os parágrafos B94-B96 dão orientações para a contabilização dos interesses que não controlam nas demonstrações financeiras consolidadas.

Perda de controlo

25 Se uma empresa-mãe perder o controlo de uma subsidiária:

(a) desreconhece os activos e passivos da ex-subsidiária da demonstração consolidada da posição financeira.

(b) reconhece qualquer investimento que mantenha na ex-subsidiária e subsequentemente contabiliza-o em conjunto com quaisquer quantias devidas a, ou pela, ex-subsidiária de acordo com as IFRS relevantes. Esse interesse retido é remensurado, conforme descrito nos parágrafos B98(b)(iii) e B99A. A quantia remensurada na data em que o controlo é perdido deve ser visto como o justo valor no reconhecimento inicial de um activo financeiro de acordo com a IFRS 9 ou, se aplicável, como o custo no reconhecimento inicial de um investimento numa associada ou empreendimento conjunto.

(c) reconhece o ganho ou perda associado à perda de controlo e atribuível ao anterior interesse que controla como especificado nos parágrafos B98-B99A.

26 Os parágrafos B97-B99A dão orientações para a contabilização da perda de controlo de uma subsidiária.

Determinar se uma entidade é uma entidade de investimento

27 Uma empresa-mãe deve determinar se é uma entidade de investimento. Uma entidade de investimento é uma entidade que:

(a) obtém fundos de um ou mais investidores com a finalidade de proporcionar a esse(s) investidor(es) serviços de gestão de investimentos;

(b) assegura aos seus investidores que o seu objectivo do negócio é investir fundos exclusivamente para obter retornos de valorização do capital, rendimento do investimento, ou ambos; e

(c) mensura e avalia o desempenho de praticamente todos os seus investimentos na base no justo valor.

Os parágrafos B85A–B85M proporcionam orientação de aplicação sobre a matéria.

28 Para uma entidade avaliar se cumpre a definição descrita no parágrafo 27, deve considerar se tem as características típicas de uma entidade de investimento seguintes:

(a) tem mais do que um investimento (ver os parágrafos B85O–B85P);

(b) tem mais do que um investidor (ver os parágrafos B85Q–B85S);

(c) tem investidores que não são partes relacionadas da entidade (ver os parágrafos B85T–B85U); e

(d) tem interesses de propriedade sob a forma de participações de capital ou interesses similares (ver os parágrafos B85V–B85W).

A ausência de qualquer uma destas características típicas não é motivo suficiente para que uma entidade não possa ser classificada como uma entidade de investimento. Uma entidade de investimento que não tenha todas estas características típicas deve apresentar as divulgações adicionais exigidas pelo parágrafo 9A da IFRS 12 *Divulgação de Interesses Noutras Entidades*.

29 Se os factos e as circunstâncias indicarem que existem alterações a um ou mais dos três elementos que integram a definição de entidade de investimento, tal como descritos no parágrafo 27, ou às características típicas de uma entidade de investimento, tal como descritas no parágrafo 28, uma empresa-mãe deve reavaliar se é uma entidade de investimento.

30 Uma empresa-mãe que deixe de ser uma entidade de investimento ou passe a ser uma entidade de investimento deverá registar prospectivamente essa alteração do seu estatuto a partir da data em que essa alteração ocorreu (ver os parágrafos B100-B101).

Entidades de investimento: excepções à consolidação

31 **Excepto nas situações descritas no parágrafo 32, uma entidade de investimento não deve consolidar as suas subsidiárias ou aplicar a IFRS 3 quando obtiver controlo sobre outra entidade. Em vez disso, a entidade de investimento deve mensurar um investimento numa subsidiária pelo justo valor através dos resultados de acordo com o IFRS 9.** [1]

32 Não obstante o requisito do parágrafo 31, se uma entidade de investimento tiver uma subsidiária que não é ela mesma uma entidade de investimento e cujo objecto e actividades principais são a prestação de serviços relativos às actividades de investimento da entidade de investimento (ver os parágrafos B85C-B85E), deve consolidar essa subsidiária de acordo com os parágrafos 19-26 desta IFRS e aplicar os requisitos da IFRS 3 para a aquisição de qualquer subsidiária desse tipo.

33 Uma empresa-mãe de uma entidade de investimento deve consolidar todas as entidades que controla, incluindo as controladas através de uma entidade de investimento subsidiária, a menos que a empresa-mãe seja ela própria uma entidade de investimento.

1 O parágrafo C7 da IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas* refere que "Se uma entidade aplica esta IFRS mas ainda não aplica a IFRS 9, qualquer referência feita nesta IFRS à IFRS 9 deve ser lida como uma referência à IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*."

Apêndice A
Termos definidos

Este apêndice é parte integrante desta IFRS.

actividades relevantes	Para efeitos desta IFRS, actividades relevantes são as actividades da investida que afectam significativamente os seus retornos.
controlo de uma investida	Uma investidora controla uma investida quando a investidora está exposta, ou tem direito, a retornos variáveis decorrentes do seu relacionamento com a investida e tem capacidade para afectar esses retornos através do poder que exerce sobre a investida.
decisor	Uma entidade com direitos para tomar decisões seja na qualidade de mandante seja na qualidade de mandatário de outras partes.
demonstrações financeiras consolidadas	As demonstrações financeiras de um **grupo** em que os activos, passivos, capital próprio, rendimentos, gastos e fluxos de caixa da **empresa-mãe** e suas **subsidiárias** são apresentados como os de uma única entidade económica.
direitos de destituição	Direitos de retirar ao decisor a sua autoridade para decidir.
direitos protectores	Direitos concebidos para proteger o interesse da parte que detém esses direitos, sem lhe conferir poder sobre a entidade a que esses direitos respeitam.
empresa-mãe	Uma entidade que **controla** uma ou mais entidades.
entidade de investimento	Uma entidade que: (a) obtém fundos de um ou mais investidores com a finalidade de proporcionar a esses investidores serviços de gestão de investimentos; (b) assegura aos seus investidores que o seu objectivo do negócio é investir fundos exclusivamente para obter retornos de valorização do capital, rendimento do investimento, ou ambos; e

(c) mensura e avalia o desempenho de praticamente todos os seus investimentos na base no justo valor.

grupo	Uma **empresa-mãe** e suas **subsidiárias**.
interesse que não controla	Participação numa **subsidiária** que não é atribuível, directa ou indirectamente, a uma **empresa-mãe**.
poder	Direitos existentes que conferem a capacidade efectiva de dirigir as **actividades relevantes**.
Subsidiária	Uma entidade que é controlada por outra entidade.

Os termos seguintes são definidos nas IFRS 11, IFRS 12 *Divulgação de Interesses Noutras Entidades*, IAS 28 (como emendada em 2011) ou IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas* e são utilizados nesta IFRS com os significados especificados nessas outras IFRS:

- associada
- empreendimento conjunto
- influência significativa.
- interesse noutra entidade
- parte relacionada
- pessoal chave da gestão

Apêndice B
Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante desta IFRS. Ele descreve a aplicação dos parágrafos 1-33 e tem o mesmo valor que as outras partes da IFRS.

B1 Os exemplos deste apêndice retratam situações hipotéticas. Embora alguns aspectos dos exemplos possam estar presentes em situações reais, aquando da aplicação da IFRS 10 todos os factos e circunstâncias de uma determinada situação real devem ser avaliados.

Avaliar o controlo

B2 Para uma investidora determinar se controla uma investida, deve avaliar se dispõe cumulativamente de:

(a) poder sobre a investida;

(b) exposição, ou direitos, a retornos variáveis decorrentes do seu relacionamento com a investida; e

(c) capacidade para usar o seu poder sobre a investida para afectar a quantia dos retornos para o investidor.

B3 A consideração dos factores seguintes pode auxiliar a fazer essa determinação:

(a) objecto e estrutura da investida (ver os parágrafos B5-B8);

(b) actividades relevantes e forma como as decisões acerca dessas actividades são tomadas (ver os parágrafos B11-B13);

(c) se os direitos da investidora lhe conferem a capacidade efectiva para dirigir as actividades relevantes (ver os parágrafos B14-B54);

(d) se a investidora está exposta, ou tem direito, a retornos variáveis decorrentes do seu relacionamento com a investida (ver os parágrafos B55-B57); e

(e) se a investidora tem capacidade para utilizar o seu poder sobre a investida para afectar a quantia dos retornos da investidora (ver os parágrafos B58-B72).

B4 Ao avaliar o controlo de uma investida, uma investidora deve considerar a natureza do seu relacionamento com outras partes (ver os parágrafos B73-B75).

Objecto e estrutura de uma investida

B5 Ao avaliar o controlo de uma investida, uma investidora deve considerar o seu objecto e estrutura para identificar as actividades relevantes, a forma como as decisões acerca dessas actividades são tomadas, quem tem a capacidade efectiva para dirigir essas actividades e quem recebe os retornos dessas actividades.

B6 Ao considerar-se o objecto e estrutura de uma investida, pode tornar-se claro que a investida é controlada através de instrumentos de capital próprio que conferem ao seu detentor direitos de voto proporcionais, como sejam acções ordinárias da investida. Neste caso, na ausência de quaisquer acordos adicionais que alterem o processo de tomada de decisões, a avaliação do controlo deve colocar a ênfase sobre qual das partes, se alguma, tem capacidade para exercer direitos de voto suficientes para determinar as políticas operacional e de financiamento da investida (ver os parágrafos B34-B50). No caso mais simples, a investidora que detenha a maioria dos direitos de voto, na ausência de quaisquer outros factores, controla a investida.

B7 Para determinar se uma investidora controla uma investida em casos mais complexos, pode ser necessário considerar alguns ou todos os factores referidos no parágrafo B3.

B8 Uma investida pode estar estruturada de tal modo que os direitos de voto não são o factor dominante para decidir quem a controla, como ocorre quando os direitos de voto respeitam apenas a tarefas administrativas e as actividades relevantes são dirigidas com base em disposições contratuais. Nestes casos, as considerações a fazer por uma investidora, quanto ao objecto e estrutura da investida devem também incluir considerações quanto aos riscos a que a investida está exposta por via da sua estrutura, aos riscos que, por essa estrutura, são transferidos para as partes envolvidas com a investida e sobre se a investidora está exposta a alguns ou a todos esses riscos. A consideração

dos riscos inclui não apenas o risco negativo, mas também o potencial de riscos positivos.

Poder

B9 Para ter poder sobre uma investida, uma investidora deve deter direitos existentes que lhe conferem a capacidade efectiva para dirigir as actividades relevantes. Para efeitos de avaliação do poder, apenas devem ser considerados direitos substantivos e outros direitos que não sejam direitos protectores (ver os parágrafos B22-B28).

B10 A determinação sobre se uma investidora detém poder depende das actividades relevantes, do modo como são tomadas decisões sobre essas actividades relevantes e dos direitos que a investidora e outras partes detêm em relação à investida.

Actividades relevantes e direcção de actividades relevantes

B11 Para muitas investidas, os seus retornos são significativamente afectados por um conjunto de actividades operacionais e de financiamento. Exemplos de actividades que, dependendo das circunstâncias, podem ser actividades relevantes incluem, nomeadamente:

(a) compra e venda de produtos ou serviços;

(b) gestão de activos financeiros durante a sua vida (mesmo após incumprimento);

(c) selecção, aquisição ou alienação de activos;

(d) pesquisa e desenvolvimento de novos produtos ou processos; e

(e) determinação de um esquema de financiamento ou obtenção de financiamento.

B12 Exemplos de decisões acerca de actividades relevantes incluem, nomeadamente:

(a) estabelecimento de decisões operacionais e de investimento da investida, incluindo orçamentos; e

(b) designação e remuneração de pessoal chave da gestão ou prestadores de serviços da investida e cessação dos seus serviços ou emprego.

B13 Em algumas situações, as actividades anteriores e posteriores à ocorrência de um determinado conjunto de circunstâncias ou acontecimentos podem ser actividades relevantes. Quando duas ou mais investidoras tiverem a capacidade efectiva de dirigir as actividades relevantes e essas actividades ocorrem em momentos diferentes, as investidoras devem determinar qual delas tem capacidade para dirigir as actividades que afectam mais significativamente os retornos, em coerência com o tratamento dos direitos de decisão coexistentes (ver o parágrafo 13). As investidoras devem reconsiderar esta avaliação ao longo do tempo se os factos ou as circunstâncias relevantes se alterarem.

Exemplos de aplicação
Exemplo 1 Duas investidoras constituem uma investida para desenvolver e comercializar um produto médico. Uma investidora é responsável pelo desenvolvimento e obtenção de aprovação regulamentar do produto médico – essa responsabilidade inclui a capacidade unilateral de tomar todas as decisões relativas ao desenvolvimento do produto e à obtenção de aprovação regulamentar. Logo que o regulador tenha aprovado o produto, a outra investidora irá fabricá-lo e comercializá-lo – esta investidora tem a capacidade unilateral de tomar todas as decisões relativas ao fabrico e à comercialização do produto. Se todas as actividades – desenvolvimento e obtenção de aprovação regulamentar, bem como o fabrico e comercialização do produto médico – forem actividades relevantes, cada investidora deve determinar se tem capacidade para dirigir as actividades que afectam mais significativamente os retornos da investida. Assim, cada investidora tem de considerar se a actividade que afecta mais significativamente os retornos da investida é o desenvolvimento e obtenção de aprovação regulamentar ou o fabrico e comercialização do produto médico e se tem capacidade para dirigir essa actividade. Ao determinarem quem tem o poder, as investidoras devem considerar: (a) o objecto e a estrutura da investida; (b) os factores que determinam a margem de lucro, o rendimento e o valor da investida, bem como o valor do produto médico;

Exemplos de aplicação

(c) o efeito nos retornos da investida resultante da autoridade de cada investidora para tomar decisões relativas aos factores referidos em (b); e

(d) a exposição da investidora à variabilidade dos retornos.

Neste exemplo em particular, as investidoras devem também considerar:

(e) a incerteza e o esforço exigido para obter a aprovação regulamentar (considerando o registo que a investidora tem de sucesso obtido no desenvolvimento e obtenção de aprovação regulamentar de produtos médicos); e

(f) qual das investidoras controla o produto médico após a fase de desenvolvimento ter tido sucesso.

Exemplo 2

Um veículo de investimento (a investida) é criado e financiado através de um instrumento de dívida detido por uma investidora (a investidora financiadora) e de instrumentos de capital próprio detidos por várias outras investidoras. A parcela do capital está concebida para absorver os prejuízos iniciais e para receber qualquer retorno residual da investida. Uma das investidoras de capital, detentora de 30% do capital, é também a gestora dos activos. A investida utiliza os seus recursos para adquirir uma carteira de activos financeiros, expondo-se ao risco de crédito associado ao possível incumprimento do pagamento do capital e dos juros desses activos. A transacção é classificada pela investidora financiadora como um investimento com exposição mínima ao risco de crédito associado ao possível incumprimento dos activos da carteira devido à natureza desses activos e ao facto de a parcela de capital estar concebida para absorver os prejuízos iniciais da investida. Os retornos da investida são significativamente afectados pela gestão da sua carteira de activos, nomeadamente por decisões sobre a selecção, aquisição e alienação dos activos de acordo com as orientações de composição da carteira e sobre a gestão dos activos em caso de incumprimento. Todas essas actividades são geridas pelo gestor de activos até os incumprimentos atingirem uma determinada proporção do valor da

Exemplos de aplicação
carteira (ou seja, até que o valor da carteira seja tal que tenha consumido a parcela de capital da investida). A partir desse momento, um trustee externo passa a gerir os activos de acordo com as instruções da investidora financiadora. A gestão da carteira de activos da investida é a sua actividade relevante. O gestor dos activos tem a capacidade de dirigir as actividades relevantes até que os activos em incumprimento alcancem a proporção especificada do valor da carteira; a investidora financiadora tem a capacidade de dirigir as actividades relevantes quando o valor dos activos em incumprimento supera essa proporção especificada do valor da carteira. O gestor dos activos e a investidora financiadora precisam de determinar se têm a capacidade de dirigir as actividades que afectam *mais* significativamente os retornos da investida, nomeadamente considerando o objecto e a estrutura da investida, bem como a exposição de cada parte à variabilidade dos retornos.

Direitos que conferem a uma investidora poder sobre uma investida

B14 O poder deriva de direitos. Para ter poder sobre uma investida, uma investidora deve ter direitos existentes que lhe conferem a capacidade efectiva para dirigir as actividades relevantes. Os direitos que podem conferir poder a uma investidora podem diferir de investida para investida.

B15 Exemplos de direitos que, individualmente ou combinados, podem conferir poder a uma investidora incluem, nomeadamente:

(a) direitos na forma de direitos de voto (ou direitos de voto potenciais) de uma investida (ver os parágrafos (B34–B50);

(b) direitos de designar, reatribuir ou destituir membros do pessoal chave da gestão de uma investida que têm a capacidade de dirigir as actividades relevantes;

(c) direitos de designar ou destituir outra entidade que dirija as actividades relevantes;

(d) direitos de instruir a investida no sentido de contratar transacções, ou de vetar quaisquer alterações de transacções, em benefício da investidora; e

(e) outros direitos (tais como direitos a tomar decisões especificados num contrato de gestão) que conferem ao seu detentor a capacidade de dirigir as actividades relevantes.

B16 Geralmente, quando uma investida tem um conjunto de actividades operacionais e de financiamento que afectam significativamente os seus retornos, e quando é necessário tomar decisões significativas de forma continuada relativamente a essas actividades, serão os direitos de voto ou outros direitos similares que conferem poder a uma investidora, individualmente ou em combinação com outros acordos.

B17 Quando os direitos de voto não têm um efeito significativo sobre os retornos de uma investida, por exemplo, quando os direitos de voto respeitam apenas a tarefas administrativas e as disposições contratuais determinam a direcção das actividades relevantes, a investidora tem de avaliar essas disposições contratuais para determinar se é detentora de direitos suficientes que lhe dêem poder sobre a investida. Para se determinar se uma investidora tem direitos suficientes para lhe conferir poder, a investidora deve considerar o objecto e a estrutura da investida (ver os parágrafos B5-B8) e os requisitos dos parágrafos B51-B54, juntamente com os parágrafos B18-B20.

B18 Em algumas circunstâncias, pode ser difícil determinar se os direitos da investidora são suficientes para lhe conferir poder sobre uma investida. Nesses casos, para permitir a avaliação de poder a exercer, uma investidora deve considerar a prova que evidencie que dispõe da capacidade prática para dirigir as actividades relevantes de forma unilateral. Deve ter em consideração nomeadamente os seguintes aspectos, que, quando considerados conjuntamente com os seus direitos e com os indicadores referidos nos parágrafos B19 e B20, podem proporcionar prova de que os direitos da investidora são suficientes para lhe conferir poder sobre a investida:

(a) a investidora pode, sem ter o direito contratual de o fazer, designar ou aprovar o pessoal chave da gestão da investida que tem a capacidade de dirigir as actividades relevantes.

(b) a investidora pode, sem ter o direito contratual de o fazer, instruir a investida no sentido de contratar transacções, ou de vetar quaisquer alterações de transacções, em benefício da investidora.

(c) a investidora pode controlar o processo de designação para eleger membros do órgão de gestão da investida ou a obtenção de procurações de outros detentores de direitos de voto.

(d) o pessoal chave da gestão da investida são partes relacionadas da investidora (por exemplo, o presidente executivo da investida e o presidente executivo da investidora são a mesma pessoa).

(e) a maioria dos membros do órgão de gestão da investida são partes relacionadas da investidora.

B19 Por vezes, existem indicações de que a investidora tem um relacionamento especial com a investida, o que sugere que aquela tem um interesse mais do que passivo nesta. A existência de qualquer indicador individual, ou de uma determinada combinação de indicadores, não significa necessariamente que o critério de poder esteja cumprido. No entanto, a existência de um interesse mais do que passivo na investida pode indicar que a investidora tem outros direitos associados suficientes para lhe conferirem poder ou proporcionarem prova do poder existente sobre uma investida. Por exemplo, as seguintes circunstâncias sugerem que a investidora tem um interesse mais do que passivo na investida e, em combinação com outros direitos, podem indicar a existência de poder:

(a) O pessoal chave da gestão da investida que tenha a capacidade para dirigir as actividades relevantes são, ou já foram, empregados da investidora.

(b) As operações da investida dependem da investidora, como acontece nas seguintes situações:

(i) A investida depende da investidora para financiar uma parte significativa das suas operações.

(ii) A investidora garante uma parte significativa das obrigações da investida.

(iii) A investida depende da investidora no que respeita a serviços, tecnologia, fornecimentos ou matérias-primas fundamentais.

(iv) A investidora controla activos, como sejam licenças ou marcas, fundamentais para as operações da investida.

(v) A investida depende da investidora no que respeita a pessoal chave da gestão como, por exemplo, quando o pessoal da investidora dispõe de conhecimentos especializados acerca das operações da investida.

(c) Uma parte significativa das actividades da investida envolve a investidora ou é conduzida em seu nome.

(d) A exposição ou os direitos da investidora a retornos decorrentes do seu relacionamento com a investida é desproporcionadamente maior do que os seus direitos de voto ou outros direitos similares. Por exemplo, pode ocorrer uma situação em que uma investidora tem direito ou está exposta a mais da metade dos retornos da investida, mas é detentora de menos de metade dos direitos de voto na mesma.

B20 Quanto maior for a exposição ou os direitos de uma investidora à variabilidade dos retornos decorrentes do seu relacionamento com uma investida, maior é o incentivo para a investidora obter direitos suficientes para lhe conferirem poder. Assim, uma grande exposição à variabilidade dos retornos constitui uma indicação de que uma investidora pode ter poder. Porém, o grau de exposição da investidora não determina, por si só, se uma investidora tem poder sobre a investida.

B21 Quando os factores referidos no parágrafo B18 e os indicadores referidos nos parágrafos B19 e B20 são considerados juntamente com os direitos de uma investidora, deve ser dado maior peso à prova da existência de poder descrita no parágrafo B18.

Direitos substantivos

B22 Ao avaliar se tem poder, uma investidora apenas considera os direitos substantivos relativos a uma investida (detidos pela investidora e por outros). Para que um direito seja substantivo, o seu detentor deve ter a capacidade prática de o exercer.

B23 Determinar se os direitos são substantivos exige o exercício de julgamento, tendo em conta todos os factos e circunstâncias. Os factores a considerar nessa determinação incluem nomeadamente:

(a) A existência de barreiras (económicas ou outras) que impeçam o detentor (ou detentores) de exercer os direitos. Exemplos de tais barreiras são nomeadamente:

(i) sanções pecuniárias e incentivos financeiros que impedem (ou dissuadem) o detentor de exercer os seus direitos.

(ii) um preço de exercício ou de conversão que origina uma barreira financeira que impede (ou dissuade) o detentor de exercer os seus direitos.

(iii) termos e condições que tornam improvável que os direitos possam ser exercidos, como por exemplo condições que estreitam o período do respectivo exercício.

(iv) a ausência de um mecanismo explícito e razoável, nos documentos constitutivos de uma investida ou em leis ou regulamentos aplicáveis, que permita ao detentor exercer os seus direitos.

(v) a incapacidade do detentor dos direitos de obter a informação necessária para os exercer.

(vi) barreiras ou incentivos operacionais que impedem (ou dissuadem) o detentor de exercer os seus direitos (por exemplo, a ausência de outros gestores dispostos ou capazes de prestar serviços especializados ou de prestar os serviços e assumir outros interesses detidos pelo gestor actual).

(vii) requisitos legais ou regulamentares que impedem o detentor de exercer os seus direitos (por exemplo, quando uma investidora estrangeira está proibida de exercer os seus direitos).

(b) Quando o exercício de direitos exige o acordo de mais do que uma parte, ou quando os direitos são detidos por mais do que uma parte, a existência de um mecanismo que garante a essas partes a capacidade prática de exercerem os seus direitos colectivamente, se assim o decidirem. A inexistência de tal mecanismo é um indicador de que os direitos podem não ser substantivos. Quanto mais partes forem

obrigadas a concordar com o exercício dos direitos, menos provável será que esses direitos sejam substantivos. No entanto, um conselho de administração cujos membros são independentes do decisor pode servir de mecanismo para várias investidoras actuarem colectivamente no exercício de seus direitos. Assim, os direitos de destituição que possam ser exercidos por um conselho de administração independente são mais susceptíveis de serem substantivos do que os mesmos direitos exercidos individualmente por um elevado número de investidoras.

(c) Se a parte, ou partes, detentora dos direitos irá beneficiar do seu exercício. Por exemplo, a detentora de direitos de voto potenciais numa investida (ver os parágrafos B47-B50) deve considerar o preço do exercício ou conversão do instrumento. Os termos e condições dos direitos de voto potenciais são mais susceptíveis de serem substantivos quando o instrumento é "in the money" ou a investidora puder obter benefícios por outros motivos (por exemplo, realizando sinergias entre a investidora e a investida) através do exercício ou conversão do instrumento.

B24 Para serem substantivos, os direitos têm também de poder ser exercidos quando houver necessidade de se tomarem decisões sobre a direcção das actividades relevantes. Geralmente, para serem substantivos, os direitos têm de poder ser exercidos de facto. No entanto, os direitos podem por vezes ser substantivos mesmo que não possam ser exercidos de facto.

Exemplos de aplicação

Exemplo 3

A investida realiza anualmente assembleias-gerais de accionistas nas quais são tomadas decisões sobre a direcção das actividades relevantes. A próxima assembleia-geral está prevista para daqui a oito meses. No entanto, os accionistas que, individual ou colectivamente, sejam detentores de pelo menos 5% dos direitos de voto podem convocar uma assembleia extraordinária para alterar as políticas existentes no que respeita às actividades relevantes, embora a obrigação de notificarem os restantes accionistas implique que tal assembleia apenas se possa realizar daí a pelo menos 30 dias. As políticas relativas às actividades relevantes só podem ser alteradas em assembleias extraordinárias ou já planeadas. Estas deliberações incluem a aprovação de vendas significativas de activos, bem como a aquisição ou alienação de investimentos significativos.

O quadro factual acima referido aplica-se aos exemplos 3A-3D, descritos abaixo. Cada exemplo é considerado de forma isolada.

Exemplo 3A

Uma investidora detém a maioria dos direitos de voto na investida. Os direitos de voto da investidora são substantivos, dado em que a investidora tem capacidade para tomar decisões sobre a direcção das actividades relevantes quando for preciso tomá-las. O facto de serem necessários 30 dias para que a investidora possa exercer os seus direitos de voto não impede que a mesma tenha a capacidade efectiva para orientar as actividades relevantes desde o momento em que adquiriu a participação.

Exemplo 3B

Uma investidora celebrou um contrato de futuros para adquirir a maioria do capital da investida. A data de execução do contrato é daí a 25 dias. Os accionistas actuais não podem alterar as políticas existentes sobre as actividades relevantes, dado que não é possível realizar uma assembleia extraordinária antes de pelo menos 30 dias, altura em que o contrato de futuros já terá sido executado. Assim, a investidora tem direitos que são

Exemplos de aplicação
essencialmente equivalentes aos do accionista maioritário do exemplo 3A acima (ou seja, a investidora detentora do contrato de futuros pode tomar decisões sobre a direcção das actividades relevantes quando for preciso tomá-las.). O contrato de futuros da investidora constitui um direito substantivo que lhe confere a capacidade efectiva de dirigir as actividades relevantes, mesmo antes de ser executado. **Exemplo 3C** Uma investidora é detentora de uma opção substantiva para adquirir a maioria do capital da investida que é exercida daí a 25 dias e que está fortemente favorável. A conclusão é a mesma do exemplo 3B. **Exemplo 3D** Uma investidora celebrou um contrato de futuros para adquirir a maioria do capital da investida, sem outros direitos conexos sobre a mesma. A data de execução do contrato de futuros é daí a seis meses. Contrariamente aos exemplos acima, a investidora não tem a capacidade efectiva para dirigir as actividades relevantes. Os accionistas actuais têm a capacidade efectiva de dirigir as actividades relevantes porque podem alterar as políticas existentes sobre as actividades relevantes antes da execução do contrato de futuros.

B25 Os direitos substantivos exercíveis por outras partes podem impedir que a investidora controle a investida a que esses direitos respeitam. Tais direitos substantivos não exigem que os seus detentores tenham a capacidade de propor decisões. Desde que os direitos não sejam meramente direitos protectores (ver os parágrafos B26-B28), os direitos substantivos detidos por outras partes podem impedir a investidora de controlar a investida, mesmo que esses direitos apenas dêem aos seus detentores a capacidade efectiva de aprovar ou bloquear decisões que respeitam às actividades relevantes.

Direitos protectores

B26 Ao avaliar se os direitos detidos por uma investidora lhe dão poder sobre uma investida, a investidora deve verificar se esses direitos, e os direitos detidos

por outras partes, são direitos protectores. Os direitos protectores dizem respeito a alterações fundamentais das actividades de uma investida ou aplicam-se em circunstâncias excepcionais. No entanto, nem todos os direitos que se aplicam em circunstâncias excepcionais ou dependem de determinados acontecimentos são direitos protectores (ver os parágrafos B13 e B53).

B27 Na medida em que os direitos protectores são concebidos para proteger os interesses do seu detentor sem lhe conferirem poder sobre a investida a que esses direitos respeitam, uma investidora que apenas seja detentora de direitos protectores não pode ter poder ou impedir outra parte de ter poder sobre uma investida (ver o parágrafo 14).

B28 São exemplos de direitos protectores nomeadamente os seguintes:

(a) o direito de um mutuante restringir um mutuário de exercer actividades que possam alterar significativamente o risco de crédito do mutuário em detrimento do mutuante.

(b) o direito de uma parte detentora de um interesse que não controla numa investida para aprovar dispêndios de investimento para além dos exigidos no decurso normal da actividade ou para emitir instrumentos de capital próprio ou de dívida.

(c) o direito de um mutuante a confiscar os bens de um mutuário se este não cumprir determinadas condições de reembolso do empréstimo.

Franquias

B29 Um contrato de franquia no qual a investida é o franquiado, muitas vezes confere ao franquiador que são concebidos para proteger a marca franquiada. Tipicamente, os contratos de franquia conferem aos franquiadores alguns direitos de tomadas de decisão relativamente às operações do franquiado.

B30 Geralmente, os direitos do franquiador não limitam a capacidade de outras partes que não o franquiadopara tomar decisões que tenham um efeito significativo sobre os retornos do franquiado. Nem os direitos conferidos ao franquiador através dos contratos de franquia lhe dão necessariamente a capacidade efectiva de dirigir as actividades que afectam significativamente os retornos do franquiado.

B31 É necessário distinguir entre a capacidade efectiva de tomar decisões que afectam significativamente o retorno do franquiado e a capacidade de tomar decisões que protegem a marca franquiada. O franquiador não tem poder sobre o franquiado se outras partes detiverem direitos existentes que lhes conferem a capacidade efectiva de dirigir as actividades relevantes do franquiado.

B32 Ao celebrar o contrato de franquia, o franquiado tomou uma decisão unilateral de desenvolver o seu negócio nos termos do contrato, mas por sua própria conta.

B33 O controlo sobre decisões fundamentais como a forma jurídica do franquiado e sua estrutura de financiamento pode ser determinado por outras partes distintas do franquiador e pode afectar significativamente os retornos do franquiado. Quanto menor for o nível de apoio financeiro prestado pelo franquiador e menor for a exposição do franquiador à variabilidade dos retornos do franquiado, mais provável será que o franquiador apenas detenha direitos protectores.

Direitos de voto

B34 Frequentemente uma investidora tem a capacidade efectiva, através de direito de voto ou direitos similares, de dirigir as actividades relevantes. Se as actividades relevantes de uma investida forem dirigidas através de direitos de voto, uma investidora considera os requisitos previstos nesta secção (parágrafos B35-B50).

Poder com uma maioria de direitos de voto

B35 Excepto nos casos em que for aplicável o parágrafo B36 ou o parágrafo B37, uma investidora que detenha mais de metade dos direitos de voto numa investida tem poder nas seguintes situações:

(a) as actividades relevantes são dirigidas pelo voto do detentor da maioria dos direitos de voto, ou

(b) uma maioria dos membros do órgão de gestão que dirige as actividades relevantes é nomeada por um voto do detentor da maioria dos direitos de voto.

Maioria dos direitos de voto mas em poder

B36 Para que uma investidora que seja detentora de mais de metade dos direitos de voto numa investida tenha poder sobre ela, os direitos de voto da investidora têm de ser substantivos nos termos dos parágrafos B22-B25, e têm de conferir-lhe a capacidade efectiva de dirigir as actividades relevantes, a qual, frequentemente, será exercida através da determinação de políticas operacionais e de financiamento. Se outra entidade for detentora de direitos existentes que lhe conferem a capacidade de dirigir as actividades relevantes e essa entidade não for um mandatário da investidora, então esta não tem poder sobre a investida.

B37 Uma investidora não tem poder sobre uma investida, mesmo que seja detentora da maioria dos direitos de voto na mesma, se esses direitos de voto não forem substantivos. Por exemplo, uma investidora que seja detentora de mais de metade dos direitos de voto numa investida não pode ter poder se as actividades relevantes estiverem sujeitas a direcção por um governo, tribunal, administrador judicial, administrador de falência, liquidatário ou regulador.

Poder sem a maioria dos direitos de voto

B38 Uma investidora pode ter poder mesmo quando não detenha uma maioria dos direitos de voto numa investida. Uma investidora pode ter poder sem ser detentora da maioria dos direitos de voto numa investida por exemplo através:

(a) de uma disposição contratual entre a investidora e outros detentores de direitos de voto (ver o parágrafo B39);

(b) de direitos decorrentes de outras disposições contratuais (ver o parágrafo B40);

(c) dos direitos de voto da investidora (ver os parágrafos B41–B45);

(d) dos direitos potenciais de voto (ver os parágrafos B47-B50); ou

(e) uma combinação de (a)-(d).

Disposição contratual com outros detentores de direitos de voto

B39 Uma disposição contratual entre uma investidora e outros detentores de direitos de voto pode conferir à investidora o direito de exercer direitos de voto suficientes para lhe conferir poder, mesmo se a investidora não for

detentora de direitos de voto suficientes para ter poder sem aquela disposição contratual. No entanto, uma disposição contratual pode garantir que a investidora possa influenciar suficientemente outros detentores de direito de voto relativamente ao seu sentido do voto, permitindo-lhe tomar decisões sobre as actividades relevantes.

Direitos decorrentes de outras disposições contratuais

B40 Outros direitos de tomadas de decisão, em combinação com direitos de voto, podem conferir a uma investidora a capacidade efectiva de dirigir as actividades relevantes. Por exemplo, os direitos especificados numa disposição contratual em combinação com direitos de voto podem ser suficientes para dar a uma investidora a capacidade efectiva de dirigir os processos de fabrico de uma investida ou de dirigir as outras actividades operacionais ou de financiamento que afectam significativamente os seus retornos. No entanto, na ausência de quaisquer outros direitos, a dependência económica de uma investida relativamente a uma investidora (como sejam as relações de um fornecedor com o seu principal cliente) não implica que uma investidora tenha poder sobre a investida.

Os direitos de voto do investidor

B41 Uma investidora sem uma maioria dos direitos de voto é detentora de direitos suficientes para ter poder quando tem a capacidade prática de dirigir as actividades relevantes de forma unilateral.

B42 Ao avaliar se os direitos de voto de uma investidora são suficientes para lhe conferirem poder, uma investidora considera todos os factos e circunstâncias, nomeadamente:

(a) a dimensão dos direitos de voto relativos à sua participação comparados com a dimensão e dispersão dos direitos de voto dos outros detentores de participações, tendo em conta que:

(i) quanto mais direitos de voto uma investidora detiver, maior é a probabilidade de deter direitos existentes que lhe conferem a capacidade efectiva para dirigir as actividades relevantes;

(ii) quanto mais direitos de voto uma investidora detiver relativamente a outros detentores de direito de voto, mais

provável é que disponha de direitos que lhe conferem a capacidade efectiva para dirigir as actividades relevantes;

(iii) quanto maior for o número de partes que têm de actuar conjuntamente para contrariar a investidora, mais provável será que esta disponha de direitos existentes que lhe conferem a capacidade efectiva para dirigir as actividades relevantes;

(b) os direitos de voto potenciais detidos pela investidora, por outros detentores de direitos de voto ou por outras partes (ver os parágrafos B47-B50);

(c) os direitos decorrentes de outras disposições contratuais (ver o parágrafo B40); e

(d) quaisquer factos e circunstâncias adicionais que indiquem que a investidora tem ou não a capacidade efectiva de dirigir as actividades relevantes no momento em que essas decisões precisam de ser tomadas, incluindo tendências de voto em assembleias anteriores.

B43 Quando a direcção das actividades relevantes é determinada por maioria de votos e uma investidora detém substancialmente mais direitos de voto do que qualquer outro detentor ou grupo organizado de detentores de direitos de voto e os outros detentores de capital estão muito dispersos, pode tornar-se evidente, após consideração dos factores listados no parágrafo B42(a)-(c) por si só, que a investidora tem poder sobre a investida.

Exemplos de aplicação
Exemplo 4 Uma investidora adquire 48% dos direitos de voto numa investida. Os restantes direitos de voto são detidos por milhares de accionistas, nenhum dos quais é detentor de mais de 1% dos direitos de voto. Nenhum dos accionistas celebrou qualquer acordo no sentido de consultar os restantes ou de adoptar decisões colectivas. Ao considerar a proporção de direitos de voto a adquirir, tendo em conta a dimensão relativa das outras participações, a investidora determinou que uma participação de 48% seria suficiente para lhe proporcionar controlo. Neste caso, com base na dimensão absoluta da sua participação e na dimensão relativa das outras participações, a investidora conclui que é detentora de direitos de voto

Exemplos de aplicação
suficientes para satisfazer o critério de poder sem precisar de considerar qualquer outra indicação de poder. **Exemplo 5** A investidora A detém 40% dos direitos de voto numa investida e doze outras investidoras detêm, cada uma, 5% desses direitos. Um acordo de accionistas confere à investidora A o direito de nomear e destituir os gestores responsáveis pela direcção das actividades relevantes, bem como fixar a respectiva remuneração. Para alterar esse acordo, é necessária uma maioria de dois terços dos accionistas. Neste caso, a investidora A conclui que a dimensão absoluta da sua participação e a dimensão relativa das outras participações não são por si só conclusivos para determinar se detém direitos suficientes para ter poder. No entanto, a investidora A determina que o seu direito contratual de nomear e destituir os gestores, bem como de fixar a respectiva remuneração, é suficiente para concluir que tem poder sobre a investida. O facto de a investidora A poder não ter exercido esse direito ou a probabilidade de a investidora A exercer o seu direito de seleccionar, nomear e destituir os gestores não deve ser considerado ao apurar se a investidora A tem poder.

B44 Noutras situações, pode tornar-se evidente após consideração dos factores enumerados no parágrafo B42(a)-(c) por si mesmo, que uma investidora não tem poder.

Exemplo de aplicação
Exemplo 6 A investidora A detém 45% dos direitos de voto numa investida e duas outras investidoras detêm, cada uma, 26% desses direitos. Os restantes direitos de voto são detidos por três outros accionistas, cada um com 1%. Não existem outros acordos que afectem a tomada de decisões. Neste caso, a dimensão do interesse com direito de voto da investidora e a dimensão quando comparada com as outras participações são suficientes para

Exemplo de aplicação
concluir que a investidora A não tem poder. Bastará que duas outras investidoras cooperem entre si para poderem impedir que a investidora A dirija as actividades relevantes da investida.

B45 No entanto, os factores enumerados no parágrafo B42(a)-(c), podem não ser, por si só, conclusivos. Se uma investidora, tendo considerado esses factores, não tiver a certeza de que tem poder, deve considerar factos e circunstâncias adicionais como, por exemplo, se os outros accionistas são geralmente passivos, conforme demonstrado pelas tendências de voto em assembleias anteriores. Estas considerações incluem a avaliação dos factores indicados no parágrafo B18 e os indicadores referidos nos parágrafos B19 e B20. Quanto menos direitos de voto a investidora detiver, e quanto menor for o número de partes que têm de actuar conjuntamente para contrariar o seu sentido de voto, mais confiança deve ser depositada nos factos e circunstâncias adicionais para concluir se os direitos da investidora são suficientes para lhe conferirem poder. Quando os factos e as circunstâncias referidos nos parágrafos B18-B20 são considerados em conjunto com os direitos do investidor, deve ser dada maior importância à prova de poder referida no parágrafo B18 do que aos indicadores de poder referidos nos parágrafos B19 e B20.

Exemplos de aplicação
Exemplo 7 Uma investidora detém 45% dos direitos de voto numa investida e onze outros accionistas detêm, cada um, 5% desses direitos. Nenhum dos accionistas celebrou qualquer acordo no sentido de consultar os restantes ou de adoptar decisões colectivas. Neste caso, a dimensão absoluta da participação da investidora e a dimensão relativa das outras participações não são, por si só, conclusivos para determinar se a investidora é detentora de direitos suficientes para ter poder. Devem ser considerados factos e circunstâncias adicionais que possam demonstrar se uma investidora tem ou não poder.

Exemplos de aplicação
Exemplo 8 Uma investidora é detentora de 35% dos direitos de voto numa investida e três outros accionistas são detentores, cada um, de 5% desses direitos. Os direitos de voto restantes são detidos por vários outros accionistas, nenhum dos quais detém individualmente mais de 1% dos direitos de voto. Nenhum dos accionistas celebrou qualquer acordo no sentido de consultar os restantes ou de adoptar decisões colectivas. As decisões sobre as actividades relevantes da investida exigem a aprovação de uma maioria dos votos expressos nas assembleias de accionistas relevantes – nas mais recentes assembleias de accionistas relevantes foram exercidos 75% dos direitos de voto na investida. Neste caso, a participação activa dos restantes accionistas nas mais recentes assembleias de accionistas indica que a investidora não tem capacidade prática para dirigir as actividades relevantes de forma unilateral, independentemente de a investidora já ter ou não dirigido as actividades relevantes devido ao facto de um número suficiente de outros accionistas ter votado da mesma forma que a investidora.

B46 Se não for claro, considerados os factores enumerados no parágrafo B42(a)-(d), que uma investidora tem poder, a investidora não controla a investida.

Direitos de voto potenciais

B47 Ao avaliar o controlo, uma investidora deve ter em conta os seus direitos de voto potenciais, bem como os direitos de voto potenciais detidos por outras partes, para determinar se tem poder. Os direitos de voto potenciais são direitos para obter direitos de voto numa investida, tais como os originados por instrumentos convertíveis ou opções, incluindo contratos de futuros. Esses direitos de voto potenciais apenas são considerados se forem direitos substantivos (ver os parágrafos B22-B25).

B48 Ao considerar os direitos de voto potenciais, uma investidora deve ter em conta a finalidade e a estrutura do instrumento, bem como a finalidade e a estrutura de qualquer outro relacionamento que tenha com a investida. Essa

consideração inclui uma avaliação dos vários termos e condições do instrumento, bem como, as expectativas, os motivos e as razões aparentes que levaram a investidora a concordar com os termos e condições em causa.

B49 Se uma investidora também detiver direitos de voto ou outros direitos de tomadas de decisão sobre as actividades da investida, deve avaliar se esses direitos, combinados com os direitos de voto potenciais, lhe conferem poder.

B50 Os direitos de voto potenciais substantivos, por si só ou em combinação com outros direitos, podem conferir a uma investidora a capacidade efectiva de dirigir as actividades relevantes. Por exemplo, pode ser o caso quando uma investidora detém 40% dos direitos de voto numa investida e, de acordo com o parágrafo B23, detém direitos substantivos decorrentes de opções para a aquisição de mais 20% dos direitos de voto.

Exemplos de aplicação

Exemplo 9

A investidora A detém 70% dos direitos de voto numa investida. A investidora B detém 30% desses direitos, bem como uma opção de compra de metade dos direitos de voto da investidora A. A opção pode ser exercida nos próximos dois anos a um preço fixo que é muito desfavorável, situação que se deverá manter durante esse período. A investidora A tem vindo a exercer os seus direitos de voto e a dirigir activamente as actividades relevantes da investida. Neste caso, é provável que a investidora A satisfaça o critério de poder, pois parece ter a capacidade efectiva de dirigir as actividades relevantes. Embora a investidora B tenha actualmente opções que podem ser exercidas para adquirir direitos de voto adicionais (e que, se exercidas, lhe conferem a maioria dos direitos de voto da investida), os termos e condições associados a essas opções faz com que as mesmas não sejam consideradas substantivas.

Exemplo 10

A investidora A e duas outras investidoras detêm, cada uma, um terço dos direitos de voto numa investida. A actividade empresarial da investida está estreitamente relacionada à investidora A. Além dos seus instrumentos de

Exemplos de aplicação
capital, a investidora A é também detentora de instrumentos de dívida convertíveis a qualquer momento em acções ordinárias da investida por um preço fixo cuja opção está ligeiramente desfavorável. Se a dívida fosse convertida, a investidora A passaria a deter 60% dos direitos de voto na investida. A investidora A beneficiaria de sinergias se os instrumentos de dívida fossem convertidos em acções ordinárias. A investidora A tem poder sobre a investida porque detém direitos de voto juntamente com direitos de voto potenciais substantivos que lhe conferem a capacidade efectiva para orientar as actividades relevantes.

Poder em circunstâncias em que os direitos de voto ou direitos similares não têm um efeito significativo nos retornos da investida

B51 Quando se avalia o objecto e estrutura de uma investida (ver os parágrafos B5-B8), uma investidora deve considerar o envolvimento e as decisões tomadas desde a constituição da investida como parte da sua concepção e avaliar se os termos da transacção e as características do relacionamento garantem à investidora direitos suficientes para lhe conferirem poder. O facto de estar envolvida na concepção de uma investida não é, por si só, suficiente para conferir controlo a uma investidora. No entanto, esse envolvimento pode indicar que uma investidora teve a oportunidade de obter direitos suficientes para lhe conferirem poder sobre a mesma.

B52 Além disso, uma investidora deve considerar disposições contratuais, tais como direitos de compra, direitos de venda e direitos de liquidação estabelecidos aquando da constituição da investida. Quando essas disposições contratuais envolvem actividades que estão estreitamente relacionados com a investida, essas actividades são, em substância, parte integrante das actividades globais da investida, ainda que possam realizar-se fora dos limites legais da investida. Assim, os direitos de tomadas de decisão explícitos ou implícitos incorporados em disposições contratuais estreitamente que estejam relacionados com a investida devem ser considerados actividades relevantes quando se avalia a existência de poder sobre a investida.

B53 Para algumas investidas as actividades relevantes ocorrem apenas quando ocorrem circunstâncias ou acontecimentos particulares. A investida pode ser estruturada de modo a que a direcção das suas actividades e os seus retornos sejam predeterminados a menos que, e até que, essas circunstâncias ou esses acontecimentos particulares ocorram. Neste caso, apenas as decisões acerca das actividades da investida quando ocorrerem essas circunstâncias ou acontecimentos podem afectar significativamente os seus retornos e serem, assim, actividades relevantes. Não é necessário que as circunstâncias ou os acontecimentos tenham ocorrido para que uma investidora com a capacidade de tomar essas decisões tenha poder. O facto de o direito de tomar decisões depender do surgimento das circunstâncias ou da ocorrência de um acontecimento não significa, por si só, que esses direitos se tornem direitos protectores.

Exemplos de aplicação

Exemplo 11

A única actividade empresarial de uma investida, conforme especificado nos seus estatutos, é comprar créditos a receber e geri-los diariamente para os seus investidores. A gestão diária inclui a cobrança e a transferência de pagamentos de capital e juros à medida que vencem. Em caso de incumprimento, a investida vende automaticamente o crédito a uma investidora, conforme estabelecido num acordo de venda separado celebrado entre a investidora e a investida. A única actividade relevante é a gestão dos créditos a receber em caso de incumprimento, pois trata-se da única actividade que pode afectar significativamente os retornos da investida. A gestão dos créditos a receber anterior a um incumprimento não é uma actividade relevante porque não exige decisões importantes que possam afectar significativamente os retornos da investida – as actividades anteriores a um incumprimento estão predeterminadas e consistem apenas da cobrança de fluxos de caixa à medida que se vencem e à sua transferência para as investidoras. Assim, apenas o direito da investidora a gerir os activos em caso de incumprimento deve ser considerado na avaliação das actividades globais da investida que afectam significativamente os seus retornos.

Neste exemplo, a estrutura da investida garante que a investidora tem

Exemplos de aplicação
autoridade para tomar decisões sobre as actividades que afectam significativamente os retornos no único momento em que tal autoridade é necessária. Os termos do acordo de venda são parte integrante da transacção globalmente considerada e da estrutura da investida. Assim, os termos do acordo de venda em conjunto com os estatutos da investida, levam a concluir que a investidora tem poder sobre a investida, embora a investidora só tenha a propriedade dos créditos a receber em caso de incumprimento e faça a gestão dos créditos vencidos fora dos limites legais da investida. **Exemplo 12** Os únicos activos de uma investida são valores a receber. Quando são considerados o objecto e a estrutura da investida, conclui-se que a única actividade relevante é a gestão dos valores a receber em caso de incumprimento. A parte que tem a capacidade de gerir os valores a receber vencidos tem poder sobre a investida, independentemente de qualquer dos devedores ter ou não entrado em incumprimento.

B54 Uma investidora pode ter um compromisso explícito ou implícito que garanta que uma investida continua a operar como definido. Tal compromisso pode aumentar a exposição da investidora à variabilidade dos retornos e, assim, aumentar o incentivo para que a investidora obtenha direitos suficientes para lhe conferirem poder. Assim, um compromisso que garanta que uma investida continua a operar como definido pode ser um indicador de que uma investidora tem poder, mas não confere, por si só, poder a uma investidora, nem impede que uma outra parte o tenha.

Exposição ou direitos a retornos variáveis de uma investida

B55 Ao avaliar se uma investidora tem o controlo de uma investida, a investidora determina se está exposta ou tem direitos a retornos variáveis decorrentes do seu envolvimento com a investida.

B56 Retornos variáveis são retornos que não são fixos e que podem variar em função do desempenho de uma investida. Os retornos variáveis podem ser

apenas positivos, apenas negativos ou positivos e negativos (ver o parágrafo 15). Uma investidora avalia se os retornos de uma investida são variáveis e o seu grau de variabilidade com base na substância do acordo e independentemente da forma jurídica dos retornos. Por exemplo, uma investidora pode deter uma obrigação com pagamentos de juros fixos. Tais pagamentos são retornos variáveis para os objectivos desta IFRS, pois estão sujeitos a risco de incumprimento e expõem a investidora ao risco de crédito do emissor da obrigação. O grau de variabilidade (ou seja, quão variáveis são os retornos) depende do risco de crédito da obrigação. Da mesma forma, as comissões fixas de gestão dos activos de uma investida são retornos variáveis na medida em que expõem a investidora ao risco associado ao desempenho da investida. O grau de variabilidade depende da capacidade da investida para gerar receitas suficientes para pagar a comissão.

B57 Exemplos de retornos incluem, nomeadamente:

(a) dividendos, outras distribuições de benefícios económicos de uma investida (por exemplo, juros de títulos de dívida emitidos pela investida) e alterações no valor do investimento da investidora nessa investida.

(b) remuneração pela gestão dos activos ou passivos de uma investida, comissões e exposição a perdas por concessão de crédito ou de liquidez, interesses residuais nos activos e passivos da investida aquando da liquidação dessa investida, benefícios fiscais e acesso a liquidez futura de que uma investidora tem pelo seu envolvimento com uma investida.

(c) retornos que não estão disponíveis a outros detentores de interesses. Por exemplo, uma investidora pode usar os seus activos em conjunto com os activos da investida, tal como nos casos de combinação de funções operacionais para alcançar economias de escala, redução de custos, procura de produtos escassos, obtenção de acesso a conhecimentos exclusivos ou limitação de algumas operações ou activos, para aumentar o valor dos outros activos da investidora.

Ligação entre poder e retornos

Poder delegado

B58 Quando uma investidora com direitos para tomar decisões (um decisor) avalia se controla uma investida, deve determinar se é um mandante ou um mandatário. Uma investidora deve também determinar se uma outra entidade com direitos para tomar decisões está a actuar como sua mandatária. Um mandatário é uma parte que tem como compromisso principal actuar em nome e em benefício da outra parte ou partes (o(s) mandante(s)) e, portanto, não controla a investida ao exercer a seu direito de decidir (ver os parágrafos17 e 18). Assim, por vezes o poder de um mandante pode ser detido e exercido por um mandatário, mas em nome do mandante. Um decisor não é um mandatário apenas porque outras partes podem beneficiar das decisões que toma.

B59 Uma investidora pode delegar o seu poder de decisão a um mandatário no que respeita a algumas questões específicas ou a todas as actividades relevantes. Quando avalia se controla uma investida, a investidora deve considerar os direitos de decisão delegados ao seu mandatário como se fossem detidos directamente por si. Em situações em que existe mais de um mandante, cada um dos mandantes deve avaliar se tem poder sobre a investida, tendo em conta os requisitos dos parágrafos B5-B54. Os parágrafos B60-B72 proporcionam orientação sobre a forma de determinar se um decisor é um mandatário ou um mandante.

B60 Um decisor deve considerar o relacionamento global entre si, a investida sob gestão e outras partes relacionadas com a investida, em particular todos os factores a seguir referidos, para determinar se é um mandatário:

(a) o âmbito da sua autoridade de decisão sobre a investida (parágrafos B62 e B63).

(b) os direitos detidos por outras partes (parágrafos B64-B67).

(c) a remuneração a que tem direito, de acordo com o(s) acordo(s) de remuneração (parágrafos B68-B70).

(d) a sua exposição à variabilidade dos retornos separada de outros interesses de que é detentor na investida (parágrafos B71 e B72).

Devem ser aplicadas diferentes ponderações a cada um dos factores com base em factos e circunstâncias específicas.

B61 Para determinar se um decisor é um mandatário é necessário avaliar todos os factores enumerados no parágrafo B60, a menos que uma única parte seja detentora de direitos substantivos que lhe permitam destituir o decisor (direitos de destituição) e possa fazê-lo sem justificação (ver o parágrafo B65).

O âmbito da autoridade do decisor

B62 O âmbito da autoridade dos poderes de decisão de um decisor é avaliado considerando:

(a) as actividades permitidas de acordo com o(s) acordo(s) relativos aos poderes de decisão e especificadas por lei, e

(b) a liberdade que o decisor tem quando toma decisões relativas a essas actividades.

B63 Um decisor deve considerar o objecto e a estrutura da investida, os riscos a que está exposta nos termos da sua concepção, os riscos que transfere para as partes envolvidas e o grau de envolvimento do decisor na estruturação da investida. Por exemplo, se um decisor está significativamente envolvido na estruturação da investida (nomeadamente na determinação do âmbito dos poderes de decisão), esse envolvimento pode indicar que teve oportunidade e foi incentivada a obter direitos que lhe conferem a capacidade para dirigir as actividades relevantes.

Direitos detidos por outras partes

B64 Os direitos substantivos detidos por outras partes podem afectar a capacidade do decisor para dirigir as actividades relevantes de uma investida. O direito substantivo de destituição ou outros direitos podem indicar que o decisor é um mandatário.

B65 Quando uma única parte detém direitos de destituição substantivos e pode destituir o decisor sem justa causa, isso, por si só, é suficiente para concluir que o decisor é um mandatário. Se esses direitos forem detidos por diversas

partes (e nenhuma dessas partes puder destituir individualmente o decisor sem a concordância de outras partes), tais direitos não são, por si só, conclusivos para determinar se um decisor actua principalmente em nome e para o benefício de terceiros. Além disso, quanto maior o número de partes que têm de actuar conjuntamente para exercer o direito de destituir um decisor e quanto maior for a grandeza dos outros interesses económicos do decisor e a variabilidade associada aos mesmos (por exemplo, remuneração e outros interesses), menor será a ponderação que deve ser atribuída a esse factor.

B66 Os direitos substantivos detidos por outras partes que restringem o poder discricionário do decisor devem ser considerados de forma semelhante aos direitos destituição, quando se avalia sobre se o decisor é um mandatário. Por exemplo, um decisor ao qual se exige que para actuar obtenha aprovação de um pequeno número de outras partes é geralmente um mandatário. (Ver os parágrafos B22-B25 para orientação adicional sobre direitos e sobre se são direitos substantivos).

B67 A consideração dos direitos detidos por outras partes deve incluir uma avaliação dos direitos que podem ser exercidos pelo conselho de administração (ou outro órgão de gestão) de uma investida e os seus efeitos sobre os poderes de decisão (ver o parágrafo B23(b)).

Remuneração

B68 Quanto maior for a grandeza da remuneração do decisor relativamente aos retornos esperados das actividades da investida, e a variabilidade associada à mesma, mais provável é que o decisor seja um mandante.

B69 Ao determinar se é um mandante ou um mandatário, o decisor deve também considerar se se verificam as seguintes condições:

(a) A sua remuneração é compatível com os serviços prestados.

(b) O acordo de remuneração apenas inclui termos, condições ou valores habitualmente presentes em acordos de prestação de serviços semelhantes e níveis de competências negociados em mercado aberto.

B70 Um decisor não pode ser um mandatário, a menos que se verifiquem as condições previstas no parágrafo B69(a) e (b). Contudo, o cumprimento

dessas condições, por si só, não é suficiente para concluir que um decisor é um mandatário.

Exposição à variabilidade dos retornos separada de outros interesses

B71 Ao avaliar se é um mandatário, um decisor que detenha outros interesses numa investida (por exemplo, investimentos na investida ou prestação de garantias no que diz respeito ao desempenho da investida) deve considerar a sua exposição à variabilidade dos retornos separada desses outros interesses. A detenção de outros interesses numa investida indica que o decisor possa ser um mandante.

B72 Ao avaliar a sua exposição à variabilidade dos retornos separada de outros interesses na investida, um decisor deve ter em conta o seguinte:

(a) considerando a sua remuneração e outros interesses em termos agregados, quanto maior for a grandeza dos seus interesses económicos, e a variabilidade associada aos mesmos, maior será a probabilidade de o decisor ser um mandante.

(b) se a sua exposição à variabilidade dos retornos é diferente da exposição das outras investidoras e, se assim for, se esse facto poderá influenciar os seus actos. Por exemplo, pode ser o caso quando um decisor detém interesses subordinados ou presta outras formas de melhoria do crédito a uma investida.

O decisor deve avaliar a sua exposição em relação à variabilidade total dos retornos da investida. Esta avaliação é feita principalmente com base nos retornos esperados das actividades da investida, mas não deve ignorar a exposição máxima do decisor à variabilidade dos retornos da investida por via de outros interesses detidos pelo decisor.

Exemplos de aplicação
Exemplo 13 Um decisor (gestor de fundos) constituiu, comercializa e gere um fundo negociado em bolsa e regulado segundo parâmetros estritamente definidos no mandato de investimento, conforme exigido pelas leis e regulamentos locais. O fundo foi comercializado junto de investidores como um

Exemplos de aplicação

investimento numa carteira diversificada de acções de entidades cujos títulos são negociados em bolsa. No âmbito dos parâmetros definidos, o gestor do fundo tem poder discricionário sobre os activos em que investe. O gestor do fundo realizou um investimento proporcional de 10% no fundo e recebe pelos seus serviços uma comissão nas condições de mercado, de 1% do valor do activo líquido do fundo. As comissões são compatíveis com os serviços prestados. O gestor do fundo não tem qualquer obrigação de financiar perdas para além do seu investimento de 10%. O fundo não é obrigado a constituir um conselho de administração independente e não o fez. Os investidores não são detentores de quaisquer direitos substantivos que afectem os poderes de decisão do gestor do fundo, mas podem resgatar os seus interesses de acordo com determinados limites estabelecidos pelo fundo.

Embora operando de acordo com os parâmetros estabelecidos no mandato de investimento e de acordo com os requisitos regulamentares, o gestor do fundo detém direitos de decisão que lhe conferem a capacidade efectiva para dirigir as actividades relevantes do fundo – os investidores não possuem direitos substantivos que possam afectar os poderes de decisão do gestor do fundo. O gestor do fundo recebe pelos seus serviços uma comissão nas condições de mercado compatível com os serviços prestados e também fez um investimento proporcional no fundo. A remuneração e o seu investimento expõem o gestor do fundo à variabilidade dos retornos das actividades do fundo sem originar uma exposição suficientemente significativa que indique que o gestor do fundo é um mandante.

Neste exemplo, a consideração da exposição do gestor do fundo à variabilidade dos retornos do fundo, juntamente com os seus poderes de decisão no âmbito de parâmetros restritos, indica que o gestor do fundo é um mandatário. Assim, o gestor do fundo conclui que não tem controlo sobre o fundo.

Exemplo 14

Um decisor constituiu, comercializa e gere um fundo que disponibiliza oportunidades de investimento a vários investidores. O decisor (gestor de

Exemplos de aplicação
fundos) deve tomar decisões no melhor interesse de todos os investidores e de acordo com os acordos que regem o fundo. No entanto, o gestor do fundo dispõe de um amplo poder discricionário de decisão. O gestor do fundo recebe pelos seus serviços uma comissão usada no mercado igual a 1% dos activos geridos, e 20% dos lucros do fundo caso seja alcançado um determinado nível de lucros. As comissões são compatíveis com os serviços prestados. O gestor do fundo, embora deva tomar decisões no melhor interesse de todos os investidores, tem poderes de decisão suficientemente amplos para dirigir as actividades relevantes do fundo. O gestor do fundo recebe comissões fixas e comissões baseadas no desempenho que são compatíveis com os serviços prestados. Além disso, a remuneração alinha os interesses do gestor do fundo com os dos outros investidores no sentido de aumentar o valor do fundo sem originar uma exposição à variabilidade dos retornos das actividades do fundo suficientemente significativa para que a remuneração, quando considerada isoladamente, indique que o gestor do fundo é um mandante. O conjunto de pressupostos acima aplicam-se aos exemplos 14A-14C, a seguir descritos. Cada exemplo é considerado de forma isolada. **Exemplo 14A** O gestor do fundo tem também um investimento de 2% no fundo que alinha os seus interesses com os dos outros investidores. O gestor do fundo não tem qualquer obrigação de cobrir perdas para além do seu investimento de 2%. Os investidores podem destituir o gestor do fundo através de maioria simples de votos, mas apenas em caso de violação de contrato. O investimento de 2% do gestor do fundo aumenta a sua exposição à variabilidade dos retornos das actividades do fundo sem originar uma exposição suficientemente significativa que indique que o gestor do fundo é um mandante. Os direitos dos outros investidores para destituir o gestor do fundo são considerados direitos protectores, uma vez que só são exercíveis em caso de violação de contrato. Neste exemplo, embora o gestor do fundo disponha de um amplo poder de decisão e esteja exposto à variabilidade dos

Exemplos de aplicação
retornos do seu interesse e remuneração, a sua exposição indica que é um mandatário. Assim, o gestor do fundo conclui que não tem controlo sobre o fundo. **Exemplo 14B** O gestor do fundo detém um investimento proporcional mais substancial no fundo, mas não tem qualquer obrigação de cobrir as perdas para além desse investimento. Os investidores podem destituir o gestor do fundo através de maioria simples dos votos, mas apenas em caso de violação de contrato. Neste exemplo, os direitos dos outros investidores para destituir o gestor do fundo são considerados direitos protectores, uma vez que só são exercíveis em caso de violação de contrato. Embora o gestor do fundo receba comissões fixas e comissões baseadas no desempenho compatíveis com os serviços prestados, o seu investimento em conjunto com a sua remuneração pode originar uma exposição à variabilidade dos retornos das actividades do fundo suficientemente significativa para indicar que o gestor do fundo é um mandante. Quanto maior for a grandeza dos interesses económicos do gestor do fundo e a sua variabilidade aos mesmos (considerando a sua remuneração e outros interesses em conjunto), maior ênfase o gestor deve atribuir a esses interesses económicos na análise, e mais provável será que o gestor do fundo seja um mandante. Por exemplo, após ter em conta a sua remuneração e outros factores, o gestor do fundo pode considerar que um investimento de 20% é suficiente para concluir que controla o fundo. No entanto, em circunstâncias diferentes (ou seja, se a remuneração ou outros factores forem diferentes), pode existir controlo quando o nível de investimento é diferente. **Exemplo 14C** O gestor do fundo detém um investimento proporcional de 20% no fundo, mas não tem qualquer obrigação de cobrir os prejuízos para além do seu investimento de 20%. O fundo tem um conselho de administração, cujos membros são independentes do gestor do fundo e nomeados pelos outros

Exemplos de aplicação

investidores. O conselho de administração nomeia o gestor do fundo anualmente. Se o conselho de administração decidir não renovar o contrato com o gestor do fundo, os serviços prestados por este podem ser realizados por outros gestores do sector.

Embora o gestor do fundo receba comissões fixas e comissões baseadas no desempenho que são compatíveis com os serviços prestados, a combinação do investimento de 20% com a remuneração origina uma exposição à variabilidade dos retornos das actividades do fundo suficientemente significativa para indicar que o gestor do fundo é um mandante. No entanto, os investidores têm direitos substantivos de destituição do gestor do fundo – o conselho de administração tem um mecanismo que garante que os investidores podem destituir o gestor do fundo se assim o decidirem.

Neste exemplo, o gestor do fundo na sua análise coloca maior ênfase aos direitos substantivos de destituição. Assim, embora o gestor do fundo disponha de amplos poderes de decisão e esteja exposto à variabilidade dos retornos do fundo através da sua remuneração e do seu investimento, os direitos substantivos dos outros investidores indicam que o gestor do fundo é um mandatário. Assim, o gestor do fundo conclui que não tem controlo sobre o fundo.

Exemplo 15

Uma investida é constituída para adquirir uma carteira de títulos garantidos por activos de taxa fixa, financiados por instrumentos de dívida e instrumentos de capital próprio de taxa fixa. Os instrumentos de capital próprio estão concebidos para garantir aos potenciais investidores de dívida protecção privilegiada contra prejuízos e receber qualquer retorno residual da investida. A transacção foi comercializada junto de potenciais investidores de dívida como um investimento numa carteira de títulos garantidos por activos com exposição ao risco de crédito associado ao possível incumprimento por parte dos emitentes dos títulos garantidos por activos da carteira e ao risco de taxa de juro associado à gestão da carteira. No momento inicial, os instrumentos de capital próprio representam 10% do

Exemplos de aplicação
valor dos activos adquiridos. Um decisor (o gestor de activos) gere a carteira de activos, tomando as decisões de investimento de acordo com os parâmetros definidos no prospecto da investida. Por esses serviços, o gestor de activos recebe uma comissão fixa corrente de mercado (ou seja, 1% dos activos geridos) e comissões baseadas no desempenho (ou seja, 10% dos lucros) se os lucros da investida ultrapassarem um determinado nível. As comissões são compatíveis com os serviços prestados. O gestor de activos é titular de 35% do capital social da investida. Os restantes 65% do capital e todos os instrumentos de dívida são detidos por um elevado número de outros investidores, dispersos e não relacionados entre si. O gestor de activos pode ser destituído, sem justa causa, por decisão da maioria simples dos outros investidores. O gestor de activos recebe comissões fixas e comissões baseadas no desempenho que são compatíveis com os serviços prestados. A remuneração alinha os interesses do gestor do fundo com os dos outros investidores para aumentar o valor do fundo. O gestor de activos tem exposição à variabilidade dos retornos das actividades do fundo porque detém 35% do capital e devido à sua remuneração. Apesar de operar dentro dos parâmetros estabelecidos no prospecto da investida, o gestor de activos tem a capacidade efectiva de tomar decisões de investimento que afectam significativamente os retornos da mesma – os direitos de destituição detidos pelos outros investidores têm pouca ponderação na análise, pois são detidos por um grande número de investidores dispersos. Neste exemplo, o gestor de activos dá maior ênfase à sua exposição à variabilidade dos retornos do fundo decorrentes do seu interesse no capital, o qual está subordinado aos instrumentos de dívida. A detenção de 35 % do capital origina uma exposição subordinada a prejuízos e direitos a resultados da investida com importância suficiente para indicar que o gestor de activos é um mandante. Assim, o gestor de activos conclui que controla a investida.

Exemplos de aplicação

Exemplo 16

Um decisor (o patrocinador) patrocina um fundo de múltiplos vendedores que emite instrumentos de dívida de curto prazo para investidores terceiros não relacionados entre si. A transacção foi comercializada junto dos potenciais investidores como um investimento numa carteira de activos de médio prazo de elevada qualidade e exposição mínima ao risco de crédito associado ao possível incumprimento dos emitentes dos activos da carteira. Vários cedentes vendem ao canal carteiras de activos de médio prazo de elevada qualidade. Cada cedente gere a carteira de activos que vende ao canal e os valores a receber em incumprimento em troca de uma comissão nas condições de mercado. Cada cedente garante também protecção privilegiada contra perdas de crédito da sua carteira de activos através da sobre-titularização dos activos transferidos para o canal. O patrocinador estabelece os termos de operação do canal e gere as operações do mesmo em troca de uma comissão nas condições de mercado. A comissão é compatível com os serviços prestados. O patrocinador aprova os vendedores autorizados a vender ao canal, aprova os activos a adquirir pelo canal e toma decisões sobre o financiamento do mesmo. O patrocinador deve agir no máximo interesse de todos os investidores.

O patrocinador tem direito a qualquer retorno residual do canal e também lhe proporciona melhorias de crédito e de facilidades de liquidez. A melhoria do crédito proporcionada pelo patrocinador absorve as perdas até 5% da totalidade dos activos do canal, acima das perdas absorvidas pelos cedentes. As facilidades de liquidez não se aplicam a activos em incumprimento. Os investidores não possuem direitos substantivos que possam afectar os poderes de decisão do patrocinador.

Embora o patrocinador receba uma comissão corrente no mercado pelos seus serviços que é compatível com os serviços prestados, tem exposição à variabilidade dos retornos das actividades do canal devido aos seus direitos a quaisquer retornos residuais do canal e à prestação de melhoria do crédito e de facilidades liquidez (ou seja, o canal está exposto ao risco de liquidez porque utiliza instrumentos de dívida de curto prazo para financiar activos de

Exemplos de aplicação
médio prazo). Embora cada um dos cedentes tenha poderes de decisão que afectam o valor dos activos do canal, o patrocinador tem amplos poderes de decisão que lhe conferem a capacidade efectiva para dirigir as actividades que afectam mais significativamente os retornos do canal (ou seja, o patrocinador estabeleceu os termos de operação do canal, tem o direito de tomar decisões sobre os activos (aprovando os activos a adquirir e os cedentes desses activos) e o financiamento do canal (para o qual é necessário obter regularmente novos investimentos)). O direito aos retornos residuais do canal e a prestação de melhorias de crédito e de facilidades de liquidez expõem o patrocinador à variabilidade dos retornos das actividades do canal que é diferente da dos outros investidores. Consequentemente, essa exposição indica que o patrocinador é um mandante e o patrocinador conclui, assim, que controla o canal. A obrigação de o patrocinador agir no interesse de todos os investidores não impede que seja um mandante.

Relacionamento com outras partes

B73 Ao avaliar o controlo, uma investidora deve considerar a natureza do seu relacionamento com outras partes e se estas actuam em nome da investidora (isto é, são "mandatários de facto"). Determinar se as outras partes actuam como mandatários de facto exige um juízo de valor, considerando não apenas a natureza do relacionamento, mas também a forma como essas partes interagem entre si e com a investidora.

B74 Esse relacionamento não tem de envolver um acordo contratual. Uma parte é um mandatário de facto quando uma investidora ou quem dirige as suas actividades tiver a capacidade de orientar essa parte para actuar em nome da investidora. Nestas circunstâncias, para avaliar se tem o controlo de uma investida a investidora deve considerar os direitos de decisão do seu mandatário de facto e a sua exposição indirecta ou direitos a retornos variáveis através do mandatário de facto em conjunto com a sua própria exposição e direitos.

B75 Apresentam-se a seguir exemplos de partes que, pela natureza de seu relacionamento, podem actuar como mandatários de facto do investidor:

(a) as partes relacionadas com a investidora.

(b) uma parte que recebeu o seu interesse na investida como contribuição ou empréstimo da investidora.

(c) uma parte que concordou não vender, transferir ou onerar os seus interesses na investida sem aprovação prévia da investidora (excepto nos casos em que a investidora e a outra parte têm o direito de aprovação prévia e os direitos se baseiam em termos mutuamente acordados entre partes independentes e conhecedoras).

(d) uma parte que não é capaz de financiar as suas operações sem o apoio financeiro subordinado da investidora.

(e) uma investida na qual a maioria dos membros do órgão de gestão ou as pessoal chave da gestão são as mesmas que as da investidora.

(f) uma parte que tenha um relacionamento comercial estreito com a investidora, como é o caso de um relacionamento entre um prestador de serviços profissionais e um dos seus clientes importantes.

Controlo de activos especificados

B76 Uma investidora deve avaliar se trata uma parte de uma investida como uma entidade considerada separada e, em caso afirmativo, se controla a entidade considerada separada.

B77 Uma investidora deve tratar uma parte de uma investida como uma entidade considerada separada se e apenas se estiver cumprida a seguinte condição:

Os activos especificados da investida (e as respectivas melhorias de crédito, caso existam) são a única fonte de pagamento de passivos especificados da investida ou de outros interesses especificados da mesma. As partes, excepto as partes com passivo especificado, não têm direitos ou obrigações relativos aos activos especificados ou aos fluxos de caixa residuais desses activos. Em substância, nenhum dos retornos dos activos especificados pode ser utilizado pela parte restante da investida e nenhum dos passivos da entidade considerada separada pode ser pago a partir dos activos da parte restante da investida. Assim, em substância, todos os activos, passivos e capital próprio dessa

entidade considerada separada estão protegidos da investida globalmente considerada. Essa entidade considerada separada é muitas vezes denominada um "silo".

B78 Quando se verifica a condição referida no parágrafo B77, uma investidora deve identificar as actividades que afectam significativamente os retornos da entidade considerada separada e a forma como essas actividades são dirigidas para avaliar se tem poder sobre essa parte da investida. Ao avaliar a existência de controlo da entidade considerada separada, a investidora deve também considerar se tem uma exposição ou direitos a retornos variáveis decorrentes do seu envolvimento com essa entidade considerada separada e a capacidade de utilizar o seu poder sobre essa parte da investida para afectar o valor dos retornos que dela obtém.

B79 Se a investidora controlar a entidade considerada separada, deve consolidar essa parte da investida. Nesse caso, as outras partes excluem essa parte da investida quando avaliam a existência de controlo e quando consolidam a investida.

Avaliação contínua

B80 Uma investidora deve reavaliar se controla uma investida se os factos e circunstâncias indicarem que ocorreram alterações num ou mais dos três elementos de controlo referidos no parágrafo 7.

B81 Se ocorrer uma alteração na forma como o poder sobre uma investida pode ser exercido, essa alteração deve reflectir-se na forma como uma investidora avalia o seu poder sobre uma investida. Por exemplo, alterações nos direitos de tomadas de decisão podem significar que as actividades relevantes já não são dirigidas através de direitos de voto e que, em vez disso, outros acordos, como os contratos, conferem à outra parte ou partes a capacidade efectiva de dirigir as actividades relevantes.

B82 Um determinado acontecimento pode implicar que uma investidora obtenha ou perca o poder sobre uma investida, mesmo sem estar envolvida nesse acontecimento. Por exemplo, uma investidora pode obter poder sobre uma investida porque expiraram os direitos de tomadas de decisão detidos por

outra parte ou partes que anteriormente impediam que a investidora a controlasse.

B83 Uma investidora considera também as alterações que afectem a sua exposição ou direitos a retornos variáveis decorrentes do seu relacionamento com uma investida. Por exemplo, uma investidora que tenha poder sobre uma investida pode perdê-lo se deixar de ter direito a receber retornos ou ser exposta a obrigações, já que deixará de cumprir o disposto no parágrafo 7(b) (por exemplo, se um contrato para receber comissões baseadas no desempenho terminou).

B84 Uma investidora deve considerar se a sua avaliação de que actua como mandatário ou mandante se alterou. Alterações no relacionamento global entre as investidoras e outras partes podem significar que uma investidora deixa de actuar como mandatário, quando antes o fazia, e vice-versa. Por exemplo, se ocorrerem alterações dos direitos da investidora ou de outras partes, a investidora deve reconsiderar a sua qualidade de mandante ou de mandatário.

B85 A avaliação inicial de controlo por parte de uma investidora, ou sobre a sua qualidade de mandante ou de mandatário, não se altera simplesmente porque houve alteração nas condições de mercado (por exemplo, uma alteração nos retornos da investida decorrente das condições de mercado), a menos que a alteração nas condições de mercado altere um ou mais dos três elementos de controlo referidos no parágrafo 7 ou altere o relacionamento global entre um mandante e um mandatário.

Determinar se uma entidade é uma entidade de investimento

B85A Uma entidade deve considerar todos os factos e circunstâncias ao avaliar se é uma entidade de investimento, incluindo a sua finalidade e modelo. Uma entidade que tenha os três elementos da definição de uma entidade de investimento estabelecidos no parágrafo 27 é uma entidade de investimento. Os parágrafos B85B-B85M descrevem os elementos da definição com maior detalhe.

Objectivo do negócio

B85B A definição de uma entidade de investimento exige que o objectivo da entidade seja investir apenas para valorização do capital, rendimento do investimento (tais como dividendos, juros ou rendas), ou ambos. Os documentos que indicam quais os objectivos da entidade de investimento, por exemplo, um memorando de oferta da entidade, publicações distribuídas pela entidade e outros documentos societários ou de parcerias, proporcionam geralmente prova do objectivo do negócio de uma entidade de investimento. Outras provas podem incluir a forma como a entidade se apresenta a terceiros (tais como potenciais investidores ou potenciais investidas); por exemplo, uma entidade pode apresentar o seu negócio como proporcionando investimentos a médio prazo para valorização do capital. Por outro lado, uma entidade que se apresente como uma investidora cujo objectivo é desenvolver, produzir ou comercializar produtos conjuntamente com as suas investidas tem um objectivo de negócio que é não é coerente com o objectivo de negócio de uma entidade de investimento, uma vez que a entidade irá obter retornos decorrentes não só da actividade de desenvolvimento, produção ou comercialização, mas também dos seus investimentos (ver o parágrafo B85I).

B85C Uma entidade de investimento pode prestar serviços relacionados com o investimento (por exemplo, serviços de assessoria a investimentos, gestão de investimentos, apoio ao investimento e serviços administrativos), directamente ou através de uma subsidiária, tanto a terceiros como aos seus investidores, mesmo que essas actividades sejam substanciais para a entidade, e sujeito à entidade continuar a cumprir a definição de entidade de investimento.

B85D Uma entidade de investimento pode também participar nas seguintes actividades relacionadas com o investimento, directamente ou através de uma subsidiária, se essas actividades forem realizadas para maximizar o retorno do investimento (valorização do capital ou rendimento do investimento) nas suas investidas e não representarem um ramo de negócio substancial separado ou uma fonte de rendimentos substancial separada da entidade de investimento:

(a) prestação de serviços de gestão e consultoria estratégica a uma investida; e

(b) prestação de apoio financeiro a uma investida, como um empréstimo, um compromisso financeiro ou uma garantia.

B85E Se uma entidade de investimento detiver uma subsidiária que não seja ela própria uma entidade de investimento e cujo principal objectivo e actividades são a prestação de serviços ou exercício de actividades relacionadas com o investimento de actividades da entidade de investimento, como as descritas nos parágrafos B85C-B85D, à entidade ou a outras partes, deve consolidar essa subsidiária de acordo com o parágrafo 32. Se a subsidiária que presta os serviços ou exerce as actividades relacionadas com o investimento for ela própria uma entidade de investimento, a entidade de investimento mãe deve mensurar essa subsidiária pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo 31.

Estratégias de saída

B85F Os planos de investimento de uma entidade também proporcionam evidência do objectivo do seu negócio. Uma característica que diferencia uma entidade de investimento de outras entidades é que uma entidade de investimento não tenciona deter os seus investimentos indefinidamente, mas antes detê-los por um período limitado. Em virtude de os investimentos em capital e os investimentos em activos não financeiros poderem ser mantidos indefinidamente, uma entidade de investimento deve ter uma estratégia de saída que documente o modo como prevê realizar a valorização de capital a partir de praticamente todos os seus investimentos em capital e em activos não financeiros. Uma entidade de investimento deve também ter uma estratégia de saída para todos os instrumentos de dívida que possam ser mantidos indefinidamente, como por exemplo investimentos em instrumentos de dívida perpétua. A entidade não precisa de documentar estratégias de saída específicas para cada investimento, mas deve identificar diferentes estratégias potenciais para diferentes tipos ou carteiras de investimentos, incluindo um calendário concreto para deixar os investimentos. Os mecanismos de saída que são postos em prática apenas em caso de incumprimento, tal como a quebra de um contrato ou falta de desempenho, não são considerados estratégias de saída para efeitos desta avaliação.

B85G As estratégias de saída podem variar por tipo de investimento. Para investimentos em títulos representativos de capital privado, as estratégias de saída incluem, por exemplo, uma oferta pública inicial, uma colocação privada, uma venda de um negócio, distribuições (aos investidores) de interesses de propriedade em investidas e venda de activos (incluindo a venda dos activos de uma investida seguida da sua liquidação). Para investimentos em capital cujos títulos sejam negociados num mercado aberto, as estratégias de saída incluem a venda do investimento através de colocação privada ou num mercado aberto. Para investimentos imobiliários, um exemplo de estratégia de saída pode ser a venda do imóvel através de mediadores imobiliários ou no mercado aberto.

B85H Uma entidade de investimento pode ter um investimento noutra entidade de investimento que tenha sido constituída em ligação com aquela por razões jurídicas, regulamentares, fiscais ou por razões de similitude de negócio. Neste caso, a investidora da entidade de investimento não precisa de ter uma estratégia de saída para esse investimento, desde que a entidade de investimento investida tenha estratégias de saída adequadas para os seus investimentos.

Rendimentos de investimentos

B85I Uma entidade não está a investir apenas para valorização de capital, rendimento do investimento, ou ambos, se essa entidade ou outro membro do grupo a que a entidade pertence (ou seja, do grupo controlado pela empresa-mãe final da entidade de investimento) obtiver, ou tiver como objectivo obter, outros benefícios dos investimentos da entidade que não estejam disponíveis a terceiros não relacionados com a investida. Tais benefícios incluem:

(a) a aquisição, utilização, troca ou exploração dos processos, activos ou tecnologia de uma investida. Isto inclui a entidade ou outro membro do grupo com direitos desproporcionais, ou exclusivos, para adquirir activos, tecnologia, produtos ou serviços de qualquer investida, por exemplo, através da detenção de uma opção de compra de um activo de uma investida se o desenvolvimento do activo for considerado um sucesso;

(b) acordos conjuntos (tal como definidos na IFRS 11) ou outros acordos entre a entidade ou outro membro do grupo a que a entidade pertence e uma investida para desenvolver, produzir, comercializar ou fornecer produtos ou serviços;

(c) garantias financeiras ou activos proporcionados por uma investida para servir como colateral de contratos de empréstimo da entidade ou de outro membro do grupo a que a entidade pertence (contudo, uma entidade de investimento poderá ainda assim usar um investimento numa investida como colateral para qualquer um de seus empréstimos);

(d) uma opção detida por uma parte relacionada com a entidade para comprar, a essa entidade ou a outro membro do grupo a que a entidade pertence, um interesse de propriedade numa investida da entidade;

(e) excepto como descrito no parágrafo B85J, as transacções entre a entidade ou outro membro do grupo a que a entidade pertence e uma investida que:

(i) tenham termos que não estejam disponíveis a entidades que não sejam partes relacionadas com a entidade, com outro membro do grupo a que a entidade pertence ou com a investida;

(ii) não sejam feitas ao justo valor; ou

(iii) representem uma parte substancial da actividade da investida ou do negócio da entidade, incluindo os negócios de outras entidades do grupo.

B85J Uma entidade de investimento pode ter uma estratégia de investir em mais do que uma investida do mesmo sector, mercado ou área geográfica para beneficiar de sinergias que aumentem a valorização de capital e os rendimentos do investimento nessas investidas. Sem prejuízo do parágrafo B85I(e), uma entidade não deixa de poder ser classificada como entidade de investimento simplesmente porque essas investidas negoceiam entre si.

Mensuração pelo justo valor

B85K Um elemento essencial da definição de uma entidade de investimento é que esta mensure e avalie o desempenho de praticamente todos os seus investimentos com base no justo valor, uma vez que usar o justo valor resulta em informação mais relevante do que, por exemplo, consolidar as suas subsidiárias ou usar o método da equivalência patrimonial para as suas participações em associadas ou empreendimentos conjuntos. A fim de demonstrar que cumpre este elemento da definição, uma entidade de investimento deve:

(a) facultar aos investidores informação sobre o justo valor e mensurar praticamente todos os seus investimentos pelo justo valor nas suas demonstrações financeiras, sempre que o justo valor seja exigido ou permitido de acordo com as IFRS; e

(b) relatar internamente informações sobre o justo valor ao pessoal chave da gestão (tal como definido na IAS 24), que usam o justo valor como principal forma de mensuração para avaliar o desempenho de praticamente todos os seus investimentos e para tomar decisões de investimento.

B85L A fim de satisfazer o requisito previsto no parágrafo B85K(a), uma entidade de investimento deve:

(a) optar por contabilizar qualquer propriedade de investimento usando o modelo do justo valor da IAS 40 *Propriedades de Investimento*;

(b) optar pela isenção da aplicação do método da equivalência patrimonial da IAS 28 para os seus investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos; e

(c) mensurar os seus activos financeiros pelo justo valor de acordo com os requisitos da IFRS 9.

B85M Uma entidade de investimento pode ter alguns activos que não sejam activos de investimento, como um edifício-sede e equipamentos relacionados, e pode também ter passivos financeiros. O elemento de mensuração pelo justo valor constante da definição de entidade de investimento no parágrafo 27(c), aplica-se aos investimentos de uma entidade de investimento. Assim, uma

entidade de investimento não precisa de mensurar os seus activos que não sejam activos de investimento ou os seus passivos pelo justo valor.

Características típicas de uma entidade de investimento

B85N Ao determinar se corresponde à definição de uma entidade de investimento, uma entidade deve considerar se reúne as características típicas dessas entidades (ver o parágrafo 28). A ausência de uma ou mais destas características típicas não implica necessariamente que uma entidade não seja classificada como uma entidade de investimento, mas indica que é necessária uma avaliação adicional para determinar se a entidade é uma entidade de investimento.

Mais de um investimento

B85O Uma entidade de investimento geralmente detém vários investimentos para diversificar o seu risco e maximizar os seus retornos. Uma entidade pode deter uma carteira de investimentos directa ou indirectamente, por exemplo através de um único investimento noutra entidade de investimento que, por sua vez, detém vários investimentos.

B85P Pode haver períodos em que a entidade detém apenas um único investimento. No entanto, deter um único investimento não impede necessariamente que uma entidade cumpra a definição de entidade de investimento. Por exemplo, uma entidade de investimento pode deter um único investimento quando:

(a) está na sua fase de arranque e ainda não identificou investimentos adequados, pelo que ainda não executou o seu plano de investimento para adquirir vários investimentos;

(b) ainda não fez outros investimentos para substituir os que alienou;

(c) foi constituída para reunir fundos de investidores para investir num único investimento quando tais investimentos estão inacessíveis a investidores individuais (por exemplo, quando o investimento mínimo exigido é demasiado alto para um investidor individual); ou

(d) está em processo de liquidação.

Mais de um investidor

B85Q Geralmente, uma entidade de investimento terá vários investidores que reúnem os seus fundos para ter acesso a serviços de gestão de investimentos e oportunidades de investimento que não teriam acesso individualmente. A existência de vários investidores torna menos provável que a entidade, ou outros membros do grupo a que a entidade pertence, obtenham outros benefícios para além de valorização de capital ou rendimento de investimento (ver o parágrafo B85I).

B85R Alternativamente, uma entidade de investimento pode ser formada por um, ou para um, único investidor que represente ou defenda os interesses de um grupo mais amplo de investidores (por exemplo, um fundo de pensões, um fundo de investimento do governo ou um trust de uma família).

B85S Também pode haver períodos em que temporariamente a entidade tem um único investidor. Por exemplo, uma entidade de investimento pode ter apenas um único investidor quando:

(a) está no período de oferta inicial, que ainda não expirou, e está activamente a identificar investidores adequados;

(b) ainda não identificou investidores apropriados para substituir interesses de propriedade que foram resgatados; ou

(c) está em processo de liquidação.

Investidores não relacionados

B85T Geralmente, uma entidade de investimento tem vários investidores que não são partes relacionadas (tal como definido na IAS 24) com a entidade ou com outros membros do grupo a que a entidade pertence. A existência de investidores não relacionados torna menos provável que a entidade, ou outros membros do grupo a que a entidade pertence, obtenham outros benefícios para além da valorização de capital ou rendimento do investimento (ver o parágrafo B85I).

B85U No entanto, uma entidade pode ainda ser elegível como entidade de investimento mesmo que os seus investidores estejam relacionados com a entidade. Por exemplo, uma entidade de investimento pode criar um fundo

"paralelo" separado para um grupo dos seus empregados (como o pessoal chave de gestão) ou para um investidor ou investidores de outra parte relacionada, que retrata os investimentos do fundo de investimento principal da entidade. Este fundo "paralelo" pode ser elegível como entidade de investimento apesar de todos os seus investidores serem partes relacionadas.

Interesses de propriedade

B85V Uma entidade de investimento geralmente é, mas não é obrigada a ser, uma entidade jurídica autónoma. Os interesses de propriedade numa entidade de investimento assumem tipicamente a forma de capital ou interesses semelhantes (por exemplo: parcerias), aos quais são atribuídas partes proporcionais dos activos líquidos da entidade de investimento. Contudo, ter diferentes classes de investidores, alguns dos quais com direitos somente sobre um investimento ou grupos de investimentos específicos, ou que tenham uma parte proporcional diferente nos activos líquidos, não impede que a entidade possa ser uma entidade de investimento.

B85W Adicionalmente, uma entidade que tenha interesses de propriedade significativos sob a forma de dívida que, de acordo com outras IFRS aplicáveis, não satisfaz a definição de capital próprio, pode ainda ser elegível como entidade de investimento, desde que os detentores da dívida estejam expostos a retornos variáveis decorrentes de alterações no justo valor dos activos líquidos da entidade.

Requisitos contabilísticos

Procedimentos de consolidação

B86 As demonstrações financeiras consolidadas:

(a) agregam itens semelhantes de activos, passivos, capital próprio, rendimentos, gastos e fluxos de caixa da empresa-mãe com os das suas subsidiárias.

(b) eliminam a quantia escriturada do investimento da empresa-mãe em cada subsidiária e a parcela da empresa-mãe no capital de cada subsidiária (a IFRS 3 explica como se contabiliza qualquer goodwill associado).

(c) eliminam totalmente os activos e passivos, capital próprio, rendimentos, gastos e fluxos de caixa relativos a transacções entre entidades do grupo (os resultados originados de transacções intragrupo que se encontrem reconhecidos nos activos, tais como inventários e activos fixos tangíveis, são totalmente eliminados). Os prejuízos em transacções intragrupo podem indicar uma imparidade que exija reconhecimento nas demonstrações financeiras consolidadas. A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* aplica-se às diferenças temporárias decorrentes da eliminação dos lucros e perdas resultantes de transacções intragrupo.

Políticas contabilísticas uniformes

B87 Se um membro do grupo usar políticas contabilísticas diferentes das adoptadas nas demonstrações financeiras consolidadas para transacções e acontecimentos semelhantes em circunstâncias semelhantes, devem ser feitos ajustamentos apropriados às demonstrações financeiras desse membro do grupo quando se preparam as demonstrações financeiras consolidadas para assegurar a conformidade com as políticas contabilísticas do grupo.

Mensuração

B88 Uma entidade inclui os rendimentos e os gastos de uma subsidiária nas suas demonstrações financeiras consolidadas desde a data em que obtém o controlo da subsidiária até à data em que o perde. Os rendimentos e os gastos da subsidiária baseiam-se nas quantias dos activos e passivos reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas na data da aquisição. Por exemplo, o gasto de depreciação reconhecido na demonstração consolidada do rendimento integral após a data de aquisição baseia-se nos justos valores dos activos depreciáveis respectivos reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas à data da aquisição.

Direitos de voto potenciais

B89 Quando existem direitos de voto potenciais, ou outros derivados que incluam direitos de voto potenciais, a proporção de lucros ou perdas e as alterações no capital próprio imputadas aos interesses da empresa-mãe e aos interesses que

não controlam é determinada, na preparação das demonstrações financeiras consolidadas, exclusivamente em função de interesses de propriedade existentes e não reflecte o possível exercício ou a conversão de direitos de voto potenciais e outros derivados, a menos que se aplique o parágrafo B90.

B90 Em determinadas circunstâncias, uma entidade tem, em substância, um interesse de propriedade decorrente de uma transacção que lhe dão actualmente acesso aos retornos associados a um interesse de propriedade. Em tais circunstâncias, a proporção imputada aos interesses da empresa-mãe e aos interesses que não controlam quando se preparam demonstrações financeiras consolidadas, é determinada tendo em conta o eventual exercício desses direitos de voto potenciais e de outros derivados que dão actualmente acesso aos retornos.

B91 A IFRS 9 não se aplica a interesses em subsidiárias que sejam consolidadas. Quando existirem instrumentos que, em substância, contenham direitos de voto potenciais que dão acesso actualmente aos retornos associados a um interesse de propriedade numa subsidiária, esses instrumentos não estão sujeitos aos requisitos da IFRS 9. Em todos os outros casos, os instrumentos que contenham direitos de voto potenciais numa subsidiária são contabilizados de acordo com a IFRS 9.

Data de relato

B92 As demonstrações financeiras da empresa-mãe e suas subsidiárias utilizadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas devem ter a mesma data de relato. Quando o final do período de relato da empresa-mãe for diferente do de uma subsidiária, a subsidiária deve preparar, para efeitos de consolidação, informação financeira adicional com a mesma data que as demonstrações financeiras da empresa-mãe para permitir que esta consolide a informação financeira da subsidiária, a menos que seja impraticável fazê-lo.

B93 Se for impraticável fazê-lo, a empresa-mãe deve consolidar a informação financeira da subsidiária utilizando as demonstrações financeiras mais recentes da subsidiária ajustadas dos efeitos de transacções ou acontecimentos significativos que tenham ocorrido entre a data dessas demonstrações financeiras e a data das demonstrações financeiras consolidadas. Em qualquer

caso, a diferença entre a data das demonstrações financeiras da subsidiária e a data das demonstrações financeiras consolidadas não deve ser superior a três meses, e a duração dos períodos de relato e qualquer diferença entre as datas das demonstrações financeiras devem ser as mesmas de período para período.

Interesses que não controlam

B94 Uma entidade deve imputar os lucros e perdas e cada um dos componentes do outro rendimento integral aos proprietários da empresa-mãe e aos interesses que não controlam. A entidade deve também imputar o rendimento integral total aos proprietários da empresa-mãe e aos interesses que não controlam, mesmo que isso implique que os resultados dos interesses que não controlam tenham um saldo negativo.

B95 Se uma subsidiária tem acções preferenciais cumulativas em circulação classificadas como capital próprio e detidas por interesses que não controlam, a entidade deve calcular a sua quota-parte dos lucros ou perdas após ajustar o efeito dos dividendos de tais acções, independentemente de esses dividendos terem sido ou não declarados.

Alterações na quota-parte detida por interesses que não controlam

B96 Quando a quota-parte do capital detido por interesses que não controlam se altera, uma entidade deve ajustar as quantias escrituradas dos interesses que controlam e dos interesses que não controlam para reflectir as alterações dos interesses relativos na subsidiária. A entidade deve reconhecer directamente no capital próprio qualquer diferença entre a quantia pela qual os interesses que não controlam foram ajustados e o justo valor da retribuição paga ou recebida, imputando-a aos proprietários da empresa-mãe.

Perda de controlo

B97 Uma empresa-mãe pode perder o controlo de uma subsidiária em dois ou mais acordos (transacções). Porém, algumas vezes as circunstâncias indicam que os múltiplos acordos devem ser contabilizados como uma única transacção. Para decidir se deve fazê-lo, a empresa-mãe deve considerar todos os termos e condições dos acordos e os respectivos efeitos económicos. Uma

ou mais das seguintes situações indica que a empresa-mãe deve contabilizar múltiplos acordos como uma única transacção:

(a) Os acordos foram celebrados simultaneamente ou são interdependentes.

(b) Os acordos formam uma única transacção concebida para alcançar um efeito comercial global.

(c) A ocorrência de um acordo está dependente da ocorrência de pelo menos um outro acordo.

(d) Um dos acordos considerado por si só não tem justificação económica, mas tem-na quando considerado em conjunto com outros acordos. Por exemplo, quando uma alienação de acções é feita a um preço abaixo do mercado e é compensada por uma alienação subsequente a preço acima do mercado.

B98 Se uma empresa-mãe perde o controlo de uma subsidiária deve:

(a) desreconhecer:

(i) os activos (incluindo qualquer goodwill) e os passivos da subsidiária pelas suas quantias escrituradas à data em que perde o controlo; e

(ii) a quantia escriturada de quaisquer interesses que não controlam na ex-subsidiária à data em que perde o controlo (incluindo quaisquer componentes do outro rendimento integral imputável aos mesmos).

(b) reconhecer:

(i) o justo valor da retribuição recebida, se alguma, pela transacção, acontecimento ou circunstância que resultou na perda de controlo;

(ii) a retribuição recebida, se a transacção, acontecimento ou circunstância que resultou na perda de controlo tiver envolvido uma distribuição de acções da subsidiária a proprietários nessa qualidade; e

(iii) qualquer investimento retido na ex-subsidiária pelo seu justo valor à data em que perdeu o controlo.

(c) reclassificar para resultados, ou transferir directamente para resultados retidos se exigido por outras IFRS, as quantias

reconhecidas como outro rendimento integral em relação à subsidiária com base no descrito no parágrafo B99.

(d) reconhecer qualquer diferença daí resultante como um ganho ou perda nos resultados imputável à empresa-mãe.

B99 Se uma empresa-mãe perder o controlo de uma subsidiária, deve contabilizar todas as quantias previamente reconhecidos em outro rendimento integral relativamente a essa subsidiária da mesma forma que o teria de fazer se a empresa-mãe tivesse alienado directamente os activos ou passivos relacionados. Assim, se um ganho ou perda anteriormente reconhecido em outro rendimento integral devesse ser reclassificado para resultados aquando da alienação dos activos ou passivos relacionados, a empresa-mãe deve reclassificar o ganho ou perda de capital próprio para resultados (como um ajustamento de reclassificação) quando perder o controlo da subsidiária. Se um excedente de reavaliação anteriormente reconhecido em outro rendimento integral devesse ser transferido directamente para resultados retidos aquando da alienação do activo, a empresa-mãe deve transferir esse excedente de reavaliação directamente para resultados retidos quando perder o controlo da subsidiária.

B99A Se uma empresa-mãe perder o controlo de uma subsidiária que não tenha uma actividade empresarial, tal como definida na IFRS 3, em resultado de uma transacção envolvendo uma associada ou um empreendimento conjunto que seja contabilizada usando o método da equivalência patrimonial, deve determinar o ganho ou perda de acordo com os parágrafos B98-B99. O ganho ou perda resultante da transacção (incluindo as quantias anteriormente reconhecidas em outro rendimento integral que devessem ser reclassificadas para resultados de acordo com o parágrafo B99), é reconhecido nos resultados da empresa-mãe apenas na medida dos interesses dos investidores não relacionados dessa associada ou empreendimento conjunto. A parte restante do ganho é eliminada contra a quantia escriturada do investimento nessa associada ou investimento conjunto. Adicionalmente, se a empresa-mãe retiver um investimento na ex-subsidiária e ela não é uma associada ou um empreendimento conjunto que seja contabilizada usando o método da equivalência patrimonial, reconhece nos seus resultados a parte do ganho ou perda resultante da remensuração ao justo valor do investimento retido nessa

ex-subsidiária, na medida dos interesses dos investidores não relacionados na nova associada ou empreendimento conjunto. A parte restante do ganho é eliminada contra a quantia escriturada do investimento retido na ex-subsidiária. Se a empresa-mãe retiver um investimento na ex-subsidiária que é agora contabilizado de acordo com a IFRS 9, a parte do ganho ou perda resultante da remensuração ao justo valor do investimento nela retido é reconhecido integralmente nos resultados da empresa-mãe.

Exemplos de aplicação

Exemplo 17

Uma empresa-mãe tem 100% de interesse numa subsidiária que não tem uma actividade empresarial. A empresa-mãe vende 70% do seu interesse na subsidiária a uma associada na qual detém 20% de interesse. Em resultado desta transacção, a empresa-mãe perde o controlo da subsidiária. A quantia escriturada dos activos líquidos da subsidiária é 100 UM e a quantia escriturada do interesse vendido é 70 UM (70 UM = 100 UM × 70%). O justo valor da retribuição recebida é 210 UM, o qual é também o justo valor do interesse vendido. O investimento retido na ex-subsidiária é uma associada contabilizada usando o método da equivalência patrimonial e o seu justo valor é 90 UM. O ganho determinado de acordo com os parágrafos B98-B99, antes da eliminação exigida pelo parágrafo B99A, é 200 UM (200 UM = 210 UM + 90 UM – 100 UM). Este ganho compreende duas partes:

(a) o ganho (140 UM) resultante da venda de 70% de interesse na subsidiária à associada. Este ganho é a diferença entre o justo valor da retribuição recebida (210 UM) e a quantia escriturada do interesse vendido (70 UM). De acordo com o parágrafo B99A, a empresa-mãe reconhece nos seus resultados a quantia do ganho imputado aos interesses dos investidores não relacionados na associada existente. Isto corresponde a 80% deste ganho, isto é, 112 UM (112 UM = 140 UM × 80%). Os restantes 20% do ganho (28 UM = 140 UM × 20%) são eliminados contra a quantia escriturada do investimento na associada existente.

(b) o ganho (60 UM) resultante da remensuração ao justo valor do

Exemplos de aplicação
investimento directamente retido na ex-subsidiária. Este ganho é a diferença entre o justo valor do investimento retido na ex-subsidiária (90 UM) e 30% da quantia escriturada dos activos líquidos da subsidiária (30 UM = 100 UM × 30%). De acordo com o parágrafo B99A, a empresa-mãe reconhece nos seus resultados a quantia do ganho imputado aos interesses dos investidores não relacionados na nova associada. Isto corresponde a 56% (70% × 80%) do ganho, isto é, 34 UM (34 UM = 60 UM × 56%). Os restantes 44% do ganho 26 UM (26 UM = 60 UM × 44%) são eliminados contra a quantia escriturada do investimento na ex-subsidiária.

Contabilização de uma mudança no estatuto de entidade de investimento

B100 Quando uma entidade deixa de ser uma entidade de investimento, deverá aplicar a IFRS 3 a qualquer subsidiária anteriormente mensurada pelo justo valor através dos resultados de acordo com o parágrafo 31. A data da alteração do estatuto deve ser a data de aquisição considerada. O justo valor da subsidiária na data de aquisição considerada deve representar a contraprestação transferida considerada aquando da mensuração de qualquer goodwill ou ganho de uma compra a preço vantajoso decorrente da aquisição considerada. Todas as subsidiárias devem ser consolidadas de acordo com os parágrafos 19-24 desta IFRS desde a data da alteração do estatuto.

B101 Quando uma entidade se torna uma entidade de investimento, deixa de consolidar as suas subsidiárias na data da alteração do estatuto, excepto quanto a qualquer subsidiária que deva continuar a ser consolidada de acordo com o parágrafo 32. A entidade de investimento deve aplicar os requisitos dos parágrafos 25 e 26 às subsidiárias que deixa de consolidar como se a entidade de investimento tivesse perdido o controlo dessas subsidiárias nessa data.

Apêndice C
Data de eficácia e transição

Este apêndice é parte integrante desta IFRS e tem o mesmo valor que as outras partes da IFRS.

Data de eficácia

C1 Uma entidade deve aplicar esta IFRS para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se aplicar esta IFRS antecipadamente, uma entidade deve divulgar o facto e aplicar ao mesmo tempo as IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 *Demonstrações Financeiras Separadas* e IAS 28 (como emendada em 2011).

C1A O documento *Demonstrações Financeiras Consolidadas, Acordos Conjuntos e Divulgação de Interesses em Outras Entidades: Orientações para a Transição* (emendas às IFRS 10, IFRS 11 e IFRS 12), emitido em Junho de 2012, emendou os parágrafos C2–C6 e inseriu os parágrafos C2A–C2B, C4A–C4C, C5A e C6A–C6B. Uma entidade deve aplicar essas emendas a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. Se uma entidade aplicar a IFRS 10 a um período anterior, deve aplicar essas emendas a esse período anterior.

C1B O documento *Entidades de Investimento* (emendas às IFRS 10, IFRS 12 e IAS 27), emitido em Outubro de 2012, emendou os parágrafos 2, 4, C2A, C6A e o Apêndice A e inseriu os parágrafos 27–33, B85A–B85W, B100–B101 e C3A–C3F. Uma entidade deve aplicar essas emendas a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto e ao mesmo tempo aplicar todas as emendas incluídas no documento *Entidades de Investimento*.

C1C O documento *Venda ou Contribuição de Activos entre uma Investidora e as suas Associadas e Empreendimentos Conjuntos* (emendas às IFRS 10 e IAS 28), emitido em Setembro de 2014, emendou os parágrafos 25–26 e inseriu o parágrafo B99A. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente a transacções que ocorram em períodos anuais com início

em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

C1D O documento *Entidades de Investimento: Aplicação da Excepção de Consolidação* (emendas às IFRS 10, IFRS 12 e IAS 28), emitido em Dezembro de 2014, emendou os parágrafos 4, 32, B85C, B85E e C2A e inseriu os parágrafos 4A–4B. Uma entidade deve aplicar essas emendas a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

Transição

C2 Uma entidade deve aplicar esta IFRS retrospectivamente, de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*, excepto quanto ao especificado nos parágrafos C2A-C6.

C2A Não obstante os requisitos do parágrafo 28 da IAS 8, quando esta IFRS for aplicada pela primeira vez e, caso ocorra posteriormente, quanto às emendas dos documentos *Entidades de Investimento* e *Entidades de Investimento: Aplicação da Excepção de Consolidação* a esta IFRS forem aplicadas pela primeira vez, a entidade só precisa de apresentar a informação quantitativa exigida pelo parágrafo 28(f), da IAS 8 para o período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial desta IFRS (o "período imediatamente anterior"). Uma entidade pode também apresentar esta informação para o período corrente ou para períodos comparativos anteriores, mas não é obrigatório que o faça.

C2B Para efeitos desta IFRS, a data da aplicação inicial é o início do período anual de relato relativamente ao qual a IFRS é aplicada pela primeira vez.

C3 Na data da aplicação inicial, as entidades não têm de fazer ajustamentos à contabilização anterior pelo seu envolvimento com:

(a) entidades que seriam consolidadas nessa data de acordo com a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* e com a SIC-12 *Consolidação — Entidades com Finalidade Especial* e que são ainda consolidadas de acordo com esta IFRS; ou

(b) entidades que não seriam consolidadas nessa data de acordo com a IAS 27 ou a SIC–12 e que não são consolidadas de acordo com esta IFRS.

C3A Na data de aplicação inicial, uma entidade deve avaliar se é uma entidade de investimento com base nos factos e circunstâncias existentes nessa data. Se, na data de aplicação inicial, uma entidade concluir que é uma entidade de investimento, deve aplicar os requisitos dos parágrafos C3B-C3F em vez dos parágrafos C5-C5A.

C3B Excepto quanto a qualquer subsidiária consolidada de acordo com o parágrafo 32 (à qual se apliquem os parágrafos C3 e C6 ou C4-C4C, conforme relevante), uma entidade de investimento deve mensurar o seu investimento em cada subsidiária pelo justo valor através dos resultados como se os requisitos desta IFRS tivessem estado sempre em vigor. A entidade de investimento deve ajustar retrospectivamente tanto o período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial como o capital próprio no início do período imediatamente anterior para corrigir qualquer diferença entre:

(a) a quantia escriturada anterior da subsidiária; e

(b) o justo valor do investimento da entidade de investimento na subsidiária.

O valor acumulado de quaisquer ajustamentos de justo valor anteriormente reconhecidos em outro rendimento integral é transferido para os resultados retidos no início do período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial.

C3C Antes da data de adopção da IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*, uma entidade de investimento deve usar as quantias ao justo valor anteriormente divulgadas aos investidores ou ao órgão de gestão, se essas quantias representarem a quantia pela qual o investimento poderia ter sido transaccionado à data da avaliação entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre si.

C3D Se for impraticável mensurar o investimento numa subsidiária de acordo com os parágrafos C3B–C3C (como definido na IAS 8), a investidora deve aplicar

os requisitos desta IFRS no início do primeiro período em que a aplicação dos parágrafos C3B–C3C seja praticável, que pode ser o período corrente. A investidora deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial, a menos que o início do primeiro período relativamente ao qual a aplicação deste parágrafo é praticável seja o período corrente. Se for este o caso, o ajustamento ao capital próprio deve ser reconhecido no início do período corrente.

C3E Se uma entidade de investimento tiver alienado ou perdido o controlo de um investimento numa subsidiária antes da data de aplicação inicial desta IFRS, não é obrigada a fazer ajustamentos à contabilização anterior dessa subsidiária.

C3F Se uma entidade aplicar as emendas do documento *Entidades de Investimento* para um período posterior aquele em que aplica pela primeira vez a IFRS 10, a referência à "data de aplicação inicial" nos parágrafos C3A-C3E deve ser lida como "o início do período anual de relato relativamente ao qual as emendas contidas no documento *Entidades de Investimento* (Emendas às IFRS 10, IFRS 12 e IAS 27), emitido em Outubro de 2012, são aplicadas pela primeira vez".

C4 Se, à data da primeira aplicação, uma investidora concluir que deve consolidar uma investida que não era consolidada de acordo com a IAS 27 e a SIC–12, deve:

(a) se a investida for uma actividade empresarial (na acepção da IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*), mensurar os activos, os passivos e os interesses que não controlam nessa investida anteriormente não consolidada, como se tivesse sido consolidada (e, portanto, tivesse aplicado a contabilização da aquisição de acordo com a IFRS 3) a partir da data em que a investidora obteve o controlo da investida em causa com base nos requisitos estabelecidos nesta IFRS. a investidora deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial. Quando a data em que o controlo foi obtido for anterior ao início do período imediatamente precedente, a investidora deve reconhecer, como

ajustamento do capital próprio no início do período imediatamente precedente, qualquer diferença entre:

(i) a quantia reconhecida dos activos, passivos e interesses que não controlam; e

(ii) a quantia escriturada anterior relativa ao envolvimento da investidora com a investida.

(b) se a investida não for uma actividade empresarial (na acepção da IFRS 3), mensurar os activos, os passivos e os interesses que não controlam nessa investida anteriormente não consolidada, como se tivesse sido consolidada (aplicando o método de aquisição descrito na IFRS 3, mas sem reconhecer qualquer goodwill relativamente à investida) a partir da data em que a investidora obteve o controlo da investida com base nos requisitos desta IFRS. A investidora deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial. Quando a data em que o controlo foi obtido for anterior ao início do período imediatamente precedente, a investidora deve reconhecer, como ajustamento do capital próprio no início do período imediatamente precedente, qualquer diferença entre:

(i) a quantia reconhecida dos activos, passivos e interesses que não controlam; e

(ii) a quantia escriturada anterior relativa ao envolvimento da investidora com a investida.

C4A Se for impraticável (conforme definido na IAS 8) mensurar os activos, passivos e interesses que não controlam de uma investida de acordo com os parágrafos C4(a) ou C4(b), a investidora deve:

(a) se a investida for uma actividade empresarial, aplicar os requisitos na IFRS 3 a partir da data de aquisição considerada. A data de aquisição considerada deve ser o início do primeiro período relativamente ao qual a aplicação do parágrafo C4(a) é praticável, que pode ser o período corrente.

(b) se a investida não for uma actividade empresarial, aplicar o método de aquisição descrito na IFRS 3, mas sem reconhecer qualquer goodwill relativamente à investida a partir da data de aquisição considerada. A data de aquisição considerada deve ser o início do

primeiro período relativamente ao qual a aplicação do parágrafo C4(b) é praticável, que pode ser o período corrente.

O investidor deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial, a menos que o início do primeiro período relativamente ao qual a aplicação deste parágrafo é praticável seja o período corrente. Se a data de aquisição considerada for anterior ao início do período imediatamente precedente, a investidora deve reconhecer, como ajustamento do capital próprio no início do período imediatamente precedente, qualquer diferença entre:

(c) a quantia reconhecida dos activos, passivos e interesses que não controlam; e

(d) a quantia escriturada anterior relativa ao envolvimento da investidora com a investida.

Se o primeiro período relativamente ao qual a aplicação deste parágrafo é praticável for o período corrente, o ajustamento ao capital próprio deve ser reconhecido no início do período corrente.

C4B Se uma investidora aplicar os parágrafos C4–C4A e a data em que o controlo foi obtido de acordo com esta IFRS for posterior à data de vigência da IFRS 3 revista em 2008 (IFRS 3 (2008)), a referência à IFRS 3 nos parágrafos C4 e C4A deve ser feita para a IFRS 3 (2008). Se o controlo tiver sido obtido antes da data de vigência da IFRS 3 (2008), a investidora deve aplicar a IFRS 3 (2008) ou a IFRS 3 (emitida em 2004).

C4C Se uma investidora aplicar os parágrafos C4–C4A e a data em que o controlo foi obtido de acordo com esta IFRS for posterior à data de vigência da IAS 27 revista em 2008 (IAS 27 (2008)), uma investidora deve aplicar os requisitos desta IFRS para todos os períodos em que a investida é consolidada retrospectivamente de acordo com os parágrafos C4–C4A. Se o controlo tiver sido obtido antes da data de vigência da IAS 27 (2008), a investidora deve aplicar:

(a) aplicar os requisitos desta IFRS para todos os períodos em que a investida é consolidada retrospectivamente de acordo com os parágrafos C4–C4A; ou

(b) aplicar os requisitos da versão da IAS 27 emitida em Maio 2003 (IAS 27 (2003)) para os períodos anteriores à data de eficácia da

IAS 27 (2008), e depois os requisitos desta IFRS para os períodos subsequentes.

C5 Se, à data da primeira aplicação, uma investidora concluir que já não vai consolidar uma investida que era consolidada de acordo com a IAS 27 e a SIC–12, deve mensurar o seu interesse na investida pela quantia pela qual ela teria sido mensurada se os requisitos desta IFRS fossem aplicáveis no momento em que a investidora iniciou o relacionamento com a investida (mas não obteve controlo de acordo com esta IFRS) ou perdeu o controlo da mesma. A investidora deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial. Se a data em que a investidora iniciou o relacionamento com a investida (mas não obteve controlo de acordo com esta IFRS) ou em que a investidora perdeu o controlo da investida for anterior ao início do período imediatamente precedente, a investidora deve reconhecer, como ajustamento ao capital próprio no início do período imediatamente precedente, qualquer diferença entre:

(a) a quantia escriturada anterior dos activos, passivos e interesses que não controlam; e

(b) a quantia reconhecida do interesse da investidora na investida.

C5A Se for impraticável (conforme definido na IAS 8) mensurar a participação na investida de acordo com o parágrafo C5, a investidora deve aplicar os requisitos desta IFRS no início do primeiro período relativamente ao qual a aplicação do parágrafo C5 é praticável, que pode ser o período corrente. A investidora deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial, a menos que o início do primeiro período relativamente ao qual a aplicação deste parágrafo é praticável seja o período corrente. Se a data em que a investidora iniciou o relacionamento com a investida (mas não obteve controlo de acordo com esta IFRS) ou em que a investidora perdeu o controlo da investida for anterior ao início do período imediatamente precedente, a investidora deve reconhecer, como ajustamento do capital próprio no início do período imediatamente precedente, qualquer diferença entre:

(a) a quantia escriturada anterior dos activos, passivos e interesses que não controlam; e

(b) a quantia reconhecida do interesse da investidora na investida.

Se o primeiro período relativamente ao qual a aplicação deste parágrafo é praticável for o período corrente, o ajustamento ao capital próprio deve ser reconhecido no início do período em curso.

C6 Os parágrafos 23, 25, B94 e B96-B99 foram emendas à IAS 27 feitas em 2008 que transitaram para a IFRS 10. Excepto quando aplica o parágrafo C3, ou é exigido que aplique os parágrafos C4–C5A, a entidade deve aplicar os requisitos daqueles parágrafos do seguinte modo:

(a) Uma entidade não deve reexpressar qualquer imputação de lucros ou perdas referente a períodos de relato anteriores ao momento em que aplicou pela primeira vez a emenda do parágrafo B94.

(b) Os requisitos dos parágrafos 23 e B96 relativos à contabilização de alterações nas participações numa subsidiária após obtenção de controlo não se aplicam às alterações ocorridas antes de uma entidade ter aplicado estas emendas pela primeira vez.

(c) Uma entidade não deve reexpressar a quantia escriturada de um investimento numa ex-subsidiária se o controlo tiver sido perdido antes de ter aplicado pela primeira vez as emendas aos parágrafos 25 e B97-B99. Adicionalmente, uma entidade não deve recalcular qualquer ganho ou perda relativamente à perda do controlo de uma subsidiária que tenha ocorrido antes das emendas dos parágrafos 25 e B97-B99 terem sido aplicadas pela primeira vez.

Referências ao "período imediatamente precedente"

C6A Não obstante as referências ao período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial (o "período imediatamente anterior") nos parágrafos C3B-C5A, uma entidade pode também apresentar informações comparativas ajustadas para quaisquer períodos anteriores apresentados, mas não é obrigatório que o faça. Se uma entidade apresentar informação comparativa ajustada para quaisquer períodos anteriores, todas as referências ao "período imediatamente anterior" nos parágrafos C3B-C5A devem ser lidas como "primeiro período comparativo ajustado apresentado".

C6B Se uma entidade apresentar informação comparativa não ajustada relativa a quaisquer períodos anteriores, deve identificar claramente a informação que

não foi ajustada, declarar que a mesma foi preparada segundo um critério diferente e explicar esse critério.

Referências à IFRS 9

C7 Se uma entidade aplicar esta IFRS mas ainda não aplica a IFRS 9, qualquer referência nesta IFRS à IFRS 9 deve ser lida como uma referência à IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*.

Revogação de outras IFRS

C8 Esta IFRS substitui os requisitos relativos às demonstrações financeiras consolidadas constantes da IAS 27 (como emendada em 2008).

C9 Esta IFRS substitui também a SIC-12 *Consolidação — Entidades com Finalidade Especial*.

Norma Internacional de Relato Financeiro 11
Acordos Conjuntos

Do parágrafo

OBJECTIVO **1**
Alcance do objectivo **2**
ÂMBITO **3**
ACORDOS CONJUNTOS **4**
Controlo conjunto **7**
Tipos de acordo conjunto **14**
DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS PARTES NUM ACORDO CONJUNTO **20**
Operações conjuntas **20**
Empreendimentos conjuntos **24**
DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS SEPARADAS **26**
Apêndice A Termos definidos
Apêndice B Guia de aplicação
Apêndice C Data de eficácia, transição e revogação de outras IFRS

Norma Internacional de Relato Financeiro 11
Acordos Conjuntos

Objectivo

1 O objectivo desta IFRS consiste em estabelecer princípios para o relato financeiro das entidades com interesses em acordos controlados conjuntamente (ou seja, *acordos conjuntos*).

Alcance do objectivo

2 Para alcançar o objectivo estabelecido no parágrafo 1, esta IFRS define *controlo conjunto* e exige que uma entidade que seja uma *parte num acordo conjunto* determine o tipo de acordo conjunto no qual está envolvida avaliando os seus direitos e obrigações e contabilize esses direitos e obrigações de acordo com esse tipo de acordo conjunto.

Âmbito

3 Esta IFRS deve ser aplicada por todas as entidades que sejam parte num acordo conjunto.

Acordos conjuntos

4 Um acordo conjunto é um acordo relativamente ao qual duas ou mais partes têm o controlo conjunto.

5 Um acordo conjunto tem as seguintes características:

(a) As partes estão vinculadas por um acordo contratual (ver os parágrafos B2–B4).

(b) O acordo contratual confere a duas ou mais dessas partes o controlo conjunto do acordo (ver os parágrafos 7–13).

6 Um acordo conjunto é uma *operação conjunta* ou um *empreendimento conjunto*.

Controlo conjunto

7 **O controlo conjunto consiste na partilha contratualmente acordada do controlo de um acordo, que só existe quando as decisões sobre as actividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo.**

8 Uma entidade que seja parte num acordo deve avaliar se o acordo contratual confere a todas as partes, ou a um grupo das partes, o controlo do acordo colectivamente. Todas as partes, ou um grupo das partes, controlam o acordo colectivamente quando têm de agir em conjunto para dirigir as actividades que afectam significativamente os retornos do acordo (ou seja, as actividades relevantes).

9 A partir do momento em que seja determinado que todas as partes, ou um grupo das partes, controlam o acordo colectivamente, o controlo conjunto existe apenas quando as decisões acerca das actividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que controlam o acordo colectivamente.

10 Num acordo conjunto, nenhuma parte controla por si só o acordo. Uma parte com o controlo conjunto de um acordo pode impedir que qualquer uma das outras partes, ou um grupo das partes, controlem o acordo.

11 Um acordo pode ser um acordo conjunto ainda que nem todas as partes do mesmo detenham o controlo conjunto do acordo. Esta IFRS distingue entre partes que detêm o controlo conjunto de um acordo conjunto (*operadores conjuntos* ou *empreendedores conjuntos*) e partes que participam num acordo conjunto mas não detêm o controlo conjunto do mesmo.

12 Uma entidade terá de aplicar o seu julgamento ao avaliar se todas as partes, ou um grupo das partes, detêm o controlo conjunto de um acordo. Uma entidade deve fazer esta avaliação tendo em consideração todos os factos e circunstâncias (ver os parágrafos B5–B11).

13 Se os factos e as circunstâncias alterarem, uma entidade deve reavaliar se ainda detém ou não o controlo conjunto do acordo.

Tipos de acordo conjunto

14 **Uma entidade deve avaliar o tipo de acordo conjunto no qual está envolvida. A classificação de um acordo conjunto como uma operação conjunta ou um empreendimento conjunto depende dos direitos e obrigações das partes no acordo.**

15 **Uma operação conjunta é um acordo conjunto pelo qual as partes que detêm o controlo conjunto do acordo têm direitos sobre os activos e obrigações pelos passivos relativos ao acordo. Essas partes são denominadas operadores conjuntos.**

16 **Um empreendimento conjunto é um acordo conjunto pelo qual as partes que detêm o controlo conjunto do acordo têm direitos sobre os activos líquidos do acordo. Essas partes são denominadas empreendedores conjuntos.**

17 Uma entidade aplica o seu julgamento ao avaliar se um acordo conjunto é uma operação conjunta ou um empreendimento conjunto. Uma entidade deve determinar o tipo de acordo conjunto no qual está envolvida tendo em consideração os direitos e obrigações decorrentes do acordo. Uma entidade avalia os seus direitos e obrigações tendo em consideração a estrutura e a forma legal do acordo, os termos acordados pelas partes no acordo contratual e, quando relevantes, outros factos e circunstâncias (ver os parágrafos B12–B33).

18 Por vezes as partes estão vinculadas por um acordo-quadro que estabelece os termos contratuais gerais para realizar uma ou mais actividades. O acordo-quadro poderá definir que as partes estabeleçam acordos conjuntos diferentes para lidar com actividades específicas que fazem parte do acordo. Ainda que esses acordos conjuntos sejam relativos ao mesmo acordo-quadro, o seu tipo poderá ser diferente se os direitos e obrigações das partes forem diferentes aquando da realização das diversas actividades no âmbito do acordo-quadro. Consequentemente, podem coexistir operações conjuntas e empreendimentos conjuntos quando as partes empreendem diferentes actividades que fazem parte um mesmo acordo-quadro.

19 Se os factos e as circunstâncias alterarem, uma entidade deve reavaliar se o tipo de acordo conjunto no qual está envolvida alterou.

Demonstrações financeiras das partes num acordo conjunto

Operações conjuntas

20 Um operador conjunto deve reconhecer, relativamente ao seu interesse numa operação conjunta:

(a) os seus activos, incluindo a sua quota-parte de quaisquer activos detidos conjuntamente;

(b) os seus passivos, incluindo a sua quota-parte de quaisquer passivos assumidos conjuntamente;

(c) o seu rendimento proveniente da venda da sua quota-parte da produção da operação conjunta;

(d) a sua quota-parte do rendimento proveniente da venda da produção da operação conjunta; e

(e) as suas despesas, incluindo a sua quota-parte de quaisquer gastos suportados conjuntamente.

21 Um operador conjunto deve contabilizar os activos, passivos, rendimentos e gastos relativos ao seu interesse numa operação conjunta de acordo com as IFRS aplicáveis a esses activos, passivos, rendimentos e gastos.

21A Quando uma entidade adquire um interesse numa operação conjunta cuja actividade é uma actividade empresarial, como definida na IFRS 3 *Concentração de Actividades Empresariais*, deve aplicar, na medida da sua quota-parte de acordo com o parágrafo 20, todos os princípios contabilísticos das concentrações de actividades empresariais da IFRS 3, e de outras IFRS, que não contradigam a orientação desta IFRS e divulgar a informação que é exigida nessas IFRS em relação às concentrações de actividades empresariais. Isto aplica-se à aquisição tanto do interesse inicial como dos interesses adicionais numa operação conjunta cuja actividade seja uma actividade empresarial. A contabilização da aquisição de um interesse em tal operação conjunta está detalhada nos parágrafos B33A–B33D.

22 A contabilização de transacções como a venda, contribuição ou compra de activos entre uma entidade e uma operação conjunta na qual é um operador conjunto está detalhada nos parágrafos B34–B37.

23 Uma parte que participe numa operação conjunta mas não detenha o controlo conjunto deve também contabilizar o seu interesse no acordo de acordo com os parágrafos 20–22, se detiver direitos sobre os activos e obrigações pelos passivos relativos à operação conjunta. Se uma parte que participa numa operação conjunta mas não detém o controlo conjunto da mesma não detiver direitos nos activos e obrigações pelos passivos relativos a essa operação conjunta, deve contabilizar o seu interesse na operação conjunta de acordo com as IFRS aplicáveis a esse interesse.

Empreendimentos conjuntos

24 Um empreendedor conjunto deve reconhecer o seu interesse num empreendimento conjunto como um investimento e contabilizá-lo utilizando o método da equivalência patrimonial de acordo com a IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos* a menos que a entidade esteja isenta da aplicação do método da equivalência patrimonial conforme especificado nessa norma.

25 Uma parte que participa num empreendimento conjunto mas não detém o controlo conjunto deve contabilizar o seu interesse no acordo de acordo com a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*, a menos que tenha influência significativa sobre o empreendimento conjunto, caso em que deve contabilizá-lo de acordo com a IAS 28 (como emendada em 2011).

Demonstrações financeiras separadas

26 Nas suas demonstrações financeiras separadas, um operador conjunto ou um empreendedor conjunto deve contabilizar o seu interesse:

(a) caso se trate de numa operação conjunta, de acordo com os parágrafos 20–22;

(b) caso se trate de um empreendimento conjunto, de acordo com o parágrafo 10 da IAS 27 *Demonstrações Financeiras Separadas*.

27 Nas suas demonstrações financeiras separadas, uma parte que participa num acordo conjunto mas não detém o controlo conjunto deve contabilizar o seu interesse:

(a) caso se trate de uma operação conjunta, de acordo com o parágrafo 23;

(b) caso se trate de um empreendimento conjunto, de acordo com a IFRS 9, a menos que a entidade tenha influência significativa sobre o empreendimento conjunto, caso em que deve aplicar o parágrafo 10 da IAS 27 (como emendada em 2011).

Apêndice A
Termos definidos

Este apêndice é parte integrante desta IFRS.

acordo conjunto	Um acordo relativamente ao qual duas ou mais partes detêm **controlo conjunto**.
controlo conjunto	A partilha contratualmente acordada do controlo de um acordo, que só existe quando as decisões sobre as actividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo.
empreendedor conjunto	Uma parte num **empreendimento conjunto** que detém **controlo conjunto** sobre esse empreendimento conjunto.
empreendimento conjunto	Um **acordo conjunto** pelo qual as partes que detêm **controlo conjunto** do acordo têm direitos sobre os activos líquidos do acordo.
operação conjunta	Um **acordo conjunto** pelo qual as partes que detêm **controlo conjunto** do acordo têm direitos sobre os activos e obrigações pelos passivos relativos a esse acordo.
operador conjunto	Uma parte numa **operação conjunta** que detém **controlo conjunto** sobre essa operação conjunta.
parte num acordo conjunto	Uma entidade que participa num **acordo conjunto**, independentemente de deter ou não **controlo conjunto** sobre esse acordo.
veículo separado	Uma estrutura financeira identificável separadamente, incluindo entidades jurídicas separadas ou entidades reconhecidas por estatuto, independentemente de essas entidades terem ou não personalidade jurídica.

Os termos seguintes são definidos nas IAS 27 (como emendada em 2011), IAS 28 (como emendada em 2011) ou IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas* e são utilizados nesta IFRS com os significados especificados nessas outras IFRS:

- actividades relevantes
- controlo de uma investida
- demonstrações financeiras separadas
- direitos protectores
- influência significativa.
- método da equivalência patrimonial
- poder

Apêndice B
Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante desta IFRS. Ele descreve a aplicação dos parágrafos 1-27 e tem o mesmo valor que as outras partes da IFRS.

B1 Os exemplos deste apêndice retratam situações hipotéticas. Embora alguns aspectos dos exemplos possam estar presentes em situações reais, aquando da aplicação da IFRS 11 todos os factos e circunstâncias de uma determinada situação real devem ser avaliados.

Acordos conjuntos

Acordo contratual (parágrafo 5)

B2 Os acordos contratuais podem ser evidenciados de diversas formas. Um acordo contratual vinculativo é muitas vezes, mas não sempre, escrito, geralmente na forma de um contrato ou de discussões documentadas entre as partes. As disposições estatutárias podem também criar acordos vinculativos, quer por si só quer em conjunção com contratos entre as partes.

B3 Quando os acordos conjuntos são estruturados através de um *veículo separado* (ver os parágrafos B19–B33), o acordo contratual ou alguns dos seus aspectos serão nalguns casos incorporados no articulado ou estatutos do veículo separado.

B4 O acordo contratual define os termos segundo os quais as partes participam na actividade objecto do acordo. O acordo contratual aborda geralmente assuntos como:

(a) o objectivo, a actividade e a duração do acordo conjunto.

(b) a forma como os membros da direcção ou de um órgão de gestão equivalente do acordo conjunto são nomeados.

(c) o processo de tomadas de decisão: os assuntos que exigem decisões das partes, os direitos de voto das partes e o nível de apoio exigido para esses assuntos. O processo de tomadas de decisão reflectido no acordo contratual estabelece o controlo conjunto do acordo (ver os parágrafos B5–B11).

(d) o capital ou outras contribuições exigidas às partes.

(e) a forma como as partes partilham os activos, passivos, rendimentos, gastos ou resultados relativos ao acordo conjunto.

Controlo conjunto (parágrafos 7–13)

B5 Ao avaliar se detém ou não o controlo conjunto de um acordo, uma entidade deve avaliar em primeiro lugar se todas as partes, ou um grupo das partes, controlam o acordo. A IFRS 10 define controlo e deve ser utilizada para determinar se todas as partes, ou um grupo das partes, estão ou não expostas, ou têm direitos, a retornos variáveis decorrentes do seu envolvimento no acordo e se têm a capacidade para afectar esses retornos através do seu poder sobre o acordo. Quando todas as partes, ou um grupo das partes, consideradas colectivamente, são capazes de dirigir as actividades que afectam significativamente os retornos do acordo (ou seja, as actividades relevantes), as partes controlam o acordo colectivamente.

B6 Após concluir que todas as partes, ou um grupo das partes, controlam o acordo colectivamente, uma entidade deve avaliar se tem ou não controlo conjunto do acordo. O controlo conjunto só existe quando as decisões acerca das actividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que colectivamente controlam o acordo. A avaliação sobre se o acordo é ou não controlado conjuntamente por todas as partes, ou por um grupo das partes, ou se é controlado por apenas uma das suas partes pode exigir o exercício de julgamento.

B7 Por vezes, o processo de tomadas de decisão acordado pelas partes no respectivo acordo contratual conduz implicitamente a controlo conjunto. Por exemplo, pressuponha que duas partes estabelecem um acordo no qual cada uma detém 50% dos direitos de voto e o acordo contratual entre elas especifica que são necessários pelo menos 51% dos direitos de voto para tomar decisões acerca das actividades relevantes. Neste caso, as partes acordaram implicitamente que detêm o controlo conjunto do acordo porque as decisões sobre as actividades relevantes não podem ser tomadas sem o acordo de ambas.

B8 Noutras circunstâncias, o acordo contratual exige uma proporção mínima dos direitos de voto para tomar decisões acerca das actividades relevantes. Quando essa proporção mínima necessária dos direitos de voto pode ser atingida por mais de uma combinação das partes que acordam em conjunto, esse acordo não é um acordo conjunto a menos que o acordo contratual especifique quais as partes (ou a combinação de partes) que têm de acordar unanimemente as decisões acerca das actividades relevantes do acordo.

Exemplos de aplicação

Exemplo 1

Pressuponha que três partes estabelecem um acordo: A tem 50% dos direitos de voto no acordo, B tem 30% e C tem 20%. O acordo contratual entre A, B e C especifica que são necessários pelo menos 75% dos direitos de voto para tomar decisões acerca das actividades relevantes do acordo. Embora A possa bloquear qualquer decisão, não controla o acordo porque necessita do acordo de B. O facto de os termos do respectivo acordo contratual exigirem pelo menos 75% dos direitos de voto para tomar decisões acerca das actividades relevantes implica que A e B detêm o controlo conjunto do acordo porque as decisões acerca dessas actividades não podem ser tomadas sem o acordo tanto de A como de B.

Exemplo 2

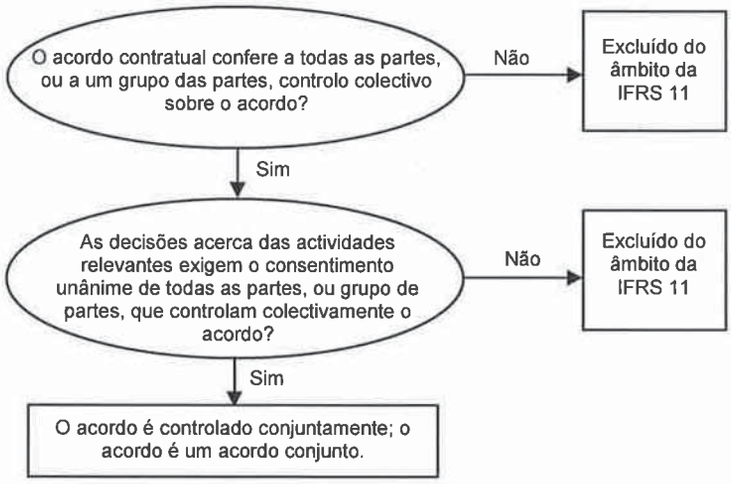
Pressuponha um acordo com três partes: A tem 50% dos direitos de voto no acordo e B e C têm, cada uma, 25%. O acordo contratual entre A, B e C especifica que são necessários pelo menos 75% dos direitos de voto para tomar decisões acerca das actividades relevantes do acordo. Embora A possa bloquear qualquer decisão, não controla o acordo porque necessita do acordo de B ou de C. Neste exemplo, A, B e C controlam colectivamente o acordo. Contudo, existe mais de uma combinação das partes que podem chegar a acordo para obter os 75% dos direitos de voto (isto é, A e B ou A e C). Nesta situação, para ser um acordo conjunto o acordo contratual entre as partes teria de especificar qual a combinação das partes que tem de acordar unanimemente as decisões acerca das actividades relevantes do acordo.

Exemplos de aplicação
Exemplo 3 Pressuponha um acordo no qual A e B têm cada um 35% dos direitos de voto no acordo, estando os restantes 30% bastante dispersos. As decisões acerca das actividades relevantes exigem aprovação de uma maioria dos direitos de voto. A e B só têm o controlo conjunto sobre o acordo se o acordo contratual especificar que as decisões acerca das actividades relevantes do acordo necessitam do acordo de A e de B.

B9 O requisito de consentimento unânime significa que qualquer parte com controlo conjunto do acordo pode impedir qualquer uma das outras partes, ou grupo das partes, de tomar decisões unilaterais (acerca das actividades relevantes) sem o seu consentimento. Se o requisito de consentimento unânime for relativo apenas a decisões que confiram a uma parte direitos protectores e não a decisões acerca das actividades relevantes de um acordo, essa parte não detém o controlo conjunto do acordo.

B10 Um acordo contratual pode incluir cláusulas sobre a resolução de litígios, tal como a arbitragem. Estas disposições podem permitir que sejam tomadas decisões na ausência de consentimento unânime entre as partes que detêm o controlo conjunto. A existência de tais disposições não impede que o acordo seja conjuntamente controlado e, por conseguinte, seja um acordo conjunto.

Avaliação do controlo conjunto



B11 Quando um acordo está excluído do âmbito da IFRS 11, uma entidade contabiliza o seu interesse no acordo de acordo com as IFRS relevantes, como por exemplo a IFRS 10, a IAS 28 (como emendada em 2011) ou a IFRS 9.

Tipos de acordo conjunto (parágrafos 14–19)

B12 Os acordos conjuntos são estabelecidos para finalidades diversas (por exemplo, como uma forma de as partes partilharem custos e riscos ou como uma forma de proporcionar às partes o acesso a novas tecnologias ou a novos mercados) e podem ser estabelecidos utilizando diversas estruturas e formas jurídicas.

B13 Alguns acordos não exigem que a actividade objecto do acordo seja realizada através de um veículo separado. Contudo, outros acordos envolvem a constituição de um veículo separado.

B14 A classificação dos acordos conjuntos exigida por esta IFRS depende dos direitos e obrigações das partes decorrentes do acordo no decurso normal da actividade. Esta IFRS classifica os acordos conjuntos como operações conjuntas ou empreendimentos conjuntos. Quando uma entidade tem direitos sobre os activos e obrigações pelos passivos relativos ao acordo, o acordo é uma operação conjunta. Quando uma entidade tem direitos sobre os activos líquidos do acordo, o acordo é um empreendimento conjunto. Os parágrafos

B16–B33 abordam a avaliação que uma entidade faz para determinar se tem um interesse numa operação conjunta ou num empreendimento conjunto.

Classificação de um acordo conjunto

B15 Como referido no parágrafo B14, a classificação dos acordos conjuntos exige que as partes avaliem os respectivos direitos e obrigações decorrentes do acordo. Ao efectuar essa avaliação, uma entidade deve considerar o seguinte:

(a) a estrutura do acordo conjunto (ver os parágrafos B16–B21).

(b) quando o acordo conjunto está estruturado através de um veículo separado:

(i) a forma jurídica do veículo separado (ver os parágrafos B22–B24);

(ii) os termos do acordo contratual (ver os parágrafos B25–B28); e

(iii) quando relevante, outros factos e circunstâncias (ver os parágrafos B29–B33).

Estrutura do acordo conjunto

Acordos conjuntos não estruturados através de um veículo separado

B16 Um acordo conjunto que não esteja estruturado através de um veículo separado é uma operação conjunta. Nesses casos, o acordo contratual estabelece os direitos das partes sobre os activos e as obrigações pelos passivos relativos ao acordo, bem como os direitos das partes aos rendimentos e obrigações pelos correspondentes gastos.

B17 O acordo contratual costuma descrever a natureza das actividades objecto do acordo e a forma como as partes tencionam realizar essas actividades em conjunto. Por exemplo, as partes num acordo conjunto podem acordar fabricar um produto em conjunto, sendo cada uma das partes responsável por uma tarefa específica e utilizando cada uma os seus próprios activos e assumindo os seus próprios passivos. O acordo contratual pode também especificar de que forma os rendimentos e gastos comuns às partes serão partilhados entre elas. Nesse caso, cada operador conjunto reconhece nas suas demonstrações financeiras os activos e passivos usados para a tarefa específica,

reconhecendo também a sua quota-parte dos rendimentos e gastos nos termos do acordo contratual.

B18 Noutros casos, as partes num acordo conjunto poderão acordar, por exemplo, partilhar e operar um activo em conjunto. Neste caso, o acordo contratual estabelece os direitos das partes sobre o activo operado conjuntamente e a forma como a produção ou os rendimentos desse activo e os seus gastos operacionais são partilhados entre as partes. Cada operador contabiliza a sua quota-parte do activo conjunto e a sua quota-parte acordada de quaisquer passivos e reconhece a sua quota-parte da produção, rendimentos e gastos nos termos do acordo contratual.

Acordos conjuntos estruturados através de um veículo separado

B19 Um acordo conjunto no qual os activos e passivos relativos ao acordo são detidos num veículo separado pode ser um empreendimento conjunto ou uma operação conjunta.

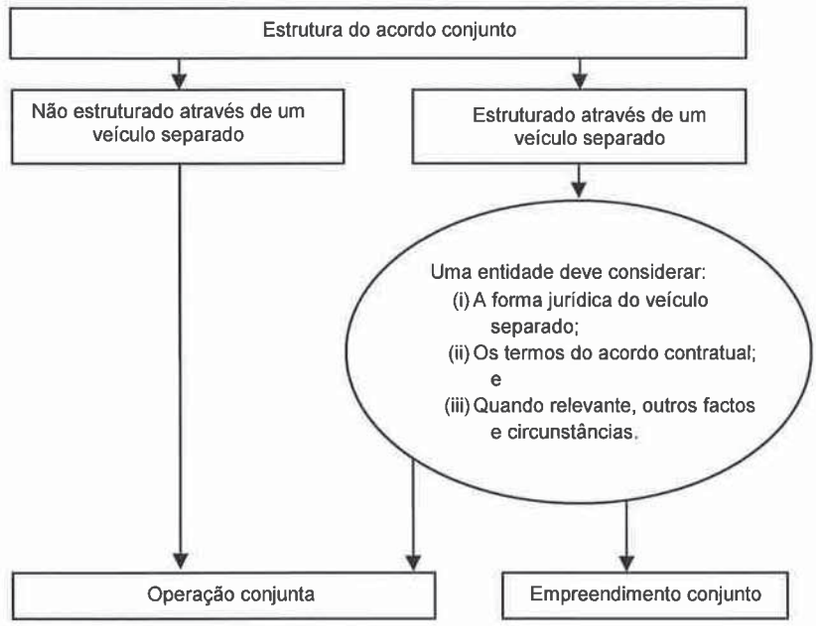
B20 Ser um operador conjunto ou um empreendedor conjunto depende dos direitos sobre os activos e das obrigações pelos passivos relativos ao acordo detidos num veículo separado.

B21 Conforme referido no parágrafo B15, quando as partes estruturaram um acordo conjunto num veículo separado, terão de avaliar se a forma jurídica desse veículo, os termos do acordo contratual e, quando relevantes, quaisquer outros factos e circunstâncias lhes conferem:

(a) direitos sobre os activos e obrigações pelos passivos relativos ao acordo (isto é, o acordo é uma operação conjunta); ou

(b) direitos sobre os activos líquidos do acordo (isto é, o acordo é um empreendimento conjunto).

Classificação de um acordo conjunto: avaliação dos direitos e obrigações das partes decorrentes do acordo



Forma jurídica do veículo separado

B22 A forma jurídica do veículo separado é relevante ao avaliar o tipo de acordo conjunto. A forma jurídica ajuda na avaliação inicial dos direitos sobre os activos e das suas obrigações pelos passivos das partes detidos no veículo separado, nomeadamente se as partes detêm ou não interesses nos activos detidos no veículo separado e se são ou não responsáveis pelos passivos detidos no veículo separado.

B23 Por exemplo, as partes poderão conduzir o acordo conjunto através de um veículo separado, cuja forma jurídica faça com que o veículo separado seja considerado por direito próprio (isto é, os activos e passivos detidos no veículo separado são activos e passivos do veículo separado e não activos e passivos das partes). Nesse caso, a avaliação dos direitos e obrigações conferidos às partes pela forma jurídica do veículo separado indica que o acordo é um empreendimento conjunto. Contudo, os termos acordados pelas partes no seu acordo contratual (ver os parágrafos B25–B28) e, quando relevantes, outros factos e circunstâncias (ver os parágrafos B29–B33) podem

sobrepor-se à avaliação dos direitos e obrigações conferidos às partes pela forma jurídica do veículo separado.

B24 A avaliação dos direitos e obrigações conferidos às partes pela forma jurídica do veículo separado é suficiente para concluir que o acordo é uma operação conjunta apenas se as partes conduzirem o acordo conjunto através de um veículo separado cuja forma jurídica não confira separação entre as partes e o veículo separado (isto é, os activos e passivos detidos no veículo separado são os activos e passivos das partes).

Apreciar os termos do acordo contratual

B25 Em muitos casos, os direitos e obrigações acordados pelas partes nos seus acordos contratuais são coerentes, ou não conflituam, com os direitos e obrigações conferidos às partes pela forma jurídica do veículo separado no qual o acordo foi estruturado.

B26 Noutros casos, as partes utilizam o acordo contratual para reverter ou modificar os direitos e obrigações conferidos pela forma jurídica do veículo separado no qual o acordo foi estruturado.

Exemplo de aplicação
Exemplo 4 Pressuponha que duas partes estruturam um acordo conjunto numa entidade constituída. Cada parte tem 50% de interesse de propriedade na entidade constituída. A constituição desta entidade permite a separação da entidade dos seus proprietários e, por conseguinte, os activos e os passivos detidos são activos e passivos da entidade constituída. Nesse caso, a avaliação dos direitos e obrigações conferidos às partes pela forma jurídica do veículo separado indica que as partes têm direitos sobre os activos líquidos do acordo. Contudo, as partes modificam as características da entidade através do acordo contratual de forma que cada uma delas tenha um interesse sobre os activos da entidade constituída e cada uma delas seja responsável pelos passivos da entidade constituída numa proporção especificada. Essas

Exemplo de aplicação
modificações contratuais às características de uma entidade podem fazer com que um acordo seja uma operação conjunta.

B27 A tabela seguinte compara termos comuns em acordos contratuais entre partes numa operação conjunta e termos comuns em acordos contratuais entre partes num empreendimento conjunto. Os exemplos dos termos contratuais indicados na tabela seguinte não são exaustivos.

Avaliar os termos do acordo contratual		
	Operação conjunta	**Empreendimento conjunto**
Termos do acordo contratual	O acordo contratual confere às partes no acordo conjunto direitos sobre os activos e obrigações pelos passivos relativos ao acordo.	O acordo contratual confere às partes no acordo conjunto direitos sobre os activos líquidos do acordo (isto é, é o veículo separado, e não as partes, que detém os direitos sobre os activos e as obrigações pelos passivos relativos ao acordo).
Direitos sobre os activos	O acordo contratual estabelece que as partes no acordo conjunto partilham todos os interesses (por exemplo, direitos, título ou propriedade) sobre os activos relativos ao acordo numa determinada proporção (por exemplo, na proporção do interesse de	O acordo contratual estabelece que os activos trazidos para o acordo ou adquiridos subsequentemente pelo acordo conjunto são os activos do acordo. As partes não têm interesses (isto é, não têm direitos, título ou propriedade)

Avaliar os termos do acordo contratual		
	Operação conjunta	**Empreendimento conjunto**
	propriedade das partes no acordo ou na proporção da actividade exercida através do acordo que lhes é directamente atribuída).	sobre os activos do acordo.
Obrigações pelos passivos	O acordo contratual estabelece que as partes no acordo conjunto partilham todos os passivos, obrigações, custos e gastos numa proporção especificada (por exemplo, na proporção do interesse de propriedade das partes no acordo ou na proporção da actividade exercida através do acordo que lhes é directamente atribuída).	O acordo contratual estabelece que o acordo conjunto é responsável pelas dívidas e obrigações do acordo.
		O acordo contratual estabelece que as partes no acordo conjunto são responsáveis relativamente ao acordo apenas na medida dos respectivos investimentos no acordo, ou das respectivas obrigações de contribuírem com qualquer capital não pago ou capital adicional para o acordo, ou ambos.
	O acordo contratual estabelece que as partes no acordo conjunto são responsáveis por reclamações pedidas por terceiros.	O acordo contratual estabelece que os credores do acordo conjunto não têm direito de recurso contra qualquer parte

Avaliar os termos do acordo contratual		
	Operação conjunta	**Empreendimento conjunto**
		relativamente a dívidas ou obrigações do acordo.
Rendimentos, gastos, resultados	O acordo contratual estabelece a imputação dos rendimentos e gastos com base no desempenho relativo de cada parte no acordo conjunto. Por exemplo, o acordo contratual pode estabelecer que os rendimentos e gastos são imputados com base na capacidade que cada parte utiliza numa fábrica explorada conjuntamente, que pode ser diferente do respectivo interesse de propriedade no acordo conjunto. Noutros casos, as partes poderão ter acordado partilhar os resultados relativos ao acordo com base numa proporção especificada, por exemplo o interesse de propriedade das partes no acordo. Tal não impediria o acordo de ser uma operação conjunta se as partes tivessem direitos sobre os activos e obrigações pelos passivos	O acordo contratual estabelece a quota-parte de cada um nos resultados relativos às actividades do acordo.

Avaliar os termos do acordo contratual		
	Operação conjunta	**Empreendimento conjunto**
	relativos ao acordo.	
Garantias	As partes em acordos conjuntos têm muitas vezes de prestar garantias a terceiros que, por exemplo, recebem um serviço do acordo conjunto ou lhe proporcionam financiamento. A prestação destas garantias ou o compromisso das partes para as prestar não determina, por si só, que o acordo conjunto é uma operação conjunta. A característica que determina se o acordo conjunto é uma operação conjunta ou um empreendimento conjunto é o facto de as partes terem ou não obrigações pelos passivos relativos ao acordo (relativamente a alguns dos quais as partes poderão ou não ter prestado qualquer garantia).	

B28 Quando o acordo contratual especificar que as partes têm direitos sobre os activos e obrigações pelos passivos relativos ao acordo, são partes numa operação conjunta e não necessitam de considerar outros factos e circunstâncias (parágrafos B29–B33) para efeitos de classificação do acordo conjunto.

Avaliação de outros factos e circunstâncias

B29 Quando os termos do acordo contratual não especificam que as partes têm direitos sobre os activos e obrigações pelos passivos relativos ao acordo, as partes devem considerar outros factos e circunstâncias para avaliar se o acordo é uma operação conjunta ou um empreendimento conjunto.

B30 Um acordo conjunto pode ser estruturado num veículo separado cuja forma jurídica confira separação entre as partes e o veículo separado. Os termos contratuais acordados entre as partes podem não especificar os direitos das partes sobre os activos e as suas obrigações pelos passivos, mas a

consideração de outros factos e circunstâncias pode levar a que um acordo deste tipo seja classificado como uma operação conjunta. Será esse o caso quando outros factos e circunstâncias conferem às partes direitos sobre os activos e obrigações pelos passivos relativos ao acordo.

B31 Quando as actividades de um acordo se destinam principalmente a fornecer produtos e serviços para as partes, isso indica que as partes têm direito a substancialmente todos os benefícios económicos dos activos do acordo. As partes nestes acordos costumam assegurar o seu acesso aos produtos e serviços proporcionados pelo acordo impedindo que se vendam esses produtos e serviços a terceiros.

B32 Um acordo com este tipo de concepção e objectivo tem como efeito que os passivos assumidos pelo acordo são, em substância, pagos com os fluxos de caixa recebidos das partes através da aquisição dos respectivos produtos e serviços. Quando as partes são substancialmente a única fonte de fluxos de caixa que contribui para a continuidade das operações do acordo, isso indica que as partes se obrigam pelos passivos relativos ao acordo.

Exemplo de aplicação

Exemplo 5

Pressuponha que duas partes estruturam um acordo conjunto numa entidade constituída (entidade C), na qual cada uma das partes detém 50% de interesse de propriedade. O objectivo do acordo é fabricar materiais que as partes necessitam para os seus respectivos processos de fabrico. O acordo assegura que as partes operam a fábrica que produz os materiais respeitando as especificações de quantidade e qualidade das partes.

A forma jurídica da entidade C (uma entidade constituída) através da qual as actividades são conduzidas inicialmente indica que os activos e os passivos detidos na entidade C são os activos e os passivos da entidade C. O acordo contratual entre as partes não especifica que as partes têm direitos sobre os activos ou obrigações pelos passivos da entidade C. Assim, a forma jurídica da entidade C e os termos do acordo contratual indicam que o acordo é um empreendimento conjunto.

No entanto, as partes consideram também os seguintes aspectos do acordo:

- As partes concordaram em adquirir toda a produção da entidade C num rácio de 50:50. A entidade C não pode vender qualquer parte da produção a terceiros, a menos que isso seja aprovado pelas duas partes no acordo. Dado que o objectivo do acordo é fornecer às partes a produção que precisam, espera-se que tais vendas a terceiros não sejam frequentes nem materiais.
- O preço da produção vendida às partes é estabelecido por ambas as partes a um nível concebido para cobrir os custos de produção e gastos administrativos suportados pela entidade C. Com base neste modelo operacional, espera-se que o acordo funcione ao nível do break-even.

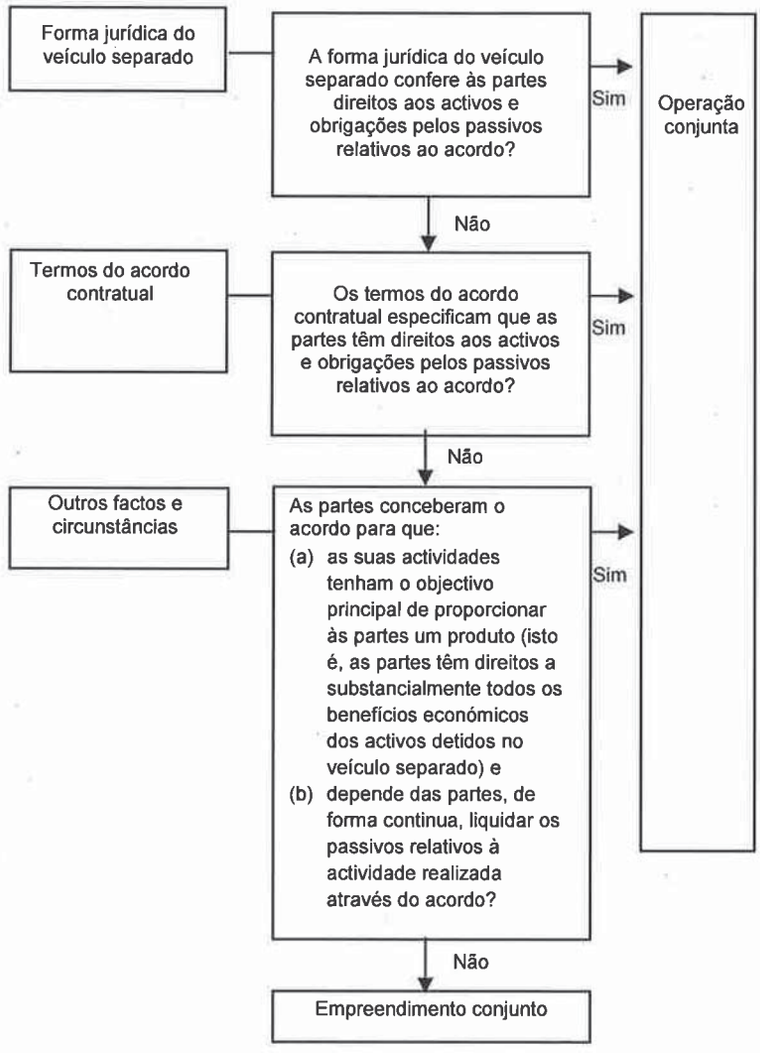
Dos elementos acima, são relevantes os seguintes factos e circunstâncias:

- A obrigação de as partes adquirirem a totalidade da produção da entidade C reflecte a dependência exclusiva da entidade C relativamente às partes para gerar fluxos de caixa e, consequentemente, as partes têm uma obrigação de financiar a liquidação dos passivos da entidade C.

Exemplo de aplicação
• O facto de as partes deterem direitos sobre a totalidade da produção da entidade C significa que as partes estão a consumir todos os benefícios económicos dos activos da entidade C, tendo consequentemente direito aos mesmos. Estes factos e circunstâncias indicam que o acordo é uma operação conjunta. A conclusão acerca da classificação do acordo conjunto nestas circunstâncias não se alteraria se, em vez de as partes usarem a sua quota-parte da produção num seu processo de fabrico subsequente, vendessem essa quota-parte da produção a terceiros. Se as partes alterassem os termos do acordo contratual no sentido de este permitir a venda de produção a terceiros, tal teria como resultado a entidade C assumir riscos de procura, de inventário e de crédito. Nesse cenário, essa alteração nos factos e circunstâncias exigiria uma reavaliação da classificação do acordo conjunto. Tais factos e circunstâncias indicariam que o acordo seria um empreendimento conjunto.

B33 O fluxograma seguinte reflecte a avaliação que uma entidade faz para classificar um acordo quando o acordo conjunto é estruturado através de um veículo separado:

Classificação de um acordo conjunto estruturado através de um veículo separado



Demonstrações financeiras das partes num acordo conjunto (parágrafos 21A–22)

Contabilização de aquisições de interesses em operações conjuntas

B33A Quando uma entidade adquire um interesse numa operação conjunta cuja actividade é uma actividade empresarial, como definida na IFRS 3, deve aplicar, na medida da sua quota-parte de acordo com o parágrafo 20, todos os princípios contabilísticos das concentrações de actividades empresariais da IFRS 3, e de outras IFRS, que não contradigam a orientação desta IFRS e divulgar a informação que é exigida nessas IFRS em relação às concentrações de actividades empresariais. Os princípios contabilísticos das concentrações de actividades empresariais que não contradizem a orientação desta IFRS incluem nomeadamente:

(a) mensurar os activos e passivos identificáveis pelo justo valor, a menos que sejam itens relativamente aos quais são feitas excepções na IFRS 3 e outras IFRS;

(b) reconhecer os custos relativos à aquisição como gastos dos períodos em que os custos são suportados e os serviços recebidos, excepto quanto aos custos de emissão de títulos de dívida ou de capital próprio os quais são reconhecidos de acordo com a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* e a IFRS 9; [1]

(c) reconhecer os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos que surjam no reconhecimento inicial de activos ou passivos, excepto quanto a passivos por impostos diferidos que surjam do reconhecimento inicial de goodwill, como exigido pela IFRS 3 e pela IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* para as concentrações de actividades empresariais;

(d) reconhecer como goodwill, o excesso da retribuição dada sobre as quantias líquidas dos activos identificáveis adquiridos e passivos assumidos, se houver, na data de aquisição; e

(e) testar a imparidade da unidade geradora de caixa à qual o goodwill foi imputado pelo menos anualmente e sempre que haja uma indicação

1 Se uma entidade aplicar essas emendas mas ainda não aplica a IFRS 9, a referência nessas emendas à IFRS 9 deve ser lida como uma referência à IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*.

de que a unidade possa estar em imparidade, como exigido pela IAS 36 *Imparidade de Activos* relativamente ao goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais.

B33B O indicado nos parágrafos 21A e B33A também se aplica à constituição de uma operação conjunta se, e apenas se, na constituição de uma operação conjunta uma das partes contribui para essa operação conjunta com uma actividade empresarial existente, como definida na IFRS 3. Porém, o indicado nesses parágrafos não se aplica à constituição de uma operação conjunta se todas as partes que participam nessa operação conjunta apenas contribuírem com activos ou grupos de activos que não sejam actividades empresariais da operação conjunta na sua constituição.

B33C Um operador conjunto pode aumentar o seu interesse numa operação conjunta cuja actividade constitui uma actividade empresarial, como definida na IFRS 3, adquirindo um interesse adicional na operação conjunta. Nesses casos, os interesses anteriormente detidos na operação conjunta não são remensurados se o operador conjunto retiver controlo conjunto.

B33D O indicado nos parágrafos 21A e B33A-B33C não se aplica na aquisição de um interesse numa operação conjunta quando as partes que partilham o controlo conjunto, incluindo a entidade que adquire o interesse na operação conjunta, estão sob controlo comum da mesma parte ou partes que controla final, tanto antes como depois da aquisição e o controlo não é transitório.

Contabilização de vendas ou contribuições de activos para uma operação conjunta

B34 Quando uma entidade participa numa transacção com uma operação conjunta na qual é um operador conjunto, tal como uma venda ou contribuição de activos, está a conduzir a transacção com as restantes partes da operação conjunta e, assim, o operador conjunto deve reconhecer os ganhos e perdas resultantes dessa transacção apenas na medida dos interesses de outras partes na operação conjunta.

B35 Quando essas transacções proporcionarem evidência de uma redução no valor realizável líquido dos activos a vender ou contribuir para a operação conjunta,

ou de uma perda por imparidade desses activos, tais perdas devem ser integralmente reconhecidas pelo operador conjunto.

Contabilização de aquisições de activos de uma operação conjunta

B36 Quando uma entidade participa numa transacção com uma operação conjunta na qual é um operador conjunto, como por exemplo uma aquisição de activos, não deve reconhecer a sua quota-parte dos ganhos e perdas até que revenda esses activos a um terceiro.

B37 Quando tais transacções proporcionarem evidência de uma redução no valor realizável líquido dos activos a adquirir, ou de uma perda por imparidade desses activos, o operador conjunto deve reconhecer a sua quota-parte dessas perdas.

Apêndice C
Data de eficácia, transição e revogação de outras IFRS

Este apêndice é parte integrante desta IFRS e tem o mesmo valor que as outras partes da IFRS.

Data de eficácia

C1 Uma entidade deve aplicar esta IFRS para os períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta IFRS antecipadamente, deve divulgar esse facto e aplicar ao mesmo tempo as IFRS 10, IFRS 12 *Divulgação de Interesses Noutras Entidades*, IAS 27 (como emendada em 2011) e IAS 28 (como emendada em 2011).

C1A O documento *Demonstrações Financeiras Consolidadas, Acordos Conjuntos e Divulgação de Interesses Noutras Entidades: Orientações para a Transição* (emendas às IFRS 10, IFRS 11 e IFRS 12), emitido em Junho de 2012, emendou os parágrafos C2–C5, C7–C10 e C12 e adicionou os parágrafos C1B e C12A–C12B. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. Se uma entidade aplicar a IFRS 11 a um período anterior deve aplicar essas emendas a esse período anterior.

C1AA O documento *Contabilização de Aquisições de Interesses em Operações Conjuntas* (emendas à IFRS 11), emitido em Maio de 2014, emendou o título a seguir ao parágrafo B33 e adicionou os parágrafos 21A, B33A–B33D e C14A e os respectivos títulos. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente em períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas a um período anterior deve divulgar esse facto.

Transição

C1B Não obstante os requisitos do parágrafo 28 da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*, quando esta IFRS for aplicada pela primeira vez, uma entidade apenas precisa de apresentar as

informações quantitativas exigidas pelo parágrafo 28(f) da IAS 8 para o período anual imediatamente anterior ao primeiro período anual relativamente ao qual a IFRS 11 seja aplicada (o "período imediatamente precedente"). Uma entidade pode também apresentar estas informações para o período corrente ou períodos comparativos anteriores, mas não é obrigada a fazê-lo.

Empreendimentos conjuntos – transição da consolidação proporcional para o método da equivalência patrimonial

C2 Quando uma entidade muda da consolidação proporcional para o método da equivalência patrimonial, deve reconhecer o seu investimento no empreendimento conjunto no início do período imediatamente precedente. Esse investimento inicial deve ser mensurado como o agregado das quantias escrituradas dos activos e passivos que a entidade tiver previamente consolidado de forma proporcional, incluindo qualquer goodwill decorrente da aquisição. Se o goodwill anteriormente estava imputado a uma unidade geradora de caixa maior (ou a um grupo de unidades geradoras de caixa), a entidade deve imputar o goodwill ao empreendimento conjunto com base nas respectivas quantias escrituradas do empreendimento conjunto e da unidade geradora de caixa (ou grupo de unidades geradoras de caixa) a que pertencia.

C3 O saldo inicial do investimento determinado nos termos do parágrafo C2 é entendido como o custo considerado do investimento no reconhecimento inicial. Uma entidade deve aplicar os parágrafos 40–43 da IAS 28 (como emendada em 2011) ao saldo inicial do investimento para avaliar se o investimento está em imparidade e deve reconhecer qualquer perda por imparidade como um ajustamento dos resultados retidos no início do período imediatamente precedente. A excepção ao reconhecimento inicial previsto nos parágrafos 15 e 24 da IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* não se aplica quando a entidade reconhece um investimento num empreendimento conjunto resultante da aplicação dos requisitos de transição para empreendimentos conjuntos que anteriormente eram consolidados proporcionalmente.

C4 Se da agregação de todos os activos e passivos anteriormente consolidados de forma proporcional resultarem activos líquidos negativos, uma entidade deve avaliar se tem obrigações legais ou construtivas em relação aos activos

líquidos negativos e, em caso afirmativo, deve reconhecer o correspondente passivo. Se a entidade concluir que não tem obrigações legais ou construtivas em relação aos activos líquidos negativos, não deve reconhecer o correspondente passivo mas deve ajustar os resultados retidos no início do período imediatamente precedente. A entidade deve divulgar este facto, juntamente com a sua quota-parte não reconhecida de perdas acumuladas dos seus empreendimentos conjuntos no início do período imediatamente precedente e à data em que esta IFRS é aplicada pela primeira vez.

C5 Uma entidade deve divulgar um detalhe dos activos e passivos que foram agregados numa única linha de investimento no início do período imediatamente precedente. Essa divulgação deve ser preparada de forma agregada para todos os empreendimentos conjuntos relativamente aos quais a entidade aplica os requisitos de transição referidos nos parágrafos C2–C6.

C6 Após o reconhecimento inicial, uma entidade deve contabilizar o seu investimento no empreendimento conjunto utilizando o método da equivalência patrimonial de acordo com a IAS 28 (como emendada em 2011).

Operações conjuntas – transição do método da equivalência patrimonial para a contabilização de activos e passivos

C7 Quando uma entidade muda do método da equivalência patrimonial para a contabilização de activos e passivos com respeito aos seus interesses numa operação conjunta, deve, no início do período imediatamente precedente, desreconhecer o investimento previamente contabilizado pelo método da equivalência patrimonial e quaisquer outros itens que fizessem parte do investimento líquido da entidade no acordo de acordo com o parágrafo 38 da IAS 28 (como emendada em 2011) e reconhecer a sua quota-parte de cada um dos activos e passivos relativos ao seu interesse na operação conjunta, incluindo qualquer goodwill que possa ter sido integrado na quantia escriturada do investimento.

C8 Uma entidade deve determinar o seu interesse nos activos e passivos relativos à operação conjunta com base nos seus direitos e obrigações numa proporção determinada de acordo com o acordo contratual. Uma entidade mensura as quantias escrituradas iniciais dos activos e passivos desagregando-os da

quantia escriturada do investimento no início do período imediatamente precedente, com base na informação usada pela entidade na aplicação do método da equivalência patrimonial.

C9 Qualquer diferença que surja entre o investimento anteriormente contabilizado pelo método da equivalência patrimonial juntamente com quaisquer outros itens que faziam parte do investimento líquido da entidade no acordo de acordo com o parágrafo 38 da IAS 28 (como emendada em 2011) e a quantia líquida reconhecida dos activos e passivos, incluindo qualquer goodwill, deve ser:

(a) compensada contra qualquer goodwill relativo ao investimento, sendo qualquer diferença residual ajustada nos resultados retidos no início do período imediatamente precedente, se a quantia líquida reconhecida dos activos e passivos, incluindo qualquer goodwill, for superior ao investimento (e quaisquer outros itens que faziam parte do investimento líquido da entidade) desreconhecido;

(b) ajustada contra os resultados retidos no início do período imediatamente precedente, se a quantia líquida reconhecida dos activos e passivos, incluindo qualquer goodwill, for inferior ao investimento (e quaisquer outros itens que faziam parte do investimento líquido da entidade) desreconhecido.

C10 Uma entidade que mude do método da equivalência patrimonial para a contabilização de activos e passivos deve fazer uma reconciliação entre o investimento desreconhecido e os activos e passivos reconhecidos, juntamente com qualquer diferença residual ajustada contra os resultados retidos no início do período imediatamente precedente.

C11 A excepção do reconhecimento inicial prevista nos parágrafos 15 e 24 da IAS 12 não se aplica quando a entidade reconhece activos e passivos relativos ao seu interesse numa operação conjunta.

Disposições transitórias nas demonstrações financeiras separadas de uma entidade

C12 Uma entidade que, de acordo com o parágrafo 10 da IAS 27, tivesse anteriormente contabilizado nas suas demonstrações financeiras separadas os

seus interesses numa operação conjunta como um investimento pelo custo ou de acordo com a IFRS 9 deve:

(a) desreconhecer o investimento e reconhecer os activos e os passivos com respeito ao seu interesse na operação conjunta pelas quantias determinadas de acordo com os parágrafos C7–C9;

(b) fazer uma reconciliação entre o investimento desreconhecido e os activos e passivos reconhecidos, juntamente com qualquer diferença residual ajustada nos resultados retidos, no início do período imediatamente precedente.

C13 A excepção ao reconhecimento inicial prevista nos parágrafos 15 e 24 da IAS 12 não se aplica quando a entidade reconhece activos e passivos relativos ao seu interesse numa operação conjunta nas suas demonstrações financeiras separadas resultante da aplicação dos requisitos de transição para as operações conjuntas referidos no número C12.

Referências ao "período imediatamente precedente"

C13A Não obstante as referências ao "período imediatamente precedente" nos parágrafos C2–C12, uma entidade pode também apresentar informação comparativa ajustada para quaisquer períodos anteriores apresentados, mas não é obrigada a fazê-lo. Se a entidade apresentar informação comparativa ajustada relativa a quaisquer períodos anteriores, todas as referências ao "período imediatamente precedente" nos parágrafos C2–C12 devem ser lidos como o "mais antigo período comparativo ajustado apresentado".

C13B Se uma entidade apresentar informação comparativa não ajustada para quaisquer períodos anteriores, deve identificar claramente a informação que não foi ajustada, declarar que a mesma foi preparada segundo uma base diferente e explicar essa base.

Referências à IFRS 9

C14 Se uma entidade aplicar esta IFRS mas ainda não aplica a IFRS 9, qualquer referência à IFRS 9 deve ser lida como uma referência à IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*.

Contabilização de aquisições de interesses em operações conjuntas

C14A O documento *Contabilização de Aquisições de Interesses em Operações Conjuntas* (emendas à IFRS 11), emitido em Maio de 2014, emendou o título a seguir ao parágrafo B33 e adicionou os parágrafos 21A, B33A–B33D e C1AA e os respectivos títulos. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente para aquisições de interesses em operações conjuntas cujas actividades sejam actividades empresariais, como definidas na IFRS 3, que tenham ocorrido desde o início do primeiro período em que a entidade aplica tais emendas. Consequentemente, as quantias reconhecidas relativamente a aquisições de interesses em operações conjuntas ocorridas em períodos anteriores não devem ser ajustadas.

Revogação de outras IFRS

C15 Esta IFRS substitui as seguintes IFRS:

(a) IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*; e

(b) SIC-13 *Entidades Conjuntamente Controladas – Contribuições Não Monetárias por Empreendedores.*

Norma Internacional de Relato Financeiro 12
Divulgação de Interesses Noutras Entidades

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
Cumprimento do objectivo ····· 2
ÂMBITO ····· 5
JULGAMENTOS E PRESSUPOSTOS SIGNIFICATIVOS ····· 7
Estatuto de entidade de investimento ····· 9A
INTERESSES EM SUBSIDIÁRIAS ····· 10
Interesse detido por interesses que não controlam nas actividades e nos fluxos de caixa de um grupo ····· 12
Natureza e extensão de restrições significativas ····· 13
Natureza dos riscos associados aos interesses de uma entidade em entidades estruturadas consolidadas ····· 14
Consequências de alterações no interesse de propriedade de uma empresa-mãe numa subsidiária que não resultem numa perda de controlo ····· 18
Consequências da perda de controlo de uma subsidiária durante o período de relato ····· 19
INTERESSES EM SUBSIDIÁRIAS NÃO CONSOLIDADAS (ENTIDADES DE INVESTIMENTO) ····· 19A
INTERESSES EM ACORDOS CONJUNTOS E ASSOCIADAS ····· 20
Natureza, extensão e efeitos financeiros dos interesses de uma entidade em acordos conjuntos e associadas ····· 21
Riscos associados aos interesses de uma entidade em empreendimentos conjuntos e associadas ····· 23
INTERESSES EM ENTIDADES ESTRUTURADAS NÃO CONSOLIDADAS ····· 24
Natureza dos interesses ····· 26
Natureza dos riscos ····· 29
Apêndice A Termos definidos
Apêndice B Guia de aplicação
Apêndice C Data de eficácia e transição

Norma Internacional de Relato Financeiro 12
Divulgação de Interesses Noutras Entidades

Objectivo

1 **O objectivo desta IFRS é exigir que uma entidade divulgue informação nas suas demonstrações financeiras que permita que os utilizadores avaliem:**

(a) a natureza e os riscos associados aos seus *interesses noutras entidades*; e

(b) os efeitos desses interesses na sua posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa.

Cumprimento do objectivo

2 Para cumprir o objectivo indicado no parágrafo 1, uma entidade deve divulgar:

(a) os julgamentos e pressupostos significativos em que se baseou para determinar:

(i) a natureza do seu interesse noutra entidade ou acordo;

(ii) o tipo de acordos conjuntos em que tem interesses (parágrafos 7-9);

(iii) que satisfaz a definição de entidade de investimento, se aplicável (parágrafo 9A); e

(b) informação sobre os seus interesses em:

(i) subsidiárias (parágrafos 10–19);

(ii) acordos conjuntos e associadas (parágrafos 20–23); e

(iii) *entidades estruturadas* que não sejam controladas pela entidade (entidades estruturadas não consolidadas) (parágrafos 24–31).

3 Se as divulgações exigidas por esta IFRS, juntamente com as divulgações exigidas por outras IFRS, não cumprirem o objectivo indicado no parágrafo 1, a entidade deve divulgar quaisquer informações adicionais que sejam necessárias para cumprir esse objectivo.

4 Uma entidade deve considerar o nível de detalhe necessário para satisfazer o objectivo de divulgação e a ênfase que coloca em cada um dos requisitos desta IFRS. Deve agregar ou desagregar as divulgações de modo a que a informação útil não seja obscurecida tanto pela inclusão de uma grande quantidade de detalhes insignificantes como pela agregação de linhas que tenham características diferentes (ver os parágrafos B2–B6).

Âmbito

5 Esta IFRS deve ser aplicada por uma entidade que tenha um interesse em qualquer uma das seguintes:

(a) subsidiárias

(b) acordos conjuntos (isto é, operações conjuntas ou empreendimentos conjuntos)

(c) associadas

(d) entidades estruturadas não consolidadas.

6 Esta IFRS não se aplica:

(a) a planos de benefícios pós-emprego ou outros benefícios dos empregados de longo prazo abrangidos pela IAS 19 *Benefícios dos Empregados*.

(b) às demonstrações financeiras separadas de uma entidade abrangidas pela IAS 27 *Demonstrações Financeiras Separadas*. Todavia:

(i) se uma entidade tiver interesses em entidades estruturadas não consolidadas e elaborar demonstrações financeiras separadas como as suas únicas demonstrações financeiras, deve aplicar os requisitos nos parágrafos 24–31 na preparação dessas demonstrações financeiras separadas.

(ii) uma entidade de investimento que prepara demonstrações financeiras nas quais todas as suas subsidiárias são mensuradas pelo valor justo através dos resultados de acordo com o parágrafo 31 da IFRS 10, deverá fazer as divulgações relativas às entidades de investimento exigidas por esta IFRS.

(c) a um interesse mantido por uma entidade que participe mas não disponha do controlo conjunto num acordo conjunto, a menos que

esse interesse resulte numa influência significativa sobre o acordo ou constitua um interesse numa entidade estruturada.

(d) um interesse noutra entidade deve ser contabilizado de acordo com a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*. Uma entidade deve, todavia, aplicar esta IFRS:

(i) quando esse interesse for um interesse numa associada ou num empreendimento conjunto que, de acordo com a IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos*, seja mensurado pelo justo valor através dos resultados; ou

(ii) quando esse interesse for um interesse numa entidade estruturada não consolidada.

Julgamentos e pressupostos significativos

7 **Uma entidade deve divulgar informação sobre os julgamentos e pressupostos significativos nos quais se baseou (e sobre as alterações a esses julgamentos e pressupostos) para determinar:**

(a) que exerce controlo sobre outra entidade, isto é, uma investida, como descrito nos parágrafos 5 e 6 da IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*;

(b) que exerce controlo conjunto sobre um acordo ou que tem uma influência significativa sobre outra entidade; e

(c) o tipo de acordo conjunto (isto é, operação conjunta ou empreendimento conjunto), quando o acordo estiver estruturado através de um veículo separado.

8 Os julgamentos e pressupostos significativos divulgados de acordo com o parágrafo 7 incluem aqueles em que a entidade se baseia quando as alterações nos factos e circunstâncias são de tal ordem que a conclusão sobre se e entidade exerce controlo, controlo conjunto ou influência significativa se modifica durante o período de relato.

9 Para cumprir o parágrafo 7, uma entidade deve divulgar, por exemplo, os julgamentos e pressupostos significativos nos quais se baseou para determinar:

(a) que não controla outra entidade ainda que detenha mais de metade dos direitos de voto na mesma.

(b) que controla outra entidade ainda que detenha menos de metade dos direitos de voto na mesma;

(c) que é um mandante ou um mandatário (ver os parágrafos B58–B72 da IFRS 10).

(d) que não tem influência significativa ainda que detenha 20% ou mais dos direitos de voto noutra entidade.

(e) que tem influência significativa ainda que detenha menos de 20% dos direitos de voto noutra entidade.

Estatuto de entidade de investimento

9A **Quando uma empresa-mãe determina que é uma entidade de investimento de acordo com o parágrafo 27 da IFRS 10, deve divulgar informações sobre os julgamentos e pressupostos significativos em que se baseou para determinar que é uma entidade de investimento. Se a entidade de investimento não reúne uma ou mais das características típicas de uma entidade de investimento (ver o parágrafo 28 da IFRS 10), deve divulgar as razões para concluir que não deixa de ser uma entidade de investimento.**

9B Quando uma entidade se tornar ou deixar de ser uma entidade de investimento, deve divulgar a alteração desse estatuto e as razões para essa alteração. Além disso, uma entidade que se torne uma entidade de investimento deve divulgar o efeito dessa alteração de estatuto sobre as demonstrações financeiras para o período apresentado, incluindo:

(a) o justo valor total, a partir da data da alteração de estatuto, das subsidiárias que deixam de ser consolidadas;

(b) o ganho ou perda total, caso exista, calculado de acordo com o parágrafo B101 da IFRS 10; e

(c) as linhas da demonstração dos resultados nas quais esse ganho ou perda foi reconhecido (se não for apresentados separadamente).

Interesses em subsidiárias

10 Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utilizadores das suas demonstrações financeiras consolidadas

(a) compreenderem:

(i) a composição do grupo; e

(ii) o interesse que os interesses que não controlam detêm sobre as actividades e os fluxos de caixa do grupo (parágrafo 12); e

(b) avaliarem:

(i) a natureza e a extensão das restrições significativas à sua capacidade de aceder a ou de usar activos e liquidar passivos do grupo (parágrafo 13);

(ii) a natureza, e as alterações, dos riscos associados a interesses em entidades estruturadas consolidadas (parágrafos 14–17);

(iii) as consequências das alterações nos seus interesses de propriedade numa subsidiária que não resultam numa perda do controlo (parágrafo 18); e

(iv) as consequências da perda de controlo de uma subsidiária durante o período de relato (parágrafo 19).

11 Quando as demonstrações financeiras de uma subsidiária usadas para preparar demonstrações financeiras consolidadas correspondam a uma data ou a um período diferente do das demonstrações financeiras consolidadas (ver os parágrafos B92 e B93 da IFRS 10), uma entidade deve divulgar:

(a) a data de fim do período de relato das demonstrações financeiras dessa subsidiária; e

(b) a razão pela qual usa uma data ou período diferente.

Interesse detido por interesses que não controlam nas actividades e nos fluxos de caixa de um grupo

12 Uma entidade deve divulgar, para cada uma das suas subsidiárias em que detenha interesses que não controlam que sejam materiais para a entidade que relata:

(a) o nome da subsidiária.

(b) o local principal das actividades (e o país em que está constituída, se for diferente do local principal das actividades) da subsidiária.

(c) a proporção dos interesses de propriedade detidos por interesses que não controlam.

(d) a proporção dos direitos de voto detidos por interesses que não controlam, se diferente da proporção de direitos de propriedade detidos.

(e) os resultados da subsidiária atribuídos a interesses que não controlam durante o período de relato.

(f) os interesses que não controlam acumulados da subsidiária no final do período de relato.

(g) um resumo da informação financeira sobre a subsidiária (ver o parágrafo B10).

Natureza e extensão de restrições significativas

13 Uma entidade deve divulgar:

(a) as restrições significativas (nomeadamente legais, contratuais ou regulamentares) à sua capacidade para aceder a, ou usar, activos e liquidar passivos do grupo, como por exemplo:

(i) restrições à capacidade de uma empresa-mãe ou das suas subsidiárias para transferirem dinheiro ou outros activos de (ou para) outras entidades do mesmo grupo.

(ii) garantias ou outros requisitos que possam restringir o pagamento de dividendos e outras distribuições de capital ou a concessão ou reembolso de empréstimos ou de adiantamentos a (ou por) outras entidades do mesmo grupo.

(b) a natureza e a extensão em que os direitos de protecção dos interesses que não controlam podem restringir significativamente a capacidade da entidade para aceder a, ou usar, activos e liquidar passivos do grupo (como por exemplo quando uma empresa-mãe é obrigada a liquidar passivos de uma subsidiária antes de liquidar os seus próprios passivos ou quando é exigida a aprovação dos interesses que não controlam para aceder aos activos ou para liquidar passivos de uma subsidiária).

(c) as quantias escrituradas nas demonstrações financeiras consolidadas dos activos e passivos abrangidos por essas restrições.

Natureza dos riscos associados aos interesses de uma entidade em entidades estruturadas consolidadas

14 Uma entidade deve divulgar os termos de quaisquer disposições contratuais que possam exigir que a empresa-mãe ou as suas subsidiárias prestem apoio financeiro a uma entidade estruturada consolidada, incluindo acontecimentos ou circunstâncias que possam expor a entidade que relata a uma perda (por exemplo, acordos de liquidez ou critérios de notação de crédito associados a obrigações de compra de activos da entidade estruturada ou de prestação de apoio financeiro à mesma).

15 Se durante o período de relato uma empresa-mãe ou alguma das suas subsidiárias tiver prestado, sem que tivesse a obrigação contratual de o fazer, apoio financeiro ou de outro tipo a uma entidade estruturada consolidada (por exemplo, comprando activos ou instrumentos emitidos pela entidade estruturada), a entidade deve divulgar:

(a) a natureza e a quantia da assistência prestada, incluindo situações em que a empresa-mãe ou as suas subsidiárias tenham ajudado a entidade estruturada a obter apoio financeiro; e

(b) as razões para essa assistência.

16 Se durante o período de relato uma empresa-mãe ou alguma das suas subsidiárias tiver prestado, sem que tivesse a obrigação contratual de o fazer, apoio financeiro ou de outro tipo a uma entidade estruturada previamente não consolidada e dessa prestação de apoio resulte que a entidade assuma o controlo da entidade estruturada, a entidade deve divulgar uma explicação dos factores relevantes para essa decisão.

17 Uma entidade deve divulgar quaisquer intenções actuais de prestar apoio financeiro ou de outro tipo a uma entidade estruturada consolidada, incluindo a intenção de ajudar a entidade estruturada a obter apoio financeiro.

Consequências de alterações no interesse de propriedade de uma empresa-mãe numa subsidiária que não resultem numa perda de controlo

18 Uma entidade deve apresentar um quadro que mostre os efeitos no capital próprio atribuível aos proprietários da empresa-mãe de quaisquer alterações do seu interesse de propriedade numa subsidiária que não resultem numa perda de controlo.

Consequências da perda de controlo de uma subsidiária durante o período de relato

19 Uma entidade deve divulgar o ganho ou perda, caso exista, calculado de acordo com o parágrafo 25 da IFRS 10 e:

(a) a parte desse ganho ou perda atribuível à mensuração de qualquer investimento retido na antiga subsidiária pelo seu justo valor à data em que ocorreu a perda de controlo; e

(b) as linhas da demonstração dos resultados nas quais esse ganho ou perda foi reconhecido (se não for apresentados separadamente).

Interesses em subsidiárias não consolidadas (entidades de investimento)

19A Uma entidade de investimento que, de acordo com a IFRS 10, seja obrigada a aplicar a excepção à consolidação e em vez disso contabilizar o seu investimento numa subsidiária pelo justo valor através dos resultados deve divulgar esse facto.

19B Para cada subsidiária não consolidada, uma entidade de investimento deve divulgar:

(a) o nome da subsidiária;

(b) o local principal de actividade (e o país em que está constituída, se for diferente do local principal da actividade) da subsidiária; e

(c) a proporção dos interesses de propriedade detidos pela entidade investimento e, se for diferente, a proporção dos direitos de voto detidos.

19C Se uma entidade de investimento for a empresa-mãe de outra entidade de investimento, deverá igualmente apresentar as divulgações previstas no parágrafo 19B(a)–(c) relativamente aos investimentos controlados pela entidade de investimento sua subsidiária. A divulgação pode ser apresentada através da inclusão, nas demonstrações financeiras da empresa-mãe, das demonstrações financeiras da subsidiária (ou subsidiárias) que contenham as informações acima.

19D Uma entidade de investimento deve divulgar:

(a) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo, requisitos regulamentares ou acordos contratuais) sobre a capacidade de uma subsidiária não consolidada para transferir fundos para a entidade investimento sob a forma de dividendos em dinheiro ou de reembolsar empréstimos ou adiantamentos feitos à subsidiária não consolidada pela entidade de investimento; e

(b) quaisquer compromissos actuais ou intenções de prestar apoio financeiro ou outro a uma subsidiária não consolidada, incluindo os compromissos ou intenções de ajudar a subsidiária na obtenção de apoio financeiro.

19E Se, durante o período de relato, uma entidade de investimento ou qualquer das suas subsidiárias tiver, sem ter obrigação contratual de o fazer, prestado apoio financeiro ou outro a uma subsidiária não consolidada (por exemplo, comprando activos ou instrumentos emitidos pela subsidiária ou ajudando a subsidiária na obtenção de apoio financeiro), a entidade deverá divulgar:

(a) a natureza e a quantia do apoio prestado a cada subsidiária não consolidada; e

(b) as razões para prestar esse apoio.

19F Uma entidade deve divulgar os termos de quaisquer disposições contratuais que possam exigir que a entidade ou as suas subsidiárias não consolidadas prestem apoio financeiro a uma entidade estruturada, controlada, não consolidada, incluindo acontecimentos ou circunstâncias que possam expor a entidade que relata a uma perda (por exemplo, acordos de liquidez ou critérios

de notação de crédito associados a obrigações de compra de activos da entidade estruturada ou de prestação de apoio financeiro à mesma).

19G Se durante o período de relato uma entidade de investimento ou qualquer das suas subsidiárias não consolidadas tiver, sem ter obrigação contratual de o fazer, prestado apoio financeiro ou outro a uma entidade estruturada não consolidada que a entidade investimento não controle, e se essa prestação de apoio resultou no controlo da entidade estruturada pela entidade de investimento, esta deve divulgar uma explicação dos factores relevantes que levaram à decisão de prestar esse apoio.

Interesses em acordos conjuntos e associadas

20 Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utilizadores das suas demonstrações financeiras avaliarem:

(a) a natureza, extensão e efeitos financeiros dos seus interesses em acordos conjuntos e associadas, incluindo a natureza e os efeitos do seu relacionamento contratual com outros investidores com controlo conjunto ou com influência significativa sobre os acordos conjuntos e associadas (parágrafos 21 e 22); e

(b) a natureza e as alterações nos riscos associados a interesses em empreendimentos conjuntos e associadas (parágrafo 23).

Natureza, extensão e efeitos financeiros dos interesses de uma entidade em acordos conjuntos e associadas

21 Uma entidade deve divulgar:

(a) para cada acordo conjunto e associada que seja material para a entidade que relata:

(i) o nome do acordo conjunto ou associada.

(ii) a natureza do relacionamento da entidade com o acordo conjunto ou associada (através, por exemplo, da descrição da natureza das actividades do acordo conjunto ou associada e uma indicação sobre se os mesmos são estratégicos para as actividades da entidade).

(iii) o local principal das actividades (e o país em que está constituída, se for diferente do local principal das actividades) do acordo conjunto ou associada.

(iv) a proporção de interesses de propriedade ou a participação accionista detida pela entidade e, se diferente, a proporção de direitos de voto detidos (se aplicável).

(b) para cada empreendimento conjunto e associada que seja material para a entidade que relata:

(i) se o investimento no empreendimento conjunto ou associada é mensurado utilizando o método da equivalência patrimonial ou pelo justo valor;

(ii) um resumo da informação financeira sobre o empreendimento conjunto ou associada, conforme especificado nos parágrafos B12 e B13;

(iii) se o empreendimento conjunto ou associada for contabilizado pelo método da equivalência patrimonial, o justo valor do seu investimento no empreendimento conjunto ou associada, caso exista uma cotação de mercado para o mesmo.

(c) a informação financeira especificada no parágrafo B16 sobre os investimentos em empreendimentos conjuntos e associadas que não sejam individualmente materiais:

(i) de forma agregada para todos os empreendimentos conjuntos individualmente imateriais e, separadamente,

(ii) de forma agregada para todas as associadas individualmente imateriais.

21A Uma entidade de investimento não é obrigada a apresentar as divulgações exigidas pelo parágrafo 21(b)–21(c).

22 Uma entidade deve também divulgar:

(a) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo, requisitos regulamentares ou disposições contratuais entre investidores com controlo conjunto ou influência significativa sobre um empreendimento conjunto ou uma associada) à capacidade dos empreendimentos conjuntos ou associadas para transferirem fundos

para a entidade sob a forma de dividendos em dinheiro ou para reembolsarem empréstimos ou adiantamentos feitos pela entidade;

(b) quando as demonstrações financeiras de um empreendimento conjunto ou associada usadas para a aplicação do método da equivalência patrimonial correspondam a uma data ou a um período que seja diferente do da entidade

(i) a data de fim do período de relato das demonstrações financeiras desse empreendimento conjunto ou associada; e

(ii) a razão pela qual usa uma data ou período diferente.

(c) a parte não reconhecida nas perdas de um empreendimento conjunto ou associada, tanto para o período de relato como em termos acumulados, se a entidade tiver deixado de reconhecer a sua parte nas perdas do empreendimento conjunto ou associada quando passou a aplicar o método da equivalência patrimonial.

Riscos associados aos interesses de uma entidade em empreendimentos conjuntos e associadas

23 Uma entidade deve divulgar:

(a) os compromissos que tenha relativamente aos seus empreendimentos conjuntos, em separado da quantia de outros compromissos, como especificado nos parágrafos B18–B20;

(b) de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, a menos que a probabilidade de perdas seja remota, os passivos contingentes assumidos relativamente aos seus interesses em empreendimentos conjuntos ou associadas (incluindo a sua parte nos passivos contingentes assumidos em conjunto com outros investidores com controlo conjunto ou com influência significativa sobre os empreendimentos conjuntos ou associadas), em separado da quantia correspondente a outros passivos contingentes.

Interesses em entidades estruturadas não consolidadas

24 Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utilizadores das suas demonstrações financeiras

(a) compreenderem a natureza e a extensão dos seus interesses em entidades estruturadas não consolidadas (parágrafos 26–28); e

(b) avaliarem a natureza e as alterações nos riscos associados aos seus interesses em entidades estruturadas não consolidadas (parágrafos 29–31).

25 A informação exigida pelo parágrafo 24(b) inclui informação sobre a exposição de uma entidade ao risco devido ao envolvimento que tenha tido com entidades estruturadas não consolidadas em períodos anteriores (por exemplo, patrocinando a entidade estruturada), mesmo que a entidade já não tenha qualquer envolvimento contratual com a entidade estruturada à data de relato.

25A Uma entidade de investimento não é obrigada a apresentar as divulgações exigidas pelo parágrafo 24 em relação a uma entidade estruturada não consolidada que controla e sobre a qual apresente as divulgações exigidas pelos parágrafos 19A-19G.

Natureza dos interesses

26 Uma entidade deve divulgar informação qualitativa e quantitativa sobre os seus interesses em entidades estruturadas não consolidadas, incluindo, entre outros, a natureza, os fins, a dimensão e as actividades da entidade estruturada e o seu modo de financiamento.

27 Se uma entidade tiver patrocinado uma entidade estruturada não consolidada relativamente à qual não apresente a informação exigida no parágrafo 29 (por exemplo porque não tem um interesse na entidade à data de relato), a entidade deve divulgar:

(a) o modo como determinou quais as entidades estruturadas que patrocinou;

(b) o *rendimento obtido dessas entidades estruturadas* durante o período de relato, incluindo uma descrição dos tipos de rendimentos apresentados; e

(c) a quantia escriturada (à data da transferência) de todos os activos transferidos para aquelas entidades estruturadas durante o período de relato.

28 Uma entidade deve apresentar a informação exigida pelo parágrafo 27(b) e (c) em formato tabular, excepto quando for mais adequado outro formato, e classificar as suas actividades de patrocínio em categorias relevantes (ver os parágrafos B2–B6).

Natureza dos riscos

29 Uma entidade deve divulgar em formato tabular, excepto quando outro formato for mais adequado, um resumo:

(a) das quantias escrituradas dos activos e passivos reconhecidos nas suas demonstrações financeiras relativas aos seus interesses em entidades estruturadas não consolidadas.

(b) das linhas da demonstração de posição financeira nas quais esses activos e passivos são reconhecidos.

(c) da quantia que melhor representa a exposição máxima da entidade a perdas decorrentes dos seus interesses em entidades estruturadas não consolidadas, incluindo como é que essa exposição máxima a perdas é determinada. Se uma entidade não puder quantificar a sua exposição máxima a perdas decorrentes dos seus interesses em entidades estruturadas não consolidadas, deve divulgar esse facto e as razões que o justificam.

(d) uma comparação entre as quantias escrituradas dos activos e passivos da entidade relacionados com os seus interesses em entidades estruturadas não consolidadas e a exposição máxima da entidade a perdas daquelas entidades.

30 Se durante o período de relato uma entidade tiver prestado, sem que tivesse a obrigação contratual de o fazer, apoio financeiro ou outro a uma entidade estruturada não consolidada na qual tenha tido anteriormente ou tenha actualmente um interesse (por exemplo, comprando activos ou instrumentos emitidos pela entidade estruturada), deve divulgar:

(a) a natureza e a quantia do apoio prestado, incluindo situações em que a entidade tenha ajudado a entidade estruturada a obter apoio financeiro; e

(b) as razões para ter prestado essa assistência.

31 Uma entidade deve divulgar quaisquer intenções actuais de fornecer apoio financeiro ou outro uma entidade estruturada não consolidada, incluindo as intenções de ajudar a entidade estruturada a obter apoio financeiro.

Apêndice A
Termos definidos

Este apêndice é parte integrante desta IFRS.

entidade estruturada Uma entidade que tenha sido concebida de modo a que os direitos de voto ou direitos similares não são o factor dominante para decidir quem a controla, como por exemplo quando quaisquer direitos de voto estão relacionados apenas com as tarefas administrativas e as actividades relevantes são regidas por disposições contratuais.

Os parágrafos B22–B24 proporcionam mais informações sobre entidades estruturadas.

Interesses noutra entidade Para efeitos desta IFRS, um interesse noutra entidade refere-se ao envolvimento contratual e não contratual que expõe uma entidade a uma variabilidade do retorno em função do desempenho da outra entidade. Um interesse noutra entidade pode ser evidenciado, entre outros, pela propriedade de acções ou de instrumentos de dívida, bem como por outras formas de envolvimento como a concessão de financiamento, apoio à liquidez, melhoria de crédito e garantias. Isso inclui os meios pelos quais uma entidade tem controlo, controlo conjunto ou influência significativa sobre outra entidade. Uma entidade não tem necessariamente um interesse noutra entidade apenas por via de uma normal relação de cliente-fornecedor.

Os parágrafos B7–B9 proporcionam mais informações sobre os interesses noutras entidades.

Os parágrafos B55–B57 da IFRS 10 explicam a variabilidade do retorno.

rendimento de uma entidade estruturada	Para efeitos desta IFRS, o rendimento de uma **entidade estruturada** inclui, entre outros, comissões recorrentes e não recorrentes, juros, dividendos, ganhos ou perdas na remensuração ou no desreconhecimento de interesses em entidades estruturadas e ganhos ou perdas da transferência de activos e passivos para a entidade estruturada.

Os seguintes termos são definidos na IAS 27 (como emendada em 2011), na IAS 28 (como emendada em 2011), na IFRS 10 e na IFRS 11 *Acordos Conjuntos* e são utilizados nesta IFRS com os significados especificados nessas IFRS:

- acordo conjunto
- actividades relevantes
- associada
- controlo conjunto
- controlo de uma entidade
- demonstrações financeiras consolidadas
- demonstrações financeiras separadas
- direitos protectores
- empreendimento conjunto
- empresa-mãe
- entidade de investimento
- grupo
- influência significativa
- interesse que não controla
- método da equivalência patrimonial
- operação conjunta
- subsidiária
- veículo separado.

Apêndice B
Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante desta IFRS. Descreve a aplicação dos parágrafos 1-31 e tem o mesmo valor que as outras partes da IFRS.

B1 Os exemplos neste apêndice retratam situações hipotéticas. Embora alguns aspectos dos exemplos possam estar presentes em situações reais, na aplicação da IFRS 12 há que considerar todos os factos e circunstâncias de uma situação real em particular.

Agregação (parágrafo 4)

B2 Uma entidade decidirá, à luz das suas próprias circunstâncias, o nível de detalhe que apresenta para satisfazer as necessidades de informação dos utilizadores, a ênfase que deve colocar nos diferentes aspectos dos requisitos e o modo como agrega a informação. É necessário garantir um equilíbrio entre demonstrações financeiras sobrecarregadas com detalhes excessivos que possam não ter utilidade para os seus utilizadores e a dificuldade de percepção da informação em resultado de uma agregação excessiva.

B3 Uma entidade pode agregar as divulgações exigidas por esta IFRS em relação aos seus interesses em entidades similares, se essa agregação for consistente com o objectivo de divulgação e com o requisito previsto no parágrafo B4 e desde que não dificulte a percepção da informação apresentada. Uma entidade deve divulgar o modo como agregou os seus interesses em entidades similares.

B4 Uma entidade deve apresentar informação em separado para os interesses em:

(a) subsidiárias;

(b) empreendimentos conjuntos;

(c) operações conjuntas;

(d) associadas; e

(e) entidades estruturadas não consolidadas.

B5 Ao determinar se agrega ou não a informação, uma entidade deve considerar a informação quantitativa e qualitativa sobre as diferentes características de

risco e de retorno de cada entidade em relação à qual esteja a considerar a possibilidade de agregação e a importância de cada uma dessas entidades para a entidade que relata. A entidade deve apresentar as divulgações de uma maneira que explique claramente aos utilizadores das demonstrações financeiras a natureza e a extensão dos seus interesses nessas outras entidades.

B6 São exemplos de níveis de agregação dentro das classes de entidades definidas no parágrafo B4 que podem ser adequadas:

(a) a natureza das actividades (por exemplo, uma entidade de investigação e desenvolvimento, uma entidade de titularização de cartões de crédito renovável);

(b) a classificação sectorial;

(c) a geografia (por exemplo, país ou região).

Interesses em outras entidades

B7 Um interesse noutra entidade refere-se ao envolvimento contratual e não contratual que expõe uma entidade que relata a uma variabilidade do retorno em função do desempenho da outra entidade. A consideração do objectivo e estrutura da outra entidade pode ajudar a entidade que relata a avaliar se tem um interesse nessa entidade e se, portanto, tem que apresentar as divulgações definidas nesta IFRS. Essa avaliação deve incluir uma consideração dos riscos que a outra entidade assume e dos riscos que a outra entidade transfere para a entidade que relata e para outras partes.

B8 Uma entidade que relata está geralmente exposta à variabilidade do retorno em função do desempenho de outra entidade por via da detenção de instrumentos (como participações no capital ou instrumentos de dívida emitidos pela outra entidade) ou de outro envolvimento que absorva a variabilidade. Assuma-se, por exemplo, que uma entidade estruturada detém uma carteira de empréstimos. A entidade estruturada adquire um swap de risco de incumprimento junto de outra entidade (a entidade que relata) para se proteger de um incumprimento no pagamento de juros e do capital emprestado. A entidade que relata tem um envolvimento que a expõe a variabilidade do retorno em função do desempenho da entidade estruturada na

medida em que o swap de risco de incumprimento absorve a variabilidade dos resultados da entidade estruturada.

B9 Alguns instrumentos são concebidos para transferir o risco de uma entidade que relata para outra entidade. Esses instrumentos criam variabilidade do retorno para a outra entidade, mas não expõem geralmente a entidade que relata à variabilidade do retorno em função do desempenho da outra entidade. Assuma-se, por exemplo, que uma entidade estruturada é constituída para proporcionar oportunidades de investimento a investidores que pretendem assumir uma exposição ao risco de crédito da entidade Z (a entidade Z não está relacionada com nenhuma das partes envolvidas no acordo). A entidade estruturada obtém financiamento através da emissão a esses investidores de títulos de dívida indexados ao risco de crédito da entidade Z (títulos de dívida indexados ao crédito) e utiliza os proventos para investir numa carteira de activos financeiros isentos de risco. A entidade estruturada assume uma exposição ao risco de crédito da entidade Z ao participar num swap de risco de incumprimento CDS (Credit Default Swap) com uma contraparte nesse swap. O CDS transfere o risco de crédito da entidade Z para a entidade estruturada em troca de uma comissão paga pela contraparte do swap. Os investidores na entidade estruturada recebem um retorno mais elevado que reflecte tanto o retorno da entidade estruturada por via da sua carteira de activos como a comissão pelo CDS. A contraparte no swap não tem um envolvimento com a entidade estruturada que a exponha à variabilidade do retorno em função do desempenho da entidade estruturada, uma vez que o CDS transfere a variabilidade para a entidade estruturada, em vez de absorver a variabilidade do retorno da entidade estruturada.

Informação financeira resumida de subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas (parágrafos 12 e 21)

B10 Para cada uma das suas subsidiárias que tenha interesses que não controlam e que sejam materiais para a entidade que relata, uma entidade deve divulgar:

(a) os dividendos pagos a interesses que não controlam;

(b) informação financeira resumida sobre os activos, passivos, resultados e fluxos de caixa da subsidiária que permita aos utilizadores compreenderem qual o impacto dos interesses que não controlam nas

actividades e nos fluxos de caixa do grupo. Esta informação pode incluir, por exemplo, activos correntes, activos não correntes, passivos correntes, passivos não correntes, rédito, resultados e rendimento integral total.

B11 A informação financeira resumida exigida pelo parágrafo B10(b) deve ser apresentada pelas quantias antes das eliminações intragrupo.

B12 Para cada empreendimento conjunto e associada material para a entidade que relata, uma entidade deve divulgar:

(a) os dividendos recebidos do empreendimento conjunto ou associada;

(b) a informação financeira resumida relativa ao empreendimento conjunto ou associada (ver os parágrafos B14 e B15), incluindo, entre outra, a relativa a:

(i) activos correntes.

(ii) activos não correntes.

(iii) passivos correntes.

(iv) passivos não correntes.

(v) rédito.

(vi) resultados das operações em continuação.

(vii) resultados após impostos das unidades operacionais descontinuadas.

(viii) outro rendimento integral.

(ix) rendimento integral total.

B13 Além da informação financeira resumida exigida pelo parágrafo B12, uma entidade deve divulgar para cada empreendimento conjunto material para a entidade de relato as quantias:

(a) de caixa e equivalentes de caixa incluídos no parágrafo B12(b)(i).

(b) dos passivos financeiros correntes (excluindo dívidas comerciais, outros valores a pagar e provisões) incluídos no parágrafo B12(b)(iii).

(c) dos passivos financeiros não correntes (excluindo dívidas comerciais, outros valores a pagar e provisões) incluídos no parágrafo B12(b)(iv).

(d) das depreciações e amortizações.

(e) dos rendimentos de juros.

(f) dos gastos com juros.

(g) dos gastos ou rendimentos do imposto sobre o rendimento.

B14 A informação financeira resumida apresentada de acordo com os parágrafos B12 e B13 deve consistir nas quantias incluídas nas demonstrações financeiras preparadas de acordo com as IFRS do empreendimento conjunto ou associada (e não a parte da entidade nessas quantias). Se a entidade contabilizar os seus interesses no empreendimento conjunto ou associada utilizando o método da equivalência patrimonial:

(a) as quantias incluídas nas demonstrações financeiras preparadas de acordo com as IFRS do empreendimento conjunto ou associada devem ser ajustadas de modo a reflectir os ajustamentos feitos pela entidade ao usar o método da equivalência patrimonial, como por exemplo os ajustamentos pelo justo valor feitos à data de aquisição e os ajustamentos por diferenças nas políticas contabilísticas.

(b) a entidade deve preparar uma reconciliação da informação financeira resumida apresentada com a quantia escriturada do seu interesse no empreendimento conjunto ou associada.

B15 Uma entidade pode apresentar a informação financeira resumida exigida pelos parágrafos B12 e B13 com base nas demonstrações financeiras do empreendimento conjunto ou associada se:

(a) a entidade mensurar o seu interesse no empreendimento conjunto ou associada pelo justo valor de acordo com a IAS 28 (conforme emendada em 2011); e

(b) o empreendimento conjunto ou associada não preparar demonstrações financeiras de acordo com as IFRS e a preparação nessa base for impraticável ou resultar em custos extraordinários.

Nesse caso, a entidade deve divulgar a base sobre a qual preparou a informação financeira resumida.

B16 Uma entidade deve divulgar, em agregado, a quantia escriturada dos seus interesses em todos os empreendimentos conjuntos ou associadas imateriais que sejam contabilizados pelo método da equivalência patrimonial. Uma entidade deve também divulgar em separado a quantia agregada da sua parte nesses empreendimentos conjuntos ou associadas:

(a) resultados das operações em continuação.

(b) resultados após impostos das unidades operacionais descontinuadas.

(c) outro rendimento integral.

(d) rendimento integral total.

Uma entidade apresenta as divulgações separadamente para os empreendimentos conjuntos e associadas.

B17 Quando o interesse de uma entidade numa subsidiária, num empreendimento conjunto ou numa associada (ou uma porção do seu interesse num empreendimento conjunto ou numa associada) for classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, a entidade não é obrigada a divulgar informação financeira resumida relativamente a essa subsidiária, empreendimento conjunto ou associada de acordo com os parágrafos B10–B16.

Compromissos para empreendimentos conjuntos (parágrafo 23(a))

B18 Uma entidade deve divulgar os compromissos totais que assumiu mas que não são reconhecidos à data de relato (incluindo a sua parte em compromissos assumidos conjuntamente com outros investidores com controlo conjunto de um empreendimento conjunto) relativamente aos seus interesses em empreendimentos conjuntos. Os compromissos são os elementos que podem dar origem a futuros exfluxos de caixa ou de outros recursos.

B19 Os compromissos não reconhecidos que podem dar origem a futuros exfluxos de caixa ou de outros recursos incluem:

(a) compromissos não reconhecidos de contribuir com financiamento ou recursos em resultado, por exemplo:

(i) de acordos de constituição ou aquisição de um empreendimento conjunto (que exijam, por exemplo, que uma entidade contribua com fundos durante um período de tempo específico).

(ii) de projectos de investimento assumidos por um empreendimento conjunto.

(iii) de obrigações de aquisição incondicionais, incluindo aquisição de equipamento, inventário ou serviços que uma

entidade se tenha comprometido a comprar a, ou em nome de, um empreendimento conjunto.

(iv) de compromissos não reconhecidos para a concessão de empréstimos ou de outro apoio financeiro a um empreendimento conjunto.

(v) de compromissos não reconhecidos para a contribuição com recursos, como por exemplo activos ou serviços, para um empreendimento conjunto.

(vi) de outros compromissos não reconhecidos não canceláveis relativos a um empreendimento conjunto.

(b) compromissos não reconhecidos para aquisição de um direito de propriedade de outra parte (ou de parte desse direito de propriedade) num empreendimento conjunto, caso um determinado evento ocorra ou não no futuro.

B20 Os requisitos e exemplos que constam dos parágrafos B18 e B19 ilustram alguns dos tipos de divulgação exigidos pelo parágrafo 18 da IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas*.

Interesses em entidades estruturadas não consolidadas (parágrafos 24–31)

Entidades estruturadas

B21 Uma entidade estruturada é uma entidade que tenha sido concebida de modo a que os direitos de voto ou direitos similares não são o factor dominante para decidir quem a controla, como por exemplo quando quaisquer direitos de voto estão relacionados apenas com as tarefas administrativas e as actividades relevantes são regidas por disposições contratuais.

B22 Uma entidade estruturada tem frequentemente algumas ou todas as seguintes características ou atributos:

(a) actividades restritas.

(b) um objectivo restrito e bem definido, como a execução de uma locação fiscalmente eficaz, a realização de actividades de investigação e desenvolvimento, a disponibilização de uma fonte de capital ou de financiamento a uma entidade ou a criação de oportunidades de investimento a investidores através da transferência

dos riscos e vantagens associados aos activos da entidade estruturada para esses investidores.

(c) capital insuficiente para permitir que a entidade estruturada financie as suas actividades sem apoio financeiro subordinado.

(d) financiamento sob a forma de múltiplos instrumentos contratualmente associados a investidores que criem concentrações de crédito ou outros riscos (tranches).

B23 São exemplos de entidades consideradas entidades estruturadas, entre outros:

(a) veículos de titularização.

(b) financiamentos garantidos por activos.

(c) certos fundos de investimento.

B24 Uma entidade que é controlada por direitos de voto não é uma entidade estruturada simplesmente porque recebe, por exemplo, financiamento de terceiros na sequência de uma reestruturação.

Natureza dos riscos associados aos interesses em entidades estruturadas não consolidadas (parágrafos 29-31)

B25 Além da informação exigida pelos parágrafos 29-31, uma entidade deve divulgar a informação adicional necessária para cumprir o objectivo de divulgação previsto no parágrafo 24(b).

B26 São exemplos de informação adicional que, dependendo das circunstâncias, pode ser relevante para uma avaliação dos riscos a que uma entidade está exposta quando tem um interesse numa entidade estruturada não consolidada:

(a) os termos de um acordo que possam exigir que a entidade preste apoio financeiro a uma entidade estruturada não consolidada (por exemplo, acordos de liquidez ou critérios de notação de crédito associados a obrigações de compra de activos da entidade estruturada ou de prestação de apoio financeiro à mesma), incluindo:

(i) uma descrição de eventos ou circunstâncias que possam expor a entidade que relata a uma perda.

(ii) a existência ou não de determinados termos que limitem a obrigação.

(iii) a existência ou não de outras partes que prestem apoio financeiro e, se for o caso, a forma como a obrigação da entidade que relata se posiciona face a essas outras partes.

(b) perdas suportadas pela entidade durante o período de relato relativamente aos seus interesses em entidades estruturadas não consolidadas;

(c) os tipos de rendimento recebidos pela entidade durante o período de relato relativamente aos seus interesses em entidades estruturadas não consolidadas;

(d) se a entidade estiver obrigada a absorver perdas de uma entidade estruturada não consolidada antes de outras partes, o limite máximo dessas perdas para a entidade e (se relevante) o posicionamento e a quantia de perdas potenciais suportadas pelas partes cujos interesses são hierarquicamente inferiores aos interesses da entidade na entidade estruturada não consolidada;

(e) informação sobre eventuais acordos de liquidez, garantias ou outros compromissos com terceiros que possam afectar o justo valor ou o risco dos interesses da entidade em entidades estruturadas não consolidadas;

(f) quaisquer dificuldades que uma entidade estruturada não consolidada tenha sentido para financiar as suas actividades durante o período de relato;

(g) relativamente ao financiamento de uma entidade estruturada não consolidada, as formas de financiamento (por exemplo, papel comercial ou títulos de dívida a médio prazo) e respectiva duração média ponderada. Esta informação pode incluir análises da maturidade dos activos e do financiamento de uma entidade estruturada não consolidada, se a mesma detiver activos de longo prazo financiados por financiamento de curto prazo.

Apêndice C
Data de eficácia e transição

Este apêndice é parte integrante desta IFRS e tem o mesmo valor que as outras partes da mesma.

Data de eficácia e transição

C1 Uma entidade deve aplicar esta IFRS para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada.

C1A O documento *Demonstrações Financeiras Consolidadas, Acordos Conjuntos e Divulgação de Interesses Noutras Entidades: Orientações de transição* (emendas à IFRS 10, à IFRS 11 e à IFRS 12), emitido em Junho de 2012, adicionou os parágrafos C2A–C2B. As entidades devem aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. Se uma entidade aplicar a IFRS 12 a um período anterior deve aplicar essas emendas a esse período anterior.

C1B O documento *Entidades de Investimento* (Emendas à IFRS 10, à IFRS 12 e à IAS 27), emitido em Outubro de 2012, emendou o parágrafo 2 e o Apêndice A e adicionou os parágrafos 9A–9B, 19A–19G, 21A e 25A. Uma entidade deve aplicar essas emendas em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. É permitida a adopção antecipada, Se uma entidade aplicar as emendas de forma antecipada, deve divulgar esse facto e aplicar todas as emendas incluídas no documento *Entidades de Investimento* ao mesmo tempo.

C1C O documento *Entidades de Investimento: Aplicação da excepção à consolidação* (Emendas à IFRS 10, à IFRS 12 e à IAS 28), emitido em Dezembro de 2014, emendou o parágrafo 6. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

C2 A entidade é encorajada a apresentar a informação exigida por esta IFRS para períodos anuais anteriores aos períodos anuais com início em ou após 1 de

Janeiro de 2013. A apresentação de algumas das divulgações exigidas por esta IFRS não obriga a entidade a cumprir todos os requisitos desta IFRS nem a aplicar a IFRS 10, a IFRS 11, a IAS 27 (como emendada em 2011) e a IAS 28 (como emendada em 2011) antecipadamente.

C2A Os requisitos de divulgação desta IFRS não têm de ser aplicados relativamente a qualquer período apresentado que tenha início antes do período anual imediatamente anterior ao primeiro período anual relativamente ao qual a IFRS 12 é aplicada.

C2B Os requisitos de divulgação dos parágrafos 24–31 e as correspondentes orientações nos parágrafos B21–B26 desta IFRS não têm de ser aplicados relativamente a qualquer período apresentado que tenha início antes do primeiro período anual relativamente ao qual a IFRS 12 é aplicada.

Referências à IFRS 9

C3 Se uma entidade aplicar esta IFRS mas ainda não aplicar a IFRS 9, qualquer referência à IFRS 9 deve ser lida como uma referência à IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*.

Norma Internacional de Relato Financeiro 13
Mensuração pelo Justo Valor

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
ÂMBITO ····· 5
MENSURAÇÃO ····· 9
Definição de justo valor ····· 9
O activo ou passivo ····· 11
A transacção ····· 15
Participantes do mercado ····· 22
O preço ····· 24
Aplicação a activos não financeiros ····· 27
Aplicação a passivos e a instrumentos de capital próprio da própria entidade ····· 34
Aplicação a activos financeiros e passivos financeiros com posições compensadas no que respeita aos riscos de mercado ou ao risco de crédito de contraparte ····· 48
Justo valor no reconhecimento inicial ····· 57
Técnicas de valorização ····· 61
Dados para as técnicas de valorização ····· 67
Hierarquia do justo valor ····· 72
DIVULGAÇÃO ····· 91
Apêndice A Termos definidos
Apêndice B Guia de aplicação
Apêndice C Data de eficácia e transição

Norma Internacional de Relato Financeiro 13
Mensuração pelo Justo Valor

Objectivo

1 **Esta IFRS:**

(a) define *justo valor*;

(b) estabelece numa única IFRS um quadro para a mensuração pelo justo valor; e

(c) exige divulgação sobre as mensurações pelo justo valor.

2 O justo valor é uma mensuração baseada no mercado, não uma mensuração específica de uma entidade. Para alguns activos e passivos, podem existir transacções ou informações de mercado observáveis. Para outros activos e passivos, podem não existir transacções e informações de mercado observáveis. No entanto, o objectivo de uma mensuração pelo justo valor é o mesmo em ambos os casos — estimar o preço pelo qual uma *transacção ordenada* para vender o activo ou transferir o passivo ocorreria entre *participantes do mercado* à data da mensuração nas condições vigentes de mercado (isto é, um *preço de saída* à data da mensuração na perspectiva de um participante do mercado que detenha o activo ou deva o passivo).

3 Quando o preço de um activo ou passivo idêntico não seja observável, uma entidade mensura o justo valor usando outra técnica de valorização que maximize o uso de *dados observáveis* relevantes e minimize o uso de *dados não observáveis*. Como o justo valor é baseado nas condições de mercado, ele é mensurado usando os pressupostos que os participantes do mercado considerariam ao apreçar o activo ou passivo, incluindo pressupostos sobre o risco. Assim, a intenção de uma entidade de deter um activo ou de liquidar ou satisfazer um passivo não é relevante para a mensuração do justo valor.

4 A definição de justo valor centra-se nos activos e passivos porque estes são o principal objecto da mensuração contabilística. Adicionalmente, esta IFRS deve ser aplicada aos instrumentos de capital próprio de uma entidade mensurados pelo justo valor.

Âmbito

5 **Esta IFRS aplica-se quando outra IFRS exige ou permite mensurações pelo justo valor ou divulgações sobre mensurações pelo justo valor (e mensurações, como o justo valor menos custos de alienação, baseadas no justo valor ou divulgações sobre essas mensurações), excepto nos casos especificados nos parágrafos 6 e 7.**

6 Os requisitos de mensuração e divulgação desta IFRS não se aplicam ao seguinte:

(a) transacções de pagamento com base em acções no âmbito da IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*;

(b) transacções de locação no âmbito da IAS 17.*Locações*; e

(c) mensurações que tenham algumas semelhanças com o justo valor mas que não são o justo valor, tais como o valor realizável líquido na IAS 2 *Inventários* ou o valor de uso na IAS 36 *Imparidade de Activos*.

7 As divulgações exigidas por esta IFRS não são necessárias quanto ao seguinte:

(a) activos do plano mensurados pelo justo valor de acordo com a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*;

(b) investimentos em planos de benefícios de reforma mensurados pelo justo valor de acordo com a IAS 26 *Contabilização e Relato pelos Planos de Benefícios de Reforma*; e

(c) activos relativamente aos quais a quantia recuperável é o justo valor menos os custos de alienação de acordo com a IAS 36.

8 O quadro para a mensuração pelo justo valor descrito nesta IFRS aplica-se tanto à mensuração inicial como à mensuração subsequente quando o justo valor for exigido ou permitido por outras IFRS.

Mensuração

Definição de justo valor

9 **Esta IFRS define justo valor como o preço que seria recebido por vender um activo ou o preço pago por transferir um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração.**

10 O parágrafo B2 descreve a abordagem geral da mensuração pelo justo valor.

O activo ou passivo

11 **Uma mensuração pelo justo valor diz respeito a um determinado activo ou passivo. Assim, ao mensurar o justo valor uma entidade deve ter em conta as características do activo ou do passivo, se os participantes do mercado tivessem em consideração essas características ao apreçar o activo ou passivo à data da mensuração. Tais características incluem, por exemplo:**

(a) a condição e localização do activo; e

(b) restrições, se existirem, para vender ou usar o activo.

12 O efeito de uma característica particular sobre a mensuração variará em função da forma como essa característica seria tida em consideração pelos participantes do mercado.

13 O activo ou passivo mensurado pelo justo valor pode ser um dos seguintes:

(a) um activo ou passivo autónomo (por exemplo, um instrumento financeiro ou um instrumento não financeiro); ou

(b) um grupo de activos, um grupo de passivos ou um grupo de activos e passivos (por exemplo, uma unidade geradora de caixa ou um negócio).

14 A consideração sobre se o activo ou o passivo é um activo ou passivo autónomo, um grupo de activos, um grupo de passivos ou um grupo de activos e passivos para efeitos de reconhecimento ou divulgação depende da sua *unidade de conta*. A unidade de conta do activo ou passivo deve ser determinada de acordo com a IFRS que exige ou permite a mensuração pelo justo valor, excepto nos casos previstos nesta IFRS.

A transacção

15 **Uma mensuração pelo justo valor presume que o activo ou passivo é trocado entre participantes do mercado numa transacção ordenada para vender o activo ou transferir o passivo à data de mensuração nas condições vigentes de mercado.**

16 **Uma mensuração pelo justo valor presume que a transacção para vender o activo ou transferir o passivo se realiza:**

(a) no *mercado principal* desse activo ou passivo; ou

(b) no *mercado mais vantajoso* para esse activo ou passivo, caso não exista um mercado principal.

17 Uma entidade não tem de realizar uma procura exaustiva de todos os mercados possíveis para identificar o mercado principal ou, na ausência de um mercado principal, o mercado mais vantajoso, mas deve ter em consideração toda a informação que esteja razoavelmente disponível. Na ausência de prova em contrário, presume-se que o mercado em que a entidade geralmente realizaria a transacção para vender o activo ou transferir o passivo seja o mercado principal ou, na ausência de um mercado principal, o mercado mais vantajoso.

18 Se existir um mercado principal para o activo ou passivo, a mensuração pelo justo valor deverá representar o preço nesse mercado (seja esse preço directamente observável ou estimado usando outra técnica de valorização), mesmo que o preço num outro mercado seja potencialmente mais vantajoso à data da mensuração.

19 A entidade deve ter acesso ao mercado principal (ou ao mercado mais vantajoso) à data da mensuração. Dado que diferentes entidades (e negócios dentro dessas entidades) com diferentes actividades podem ter acesso a diferentes mercados, o mercado principal (ou o mercado mais vantajoso) para um activo ou passivo pode ser diferente para diferentes entidades (e negócios dentro dessas entidades). Assim, o mercado principal (ou o mercado mais vantajoso) e, portanto, os participantes do mercado, devem ser considerados na perspectiva da entidade, permitindo, assim, diferenças entre entidades com diferentes actividades.

20 Embora a entidade deva estar em condições de aceder ao mercado, não precisa de ter a possibilidade de vender o activo ou de transferir o passivo em particular à data de mensuração para poder mensurar o justo valor com base no preço nesse mercado.

21 Ainda que não exista um mercado observável que dê informação de preços relativamente à venda do activo ou à transferência do passivo à data da mensuração, uma mensuração pelo justo valor deve presumir que a transacção ocorre nessa data, considerada a partir da perspectiva de um participante do mercado que detenha o activo ou deva o passivo. Essa presumida transacção estabelece a base para a estimação do preço para vender o activo ou transferir o passivo.

Participantes do mercado

22 **Uma entidade deve mensurar o justo valor de um activo ou um passivo usando os pressupostos que os participantes do mercado considerariam ao apreçar o activo ou passivo, assumindo que os participantes do mercado actuam no seu próprio interesse económico.**

23 Ao desenvolver esses pressupostos, uma entidade não tem de identificar participantes específicos do mercado. Em vez disso, a entidade deve identificar características que distingam os participantes do mercado em geral, considerando os seguintes factores específicos aplicáveis a todos:

(a) o activo ou passivo;

(b) o mercado principal (ou mercado mais vantajoso) para o activo ou passivo; e

(c) os participantes do mercado com quem a entidade realizaria uma transacção nesse mercado.

O preço

24 **O justo valor é o preço que seria recebido por vender um activo ou por pagar por transferir um passivo numa transacção ordenada no mercado principal (ou mercado mais vantajoso) à data da mensuração, nas condições vigentes de mercado (isto é, um preço de saída),**

independentemente de esse preço ser directamente observável ou estimado usando outra técnica de valorização.

25 O preço no mercado principal (ou mercado mais vantajoso) usado para mensurar o justo valor do activo ou passivo não deve ser ajustado de *custos de transacção*. Os custos de transacção devem ser contabilizados de acordo com outras IFRS. Os custos de transacção não são uma característica de um activo ou passivo, mas sim custos específicos de cada transacção, e serão diferentes dependendo da forma como uma entidade participa numa transacção relativa ao activo ou passivo.

26 Os custos de transacção não incluem *custos de transporte*. Se a localização for uma característica do activo (como pode acontecer, por exemplo, com uma matéria-prima, o preço no mercado principal (ou mercado mais vantajoso) deve ser ajustado dos custos, se existirem, que seriam suportados para transportar o activo da sua localização actual para esse mercado.

Aplicação a activos não financeiros

Maior e melhor utilização para activos não financeiros

27 **Uma mensuração pelo justo valor de um activo não financeiro toma em consideração a capacidade de um participante do mercado gerar benefícios económicos fazendo a *maior e melhor utilização* do activo ou vendendo-o a outro participante do mercado que irá fazer com que o activo tenha maior e melhor utilização.**

28 A maior e melhor utilização de um activo não financeiro toma em consideração uma utilização do activo que seja fisicamente possível, legalmente admissível e financeiramente viável, como segue:

(a) uma utilização fisicamente possível considera as características físicas do activo que os participantes do mercado considerariam ao apreçar o activo (por exemplo, a localização ou a dimensão de um imóvel).

(b) uma utilização legalmente permitida considera quaisquer restrições legais à utilização do activo que os participantes do mercado

considerariam ao apreçar o activo (por exemplo, regulamentos urbanísticos aplicáveis a um imóvel).

(c) uma utilização financeiramente viável considera se uma utilização do activo fisicamente possível e legalmente permitida gera rendimentos ou fluxos de caixa adequados (tendo em conta os custos de conversão do activo para essa utilização) para obter um retorno do investimento que os participantes do mercado exigiriam de um investimento nesse activo e para essa utilização.

29 A maior e melhor utilização é determinada na perspectiva dos participantes no mercado, mesmo que a entidade vise uma utilização diferente. Contudo, presume-se que a utilização actual de um activo não financeiro por uma entidade seja a sua maior e melhor utilização, a menos que factores de mercado ou outros sugiram que uma outra utilização por parte dos participantes do mercado maximizaria o valor do activo.

30 Para proteger a sua posição competitiva, ou por outras razões, uma entidade pode pretender não utilizar activamente um activo não financeiro adquirido ou não utilizar o activo de acordo com a sua maior e melhor utilização. Isso pode acontecer, por exemplo, com um activo intangível adquirido que a entidade pretenda utilizar defensivamente, impedindo que terceiros o façam. Porém, a entidade deve mensurar o justo valor de um activo não financeiro assumindo a sua maior e melhor utilização pelos participantes do mercado.

Premissa de valorização de activos não financeiros

31 A maior e melhor utilização de um activo não financeiro estabelece a premissa de valorização usada para mensurar o justo valor do activo, como segue:

(a) a maior e melhor utilização de um activo não financeiro poderá proporcionar um valor máximo para os participantes do mercado através da sua utilização combinada com outros activos como um grupo (conforme instalados ou configurados para utilização) ou combinada com outros activos e passivos (por exemplo, um negócio).

(i) se a maior e melhor utilização do activo é utilizá-lo em combinação com outros activos ou com outros activos e

passivos, o justo valor do activo é o preço que seria recebido numa transacção actual para vender o activo assumindo que o mesmo seria utilizado em conjunto com outros activos ou com outros activos e passivos e que esses activos e passivos (ou seja, os seus activos complementares e passivos associados) estariam disponíveis para os participantes do mercado.

(ii) os passivos associados ao activo e aos activos complementares incluem passivos para financiar o fundo de maneio, mas não incluem passivos utilizados para financiar activos que não sejam os que integram o grupo de activos.

(iii) os pressupostos sobre a maior e melhor utilização de um activo não financeiro devem ser consistentes para todos os activos (para os quais a maior e melhor utilização seja relevante) do grupo de activos ou do grupo de activos e passivos no âmbito do qual o activo seria utilizado.

(b) a maior e melhor utilização de um activo não financeiro pode proporcionar um valor máximo para os participantes do mercado numa base autónoma. Se a maior e melhor utilização do activo é utilizá-lo de forma autónoma, o justo valor do activo é o preço que seria recebido numa transacção actual pela venda do activo a participantes do mercado que o iriam utilizar de forma autónoma.

32 A mensuração pelo justo valor de um activo não financeiro presume que o activo é vendido de acordo com a unidade de conta especificada noutras IFRS (que pode ser um activo individual). É esse o caso, mesmo quando essa mensuração pelo justo valor presumir que a maior e melhor utilização do activo é utilizá-lo em combinação com outros activos ou com outros activos e passivos dado que uma mensuração pelo justo valor presume que o participante do mercado já detém os activos complementares e os passivos associados.

33 O parágrafo B3 descreve a aplicação do conceito da premissa de valorização para os activos não financeiros.

Aplicação a passivos e a instrumentos de capital próprio da própria entidade

Princípios gerais

34 **Uma mensuração pelo justo valor presume que um passivo financeiro ou não financeiro ou um instrumento de capital próprio da própria entidade (por exemplo, participações de capital emitidas como contraprestação numa concentração de actividades empresariais) é transferido para um participante do mercado à data da mensuração. A transferência de um passivo ou instrumento de capital próprio da própria entidade pressupõe que:**

(a) o passivo continuará em aberto e o participante do mercado receptor da transferência terá de cumprir a obrigação. O passivo não será liquidado junto da contraparte nem de outra forma extinto à data da mensuração.

(b) o instrumento de capital próprio da própria entidade continuará em aberto e o participante do mercado receptor da transferência assumirá os direitos e obrigações associados ao instrumento. O instrumento não será cancelado nem de outra forma extinto à data da mensuração.

35 Mesmo quando não existe um mercado observável que proporcione informações sobre o preço de transferência de um passivo ou instrumento de capital próprio da própria entidade (por exemplo, porque existem restrições contratuais ou legais que impedem a transferência desses itens), pode existir um mercado observável para esses itens se os mesmos forem detidos por outros como activos (por exemplo, uma obrigação ou uma opção de compra sobre as acções de uma entidade).

36 Em todos os casos, a entidade deve maximizar a utilização de dados observáveis relevantes e minimizar a utilização de dados não observáveis de modo a cumprir o objectivo de uma mensuração pelo justo valor, que consiste em estimar o preço pelo qual uma transacção ordenada de transferência do passivo ou instrumento de capital próprio ocorreria entre participantes do mercado à data da mensuração nas condições vigentes de mercado.

Passivos e instrumentos de capital próprio detidos por outras partes como activos

37 **Quando não estiver disponível um preço cotado para a transferência de um passivo ou um instrumento de capital próprio da própria entidade idêntico ou semelhante e o item idêntico for detido por outra parte como activo, uma entidade deve mensurar o justo valor do passivo ou instrumento de capital próprio na perspectiva de um participante do mercado que detenha o item idêntico como activo à data da mensuração.**

38 Nesses casos, a entidade deve mensurar o justo valor do passivo ou instrumento de capital próprio do seguinte modo:

(a) utilizando o preço cotado num *mercado activo* para o item idêntico detido por outra parte como activo, se esse preço estiver disponível;

(b) se esse preço não estiver disponível, utilizando outros dados observáveis, tais como o preço cotado num mercado que não seja um mercado activo para um item idêntico detido por outra parte como activo;

(c) se os preços observáveis em (a) e (b) não estiverem disponíveis, utilizando uma outra técnica de valorização, tal como:

(i) uma *abordagem pelo rendimento* (por exemplo, uma técnica de valor presente que toma em consideração os fluxos de caixa futuros que um participante do mercado esperaria receber por deter o passivo ou o instrumento de capital próprio como um activo; ver os parágrafos B10 e B11);

(ii) uma *abordagem pelo mercado* (por exemplo utilizando os preços cotados de passivos ou instrumentos de capital semelhantes detidos por outras partes como activos; ver os parágrafos B5-B7).

39 Uma entidade só deve ajustar o preço cotado de um passivo ou instrumento de capital próprio de uma entidade detido por outra parte como activo se existirem factores específicos a esse activo que não sejam aplicáveis à mensuração pelo justo valor do passivo ou instrumento de capital próprio. Uma entidade deve garantir que o preço do activo não reflecte o efeito de uma

restrição que impeça a venda desse activo. Entre os factores que podem indicar que o preço cotado do activo deve ser ajustado incluem-se:

(a) o preço cotado do activo respeita a um passivo ou instrumento de capital próprio similar (mas não idêntico) detido por outra parte como activo. Por exemplo, o passivo ou instrumento de capital próprio pode apresentar uma característica particular (por exemplo, a notação de crédito do emitente) que é diferente da que está reflectida no justo valor do passivo ou instrumento de capital próprio similar detido como activo.

(b) a unidade de conta para o activo não é a mesma do passivo ou instrumento de capital próprio. Por exemplo, no caso de alguns passivos, o preço para um activo reflecte um preço combinado de um conjunto que compreende tanto as quantias devidas pelo emitente como uma melhoria creditícia de um terceiro. Se a unidade de conta do passivo não for para o pacote combinado, o objectivo é mensurar o justo valor do passivo do emitente, e não o justo valor do pacote combinado. Assim, nesses casos, a entidade deve ajustar o preço observado para o activo de modo a excluir o efeito da melhoria creditícia do terceiro.

Passivos e instrumentos de capital próprio não detidos por outras partes como activos

40 **Quando não estiver disponível um preço cotado para a transferência de um passivo ou de um instrumento de capital próprio da própria entidade idêntico ou similar e o item idêntico não for detido por outra parte como activo, uma entidade deve mensurar o justo valor do passivo ou instrumento de capital próprio utilizando uma técnica de valorização na perspectiva de um participante do mercado que deva o passivo ou que tenha emitido o direito ao capital próprio.**

41 Por exemplo, quando aplicar uma técnica de valor presente, uma entidade poderá tomar em consideração o seguinte:

(a) os exfluxos de caixa futuros que um participante do mercado esperaria ter de suportar para cumprir a obrigação, incluindo a

compensação que um participante do mercado exigiria para assumir a obrigação (ver os parágrafos B31-B33).

(b) a quantia que um participante do mercado receberia por assumir ou emitir um passivo ou instrumento de capital próprio idêntico, utilizando os pressupostos que os participantes do mercado utilizariam para apreçar um item idêntico (por exemplo, tendo as mesmas características de crédito) no mercado principal (ou mercado mais vantajoso) pela emissão de um passivo ou instrumento de capital próprio nos mesmos termos contratuais.

Risco de não cumprimento

42 **O justo valor de um passivo reflecte o efeito do *risco de não cumprimento*. O risco de não cumprimento inclui, entre outros, o risco de crédito da própria entidade (como definido na IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*). Presume-se que o risco de não cumprimento é o mesmo antes e após a transferência do passivo.**

43 Ao mensurar o justo valor de um passivo, uma entidade deve ter em conta o efeito do seu risco de crédito (posição creditícia) e quaisquer outros factores que possam influenciar a probabilidade de a obrigação ser ou não ser cumprida. Esse efeito pode variar em função do passivo, por exemplo:

(a) de o passivo ser uma obrigação de entregar dinheiro (um passivo financeiro) ou uma obrigação de entregar bens ou serviços (um passivo não financeiro).

(b) dos termos das melhorias do crédito relativas ao passivo, caso existam.

44 O justo valor de um passivo reflecte o efeito do risco de não cumprimento na base da sua unidade de conta. O emitente de um passivo emitido com uma melhoria do crédito de terceiros inseparável e que seja contabilizado separadamente do passivo, não deve incluir o efeito da melhoria do crédito (por exemplo, uma garantia da dívida por um terceiro) na mensuração do justo valor do passivo. Se a melhoria do crédito for contabilizada separadamente do passivo, o emitente deve ter em conta a sua própria posição

creditícia e não a do terceiro que garante a dívida quando mensurar o justo valor do passivo.

Restrição que impede a transferência de um passivo ou um instrumento de capital próprio da própria entidade

45 Ao mensurar o justo valor de um passivo ou um instrumento de capital próprio da própria entidade, uma entidade não deve incluir um dado separado nem um ajustamento a outros *dados* relativos à existência de uma restrição que impede a transferência do item. O efeito de uma restrição que impede a transferência de um passivo ou instrumento de capital próprio da própria entidade está implícita ou explicitamente incluído nos outros dados que contribuem para a mensuração pelo justo valor.

46 Por exemplo, à data da transacção, tanto o credor como o devedor aceitaram o preço de transacção para o passivo com pleno conhecimento de que a obrigação inclui uma restrição que impede a sua transferência. Por a restrição ser incluída no preço da transacção, não é exigido um dado separado ou um ajustamento de um dado existente à data da transacção para reflectir o efeito da restrição à transferência. Da mesma forma, não é exigido um dado separado ou um ajustamento ao dado existente em datas subsequentes de mensuração para reflectir o efeito da restrição à transferência.

Passivo financeiro com um recurso à vista

47 O justo valor de um passivo financeiro com um recurso à vista (por exemplo, um depósito à ordem) não é menos que a quantia a pagar à vista, descontada desde a primeira data em que essa quantia possa ser exigível pagar.

Aplicação a activos financeiros e passivos financeiros com posições compensadas no que respeita aos riscos de mercado ou ao risco de crédito de contraparte

48 Uma entidade que detenha um grupo de activos financeiros e passivos financeiros está exposta a riscos de mercado (como definidos na IFRS 7) e ao risco de crédito (como definido na IFRS 7) de cada uma das contrapartes. Se a entidade gerir esse grupo de activos e passivos financeiros na base na sua

exposição líquida tanto aos riscos de mercado como ao risco de crédito, pode aplicar uma excepção a esta IFRS para mensurar o justo valor. Essa excepção permite que uma entidade mensure o justo valor de um grupo de activos financeiros e passivos financeiros com base no preço que seria recebido pela venda de uma posição líquida longa (isto é, um activo) para uma determinada exposição ao risco, ou que seria pago pela transferência de uma posição líquida curta (isto é, de um passivo) para uma determinada exposição ao risco numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração e nas condições vigentes de mercado. Assim, a entidade deve mensurar o justo valor do grupo de activos financeiros e passivos financeiros de forma consistente com a forma como os participantes do mercado apreçariam a exposição líquida ao risco à data da mensuração.

49 Uma entidade só pode utilizar a excepção mencionada no parágrafo 48 se:

(a) gerir o grupo de activos financeiros e passivos financeiros com base na exposição líquida da entidade a um determinado risco (ou riscos) de mercado ou ao risco de crédito de uma determinada contraparte, de acordo com a política documentada de gestão do risco ou estratégia de investimento da entidade;

(b) proporcionar informação nessa base acerca do grupo de activos financeiros e passivos financeiros ao pessoal chave da gestão da entidade, conforme definido na IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas*; e

(c) for obrigada ou optar por mensurar esses activos financeiros e passivos financeiros pelo justo valor na demonstração da posição financeira no final de cada período de relato.

50 A excepção mencionada no parágrafo 48 não se refere à apresentação de demonstrações financeiras. Em alguns casos, a base para a apresentação de instrumentos financeiros na demonstração da posição financeira difere da base utilizada para a mensuração dos instrumentos financeiros, por exemplo, no caso de uma IFRS não exigir ou permitir que os instrumentos financeiros sejam apresentados numa base líquida. Nestes casos, uma entidade pode ter de imputar os ajustamentos de nível da carteira (ver os parágrafos 53-56) a cada um dos activos ou passivos que compõem o grupo de activos financeiros

e passivos financeiros geridos com base na exposição líquida ao risco da entidade. Uma entidade deve fazer essas imputações numa base razoável e consistente, utilizando uma metodologia apropriada nas circunstâncias.

51 Uma entidade deve tomar uma decisão sobre a sua política contabilística de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* quanto à utilização da excepção do parágrafo 48. Uma entidade que utiliza a excepção deve aplicar essa política contabilística, incluindo a sua política de imputação dos ajustamentos por diferenças de preço de comprador-preço de vendedor (ver os parágrafos 53-55) e dos ajustamentos de crédito (ver o parágrafo 56), se aplicável, de forma consistente entre períodos no que respeita a uma determinada carteira.

52 A excepção do parágrafo 48 só é aplicável aos activos financeiros, passivos financeiros e outros contratos abrangidos pela IFRS 9 *Instrumentos Financeiros* (ou pela IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração,* se a IFRS 9 ainda não tiver sido adoptada). As referências a activos financeiros e passivos financeiros nos parágrafos 48-51 e 53-56 devem ser lidas como aplicáveis a todos os contratos abrangidos pela IFRS 9 (ou pela IAS 39, se a IFRS 9 ainda não tiver sido adoptada), e contabilizados de acordo com a mesma, independentemente de eles cumprirem as definições de activos financeiros ou passivos financeiros da IAS 32 *Instrumentos financeiros: Apresentação*.

Exposição aos riscos de mercado

53 Ao utilizar a excepção do parágrafo 48 para mensurar o justo valor de um grupo de activos financeiros e passivos financeiros geridos com base na sua exposição líquida à um determinado risco (ou riscos) de mercado, a entidade deve aplicar o preço do intervalo preço de comprador-preço de vendedor que seja o mais representativo do justo valor nas circunstâncias à exposição líquida da entidade a esses riscos de mercado (ver os parágrafos 70 e 71).

54 Ao utilizar a excepção do parágrafo 48, a entidade deve garantir que o risco (ou riscos) de mercado a que se encontra exposta no âmbito desse grupo de activos financeiros e passivos financeiros é substancialmente o mesmo. Por exemplo, uma entidade não deve combinar o risco de taxa de juro associado a

um activo financeiro com o risco de preço de produtos associados a um passivo financeiro porque, fazendo-o, isso não iria reduzir a sua exposição ao risco de taxa de juro nem ao risco de preço de produtos. Ao utilizar a excepção do parágrafo 48, qualquer risco de base resultante de os parâmetros de risco de mercado não serem idênticos deve ser tido em consideração na mensuração do justo valor dos activos financeiros e passivos financeiros no âmbito do grupo.

55 Da mesma forma, a duração da exposição da entidade a um determinado risco (ou riscos) de mercado que surja dos activos financeiros e passivos financeiros deve ser substancialmente a mesma. Por exemplo, uma entidade que utiliza um contrato de futuros a 12 meses contra os fluxos de caixa associados ao valor a 12 meses de exposição ao risco de taxa de juro num instrumento financeiro de cinco anos no âmbito de um grupo composto apenas por esses activos financeiros e passivos financeiros, mensura o justo valor da exposição para 12 meses de risco de taxa de juro numa base líquida e a restante exposição ao risco de taxa de juro (isto é, anos 2-5) numa base bruta.

Exposição ao risco de crédito de uma contraparte específica

56 Ao utilizar a excepção do parágrafo 48 para mensurar o justo valor de um grupo de activos financeiros e passivos financeiros acordados com uma determinada contraparte, a entidade deve incluir o efeito da exposição líquida da entidade ao risco de crédito dessa contraparte ou da exposição líquida da contraparte ao risco de crédito da entidade nessa mensuração quando os participantes do mercado tiverem em conta quaisquer acordos existentes que atenuam a exposição ao risco de crédito em caso de incumprimento (por exemplo, um acordo-quadro de compensação com a contraparte ou um acordo que exija a troca de colaterais com base na exposição líquida de cada parte ao risco de crédito da outra parte). A mensuração pelo justo valor deve reflectir as expectativas dos participantes do mercado acerca da probabilidade de que tal acordo seja legalmente executável em caso de incumprimento.

Justo valor no reconhecimento inicial

57 Quando um activo é adquirido ou um passivo assumido numa transacção com troca para esse activo ou passivo, o preço da transacção é a quantia paga para adquirir o activo ou assumir o passivo (um *preço de entrada*). Em contraste, o justo valor do activo ou passivo é o preço que seria recebido pela venda do activo ou que seria pago pela transferência do passivo (um preço de saída). As entidades não vendem necessariamente os activos aos preços pagos para os adquirir. Da mesma forma, as entidades não transferem necessariamente os passivos aos preços recebidos para os assumir.

58 Em muitos casos, o preço da transacção é igual ao justo valor (por exemplo, poderá ser esse o caso quando, à data da transacção, a transacção para comprar um activo tem lugar no mercado em que o activo seria vendido).

59 Ao determinar se o justo valor no reconhecimento inicial é igual ao preço da transacção, uma entidade deve ter em consideração factores específicos da transacção e do activo ou passivo. O parágrafo B4 descreve situações em que o preço da transacção pode não representar o justo valor de um activo ou um passivo no reconhecimento inicial.

60 Se outra IFRS exigir ou permitir que uma entidade mensure inicialmente um activo ou um passivo pelo justo valor e o preço da transacção for diferente desse justo valor, a entidade deve reconhecer o consequente ganho ou perda nos resultados, a menos que as IFRS especifiquem de outra forma.

Técnicas de valorização

61 Uma entidade deve utilizar técnicas de valorização que sejam apropriadas nas circunstâncias e para as quais estejam disponíveis elementos suficientes para mensurar o justo valor, maximizando a utilização de dados relevantes observáveis e minimizando a utilização de dados não observáveis.

62 O objectivo da utilização de uma técnica de valorização é estimar o preço ao qual se faria uma transacção ordenada para vender o activo ou transferir o passivo entre participantes do mercado à data da mensuração e nas condições

vigentes de mercado. Três técnicas de valorização geralmente utilizadas são a abordagem pelo mercado, a *abordagem pelo custo* e a abordagem pelo rendimento. Os principais aspectos dessas abordagens estão resumidos nos parágrafos B5-B11. Uma entidade deve utilizar técnicas de valorização consistentes com uma ou mais dessas abordagens para mensurar o justo valor.

63 Em alguns casos, será apropriado uma única técnica de valorização (por exemplo, quando se avalia um activo ou um passivo utilizando os preços cotados num mercado activo para activos ou passivos idênticos). Noutros casos, será apropriado várias técnicas de valorização (por exemplo, poderá ser o caso na valorização de uma unidade geradora de caixa). Se forem utilizadas várias técnicas de valorização para mensurar o justo valor, os resultados (isto é, as respectivas indicações do justo valor) devem ser avaliados tendo em conta a razoabilidade do intervalo de valores indicados por esses resultados. Uma mensuração pelo justo valor é o ponto dentro desse intervalo que seja mais representativo do justo valor nas circunstâncias.

64 Se o preço de transacção for o justo valor no reconhecimento inicial e vai ser utilizada uma técnica de valorização que utiliza dados não observáveis para mensurar o justo valor em períodos subsequentes, a técnica de valorização deve ser calibrada de modo a que, no reconhecimento inicial, o resultado da mesma seja igual ao preço de transacção. A calibração assegura que a técnica de valorização reflecte as condições de mercado correntes, ajudando uma entidade a determinar se é necessário um ajustamento da técnica de valorização (por exemplo, pode existir uma característica do activo ou passivo que não é captada pela técnica de valorização). Após o reconhecimento inicial, ao mensurar o justo valor utilizando uma técnica ou técnicas de valorização que utilizam dados não observáveis, uma entidade deve garantir que essas técnicas de valorização reflectem dados observáveis de mercado (por exemplo, o preço de um activo ou passivo similar) à data da mensuração.

65 As técnicas de valorização utilizadas para mensurar o justo valor devem ser aplicadas de forma consistente. Porém, uma alteração numa técnica de valorização ou na sua aplicação (por exemplo, uma alteração na sua ponderação quando forem utilizadas várias técnicas de valorização ou uma alteração num ajustamento aplicado a uma técnica de valorização) é

apropriada se a alteração resultar numa mensuração que seja tão ou mais representativa do justo valor nas circunstâncias. Esse pode ser esse o caso se, por exemplo, ocorrer qualquer um dos seguintes acontecimentos:

(a) desenvolveram-se novos mercados;

(b) tornou-se disponível nova informação;

(c) deixou de estar disponível informação utilizada anteriormente;

(d) melhoraram as técnicas de valorização; ou

(e) alteraram as condições do mercado.

66 As revisões resultantes de uma alteração da técnica de valorização ou da sua aplicação devem ser contabilizadas como uma alteração de estimativa contabilística de acordo com a IAS 8. Porém, as divulgações da IAS 8 relativamente a uma alteração na estimativa contabilística não são exigidas para as revisões resultantes de uma alteração numa técnica de valorização ou na sua aplicação.

Dados para as técnicas de valorização

Princípios gerais

67 **As técnicas de valorização utilizadas para mensurar o justo valor devem maximizar a utilização de dados relevantes observáveis e minimizar a utilização de dados não observáveis.**

68 São exemplos de mercados em que os dados podem ser observáveis para alguns activos e passivos (por exemplo, instrumentos financeiros) os mercados bolsistas, os mercados de corretagem financeira, os mercados de corretagem e os mercados de negociação sem intermediários (ver o parágrafo B34).

69 Uma entidade deve seleccionar os dados que sejam consistentes com as características do activo ou passivo que os participantes do mercado teriam em conta numa transacção desse activo ou passivo (ver os parágrafos 11 e 12). Em alguns casos, essas características resultam na aplicação de um ajustamento, como seja um prémio ou desconto (por exemplo, um prémio pelo controlo ou um desconto por interesses que não controlam). Porém, uma mensuração pelo justo valor não deve incorporar um prémio ou desconto que

seja inconsistente com a unidade de conta referida na IFRS que exige ou permite a mensuração pelo justo valor (ver os parágrafos 13 e 14). Os prémios ou descontos que reflictam a dimensão como uma característica da participação da entidade (especificamente, um factor de bloqueio que ajuste o preço cotado de um activo ou um passivo porque o volume normal de negociação diária no mercado não é suficiente para absorver a quantidade detida pela entidade, como descrito no parágrafo 80), e não como uma característica do activo ou passivo (por exemplo, um prémio pelo controlo quando se mensura o justo valor de uma participação que confere controlo), não são permitidos numa mensuração pelo justo valor. Em qualquer caso, se existir um preço cotado num mercado activo (ou seja, um *Dado de nível 1*) para um activo ou um passivo, uma entidade deve utilizar esse preço sem ajustamento ao mensurar o justo valor, excepto nas condições especificadas no parágrafo 79.

Dados baseados em preços de comprador e de vendedor

70 Se um activo ou um passivo mensurado pelo justo valor tem um preço comprador e um preço vendedor (por exemplo, um dado de um intermediário do mercado), deve ser utilizado o preço dentro do intervalo entre os dois que seja mais representativo do justo valor nas circunstâncias para mensurar o justo valor independentemente da posição desse dado na hierarquia do justo valor (ou seja, Nível 1, 2 ou 3; ver os parágrafos 72-90). A utilização de preços de comprador para os activos, e de preços de vendedor para os passivos, é permitida, mas não é exigida.

71 Esta IFRS não impede a utilização de preços médios de mercado ou outras convenções de apreçamento utilizadas pelos participantes do mercado como expediente prático para a mensuração pelo justo valor no intervalo entre o preço de comprador e preço de vendedor.

Hierarquia do justo valor

72 Para aumentar a consistência e a comparabilidade nas mensurações pelo justo valor e divulgações relacionadas, esta IFRS estabelece uma hierarquia do justo valor que classifica em três níveis (ver os parágrafos 76-90) os dados para as técnicas de valorização utilizadas para mensurar o justo valor. A

hierarquia do justo valor atribui prioridade máxima aos preços cotados (não ajustados) em mercados activos para activos ou passivos idênticos (Dados de nível 1) e prioridade mínima aos dados não observáveis (*Dados de nível 3*).

73 Em alguns casos, os dados utilizados para mensurar o justo valor de um activo ou um passivo podem ser classificados em diferentes níveis da hierarquia do justo valor. Nesses casos, a mensuração pelo justo valor é classificada na íntegra no mesmo nível da hierarquia do justo valor que o dado de nível mais baixo que seja significativo para a mensuração no seu todo. A avaliação da significância de um determinado dado para toda a mensuração exige julgamento, tendo em conta factores específicos do activo ou passivo. Os ajustamentos feitos para atingir mensurações com base no justo valor, tais como os custos de alienação quando se mensura o justo valor menos custos de alienação, não devem ser considerados quando se determina o nível da hierarquia em que uma mensuração pelo justo valor se classifica.

74 A disponibilidade de dados relevantes e sua subjectividade relativa podem afectar a opção das técnicas de valorização apropriadas (ver o parágrafo 61). No entanto, a hierarquia do justo valor estabelece a prioridade dos dados para as técnicas de valorização e não das próprias técnicas de valorização para mensurar o justo valor. Por exemplo, uma mensuração pelo justo valor desenvolvida utilizando uma técnica do valor presente pode ser classificada no Nível 2 ou no Nível 3, dependendo dos dados que sejam significativos para a mensuração no seu todo e do nível de hierarquia do justo valor em que os dados são categorizados.

75 Se um dado observável exigir um ajustamento com recurso a um dado não observável e esse ajustamento resultar numa mensuração do justo valor significativamente maior ou menor, a mensuração resultante será classificada no Nível 3 da hierarquia do justo valor. Por exemplo, se um participante do mercado considerar o efeito de uma restrição na venda de um activo ao estimar o seu preço, uma entidade deve ajustar o preço cotado de modo a reflectir o efeito dessa restrição. Se esse preço cotado for um *Dado de nível 2* e o ajustamento for um dado não observável que é significativo para a mensuração no seu todo, essa mensuração deverá ser classificada no Nível 3 da hierarquia do justo valor.

Dados de nível 1

76 Os dados de nível 1 são preços cotados (não ajustados) em mercados activos para activos ou passivos a que a entidade tem acesso à data da mensuração.

77 Um preço cotado num mercado activo proporciona a prova mais fiável do justo valor e deve ser utilizado sem ajustamento para mensurar o justo valor sempre que disponível, excepto como especificado no parágrafo 79.

78 Estarão disponíveis dados de nível 1 para muitos activos financeiros e passivos financeiros, alguns dos quais podem ser transaccionados em vários mercados activos (por exemplo, em diferentes bolsas). Assim, a ênfase no nível 1 estará na determinação do seguinte:

(a) o mercado principal para o activo ou passivo ou, na ausência de um mercado principal, o mercado mais vantajoso para o activo ou passivo; e

(b) se a entidade pode participar numa transacção do activo ou passivo ao preço nesse mercado à data da mensuração.

79 Uma entidade não deve fazer um ajustamento a um dado de nível 1, excepto nas seguintes circunstâncias:

(a) quando uma entidade detém um elevado número de activos ou passivos similares (mas não idênticos) (por exemplo, títulos de dívida) que são mensurados pelo justo valor e está disponível um preço cotado num mercado activo mas não se encontra prontamente acessível para cada um desses activos ou passivos individualmente (isto é, tendo em conta o elevado número de activos ou passivos similares detidos pela entidade, seria difícil obter informação dos preços para cada activo ou passivo individual à data da mensuração). Nesse caso, como expediente prático, uma entidade pode mensurar o justo valor usando um método alternativo de apreçamento que não dependa exclusivamente dos preços cotados (por exemplo, matriz de preços). Porém, a utilização de um método alternativo de apreçamento resulta numa mensuração pelo justo valor classificada num nível mais baixo da hierarquia do justo valor;

(b) quando um preço cotado num mercado activo não representa o justo valor à data da mensuração. Pode ser o caso se, por exemplo, acontecimentos significativos (como transacções num mercado de negociação sem intermediários ou negociações num mercado de corretagem ou anúncios) ocorrerem após o fecho de um mercado, mas antes da data de mensuração. Uma entidade deve estabelecer e aplicar uma política consistente para identificar os acontecimentos que podem afectar as mensurações pelo justo valor. Porém, se o preço cotado for ajustado tendo em conta a nova informação, o ajustamento resulta numa mensuração pelo justo valor classificada num nível mais baixo da hierarquia do justo valor;

(c) na mensuração do justo valor de um passivo ou instrumento de capital próprio da própria entidade utilizando o preço cotado para o item idêntico negociado como activo num mercado activo e esse preço tem de ser ajustado para ter em conta factores específicos do item ou do activo (ver o parágrafo 39). Se não for necessário qualquer ajustamento ao preço cotado do activo, o resultado é uma mensuração pelo justo valor classificada no nível 1 da hierarquia do justo valor. Todavia, qualquer ajustamento do preço cotado do activo resulta numa mensuração pelo justo valor classificada num nível mais baixo da hierarquia do justo valor.

80 Se uma entidade detiver uma posição num único activo ou passivo (incluindo uma posição que inclua um elevado número de activos e passivos idênticos, tal como uma holding de instrumentos financeiros) e esse activo ou passivo for negociado num mercado activo, o justo valor do activo ou passivo deve ser mensurado no nível 1 multiplicando o preço cotado para cada activo ou passivo individual pela quantidade detida pela entidade. Isso acontece mesmo quando o volume de negociação normal diária num mercado não é suficiente para absorver a quantidade detida e a colocação de ordens de venda da posição numa única transacção puder afectar o preço cotado.

Dados de nível 2

81 Dados de nível 2 são dados que não são os preços cotados incluídos no nível 1 observáveis para o activo ou passivo seja directa ou indirectamente.

82 Se o activo ou passivo tiver um prazo (contratual) especificado, deve ser observável um dado de nível 2 para substancialmente todo o prazo do activo ou passivo. Os dados de nível 2 incluem:

(a) preços cotados para activos ou passivos similares em mercados activos;

(b) preços cotados para activos ou passivos idênticos ou similares em mercados não activos;

(c) dados que não sejam os preços cotados observáveis para o activo ou passivo, como por exemplo:

(i) taxas de juros e curvas de rendimento observáveis em intervalos de cotação habituais;

(ii) volatilidades implícitas; e

(iii) spreads de crédito.

(d) *dados corroborados pelo mercado*.

83 Os ajustamentos aos dados de nível 2 variarão em função de factores específicos do activo ou passivo. Esses factores incluem:

(a) o estado ou localização do activo;

(b) o grau em que os dados são relativos a itens comparáveis ao activo ou passivo (incluindo os factores descritos no parágrafo 39); e

(c) o volume ou nível de actividade nos mercados em que os dados são observados.

84 Um ajustamento a um dado de nível 2 que seja significativo para a mensuração no seu todo pode resultar numa mensuração pelo justo valor classificada no nível 3 da hierarquia do justo valor se o ajustamento utilizar dados não observáveis significativos.

85 O parágrafo B35 descreve a utilização de dados de nível 2 para determinados activos e passivos.

Dados de nível 3

86 Os dados de nível 3 são dados não observáveis para o activo ou passivo.

87 Os dados não observáveis devem ser utilizados para mensurar o justo valor na medida em que não estejam disponíveis dados observáveis relevantes,

permitindo assim contemplar situações em que existe pouca ou nenhuma actividade de mercado para o activo ou passivo à data da mensuração. Porém, o objectivo da mensuração pelo justo valor é o mesmo, ou seja, um preço de saída à data da mensuração na perspectiva de um participante do mercado que detém o activo ou deve o passivo. Assim, os dados não observáveis devem reflectir os pressupostos que os participantes do mercado considerariam ao apreçar o activo ou passivo, incluindo pressupostos sobre o risco.

88 Os pressupostos sobre o risco incluem o risco inerente a uma determinada técnica de valorização utilizada para mensurar o justo valor (tal como um modelo de preços) e o risco inerente aos dados utilizados na técnica de valorização. Uma mensuração que não inclua um ajustamento relativo ao risco não representa uma mensuração pelo justo valor se os participantes do mercado o incluíssem ao apreçarem um activo ou passivo. Por exemplo, pode ser necessário incluir um ajustamento relativo ao risco quando existir uma incerteza de mensuração significativa (por exemplo, quando tiver ocorrido uma diminuição significativa do volume ou nível de actividade em comparação com a actividade normal do mercado para o activo ou passivo, ou a activos ou passivos similares, e a entidade tiver determinado que o preço de transacção ou o preço da cotação não representam o justo valor, conforme descrito nos parágrafos B37-B47).

89 Uma entidade deve desenvolver dados não observáveis utilizando a melhor informação disponível nas circunstâncias, que poderá incluir os dados da própria entidade. Ao desenvolver dados não observáveis, uma entidade pode começar pelos seus próprios dados, mas deve ajustá-los se a informação razoavelmente disponível indicar que outros participantes do mercado utilizariam dados diferentes ou existe qualquer particularidade em relação à entidade que não está disponível a outros participantes do mercado (por exemplo, uma sinergia específica da entidade). Uma entidade não tem de empreender esforços exaustivos para obter informações sobre os pressupostos dos participantes no mercado. Porém, deve ter em conta todas as informações sobre os pressupostos dos participantes do mercado que estejam razoavelmente disponíveis. Os dados não observáveis desenvolvidos da forma acima descrita são considerados pressupostos dos participantes do mercado e cumprem o objectivo de uma mensuração pelo justo valor.

90 O parágrafo B36 descreve a utilização de dados de nível 3 para determinados activos e passivos.

Divulgação

91 Uma entidade deve divulgar informação que auxilie os utilizadores das suas demonstrações financeiras a avaliar o seguinte:

(a) para activos e passivos mensurados pelo justo valor numa base recorrente ou não recorrente na demonstração da posição financeira após o reconhecimento inicial, as técnicas de valorização e os dados utilizados para desenvolver essas mensurações; e

(b) para as mensurações pelo justo valor recorrentes que utilizem dados não observáveis significativos (Nível 3), o efeito das mensurações nos resultados ou em outro rendimento integral do período.

92 Para atingir os objectivos do parágrafo 91, uma entidade deve considerar tudo o seguinte:

(a) o nível de detalhe necessário para satisfazer os requisitos de divulgação;

(b) o grau de ênfase a atribuir a cada um dos vários requisitos;

(c) o nível de agregação ou desagregação a fazer; e

(d) se os utilizadores das demonstrações financeiras necessitam de informação adicional para avaliar as informações quantitativas divulgadas.

Se as divulgações proporcionadas de acordo com esta e outras IFRS não forem suficientes para atingir os objectivos do parágrafo 91, uma entidade deve divulgar as informações adicionais necessárias para atingir esses objectivos.

93 Para atingir os objectivos do parágrafo 91, uma entidade deve divulgar pelo menos a informação seguinte para cada classe de activos e passivos (ver o parágrafo 94 com informação sobre a determinação das classes de activos e passivos apropriadas) mensurados pelo justo valor (incluindo mensurações

baseadas no justo valor no âmbito desta IFRS) na demonstração da posição financeira após o reconhecimento inicial:

(a) para mensurações pelo justo valor recorrentes e não recorrentes, a mensuração pelo justo valor no final do período de relato, e para mensurações pelo justo valor não recorrentes, as razões da mensuração. As mensurações pelo justo valor de activos ou passivos recorrentes são aquelas que outras IFRS exigem ou permitem na demonstração da posição financeira no final de cada período de relato. As mensurações pelo justo valor de activos ou passivos não recorrentes são aquelas que outras IFRS exigem ou permitem na demonstração da posição financeira em circunstâncias particulares (por exemplo, quando uma entidade mensura um activo detido para venda pelo justo valor menos custos de alienação, de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, porque o justo valor menos custos de alienação do activo é inferior ao seu valor escriturado).

(b) para mensurações pelo justo valor recorrentes e não recorrentes, o nível da hierarquia do justo valor em que todas as mensurações pelo justo valor são classificadas (Nível 1, 2 ou 3).

(c) para activos e passivos detidos no final do período de relato que sejam mensurados pelo justo valor numa base recorrente, as quantias de quaisquer transferências entre o Nível 1 e o Nível 2 da hierarquia do justo valor, as razões para essas transferências e a política da entidade para determinar quando as transferências entre os níveis se considera terem ocorrido (ver o parágrafo 95). As transferências para cada nível devem ser divulgadas e explicadas separadamente das transferências de cada nível.

(d) para mensurações pelo justo valor recorrentes e não recorrentes classificadas no Nível 2 e no Nível 3 da hierarquia do justo valor, uma descrição da(s) técnica(s) de valorização e dos dados utilizados na mensuração pelo justo valor. Se ocorreu uma alteração na técnica de valorização (por exemplo, alteração de uma abordagem pelo mercado para uma abordagem pelo rendimento ou utilização de uma técnica de valorização adicional), a entidade deve divulgar essa alteração e o(s) motivo(s) para fazê-lo. Para as mensurações pelo

justo valor classificadas no Nível 3 da hierarquia do justo valor, a entidade deve prestar informação quantitativa sobre os dados não observáveis significativos utilizados na mensuração pelo justo valor. Uma entidade não é obrigada a criar informação quantitativa para cumprir este requisito de divulgação se os dados quantitativos não observáveis não forem desenvolvidos por ela aquando da mensuração pelo justo valor (por exemplo, quando uma entidade utiliza preços de transacções anteriores ou informação sobre preços de terceiros sem ajustamento). Porém, ao divulgar esta informação uma entidade não pode ignorar dados quantitativos não observáveis que sejam significativos para a mensuração pelo justo valor e que estejam razoavelmente disponíveis.

(e) para mensurações pelo justo valor recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia do justo valor, uma reconciliação entre os saldos iniciais e finais, divulgando separadamente as alterações ocorridas durante o período imputáveis a:

(i) total dos ganhos ou perdas do período reconhecidos nos resultados, e a(s) linha(s) dos resultados em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos.

(ii) total dos ganhos ou perdas do período reconhecidos em outro rendimento integral, e a(s) linha(s) de outro rendimento integral em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos;

(iii) compras, vendas, emissões e liquidações (cada um desses tipos de alterações divulgado separadamente).

(iv) as quantias de todas as transferências para ou do Nível 3 da hierarquia do justo valor, as razões para essas transferências e a política da entidade para determinar quando as transferências entre os níveis se considera terem ocorrido (ver o parágrafo 95). As transferências para o Nível 3 devem ser divulgadas e explicadas separadamente das transferências do Nível 3.

(f) para mensurações pelo justo valor recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia do justo valor, a quantia do total dos ganhos ou perdas do período referidas em (e)(i) incluídas nos resultados que seja imputável à alteração de ganhos ou perdas não realizados relativos

aos activos e passivos detidos no final do período de relato, e a(s) linha(s) dos resultados em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos.

(g) para mensurações pelo justo valor recorrentes e não recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia do justo valor, uma descrição dos processos de valorização utilizados pela entidade (incluindo, por exemplo, a forma como a entidade decide as suas políticas e procedimentos de valorização e analisa as alterações da mensuração pelo justo valor de período para período).

(h) para mensurações pelo justo valor recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia do justo valor:

(i) para todas estas mensurações, uma descrição narrativa da sensibilidade da mensuração pelo justo valor a alterações em dados não observáveis se uma alteração desses dados para um valor diferente puder resultar numa mensuração pelo justo valor significativamente maior ou menor. Se existirem inter-relações entre esses dados e outros dados não observáveis utilizados na mensuração pelo justo valor, uma entidade deve também apresentar uma descrição dessas inter-relações e como podem aumentar ou diminuir o efeito das alterações nos dados não observáveis na mensuração pelo justo valor. Para cumprir esse requisito de divulgação, a descrição narrativa da sensibilidade às alterações de dados não observáveis deve incluir, pelo menos, os dados não observáveis divulgados em cumprimento de (d).

(ii) para activos financeiros e passivos financeiros, se a alteração de um ou mais dados não observáveis para reflectir pressupostos alternativos razoavelmente possíveis alterar significativamente o justo valor, uma entidade deve indicar esse facto e divulgar o efeito dessas alterações. A entidade deve divulgar a forma como foi calculado o efeito de uma alteração efectuada para reflectir um pressuposto alternativo razoavelmente possível. Para esse efeito, a significância deve ser avaliada relativamente aos resultados e ao total dos activos ou passivos ou, quando as alterações no justo valor

forem reconhecidas em outro rendimento integral, ao total do capital próprio.

(i) para mensurações pelo justo valor recorrentes e não recorrentes, se a maior e melhor utilização de um activo não financeiro difere da sua utilização actual, uma entidade deve divulgar esse facto e a razão pela qual o activo não financeiro está a ser utilizado de uma forma que difere da sua maior e melhor utilização.

94 Uma entidade deve determinar classes apropriadas de activos e passivos com base no seguinte:

(a) natureza, características e riscos do activo ou passivo; e

(b) nível de hierarquia do justo valor em que a mensuração pelo justo valor é classificada.

O número de classes poderá ter de ser maior no caso de mensurações pelo justo valor classificadas no Nível 3 da hierarquia do justo valor, já que essas mensurações apresentam maior grau de incerteza e subjectividade. A determinação das classes apropriadas de activos e passivos que exigem divulgações sobre as mensurações pelo justo valor exige julgamento. Em muitos casos, uma classe de activos e passivos exigirá uma desagregação maior do que as linhas constantes na demonstração da posição financeira. Contudo, a entidade deve apresentar informação suficiente para permitir a reconciliação com as linhas apresentadas na demonstração da posição financeira. Se outra IFRS especificar a classe de um activo ou um passivo, uma entidade pode utilizar essa classe para fazer as divulgações exigidas nesta IFRS se essa classe cumprir os requisitos deste parágrafo.

95 Uma entidade deve divulgar e aplicar de forma consistente a sua política para determinar quando as transferências entre níveis da hierarquia do justo valor se considera terem ocorrido de acordo com o parágrafo 93(c) e (e)(iv). A política acerca do momento do reconhecimento das transferências deve ser a mesma tanto para as transferências para os níveis como para as transferências dos níveis. São exemplos de políticas de determinação do momento das transferências:

(a) a data do acontecimento ou da alteração de circunstâncias que motivaram a transferência.

(b) o início do período de relato.

(c) o fim do período de relato.

96 Se uma entidade decidir fazer uma política contabilística para utilizar a excepção prevista do parágrafo 48, deve divulgar esse facto.

97 Para cada classe de activos e passivos não mensurados pelo justo valor na demonstração da posição financeira, mas para a qual o justo valor é divulgado, uma entidade deve divulgar a informação exigida pelo parágrafo 93(b), (d) e (i). Porém, uma entidade não é obrigada a apresentar divulgações quantitativas sobre dados não observáveis significativos utilizados em mensurações pelo justo valor classificadas no Nível 3 da hierarquia do justo valor exigidas pelo parágrafo 93(d). Para esses activos e passivos, uma entidade não tem de apresentar as outras divulgações exigidas por esta IFRS.

98 No caso de um passivo mensurado pelo justo valor e emitido com uma melhoria de crédito de terceiros inseparável, um emitente deve divulgar a existência dessa melhoria de crédito e se a mesma se reflecte na mensuração pelo justo valor do passivo.

99 Uma entidade deve apresentar as divulgações quantitativas exigidas por esta IFRS em formato tabular, a menos que outro formato seja mais apropriado.

Apêndice A
Termos definidos

Este apêndice é parte integrante da IFRS.

abordagem pelo custo Uma técnica de valorização que reflecte a quantia que seria necessária actualmente para substituir a capacidade de serviço de um activo (geralmente designada por custo de substituição corrente).

abordagem pelo mercado Uma técnica de valorização que utiliza preços e outra informação relevante gerados por transacções de mercado que envolvem activos, passivos ou grupos de activos e passivos idênticos ou comparáveis (isto é, semelhantes), tal como um negócio.

abordagem pelo rendimento Técnicas de valorização que convertem quantias futuras (por exemplo, fluxos de caixa ou rendimentos e gastos) numa quantia actual (ou seja, descontada) única. A mensuração pelo justo valor é determinada com base no valor indicado pelas expectativas actuais do mercado relativamente a essas quantias futuras.

custos de transacção Os custos para vender um activo ou transferir um passivo no mercado principal (ou mercado mais vantajoso) do activo ou passivo que sejam directamente imputáveis à alienação do activo ou à transferência do passivo e cumpram os dois critérios seguintes:

(a) resultam directamente dessa transacção e são essenciais à mesma;

(b) não teriam sido suportados pela entidade se a decisão de vender o activo ou transferir o passivo não tivesse sido tomada (semelhante aos custos de alienação, conforme definido na IFRS 5).

custos de transporte Os custos que teriam de ser suportados para transportar um activo da sua localização actual para o seu mercado principal

(ou mercado mais vantajoso).

dados	Os pressupostos que os participantes do mercado utilizariam na determinação do preço do activo ou passivo, incluindo pressupostos sobre o risco, tais como: (a) o risco inerente a uma determinada técnica de valorização utilizada para mensurar o justo valor (como seja um modelo de apreçamento); e (b) o risco inerente aos dados utilizados na técnica de valorização. Os dados podem ser observáveis ou não observáveis.
dados corroborados pelo mercado	Dados principalmente derivados de, ou corroborados por, elementos observáveis do mercado por correlação ou outros meios.
dados de nível 1	Preços cotados (não ajustados) em mercados activos para activos ou passivos idênticos a que a entidade pode aceder à data da mensuração.
dados de nível 2	Dados que não sejam preços cotados incluídos no nível 1 e que são observáveis para o activo ou passivo, directa ou indirectamente.
dados de nível 3	Dados não observáveis para o activo ou passivo.
dados não observáveis	Dados para os quais não existe informação de mercado disponível e que são desenvolvidos utilizando a melhor informação disponível sobre os pressupostos que os participantes do mercado considerariam ao apreçar o activo ou o passivo.
dados observáveis	Dados que são desenvolvidos utilizando informação de mercado, por exemplo informação publicamente disponível relativa a acontecimentos ou transacções reais, e que reflectem os pressupostos que os participantes do mercado utilizariam na determinação do preço do activo ou passivo.

fluxo de caixa esperado	A média ponderada provável (isto é, a média da distribuição) dos possíveis fluxos de caixa futuros.
justo valor	O preço que seria recebido para vender um activo ou que seria pago para transferir um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração.
maior e melhor utilização	A utilização de um activo não financeiro pelos participantes do mercado que maximiza o valor do activo ou grupo de activos e passivos (por exemplo, um negócio) no âmbito do qual o activo seria utilizado.
mercado activo	Um mercado em que ocorrem transacções do activo ou passivo com frequência e volume suficientes para proporcionar informação sobre preços de forma contínua.
mercado mais vantajoso	O mercado que maximiza a quantia que seria recebida para vender o activo ou que minimiza a quantia que seria paga para transferir o passivo, depois de considerar os custos da transacção e os custos de transporte.
mercado principal	O mercado com o volume e o nível de actividade mais elevados para o activo ou passivo.
participantes do mercado	Os compradores e vendedores no mercado principal (ou mercado mais vantajoso) do activo ou passivo que apresentam todas as seguintes características: (a) são independentes entre si, isto é, não são partes relacionadas tal como definidas na IAS 24, embora o preço de uma transacção com partes relacionadas possa ser utilizado como um dado para uma mensuração pelo justo valor se a entidade tiver provas de que a transacção foi realizada em condições de mercado. (b) estão informados, têm conhecimentos razoáveis sobre o activo ou passivo e a transacção, e utilizam

toda a informação disponível, incluindo informação que pode ser obtida através de due dilligence usuais e habituais.

(c) têm capacidade para participar numa transacção do activo ou passivo.

(d) estão dispostos a participar numa transacção do activo ou passivo, isto é, estão motivados, mas não são obrigados ou coagidos a fazê-lo.

preço de entrada	O preço pago para adquirir um activo ou recebido para assumir um passivo numa transacção de troca.
preço de saída	O preço que seria recebido para vender um activo ou que seria pago para transferir um passivo.
prémio de risco	Compensação procurada pelos participantes do mercado avessos ao risco para suportar a incerteza inerente aos fluxos de caixa de um activo ou um passivo. Também referido como "ajustamento pelo risco".
risco de não cumprimento	O risco de que uma entidade não cumprirá uma obrigação. O risco de não cumprimento inclui, por exemplo, o risco de crédito da própria entidade.
transacção ordenada	Uma transacção que presume exposição ao mercado durante um período anterior à data de mensuração para permitir actividades de comercialização normais e habituais nas transacções que envolvem os referidos activos ou passivos; não é uma transacção forçada (por exemplo, uma liquidação forçada ou uma venda em desespero de causa).
unidade de conta	O nível em que um activo ou um passivo é agregado ou desagregado numa IFRS para efeitos de reconhecimento.

Apêndice B
Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante desta IFRS. Descreve a aplicação dos parágrafos 1-99 e tem o mesmo valor que as outras partes da IFRS.

B1 Os julgamentos aplicados em diferentes situações de valorização podem ser diferentes. Este apêndice descreve os julgamentos que poderão ser aplicáveis quando uma entidade mensura o justo valor em diferentes situações de valorização.

A abordagem da mensuração pelo justo valor

B2 O objectivo de uma mensuração pelo justo valor é estimar o preço pelo qual uma operação ordenada para vender o activo ou transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado à data da mensuração nas condições correntes do mercado. Uma mensuração pelo justo valor exige que uma entidade determine tudo o seguinte:

(a) o activo ou passivo específico sujeito a mensuração (de forma consistente com a sua unidade de conta).

(b) para um activo não financeiro, o pressuposto de valorização apropriado para a mensuração (de forma consistente com a sua maior e melhor utilização).

(c) o mercado principal (ou mercado mais vantajoso) para o activo ou passivo.

(d) a(s) técnica(s) de valorização apropriada(s) à mensuração, considerando a disponibilidade de elementos a partir da qual se desenvolvem dados que representem os pressupostos que os participantes do mercado considerariam ao apreçar o activo ou passivo e o nível da hierarquia do justo valor no qual esses dados são classificados.

Pressuposto de valorização para activos não financeiros (parágrafos 31-33)

B3 Ao mensurar o justo valor de um activo não financeiro utilizado em combinação com outros activos como um grupo (tal como esteja instalado ou configurado para utilização) ou em combinação com outros activos e passivos

(por exemplo, um negócio), o efeito do pressuposto de valorização depende das circunstâncias. Por exemplo:

(a) o justo valor do activo pode ser o mesmo seja ele utilizado de forma autónoma ou em combinação com outros activos ou com outros activos e passivos. Pode ser esse o caso de um activo que constitui um negócio que os participantes do mercado continuariam a desenvolver. Nesse caso, a transacção implicaria mensurar o negócio na sua totalidade. A utilização dos activos como um grupo num negócio em curso geraria sinergias que estariam disponíveis para os participantes do mercado (isto é, sinergias dos participantes do mercado que devem, portanto, afectar o justo valor do activo numa base individual ou em combinação com outros activos ou com outros activos e passivos).

(b) a utilização de um activo em combinação com outros activos ou com outros activos e passivos pode ser incorporada na mensuração pelo justo valor através de ajustamentos ao valor do activo utilizado autonomamente. Pode ser esse o caso se o activo for uma máquina e a mensuração pelo justo valor for determinada utilizando um preço observado para uma máquina similar (não instalada ou configurada para utilização), ajustado dos custos de transporte e instalação de forma a que a mensuração pelo justo valor reflicta o estado e a localização actuais da máquina (instalada e configurada para utilização).

(c) a utilização de um activo em combinação com outros activos ou com outros activos e passivos pode ser incorporada na mensuração pelo justo valor através dos pressupostos que os participantes do mercado utilizariam para mensurar o justo valor do activo. Por exemplo, se o activo for um inventário em curso específico que os participantes do mercado convertem em produtos acabados, o justo valor desse inventário deve assumir que os participantes do mercado já adquiriram ou irão adquirir qualquer maquinaria especializada necessária para converter o inventário em produtos acabados.

(d) a utilização de um activo em combinação com outros activos ou com outros activos e passivos pode ser incorporada na técnica de valorização utilizada para mensurar o activo pelo justo valor. Pode ser esse o caso quando se utiliza o método dos ganhos adicionais ao

longo de vários períodos para mensurar um activo intangível pelo justo valor, dado que essa técnica de valorização considera especificamente a contribuição de quaisquer activos complementares e dos passivos associados no grupo em que tal activo intangível seria utilizado.

(e) em casos menos frequentes, quando uma entidade utiliza um activo dentro de um grupo de activos, pode mensurar o activo por uma quantia que se aproxima do seu justo valor quando imputa o justo valor do grupo de activos a cada um dos activos que o compõe. Pode ser esse o caso se a avaliação envolver imóveis e o justo valor da propriedade renovada (ou seja, um grupo de activos) for imputado aos activos que a compõem (tais como terrenos e suas melhorias).

Justo valor no reconhecimento inicial (parágrafos 57-60)

B4 Ao determinar se o justo valor no reconhecimento inicial é igual ao preço da transacção, uma entidade deve ter em consideração os factores específicos da transacção e do activo ou passivo. Por exemplo, o preço da transacção pode não representar o justo valor de um activo ou passivo no reconhecimento inicial se se verificar qualquer uma das seguintes condições:

(a) a transacção é entre partes relacionadas, embora o preço de uma transacção com partes relacionadas possa ser utilizado como dado para uma mensuração pelo justo valor se a entidade tiver provas de que a transacção foi realizada em condições de mercado;

(b) a transacção decorre sob coação ou o vendedor é obrigado a aceitar o preço da transacção. Por exemplo, pode ser o caso se o vendedor se encontrar em dificuldades financeiras;

(c) a unidade de conta representada pelo preço da transacção é diferente da unidade de conta para o activo ou passivo mensurado pelo justo valor. Por exemplo, pode ser esse o caso se o activo ou passivo mensurado pelo justo valor for apenas um dos elementos da transacção (por exemplo, numa concentração de actividades empresariais), se a transacção incluir direitos e privilégios não declarados que sejam mensurados separadamente de acordo com outra IFRS ou se o preço da transacção incluir custos de transacção;

(d) o mercado em que a transacção ocorre não é o mercado principal (ou o mercado mais vantajoso). Por exemplo, esses mercados podem ser diferentes se a entidade for um intermediário que realiza transacções com clientes no mercado retalhista, mas o mercado principal (ou mercado mais vantajoso) para a transacção são outros intermediários do mercado.

Técnicas de valorização (parágrafos 61–66)

Abordagem pelo mercado

B5 A abordagem pelo mercado utiliza preços e outras informações relevantes geradas a partir de transacções de mercado que envolvam activos, passivos ou grupos de activos e passivos idênticos ou comparáveis (isto é, similares), como seja uma actividade empresarial.

B6 Por exemplo, as técnicas de valorização consistentes com a abordagem pelo mercado utilizam habitualmente múltiplos do mercado derivados de um conjunto de elementos comparáveis. Os múltiplos podem existir em intervalos com um múltiplo diferente para cada elemento comparável. A selecção do múltiplo apropriado dentro do intervalo exige julgamento, considerando factores qualitativos e quantitativos específicos à mensuração.

B7 As técnicas de valorização consistentes com a abordagem pelo mercado incluem matrizes de preços. Uma matriz de preços é uma técnica matemática principalmente utilizada para valorizar alguns tipos de instrumentos financeiros, como títulos de dívida, sem depender exclusivamente em preços cotados para esses títulos, mas antes recorrendo à relação entre esses títulos e outros títulos cotados de referência.

Abordagem pelo custo

B8 A abordagem pelo custo reflecte a quantia que seria necessária actualmente para substituir a capacidade de serviço de um activo (frequentemente referida como custo de reposição corrente).

B9 Na perspectiva de um participante do mercado vendedor, o preço que seria recebido pelo activo é baseado no custo para um participante do mercado

comprador para adquirir ou construir um activo substituto de utilidade comparável, ajustado pela obsolescência. Isto porque um participante do mercado comprador não pagaria mais por um activo do que a quantia que lhe permitiria substituir a capacidade de serviço desse activo. A obsolescência compreende a deterioração física, a obsolescência funcional (tecnológica) e obsolescência económica (externa) e é mais ampla do que a depreciação para efeitos de relato financeiro (uma imputação do custo histórico) ou para efeitos fiscais (utilizando vidas de serviço específicas). Em muitos casos, o método do custo de reposição corrente é utilizado para mensurar o justo valor de activos tangíveis utilizados em combinação com outros activos ou com outros activos e passivos.

Abordagem pelo rendimento

B10 A abordagem pelo rendimento converte quantias futuras (por exemplo, fluxos de caixa ou rendimentos e gastos) numa única quantia corrente (ou seja, descontada). Quando é utilizada a abordagem pelo rendimento, a mensuração pelo justo valor reflecte as expectativas correntes do mercado relativamente a essas quantias futuras.

B11 Essas técnicas de valorização incluem, por exemplo, as seguintes:

(a) técnicas de valor presente (ver os parágrafos B12-B30);

(b) modelos de apreçamento opcionais, como seja a fórmula de Black-Scholes-Merton ou um modelo binomial (ou seja, um modelo de rede), que incorporam técnicas de valor presente e reflectem tanto o valor do tempo como o valor intrínseco de uma opção; e

(c) o método dos ganhos adicionais ao longo de vários períodos, que é utilizado para mensurar o justo valor de alguns activos intangíveis.

Técnicas de valor presente

B12 Os parágrafos B13-B30 descrevem a utilização de técnicas de valor presente para a mensuração pelo justo valor. Esses parágrafos abordam uma técnica de ajustamento da taxa de desconto e um *fluxo de caixa esperado* (valor presente esperado) mas não prescrevem a utilização de uma única técnica específica de valor presente nem limitam a utilização de técnicas de valor presente para mensurar o justo valor às técnicas abordadas. A técnica do valor presente

utilizada para mensurar o justo valor depende de factos e circunstâncias específicos ao activo ou passivo a mensurar (por exemplo, se os preços dos activos ou passivos comparáveis podem ser observados no mercado) e à disponibilidade de elementos suficientes.

Componentes de uma mensuração de valor presente

B13 O valor presente (ou seja, uma aplicação da abordagem pelo rendimento) é uma ferramenta utilizada para associar quantias futuras (por exemplo, fluxos de caixa ou valores) a uma quantia presente, utilizando uma taxa de desconto. Uma mensuração pelo justo valor de um activo ou um passivo utilizando uma técnica de valor presente capta a totalidade dos seguintes elementos, na perspectiva dos participantes do mercado à data da mensuração:

(a) uma estimativa dos fluxos de caixa do activo ou passivo a mensurar.

(b) expectativas sobre possíveis variações na quantia e momento dos fluxos de caixa representando a incerteza inerente a esses fluxos de caixa.

(c) o valor temporal do dinheiro, representado por uma taxa sobre activos monetários sem risco com datas de maturidade ou durações que coincidem com o período abrangido pelos fluxos de caixa e não apresentam incerteza quanto aos momentos de ocorrência nem risco de incumprimento pelo detentor (ou seja, uma taxa de juro sem risco).

(d) o preço de suportar a incerteza inerente aos fluxos de caixa (isto é, um *prémio de risco*).

(e) outros factores que os participantes do mercado considerariam nas circunstâncias.

(f) no caso de um passivo, o risco de não cumprimento relativo a esse passivo, incluindo o próprio risco de crédito da entidade (ou seja, do devedor).

Princípios gerais

B14 As técnicas de valor presente diferem na forma como captam os elementos referidos no parágrafo B13. No entanto, todos os princípios gerais a seguir referidos orientam a aplicação de qualquer técnica de valor presente utilizada para mensurar o justo valor:

(a) os fluxos de caixa e as taxas de desconto devem reflectir pressupostos que os participantes do mercado considerariam ao apreçar o activo ou passivo;

(b) os fluxos de caixa e as taxas de desconto devem ter conta apenas os factores imputáveis ao activo ou passivo a mensurar;

(c) para evitar a duplicação ou a omissão dos efeitos dos factores de risco, as taxas de desconto devem reflectir pressupostos coerentes com os pressupostos inerentes aos fluxos de caixa. Por exemplo, uma taxa de desconto que reflecte a incerteza nas expectativas sobre futuros incumprimentos é apropriada se se utilizarem os fluxos de caixa contratuais de um empréstimo (ou seja, uma técnica de ajustamento da taxa de desconto). Essa mesma taxa não deve ser utilizada se se utilizarem fluxos de caixa esperados (ou seja, ponderados pela probabilidade), isto é, uma técnica de valor presente esperado, dado que os fluxos de caixa esperados já reflectem pressupostos acerca da incerteza relativamente a incumprimentos futuros. Em vez disso, deve ser utilizada uma taxa de desconto adequada ao risco inerente aos fluxos de caixa esperados.

(d) os pressupostos acerca dos fluxos de caixa e taxas de desconto devem ser internamente consistentes. Por exemplo, os fluxos de caixa nominais, que incluem o efeito da inflação, devem ser descontados a uma taxa que inclua o efeito da inflação. A taxa de juro nominal sem risco inclui o efeito da inflação. Os fluxos de caixa reais, que excluem o efeito da inflação, devem ser descontados a uma taxa que exclua o efeito da inflação. Da mesma forma, os fluxos de caixa depois de impostos devem ser descontados utilizando uma taxa de desconto depois de impostos. Os fluxos de caixa antes de impostos devem ser descontados a uma taxa consistente com esses fluxos de caixa;

(e) as taxas de desconto devem ser consistentes com os factores económicos subjacentes à moeda em que os fluxos de caixa são denominados.

Risco e incerteza

B15 Uma mensuração pelo justo valor utilizando técnicas de valor presente é realizada em condições de incerteza porque os fluxos de caixa utilizados são

estimativas e não quantias conhecidas. Em muitos casos, tanto a quantia como o momento de ocorrência dos fluxos de caixa são incertos. Mesmo quantias contratualmente fixadas, como os reembolsos de um empréstimo, são incertas se existir risco de incumprimento.

B16 Os participantes do mercado procuram geralmente obter compensação (ou seja, um prémio de risco) pelo facto de suportarem a incerteza inerente aos fluxos de caixa de um activo ou passivo. Uma mensuração pelo justo valor deve incluir um prémio de risco que reflicta a quantia que os participantes do mercado exigiriam como compensação pela incerteza inerente aos fluxos de caixa. Caso contrário, a mensuração não representará fielmente o justo valor. Em alguns casos, pode ser difícil determinar o prémio de risco apropriado. No entanto, o grau de dificuldade não é, por si só, razão suficiente para excluir um prémio de risco.

B17 As técnicas de valor presente diferem quanto à forma como ajustam o risco e quanto ao tipo de fluxos de caixa que utilizam. Por exemplo:

(a) a técnica de ajustamento da taxa de desconto (ver os parágrafos B18-B22) utiliza uma taxa de desconto ajustada ao risco e fluxos de caixa contratuais, prometidos ou mais prováveis;

(b) o Método 1 da técnica de valor presente esperado (ver o parágrafo B25) utiliza fluxos de caixa esperados ajustados ao risco e uma taxa sem risco;

(c) o Método 2 da técnica de valor presente esperado (ver o parágrafo B26) utiliza fluxos de caixa esperados não ajustados ao risco e uma taxa de desconto ajustada para incluir o prémio de risco que os participantes do mercado exigem. Essa taxa é diferente da taxa utilizada na técnica de ajustamento de taxa de desconto.

Técnica de ajustamento da taxa de desconto

B18 A técnica de ajustamento da taxa de desconto utiliza um único conjunto de fluxos de caixa no intervalo de quantias estimadas possíveis, sejam elas fluxos de caixa contratuais ou prometidos (como é o caso de uma obrigação) ou mais prováveis. Em todos os casos, esses fluxos de caixa estão condicionados à ocorrência de acontecimentos especificados (por exemplo, os

fluxos de caixa contratuais ou prometidos de uma obrigação estão dependentes de o devedor não entrar em incumprimento). A taxa de desconto utilizada na técnica de ajustamento da taxa de desconto deriva das taxas de retorno observadas para activos ou passivos comparáveis negociados no mercado. Assim, os fluxos de caixa contratuais, prometidos ou mais prováveis são descontados a uma taxa de mercado observada ou estimada para tais fluxos de caixa condicionais (isto é, uma taxa de retorno de mercado).

B19 A técnica de ajustamento da taxa de desconto exige uma análise de elementos do mercado para activos ou passivos comparáveis. A comparabilidade é estabelecida considerando a natureza dos fluxos de caixa (por exemplo, se os fluxos de caixa são contratuais ou não contratuais e se é provável que reajam de forma similar a alterações de condições económicas), bem como outros factores (por exemplo, posição creditícia, colaterais, duração, cláusulas restritivas e liquidez). Alternativamente, se um activo ou passivo individual comparável não reflecte apropriadamente o risco inerente aos fluxos de caixa do activo ou passivo a mensurar, pode ser possível estimar uma taxa de desconto utilizando dados relativos a vários activos ou passivos comparáveis em conjunto com a curva de rendimento sem risco (isto é, utilizando uma abordagem de acumulação).

B20 Para ilustrar uma abordagem de acumulação, pressuponha que o Activo A é um direito contratual de receber 800 UM [1] daí a um ano (isto é, não existe incerteza temporal). Existe um mercado estabelecido para activos comparáveis e informação disponível sobre esses activos, incluindo informação sobre preços. De entre esses activos comparáveis:

(a) o Activo B é um direito contratual de receber 1.200 UM daí a um ano e tem um preço de mercado de 1.083 UM. Assim, a taxa implícita de retorno anual (isto é, uma taxa de retorno de mercado a um ano) é 10,8% [(1.200 UM/1,083 UM) – 1];

(b) o Activo C é um direito contratual de receber 700 UM daí a dois anos e tem um preço de mercado de 566 UM. Assim, a taxa implícita de retorno anual (isto é, uma taxa de retorno de mercado a dois anos) é 11,2% [(700 UM/566 UM) ^ 0,5-1];

1 Nesta IFRS as quantias monetárias estão denominadas em "umidades monetárias (UM)".

(c) os três activos são comparáveis em termos de risco (isto é, dispersão de possíveis pagamentos e crédito).

B21 Com base no calendário dos pagamentos contratuais a receber pelo Activo A relativamente ao calendário dos Activos B e C (isto é, um ano para o Activo B, e dois anos para o Activo C), o Activo B é considerado mais comparável com o Activo A. Utilizando o pagamento contratual a receber pelo Activo A (800 UM) e a taxa de mercado a um ano derivada do Activo B (10,8%), o justo valor do Activo A é de 722 UM (800 UM/1,108). Em alternativa, na ausência de informações disponíveis no mercado sobre o Activo B, a taxa de mercado a um ano poderia ser derivada do Activo C utilizando a abordagem progressiva. Nesse caso, a taxa de mercado a dois anos indicada pelo Activo C (11,2%) seria ajustada para uma taxa de mercado a um ano utilizando a estrutura da curva de rendimento sem risco. Podem ser necessárias informações e análises adicionais para determinar se os prémios de risco para activos a um ano e a dois anos são os mesmos. Se se concluir que os prémios de risco para activos a um ano e a dois anos não são os mesmos, a taxa de retorno de mercado a dois anos teria de ser novamente ajustada para ter em conta esse efeito.

B22 Quando a técnica de ajustamento da taxa de desconto é aplicada a recebimentos ou pagamentos fixos, o ajustamento pelo risco inerente aos fluxos de caixa do activo ou passivo que está a ser mensurado é incluído na taxa de desconto. Em algumas aplicações da técnica de ajustamento da taxa de desconto a fluxos de caixa que não são recebimentos ou pagamentos fixos, pode ser necessário um ajustamento aos fluxos de caixa para se conseguir comparabilidade com o activo ou passivo observado a partir do qual a taxa de desconto é derivada.

Técnica do valor presente esperado

B23 A técnica do valor presente esperado utiliza como ponto de partida um conjunto de fluxos de caixa que representam a probabilidade média ponderada de todos os fluxos de caixa futuros possíveis (ou seja, os fluxos de caixa esperados). A estimativa resultante é idêntica ao valor esperado que, em termos estatísticos, é a média ponderada dos valores possíveis de uma

variável aleatória, com as respectivas probabilidades como ponderações. Como todos os possíveis fluxos de caixa são ponderados pela probabilidade, o fluxo de caixa esperado resultante não depende da ocorrência de qualquer acontecimento especificado (ao contrário dos fluxos de caixa utilizados na técnica de ajustamento da taxa de desconto).

B24 Ao tomar uma decisão de investimento, os participantes do mercado avessos ao risco levariam em conta o risco de que os fluxos de caixa reais possam ser diferentes dos fluxos de caixa esperados. A teoria das carteiras de investimento distingue dois tipos de risco:

(a) risco não sistemático (diversificável), que é o risco específico de um determinado activo ou passivo;

(b) risco sistemático (não diversificável), que é o risco partilhado por um activo ou passivo com os outros activos e passivos de uma carteira diversificada.

A teoria das carteiras de investimento sustenta que, num mercado em equilíbrio, os participantes do mercado só serão compensados pelo risco sistemático inerente aos fluxos de caixa. (Em mercados ineficientes ou não equilibrados, podem estar disponíveis outras formas de retorno ou compensação)

B25 O Método 1 da técnica do valor presente esperado ajusta os fluxos de caixa esperados de um activo pelo risco sistemático (isto é, de mercado) deduzindo um prémio de risco monetário (ou seja, fluxos de caixa esperados ajustados pelo risco). Esses fluxos de caixa esperados ajustados pelo risco representam o equivalente de um fluxo de caixa certo, que é descontado a uma taxa de juro sem risco. Um equivalente a um fluxo de caixa certo refere-se a um fluxo de caixa esperado (conforme definido) ajustado pelo risco para que para um participante do mercado seja indiferente transaccionar um fluxo de caixa certo por um fluxo de caixa esperado. Por exemplo, se um participante do mercado estivesse disposto a transaccionar um fluxo de caixa esperado de 1.200 UM por um fluxo de caixa certo de 1.000 UM, estas 1.000 UM são o equivalente certo das 1.200 UM esperadas (isto é, as 200 UM representam um prémio de risco monetário). Nesse caso, o participante do mercado seria indiferente quanto ao activo detido.

B26 Pelo contrário, o Método 2 da técnica do valor presente esperado ajusta o risco sistemático (isto é, de mercado) aplicando um prémio de risco à taxa de juro sem risco. Assim, os fluxos de caixa esperados são descontados a uma taxa correspondente a uma taxa esperada associada com fluxos de caixa ponderados pela probabilidade (ou seja, uma taxa de retorno esperada). Os modelos utilizados no apreçamento de activos com risco, como seja o modelo de valorização de activos de capital, podem ser utilizados para estimar a taxa de retorno esperada. Como a taxa de desconto utilizada na técnica de ajustamento da taxa de desconto é uma taxa de retorno relativa a fluxos de caixa condicionais, é provável que seja superior à taxa de desconto utilizada no Método 2 da técnica do valor presente esperado, que é uma taxa de retorno esperada referente a fluxos de caixa esperados ou ponderados pela probabilidade.

B27 Para ilustrar os Métodos 1 e 2, pressuponha que um activo tem fluxos de caixa esperados de 780 UM daí a um ano determinados com base nos fluxos de caixa possíveis e nas probabilidades apresentadas abaixo. A taxa de juro sem risco aplicável aos fluxos de caixa com um horizonte de um ano é de 5%, e o prémio de risco sistemático de um activo com o mesmo perfil de risco é de 3%.

Fluxos de caixa possíveis	**Probabilidade**	**Fluxos de caixa ponderados pela probabilidade**
500 UM	15%	75 UM
800 UM	60%	480 UM
900 UM	25%	225 UM
Fluxos de caixa esperados		780 UM

B28 Neste exemplo simples, os fluxos de caixa esperados (780 UM) representam a média ponderada pela probabilidade dos três resultados possíveis. Em situações mais realistas, podem existir muitos resultados possíveis. No entanto, para aplicar a técnica do valor presente esperado nem sempre é necessário considerar as distribuições de todos os fluxos de caixa possíveis recorrendo a modelos e técnicas complexos. Em vez disso, pode ser possível desenvolver um número limitado de cenários e probabilidades que captam o

intervalo de fluxos de caixa possíveis. Por exemplo, uma entidade pode utilizar os fluxos de caixa realizados num período relevante anterior, ajustados em função das alterações das circunstâncias ocorridas posteriormente (por exemplo, alterações de factores externos, incluindo condições económicas ou de mercado, tendências sectoriais e concorrenciais, bem como alterações em factores internos que afectam mais especificamente a entidade), tendo em conta os pressupostos dos participantes do mercado.

B29 Em teoria, o valor presente (isto é, o justo valor) dos fluxos de caixa do activo é o mesmo quer seja determinado pelo Método 1 ou pelo Método 2, como segue:

(a) utilizando o Método 1, os fluxos de caixa esperados são ajustados pelo risco sistemático (de mercado). Na ausência de informação de mercado que indique directamente a quantia do ajustamento pelo risco, esse ajustamento pode ser derivado de um modelo de apreçamento de activos que recorra ao conceito de equivalentes certos. Por exemplo, o ajustamento do risco (isto é, o prémio de risco de 22 UM) pode ser determinado utilizando um prémio de risco sistemático de 3% (780 UM - [780 UM × (1,05/1,08)]), que resulta em fluxos de caixa esperados ajustados pelo risco de 758 UM (780 UM - 22 UM). As 758 UM são o equivalente certo de 780 UM e é descontada à taxa de juro sem risco (5%). O valor presente (isto é, o justo valor) do activo é 722 UM (758 UM/1,05);

(b) utilizando o Método 2, os fluxos de caixa esperados não são ajustados pelo risco sistemático (de mercado). Em vez disso, o ajustamento por esse risco é incluído na taxa de desconto. Assim, os fluxos de caixa esperados são descontados a uma taxa de retorno esperada de 8% (isto é, os 5 % de taxa de juro sem risco mais os 3% do prémio de risco sistemático). O valor presente (isto é, o justo valor) do activo é 722 UM (780 UM/1,08).

B30 Quando se utiliza uma técnica do valor presente esperado para mensurar o justo valor, tanto se pode utilizar o Método 1 como o Método 2. A opção por um deles depende dos factos e circunstâncias específicos do activo ou passivo que está a ser mensurado, da disponibilidade de dados suficientes e dos julgamentos aplicados.

Aplicação de técnicas de valor presente a passivos e a instrumentos de capital próprio da própria entidade não detidos por outras partes como activos (parágrafos 40 e 41)

B31 Ao utilizar uma técnica de valor presente para mensurar o justo valor de um passivo que não é detido por outra parte como activo (por exemplo, um passivo relativo a custos de encerramento, uma entidade deve, entre outras coisas, estimar os exfluxos de caixa futuros que os participantes do mercado esperariam ter de suportar para cumprir essa obrigação. Esses exfluxos de caixa futuros devem incluir as expectativas dos participantes do mercado quanto aos custos de cumprimento da obrigação e a compensação que um participante do mercado exigiria para a assumir. Essa compensação inclui o retorno que um participante do mercado exigiria relativamente ao seguinte:

(a) prosseguir a actividade (isto é, o valor de cumprir a obrigação; por exemplo utilizando recursos que poderiam ser utilizados noutras actividades); e

(b) assumir o risco associado à obrigação (isto é, um prémio de risco que reflecte o risco de os exfluxos de caixa reais poderem diferir dos exfluxos de caixa esperados; ver o parágrafo B33).

B32 Por exemplo, um passivo não financeiro não inclui uma taxa de retorno contratual e não existe um rendimento de mercado observável para o mesmo. Em alguns casos, os componentes de retorno que os participantes do mercado exigiriam são indistinguíveis entre si (por exemplo, quando se utiliza o preço que um subempreiteiro cobraria numa base de preço fixo). Noutros casos, uma entidade deve estimar esses componentes separadamente (por exemplo, quando se utiliza o preço que um subempreiteiro cobraria numa base cost plus, porque nesse caso o subempreiteiro nesse caso não correria o risco de futuras alterações nos custos).

B33 Uma entidade pode incluir um prémio de risco na mensuração pelo justo valor de um passivo ou instrumento de capital próprio da própria entidade que não é detido por outra parte como activo de uma das seguintes formas:

(a) ajustando os fluxos de caixa (isto é, como um aumento da quantia dos exfluxos de caixa); ou

(b) ajustando a taxa utilizada para descontar os fluxos de caixa futuros para o seu valor presente (isto é, como uma redução na taxa de desconto).

Uma entidade deve garantir que não duplica nem omite ajustamentos para o risco. Por exemplo, se os fluxos de caixa estimados forem aumentados para ter em conta a compensação pela assunção do risco associado à obrigação, a taxa de desconto não deve ser ajustada para reflectir esse risco.

Dados para técnicas de valorização (parágrafos 67–71)

B34 Exemplos de mercados nos quais podem ser observáveis dados para alguns activos e passivos (por exemplo, instrumentos financeiros) incluem:

(a) *Mercados bolsistas*. Num mercado bolsista, os preços de fecho estão prontamente disponíveis e são geralmente representativos do justo valor. Um exemplo desse mercado é a Bolsa de Valores de Londres;

(b) *Mercados de intermediação*. Num mercado de intermediação, os intermediários estão prontos a negociar (comprando ou vendendo por conta própria), proporcionando assim liquidez ao utilizarem o seu capital para deterem um inventário de itens relativamente aos quais formam um mercado. Tipicamente, os preços comprador-vendedor (representando o preço que o intermediário está disposto a comprar e o preço que o intermediário está disposto a vender, respectivamente) estão mais facilmente disponíveis do que os preços de fecho. Os mercados de balcão (em que os preços são divulgados publicamente) são mercados de intermediação. Também existem mercados de intermediação para outros activos e passivos, incluindo alguns instrumentos financeiros, produtos e activos físicos (por exemplo, equipamentos usados);

(c) *Mercados de corretagem*: num mercado de corretagem, os corretores procuram fazer o encontro entre compradores e vendedores, mas não estão prontos a negociar por conta própria. Por outras palavras, os correctores não utilizam o seu próprio capital para deterem um inventário de itens relativamente aos quais formam um mercado. O corretor conhece os preços solicitados a e pedidos por cada uma das partes, mas geralmente cada uma das partes não terá conhecimento dos preços propostos pela outra parte. Os preços das transacções

concluídas estão por vezes disponíveis. Os mercados de corretagem incluem redes electrónicas de comunicações, nas quais as ordens de compra e de venda são conciliadas, e mercados de imobiliário comercial e residencial;

(d) *Mercados de negociação sem intermediários*. Num mercado de negociação sem intermediários, as transacções, tanto originais como revendas, são negociadas de forma independente, sem intermediários. Pode estar publicamente disponível pouca informação sobre essas transacções.

Hierarquia do justo valor (parágrafos 72–90)

Dados de Nível 2 (parágrafos 81–85)

B35 Exemplos de dados de Nível 2 para activos e passivos específicos incluem:

(a) *swap de taxa de juro fixa por variável baseado na taxa de swap da London Interbank Offered Rate (LIBOR)*. Um dado de Nível 2 seria a taxa de swap da LIBOR, se essa taxa for observável em intervalos habituais de cotação para substancialmente todo o período do swap.

(b) *swap de taxa de juro fixa por variável baseado numa curva de rendimento denominado em moeda estrangeira*. Um dado de Nível 2 seria a taxa swap baseada numa curva de rendimento denominado em moeda estrangeira observável em intervalos habituais de cotação para substancialmente todo o período do swap. Seria esse o caso se o período do swap for de 10 anos e essa taxa for observável em intervalos habituais de cotação durante 9 anos, desde que qualquer extrapolação razoável da curva de rendimento para o ano 10 não seja significativa para a mensuração pelo justo valor do swap na sua totalidade.

(c) *swap de taxa de juro fixa por variável baseado na taxa de referência de um determinado banco*. Um dado de Nível 2 seria a taxa de referência do banco derivada através de extrapolação, se os valores extrapolados forem corroborados por informação de mercado observável, por exemplo por correlação com uma taxa de juro observável ao longo de período substancial do swap.

(d) *opção a três anos sobre acções negociadas em bolsa*. Um dado de Nível 2 seria a volatilidade implícita das acções derivada através de extrapolação para o ano 3, se as duas condições seguintes se verificarem:

(i) os preços das opções sobre as acções a um ano e a dois anos são observáveis.

(ii) a volatilidade implícita extrapolada de uma opção a três anos é corroborada por informação de mercado observável no que respeita ao período substantivo da opção.

Nesse caso, a volatilidade implícita pode ser obtida por extrapolação da volatilidade implícita das opções sobre as acções a um ano e a dois anos e corroborada pela volatilidade implícita das opções a três anos sobre as acções de entidades comparáveis, desde que se estabeleça a correlação com as volatilidades implícitas a um ano e a dois anos.

(e) *acordo de licenciamento*. No caso de um acordo de licenciamento adquirido por via de uma concentração de actividades empresariais e recentemente negociado com uma parte não relacionada pela entidade adquirida (a parte no acordo de licenciamento), um dado de Nível 2 seria a taxa de royalties do contrato celebrado com a parte não relacionada no início do acordo.

(f) *inventário de produtos acabados num outlet de retalho*. No que respeita a um inventário de produtos acabados adquiridos por via de uma concentração de actividades empresariais, um dado de Nível 2 seria um preço para os clientes num mercado retalhista ou um preço para os retalhistas num mercado grossista, ajustado pelas diferenças entre o estado e a localização do inventário e itens de inventário comparáveis (isto é, similares) para que a mensuração pelo justo valor reflicta o preço que seria recebido numa transacção para vender o inventário a outro retalhista que completaria o esforço de venda. Conceptualmente, a mensuração pelo justo valor será a mesma independentemente de os ajustamentos serem efectuados em relação a um preço de retalho (para baixo) ou a um preço por grosso (para cima). Geralmente, o preço a utilizar na mensuração pelo justo valor deve ser o preço que exija a menor quantidade de ajustamentos subjectivos.

(g) *edifício detido e em utilização*. Um dado de Nível 2 seria o preço por metro quadrado do edificado (um múltiplo de avaliação) derivado de informação de mercado observável, por exemplo, múltiplos derivados do preço de transacções observadas envolvendo edifícios comparáveis (isto é, similares) em locais similares.

(h) *unidade geradora de caixa*. Um dado de Nível 2 seria um múltiplo de avaliação (por exemplo, um múltiplo de resultados ou rendimentos ou uma medida de desempenho similar) derivado de informação de mercado observável, por exemplo, múltiplos derivados de preços de transacções observadas envolvendo negócios comparáveis (isto é, similares), tendo em conta factores operacionais, de mercado, financeiros e não financeiros.

Dados de Nível 3 (parágrafos 86–90)

B36 Exemplos de dados de Nível 3 para activos e passivos específicos incluem:

(a) *swap de divisas de longo prazo*. Um dado de Nível 3 seria uma taxa de juro para uma determinada divisa que não seja observável e não possa ser corroborada por informação de mercado observável em intervalos habituais de cotação ou em relação ao período substancial do swap de divisas; As taxas de juro num swap de divisas são as taxas de swap calculadas a partir das curvas de rendimento dos respectivos países.

(b) *opção a três anos sobre acções negociadas em bolsa*. Um dado de Nível 3 seria a volatilidade histórica, isto é, a volatilidade das acções derivada do respectivo histórico de preços. Geralmente, a volatilidade histórica não representa as expectativas correntes dos participantes do mercado relativamente à volatilidade futura, mesmo que seja a única informação disponível para apreçar uma opção.

(c) *swap de taxas de juro*. Um dado de Nível 3 seria um ajustamento para um preço médio de mercado consensual (não vinculativo) para o swap, desenvolvido a partir de dados não directamente observáveis e que não podem ser corroborados por informação de mercado observável.

(d) *passivo relativo a custos de encerramento assumido numa concentração de actividades empresariais*. Um dado de Nível 3 seria

uma estimativa actual utilizando dados da própria entidade relativamente aos exfluxos de caixa futuros a pagar para cumprimento da obrigação (incluindo as expectativas dos participantes do mercado quanto aos custos de cumprimento da obrigação e a compensação que um participante do mercado exigiria para assumir a obrigação de desmantelar o activo), quando não existir informação razoavelmente disponível que indique que os participantes do mercado utilizariam pressupostos diferentes. Esse dado de Nível 3 seria utilizado numa técnica de valor presente juntamente com outros dados, por exemplo, uma taxa de juro vigente sem risco ou uma taxa de juro sem risco ajustada pelo risco de crédito, se o efeito da posição creditícia da entidade no justo valor do passivo estiver reflectido na taxa de desconto e não na estimativa de exfluxos de caixa futuros.

(e) *unidade geradora de caixa*. Um dado de Nível 3 seria uma previsão financeira (por exemplo, dos fluxos de caixa ou dos resultados) desenvolvida com base nos dados da própria entidade, caso não exista informação razoavelmente disponível que indique que os participantes do mercado utilizariam pressupostos diferentes.

Mensurar o justo valor quando o volume ou nível de actividade de um activo ou passivo diminuiu significativamente

B37 O justo valor de um activo ou passivo pode ser afectado se tiver ocorrido uma diminuição significativa no volume ou nível de actividade desse activo ou passivo por comparação com a actividade normal de mercado para o activo ou passivo (ou para activos ou passivos similares). Para determinar, com base na prova disponível, se ocorreu uma diminuição significativa no volume ou nível de actividade de um activo ou passivo, uma entidade deve avaliar a importância e relevância de factores como:

(a) há poucas transacções recentes.

(b) não são preparadas cotações de preços com base em informações actualizadas.

(c) existem cotações de preços muito variáveis, tanto no tempo como entre formadores de mercado (por exemplo, alguns mercados de corretagem).

(d) os índices que anteriormente apresentavam correlações elevadas com o justo valor do activo ou passivo mostram-se comprovadamente não correlacionados com as indicações mais recentes de justo valor desse activo ou passivo.

(e) há um aumento significativo dos prémios para cobertura do risco implícito de liquidez, dos indicadores de rentabilidade ou de desempenho (tais como taxas de incumprimento ou a gravidade das perdas) para transacções observadas ou preços cotados, quando comparados com a estimativa da entidade sobre os fluxos de caixa esperados, tendo em conta todos os dados de mercado disponíveis sobre o risco de crédito e outros riscos de não cumprimento do activo ou passivo.

(f) há uma grande diferença entre os preços solicitados e os preços pedidos ou um aumento significativo dessa diferença.

(g) há um declínio significativo na actividade de um mercado de novas emissões ou não existe tal mercado (ou seja, de um mercado primário) no que respeita ao activo ou passivo ou a activos ou passivos similares.

(h) existe pouca informação publicamente disponível (por exemplo, relativamente a transacções que ocorrem num mercado de negociação sem intermediários).

B38 Se uma entidade concluir que ocorreu uma diminuição significativa no volume ou nível de actividade de um activo ou passivo por comparação com a actividade normal de mercado para esse activo ou passivo (ou para activos ou passivos semelhantes), é necessária uma análise mais aprofundada das transacções ou dos preços cotados. Uma diminuição no volume ou nível de actividade, em si mesmo, pode não indicar que um preço de transacção ou cotação não representa o justo valor ou que uma transacção nesse mercado não decorreu de forma ordenada. No entanto, se uma entidade determinar que uma transacção ou cotação não representa o justo valor (por exemplo, podem ocorrer operações que não sejam ordenadas), a entidade deverá fazer um ajustamento às transacções ou aos preços cotados se os quiser utilizar como base para mensuração pelo justo valor, e esse ajustamento seja significativo para a mensuração pelo justo valor no seu todo. Podem também ser

necessários ajustamentos noutras circunstâncias (por exemplo, quando o preço de um activo similar exigir um ajustamento significativo para se tornar comparável ao do activo a mensurar ou quando o preço estiver desactualizado).

B39 Esta IFRS não prescreve uma metodologia para fazer ajustamentos significativos em transacções ou preços cotados. Ver os parágrafos 61-66 e B5-B11 onde se aborda a utilização de técnicas de valorização na mensuração pelo justo valor. Independentemente da técnica de valorização utilizada, uma entidade deve incluir ajustamentos apropriados em função do risco, nomeadamente um prémio de risco em função da quantia que os participantes do mercado exigiriam como compensação pela incerteza inerente aos fluxos de caixa de um activo ou passivo (ver o parágrafo B17). Caso contrário, a mensuração não representará fielmente o justo valor. Em alguns casos, poderá ser difícil determinar o ajustamento apropriado em função do risco. No entanto, o grau de dificuldade não é, por si só, uma base suficiente para excluir um ajustamento em função do risco. O ajustamento em função do risco deve reflectir uma operação ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração e nas condições vigentes de mercado.

B40 Se tiver ocorrido uma diminuição significativa no volume ou nível de actividade do activo ou passivo, poderá ser apropriado alterar a técnica de valorização ou utilizar várias técnicas de valorização (por exemplo, recorrer a uma abordagem pelo mercado e a uma técnica de valor presente). Ao atribuir ponderações aos justos valores resultantes da utilização de várias técnicas de valorização, uma entidade deve considerar a razoabilidade do intervalo das mensurações pelo justo valor. O objectivo é determinar o ponto desse intervalo que seja mais representativo do justo valor nas condições vigentes de mercado. Uma grande variabilidade das mensurações pelo justo valor pode ser sinal de que é necessária análise adicional.

B41 Ainda que tenha ocorrido uma diminuição significativa no volume ou nível de actividade do activo ou passivo, o objectivo de uma mensuração pelo justo valor permanece o mesmo. O justo valor é o preço que seria recebido para vender um activo ou para pagar a transferência de um passivo numa transacção ordenada (ou seja, que não seja uma liquidação forçada nem uma

venda em desespero de causa) entre participantes do mercado à data da mensuração e nas condições vigentes de mercado.

B42 Estimar o preço pelo qual os participantes do mercado estariam dispostos a participar numa transacção à data da mensuração nas condições vigentes de mercado se tiver ocorrido uma diminuição significativa no volume ou nível de actividade do activo ou passivo depende dos factos e circunstâncias à data da mensuração e exige o exercício de julgamento. A intenção de uma entidade manter o activo ou liquidar ou cumprir o passivo não é relevante quando faz a mensuração pelo justo valor porque o justo valor é uma mensuração baseada no mercado e não uma mensuração específica da entidade.

Identificar transacções não ordenadas

B43 A determinação sobre se uma transacção é (ou não) ordenada é mais difícil se tiver ocorrido uma diminuição significativa no volume ou nível de actividade do activo ou passivo por comparação com a actividade normal de mercado para o activo ou passivo (ou para activos ou passivos similares). Nessas circunstâncias não é apropriado concluir que todas as transacções nesse mercado não são ordenadas (ou seja, liquidações forçadas ou vendas em desespero de causa). As circunstâncias que podem indicar que uma transacção não é ordenada incluem, nomeadamente:

(a) não houve uma exposição adequada ao mercado durante um período anterior à data da mensuração que permitisse actividades de comercialização normais e habituais para transacções envolvendo esses activos ou passivos nas condições vigentes de mercado.

(b) decorreu um período de comercialização normal e habitual, mas o vendedor comercializou o activo ou passivo junto de um único participante do mercado.

(c) o vendedor encontra-se em situação de quase falência ou liquidação (isto é, o vendedor está em desespero de causa).

(d) o vendedor teve de vender para atender a exigências regulamentares ou legais (isto é, o vendedor foi forçado).

(e) o preço da transacção é incongruente com o de outras transacções recentes do mesmo activo ou passivo ou de activos ou passivos similares.

Uma entidade deve avaliar as circunstâncias para determinar se, ponderando os dados disponíveis, a transacção é ordenada.

B44 Uma entidade deve considerar todos os seguintes elementos ao mensurar o justo valor ou estimar os prémios pelo risco de mercado:

(a) se os dados indicarem que uma transacção não é ordenada, uma entidade deve atribuir uma ponderação nula ou reduzida (em comparação com outras indicações do justo valor) ao preço dessa transacção.

(b) se os dados indicarem que uma transacção é ordenada, uma entidade deve ter em conta esse preço de transacção. A ponderação atribuída a esse preço de transacção em comparação com outras indicações do justo valor depende dos factos e circunstâncias, nomeadamente:

(i) o volume da transacção.

(ii) a comparabilidade da transacção com o activo ou passivo a mensurar.

(iii) a proximidade temporal da transacção com a data de mensuração.

(c) se uma entidade não dispõe de informações suficientes para concluir se uma transacção foi ordenada ou não, deve ter em conta o preço da transacção. No entanto, esse preço de transacção pode não representar o justo valor (ou seja, o preço de transacção não é necessariamente o único ou o principal elemento para mensurar o justo valor ou estimar os prémios pelo risco de mercado). Quando uma entidade não dispõe de informações suficientes para concluir se determinadas transacções foram ordenadas, deve atribuir menor ponderação a essas transacções, em comparação com outras transacções que se sabe terem decorrido de forma ordenada.

Uma entidade não tem de realizar esforços exaustivos para determinar se uma transacção foi ou não ordenada, mas não deve ignorar informação razoavelmente disponível. Presume-se que, sendo parte numa transacção, uma entidade dispõe de informações suficientes para concluir se a transacção é ordenada.

Utilização de preços cotados fornecidos por terceiros

B45 Esta IFRS não impede a utilização de preços cotados fornecidos por terceiros, como sejam serviços de divulgação de preços ou corretores, se uma entidade tiver concluído que os preços cotados fornecidos por essas partes são elaborados de acordo com esta IFRS.

B46 Se ocorreu uma diminuição significativa no volume ou nível de actividade do activo ou passivo, uma entidade deve avaliar se os preços cotados fornecidos por terceiros são elaborados utilizando informação disponível corrente que reflicta operações ordenadas ou uma técnica de valorização que reflicta os pressupostos dos participantes do mercado (incluindo pressupostos sobre o risco). Ao ponderar a utilização de um preço cotado que servirá de dado para uma mensuração pelo justo valor, uma entidade deve atribuir menor ponderação (em comparação com outras indicações do justo valor que reflectem os resultados de transacções) a cotações que não reflectem o resultado de transacções.

B47 Adicionalmente, a natureza de uma cotação (por exemplo, se é um preço indicativo ou uma oferta vinculativa) deve ser tida em conta na ponderação dos dados disponíveis, atribuindo maior ponderação a cotações fornecidas por terceiros que constituam ofertas vinculativas.

Apêndice C
Data de eficácia e transição

Este apêndice é parte integrante da IFRS e tem o mesmo valor que as outras partes da IFRS.

C1 Uma entidade deve aplicar esta IFRS para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta IFRS antecipadamente, deve divulgar esse facto.

C2 Esta IFRS deve ser aplicada prospectivamente a partir do início do período anual ao qual é aplicada pela primeira vez.

C3 Os requisitos de divulgação desta IFRS não precisam ser aplicados à informação comparativa relativa a períodos anteriores à primeira aplicação desta IFRS.

C4 O documento *Melhorias Anuais - Ciclo 2011-2013*, emitido em Dezembro de 2013, emendou o parágrafo 52. Uma entidade deve aplicar essa emenda a períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2014. Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente desde o início do período anual em que a IFRS 13 fo inicialmente aplicada. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essa emenda antecipadamente deve divulgar esse facto.

C5 A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou o parágrafo 52. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 9.

Norma Internacional de Relato Financeiro 14
Contas Diferidas de Actividades Reguladas

Do parágrafo

OBJECTIVO 1
ÂMBITO 5
RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO, IMPARIDADE E DESRECONHECIMENTO 9
Isenção temporária do parágrafo 11 da IAS 8 Princípios Contabilísticos, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros 9
Continuação de políticas contabilísticas existentes 11
Alterações em políticas contabilísticas 13
Interacção com outras Normas 16
APRESENTAÇÃO 18
Alterações na apresentação 18
Classificação de saldos de contas diferidas de actividades reguladas 20
Classificação dos movimentos em saldos de contas diferidas de actividades reguladas 22
DIVULGAÇÃO 27
Objectivo 27
Explicação das actividades sujeitas a regulamento tarifário 30
Explicação de quantias reconhecidas 32
Apêndice A Termos definidos
Apêndice B Guia de Aplicação
Apêndice C Data de eficácia e transição

Norma Internacional de Relato Financeiro 14
Contas Diferidas de Actividades Reguladas

Objectivo

1 O objectivo desta Norma é especificar os requisitos de relato financeiro em relação aos *saldos de contas diferidas de actividades reguladas* que surgem quando uma entidade fornece bens ou presta serviços a clientes a um preço ou taxa que está sujeito a *regulamento tarifário*.

2 Para alcançar este objectivo, a Norma exige:

(a) alterações limitadas às políticas contabilísticas que eram aplicadas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites anteriores (*PCGA anteriores*) em relação aos saldos de contas diferidas de actividades reguladas, os quais estão principalmente relacionados com a apresentação destas contas; e

(b) divulgações que:

(i) identifiquem e expliquem as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras da entidade que tenham origem em regulamento tarifário; e

(ii) ajudem os utilizadores das demonstrações financeiras a compreenderem a quantia, oportunidade e incerteza dos fluxos de caixa futuros de qualquer saldo de contas diferidas de actividades reguladas, que estejam reconhecidas.

3 Os requisitos desta Norma permitem a uma entidade que esteja no seu âmbito que continue a apresentar os saldos de contas diferidas de actividades reguladas nas suas demonstrações financeiras de acordo com os PCGA anteriores quando adopta as IFRS, sujeito às alterações limitadas referidas no parágrafo 2 acima.

4 Adicionalmente, esta Norma concede algumas excepções aos, ou isenções dos, requisitos de outras Normas. Todos os requisitos especificados para o relato dos saldos de contas diferidas de actividades reguladas, e quaisquer excepções aos, ou isenções dos, requisitos de outras Normas relacionadas com esses saldos, estão incluídos nesta Norma em vez dessas outras Normas.

Âmbito

5 **Permite-se que uma entidade aplique os requisitos desta Norma nas suas *primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS* se e apenas se:**

(a) **tiverem *actividades reguladas por tarifário*; e**

(b) **reconheceram quantias elegíveis como saldos de contas diferidas de actividades reguladas nas suas demonstrações financeiras de acordo com as PCGA anteriores.**

6 **Uma entidade deve aplicar os requisitos desta Norma nas suas demonstrações financeiras em relação a períodos subsequentes se e apenas se, nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS, reconheceu saldos de contas diferidas de actividades reguladas optando por aplicar os requisitos desta Norma.**

7 Esta Norma não aborda outros aspectos contabilísticos de entidades que prossigam actividades com tarifas reguladas. Ao aplicarem os requisitos desta Norma, quaisquer quantias que possam ser, ou sejam obrigadas a ser, reconhecidas como activos ou passivos de acordo com outras Normas não devem ser incluídas como quantias classificadas como saldos de contas diferidas de actividades reguladas.

8 **Uma entidade que esteja no âmbito desta Norma e opte por aplicá-la, deve aplicar todos os seus requisitos em relação a todos os saldos de contas de actividades reguladas que surjam de todas as actividades com tarifas reguladas.**

Reconhecimento, mensuração, imparidade e desreconhecimento

Isenção temporária do parágrafo 11 da IAS 8 *Princípios Contabilísticos, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*

9 **Uma entidade que prossiga actividades com tarifas reguladas e que esteja no âmbito desta Norma e opte por aplicá-la, deve aplicar os parágrafos 10 e 12 da IAS 8 quando desenvolve as suas políticas contabilísticas para o reconhecimento, mensuração imparidade e**

desreconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas.

10 Os parágrafos 11-12 da IAS 8 especificam fontes bases de requisitos e orientação que o órgão de gestão deve ou pode considerar no desenvolvimento de uma política contabilística para um item, se não for aplicada qualquer Norma relevante específica para esse item. Esta Norma isenta uma entidade de aplicar o parágrafo 11 da IAS 8 às suas políticas contabilísticas relativas ao reconhecimento, mensuração, imparidade e desreconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas. Consequentemente, as entidades que reconheçam saldos de contas diferidas de actividades reguladas, seja como itens separados, seja como parte da quantia escriturada de outros activos e passivos, se acordo com os seus PCGA anteriores, podem continuar a reconhecer esses saldos de acordo com esta Norma através da isenção do parágrafo 11 da IAS 8, sujeito a qualquer alteração de apresentação exigida pelos parágrafos 18-19 desta Norma.

Continuação de políticas contabilísticas existentes

11 **Na aplicação inicial desta Norma, uma entidade deve continuar a aplicar as suas políticas contabilísticas de acordo com os PCGA anteriores relativamente ao reconhecimento, mensuração, imparidade e desreconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas, excepto em relação a algumas alterações permitidas pelos parágrafos 13-15. Contudo, a apresentação dessas quantias deve cumprir os requisitos de apresentação desta Norma, os quais podem exigir alterações às políticas de apresentação da entidade de acordo com os PCGA anteriores (ver os parágrafos 18-19).**

12 Uma entidade deve aplicar as políticas estabelecidas de acordo com o parágrafo 11 consistentemente em períodos subsequentes, excepto para quaisquer alterações permitidas pelos parágrafos 13-15.

Alterações em políticas contabilísticas

13 **Uma entidade não deve alterar as suas políticas contabilísticas para começar a reconhecer os saldos de contas diferidas de actividades**

reguladas. Uma entidade apenas pode alterar as suas políticas contabilísticas para o reconhecimento, mensuração, imparidade e desreconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas se a alteração fizer com que as demonstrações financeiras sejam mais relevantes para as necessidades de tomadas de decisão económicas dos utilizadores e não fiquem menos fiáveis [1], ou fiquem mais fiáveis e não menos relevantes para essas necessidades. Uma entidade deve julgar a relevância e a fiabilidade usando os critérios indicados no parágrafo 10 da IAS 8.

14 Esta Norma não isenta as entidades de aplicarem os parágrafos 10 ou 14-15 da IAS 8 a alterações em políticas contabilísticas. Para justificar as alterações feitas nas suas políticas contabilísticas relativas aos saldos de contas diferidas de actividades reguladas, uma entidade deve demonstrar que a alteração torna as demonstrações financeiras mais próximas de alcançar os critérios do parágrafo 10 da IAS 8. Contudo, a alteração não necessita de alcançar o cumprimento integral desses critérios para o reconhecimento, mensuração, imparidade e desreconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas.

15 Os parágrafos 13-14 aplicam-se tanto a alterações feitas na aplicação inicial desta Norma como a alterações feitas em períodos subsequentes.

Interacção com outras Normas

16 Qualquer excepção, isenção ou requisitos adicionais específicos relativos à interacção desta Norma com outras Normas estão contidos nesta Norma (ver os parágrafos B7-B28). Na ausência de tais excepções, isenções ou requisitos adicionais, devem ser aplicadas outras Normas a saldos de contas diferidas de actividades reguladas da mesma forma que são aplicadas a activos, passivos, rendimentos e gastos que sejam reconhecidos de acordo com outras Normas.

---

1 Em Setembro de 2010, o IASB substituiu a *Estrutura para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* pela *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro*. O termo "representação fiel" compreende as características principais que a anterior *Estrutura* chamava "fiabilidade". O requisito no parágrafo 13 desta Norma é baseado nos requisitos da IAS 8, a qual mantém o termo "fiável".

17 Em algumas situações, uma outra Norma pode ter de ser aplicada a um saldo de contas diferidas de actividades reguladas que tenha sido mensurado de acordo com políticas contabilísticas de uma entidade que tenham sido estabelecidas de acordo com os parágrafos 11-12 para reflectir esse saldo de forma apropriada nas demonstrações financeiras. Por exemplo, a entidade pode ter actividades com tarifas reguladas num país estrangeiro cujas transacções e saldos de contas diferidas de actividades reguladas estão denominadas numa moeda que não é a moeda funcional da entidade que relata. Os saldos de contas diferidas de actividades reguladas e os movimentos nessas contas são convertidos aplicando a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*.

Apresentação

Alterações na apresentação

18 Esta Norma introduz requisitos de apresentação, descritos nos parágrafos 20-26, para saldos de contas diferidas de actividades reguladas que sejam reconhecidos de acordo com os parágrafos 11-12. Quando esta Norma for aplicada, os saldos de contas diferidas de actividades reguladas são reconhecidos na demonstração da posição financeira em complemento dos activos e passivos que são reconhecidos de acordo com outras Normas. Estes requisitos de apresentação distinguem o impacto do reconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas dos requisitos de relato financeiro de outras Normas.

19 Para além dos itens que uma entidade é obrigada a apresentar na demonstração da posição financeira e na demonstração dos resultados ou demonstração do outro rendimento integral de acordo com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*, a aplicação desta Norma exige que sejam apresentados todos os saldos de contas diferidas de actividades reguladas e os movimentos nelas havidos de acordo com os parágrafos 20-26.

Classificação de saldos de contas diferidas de actividades reguladas

20 Uma entidade deve apresentar em linhas separadas na demonstração da posição financeira para:

(a) o total de todos os saldos devedores de contas diferidas de actividades reguladas; e

(b) o total de todos os saldos credores de contas diferidas de actividades reguladas.

21 Quando uma entidade apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na demonstração da posição financeira, não deve classificar os totais dos saldos de contas diferidas de actividades reguladas como correntes e não correntes. Em vez disso, os itens em linhas separadas exigidos pelo parágrafo 20 devem ser distinguidos dos activos e passivos que são apresentados de acordo com outras Normas através do uso de subtotais, sendo estes apresentados antes dos saldos de contas diferidas de actividades reguladas.

Classificação dos movimentos em saldos de contas diferidas de actividades reguladas

22 Uma entidade deve apresentar, na secção do outro resultado integral da demonstração dos resultados e outro rendimento integral, o movimento líquido de todos os saldos de contas diferidas de actividades reguladas para o período de relato que seja relativo a itens reconhecidos no outro rendimento integral. Devem ser usadas linhas separadas para o movimento líquido relativo a itens que, de acordo com outras Normas:

(a) não serão reclassificados subsequentemente para resultados; e

(b) serão reclassificados subsequentemente para resultados quando sejam satisfeitas condições específicas.

23 Uma entidade deve apresentar uma linha separada na secção do outro resultado integral da demonstração dos resultados e outro rendimento integral, ou na demonstração dos resultados separada, por exemplo, para a parte remanescente do movimento líquido de todos os saldos de contas diferidas de actividades reguladas para o período de relato, excluindo os movimentos que não estão reflectidos nos resultados, tais como quantias adquiridas. Esta linha separada deve ser distinguida dos rendimentos e gastos que são apresentados de acordo com as outras Normas através do

uso de subtotais, sendo estes apresentados antes do movimento líquido em saldos de contas diferidas de actividades reguladas.

24 Quando uma entidade reconhecer um activo por impostos diferidos ou um passivo por impostos diferidos em resultado do reconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas, deve apresentar o resultante activo (passivo) por imposto diferido, bem como o respectivo movimento, nos saldos de contas diferidas de actividades reguladas e nos movimentos em saldos de contas diferidas de actividades reguladas, em vez de os integrar no total apresentado de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* relativo aos activos (passivos) por impostos diferidos e ao gasto (rendimento) de impostos (ver o parágrafo B9-B12).

25 Quando uma entidade apresentar uma unidade operacional descontinuada ou um grupo para alienação de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, deve apresentar quaisquer saldos de contas diferidas de actividades reguladas, bem como o respectivo movimento, nos saldos de contas diferidas de actividades reguladas e nos movimentos em saldos de contas diferidas de actividades reguladas, em vez de os integrar nos grupos para alienação ou unidades operacionais descontinuadas (ver os parágrafos B19-B22).

26 Quando uma entidade apresentar resultados por acção de acordo com a IAS 33 *Resultados por Acção*, deve apresentar adicionalmente resultados por acção básicos e diluídos, os quais são calculados usando as quantias de resultados exigidos pela IAS 33 mas excluindo os movimentos em saldos de contas diferidas de actividades reguladas (ver os parágrafos B13-B14).

Divulgação

Objectivo

27 Uma entidade que opte por aplicar esta Norma deve divulgar informação que permita aos utilizadores avaliarem:

(a) a natureza e os riscos associados ao regulamento tarifário que estabelece o(s) preço(s) que a entidade pode debitar aos clientes pelos produtos que vende ou serviços que presta; e

(b) os efeitos desse regulamento tarifário na sua posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa.

28 Se algumas das divulgações descritas nos parágrafos 30-36 não forem consideradas relevantes para se alcançar o objectivo expresso no parágrafo 27, podem ser omitidas das demonstrações financeiras. Se as divulgações feitas de acordo com os parágrafos 30-36 forem insuficientes para se alcançar o objectivo expresso no parágrafo 27, uma entidade deve divulgar informação adicional que seja necessária para se alcançar o objectivo.

29 Para alcançar o objectivo de divulgação expresso no parágrafo 27, uma entidade deve considerar tudo o que segue:

(a) o nível de detalhe que é necessário para satisfazer os requisitos de divulgação;

(b) o grau de ênfase a colocar em cada um dos vários requisitos;

(c) o grau de agregação ou desagregação a fazer; e

(d) se os utilizadores das demonstrações financeiras precisam de informação adicional para avaliar a informação quantitativa divulgada.

Explicação das actividades sujeitas a regulamento tarifário

30 Para ajudar os utilizadores das demonstrações financeiras a avaliarem a natureza e os riscos associados às actividades com tarifas reguladas da entidade, uma entidade deve, para cada tipo de actividade, divulgar:

(a) uma breve descrição da natureza e dimensão da actividade com tarifa regulada e a natureza do processo de estabelecimento da tarifa regulada;

(b) a identificação do(s) regulador(es) tarifário(s). Se o regulador tarifário for uma parte relacionada (como definida na IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas*), a entidade deve divulgar o facto em conjunto com uma explicação de qual o tipo de relacionamento;

(c) como a recuperação futura de cada classe (isto é, cada tipo de gasto ou rendimento) de saldo devedor de contas diferidas de actividades reguladas ou como a reversão de cada classe de saldo credor de

contas diferidas de actividades reguladas está afectado por riscos e incertezas, por exemplo:

(i) risco de procura (por exemplo, alterações nas atitudes dos consumidores, disponibilidade de fontes alternativas de fornecimento ou no nível da concorrência);

(ii) riscos regulamentares (por exemplo, a submissão ou aprovação de uma aplicação para estabelecimento da tarifa ou a avaliação da entidade sobre as acções futuras esperadas da regulação): e

(iii) outros riscos (por exemplo, a moeda e outros riscos de mercado).

31 As divulgações exigidas pelo parágrafo 30 devem ser feitas nas demonstrações financeiras directamente nas notas ou incorporadas através de referenciação cruzada das demonstrações financeiras para qualquer outra demonstração, tal como um relatório do órgão de gestão ou relatório de risco, que esteja disponível aos utilizadores das demonstrações financeiras nos mesmos termos que estas e na mesma data. Se a informação não for incluída nas demonstrações financeiras directamente ou incorporada através de referência cruzada, as demonstrações financeiras estão incompletas.

Explicação de quantias reconhecidas

32 Uma entidade deve divulgar as bases através das quais os saldos de contas diferidas de actividades reguladas são reconhecidos e desreconhecidos, e como são mensurados inicial e subsequentemente, incluindo como os saldos de contas diferidas de actividades reguladas são avaliados para efeitos de recuperação e como qualquer perda por imparidade é imputada.

33 Para cada tipo de actividade com tarifas reguladas, uma entidade deve divulgar a seguinte informação para cada classe de saldo de contas diferidas de actividades reguladas:

(a) uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período numa tabela, a menos que outro formato seja mais apropriado. A entidade deve aplicar julgamento quando decide o nível de detalhe

necessário (ver os parágrafos 28-29), mas os componentes seguintes são geralmente relevantes:

(i) as quantias que foram reconhecidas no período corrente na demonstração da posição financeira como saldos de contas diferidas de actividades reguladas;

(ii) as quantias que foram reconhecidas na(s) demonstração(ões) dos resultados e do outro rendimento integral relativas aos saldos que foram recuperados (algumas vezes descritos como amortizados) ou revertidos no período corrente; e

(iii) outras quantias, separadamente identificadas, que afectaram os saldos de contas diferidas de actividades reguladas, tais como, imparidades, itens adquiridos ou assumidos numa concentração de actividades empresariais, itens alienados, ou os efeitos de alterações em taxas de câmbio ou taxas de desconto;

(b) a taxa de retorno ou taxa de desconto (incluindo uma taxa zero ou um intervalo de taxas, quando aplicável) utilizada para reflectir o valor temporal do dinheiro que seja aplicável a cada classe de saldo de contas diferidas de actividades reguladas; e

(c) os períodos remanescentes em que a entidade espera recuperar (ou amortizar) a quantia escriturada de cada classe de saldo devedor de contas diferidas de actividades reguladas ou reverter cada classe de saldo credor de contas diferidas de actividades reguladas.

34 Quando o regulamento tarifário afectar a quantia e o momento do gasto de imposto sobre o rendimento de uma entidade, ela deve divulgar o impacto do regulamento tarifário nas quantias reconhecidas de imposto corrente e diferido. Adicionalmente, a entidade deve divulgar em separado qualquer saldo de contas diferidas de actividades reguladas relativo a impostos e respectivos movimentos nesse saldo.

35 Quando uma entidade fizer divulgações de acordo com a IFRS 12 *Divulgação de Interesses Noutras Entidades* relativas a um interesse numa subsidiária, associada ou empreendimento conjunto que tenha actividades com tarifas reguladas e relativamente às quais sejam reconhecidos saldos de contas diferidas de actividades reguladas de acordo com esta Norma, deve divulgar

as quantias incluídas nos interesses divulgados relativas aos saldos devedores e credores de contas diferidas de actividades reguladas e aos respectivos movimentos (ver os parágrafos B25-B28).

36 Quando uma entidade concluir que um saldo de contas diferidas de actividades reguladas deixa de ser totalmente recuperável ou reversível, deve divulgar esse facto, as razões porque não é recuperável ou reversível e a quantia pela qual o saldo de contas diferidas de actividades reguladas foi reduzido.

Apêndice A
Termos definidos

Este apêndice é parte integrante da Norma.

actividades com tarifas reguladas	As actividades de uma entidade que estão sujeitas a **regulamento tarifário**.
adoptante pela primeira vez	Uma entidade que apresenta as suas **primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS**.
PGCA anteriores	As bases contabilísticas que **um adoptante pela primeira** vez utilizou imediatamente antes de adoptar as IFRS.
primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS	As primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adopta as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), através de uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRS.
regulador tarifário	Um organismo autorizado que tem o poder, conferido por lei ou regulamento, de estabelecer a tarifa ou o intervalo de tarifas que obrigam a entidade. O **regulador tarifário** pode ser um organismo terceiro ou uma entidade relacionada da entidade, incluindo o próprio órgão de governo da entidade, se for exigido por lei ou regulamento que esse organismo estabeleça tarifas no interesse dos clientes e para garantir a viabilidade financeira da entidade.
regulamento tarifário	Um referencial para estabelecer os preços que podem ser debitados aos clientes por produtos ou serviços e que está sujeito a supervisão e/ou aprovação por um **regulador tarifário**.
saldo de contas diferidas de actividades reguladas	O saldo de qualquer conta de gasto (ou rendimento) que não seria reconhecido como um activo ou um passivo de acordo com outras Normas, mas que é elegível para diferimento porque está incluído, ou espera-se que esteja incluído, pelo **regulador tarifário** quando estabelece a(s) tarifa(s) que podem ser debitadas aos clientes.

Apêndice B
Guia de Aplicação

Este apêndice é parte integrante da Norma.

Actividades com tarifas reguladas

B1 Historicamente, os regulamentos tarifários aplicavam-se a todas as actividades de uma entidade. Porém, com as aquisições, diversificação e desregulação, os regulamentos tarifários podem aplicar-se agora apenas a uma parte das actividades de uma entidade, resultando que ela tem actividades reguladas e não reguladas. Esta Norma aplica-se apenas a actividades com tarifas reguladas que estejam sujeitas a restrições legais ou regulamentares através de acções de um regulador tarifário, independentemente do tipo de entidade ou indústria a que pertença.

B2 Uma entidade não deve aplicar esta Norma a actividades que sejam auto-reguladas, isto é, actividades que não estão sujeitas a uma estrutura de preços supervisionada e/ou aprovada por um regulador tarifário. Isto sem prejuízo de a entidade poder aplicá-la quando:

(a) o órgão de governo da entidade ou uma parte relacionada estabelecer tarifas no interesse dos consumidores e para garantir a viabilidade financeira geral da entidade no contexto de uma estrutura de preços específica; e

(b) a estrutura está sujeita e supervisão e/ou aprovação por um organismo com autoridade conferida por lei ou regulamento.

Continuação de políticas contabilísticas existentes

B3 Para as finalidades desta Norma, um saldo de contas diferidas de actividades reguladas é definido como o saldo de qualquer conta de gasto (ou rendimento) que não seria reconhecido como um activo ou um passivo de acordo com outras Normas, mas que é elegível para diferimento porque está incluído, ou espera-se que esteja incluído, pelo regulador tarifário quando estabelece a(s) tarifa(s) que podem ser debitadas aos clientes. Alguns itens de gasto (rendimento) podem estar fora da(s) tarifa(s) regulada(s) porque, por exemplo, não é expectável que as quantias sejam aceites pelo regulador tarifário ou

porque não estão no âmbito do regulamento tarifário. Consequentemente, tais itens são reconhecidos como rendimento ou gasto conforme é obtido ou suportado, a menos que outra Norma permita ou exija eles sejam incluídos na quantia escriturada como um activo ou passivo.

B4 Em alguns casos, outras Normas proíbem explicitamente uma entidade de reconhecer, na demonstração da posição financeira, saldos de contas diferidas de actividades reguladas que podem ser reconhecidos separadamente ou integrados noutros itens como os activos fixos tangíveis de acordo com os princípios contabilísticos dos PCGA anteriores. Porém, de acordo com o parágrafo 11 desta Norma, uma entidade que opte por aplicar esta Norma nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS, aplica a isenção do parágrafo 11 da IAS 8 de forma a continuar a aplicar as políticas contabilísticas dos PCGA anteriores relativamente ao reconhecimento, mensuração, imparidade e desreconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas. Essas políticas contabilísticas podem incluir, por exemplo, as práticas seguintes:

(a) reconhecer um saldo devedor de contas diferidas de actividades reguladas quando uma entidade tenha o direito, em resultado de acções correntes ou esperadas do regulador tarifário, de aumentar as tarifas em períodos futuros de forma a cobrir os seus custos permitidos (isto é, os custos que a(s) tarifa(s) regulada(s) pretendem cobrir);

(b) reconhecer, como saldo devedor ou credor de contas diferidas de actividades reguladas, uma quantia equivalente a qualquer ganho ou perda com a alienação ou retirada de itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis, saldo esse que se espera ser recuperado ou revertido através de futuras tarifas;

(c) reconhecer um saldo credor de contas diferidas de actividades reguladas quando é exigido à entidade, em resultado de acções correntes ou esperadas do regulador tarifário, baixar as tarifas em períodos futuros para reverter recuperações em excesso de custos permitidos (isto é, quantias em excesso da quantia recuperável especificadas pelo regulador tarifário); e

(d) mensurar saldos de contas diferidas de actividades reguladas numa base não descontada ou numa base descontada que utiliza uma taxa de juro ou de desconto especificada pelo regulador tarifário.

B5 A seguir apresentam-se exemplos de tipos de custos que os reguladores tarifários podem permitir ao estabelecerem tarifas e que uma entidade pode, assim, reconhecer em saldos de contas diferidas de actividades reguladas:

(i) variações de volume ou preço de compra;

(ii) custos de iniciativas aprovadas de "energia verde" (em excesso de quantias capitalizadas como parte do custo de activos fixos tangíveis de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*);

(iii) custos administrativos não directamente atribuíveis que são tratados como custos de capital para efeitos de regulamento tarifário (mas cuja inclusão no custo de um item de activo fixo tangível não é permitida, de acordo com a IAS 16);

(iv) custos de cancelamento de projecto;

(v) custos de danos provocados por tempestade; e

(vi) juro considerado (incluindo quantias permitidas para fundos usados durante a construção que proporcionem à entidade um retorno sobre o capital próprio da entidade bem como empréstimos).

B6 Os saldos de contas diferidas de actividades reguladas representam geralmente diferenças temporárias entre o reconhecimento de itens de rendimento ou gasto para efeitos de regulação e o reconhecimento desses itens para efeitos de relato financeiro. Quando uma entidade altera uma política contabilística na data da primeira adopção das IFRS ou na aplicação inicial de uma Norma nova ou Norma revista, podem surgir diferenças temporárias novas ou revistas que criam saldos de contas diferidas de actividades reguladas novos ou revistos. A proibição no parágrafo 13 que não permite que uma entidade altere as suas políticas contabilísticas para começar a reconhecer saldos de contas diferidas de actividades reguladas, não proíbe o reconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas novos ou revistos que sejam criados devido a outras alterações de políticas contabilísticas exigidas pelas IFRS. Isto porque o reconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas em relação a essas diferenças temporárias seria consistente com a política de reconhecimento existente

aplicada de acordo com o parágrafo 11 e não representaria a introdução de uma nova política contabilística. Similarmente, o parágrafo 13 não proíbe o reconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas que surjam de diferenças temporárias que não existiam imediatamente antes da data de transição para as IFRS, mas são consistentes com as políticas contabilísticas da entidade estabelecidas de acordo com o parágrafo 11 (por exemplo, custos de danos provocados por tempestade).

Aplicabilidade de outras Normas

B7 Uma entidade que esteja no âmbito dos requisitos desta Norma e opte por aplicá-la, deve continuar a aplicar os seus PCGA anteriores em relação ao reconhecimento, mensuração, imparidade e desreconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas. Porém, os parágrafos 16-17 estabelecem que, em algumas situações, podem ter se ser aplicadas outras Normas a saldos de contas diferidas de actividades reguladas para os reflectir de forma apropriada nas demonstrações financeiras. Os parágrafos seguintes descrevem a forma como outras Normas interagem com os requisitos desta Norma. Em particular, os parágrafos seguintes clarificam excepções e isenções específicas de outras Normas bem como requisitos adicionais de apresentação e divulgação que se espera sejam aplicáveis.

Aplicação da IAS 10 *Acontecimentos após o Período de Relato*

B8 Uma entidade pode ter de usar estimativas e pressupostos no reconhecimento e mensuração dos seus saldos de contas diferidas de actividades reguladas. Para acontecimentos que ocorram entre o fim do período de relato e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão, a entidade deve aplicar a IAS 10 para identificar se essas estimativas e pressupostos devem ser ajustados para reflectir esses acontecimentos.

Aplicação da IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*

B9 A IAS 12 exige, com algumas limitadas excepções, que uma entidade reconheça um passivo por impostos diferidos e (sujeito a determinadas condições) um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias. Uma entidade com tarifas reguladas deve aplicar a IAS 12 a

todas as suas actividades, incluindo as suas actividades com tarifas reguladas, para identificar a quantia de impostos sobre o rendimento que vai ser reconhecido.

B10 Em alguns planos de regulação de tarifas, o regulador tarifário permite ou exige que uma entidade aumente as suas tarifas futuras para recuperar uma parte ou todo o seu gasto com imposto sobre o rendimento. Nestas circunstâncias, isso pode resultar no reconhecimento, pela entidade, de um saldo de contas diferidas de actividades reguladas na demonstração da posição financeira relativo a impostos sobre o rendimento, de acordo com as suas políticas contabilísticas estabelecidas nos parágrafos 11-12. O reconhecimento deste saldo de contas diferidas de actividades reguladas relativo ao imposto sobre o rendimento pode por si criar uma diferença temporária adicional relativamente à qual uma quantia adicional de imposto diferido seria reconhecida.

B11 Não obstante os requisitos de apresentação e divulgação da IAS 12, quando uma entidade reconhecer um activo por impostos diferidos ou um passivo por impostos diferidos em resultado do reconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas, não deve incluir a quantia desse imposto diferido no total dos saldos de activos (passivos) por impostos diferidos. Em vez disso, a entidade deve apresentar o activo (passivo) por impostos diferidos que surja em resultado do reconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas ou:

(a) na mesma linha onde estão apresentados os saldos devedores e credores de contas diferidas de actividades reguladas; ou

(b) numa linha separada junto aos respectivos saldos devedores e credores de contas diferidas de actividades reguladas.

B12 Similarmente, quando uma entidade reconhecer o movimento num activo (passivo) por impostos diferidos em resultado do reconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas, não deve incluir o movimento na quantia desse imposto diferido na linha do gasto (rendimento) de imposto apresentada na(s) demonstração(ões) dos resultados e do outro rendimento integral de acordo com a IAS 12. Em vez disso, a entidade deve apresentar o

movimento no activo (passivo) por impostos diferidos que surja em resultado do reconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas ou:

(a) na mesma linha onde estão apresentados na(s) demonstração(ões) dos resultados e do outro rendimento integral os movimentos dos saldos de contas diferidas de actividades reguladas; ou

(b) numa linha separada junto às respectivas linhas de itens onde estão apresentados na(s) demonstração(ões) dos resultados e do outro rendimento integral os movimentos dos saldos de contas diferidas de actividades reguladas.

Aplicação da IAS 33 *Resultados por Acção*

B13 O parágrafo 66 da IAS 33 exige que algumas entidades apresentem, na demonstração dos resultados e do outro rendimento integral, os resultados por acção básicos e diluídos tanto em relação a resultados de operações continuadas como em relação a resultados atribuíveis aos detentores do capital ordinário da empresa-mãe. Adicionalmente, o parágrafo 68 da IAS 33 exige que uma entidade que relate uma unidade operacional descontinuada divulgue as quantias básica e diluída por acção da unidade operacional descontinuada, na demonstração dos resultados e do outro rendimento integral ou nas notas.

B14 Para cada quantia de resultados por acção apresentada de acordo com a IAS 33, uma entidade que aplique esta Norma deve apresentar adicionalmente quantias de resultados por acção básicos e diluídos, calculados da mesma forma excepto quanto ao facto de estas quantias deverem excluir o movimento líquido nos saldos de contas diferidas de actividades reguladas. Em consistência com os requisitos do parágrafo 73 da IAS 33, uma entidade deve apresentar os resultados por acção exigidos pelo parágrafo 26 desta Norma com relevância igual à dada aos resultados por acção exigidos pela IAS 33 para todos os períodos apresentados.

Aplicação da IAS 36 *Imparidade de Activos*

B15 Os parágrafos 11-12 exigem que uma entidade continue a aplicar as suas políticas contabilísticas de acordo com os PCGA anteriores para a identificação, reconhecimento, mensuração e reversão de qualquer imparidade

dos saldos de contas diferidas de actividades reguladas reconhecidos. Consequentemente, a IAS 36 não se aplica a saldos de contas diferidas de actividades reguladas reconhecidos separadamente.

B16 Porém, a IAS 36 pode exigir que uma entidade faça um teste de imparidade numa unidade geradora de caixa (UGC) que inclua saldos de contas diferidas de actividades reguladas. Este teste pode ser exigido porque a UGC contém goodwill, ou porque foram identificados um ou mais dos indícios de imparidade descritos na IAS 36 relativos à UGC. Nestas situações, os parágrafos 74-79 da IAS 36 contêm requisitos para identificação da quantia recuperável e da quantia escriturada de uma UGC. Uma entidade deve aplicar esses requisitos para decidir se algum dos saldos de contas diferidas de actividades reguladas reconhecidos está incluído na quantia escriturada da UGC para efeitos do teste de imparidade. Os restantes requisitos da IAS 36 devem depois ser aplicados a qualquer perda por imparidade que deva ser reconhecida em resultado deste teste.

Aplicação da IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*

B17 O princípio base da IFRS 3 é o de que uma adquirente de uma actividade empresarial reconhece os activos adquiridos e os passivos assumidos aos respectivos justos valores na data de aquisição. A IFRS 3 prevê algumas excepções aos seus princípios de reconhecimento e mensuração. O parágrafo B18 desta Norma prevê uma excepção adicional.

B18 Os parágrafos 11-12 exigem que uma entidade continue a aplicar os seus PCGA anteriores para o reconhecimento, mensuração, imparidade e desreconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas. Consequentemente, se uma entidade adquire uma actividade empresarial deve aplicar, nas demonstrações financeiras consolidadas, as suas políticas contabilísticas estabelecidas de acordo com os parágrafos 11-12 relativamente ao reconhecimento e mensuração dos saldos de contas diferidas de actividades reguladas da adquirida na data de aquisição. Os saldos de contas diferidas de actividades reguladas da adquirida devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas da adquirente de acordo com as

políticas desta, independentemente de a adquirida reconhecer ou não esses saldos nas suas próprias demonstrações financeiras.

Aplicação da IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas

B19 Os parágrafos 11-12 exigem que uma entidade continue a aplicar as suas políticas contabilísticas de acordo com os PCGA anteriores para o reconhecimento, mensuração, imparidade e desreconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas. Consequentemente, os requisitos de mensuração da IFRS 5 não se aplicam a saldos de contas diferidas de actividades reguladas reconhecidos.

B20 O parágrafo 33 da IFRS 5 exige a apresentação de uma quantia única para as unidades operacionais na(s) demonstração(ões) dos resultados e do outro rendimento integral. Não obstante os requisitos deste parágrafo, quando uma entidade que opte por aplicar esta Norma apresentar uma unidade operacional, não deve incluir o movimento nos saldos de contas diferidas de actividades reguladas que surjam de actividades com tarifas reguladas da unidade operacional na linha exigida pelo parágrafo 33 da IFRS 5. Em vez disso, a entidade deve apresentar o movimento nos saldos de contas diferidas de actividades reguladas que surjam de actividades com tarifas reguladas da unidade operacional:

(a) na mesma linha onde estão apresentados os movimentos nos saldos de contas diferidas de actividades reguladas relativos a resultados; ou

(b) numa linha separada junto ao respectivo item apresentado para os saldos de contas diferidas de actividades reguladas relativos a resultados.

B21 Similarmente, não obstante os requisitos do parágrafo 38 da IFRS 5, quando uma entidade apresentar um grupo para alienação, não deve incluir o total dos saldos devedores e credores de contas diferidas de actividades reguladas que sejam parte do grupo para alienação na mesma linha que é exigida pelo parágrafo 38 da IFRS 5. Em vez disso, a entidade deve apresentar o total dos saldos devedores e credores que sejam parte do grupo para alienação ou:

(a) na mesma linha onde estão apresentados os saldos devedores e credores de contas diferidas de actividades reguladas; ou

(b) numa linha separada junto aos saldos devedores e credores de contas diferidas de actividades reguladas.

B22 Se uma entidade incluir os saldos e movimentos de contas diferidas de actividades reguladas relativas ao grupo para alienação ou unidade operacional descontinuada na linha da respectiva conta diferidas de actividades reguladas, pode ser necessário divulgá-los separadamente como parte da análise dos saldos de contas diferidas de actividades reguladas descritos no parágrafo 33 desta Norma.

Aplicação da IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas* e IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos*

B23 O parágrafo 19 da IFRS 10 exige que "uma empresa-mãe deve preparar demonstrações financeiras consolidadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e outros acontecimentos semelhantes que ocorram em circunstâncias similares". O parágrafo 8 desta Norma exige que uma entidade que esteja no seu âmbito e que opte por aplicá-la, deve aplicar todos os seus requisitos a todos os saldos de contas diferidas de actividades reguladas que surjam de todas actividades com tarifas reguladas da entidade. Consequentemente, se uma empresa-mãe reconhecer saldos de contas diferidas de actividades reguladas nas suas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com esta Norma, deve aplicar as mesmas políticas contabilísticas aos saldos de contas diferidas de actividades reguladas que surjam em todas as suas subsidiárias. Isto deve aplicar-se independentemente de as subsidiárias reconhecerem ou não esses saldos nas suas próprias demonstrações financeiras.

B24 Similarmente, os parágrafos 35-36 da IAS 28 exige que, quando se aplica o método da equivalência patrimonial, "as demonstrações financeiras de uma entidade devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e outros acontecimentos semelhantes em circunstâncias similares". Consequentemente, devem ser feitos ajustamentos para fazer com que as políticas contabilísticas da associada ou empreendimento conjunto relativas

ao reconhecimento, mensuração, imparidade e desreconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas estejam conformes com as da entidade investidora quando aplica aquele método.

Aplicação da IFRS 12 *Divulgação de Interesses Noutras Entidades*

B25 O parágrafo 12(e) da IFRS 12 exige que uma entidade divulgue, para cada uma das suas subsidiárias que tenha interesses que não controlam que sejam significativos para a entidade que relata, o lucro ou prejuízo que foi imputado a interesses que não controlam da subsidiária durante o período de relato. Uma entidade que reconheça saldos de contas diferidas de actividades reguladas de acordo com esta Norma deve divulgar o movimento líquido nos saldos de contas diferidas de actividades reguladas que esteja incluído nas quantias que seja exigido divulgar pelo parágrafo 12(e) da IFRS 12.

B26 O parágrafo 12(g) da IFRS 12 exige que uma entidade divulgue, para cada uma das suas subsidiárias que tenha interesses que não controlam que sejam significativos para a entidade que relata, informação financeira resumida acerca da subsidiária, conforme especificado no parágrafo B10 da IFRS 12. Similarmente, o parágrafo 21(b)(ii) da IFRS 12 exige que uma entidade divulgue, para cada empreendimento conjunto e associada que sejam significativos para a entidade que relata, informação financeira resumida conforme especificado nos parágrafos B12-B13 da IFRS 12. O parágrafo B16 da IFRS 12 especifica a informação financeira resumida que uma entidade deve divulgar para todas as outras associadas e empreendimentos conjuntos que não sejam individualmente significativos de acordo com o parágrafo 21(c) da IFRS 12.

B27 Adicionalmente à informação especificada nos parágrafos 12, 21, B10, B12–B13 e B16 da IFRS 12, uma entidade que reconheça saldos de contas diferidas de actividades reguladas de acordo com esta Norma deve também divulgar o total do saldo devedor de contas diferidas de actividades reguladas, o total do saldo credor de contas diferidas de actividades reguladas e os movimentos líquidos nestes saldos, separados entre as quantias reconhecidas nos resultados e quantias reconhecidas em outro rendimento integral, para cada entidade para quem essas divulgações da IFRS 12 são exigidas.

B28 O parágrafo 19 da IFRS 12 especifica a informação que uma entidade é obrigada a divulgar quando reconhece um ganho ou perda por ter perdido o controlo de uma subsidiária, calculado de acordo com o parágrafo 25 da IFRS 10. Adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 19 da IFRS 12, uma entidade que opte por aplicar esta Norma deve divulgar a parte desse ganho ou perda atribuível ao desreconhecimento de saldos de contas diferidas de actividades reguladas na ex-subsidiária na data em que o controlo é perdido.

Apêndice C
Data de eficácia e transição

Este apêndice é parte integrante da Norma.

Data de eficácia e transição

Data de eficácia

C1 Uma entidade deve aplicar esta IFRS se as suas primeiras demonstrações financeiras anuais de acordo com as IFRS tiverem início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta IFRS nas suas primeiras demonstrações financeiras anuais de acordo com as IFRS antecipadamente, deve divulgar esse facto.

Norma Internacional de Relato Financeiro 15
Rédito de Contratos com Clientes

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
Cumprimento do objectivo ····· 2
ÂMBITO ····· 5
RECONHECIMENTO ····· 9
Identificação do contrato ····· 9
Combinação de contratos ····· 17
Alterações contratuais ····· 18
Identificação de obrigações de desempenho ····· 22
Cumprimento de obrigações de desempenho ····· 31
MENSURAÇÃO ····· 46
Determinação do preço de transacção ····· 47
Imputação do preço de transacção às obrigações de desempenho ····· 73
Alterações no preço de transacção ····· 87
CUSTOS DO CONTRATO ····· 91
Custos incrementais para obter um contrato ····· 91
Custos para o cumprimento de um contrato ····· 95
Amortização e imparidade ····· 99
APRESENTAÇÃO ····· 105
DIVULGAÇÃO ····· 110
Contratos com clientes ····· 113
Julgamentos significativos na aplicação desta Norma ····· 123
Activos reconhecidos decorrentes dos custos de obtenção ou cumprimento de um contrato com um cliente ····· 127
Expedientes práticos ····· 129
Apêndice A Termos definidos
Apêndice B Guia de aplicação
Apêndice C Data de eficácia e transição

Norma Internacional de Relato Financeiro 15
Rédito de Contratos com Clientes

Objectivo

1 **O objectivo desta Norma consiste em estabelecer os princípios que uma entidade deve aplicar para o relato de informações úteis aos utilizadores de demonstrações financeiras sobre a natureza, a quantia, a oportunidade e a incerteza inerentes ao *rédito* e aos fluxos de caixa de um *contrato* com um *cliente*.**

Cumprimento do objectivo

2 Para cumprir o objetcivo estabelecido no parágrafo 1, o princípio fundamental desta Norma é que uma entidade deve reconhecer o rédito para representar a transferência para clientes de bens ou serviços prometidos numa quantia que reflecte a retribuição que a entidade espera receber em troca de tais bens ou serviços.

3 Uma entidade deve tomar em consideração as condições do contrato e todos os factos e circunstâncias relevantes na aplicação desta Norma. As entidades devem aplicar esta Norma, incluindo a utilização de expedientes práticos, de forma consistente para contratos com características similares e em circunstâncias similares.

4 Esta Norma especifica a contabilização de um contrato individual com um cliente. Contudo, enquanto expediente prático, uma entidade pode aplicar esta Norma a uma carteira de contratos (ou *obrigações de desempenho*) com características similares se a entidade tiver motivos razoáveis para prever que os efeitos sobre as demonstrações financeiras decorrentes da aplicação desta Norma à carteira não divergiriam significativamente da aplicação desta Norma a contratos individuais (ou obrigações de desempenho) nessa carteira. Aquando da contabilização de uma carteira, a entidade deve utilizar estimativas e pressupostos que reflictam a dimensão e a composição da carteira.

Âmbito

5 Uma entidade deve aplicar esta Norma a todos os contratos com clientes, com excepção dos seguintes:

(a) contratos de locação no âmbito da IAS 17 *Locações*;

(b) contratos de seguro no âmbito da IFRS 4 *Contratos de Seguro*;

(c) instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações contratuais no âmbito da IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*, da IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, da IFRS 11 *Acordos Conjuntos*, da IAS 27 *Demonstrações Financeiras Separadas* e da IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos*; e

(d) trocas não monetárias entre entidades no mesmo ramo de actividade para promover vendas a clientes ou potenciais clientes. Por exemplo, esta Norma não seria aplicável a um contrato entre duas companhias petrolíferas que concordem em trocar petróleo para responder à procura dos seus clientes de forma oportuna em diferentes localizações específicas.

6 Uma entidade deve aplicar esta Norma a um contrato (que não um contrato enumerado no parágrafo 5) apenas se a contraparte do contrato for um cliente. Um cliente é uma parte que celebrou um contrato com uma entidade para obter bens ou serviços decorrentes das actividades normais da entidade mediante uma retribuição. Uma contraparte do contrato não seria um cliente se, por exemplo, a contraparte tiver celebrado um contrato com a entidade para participar numa actividade ou num processo em que as partes no contrato partilham os riscos e vantagens decorrentes da actividade ou do processo (tais como o desenvolvimento de um activo num acordo de colaboração) e não para obter o produto das actividades normais da entidade.

7 Um contrato com um cliente pode encontrar-se parcialmente incluído no âmbito desta Norma e parcialmente incluído no âmbito de outras normas enumeradas no parágrafo 5.

(a) se as outras Normas especificarem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, uma entidade deve, em primeiro lugar, aplicar os requisitos de separação e/ou mensuração

constantes de tais Normas. Uma entidade deve excluir do *preço de transacção* a quantia da parte (ou das partes) do contrato que é inicialmente mensurada de acordo com outras Normas e deve aplicar os parágrafos 73-86 para imputar a quantia remanescente (se existir) do preço de transacção a cada obrigação de desempenho no âmbito desta Norma e a quaisquer outras partes do contrato identificadas pelo parágrafo 7(b);

(b) caso as outras Normas não especifiquem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, a entidade deve aplicar esta Norma para separar e/ou mensurar inicialmente a parte (ou as partes) do contrato.

8 Esta Norma especifica a contabilização dos custos incrementais para obter um contrato com um cliente e dos custos suportados para cumprir um contrato com um cliente se tais custos não se encontrarem no âmbito de outra Norma (ver os parágrafos 91-104). Uma entidade deve aplicar tais parágrafos apenas aos custos suportados relativos a um contrato com um cliente (ou a parte de tal contrato) que se encontre incluído no âmbito desta Norma.

Reconhecimento

Identificação do contrato

9 Uma entidade deve contabilizar um contrato com um cliente que se encontre incluído no âmbito desta Norma apenas nos casos em que sejam satisfeitos os seguintes critérios:

(a) as partes no contrato aprovaram o contrato (por escrito, oralmente ou de acordo com outras práticas comerciais habituais) e comprometem-se a executar as respectivas obrigações;

(b) a entidade consegue identificar os direitos de cada parte no que se refere aos bens ou serviços a transferir;

(c) a entidade consegue identificar as condições de pagamento dos bens ou serviços a transferir;

(d) o contrato tem substância comercial (ou seja, prevê-se que o risco, a oportunidade ou a quantia dos futuros fluxos de caixa da entidade se altere como resultado do contrato); e

(e) é provável que a entidade receba a retribuição a que terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos para o cliente. Quando avalia se a cobrabilidade de uma quantia de retribuição é provável, uma entidade deve tomar apenas em consideração a capacidade e a intenção do cliente de pagar tal quantia de retribuição quando esta for devida. A quantia de retribuição a que a entidade terá direito pode ser inferior ao preço estipulado no contrato se a retribuição for variável devido ao facto de a entidade poder oferecer ao cliente uma concessão de preço (ver o parágrafo 52).

10 Um contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações passíveis de execução. A execução dos direitos e das obrigações constantes de um contrato é uma questão de direito. Os contratos podem ser escritos, orais ou resultar implicitamente das práticas comerciais habituais de uma entidade. As práticas e os processos para a celebração de contratos com clientes variam entre jurisdições, sectores e entidades. Além disso, podem variar dentro de uma entidade (por exemplo, podem variar em função da classe de cliente ou da natureza dos bens ou serviços prometidos). Uma entidade deve ter em consideração tais práticas e processos para determinar se, e de que modo, um acordo com um cliente cria direitos e obrigações passíveis de execução.

11 Alguns contratos com clientes podem não ter uma duração fixa e podem ser rescindidos ou alterados por qualquer uma das partes em qualquer momento. Outros contratos podem ser periodicamente renovados de forma automática, tal como especificado no contrato. Uma entidade deve aplicar esta Norma à vigência do contrato (isto é, o período contratual) durante a qual as partes no contrato têm direitos e obrigações presentes passíveis de execução.

12 Para efeitos da aplicação desta Norma, um contrato não existe se cada parte no contrato tiver o direito executório unilateral de rescindir um contrato totalmente incumprido sem compensar a outra parte (ou partes). Um contrato é totalmente incumprido se forem cumpridos ambos os seguintes critérios:

(a) a entidade ainda não transferiu para o cliente nenhum dos bens ou serviços prometidos; e

(b) a entidade ainda não recebeu, e ainda não tem direito a receber, qualquer retribuição em troca de bens ou serviços prometidos.

13 Se um contrato com um cliente cumprir os critérios constantes do parágrafo 9 no início do contrato, uma entidade não deve reavaliar tais critérios a menos que existam indícios de uma alteração significativa nos factos e circunstâncias. Por exemplo, se a capacidade de um cliente para pagar a retribuição se deteriorar consideravelmente, a entidade deve reavaliar se é provável que receba a retribuição a que terá direito em troca dos bens ou serviços remanescentes que serão transferidos para o cliente.

14 Se um contrato com um cliente não cumprir os critérios constantes do parágrafo 9, a entidade deve continuar a avaliar o contrato para determinar se os critérios constantes do parágrafo 9 são subsequentemente satisfeitos.

15 Sempre que um contrato com um cliente não cumpra os critérios constantes do parágrafo 9 e uma entidade receba a retribuição do cliente, a entidade deve reconhecer a retribuição recebida como rédito apenas nos casos em que tenha ocorrido qualquer uma das seguintes situações:

(a) a entidade não possui qualquer obrigação remanescente de transferir bens ou serviços para o cliente e toda, ou substancialmente toda, a retribuição prometida pelo cliente foi recebida pela entidade e não é reembolsável; ou

(b) o contrato foi rescindido e a retribuição recebida do cliente não é reembolsável.

16 Uma entidade deve reconhecer a retribuição recebida de um cliente como passivo até que se verifique uma das situações indicadas no parágrafo 15 ou até que os critérios constantes do parágrafo 9 sejam subsequentemente cumpridos (ver o parágrafo 14). Dependendo dos factos e circunstâncias relativos ao contrato, o passivo reconhecido representa a obrigação de a entidade transferir bens ou serviços no futuro ou reembolsar a retribuição recebida. Em ambos os casos, o passivo deve ser mensurado pela quantia de retribuição recebida do cliente.

Combinação de contratos

17 Uma entidade deve combinar dois ou mais contratos celebrados simultaneamente ou quase simultaneamente com o mesmo cliente (ou partes relacionadas do cliente) e contabilizar os contratos como um único contrato se estiverem satisfeitos um ou mais dos seguintes critérios:

(a) os contratos são negociados como um pacote com um único objectivo comercial;

(b) a quantia de retribuição a pagar num contrato varia em função do preço ou do desempenho de outro contrato; ou

(c) os bens ou serviços prometidos nos contratos (ou alguns bens ou serviços prometidos em cada contrato) constituem uma única obrigação de desempenho de acordo com os parágrafos 22-30.

Alterações contratuais

18 Uma alteração contratual consiste numa alteração no âmbito ou no preço (ou em ambos) de um contrato aprovado pelas partes contratantes. Em alguns sectores e jurisdições, a alteração de um contrato pode ser descrita como uma decisão de alteração, uma variação ou uma emenda. Existe uma alteração do contrato sempre que as parte no contrato aprovem uma alteração que crie novos direitos e obrigações passíveis de execução ou que altere os direitos e obrigações das partes no contrato. É possível aprovar uma alteração do contrato por escrito, por acordo verbal ou implicitamente por práticas comerciais habituais. Caso as partes no contrato não tenham aprovado uma alteração do contrato, a entidade deve continuar a aplicar esta Norma ao contrato existente até à aprovação da alteração do contrato.

19 É possível que se verifique uma alteração do contrato mesmo que as partes contratantes tenham um diferendo relativamente ao âmbito ou ao preço (ou a ambos) da alteração ou as partes tenham aprovado uma alteração no âmbito do contrato mas ainda não tenham determinado a respectiva alteração no preço. Na determinação sobre se os direitos e as obrigações criados ou alterados por uma alteração são exigíveis, uma entidade deve ponderar todos os factos e circunstâncias relevantes, nomeadamente as condições do contrato e outros dados. Caso as partes num contrato tenham aprovado uma alteração

no âmbito do contrato mas ainda não tenham determinado a respectiva alteração no preço, a entidade deve calcular a variação do preço de transacção decorrente da alteração de acordo com os parágrafos 50-54 quanto à estimativa da retribuição variável e de acordo com os parágrafos 56-58 quanto às estimativas limitadas da retribuição variável.

20 Uma entidade deve contabilizar uma alteração contratual como um contrato separado caso se verifiquem ambas as condições que se seguem:

(a) o âmbito do contrato aumenta devido ao acrescento de bens ou serviços prometidos distintos (de acordo com os parágrafos 26-30); e

(b) o preço do contrato aumenta numa quantia de retribuição que reflecte os preços de venda específicos da entidade dos bens ou serviços prometidos adicionais e quaisquer ajustamentos adequados a esse preço para reflectir as circunstâncias do contrato específico. Por exemplo, uma entidade pode ajustar o preço de venda exigível de um bem ou serviço adicional em função de um desconto que o cliente receba, porque não é necessário que a entidade suporte os custos relacionados com a venda que suportaria na venda de um bem ou serviço similar a um novo cliente.

21 Se uma alteração a um contrato não for contabilizada como um contrato separado de acordo com o parágrafo 20, a entidade deve contabilizar os bens ou serviços prometidos ainda não transferidos na data da alteração contratual (isto é, os bens ou serviços prometidos remanescentes) de um dos seguintes modos, conforme aplicável:

(a) uma entidade deve contabilizar a alteração contratual como se se tratasse de uma rescisão do contrato existente e da criação de um novo contrato, caso os bens ou serviços remanescentes sejam distintos dos bens ou serviços transferidos na ou antes da data da alteração contratual. A quantia de retribuição a imputar às obrigações de desempenho remanescentes (ou aos restantes bens ou serviços distintos numa única obrigação de desempenho identificada de acordo com o parágrafo 22(b)) consiste na soma do seguinte:

(i) a retribuição prometida pelo cliente (incluindo as quantias já recebidas do cliente) que foi incluída na estimativa do preço de transacção e que não tinha sido reconhecida como rédito; e

(ii) a retribuição prometida como parte da alteração contratual;

(b) uma entidade deve contabilizar a alteração contratual como se se tratasse de uma parte do contrato existente se os bens ou serviços remanescentes não forem distintos e, portanto, fizerem parte de uma única obrigação de desempenho que é parcialmente satisfeita na data da alteração contratual. O efeito que a alteração contratual tem sobre o preço de transacção, e sobre a mensuração, por parte da entidade, do progresso até ao cumprimento total da obrigação de desempenho, é reconhecido como um ajustamento do rédito (quer como um aumento ou uma diminuição do rédito) na data da alteração contratual (isto é, o ajustamento do rédito é efectuado numa base de actualização acumulada);

(c) se os bens ou serviços remanescentes forem uma combinação de (a) e (b), a entidade deve contabilizar os efeitos da alteração sobre as obrigações de desempenho não satisfeitas (incluindo as obrigações parcialmente não satisfeitas) no contrato alterado de modo consistente com os objectivos do presente parágrafo.

Identificação de obrigações de desempenho

22 **No início do contrato, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos num contrato com um cliente e deve identificar como obrigação de desempenho cada promessa para transferir para o cliente qualquer um dos seguintes elementos:**

(a) um bem ou serviço (ou um conjunto (ou pacote) de bens ou serviços) distinto; ou

(b) um conjunto de bens ou serviços distintos que são substancialmente os mesmos e que possuem o mesmo padrão de transferência para o cliente (ver o parágrafo 23).

23 Um conjunto de bens ou serviços distintos possui o mesmo padrão de transferência para o cliente se cumprir ambos os seguintes requisitos:

(a) cada bem ou serviço distinto no conjunto que a entidade promete transferir para o cliente cumpre os critérios estipulados no parágrafo 35 para ser uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo; e

(b) de acordo com os parágrafos 39 e 40, deve utilizar-se o mesmo método para a entidade mensurar o progresso até ao cumprimento total da obrigação de desempenho de transferir para o cliente cada bem ou serviço distinto do conjunto.

Promessas em contratos com clientes

24 Em geral, um contrato com um cliente indica de modo explícito os bens ou serviços que uma entidade promete transferir para o cliente. Todavia, as obrigações de desempenho identificadas num contrato com um cliente podem não ser limitadas aos bens ou serviços que são explicitamente indicados em tal contrato. Tal deve-se ao facto de um contrato com um cliente poder incluir igualmente promessas que resultem implicitamente de políticas publicadas, de declarações específicas ou das práticas comerciais habituais da entidade se, no momento da celebração do contrato, tais promessas criarem uma expectativa válida por parte do cliente de que a entidade transferirá um bem ou serviço para o cliente.

25 As obrigações de desempenho não incluem as actividades que uma entidade deve executar para cumprir um contrato, a menos que tais actividades transfiram um bem ou um serviço para um cliente. Por exemplo, pode ser necessário que um prestador de serviços proceda a várias tarefas administrativas para preparar um contrato. A execução de tais tarefas não transfere um serviço para um cliente à medida que as tarefas são realizadas. Portanto, tais actividades de preparação não constituem uma obrigação de desempenho.

Bens ou serviços distintos

26 Dependendo do contrato, os bens ou produtos prometidos podem incluir, entre outros, os seguintes:

(a) a venda de bens produzidos por uma entidade (por exemplo, o inventário de um produtor);

(b) a revenda de bens adquiridos por uma entidade (por exemplo, a mercadoria de um retalhista);

(c) a revenda dos direitos de bens ou serviços adquiridos por uma entidade (por exemplo, um bilhete revendido por uma entidade que actua como mandante, tal como descrito nos parágrafos B34-B38);

(d) a realização de uma tarefa (ou tarefas) contratualmente acordada para um cliente;

(e) a prestação de um serviço de disponibilidade para fornecer bens ou prestar serviços (por exemplo, actualizações não especificadas de software que são fornecidas numa base quando e se disponível) ou de disponibilização de bens ou serviços a um cliente para utilização quando e à medida que o cliente decida;

(f) a prestação de um serviço de organização da transferência, para outra parte, de bens ou serviços para um cliente (por exemplo, actuar como mandatário de outra parte, tal como descrito nos parágrafos B34-B38);

(g) a concessão de direitos de bens a fornecer ou serviços a prestar no futuro que um cliente pode revender ou fornecer ao seu cliente (por exemplo, uma entidade que venda um produto a um retalhista promete transferir um bem ou serviço adicional para uma pessoa que compre o produto ao retalhista);

(h) a construção, o fabrico ou o desenvolvimento de um activo em nome de um cliente;

(i) a concessão de licenças (ver os parágrafos B52-B63); e

(j) a concessão de opções para a compra de bens ou serviços adicionais (sempre que tais opções proporcionem ao cliente um direito material, tal como descrito nos parágrafos B39-B43).

27 Um bem ou serviço prometido a um cliente é distinto se forem cumpridos ambos os seguintes critérios:

(a) o cliente pode beneficiar do bem ou do serviço em si mesmo ou em conjunto com outros recursos à disposição imediata do cliente (isto é, o bem ou serviço pode ser distinto); e

(b) a promessa da entidade de transferir o bem ou serviço para o cliente é identificável separadamente de outras promessas estabelecidas no contrato (isto é, o bem ou serviço é distinto no contexto do contrato).

28 Um cliente pode beneficiar de um bem ou serviço de acordo com o parágrafo 27(a) se for possível utilizar, consumir ou vender o bem ou serviço por uma quantia superior ao valor de sucata ou detê-lo de outro modo que produza benefícios económicos. Para alguns bens ou serviços, um cliente pode conseguir beneficiar de um bem ou serviço em si mesmo. Para outros bens ou serviços, um cliente pode conseguir usufruir do bem ou serviço apenas em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis. Um recurso prontamente disponível consiste num bem ou serviço que é vendido separadamente (pela entidade ou por outra entidade) ou num recurso que o cliente já obteve da entidade (incluindo bens ou serviços que a entidade já tenha transferido para o cliente ao abrigo do contrato) ou a partir de outras transacções ou situações. Vários factores podem proporcionar indícios de que o cliente pode usufruir de um bem ou serviço por si próprio ou em conjunto com outros recursos prontamente acessíveis. Por exemplo, o facto de a entidade vender regularmente um bem ou serviço separadamente indicaria que um cliente pode usufruir do bem ou serviço em si mesmo ou com outros recursos prontamente disponíveis.

29 Os factores que indicam que a promessa de uma entidade de transferir um bem ou serviço para um cliente é identificável separadamente (de acordo com o parágrafo 27(b)) incluem, nomeadamente, os seguintes:

(a) a entidade não presta um serviço significativo de integração do bem ou serviço em outros bens ou serviços prometidos no contrato num pacote de bens ou serviços que represente o produto combinado que o cliente contratou. Ou seja, a entidade não utiliza o bem ou serviço como input para o fabrico ou a entrega do output combinado especificado pelo cliente;

(b) o bem ou serviço não altera ou personaliza significativamente outro bem ou serviço prometido no contrato;

(c) o bem ou serviço não é altamente dependente de outros bens ou serviços prometidos no contrato nem se encontra altamente interligado a estes. Por exemplo, o facto de um cliente poder decidir não adquirir o bem ou serviço sem afectar significativamente os outros bens ou serviços prometidos no contrato pode indicar que o

bem ou serviço não é altamente dependente dos restantes bens ou serviços prometidos nem se encontra altamente interligado a estes.

30 Se um bem ou serviço prometido não for distinto, a entidade deve combinar tal bem ou serviço com outros bens ou serviços prometidos até que identifique um pacote de bens ou serviços que seja distinto. Em alguns casos, tal resultaria na contabilização, por parte da entidade, de todos os bens ou serviços prometidos num contrato como uma única obrigação de desempenho.

Cumprimento de obrigações de desempenho

31 **Uma entidade deve reconhecer rédito quando (ou assim que) a entidade satisfaz uma obrigação de desempenho através da transferência de um bem ou serviço prometido (isto é, um activo) para um cliente. Um activo é transferido quando (ou assim que) o cliente obtém o controlo de tal activo.**

32 Relativamente a cada obrigação de desempenho identificada de acordo com os parágrafos 22-30, uma entidade deve determinar no início do contrato se cumpre a obrigação de desempenho ao longo do tempo (de acordo com os parágrafos 35-37) ou se satisfaz a obrigação de desempenho num momento específico (de acordo com o parágrafo 38). Caso uma entidade não satisfaça uma obrigação de desempenho ao longo do tempo, a obrigação de desempenho é satisfeita num momento específico.

33 Os bens e serviços são activos, mesmo que apenas momentaneamente, quando são recebidos e utilizados (tal como se verifica no caso de muitos serviços). O controlo de um activo diz respeito à capacidade de orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, do activo. O controlo inclui a capacidade de impedir que outras entidades orientem a utilização, e obtenham benefícios, de um activo. Os benefícios de um activo são os fluxos de caixa potenciais (influxos ou poupanças em exfluxos de caixa) que podem ser obtidos directa ou indirectamente de muitas formas, tais como:

(a) utilização do activo para produzir bens ou prestar serviços (incluindo serviços públicos);

(b) utilização do activo para aumentar o valor de outros activos;

(c) utilização do activo para liquidar passivos ou reduzir gastos;
(d) venda ou troca do activo;
(e) penhora do activo para garantir um empréstimo; e
(f) detenção do activo.

34 Ao avaliar se um cliente obtém o controlo de um activo, uma entidade deve considerar qualquer acordo de recompra do activo (ver os parágrafos B64-B76).

Obrigações de desempenho cumpridas ao longo do tempo

35 Uma entidade transfere o controlo de um bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, satisfaz uma obrigação de desempenho e reconhece rédito ao longo do tempo, caso se cumpra um dos seguintes critérios:
(a) o cliente recebe e consome em simultâneo os benefícios decorrentes do desempenho da entidade à medida que esta exerce a sua actividade (ver os parágrafos B3-B4);
(b) o desempenho da entidade cria ou melhora um activo (por exemplo, trabalhos em curso) que o cliente controla à medida que o activo é criado ou melhorado (ver o parágrafo B5); ou
(c) o desempenho da entidade não cria um activo com uma utilização alternativa para a entidade (ver o parágrafo 36) e a entidade tem um direito passível de execução ao pagamento pelo desempenho executado até à data (ver o parágrafo 37).

36 Um activo criado pelo desempenho de uma entidade não tem uma utilização alternativa para uma entidade se a entidade se encontrar contratualmente impedida de orientar prontamente o activo para outra utilização durante a criação ou o aumento de tal activo ou impedida em termos práticos de orientar prontamente o activo no seu estado concluído para outra utilização. A avaliação sobre se um activo possui uma utilização alternativa para a entidade é efectuada no início do contrato. Após o início do contrato, uma entidade não deve actualizar a avaliação da utilização alternativa de um activo a menos que as partes no contrato aprovem uma alteração contratual que altere consideravelmente a obrigação de desempenho. Os parágrafos B6-B8

proporcionam orientação para avaliar se um activo possui uma utilização alternativa para uma entidade.

37 Uma entidade deve analisar as condições do contrato, bem como toda a legislação aplicável ao contrato, na avaliação sobre se tem um direito ao pagamento passível de execução pelo desempenho concluído até à data de acordo com o parágrafo 35(c). Não é necessário estabelecer uma quantia fixa para o direito ao pagamento pelo desempenho concluído até à data. Porém, em todos os momentos durante a vigência do contrato, a entidade deve ter direito a uma quantia que, pelo menos, compense a entidade pelo desempenho concluído até à data se o contrato for rescindido pelo cliente ou por outra parte por motivos que não o incumprimento do desempenho prometido pela entidade. Os parágrafos B9-B13 proporcionam orientação para avaliar a existência e exigência de um direito ao pagamento e se o direito de uma entidade ao pagamento habilitaria a entidade a ser paga pelo trabalho concluído até à data.

Obrigações de desempenho cumpridas num momento específico

38 Se uma obrigação de desempenho não for cumprida ao longo do tempo de acordo com os parágrafos 35-37, uma entidade cumpre a obrigação de desempenho num momento específico. Para determinar o momento em que um cliente obtém o controlo de um activo prometido e a entidade cumpre uma obrigação de desempenho, a entidade deve tomar em consideração os requisitos para o controlo constantes dos parágrafos 31-34. Além disso, uma entidade deve analisar os indicadores da transferência de controlo, que incluem, entre outros, os seguintes:

(a) a entidade tem um direito presente ao pagamento pelo activo — se um cliente for presentemente obrigado a pagar por um activo, tal pode indicar que o cliente obteve a capacidade de orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, do activo em troca.

(b) o cliente é o titular legal do activo — a titularidade legal pode indicar qual a parte num contrato que tem a capacidade de orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, de um activo ou de limitar o acesso de outras

entidades a tais benefícios. Portanto, a transferência da titularidade legal de um activo pode indicar que o cliente obteve o controlo do activo. Se uma entidade mantivesse a titularidade legal exclusivamente como protecção contra o incumprimento do pagamento por parte do cliente, tais direitos da entidade não impediriam o cliente de obter o controlo de um activo.

(c) a entidade transferiu a propriedade física do activo — a propriedade física de um activo por parte do cliente pode indicar que o cliente tem a capacidade de orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, do activo ou de limitar o acesso de outras entidades a tais benefícios. Todavia, a propriedade física pode não coincidir com o controlo de um activo. Por exemplo, em alguns acordos de recompra e em alguns contratos à consignação, um cliente ou consignatário pode deter a propriedade física de um activo que a entidade controla. Pelo contrário, em alguns contratos de facturação e custódia, a entidade pode deter a propriedade física de um activo que o cliente controla. Os parágrafos B64-B76, B77-B78 e B79-B82 proporcionam, respectivamente, orientação sobre a contabilização de acordos de recompra, contratos à consignação e contratos de facturação e custódia.

(d) o cliente detém os riscos e as vantagens significativos decorrentes da propriedade do activo — a transferência para o cliente dos riscos e vantagens significativos da propriedade de um activo pode indicar que o cliente obteve a capacidade de orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, do activo. Contudo, ao avaliar os riscos e as vantagens da propriedade de um activo prometido, uma entidade deve excluir quaisquer riscos que criem uma obrigação de desempenho separada para além da obrigação de desempenho de transferir o activo. Por exemplo, uma entidade pode ter transferido o controlo de um activo para um cliente, mas ainda não ter cumprido uma obrigação de desempenho adicional relativa à prestação de serviços de manutenção relacionados com o activo transferido.

(e) o cliente aceitou o activo — a aceitação de um activo por parte do cliente pode indicar que este obteve a capacidade de orientar a

utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, do activo. Para avaliar o efeito de uma cláusula contratual de aceitação pelo cliente sobre quando o controlo de um activo é transferido, uma entidade deve ter em conta as orientações constantes dos parágrafos B83-B86.

Mensuração do progresso até ao cumprimento total de uma obrigação de desempenho

39 Para cada obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo de acordo com os parágrafos 35-37, uma entidade deve reconhecer o rédito ao longo do tempo através da mensuração do progresso até ao cumprimento total de tal obrigação de desempenho. O objectivo da mensuração do progresso consiste em representar o desempenho de uma entidade na transferência do controlo de bens ou serviços prometidos para um cliente (isto é, o cumprimento da obrigação de desempenho de uma entidade).

40 Uma entidade deve aplicar um método único de mensuração do progresso no que se refere a cada obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo e devem aplicar tal método de modo consistente com obrigações de desempenho similares e em circunstâncias similares. No final de cada período de relato, uma entidade deve mensurar novamente o seu progresso até ao cumprimento total de uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo.

Métodos para a mensuração do progresso

41 Os métodos adequados de mensuração do progresso incluem métodos com base em outputs e métodos com base em inputs. Os parágrafos B14-B19 proporcionam orientação para a utilização de métodos com base em outputs e métodos com base em inputs para mensurar o progresso de uma entidade até ao cumprimento total de uma obrigação de desempenho. Na determinação do método adequado para a mensuração do progresso, uma entidade deve tomar em consideração a natureza do bem ou serviço que a entidade prometeu transferir para o cliente.

42 Ao aplicar um método para a mensuração do progresso, uma entidade deve excluir da mensuração do progresso quaisquer bens ou serviços cujo controlo a entidade não transfira para o cliente. Pelo contrário, uma entidade deve incluir na mensuração do progresso quaisquer bens ou serviços cujo controlo a entidade transfira para um cliente aquando do cumprimento da obrigação de desempenho.

43 Uma vez que as circunstâncias se alteram ao longo do tempo, uma entidade deve actualizar a sua mensuração do progresso para reflectir quaisquer alterações no resultado da obrigação de desempenho. Tais alterações à mensuração do progresso devem ser contabilizadas como uma alteração na estimativa contabilística de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*.

Mensurações razoáveis do progresso

44 Uma entidade deve reconhecer o rédito relativo a uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo apenas se a entidade conseguir mensurar de modo razoável o seu progresso até ao cumprimento total da obrigação de desempenho. Uma entidade não conseguirá mensurar razoavelmente o seu progresso até ao cumprimento total de uma obrigação de desempenho se carecer de informações fiáveis necessárias para aplicar um método adequado de mensuração do progresso.

45 Em algumas circunstâncias (por exemplo, nas fases iniciais de um contrato), uma entidade pode não conseguir mensurar de modo razoável o resultado de uma obrigação de desempenho, mas a entidade espera recuperar os custos suportados no cumprimento da obrigação de desempenho. Nestas circunstâncias, a entidade deve reconhecer o rédito apenas na medida dos custos suportados até ao momento em que consiga mensurar razoavelmente o resultado da obrigação de desempenho.

Mensuração

46 Quando (ou assim que) uma obrigação de desempenho é satisfeita, uma entidade deve reconhecer como rédito a quantia do preço de transacção

(que exclui as estimativas limitadas de retribuição variável de acordo com os parágrafos 56-58) atribuída a tal obrigação de desempenho.

Determinação do preço de transacção

47 **Uma entidade deve analisar as condições do contrato e as suas práticas comerciais habituais para determinar o preço de transacção. O preço de transacção é a quantia de retribuição que a entidade espera receber em troca da transferência para um cliente de bens ou serviços prometidos, com excepção das quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas). A retribuição prometida num contrato com um cliente pode incluir quantias fixas, quantias variáveis ou ambos.**

48 A natureza, a oportunidade e a quantia da retribuição prometida por um cliente afectam a estimativa do preço de transacção. Ao determinar o preço de transacção, uma entidade deve analisar os efeitos de todos os seguintes elementos:

(a) retribuição variável (ver os parágrafos 50-55 e 59);

(b) estimativas limitadas da retribuição variável (ver os parágrafos 56-58);

(c) existência de um componente de financiamento significativo no contrato (ver os parágrafos 60-65);

(d) retribuição não pecuniária (ver os parágrafos 66-69); e

(e) retribuição pagável a um cliente (ver os parágrafos 70-72).

49 Para efeitos de determinação do preço de transacção, uma entidade deve partir do princípio de que os bens ou serviços serão transferidos para o cliente tal como prometido de acordo com o contrato em vigor e de que o contrato não será rescindido, renovado ou alterado.

Retribuição variável

50 Caso a retribuição prometida num contrato inclua uma quantia variável, uma entidade deve estimar a quantia de retribuição a que a entidade terá direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos para um cliente.

51 A quantia da retribuição pode variar devido a descontos, reduções, reembolsos, créditos, concessões de preço, incentivos, prémios de desempenho, sanções ou outros elementos semelhantes. A retribuição prometida também pode variar se o direito de uma entidade à retribuição depender da ocorrência ou não ocorrência de um acontecimento futuro. Por exemplo, uma quantia de retribuição seria variável se um produto fosse vendido com direito de devolução ou se for prometida uma quantia fixa como prémio de desempenho relativo à consecução de um objectivo específico.

52 A variabilidade relativa à retribuição prometida por um cliente pode ser explicitamente estipulada no contrato. Para além das condições do contrato, a retribuição prometida é variável se se verificar qualquer uma das seguintes circunstâncias:

(a) o cliente tem uma expectativa válida decorrente de políticas publicadas, de declarações específicas ou das práticas comerciais habituais da entidade de que a entidade aceitará uma quantia de retribuição inferior ao preço estabelecido no contrato. Ou seja, prevê-se que a entidade oferecerá uma concessão de preço. Em função da jurisdição, do sector ou do cliente, tal oferta pode ser denominada desconto, redução, reembolso ou crédito.

(b) outros factos e circunstâncias indicam que a intenção da entidade, ao celebrar o contrato com o cliente, consiste em oferecer uma concessão de preço ao cliente.

53 Uma entidade deve estimar uma quantia de retribuição variável através da utilização de um dos métodos a seguir, em função do método que a entidade considere que melhor prevê a quantia de retribuição a que terá direito:

(a) o valor esperado — o valor esperado consiste na soma das quantias ponderadas em função da probabilidade num intervalo de possíveis quantias de retribuição. Um valor esperado pode ser uma estimativa adequada da quantia de retribuição variável se uma entidade detiver um grande número de contratos com características similares.

(b) a quantia mais provável — a quantia mais provável é a quantia mais provável num conjunto de quantias de retribuição possíveis (isto é, o resultado mais provável do contrato). A quantia mais provável pode ser uma estimativa adequada da quantia de retribuição variável se o

contrato apresentar apenas dois resultados possíveis (por exemplo, uma entidade obtém um prémio de produtividade ou não).

54 Uma entidade deve aplicar um método consistentemente em todo o contrato ao estimar o efeito de uma incerteza sobre uma quantia de retribuição variável que a entidade receberá. Além disso, uma entidade deve analisar todas as informações (históricas, actuais e previsões) razoavelmente acessíveis e deve identificar um número razoável de possíveis quantias de retribuição. As informações que uma entidade utiliza para estimar a quantia de retribuição variável seriam, em regra, semelhantes às informações que o órgão de gestão da entidade utiliza durante o processo de apresentação de propostas e na determinação de preços de bens ou serviços prometidos.

Passivos por reembolsos

55 Uma entidade deve reconhecer um passivo por reembolsos se receber uma retribuição de um cliente e esperar reembolsar, em parte ou na íntegra, essa retribuição ao cliente. Um passivo por reembolsos é mensurado pela quantia de retribuição recebida (ou a receber) a que a entidade não espera ter direito (isto é, quantias não incluídas no preço de transacção). O passivo por reembolsos (e a respectiva alteração no preço de transacção e, portanto, o *passivo do contrato*) deve ser actualizado no final de cada período de relato para tomar em consideração alterações nas circunstâncias. Para contabilizar um passivo por reembolsos relativo a uma venda com direito de devolução, uma entidade deve aplicar as orientações constantes dos parágrafos B20-B27.

Limitação das estimativas da retribuição variável

56 Uma entidade deve incluir no preço de transacção, em parte ou na íntegra, a quantia da retribuição variável estimada de acordo com o parágrafo 53 apenas na medida em que seja extremamente provável que uma reversão significativa na quantia do rédito acumulado reconhecido não ocorra quando a incerteza associada à retribuição variável for subsequentemente resolvida.

57 Ao avaliar se é altamente provável que uma reversão significativa na quantia do rédito acumulado reconhecido não ocorra após a resolução subsequente da incerteza relacionada com a retribuição variável, uma entidade deve analisar a

probabilidade e a dimensão da reversão do rédito. Os factores passíveis de aumentar a probabilidade ou a dimensão de uma reversão do rédito incluem, estre outros, qualquer um dos seguintes:

(a) a quantia de retribuição é altamente sensível a factores exteriores à influência da entidade. Tais factores podem incluir a volatilidade num mercado, as decisões ou acções de terceiros, condições atmosféricas e um risco elevado de obsolescência do bem ou serviço prometido.

(b) não se prevê que a incerteza no que diz respeito à quantia da retribuição seja resolvida durante um largo período de tempo.

(c) a experiência da entidade (ou outros dados) com tipos de contratos similares é limitada ou tal experiência (ou outros dados) proporciona um valor preditivo limitado.

(d) a entidade tem a prática de oferecer uma ampla gama de concessões de preço ou de alterar os termos e condições de pagamento de contratos similares em circunstâncias similares.

(e) o contrato apresenta um grande número e um intervalo amplo de quantias de retribuição possíveis.

58 Uma entidade deve aplicar o parágrafo B63 para contabilizar a retribuição sob a forma de royalties com base na utilização ou em vendas prometidos em troca de uma licença de propriedade intelectual.

Reavaliação da retribuição variável

59 No final de cada período de relato, uma entidade deve actualizar o preço de transacção estimado (incluindo a actualização da sua avaliação sobre se a estimativa da retribuição variável é ou não limitada) para representar com fiabilidade as circunstâncias verificadas no final do período de relato e as alterações nas circunstâncias durante o período de relato. A entidade deve contabilizar as alterações no preço de transacção de acordo com os parágrafos 87-90.

Existência de um componente de financiamento significativa no contrato

60 Ao determinar o preço de transacção, uma entidade deve ajustar a quantia de retribuição prometida para ter em conta os efeitos do valor temporal do dinheiro se a oportunidade dos pagamentos acordada pelas partes no contrato

(explícita ou implicitamente) proporcionar ao cliente ou à entidade um benefício significativo decorrente do financiamento da transferência de bens ou serviços para o cliente. Em tais circunstâncias, o contrato contém um componente de financiamento significativo. Pode verificar-se um componente de financiamento significativo independentemente de a promessa de financiamento ser explicitamente indicada no contrato ou de decorrer das condições de pagamento acordadas pelas partes no contrato.

61 O objectivo do ajustamento da quantia de retribuição prometida para um componente de financiamento significativo é que a entidade reconheça o rédito pela quantia que reflecte o preço que um cliente teria pago pelos bens ou serviços prometidos se o cliente tivesse pago em dinheiro por tais bens ou serviços quando (ou assim que) estes são transferidos para o cliente (isto é, o preço de venda a pronto pagamento). Uma entidade deve considerar todos os factos e circunstâncias relevantes ao avaliar se um contrato contém um componente de financiamento e se tal componente de financiamento é significativo para o contrato, incluindo ambos os seguintes elementos:

(a) a diferença, se existente, entre a quantia de retribuição prometida e o preço de venda a pronto pagamento dos bens ou serviços prometidos; e

(b) o efeito combinado de ambos os elementos que se seguem:

(i) o período de tempo previsto entre o momento em que a entidade transfere para o cliente os bens ou serviços prometidos e em que o cliente paga esses bens ou serviços; e

(ii) as taxas de juro prevalecentes no mercado relevante.

62 Sem prejuízo da avaliação constante do parágrafo 61, um contrato com um cliente não teria um componente de financiamento significativo se existir qualquer um dos factores que se seguem:

(a) o cliente pagou antecipadamente os bens ou serviços e o momento da transferência de tais bens ou serviços encontra-se à discrição do cliente.

(b) uma quantia significativa da retribuição prometida pelo cliente é variável e a quantia ou a oportunidade de tal retribuição varia em função da ocorrência ou não ocorrência de um acontecimento futuro que não se encontra significativamente sob controlo do cliente ou da

entidade (por exemplo, se a retribuição consistir em royalties baseados nas vendas).

(c) a diferença entre a retribuição prometida e o preço de venda a pronto pagamento do bem ou serviço (tal como descrito no parágrafo 61) advém de motivos que não a concessão de financiamento ao cliente ou à entidade, e a diferença entre tais quantias é proporcional ao motivo da diferença. Por exemplo, as condições de pagamento podem proporcionar à entidade ou ao cliente protecção contra o incumprimento parcial ou integral das obrigações da outra parte no âmbito do contrato.

63 Enquanto expediente prático, não é necessário que a entidade ajuste a quantia de retribuição prometida para ter em conta os efeitos de um componente de financiamento significativo se a entidade previr, no início do contrato, que o período entre a transferência, por parte da entidade, de um bem ou serviço prometido para um cliente e o momento em que o cliente paga por esse bem ou serviço será inferior ou igual a um ano.

64 Para cumprir o objectivo estabelecido no parágrafo 61 aquando do ajustamento da quantia de retribuição prometida por um componente de financiamento significativo, uma entidade deve utilizar a taxa de desconto que estaria reflectida numa transacção de financiamento separada entre a entidade e o seu cliente no início do contrato. Tal taxa reflectiria as características de crédito da parte que recebe o financiamento no contrato, bem como quaisquer colaterais ou garantias apresentadas pelo cliente ou pela entidade, incluindo activos transferidos no contrato. Uma entidade pode conseguir determinar esta taxa através da identificação da taxa que desconta a quantia nominal de retribuição prometida para o preço que o cliente pagaria em dinheiro pelos bens ou serviços quando (ou assim que) estes são transferidos para o cliente. Após o início do contrato, a entidade não deve actualizar a taxa de desconto para tomar em consideração alterações nas taxas de juro nem outras circunstâncias (tais como uma alteração na avaliação do risco de crédito do cliente).

65 Uma entidade deve apresentar os efeitos do financiamento (rédito de juros ou gastos de juros) separadamente do rédito proveniente dos contratos com

clientes na demonstração do rendimento integral. O rédito de juros ou os gastos de juros são reconhecidos apenas na medida em que um *activo do contrato* (ou conta a receber) ou um passivo do contrato seja reconhecido na contabilização de um contrato com um cliente.

Retribuição não pecuniária

66 Para determinar o preço de transacção dos contratos em que um cliente promete uma retribuição numa forma distinta de dinheiro, a entidade deve mensurar a retribuição não pecuniária (ou a promessa de retribuição não pecuniária) pelo justo valor.

67 Se uma entidade não conseguir estimar razoavelmente o justo valor da retribuição não pecuniária, a entidade deve mensurar a retribuição indirectamente por referência ao preço de venda exigível dos bens ou serviços prometidos ao cliente (ou classe de clientes) em troca da retribuição.

68 O justo valor da retribuição não pecuniária pode variar em função da forma de retribuição (por exemplo, uma alteração no preço de uma acção que uma entidade tem o direito de receber de um cliente). Se o justo valor da retribuição não pecuniária prometida por um cliente variar por motivos que não apenas a forma de retribuição (por exemplo, o justo valor pode variar devido ao desempenho da entidade), uma entidade deve aplicar os requisitos constantes dos parágrafos 56-58.

69 Se um cliente contribuir com bens ou serviços (por exemplo, materiais, equipamentos ou mão-de-obra) para facilitar o cumprimento do contrato por parte da entidade, a entidade deve avaliar se obtém controlo dos bens ou serviços que foram contribuídos. Caso tal se verifique, a entidade deve contabilizar os bens ou serviços que foram contribuídos como retribuição não pecuniária recebida do cliente.

Retribuição pagável a um cliente

70 A retribuição pagável a um cliente inclui quantias em dinheiro que a entidade paga, ou espera pagar, ao cliente (ou a outras partes que adquiram os bens ou serviços da entidade ao cliente). A retribuição pagável a um cliente também

inclui crédito ou outros elementos (por exemplo, um cupão ou voucher) que podem ser aplicados em relação às quantias devidas à entidade (ou a outras partes que adquiram os bens ou serviços da entidade ao cliente). Uma entidade deve contabilizar a retribuição pagável a um cliente como uma redução do preço de transacção e, portanto, do rédito, a menos que o pagamento ao cliente seja efectuado em troca de um bem ou serviço distinto (tal como descrito nos parágrafos 26-30) que o cliente transfere para a entidade. Caso a retribuição a pagar a um cliente inclua uma quantia variável, a entidade deve estimar o preço de transacção (incluindo a avaliação sobre se a estimativa da retribuição variável é limitada) de acordo com os parágrafos 50-58.

71 Se a retribuição pagável a um cliente for o pagamento de um bem ou serviço distinto do cliente, a entidade deve contabilizar a compra do bem ou serviço do mesmo modo que contabiliza outras aquisições a fornecedores. Se a quantia de retribuição pagável ao cliente ultrapassar o justo valor do bem ou serviço distinto que a entidade recebe do cliente, a entidade deve contabilizar tal excesso como redução do preço de transacção. Se a entidade não conseguir estimar razoavelmente o justo valor do bem ou serviço recebido do cliente, deve contabilizar toda a retribuição pagável ao cliente como uma redução do preço de transacção.

72 Deste modo, se a retribuição a pagar ao cliente for contabilizada como uma redução do preço de transacção, a entidade deve reconhecer a redução do rédito quando (ou assim que) ocorrer o último de qualquer um dos seguintes acontecimentos:

(a) a entidade reconhece o rédito pela transferência dos bens ou serviços conexos para o cliente; e

(b) a entidade paga ou promete pagar a retribuição (mesmo que o pagamento dependa de um acontecimento futuro). Tal promessa pode decorrer implicitamente das práticas comerciais habituais da entidade.

Imputação do preço de transacção às obrigações de desempenho

73 O objectivo da afectação do preço de transacção é que a entidade impute o preço de transacção a cada obrigação de desempenho (ou bem ou

serviço distinto) por uma quantia que represente a quantia de retribuição que a entidade espera receber em troca da transferência para o cliente dos bens ou serviços prometidos.

74 Para cumprir o objectivo de afectação, uma entidade deve imputar o preço de transacção por cada obrigação de desempenho identificada no contrato numa base relativa de preços de venda específicos de acordo com os parágrafos 76-80, excepto no que diz respeito ao estipulado nos parágrafos 81-83 (relativos à imputação de descontos) e nos parágrafos 84-86 (relativos à imputação de retribuição que inclui quantias variáveis).

75 Os parágrafos 76-86 não são aplicáveis se um contrato tiver apenas uma obrigação de desempenho. Contudo, os parágrafos 84-86 podem ser aplicáveis se uma entidade prometer transferir um conjunto de bens ou serviços distintos identificados como uma única obrigação de desempenho de acordo com o parágrafo 22(b) e a retribuição prometida incluir quantias variáveis.

Imputação com base em preços de venda específicos

76 Para imputar o preço de transacção a cada obrigação de desempenho numa base relativa de preços de venda específicos, a entidade deve determinar, no início do contrato, o preço de venda específico do bem ou serviço distinto subjacente a cada obrigação de desempenho no contrato e imputar o preço de transacção proporcionalmente aos preços de venda específicos.

77 O preço de venda específico é o preço a que uma entidade venderia um bem ou serviço prometido separadamente a um cliente. A melhor evidência de um preço de venda específico consiste no preço observável de um bem ou serviço quando a entidade vende tal bem ou serviço separadamente em circunstâncias similares e a clientes similares. Um preço contratualmente estipulado ou um preço de tabela de um bem ou serviço pode constituir (mas não se deve presumir que constitua) o preço de venda específico de tal bem ou serviço.

78 Se um preço de venda específico não for directamente observável, a entidade deve estimar o preço de venda específico por uma quantia que resultasse na correspondência entre a imputação do preço de transacção e o objectivo de

imputação constante do parágrafo 73. Ao estimar um preço de venda específico, a entidade deve considerar todas as informações (incluindo as condições de mercado, factores específicos da entidade e informações sobre o cliente ou a classe de clientes) razoavelmente acessíveis à entidade. Ao fazê-lo, a entidade deve maximizar a utilização de dados observáveis e aplicar os métodos de estimativa de modo consistente em circunstâncias similares.

79 Os métodos adequados para efectuar uma estimativa do preço de venda específico de um bem ou serviço incluem, entre outros, os seguintes:

(a) abordagem ajustada de avaliação do mercado — uma entidade pode avaliar o mercado em que vende bens ou serviços e efectuar uma estimativa do preço que um cliente nesse mercado estaria disposto a pagar por tais bens ou serviços. Tal abordagem também pode incluir a consulta de preços da concorrência da entidade no que se refere a bens ou serviços similares e o ajustamento desses preços consoante necessário para reflectir os custos e as margens da entidade.

(b) abordagem de custo previsto acrescido de uma margem — uma entidade pode estimar os seus custos previstos decorrentes do cumprimento de uma obrigação de desempenho e acrescentar uma margem adequada para tal bem ou serviço.

(c) abordagem residual — uma entidade pode estimar o preço de venda específico por referência ao preço de transacção total menos a soma dos preços de venda específicos observáveis de outros bens ou serviços prometidos no contrato. Contudo, uma entidade pode utilizar uma abordagem residual para estimar, de acordo com o parágrafo 78, o preço de venda específico de um bem ou serviço apenas se se cumprir um dos seguintes critérios:

(i) a entidade vende o mesmo bem ou serviço a clientes diferentes (simultaneamente ou quase simultaneamente) por um intervalo amplo de quantias (isto é, o preço de venda é altamente variável porque um preço de venda específico representativo não é discernível a partir de transacções anteriores ou outros dados observáveis); ou

(ii) a entidade ainda não determinou um preço para tal bem ou serviço e o bem ou serviço não foi vendido previamente numa base individual (isto é, o preço de venda é incerto).

80 Pode ser necessário utilizar uma combinação de métodos para estimar os preços de venda específicos dos bens ou serviços prometidos no contrato se dois ou mais desses bens ou serviços tiverem preços de venda específicos altamente variáveis ou incertos. Por exemplo, uma entidade pode utilizar uma abordagem residual para calcular o preço de venda específico agregado dos bens ou serviços prometidos com preços de venda específicos altamente variáveis ou incertos e depois utilizar outro método para estimar os preços de venda específicos dos bens ou serviços individuais em relação a esse preço de venda específico agregado estimado que foi determinado pela abordagem residual. Quando uma entidade utilizar uma combinação de métodos para calcular o preço de venda específico de cada bem ou serviço prometido no contrato, deve avaliar se a imputação do preço de transacção a esses preços de venda específicos estimados seria consistente com o objectivo de imputação constante do parágrafo 73 e com os requisitos relativos à estimativa dos preços de venda específicos constantes do parágrafo 78.

Imputação de um desconto

81 Um cliente recebe um desconto pela compra de um pacote de bens ou serviços se a soma dos preços de venda específicos de tais bens ou serviços prometidos no contrato ultrapassar a retribuição prometida num contrato. Excepto nos casos em que uma entidade disponha de dados observáveis de acordo com o parágrafo 82 que indiquem que a totalidade do desconto é relativa a apenas uma ou mais obrigações de desempenho constantes do contrato, mas não a todas, a entidade deve imputar um desconto proporcionalmente a todas as obrigações de desempenho constantes do contrato. A distribuição proporcional do desconto em tais circunstâncias decorre da imputação, por parte da entidade, do preço de transacção a cada obrigação de desempenho com base nos preços de venda específicos relativos dos bens ou serviços distintos subjacentes.

82 As entidades devem imputar um desconto na totalidade a uma ou mais obrigações de desempenho constantes do contrato, mas não a todas, se forem cumpridos todos os seguintes critérios:

(a) a entidade vende com regularidade cada bem ou serviço distinto (ou cada pacote de bens ou serviços distintos) constante do contrato numa base individual;

(b) a entidade também vende com regularidade numa base individual um pacote (ou pacotes) de alguns de tais bens ou serviços distintos a preço de desconto em relação aos preços de venda específicos dos bens ou serviços em cada pacote; e

(c) o desconto atribuível a cada pacote de bens ou serviços descrito no parágrafo 82(b) é substancialmente o mesmo que o desconto constante do contrato e uma análise dos bens ou serviços em cada pacote proporciona dados observáveis relativos à obrigação de desempenho (ou às obrigações de desempenho) a que pertence a totalidade do desconto no contrato.

83 Caso se impute um desconto inteiramente a uma ou mais obrigações de desempenho no contrato de acordo com o parágrafo 82, uma entidade deve imputar o desconto antes de utilizar a abordagem residual para calcular o preço de venda específico de um bem ou serviço de acordo com o parágrafo 79(c).

Imputação de retribuição variável

84 A retribuição variável que é prometida num contrato pode ser atribuível à totalidade do contrato ou a uma parte específica do contrato, tal como qualquer um dos elementos seguintes:

(a) uma ou mais obrigações de desempenho constantes do contrato, mas não todas (por exemplo, um prémio pode depender da transferência, por parte da entidade, de um bem ou serviço prometido num prazo específico); ou

(b) um ou mais bens ou serviços distintos, mas não todos, prometidos num conjunto de bens ou serviços distintos que fazem parte de uma única obrigação de desempenho de acordo com o parágrafo 22(b), (por exemplo, a retribuição prometida para o segundo ano de um

contrato de prestação de serviços de limpeza de dois anos aumentará com base nos movimentos de um índice de inflação especificado).

85 Uma entidade deve imputar uma quantia variável (e as alterações subsequentes a essa quantia) inteiramente a uma obrigação de desempenho ou a um bem ou serviço distinto que faça parte de uma única obrigação de desempenho de acordo com o parágrafo 22(b) se forem cumpridos ambos os critérios que se seguem:

(a) as condições de um pagamento variável dizem respeito especificamente aos esforços da entidade para cumprir a obrigação de desempenho ou transferir o bem ou serviço distinto (ou a um resultado específico decorrente do cumprimento da obrigação de desempenho ou da transferência do bem ou serviço distinto); e

(b) a imputação da quantia de retribuição variável exclusivamente à obrigação de desempenho ou ao bem ou serviço distinto é consistente com o objectivo de imputação constante do parágrafo 73 quando se consideram todas as obrigações de desempenho e as condições de pagamento constantes do contrato.

86 Os requisitos de imputação constantes dos parágrafos 73-83 devem ser aplicados para imputar a quantia remanescente do preço de transacção que não cumpre os critérios constantes do parágrafo 85.

Alterações no preço de transacção

87 Após o início do contrato, o preço de transacção pode alterar-se por vários motivos, incluindo a ocorrência de acontecimentos incertos ou outras alterações nas circunstâncias que alteram a quantia de retribuição que a entidade espera receber em troca dos bens ou serviços prometidos.

88 A entidade deve imputar às obrigações de desempenho constantes do contrato quaisquer alterações subsequentes ao preço de transacção na mesma base que no início do contrato. Consequentemente, uma entidade não deve reimputar o preço de transacção para reflectir alterações nos preços de venda específicos após o início do contrato. As quantias imputadas a uma obrigação de desempenho satisfeita devem ser reconhecidas como rédito, ou como uma redução do rédito, no período em que o preço de transacção se altera.

89 Uma entidade deve imputar uma alteração no preço de transacção exclusivamente a uma ou mais obrigações de desempenho ou bens ou serviços distintos prometidos num conjunto, mas não a todos, que façam parte de uma única obrigação de desempenho de acordo com o parágrafo 22(b) apenas se os critérios estabelecidos no parágrafo 85 relativos à imputação de retribuição variável forem cumpridos.

90 Uma entidade deve contabilizar uma alteração no preço de transacção decorrente de uma alteração ao contrato de acordo com os parágrafos 18-21. Todavia, no que se refere a uma alteração no preço de transacção que ocorre após uma alteração contratual, a entidade deve aplicar os parágrafos 87-89 para imputar a alteração no preço de transacção de qualquer um dos seguintes modos conforme aplicável:

(a) uma entidade deve imputar a alteração no preço de transacção às obrigações de desempenho identificadas no contrato antes da alteração se, e na medida em que, a alteração no preço de transacção for atribuível a uma quantia de retribuição variável prometida antes da alteração e a alteração for contabilizada de acordo com o parágrafo 21(a);

(b) em todos os outros casos nos quais a alteração não tenha sido contabilizada como um contrato separado de acordo com o parágrafo 20, a entidade deve imputar a alteração do preço de transacção às obrigações de desempenho estabelecidas no contrato alterado (ou seja, as obrigações de desempenho que se encontravam total ou parcialmente não satisfeitas imediatamente após a alteração).

Custos do contrato

Custos incrementais para obter um contrato

91 Uma entidade deve reconhecer como um activo os custos incrementais para obter um contrato com um cliente se a entidade esperar recuperar estes custos.

92 Os custos incrementais para obter um contrato são os custos suportados por uma entidade para obter um contrato com um cliente que não teriam sido

suportados se o contrato não tivesse sido obtido (por exemplo, uma comissão sobre vendas).

93 Os custos para obter um contrato que teriam sido suportados independentemente da obtenção do contrato devem ser reconhecidos como gasto quando suportados, a menos que tais custos sejam explicitamente imputáveis ao cliente independentemente da obtenção do contrato.

94 Enquanto expediente prático, uma entidade pode reconhecer os custos incrementais para obter um contrato como gasto sempre que suportados se o período de amortização do activo que a entidade teria reconhecido for igual ou inferior a um ano.

Custos para o cumprimento de um contrato

95 Se os custos suportados no cumprimento de um contrato com um cliente não estiverem incluídos no âmbito de outra Norma (por exemplo, IAS 2 *Inventários*, IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* ou IAS 38 *Activos Intangíveis*), a entidade deve reconhecer um activo decorrente dos custos suportados para cumprir um contrato apenas se tais custos cumprirem todos os critérios que se seguem:

(a) os custos dizem directamente respeito a um contrato ou a um contrato previsto que a entidade consegue identificar especificamente (por exemplo, custos relativos a serviços a prestar no âmbito da renovação de um contrato existente ou custos decorrentes da concepção de um activo a transferir no âmbito de um contrato específico que ainda não foi aprovado);

(b) os custos geram ou aumentam os recursos da entidade que serão utilizados para o cumprimento (ou a continuação do cumprimento) de obrigações de desempenho no futuro; e

(c) prevê-se que os custos sejam recuperados.

96 Para os custos suportados no cumprimento de um contrato com um cliente que estejam incluídos no âmbito de outra Norma, uma entidade deve contabilizar estes custos de acordo com essas outras Normas.

97 Os custos directamente relacionados com um contrato (ou um contrato previsto específico) incluem qualquer um dos seguintes elementos:

(a) mão-de-obra directa (por exemplo, salários e ordenados dos trabalhadores que prestam os serviços prometidos directamente ao cliente);

(b) materiais directos (por exemplo, materiais utilizados na prestação dos serviços prometidos a um cliente);

(c) afectação de custos directamente relativos ao contrato ou às actividades contratuais (por exemplo, custos de gestão e supervisão do contrato, seguros e depreciação de instrumentos e equipamentos utilizados no cumprimento do contrato);

(d) custos explicitamente imputáveis ao cliente ao abrigo do contrato; e

(e) outros custos suportados apenas porque uma entidade celebrou o contrato (por exemplo, pagamentos a subcontratantes).

98 Uma entidade deve reconhecer os seguintes custos como gastos quando suportados:

(a) custos gerais e administrativos (salvo se tais custos forem explicitamente imputáveis ao cliente de acordo com o contrato, caso em que a entidade deve avaliar tais custos de acordo com o parágrafo 97);

(b) custos de materiais, mão-de-obra ou outros recursos desperdiçados para cumprir o contrato que não foram reflectidos no preço do contrato;

(c) custos relativos a obrigações de desempenho satisfeitas (ou obrigações de desempenho parcialmente satisfeitas) no contrato (isto é, custos relativos a desempenhos anteriores); e

(d) custos relativamente aos quais a entidade não consegue estabelecer uma distinção sobre se são relativos a obrigações de desempenho não satisfeitas ou a obrigações de desempenho satisfeitas (ou obrigações de desempenho parcialmente satisfeitas).

Amortização e imparidade

99 Um activo reconhecido de acordo com o parágrafo 91 ou o parágrafo 95 deve ser amortizado sistematicamente de modo consistente com a transferência

para o cliente dos bens ou serviços a que o activo diz respeito. O activo pode ser relativo a bens ou serviços a transferir ao abrigo de um contrato previsto específico (como descrito no parágrafo 95(a)).

100 Uma entidade deve actualizar a amortização para reflectir uma alteração significativa na oportunidade prevista da transferência para o cliente, pela entidade, dos bens ou serviços a que o activo diz respeito. Tal alteração deve ser contabilizada como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8.

101 Uma entidade deve reconhecer uma perda por imparidade nos resultados na medida em que a quantia escriturada de um activo reconhecido de acordo com o parágrafo 91 ou o parágrafo 95 seja superior:

(a) à quantia de retribuição remanescente que a entidade espera receber em troca dos bens ou serviços a que o activo diz respeito; menos

(b) os custos directamente relacionados com o fornecimento de tais bens ou serviços e que não foram reconhecidos como gastos (ver o parágrafo 97).

102 Para efeitos da aplicação do parágrafo 101 para determinar a quantia de retribuição que uma entidade espera receber, uma entidade deve utilizar os princípios para a determinação do preço de transacção (excepto no que diz respeito aos requisitos constantes dos parágrafos 56-58 relativos à limitação das estimativas de retribuição variável) e ajustar essa quantia para reflectir os efeitos do risco de crédito do cliente.

103 Antes de uma entidade reconhecer uma perda por imparidade relativa a um activo reconhecido de acordo com o parágrafo 91 ou o parágrafo 95, a entidade deve reconhecer qualquer perda por imparidade relativa a activos respeitantes ao contrato que sejam reconhecidos de acordo com outra Norma (por exemplo, IAS 2, IAS 16 ou IAS 38). Após a aplicação do teste de imparidade referido no parágrafo 101, a entidade deve incluir a quantia escriturada resultante do activo reconhecido segundo o parágrafo 91 ou o parágrafo 95 na quantia escriturada da unidade geradora de caixa a que pertence para efeitos da aplicação da IAS 36 *Imparidade de Activos* a tal unidade geradora de caixa.

104 Uma entidade deve reconhecer nos resultados uma reversão de algumas ou todas as perdas por imparidade previamente reconhecidas de acordo com o parágrafo 101 sempre que as condições de imparidade deixem de existir ou tenham melhorado. A quantia escriturada aumentada do activo não deve exceder a quantia que teria sido determinada (líquida de amortização) caso não se tivesse previamente reconhecido uma perda por imparidade.

Apresentação

105 **Quando qualquer uma das partes num contrato tenha satisfeito as suas obrigações, uma entidade deve apresentar o contrato na demonstração da posição financeira como um activo do contrato ou um passivo do contrato, em função da relação entre o desempenho da entidade e o pagamento do cliente. A entidade deve apresentar todos os direitos incondicionais a retribuição separadamente como uma conta a receber.**

106 Se um cliente pagar uma retribuição, ou uma entidade tiver o direito a uma quantia de retribuição incondicional (isto é, uma conta a receber), antes de a entidade transferir um bem ou serviço para o cliente, a entidade deve apresentar o contrato como um passivo do contrato quando o pagamento é efectuado ou o pagamento é devido (consoante o que se verificar em primeiro lugar). Um passivo do contrato consiste na obrigação da entidade de transferir bens ou serviços para um cliente pelos quais a entidade recebeu uma retribuição (ou pelos quais é devido uma quantia de retribuição) do cliente.

107 Se uma entidade cumprir as suas obrigações através da transferência de bens ou serviços para um cliente antes de o cliente pagar a retribuição ou antes de o pagamento ser devido, deve apresentar o contrato como um activo do contrato, excluindo quaisquer quantias apresentadas como conta a receber. Um activo do contrato é o direito de uma entidade a retribuição em troca de bens ou serviços que a entidade transferiu para um cliente. Uma entidade deve avaliar um activo do contrato quanto à imparidade de acordo com a IFRS 9. Uma imparidade de um activo do contrato deve ser mensurada, apresentada e divulgada na mesma base que um activo financeiro incluído no âmbito da IFRS 9 (ver também parágrafo 113(b)).

108 Uma conta a receber constitui o direito de uma entidade a retribuição incondicional. O direito a retribuição é incondicional se for apenas necessária a passagem do tempo para que o pagamento da retribuição seja devido. Por exemplo, uma entidade deve reconhecer uma conta a receber se tiver um direito presente ao pagamento, mesmo que essa quantia possa ser objecto de reembolso no futuro. A entidade deve contabilizar uma conta a receber de acordo com a IFRS 9. No reconhecimento inicial de uma conta a receber de um contrato com um cliente, qualquer diferença entre a mensuração da conta a receber de acordo com a IFRS 9 e a respectiva quantia de rédito reconhecido deve ser apresentada como gasto (por exemplo, uma perda por imparidade).

109 Esta Norma utiliza os termos "activo do contrato" e "passivo do contrato", mas não proíbe que uma entidade utilize descrições alternativas na demonstração da posição financeira no que se refere a tais itens. Caso uma entidade utilize uma descrição alternativa para um activo do contrato, a entidade deve apresentar informações suficientes aos utilizadores das demonstrações financeiras para que seja possível estabelecer uma distinção entre contas a receber e activos do contrato.

Divulgação

110 O objectivo dos requisitos de divulgação é que uma entidade divulgue informações suficientes que permitam aos utilizadores de demonstrações financeiras compreenderem a natureza, a quantia, a oportunidade e a incerteza do rédito e dos fluxos de caixa dos contratos com os clientes. Para atingir tal objectivo, uma entidade deve divulgar informação qualitativa e quantitativa sobre tudo o que se segue:

(a) os seus contratos com clientes (ver os parágrafos 113-122);

(b) os julgamentos significativos, e as alterações nos julgamentos, efectuados na aplicação desta Norma a tais contratos (ver os parágrafos 123-126); e

(c) todos os activos reconhecidos decorrentes dos custos para a obtenção ou o cumprimento de um contrato com um cliente de acordo com o parágrafo 91 ou o parágrafo 95 (ver os parágrafos 127-128).

111 Uma entidade deve considerar o nível de detalhe necessário para satisfazer o objectivo de divulgação e a ênfase que coloca em cada um dos vários requisitos. A entidade deve agregar ou desagregar as divulgações de modo a que a informação útil não seja obscurecida tanto pela inclusão de uma grande quantidade de detalhes insignificantes como pela agregação de itens que tenham características substancialmente diferentes.

112 Não é necessário que a entidade divulgue informações de acordo com esta Norma se tiver apresentado informações nos termos de outra Norma.

Contratos com clientes

113 Uma entidade deve divulgar todas as seguintes quantias relativas ao período de relato a menos que tais quantias sejam apresentadas separadamente na demonstração do rendimento integral de acordo com outras Normas:

(a) rédito reconhecido de contratos com clientes, que a entidade deve divulgar separadamente das suas restantes fontes de rédito; e

(b) quaisquer perdas por imparidade reconhecidas (de acordo com a IFRS 9) sobre quaisquer contas a receber ou activos do contrato resultantes dos contratos com clientes de uma entidade, que a entidade deve divulgar em separado das perdas por imparidade provenientes de outros contratos.

Desagregação do rédito

114 Uma entidade deve desagregar o rédito reconhecido de contratos com clientes em categorias que reflictam como a natureza, a quantia, a oportunidade e a incerteza do rédito e dos fluxos de caixa são afectadas por factores económicos. A entidade deve aplicar as orientações constantes dos parágrafos B87-B89 ao seleccionar as categorias a utilizar para a desagregação do rédito.

115 Adicionalmente, uma entidade deve divulgar informações suficientes que permitam aos utilizadores das demonstrações financeiras compreenderem a relação entre a divulgação do rédito desagregado (de acordo com o parágrafo 114) e as informações sobre o rédito divulgadas relativamente a cada segmento relatável, se a entidade aplicar a IFRS 8 *Segmentos Operacionais*.

Saldos dos contratos

116 Uma entidade deve divulgar todos os elementos que se seguem:

(a) os saldos de abertura e de fecho das contas a receber, os activos do contrato e os passivos do contrato relativos aos contratos com clientes, se não forem de outro modo apresentados ou divulgados separadamente;

(b) o rédito reconhecido no período de relato incluído no saldo dos passivos do contrato no início do período; e

(c) o rédito reconhecido no período de relato decorrente de obrigações de desempenho satisfeitas (ou parcialmente satisfeitas) em períodos anteriores (por exemplo, alterações no preço de transacção).

117 Uma entidade deve explicar como a oportunidade do cumprimento das suas obrigações de desempenho (ver o parágrafo 119(a)) se relaciona com o momento normal do pagamento (ver o parágrafo 119(b)) e o efeito que tais factores têm nos saldos dos activos do contrato e dos passivos do contrato. A explicação apresentada pode utilizar informação qualitativa.

118 Uma entidade deve apresentar uma explicação para as alterações significativas nos saldos dos activos do contrato e dos passivos do contrato durante o período de relato. A explicação deve incluir informação qualitativa e quantitativa. Os exemplos das alterações nos saldos dos activos do contrato e dos passivos do contrato da entidade incluem qualquer um dos seguintes elementos:

(a) alterações devidas a concentrações de actividades empresariais;

(b) ajustamentos de actualização acumulada ao rédito que afectam o respectivo activo do contrato ou passivo do contrato, incluindo ajustamentos resultantes de uma alteração na mensuração do progresso, uma alteração numa estimativa do preço de transacção (incluindo quaisquer alterações na avaliação sobre se uma estimativa de retribuição variável é limitada) ou uma alteração contratual;

(c) imparidade de um activo do contrato;

(d) uma alteração no prazo para que o direito de retribuição se torne incondicional (isto é, para que um activo do contrato seja reclassificado como conta a receber); e

(e) uma alteração no prazo para o cumprimento de uma obrigação de desempenho (isto é, para o reconhecimento de rédito resultante de um passivo do contrato).

Obrigações de desempenho

119 Uma entidade deve divulgar informações sobre as suas obrigações de desempenho em contratos com clientes, incluindo uma descrição de todos os seguintes elementos:

(a) quando é que a entidade satisfaz geralmente as suas obrigações de desempenho (por exemplo, na expedição, na entrega, à medida que os serviços são prestados ou na conclusão do serviço), nomeadamente quando é que as obrigações de desempenho são cumpridas num acordo de facturação e custódia;

(b) as condições de pagamento significativas (por exemplo, quando o pagamento é normalmente devido, se o contrato contém um componente de financiamento significativo, se a quantia de retribuição é variável e se a estimativa de retribuição variável é normalmente limitada de acordo com os parágrafos 56-58);

(c) a natureza dos bens ou serviços que a entidade prometeu transferir, salientando quaisquer obrigações de desempenho para a organização da transferência de bens ou serviços por outra parte (isto é, se entidade actuar como mandatário);

(d) obrigações em matéria de devoluções, reembolsos e outras obrigações similares; e

(e) tipos de garantias e obrigações conexas.

Preço de transacção imputado às obrigações de desempenho remanescentes

120 Uma entidade deve divulgar as seguintes informações sobre as suas obrigações de desempenho remanescentes:

(a) a quantia agregada do preço de transacção imputado às obrigações de desempenho não satisfeitas (ou parcialmente não satisfeitas) no final do período de relato; e

(b) uma explicação sobre quando a entidade espera reconhecer como rédito a quantia divulgada de acordo com o parágrafo 120(a), que a entidade deve divulgar de um dos seguintes modos:

(i) numa base quantitativa utilizando os intervalos temporais que seriam mais adequados para a duração das obrigações de desempenho remanescentes; ou

(ii) mediante a utilização de informação qualitativa.

121 Enquanto expediente prático, não é necessário que uma entidade divulgue as informações constantes do parágrafo 120 no que se refere a uma obrigação de desempenho se se verificar qualquer uma das seguintes condições:

(a) a obrigação de desempenho faz parte de um contrato com uma vigência inicial prevista igual ou inferior a um ano; ou

(b) a entidade reconhece o rédito decorrente do cumprimento da obrigação de desempenho de acordo com o parágrafo B16.

122 Uma entidade deve explicar qualitativamente se aplica o expediente prático constante do parágrafo 121 e se alguma retribuição decorrente de contratos com clientes não é incluída no preço de transacção e, portanto, não é incluída nas informações divulgadas de acordo com o parágrafo 120. Por exemplo, uma estimativa do preço de transacção não incluiria quaisquer quantias estimadas de retribuição variável que sejam limitadas (ver os parágrafos 56-58).

Julgamentos significativos na aplicação desta Norma

123 Uma entidade deve divulgar os julgamentos, e as alterações nos julgamentos, efectuados na aplicação desta Norma que afectem significativamente a determinação da quantia e da oportunidade do rédito de contratos com clientes. Designadamente, uma entidade deve explicar os julgamentos, e as alterações nos julgamentos, utilizados na determinação de ambos os seguintes elementos:

(a) a oportunidade do cumprimento das obrigações de desempenho (ver os parágrafos 124-125); e

(b) o preço de transacção e as quantias imputadas às obrigações de desempenho (ver o parágrafo 126).

Determinação da oportunidade do cumprimento de obrigações de desempenho

124 No que se refere às obrigações de desempenho que uma entidade satisfaz ao longo do tempo, uma entidade deve divulgar ambos os seguintes elementos:

(a) os métodos utilizados para o reconhecimento de rédito (por exemplo, uma descrição dos métodos com base nos outputs ou com base nos inputs utilizados e como tais métodos são aplicados); e

(b) uma explicação do motivo pelo qual os métodos utilizados proporcionam uma representação fiel da transferência de bens ou serviços.

125 No que diz respeito às obrigações de desempenho satisfeitas num momento específico, uma entidade deve divulgar os julgamentos significativos efectuados ao avaliar quando um cliente obtém o controlo dos bens ou serviços prometidos.

Determinação do preço de transacção e das quantias imputadas às obrigações de desempenho

126 Uma entidade deve divulgar informações sobre os métodos, os inputs e os pressupostos utilizados para tudo o que se segue:

(a) a determinação do preço de transacção, que inclui, entre outros, a estimativa da retribuição variável, o ajustamento da retribuição para efeitos do valor temporal do dinheiro e a mensuração da retribuição não pecuniária;

(b) a avaliação sobre se uma estimativa da retribuição variável é limitada;

(c) a imputação do preço de transacção, incluindo a estimativa dos preços de venda específicos dos bens ou serviços prometidos e a imputação de descontos e retribuição variável a uma parte específica do contrato (se aplicável); e

(d) a mensuração de obrigações em matéria de devoluções, reembolsos e outras obrigações similares.

Activos reconhecidos decorrentes dos custos de obtenção ou cumprimento de um contrato com um cliente

127 Uma entidade deve descrever ambos os elementos seguintes:

(a) os julgamentos efectuados na determinação da quantia dos custos suportados para obter ou cumprir um contrato com um cliente (de acordo com o parágrafo 91 ou o parágrafo 95); e

(b) o método que utiliza para determinar a amortização relativa a cada período de relato.

128 Uma entidade deve divulgar todos os elementos que se seguem:

(a) os saldos de fecho dos activos reconhecidos decorrentes dos custos suportados para a obtenção ou o cumprimento de um contrato com um cliente (de acordo com o parágrafo 91 ou 95), por categoria principal de activo (por exemplo, custos para obter contratos com clientes, custos pré-contratuais e custos de preparação); e

(b) a quantia de amortização e quaisquer perdas por imparidade reconhecidos no período de relato.

Expedientes práticos

129 Se uma entidade optar por utilizar o expediente prático constante do parágrafo 63 (relativo à existência de um componente de financiamento significativo) ou do parágrafo 94 (relativo aos custos incrementais decorrentes da obtenção de um contrato), deve divulgar tal facto.

Apêndice A
Termos definidos

Este apêndice é parte integrante desta Norma.

activo do contrato	O direito de uma entidade a retribuição em troca de bens ou serviços que a entidade transferiu para um **cliente** sempre que esse direito dependa de algo que não a passagem do tempo (por exemplo, o desempenho futuro da entidade).
cliente	Uma parte que celebrou um contrato com uma entidade para obter bens ou serviços decorrentes das actividades habituais da entidade em troca de retribuição.
contrato	Um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações passíveis de execução.
obrigação de desempenho	Uma promessa num **contrato** com um **cliente** de transferir para o cliente: (a) um bem ou serviço (ou um conjunto de bens ou serviços) distinto; ou (b) um conjunto de bens ou serviços distintos que são substancialmente os mesmos e que têm o mesmo padrão de transferência para o cliente.
passivo do contrato	A obrigação de uma entidade de transferir bens ou serviços para um **cliente** pelos quais a entidade recebeu uma retribuição (ou pelos quais é devida a quantia) do cliente.
preço de transacção (relativo a um contrato com um cliente)	A quantia de retribuição que a entidade espera receber em troca da transferência de bens ou serviços prometidos para um **cliente**, com excepção das quantias cobrados em nome de terceiros.
preço de venda exigível (de um bem ou serviço)	O preço a que uma entidade venderia um bem ou serviço prometido separadamente a um **cliente**.

rédito	**Rendimento** das actividades ordinárias de uma entidade.
rendimento	Aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico, sob a forma de entradas ou aumento de activos, ou diminuições de passivos que resultem num aumento do capital próprio, não relacionados com contribuições dos participantes no capital próprio.

Apêndice B
Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante desta Norma. Descreve a aplicação dos parágrafos 1-129 e tem o mesmo valor que as outras partes da Norma.

B1 Este guia de aplicação está organizado pelas seguintes categorias:

(a) obrigações de desempenho satisfeitas ao longo do tempo (parágrafos B2-B13);

(b) métodos para a mensuração do progresso até ao cumprimento total de uma obrigação de desempenho (parágrafos B14-B19);

(c) venda com um direito de devolução (parágrafos B20-B27);

(d) garantias (parágrafos B28-B33);

(e) retribuições relativas a mandantes face a mandatários (parágrafos B34-B38);

(f) opções dos clientes relativas a bens ou serviços adicionais (parágrafos B39-B43);

(g) direitos não exercidos pelos clientes (parágrafos B44-B47);

(h) comissões iniciais não reembolsáveis (e alguns custos conexos) (parágrafos B48-B51);

(i) concessão de licenças (parágrafos B52-B63);

(j) acordos de recompra (parágrafos B64-B76);

(k) contratos à consignação (parágrafos B77-B78);

(l) contratos de facturação e custódia (parágrafos B79-B82);

(m) aceitação pelo cliente (parágrafos B83-B86); e

(n) divulgação do rédito desagregado (parágrafos B87-B89).

Obrigações de desempenho satisfeitas ao longo do tempo

B2 De acordo com o parágrafo 35, uma obrigação de desempenho é satisfeita ao longo do tempo se forem cumpridos um ou mais dos seguintes critérios:

(a) o cliente recebe e consome em simultâneo os benefícios decorrentes do desempenho da entidade à medida que esta o realiza (ver os parágrafos B3-B4);

(b) o desempenho da entidade cria ou melhora um activo (por exemplo, trabalhos em curso) que o cliente controla à medida que o activo é criado ou melhorado (ver o parágrafo B5); ou

(c) o desempenho da entidade não cria um activo com uma utilização alternativa para a entidade (ver os parágrafos B6-B8) e a entidade tem um direito passível de execução ao pagamento pelo desempenho concluído até à data (ver os parágrafos B9-B13).

Recepção e consumo simultâneos dos benefícios do desempenho da entidade (parágrafo 35(a))

B3 Para alguns tipos de obrigações de desempenho, será simples a avaliação sobre se um cliente recebe os benefícios do desempenho da entidade à medida que a entidade cumpre as suas obrigações e sobre se consume simultaneamente tais benefícios à medida que são recebidos. Os exemplos incluem serviços recorrentes ou de rotina (tais como um serviço de limpeza) nos quais a recepção e o consumo simultâneos, por parte do cliente, dos benefícios do desempenho da entidade podem ser prontamente identificados.

B4 Para outros tipos de obrigações de desempenho, uma entidade pode não conseguir identificar de imediato se um cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios do desempenho da entidade à medida que a entidade cumpre as suas obrigações. Nestas circunstâncias, uma obrigação de desempenho é cumprida ao longo do tempo se uma entidade determinar que outra entidade não teria de voltar a executar substancialmente o trabalho concluído até à data pela entidade se essa outra entidade cumprisse a restante obrigação de desempenho para o cliente. Ao determinar se outra entidade não teria de voltar a executar substancialmente o trabalho concluído pela entidade até à data, uma entidade deve partir dos seguintes dois pressupostos:

(a) ignorar possíveis restrições contratuais ou limitações práticas que de outro modo impediriam que a entidade transferisse a restante obrigação de desempenho para outra entidade; e

(b) partir do princípio de que outra entidade que cumpra a parte remanescente da obrigação de desempenho não teria o benefício de nenhum activo actualmente controlado pela entidade e de que

permaneceria sob controlo da entidade se a obrigação de desempenho fosse transferida para outra entidade.

O cliente controla o activo à medida que este é criado ou melhorado (parágrafo 35(b))

B5 Ao determinar se um cliente controla um activo à medida que é criado ou melhorado de acordo com o parágrafo 35(b), uma entidade deve aplicar os requisitos em matéria de controlo constantes dos parágrafos 31-34 e 38. O activo criado ou melhorado (por exemplo, um activo em curso pode ser tangível ou intangível.

O desempenho da entidade não cria um activo com uma utilização alternativa (parágrafo 35(c))

B6 Na avaliação sobre se um activo possui uma utilização alternativa para uma entidade de acordo com o parágrafo 36, uma entidade deve analisar os efeitos das restrições contratuais e das limitações práticas para a capacidade da entidade de orientar prontamente esse activo para outra utilização, tal como a sua venda a um cliente diferente. A possibilidade da rescisão do contrato com o cliente não é um aspecto relevante a considerar na avaliação sobre se a entidade conseguiria orientar prontamente o activo para outra utilização.

B7 Uma restrição contratual sobre a capacidade de uma entidade de orientar um activo para outra utilização deve ser substantiva para que o activo não possua uma utilização alternativa para a entidade. Uma restrição contratual é substantiva se um cliente conseguir exercer os seus direitos ao activo prometido se a entidade tencionar orientar o activo para outra utilização. Pelo contrário, uma restrição contratual não é substantiva se, por exemplo, um activo for amplamente permutável com outros activos que a entidade poderia transferir para outro cliente sem violar os termos do contrato e sem suportar custos significativos que não teriam sido suportados de outro modo em relação a esse contrato.

B8 Existe uma limitação prática à capacidade de uma entidade para orientar um activo para outra utilização se a entidade suportasse perdas económicas significativas para orientar o activo para outra utilização. Poderia verificar-se

uma perda económica significativa porque a entidade suportaria custos significativos para reformular o activo ou apenas conseguiria vender o activo com uma perda significativa. Por exemplo, uma entidade pode ser praticamente limitada de reorientar activos com especificações de concepção que são exclusivas de um cliente ou localizados em zonas remotas.

Direito ao pagamento por desempenho concluído até à data (parágrafo 35(c))

B9 De acordo com o parágrafo 37, uma entidade tem direito a pagamento pelo desempenho concluído até à data se a entidade tiver direito a uma quantia que, pelo menos, compense a entidade pelo desempenho concluído até à data caso o cliente ou outra parte rescinda o contrato por motivos que não o incumprimento do desempenho prometido por parte da entidade. A quantia que compensaria uma entidade pelo desempenho concluído até à data seria a quantia próxima do preço de venda dos bens ou serviços transferidos até à data (por exemplo, recuperação dos custos suportados por uma entidade no cumprimento da obrigação de desempenho mais uma margem de lucro razoável) ao invés de uma compensação apenas pela potencial perda de lucro por parte da entidade se o contrato fosse rescindido. A compensação por uma margem de lucro razoável não tem de ser igual à margem de lucro esperada se o contrato fosse cumprido como prometido, mas uma entidade deve ter direito a compensação por uma das seguintes quantias:

(a) uma proporção da margem de lucro esperada no contrato que reflicta razoavelmente o nível do desempenho da entidade ao abrigo do contrato antes da rescisão por parte do cliente (ou outra parte); ou

(b) uma remuneração razoável sobre o custo de capital da entidade para contratos similares (ou a margem de exploração normal da entidade para contratos similares) se a margem específica do contrato for superior à remuneração que a entidade gera normalmente com contratos similares.

B10 O direito de uma entidade ao pagamento pelo desempenho concluído até à data não tem de ser um direito incondicional presente a pagamento. Em muitos casos, uma entidade terá o direito incondicional ao pagamento apenas após a consecução de um objectivo acordado ou a satisfação total da

obrigação de desempenho. Ao avaliar se tem direito a pagamento pelo desempenho concluído até à data, uma entidade deve analisar se teria um direito passível de execução de solicitar ou reter pagamento pelo desempenho concluído até à data se o contrato fosse rescindido antes da conclusão por outros motivos que não o incumprimento do desempenho prometido por parte da entidade.

B11 Em alguns contratos, um cliente pode ter direito a rescindir o contrato apenas em momentos específicos durante a vigência do contrato ou o cliente pode não ter qualquer direito a rescindir o contrato. Caso um cliente actue para rescindir um contrato sem ter direito a rescindir o contrato nesse momento (nomeadamente quando um cliente não cumpre as suas obrigações conforme prometido), o contrato (ou outras leis) pode permitir que a entidade continue a transferir para o cliente os bens ou serviços prometidos no contrato e exija que o cliente pague a retribuição prometida em troca de tais bens ou serviços. Nessas circunstâncias, uma entidade tem direito a pagamento pelo desempenho concluído até à data porque a entidade tem o direito de continuar a desempenhar as suas obrigações de acordo com o contrato e a exigir que o cliente desempenhe as suas obrigações (que incluem o pagamento da retribuição prometida).

B12 Ao avaliar a existência e exigibilidade de um direito a pagamento pelo desempenho concluído até à data, uma entidade deve considerar as condições contratuais, bem como qualquer legislação ou precedente legal passível de complementar ou sobrepor-se a tais condições contratuais. Tal incluiria uma avaliação sobre se:

(a) a legislação, a prática administrativa ou precedente legal confere à entidade o direito a pagamento pelo desempenho concluído até à data embora tal direito não seja especificado no contrato com o cliente;

(b) um precedente legal relevante indica que direitos similares a pagamento pelo desempenho concluído até à data em contratos similares não têm efeito jurídico vinculativo; ou

(c) as práticas comerciais habituais da entidade relativamente à decisão de não exercer o direito a pagamento resultaram na não execução do direito nesse contexto legal. Todavia, não obstante o facto de uma entidade poder optar por renunciar ao seu direito a pagamento em

contratos similares, uma entidade continuaria a ter direito ao pagamento até à data se, no contrato com o cliente, o seu direito a pagamento pelo desempenho concluído até à data permanecer exigível.

B13 O plano de pagamento especificado num contrato não indica necessariamente se uma entidade tem um direito executório a pagamento pelo desempenho concluído até à data. Embora o plano de pagamento num contrato especifique o momento e a quantia de retribuição pagável por um cliente, o plano de pagamento pode não provar necessariamente o direito da entidade a pagamento pelo desempenho concluído até à data. Tal deve-se ao facto de, por exemplo, o contrato poder especificar que a retribuição recebida do cliente é reembolsável por motivos que não o incumprimento das obrigações prometidas no contrato por parte da entidade.

Métodos para a mensuração do progresso até ao cumprimento total de uma obrigação de desempenho

B14 Os métodos que podem ser utilizados para mensurar o progresso da entidade até ao cumprimento total de uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo de acordo com os parágrafos 35-37 incluem o seguinte:

(a) métodos com base em outputs (ver os parágrafos B15-B17); e

(b) métodos com base em inputs (ver os parágrafos B18-B19).

Métodos com base em outputs

B15 Os métodos com base em outputs reconhecem o rédito com base em mensurações directas do valor para o cliente dos bens ou serviços transferidos até à data em relação aos restantes bens ou serviços prometidos ao abrigo do contrato. Os métodos com base em outputs incluem métodos como inquéritos sobre o desempenho concluído até à data, avaliações dos resultados alcançados, objectivos alcançados, tempo decorrido e unidades produzidas ou unidades entregues. Sempre que uma entidade avalie se deve aplicar um método com base em outputs para mensurar o seu progresso, a entidade deve analisar se o output seleccionado representaria fiavelmente o desempenho da entidade até ao cumprimento total da obrigação de desempenho. Um método com base em outputs não proporcionaria uma representação fiável do

desempenho da entidade se o output seleccionado não mensurasse alguns dos bens ou serviços cujo controlo foi transferido para o cliente. Por exemplo, os métodos com base em outputs baseados em unidades produzidas ou unidades entregues não representariam fiavelmente o desempenho de uma entidade no cumprimento de uma obrigação de desempenho se, no final do período de relato, o desempenho da entidade tiver produzido trabalhos em curso ou produtos acabados controlados pelo cliente que não sejam incluídos na mensuração do output.

B16 Enquanto expediente prático, se uma entidade tiver direito a retribuição de um cliente numa quantia que corresponda directamente ao valor para o cliente do desempenho da entidade concluído até à data (por exemplo, um contrato de prestação de serviços no qual uma entidade factura ma quantia fixa por cada hora de serviço prestado), a entidade pode reconhecer rédito na quantia que a entidade tem o direito de facturar.

B17 As desvantagens dos métodos com base em outputs são que os outputs utilizados para mensurar o progresso podem não ser directamente observáveis e as informações necessárias para a sua aplicação podem não se encontrar à disposição de uma entidade sem custos extraordinários. Portanto, pode ser necessário um método com base em inputs.

Métodos com base em inputs

B18 Os métodos com base em inputs reconhecem o rédito com base nos esforços ou nos inputs da entidade para o cumprimento de uma obrigação de desempenho (por exemplo, recursos consumidos, horas de trabalho concluídas, custos suportados, tempo decorrido ou horas-máquina utilizadas) em relação ao total dos inputs esperados para o cumprimento de tal obrigação de desempenho. Caso os esforços ou os inputs da entidade sejam gastos de modo uniforme ao longo do período de desempenho, pode ser adequado que a entidade reconheça o rédito linearmente.

B19 Uma desvantagem dos métodos com base em inputs é que pode não existir uma relação directa entre os inputs de uma entidade e a transferência do controlo de bens ou serviços para um cliente. Portanto, uma entidade deve excluir de um método com base em inputs os efeitos de quaisquer inputs que,

de acordo com o objectivo de mensuração do progresso constante do parágrafo 39, não representem o desempenho da entidade na transferência do controlo de bens ou serviços para o cliente. Por exemplo, ao utilizar um método com base em inputs baseado nos custos, pode ser necessário um ajustamento à mensuração do progresso nas seguintes circunstâncias:

(a) quando um custo suportado não contribuir para o progresso da entidade até ao cumprimento da obrigação de desempenho. Por exemplo, uma entidade não reconheceria o rédito com base nos custos suportados atribuíveis a ineficiências significativas no desempenho da entidade que não se reflectissem no preço do contrato (por exemplo, os custos de quantidades inesperadas de materiais, mão-de-obra ou outros recursos desperdiçados suportados para satisfazer a obrigação de desempenho);

(b) quando um custo suportado não for proporcional ao progresso da entidade até ao cumprimento da obrigação de desempenho. Nestas circunstâncias, a melhor representação do desempenho da entidade pode ser o ajustamento do método com base em inputs para reconhecer o rédito apenas na medida de tais custos suportados. Por exemplo, uma representação fiel do desempenho de uma entidade pode ser reconhecer o rédito numa quantia igual ao custo de um bem utilizado para cumprir uma obrigação de desempenho se a entidade esperar no início do contrato que todas as condições a seguir estarão reunidas:

  (i) o bem não é distinto;

  (ii) prevê-se que o cliente obtenha o controlo do bem significativamente antes de receber serviços relativos ao bem;

  (iii) o custo do bem transferido é significativo em relação ao total dos custos previstos para satisfazer completamente a obrigação de desempenho; e

  (iv) a entidade adquire o bem a partir de um terceiro e não se encontra significativamente envolvida na concepção e na produção do bem (mas a entidade actua como mandante de acordo com os parágrafos B34-B38).

Venda com direito de devolução

B20 Em alguns contratos, uma entidade transfere o controlo de um produto para um cliente e também concede ao cliente o direito de devolução do produto por vários motivos (tais como insatisfação com o produto) e à recepção de qualquer combinação dos seguintes elementos:

(a) um reembolso total ou parcial de qualquer retribuição paga;

(b) um crédito que pode ser aplicado em relação a quantias devidas, ou que serão devidas, à entidade; e

(c) outro produto em troca.

B21 Para contabilizar a transferência de produtos com direito de devolução (e no que se refere a alguns serviços prestados que estão sujeitos a reembolso), uma entidade deve reconhecer todos os elementos seguintes:

(a) rédito de produtos transferidos pela quantia de retribuição que a entidade espera receber (portanto, não se reconheceria rédito pelos produtos cuja devolução se preveja);

(b) um passivo por reembolso; e

(c) um activo (e o respectivo ajustamento ao custo das vendas) pelo seu direito a recuperar os produtos dos clientes aquando da liquidação do passivo relacionado com o reembolso.

B22 A promessa de uma entidade de estar disponível para aceitar um produto devolvido durante o período de devolução não deve ser contabilizada como uma obrigação de desempenho para além da obrigação de oferecer um reembolso.

B23 Uma entidade deve aplicar os requisitos constantes dos parágrafos 47-72 (incluindo os requisitos para a limitação das estimativas de retribuição variável constantes dos parágrafos 56-58) para determinar a quantia de retribuição que a entidade espera receber (isto é, excluindo os produtos cuja devolução se preveja). No que diz respeito a quaisquer quantias recebidas (ou a receber) a que a entidade não prevê ter direito, a entidade não deve reconhecer rédito quando transfere produtos para clientes, mas deve reconhecer tais quantias recebidas (ou a receber) como passivo por reembolso. Subsequentemente, no final de cada período de relato, a entidade deve

actualizar a sua avaliação das quantias a que espera ter direito em troca dos produtos transferidos e efectuar uma alteração correspondente no preço de transacção e, portanto, à quantia de rédito reconhecido.

B24 Uma entidade deve actualizar a mensuração do passivo por reembolso no final de cada período de relato no que diz respeito às alterações nas expectativas relativas à quantia dos reembolsos. A entidade deve reconhecer os respectivos ajustamentos como rédito (ou reduções do rédito).

B25 Um activo reconhecido pelo direito de uma entidade a recuperar produtos de um cliente aquando da liquidação de um passivo por reembolso deve ser inicialmente mensurado por referência à antiga quantia escriturada do produto (por exemplo, inventário) menos quaisquer custos esperados para recuperar tais produtos (incluindo potenciais diminuições no valor dos produtos devolvidos para a entidade). No final de cada período de relato, uma entidade deve actualizar a mensuração do activo decorrente de alterações nas expectativas relativas aos produtos que serão devolvidos. As entidades devem apresentar o activo separadamente do passivo por reembolso.

B26 As trocas, por parte dos clientes, de um produto por outro do mesmo tipo, qualidade, condição e preço (por exemplo, uma cor ou um tamanho por outro) não são consideradas devoluções para efeitos da aplicação desta Norma.

B27 Os contratos nos quais um cliente pode devolver um produto defeituoso em troca de um produto sem defeito devem ser avaliados de acordo com as orientações sobre garantias constantes dos parágrafos B28-B33.

Garantias

B28 É comum que uma entidade preste (de acordo com o contrato, a legislação ou as práticas comerciais habituais da entidade) uma garantia relacionada com a venda de um produto (quer seja um bem ou um serviço). A natureza de uma garantia pode variar significativamente entre sectores e contratos. Algumas garantias proporcionam ao cliente a garantia de que o produto conexo funcionará conforme as partes tencionam porque cumpre as especificações acordadas. Outras garantias facultam ao cliente um serviço para além da garantia de que o produto cumpre as especificações acordadas.

B29 Se um cliente tiver a opção de adquirir uma garantia separadamente (por exemplo, porque a garantia tem um preço distinto ou é negociada separadamente), a garantia é um serviço distinto porque a entidade promete prestar o serviço ao cliente para além do produto que tem a funcionalidade descrita no contrato. Nessas circunstâncias, uma entidade deve contabilizar a garantia prometida como uma obrigação de desempenho de acordo com os parágrafos 22-30 e imputar uma parte do preço de transacção a tal obrigação de desempenho de acordo com os parágrafos 73-86.

B30 Se um cliente não tiver a opção de adquirir uma garantia separadamente, uma entidade deve contabilizar a garantia de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, a menos que a garantia prometida, ou uma parte da garantia prometida, proporcione ao cliente um serviço para além da garantia de que o produto cumpre as especificações acordadas.

B31 Na avaliação sobre se uma garantia presta um serviço ao cliente para além da garantia de que o produto cumpre as especificações acordadas, uma entidade deve ponderar factores como:

(a) se a garantia é exigida por lei — se a entidade é obrigada por lei a prestar uma garantia, a existência de tal lei indica que a garantia prometida não constitui uma obrigação de desempenho porque, em regra, tais requisitos existem para proteger os clientes do risco da aquisição de produtos defeituosos.

(b) a duração do período de cobertura da garantia — quanto mais longo for o período de cobertura, mais provável será que a garantia prometida seja uma obrigação de desempenho porque é mais passível de proporcionar um serviço para além da garantia de que o produto cumpre as especificações acordadas.

(c) a natureza das tarefas que a entidade promete executar — se for necessário para que uma entidade execute tarefas especificadas de modo a garantir que um produto cumpre as especificações acordadas (por exemplo, um serviço de expedição de devoluções para um produto defeituoso), é provável que tais tarefas não originem uma obrigação de desempenho.

B32 Se uma garantia, ou parte de uma garantia, proporcionar um serviço a um cliente para além da garantia de que o produto cumpre as especificações acordadas, o serviço prometido é uma obrigação de desempenho. Portanto, uma entidade deve repartir o preço de transacção entre o produto e o serviço. Se a garantia prometida se referir a um seguro e a um serviço, mas não possa ser contabilizada separadamente de modo razoável, a entidade deve contabilizar ambas as garantias em conjunto como uma única obrigação de desempenho.

B33 Uma lei que exija que uma entidade pague uma compensação se os seus produtos causarem danos não dá origem a uma obrigação de desempenho. Por exemplo, um fabricante pode vender produtos numa jurisdição em que a legislação considere o fabricante responsável por quaisquer danos (por exemplo, a propriedade pessoal) passíveis de serem causados por um consumidor que utilize um produto para o seu fim previsto. De igual modo, a promessa de uma entidade de indemnizar o cliente por perdas e danos decorrentes de violações de direitos de patente, direitos de autor, marca ou outras infracções por parte dos produtos da entidade não dá origem a uma obrigação de desempenho. A entidade deve contabilizar tais obrigações de acordo com a IAS 37.

Considerações em matéria de mandante vs. Mandatário

B34 Sempre que outra parte participe no fornecimento de bens ou serviços a um cliente, a entidade deve determinar se a natureza da sua promessa constitui uma obrigação de desempenho para o fornecimento dos bens ou serviços especificados (isto é, a entidade é um mandante) ou de organização do fornecimento de tais bens ou serviços por outra parte (isto é, a entidade é um mandatário).

B35 Uma entidade é um mandante se controlar um bem ou serviço prometido antes de a entidade o transferir para um cliente. Contudo, uma entidade não actua necessariamente como mandante se for o titular legal de um produto apenas momentaneamente antes da transferência dessa titularidade para um cliente. Uma entidade mandante num contrato pode cumprir uma obrigação de desempenho por si própria ou pode contratar outra parte (por exemplo, um

subcontratante) para satisfazer algumas ou todas as obrigações de desempenho em seu nome. Sempre que uma entidade mandante satisfaça uma obrigação de desempenho, a entidade reconhece o rédito pela quantia bruta da retribuição que espera receber em troca dos bens ou serviços transferidos.

B36 Uma entidade é mandatária se a obrigação de desempenho da entidade consistir em organizar o fornecimento de bens ou serviços por outra parte. Quando uma entidade mandatária cumprir uma obrigação de desempenho, reconhece o rédito pela quantia de quaisquer honorários ou comissões que espera receber em troca da organização do fornecimento dos bens ou serviços pela outra parte. Os honorários ou a comissão de uma entidade pode ser a quantia líquida de retribuição que a entidade retém depois de pagar à outra parte a retribuição recebida em troca dos bens ou serviços a fornecer por tal parte.

B37 Os indicadores de que uma entidade é mandatária (e portanto não controla o bem ou serviço antes do seu fornecimento ao cliente) incluem os seguintes elementos:

(a) a outra parte é a principal responsável pelo cumprimento do contrato;

(b) a entidade não está sujeita a risco de inventário antes ou após a encomenda dos bens por parte de um cliente, durante a expedição ou aquando da devolução;

(c) a entidade não dispõe de poder discricionário no que se refere à fixação dos preços dos bens ou serviços da outra parte e, portanto, o benefício que a entidade pode receber de tais bens ou serviços é limitado;

(d) a retribuição da entidade é efectuada sob a forma de uma comissão; e

(e) a entidade não está exposta a risco de crédito pela quantia a receber de um cliente em troca dos bens ou serviços da outra parte.

B38 Se outra entidade assumir as obrigações de desempenho e os direitos contratuais da entidade constantes do contrato de modo a que a entidade deixa de ser obrigada a satisfazer a obrigação de desempenho de transferir o bem ou serviço prometido para o cliente (isto é, a entidade deixa de actuar como mandante), a entidade não deve reconhecer o rédito por tal obrigação de desempenho. Em vez disso, a entidade deve avaliar se deve reconhecer o

rédito pelo cumprimento de uma obrigação de desempenho para obter um contrato com a outra parte (isto é, a entidade actua como mandatária).

Opções dos clientes relativas a bens ou serviços adicionais

B39 As opções dos clientes para adquirir bens ou serviços adicionais gratuitamente ou com desconto assumem muitas formas, incluindo incentivos à venda, créditos (ou pontos) de prémio aos clientes, opções de renovação do contrato ou outros descontos em bens ou serviços futuros.

B40 Se, num contrato, uma entidade conceder a um cliente a opção de adquirir bens ou serviços adicionais, tal opção dá origem a uma obrigação de desempenho no contrato apenas se a opção conceder um direito material ao cliente que não receberia sem celebrar tal contrato (por exemplo, um desconto incremental ao conjunto de descontos normalmente atribuídos a tais bens ou serviços a essa classe de cliente nessa área geográfica ou nesse mercado). Se a opção conceder um direito material ao cliente, na prática o cliente paga antecipadamente à entidade por bens ou serviços futuros e a entidade reconhece o rédito quando tais bens ou serviços são transferidos ou quando a opção expira.

B41 Se o cliente tiver a opção de adquirir um bem ou serviço adicional a um preço que reflectiria o preço de venda específico de tal bem ou serviço, essa opção não concede ao cliente um direito material mesmo que a opção possa ser exercida apenas mediante a celebração de um contrato prévio. Nesses casos, a entidade efectuou uma oferta comercial que deve contabilizar de acordo com esta Norma apenas quando o cliente exercer a opção de adquirir os bens ou serviços adicionais.

B42 O parágrafo 74 exige que uma entidade impute o preço de transacção às obrigações de desempenho numa base de preço de venda específico relativo. Caso o preço de venda específico respeitante à opção de um cliente de adquirir bens ou serviços adicionais não seja directamente observável, a entidade deve estimá-lo. Essa estimativa deve reflectir o desconto que o cliente obteria ao exercer a opção, ajustado do seguinte:

(a) qualquer desconto que o cliente possa receber sem exercer a opção; e

(b) a probabilidade de a opção ser exercida.

B43 Se um cliente tiver um direito material de adquirir bens ou serviços futuros e tais bens ou serviços sejam similares aos bens ou serviços iniciais constantes do contrato e sejam fornecidos nas condições do contrato inicial, a entidade pode, enquanto alternativa prática à estimativa do preço de venda específico da opção, imputar o preço de transacção aos bens ou serviços opcionais por referência aos bens ou serviços que se prevê que sejam fornecidos e à respectiva retribuição esperada. Em geral, tais tipos de opções dizem respeito a renovações de contratos.

Direitos não exercidos pelos clientes

B44 De acordo com o parágrafo 106, após a recepção de um pagamento antecipado de um cliente, uma entidade deve reconhecer um passivo do contrato pela quantia do pagamento antecipado relativamente à sua obrigação de desempenho de transferir, ou de estar disponível para transferir, bens ou serviços no futuro. A entidade deve desreconhecer tal passivo do contrato (e reconhecer o rédito) quando transferir os bens ou serviços e, portanto, satisfaça a sua obrigação de desempenho.

B45 O pagamento antecipado não reembolsável de um cliente a uma entidade concede ao cliente o direito de receber um bem ou serviço no futuro (e obriga a entidade a estar disponível para transferir um bem ou serviço). Todavia, os clientes podem não exercer todos os seus direitos contratuais. Trata-se de direitos não exercidos.

B46 Se uma entidade esperar ter direito a uma quantia de direitos não exercidos num passivo do contrato, a entidade deve reconhecer a quantia esperada de direitos não exercidos como rédito proporcionalmente ao padrão de direitos exercidos pelo cliente. Se uma entidade não esperar ter direito a uma quantia de direitos não exercidos, deve reconhecer a quantia esperada de direitos não exercidos como rédito quando a probabilidade de o cliente exercer os seus direitos remanescentes se tornar remota. Para determinar se uma entidade espera ter direito a uma quantia de direitos não exercidos, a entidade deve analisar os requisitos constantes dos parágrafos 56-58 relativos à limitação de estimativas de retribuição variável.

B47 Uma entidade deve reconhecer um passivo (e não o rédito) no que se refere à retribuição recebida atribuível aos direitos não exercidos por um cliente que a entidade é obrigada a remeter para outra parte, por exemplo, uma entidade governamental de acordo com a legislação aplicável em matéria de propriedade não reclamada.

Comissões iniciais não reembolsáveis (e alguns custos conexos)

B48 Em alguns contratos, uma entidade cobra ao cliente uma comissão inicial não reembolsável no início ou perto do início do contrato. Os exemplos incluem taxas de adesão em contratos de adesão a ginásios, taxas de activação em contratos de telecomunicações, taxas de instalação em alguns contratos de prestação de serviços e comissões iniciais em alguns contratos de fornecimento.

B49 Para identificar obrigações de desempenho em tais contratos, uma entidade deve avaliar se a taxa diz respeito à transferência de um bem ou serviço prometido. Em muitos casos, embora uma comissão inicial não reembolsável diga respeito a uma actividade que a entidade é obrigada a executar no início ou perto do início do contrato para dar cumprimento ao contrato, tal actividade não resulta na transferência de um bem ou serviço prometido para o cliente (ver o parágrafo 25). Em vez disso, a comissão inicial consiste num pagamento adiantado por bens ou serviços futuros e, portanto, será reconhecida com rédito quando tais bens ou serviços forem fornecidos. O período de reconhecimento do rédito alarga-se para além do período contratual inicial se a entidade conceder ao cliente a opção de renovar o contrato e tal opção conceder ao cliente o direito material descrito no parágrafo B40.

B50 Se a comissão inicial não reembolsável disser respeito a um bem ou serviço, a entidade deve avaliar se deve contabilizar o bem ou serviço como uma obrigação de desempenho separada de acordo com os parágrafos 22-30.

B51 Uma entidade pode cobrar uma taxa não reembolsável em parte como compensação pelos custos suportados na preparação de um contrato (ou outras tarefas administrativas descritas no parágrafo 25). Caso tais actividades de preparação não satisfaçam uma obrigação de desempenho, a entidade deve

ignorar tais actividades (e respectivos custos) ao mensurar o progresso de acordo com o parágrafo B19. Tal deve-se ao facto de os custos das actividades de preparação não representarem a transferência de serviços para o cliente. A entidade deve avaliar se os custos suportados na preparação de um contrato resultaram num activo que deva ser reconhecido de acordo com o parágrafo 95.

Concessão de licenças

B52 Uma licença determina os direitos de um cliente à propriedade intelectual de uma entidade. As licenças de propriedade intelectual podem incluir, mas não de maneira exaustiva, qualquer um dos seguintes elementos:

(a) software e tecnologia;

(b) filmes, música e outras formas de comunicação social e entretenimento;

(c) franquias; e

(d) patentes, marcas e direitos de autor.

B53 Para além de uma promessa de conceder uma licença a um cliente, uma entidade também pode prometer transferir outros bens ou serviços para o cliente. Tais promessas podem ser explicitamente indicadas no contrato ou decorrer implicitamente das práticas comerciais habituais, das políticas publicadas ou de declarações específicas da entidade (ver o parágrafo 24). Tal como se verifica com outros tipos de contratos, sempre que um contrato com um cliente inclua uma promessa de concessão de uma licença para além de outros bens ou serviços prometidos, uma entidade aplica os parágrafos 22-30 para identificar cada uma das obrigações de desempenho constantes do contrato.

B54 Se a promessa de concessão de uma licença não for distinta de outros bens ou serviços prometidos no contrato de acordo com os parágrafos 26-30, uma entidade deve contabilizar a promessa de concessão de uma licença e tais bens ou serviços prometidos em conjunto como uma única obrigação de desempenho. Os exemplos de licenças que não são distintas de outros bens ou serviços prometidos no contrato incluem os seguintes:

(a) uma licença que constitui um componente de um bem tangível e que é fundamental para a funcionalidade do bem; e

(b) uma licença de que o cliente pode beneficiar apenas em conjunto com um serviço conexo (tal como um serviço na internet prestado pela entidade que permite, através da concessão de uma licença, que o cliente aceda ao conteúdo).

B55 Se a licença não for distinta, a entidade deve aplicar os parágrafos 31-38 para determinar se a obrigação de desempenho (que inclui a licença prometida) é uma obrigação de desempenho que é satisfeita ao longo do tempo ou satisfeita num determinado momento.

B56 Se a promessa de concessão da licença for distinta de outros bens ou serviços prometidos no contrato e, portanto, a promessa de concessão da licença seja uma obrigação de desempenho distinta, a entidade deve determinar se a licença é transferida para um cliente num determinado momento ou ao longo do tempo. Ao efectuar esta determinação, uma entidade deve considerar se a natureza da promessa da entidade no âmbito da concessão da licença a um cliente consiste em proporcionar ao cliente o seguinte:

(a) o direito a aceder à propriedade intelectual da entidade tal como existe durante o período da licença; ou

(b) o direito a utilizar a propriedade intelectual da identidade tal como existe no momento específico em que a licença é concedida.

Determinação da natureza da promessa da entidade

B57 Para determinar se a promessa de uma entidade relativa à concessão de uma licença proporciona ao cliente um direito de acesso à propriedade intelectual da entidade ou um direito de utilização da propriedade intelectual da entidade, a entidade deve analisar se um cliente pode orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, de uma licença no momento em que a licença é concedida. Um cliente não pode orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, de uma licença no momento específico em que a licença é concedida se a propriedade intelectual a que o cliente tem direito sofrer alterações durante o período da licença. A propriedade intelectual sofrerá alterações (e, portanto,

afectará a avaliação da entidade de quando o cliente controla a licença) quando a entidade continua envolvida na sua propriedade intelectual e a entidade executa actividades que afectam significativamente a propriedade intelectual a que o cliente tem direito. Nestes casos, a licença proporciona ao cliente o direito de acesso à propriedade intelectual da entidade (ver o parágrafo B58). Pelo contrário, um cliente pode orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, de uma licença no momento específico em que a licença é concedida se a propriedade intelectual a que o cliente tem direito não sofrer alterações (ver o parágrafo B61). Nesses casos, todas as actividades realizadas pela entidade apenas alteram o seu próprio activo (isto é, a propriedade intelectual subjacente), o que pode afectar a capacidade da entidade para fornecer licenças futuras; porém, tais actividades não afectariam a determinação do que a licença concede ou do que o cliente controla.

B58 A natureza da promessa de uma entidade no âmbito da concessão de uma licença consiste numa promessa de concessão do direito de acesso à propriedade intelectual da entidade se forem cumpridos todos os seguintes critérios:

(a) o contrato exige, ou o cliente tem motivos razoáveis para esperar, que a entidade execute actividades que afectam significativamente a propriedade intelectual a que o cliente tem direito (ver o parágrafo B59);

(b) os direitos concedidos pela licença expõem directamente o cliente a todos os efeitos positivos ou negativos das actividades da entidade identificadas no parágrafo B58(a); e

(c) tais actividades não resultam na transferência de um bem ou serviço para o cliente à medida que as actividades ocorrem (ver o parágrafo 25).

B59 Os factores que podem indicar que um cliente teria motivos razoáveis para esperar que uma entidade realizará actividades que afectam significativamente a propriedade intelectual incluem as práticas comerciais habituais, as políticas publicadas ou declarações específicas da entidade. Embora não seja determinante, a existência de um interesse económico partilhado (por exemplo, royalties com base em vendas) entre a entidade e o cliente no que

diz respeito à propriedade intelectual a que o cliente tem direito também pode indicar que o cliente teria motivos razoáveis para esperar que a entidade realizará tais actividades.

B60 Se os critérios constantes do parágrafo B58 forem satisfeitos, uma entidade deve contabilizar a promessa de concessão de uma licença como uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo porque o cliente receberá e consumirá simultaneamente o benefício do desempenho da entidade decorrente da concessão de acesso à sua propriedade intelectual à medida que o desempenho ocorre (ver o parágrafo 35(a)). Uma entidade deve aplicar os parágrafos 39-45 para seleccionar um método adequado de mensuração do seu progresso até ao cumprimento total de tal obrigação de desempenho relativa à concessão de acesso.

B61 Se os critérios constantes do parágrafo B58 não forem satisfeitos, a natureza da promessa da entidade consiste em proporcionar um direito de utilização da propriedade intelectual da entidade tal como a propriedade intelectual existe (em termos de forma e funcionalidade) no momento específico em que a licença é concedida ao cliente. Tal significa que o cliente pode orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, de uma licença no momento específico em que a licença é transferida. Uma entidade deve contabilizar a promessa de concessão de um direito de utilização da propriedade intelectual da entidade como uma obrigação de desempenho cumprida num momento específico. A entidade deve aplicar o parágrafo 38 para determinar o momento específico em que a licença é transferida para o cliente. Todavia, não é possível reconhecer o rédito por uma licença que conceda um direito de utilização da propriedade intelectual da entidade antes do início do período durante o qual o cliente consegue utilizar a licença e usufruir da mesma. Por exemplo, se o período de uma licença de software tiver início antes de a entidade fornecer (ou disponibilizar de outro modo) um código ao cliente que permita ao cliente utilizar imediatamente o software, a entidade não reconheceria o rédito antes do fornecimento (ou da disponibilização de outro modo) de tal código.

B62 As entidades devem ignorar os seguintes factores na determinação sobre se uma licença concede um direito de acesso à sua propriedade intelectual ou um direito de utilização da sua propriedade intelectual:

(a) restrições temporais, de área geográfica ou de utilização — tais restrições definem os atributos da licença prometida, em vez de definirem se a entidade satisfaz a sua obrigação de desempenho num momento específico ou ao longo do tempo;

(b) as garantias fornecidas pela entidade de que dispõe de uma patente válida de propriedade intelectual e de que defenderá tal patente da utilização não autorizada — uma promessa de defesa de um direito de patente não constitui uma obrigação de desempenho porque o acto de defesa de uma patente protege o valor dos activos de propriedade intelectual da entidade e proporciona a garantia ao cliente de que a licença transferida cumpre as especificações da licença prometida no contrato.

Royalties com base em vendas ou com base na utilização

B63 Não obstante os requisitos constantes dos parágrafos 56-59, uma entidade deve reconhecer o rédito de royalties com base em vendas ou na utilização prometidos em troca de uma licença de propriedade intelectual apenas quando (ou assim que) ocorrer o último dos seguintes acontecimentos:

(a) ocorrência da venda ou utilização subsequente; e

(b) a obrigação de desempenho a que alguns ou todos os royalties com base em vendas ou na utilização foram atribuídos foi satisfeita (ou parcialmente satisfeita).

Acordos de recompra

B64 Um acordo de recompra é um contrato no qual uma entidade vende um activo e também promete ou tem a opção (no mesmo contrato ou noutro contrato) de recomprar o activo. O activo recomprado pode ser o activo que foi inicialmente vendido ao cliente, um activo substancialmente idêntico a tal activo, ou outro activo do qual o activo que foi inicialmente vendido é um componente.

B65 Em regra, os acordos de recompra assumem as três formas seguintes:

(a) a obrigação de uma entidade de recomprar o activo (um acordo a prazo);

(b) o direito de uma entidade de recomprar o activo (uma opção de compra); e

(c) a obrigação de uma entidade de recomprar o activo mediante pedido do cliente (uma opção de venda).

Um acordo a prazo ou uma opção de compra

B66 Se uma entidade tiver uma obrigação ou um direito de recomprar o activo (um acordo a prazo ou uma opção de compra), o cliente não obtém o controlo do activo porque o cliente se encontra limitado na sua capacidade para orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, do activo embora o cliente possa deter a posse física do activo. Assim, a entidade deve contabilizar o contrato sob uma das seguintes formas:

(a) uma locação nos termos da IAS 17 *Locações* se a entidade conseguir ou for obrigada a recomprar o activo por uma quantia inferior ao preço de venda inicial do activo; ou

(b) um acordo de financiamento de acordo com o parágrafo B68 se a entidade conseguir ou for obrigada a recomprar o activo por uma quantia igual ou superior ao preço de venda inicial do activo.

B67 Ao comparar o preço de recompra com o preço de venda, a entidade deve analisar o valor temporal do dinheiro.

B68 Se o acordo de recompra for um acordo de financiamento, a entidade deve continuar a reconhecer o activo e também reconhecer um passivo financeiro por qualquer retribuição recebida do cliente. A entidade deve reconhecer a diferença entre a quantia de retribuição recebida do cliente e a quantia de retribuição a pagar ao cliente como juros e, se aplicável, como custos de processamento ou custos de detenção (por exemplo, seguros).

B69 Se a opção caducar sem ser exercida, a entidade deve desreconhecer o passivo e reconhecer o rédito.

Uma opção de venda

B70 Se uma entidade tiver a obrigação de recomprar o activo mediante pedido do cliente (uma opção de venda) a um preço inferior ao preço de venda inicial do activo, deve analisar no início do contrato se o cliente tem um incentivo económico significativo para exercer tal direito. O exercício desse direito por parte do cliente tem como consequência o pagamento efectivo por parte deste da retribuição da entidade pelo direito de utilização de um activo especificado durante um determinado período. Portanto, caso um cliente tenha um incentivo económico significativo para exercer tal direito, a entidade deve contabilizar o acordo como uma locação nos termos da IAS 17.

B71 Para determinar se um cliente tem um incentivo económico significativo para exercer o seu direito, uma entidade deve considerar vários factores, incluindo a relação do preço de recompra com o valor de mercado esperado do activo na data da recompra e o período de tempo até o direito expirar. Por exemplo, caso se preveja que o preço de recompra ultrapasse significativamente o valor de mercado do activo, tal pode indicar que o cliente tem um incentivo económico significativo para exercer a opção de venda.

B72 Se o cliente não tiver um incentivo económico significativo para exercer o seu direito a um preço inferior ao preço de venda inicial do activo, a entidade deve contabilizar o acordo como se se tratasse da venda de um produto com um direito de devolução, tal como descrito nos parágrafos B20-B27.

B73 Se o preço de recompra do activo for igual ou superior ao preço de venda inicial e for superior ao valor de mercado previsto do activo, o contrato é, com efeito, um acordo de financiamento e, portanto, deve ser contabilizado tal como descrito no parágrafo B68.

B74 Se o preço de recompra do activo for igual ou superior ao preço de venda inicial e inferior ou igual ao valor de mercado esperado do activo, e o cliente não tiver um incentivo económico significativo para exercer o seu direito, a entidade deve contabilizar o acordo como se se tratasse da venda de um produto com um direito de devolução, tal como descrito nos parágrafos B20-B27.

B75 Ao comparar o preço de recompra com o preço de venda, a entidade deve considerar o valor temporal do dinheiro.

B76 Se a opção caducar sem ser exercida, a entidade deve desreconhecer o passivo e reconhecer o rédito.

Contratos à consignação

B77 Quando uma entidade entregar um produto a outra parte (tal como um intermediário u distribuidor) para venda a clientes finais, deve avaliar se tal outra parte obteve o controlo do produto nesse momento. Um produto que tenha sido entregue a outra parte pode ser detido num contrato à consignação se tal outra parte não tiver obtido o controlo do produto. Portanto, uma entidade não deve reconhecer o rédito aquando da entrega de um produto a outra parte se o produto entregue for detido à consignação.

B78 Os indicadores de que um acordo consiste num contrato à consignação incluem, entre outros, os seguintes:

(a) o produto é controlado pela entidade até à ocorrência de um acontecimento específico, tal como a venda do produto a um cliente do intermediário ou até expirar um período especificado;

(b) a entidade consegue exigir a devolução do produto ou a transferência do produto para um terceiro (tal como outro intermediário); e

(c) o intermediário não tem a obrigação incondicional de pagar pelo produto (embora possa ser obrigada a pagar uma caução).

Contratos de facturação e custódia

B79 Um contrato de facturação e custódia consiste num acordo no âmbito do qual uma entidade factura a um cliente por um produto, mas retém a posse física do produto até à sua transferência para o cliente numa data posterior. Por exemplo, um cliente pode solicitar que uma entidade celebre tal contrato devido à ausência de espaço disponível para o produto por parte do cliente ou devido a atrasos no plano de produção do cliente.

B80 Uma entidade deve determinar quando satisfez a sua obrigação de desempenho de transferir um produto através da avaliação sobre quando um

cliente obtém o controlo de tal produto (ver o parágrafo 38). Para alguns contratos, o controlo é transferido quando o produto é entregue nas instalações do cliente ou quando o produto é expedido, variando em função das condições do contrato (designadamente das condições de expedição e entrega). Todavia, para alguns contratos, um cliente pode obter o controlo de um produto mesmo que o produto permaneça na posse física de uma entidade. Se tal se verificar, o cliente tem a capacidade de orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, do produto embora tenha decidido não exercer o seu direito de tomar posse física de tal produto. Consequentemente, a entidade não controla o produto. Em vez disso, a entidade presta serviços de custódia ao cliente no que diz respeito ao activo do cliente.

B81 Para além de aplicar os requisitos constantes do parágrafo 38, para que um cliente tenha obtido o controlo de um produto num contrato de facturação e custódia, é necessário que se reúnam todos os seguintes critérios:

(a) o motivo para o contrato de facturação e custódia deve ser substantivo (por exemplo, o cliente solicitou o contrato);

(b) o produto deve ser identificado separadamente como pertencendo ao cliente;

(c) o produto deve encontrar-se actualmente pronto para a transferência física para o cliente; e

(d) a entidade não pode ter a capacidade de utilizar o produto ou de orientá-lo para outro cliente.

B82 Se uma entidade reconhecer o rédito pela venda de um produto numa base de facturação e custódia, deve tomar em consideração se tem obrigações de desempenho remanescentes (por exemplo, no que se refere a serviços de custódia) de acordo com os parágrafos 22-30 às quais a entidade deva imputar uma parte do preço de transacção de acordo com os parágrafos 73-86.

Aceitação pelo cliente

B83 De acordo com o parágrafo 38(e), a aceitação de um activo pelo cliente pode indicar que o cliente obteve o controlo do activo. As cláusulas de aceitação pelo cliente permitem que um cliente cancele um contrato ou exija que uma

entidade tome medidas correctivas se um bem ou serviço não cumprir as especificações acordadas. Uma entidade deve tomar tais cláusulas em consideração na avaliação do momento em que o cliente obtém o controlo de um bem ou serviço.

B84 Caso uma entidade consiga determinar objectivamente que o controlo de um bem ou serviço foi transferido para o cliente de acordo com as especificações acordadas no contrato, a aceitação pelo cliente constitui uma formalidade que não afectaria a determinação, por parte da entidade, do momento em que o cliente obteve o controlo do bem ou serviço. Por exemplo, se a cláusula de aceitação pelo cliente se fundamentar no cumprimento de características específicas em matéria de dimensão e peso, a entidade conseguiria determinar se tais critérios foram cumpridos antes de receber a confirmação da aceitação pelo cliente. A experiência da entidade com contratos relativos a bens ou serviços similares pode proporcionar evidência que um bem ou serviço fornecido ao cliente se encontra de acordo com as especificações acordadas constantes do contrato. Se o rédito for reconhecido antes da aceitação pelo cliente, a entidade deve ainda ponderar se existem obrigações de desempenho remanescentes (por exemplo, instalação de equipamentos) e avaliar se deve contabilizá-las separadamente.

B85 Todavia, se uma entidade não conseguir determinar objectivamente que o bem ou serviço fornecido ao cliente se encontra de acordo com as especificações acordadas no contrato, a entidade não conseguirá concluir que o cliente obteve o controlo até que a entidade receba a aceitação por parte do cliente. Tal deve-se ao facto de que, em tais circunstâncias, a entidade não consegue determinar que o cliente tem a capacidade de orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, do bem ou serviço.

B86 Se uma entidade entregar produtos a um cliente para efeitos de experiência ou avaliação e o cliente não se tiver comprometido a pagar qualquer retribuição até ao final do período experimental, o controlo do produto não é transferido para o cliente até que o cliente aceite o produto ou até ao final do período experimental.

Divulgação de rédito desagregado

B87 O parágrafo 114 exige que uma entidade desagregue o rédito de contratos com clientes em categorias que reflictam como a natureza, a quantia, a oportunidade e a incerteza do rédito e dos fluxos de caixa são afectadas por factores económicos. Portanto, a medida em que o rédito de uma entidade é desagrado para efeitos desta divulgação varia em função dos factos e das circunstâncias relativos aos contratos da entidade com os clientes. Algumas entidades podem necessitar de utilizar mais do que um tipo de categoria para cumprir o objectivo constante do parágrafo 114 no que diz respeito à desagregação de rédito. Outras entidades podem cumprir o objectivo mediante a utilização de apenas um tipo de categoria para desagregar o rédito.

B88 Ao seleccionar o tipo de categoria (ou categorias) a utilizar na desagregação de rédito, uma entidade deve tomar em consideração como as informações sobre o rédito da entidade foram apresentadas para outros efeitos, incluindo todos os seguintes:

(a) divulgações apresentadas fora das demonstrações financeiras (por exemplo, em comunicados de resultados, relatórios anuais ou apresentações aos investidores);

(b) as informações regularmente analisadas pelo responsável pela tomada de decisões operacionais para a avaliação do desempenho financeiro dos segmentos operacionais; e

(c) outras informações similares aos tipos de informações identificados no parágrafo B88(a) e (b) e que são utilizadas pela entidade ou por utilizadores das demonstrações financeiras da entidade para avaliar o desempenho financeiro da entidade ou para tomar decisões em matéria de afectação de recursos.

B89 Exemplos de categorias que podem ser adequadas incluem, entre outros, todos os seguintes:

(a) tipo de bem ou serviço (por exemplo, principais linhas de produtos);

(b) região geográfica (por exemplo, país ou região);

(c) mercado ou tipo de cliente (por exemplo, clientes governamentais e não governamentais);

(d) tipo de contrato (por exemplo, contratos com preço fixo e contratos de tempo e materiais);

(e) duração do contrato (por exemplo, contratos de curto prazo e de longo prazo);

(f) oportunidade da transferência de bens ou serviços (por exemplo, o rédito proveniente de bens ou serviços transferidos para clientes num momento específico e o rédito de bens ou serviços transferidos ao longo do tempo); e

(g) canais de venda (por exemplo, bens vendidos directamente aos consumidores e bens vendidos através de intermediários).

Apêndice C
Data de eficácia e transição

O presente apêndice é parte integrante e tem o mesmo valor que as outras partes da Norma.

Data de eficácia

C1 Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos de relato anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2017. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Norma antecipadamente, deve divulgar esse facto.

Transição

C2 Para efeitos dos requisitos de transição constantes dos parágrafos C3-C8:

(a) a data de aplicação inicial é o início do período de relato em que uma entidade aplica pela primeira vez esta Norma; e

(b) um contrato concluído é um contrato relativamente ao qual a entidade transferiu todos os bens ou serviços identificados de acordo com a IAS 11 *Contratos de Construção*, a IAS 18 *Rédito* e interpretações conexas.

C3 Uma entidade deve aplicar esta Norma utilizando um dos seguintes dois métodos:

(a) retrospectivamente em relação a cada período de relato anterior apresentado nos termos da IAS *8 Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*, sujeito aos expedientes constantes do parágrafo C5; ou

(b) retrospectivamente com o efeito acumulado da aplicação inicial desta Norma reconhecido na data da aplicação inicial de acordo com os parágrafos C7-C8.

C4 Sem prejuízo dos requisitos estabelecidos no parágrafo 28 da IAS 8, quando esta Norma for aplicada pela primeira vez, uma entidade tem apenas de apresentar a informação quantitativa exigidas pelo parágrafo 28(f) da IAS 8 relativamente ao período anual imediatamente anterior ao primeiro período

anual relativamente ao qual esta Norma seja aplicada (o "período imediatamente precedente") e apenas se a entidade aplicar esta Norma retrospectivamente de acordo com o parágrafo C3(a). A entidade pode também apresentar esta informação relativamente ao período em curso ou a períodos comparativos anteriores, mas não é obrigatório que o faça.

C5 Uma entidade pode utilizar um ou mais dos expedientes práticos seguintes quando aplicar esta Norma retrospectivamente de acordo com o parágrafo C3(a):

(a) para os contratos concluídos, não é necessário que as entidades reexpressem contratos que têm início e terminam no mesmo período de relato anual;

(b) para os contratos concluídos com retribuição variável, uma entidade pode utilizar o preço de transacção na data em que o contrato foi concluído ao invés de estimarem quantias de retribuições variáveis nos períodos de relato comparativos; e

(c) para todos os períodos de relato apresentados antes da data de aplicação inicial, não é necessário que a entidade divulgue a quantia do preço de transacção imputado às obrigações de desempenho remanescentes nem uma explicação sobre o momento em que a entidade prevê reconhecer a quantia como rédito (ver o parágrafo 120).

C6 No que diz respeito a qualquer um dos expedientes práticos constantes do parágrafo C5 que a entidade utilize, a entidade deve aplicar tal expediente consistentemente a todos os contratos em todos os períodos de relato apresentados. Além disso, a entidade deve divulgar todas as informações que se seguem:

(a) os expedientes utilizados; e

(b) na medida do razoavelmente possível, uma avaliação qualitativa do efeito estimado da aplicação de cada um desses expedientes.

C7 Se a entidade optar por aplicar esta Norma retrospectivamente de acordo com o parágrafo C3(b), deve reconhecer o efeito acumulado da aplicação inicial desta Norma como um ajustamento ao balanço de abertura dos resultados retidos (ou outro componente de capital próprio, conforme apropriado) do

período de relato anual que inclui a data de aplicação inicial. Segundo este método de transição, uma entidade deve aplicar esta Norma retrospectivamente apenas aos contratos que não sejam contratos concluídos na data de aplicação inicial (por exemplo 1 de Janeiro de 2017 no que se refere a uma entidade com exercício findo a 31 de Dezembro).

C8 No que diz respeito aos períodos de relato que incluem a data de aplicação inicial, uma entidade deve apresentar ambas as divulgações adicionais apresentadas seguidamente se esta Norma for aplicada retrospectivamente de acordo com o parágrafo C3(b):

(a) a quantia em que cada linha da demonstração financeira é afectada no período de relato em curso pela aplicação desta Norma em relação à IAS 11, à IAS 18 e interpretações conexas em vigor antes da alteração; e

(b) uma explicação dos motivos para as alterações significativas identificadas no parágrafo C8(a).

Referências à IFRS 9

C9 Se uma entidade aplicar esta Norma mas ainda não aplicar a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*, qualquer referência nesta Norma à IFRS 9 deve ser lida como uma referência à IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*.

Revogação de outras Normas

C10 Esta Norma substitui as seguintes Normas:

(a) IAS 11 *Contratos de Construção*;

(b) IAS 18 *Rédito*;

(c) IFRIC 13 *Programas de Fidelização de Clientes*;

(d) IFRIC 15 *Acordos para a Construção de Imóveis*;

(e) IFRIC 18 *Transferências de Activos Provenientes de Clientes*; e

(f) SIC-31 *Rédito — Transacções de Troca Directa Envolvendo Serviços de Publicidade*.

Norma Internacional de Contabilidade 1
Apresentação de Demonstrações Financeiras

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· **1**
ÂMBITO ····· **2**
DEFINIÇÕES ····· **7**
DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ····· **9**
Finalidade das demonstrações financeiras ····· **9**
Conjunto completo de demonstrações financeiras ····· **10**
Características gerais ····· **15**
ESTRUTURA E CONTEÚDO ····· **47**
Introdução ····· **47**
Identificação das demonstrações financeiras ····· **49**
Demonstração da posição financeira ····· **54**
Demonstração dos resultados e outro rendimento integral ····· **81A**
Demonstração das alterações no capital próprio ····· **106**
Demonstração de fluxos de caixa ····· **111**
Notas ····· **112**
TRANSIÇÃO E DATA DE EFICÁCIA ····· **139**
REVOGAÇÃO DA IAS 1 (REVISTA EM 2003) ····· **140**

Norma Internacional de Contabilidade 1
Apresentação de Demonstrações Financeiras

Objectivo

1 Esta Norma prescreve a base para a apresentação de demonstrações financeiras com finalidades gerais, de forma a assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. A Norma estabelece requisitos globais para a apresentação de demonstrações financeiras, directrizes para a sua estrutura e requisitos mínimos para o respectivo conteúdo.

Âmbito

2 **Uma entidade deve aplicar esta Norma ao preparar e apresentar demonstrações financeiras com finalidades gerais de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).**

3 Outras IFRS estabelecem os requisitos de reconhecimento, mensuração e divulgação para transacções específicas e outros acontecimentos.

4 Esta Norma não se aplica à estrutura e ao conteúdo de demonstrações financeiras intercalares sintéticas preparadas de acordo com a IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar*. Contudo, os parágrafos 15-35 aplicam-se a essas demonstrações financeiras. Esta Norma aplica-se igualmente a todas as entidades, incluindo as que apresentam demonstrações financeiras consolidadas de acordo com a IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas* e as que apresentam demonstrações financeiras separadas de acordo com a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Separadas*.

5 Esta Norma utiliza terminologia que é adequada para entidades com fins lucrativos, incluindo entidades empresariais do sector público. Se as entidades não lucrativas do sector privado ou público aplicarem esta Norma, poderão ter de emendar as descrições usadas para determinadas linhas de itens das demonstrações financeiras e para as próprias demonstrações financeiras.

6 Da mesma forma, as entidades que não tenham capital próprio tal como definido na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* (por exemplo, alguns fundos mútuos) e as entidades cujo capital por acções não seja capital próprio (por exemplo, algumas entidades cooperativas) poderão ter de adaptar a apresentação das demonstrações financeiras dos interesses dos membros ou detentores de unidades.

Definições

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

Ajustamentos de reclassificação **são quantias reclassificadas para resultados no período corrente que tinham sido reconhecidas em outro rendimento integral no período corrente ou períodos anteriores.**

Demonstrações financeiras com finalidades gerais **(referidas como "demonstrações financeiras") são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utilizadores que não estejam em posição de exigir a uma entidade que prepare relatórios à medida das suas necessidades particulares de informação.**

Impraticável **A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o pode aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir.**

Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) **são Normas e Interpretações emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Compreendem:**

(a) Normas Internacionais de Relato Financeiro;

(b) Normas Internacionais de Contabilidade;

(c) Interpretações IFRIC; e

(d) Interpretações SIC.[1]

Material **As omissões ou distorções de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas que os utilizadores tomam com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e natureza da omissão ou distorção**

1 Definição das IFRS emendada após as alterações de nomes introduzidas pelo Estatuto revisto da IFRS Foundation em 2010.

avaliada nas circunstâncias envolventes. A dimensão ou natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.

Avaliar se uma omissão ou distorção poderia influenciar as decisões económicas dos utilizadores, e, por isso, ser material, exige a consideração das características desses utilizadores. A *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* dispõe no parágrafo 25 [2] que "presume-se que os utilizadores tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência". Por isso, a avaliação deve ter em conta como se pode razoavelmente esperar que os utilizadores com tais atributos poderiam ser influenciados ao tomar decisões económicas.

As *Notas* contêm informação para além da apresentada na demonstração da posição financeira, na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral, na demonstração das alterações no capital próprio e na demonstração de fluxos de caixa. As Notas proporcionam descrições narrativas ou desagregações de itens apresentados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não são elegíveis para reconhecimento nessas demonstrações.

***Outro rendimento integral* compreende itens de rendimentos e de gastos (incluindo ajustamentos de reclassificação) que não são reconhecidos nos resultados, conforme exigido ou permitido por outras IFRS.**

Os componentes de outro rendimento integral incluem:

(a) alterações no excedente de revalorização (ver a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* e IAS 38 *Activos Intangíveis*);

(b) remensurações de planos de benefício definido (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*);

(c) ganhos e perdas resultantes da transposição de demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*);

(d) ganhos e perdas resultantes de investimentos em instrumentos de capital próprio designados pelo justo valor através de outro

2 Em Setembro de 2010 o IASB substituiu esta *Estrutura Conceptual* pela *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro*. O parágrafo 25 foi revogado pelo Capítulo 3 desta última *Estrutura Conceptual*.

rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.5 da IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*;

(da) ganhos e perdas em activos financeiros mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A da IFRS 9;

(e) a parte eficaz dos ganhos e perdas em instrumentos de cobertura numa cobertura de fluxo de caixa e os ganhos e perdas em instrumentos de cobertura que cubram investimentos em instrumentos de capital próprio mensurados pelo justo valor através de outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 5.7.5 da IFRS 9 (ver o Capítulo 6 da IFRS 9);

(f) para determinados passivos designados pelo justo valor através dos resultados, a quantia da alteração no justo valor atribuída a alterações no risco de crédito do passivo (ver o parágrafo 5.7.7 da IFRS 9);

(g) alterações no valor do valor temporal das opções quando se separam o valor intrínseco e o valor temporal de um contrato de opções e se designam como instrumento de cobertura apenas as alterações no valor intrínseco (ver o Capítulo 6 da IFRS 9); e

(h) alterações no valor dos elementos a prazo de contratos a prazo quando se separa o elemento a prazo e o elemento à vista de um contrato a prazo e se designa como instrumento de cobertura apenas as alterações no elemento à vista, e alterações no valor do spread base em moeda estrangeira de um instrumento financeiro quando se exclui esse valor da designação desse instrumento financeiro como um instrumento de cobertura (ver o Capítulo 6 da IFRS 9).

***Proprietários* são os detentores de instrumentos classificados como capital próprio.**

***Rendimento integral total* é a alteração no capital próprio durante um período resultante de transacções e outros acontecimentos, que não sejam alterações resultantes de transacções com proprietários na sua qualidade de proprietários.**

O rendimento integral total compreende todos os componentes dos "resultados" e de "outro rendimento integral".

***Resultado* é o total dos rendimentos menos os gastos, excluindo os componentes do outro rendimento integral.**

8 Embora esta Norma utilize os termos "outro rendimento integral", "resultados" e "rendimento integral total", uma entidade pode utilizar outros termos para descrever os totais, desde que o significado seja claro. Por exemplo, uma entidade pode usar o termo "resultado líquido" para descrever os lucros ou perdas.

8A Os seguintes termos são definidos na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* e são utilizados na presente Norma com o significado definido na IAS 32:

(a) instrumento financeiro com uma opção de venda classificado como um instrumento de capital próprio (descrito nos parágrafos 16A e 16B da IAS 32);

(b) um instrumento que impõe à entidade uma obrigação de entregar a outra parte uma quota-parte dos activos líquidos da entidade apenas na liquidação e é classificado como um instrumento de capital próprio (descrito nos parágrafos 16C e 16D da IAS 32).

Demonstrações financeiras

Finalidade das demonstrações financeiras

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

(a) activos;

(b) passivos;

(c) capital próprio;

(d) rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas;

(e) contribuições dos, e distribuições aos, proprietários nessa qualidade; e

(f) fluxos de caixa.

Esta informação, juntamente com outra informação nas notas, ajuda os utilizadores das demonstrações financeiras a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a sua oportunidade e certeza.

Conjunto completo de demonstrações financeiras

10 Um conjunto completo de demonstrações financeiras compreende:

(a) uma demonstração da posição financeira no final do período;

(b) uma demonstração dos resultados e outro rendimento integral do período;

(c) uma demonstração das alterações no capital próprio do período;

(d) uma demonstração de fluxos de caixa do período;

(e) notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras informações explicativas;

(ea) informação comparativa para o período precedente como especificado nos parágrafos 38 e 38A; e

(f) uma demonstração da posição financeira no início do período precedente quando uma entidade aplica uma política contabilística retrospectivamente ou faz uma reexpressão retrospectiva de itens nas suas demonstrações financeiras, ou quando reclassifica itens nas suas demonstrações financeiras nos termos dos parágrafos 40A – 40D.

Uma entidade pode usar para as suas demonstrações títulos diferentes dos usados nesta Norma. Por exemplo, uma entidade pode usar o título "Demonstração de rendimento integral" em vez de "Demonstração dos resultados e de outro rendimento integral".

10A Uma entidade pode apresentar uma única demonstração dos resultados e de outro rendimento integral, com os resultados e o outro rendimento integral apresentados em duas secções. Essas secções devem ser apresentadas em conjunto, primeiro a relativa aos resultados e logo a seguir a relativa ao outro rendimento integral. Uma entidade pode apresentar a secção relativa aos resultados numa demonstração dos resultados separada. Se o fizer, a demonstração dos resultados separada deve ser imediatamente seguida da demonstração que apresenta o rendimento integral, que deverá começar pelos resultados.

11 Uma entidade deve apresentar com igual proeminência todas as demonstrações financeiras num conjunto completo de demonstrações financeiras.

12 [Eliminado]

13 Muitas entidades apresentam, fora das demonstrações financeiras, uma análise financeira do órgão de gestão que descreve e explica as características principais do desempenho financeiro e da posição financeira da entidade e as principais incertezas que enfrenta. Tal relatório pode incluir uma análise:

(a) dos principais factores e influências que determinam o desempenho financeiro, incluindo alterações no ambiente em que a entidade opera, a resposta da entidade a essas alterações e o seu efeito e a política de investimentos da entidade para manter e melhorar o desempenho financeiro, incluindo a sua política de dividendos;

(b) as fontes de financiamento da entidade e o rácio pretendido dos passivos em relação ao capital próprio; e

(c) os recursos da entidade não reconhecidos na demonstração da posição financeira de acordo com as IFRS.

14 Muitas entidades apresentam também, fora das demonstrações financeiras, relatórios e demonstrações tais como relatórios ambientais e demonstrações de valor acrescentado, sobretudo em sectores em que os factores ambientais são significativos e quando os empregados são considerados um importante grupo de utilizadores. Os relatórios e demonstrações apresentados fora das demonstrações financeiras estão excluídos do âmbito das IFRS.

Características gerais

Apresentação apropriada e conformidade com as IFRS

15 As demonstrações financeiras devem apresentar de forma apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para activos, passivos,

rendimentos e gastos estabelecidos na *Estrutura Conceptual* [3]. Presume-se que a aplicação das IFRS, com divulgações adicionais quando necessário, resulta em demonstrações financeiras que atingem uma apresentação apropriada.

16 Uma entidade cujas demonstrações financeiras estão de acordo com as IFRS deve fazer uma declaração explícita e sem reservas desse cumprimento nas notas. Uma entidade não deve considerar as demonstrações financeiras como estando de acordo com as IFRS, a menos que cumpram todos os requisitos das IFRS.

17 Em praticamente todas as circunstâncias, uma entidade atinge uma apresentação apropriada cumprindo as IFRS aplicáveis. Uma apresentação apropriada também exige que uma entidade:

(a) seleccione e aplique políticas contabilísticas de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*. A IAS 8 estabelece uma hierarquia de orientações vinculativas que o órgão de gestão deve considerar quando não existe uma IFRS que se aplique especificamente a um item;

(b) apresente informação, incluindo políticas contabilísticas, de uma forma que proporcione informação relevante, fiável, comparável e compreensível;

(c) proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos das IFRS é insuficiente para permitir que os utilizadores compreendam o impacto de determinadas transacções, outros acontecimentos e condições sobre a posição financeira e o desempenho financeiro da entidade.

18 Uma entidade não pode rectificar políticas contabilísticas não apropriadas através da divulgação das políticas contabilísticas usadas ou através notas ou material explicativo.

---

3 Os parágrafos 15–24 incluem referências para o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual [para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras]*. Em Setembro de 2010 o IASB substituiu a *Estrutura Conceptual* pela *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro*, a qual substituiu o objectivo das demonstrações financeiras pelo objectivo do relato financeiro de finalidades gerais: ver Capítulo 1 da *Estrutura Conceptual*.

19 Nas circunstâncias extremamente raras em que o órgão de gestão conclua que o cumprimento de um requisito de uma IFRS seria tão enganador que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*, a entidade não deve aplicar esse requisito da forma indicada no parágrafo 20 se o quadro regulador relevante exigir, ou de outra forma não proibir, tal não aplicação.

20 Quando uma entidade não aplicar um requisito de uma IFRS de acordo com o parágrafo 19, deve divulgar:

(a) que o órgão de gestão concluiu que as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;

(b) que cumpriu as IFRS aplicáveis, excepto que não aplicou um determinado requisito a fim de atingir uma apresentação apropriada;

(c) o título da IFRS que a entidade não aplicou, a natureza da não aplicação, incluindo o tratamento que a IFRS exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão enganador nas circunstâncias que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual* e o tratamento adoptado; e

(d) para cada período apresentado, o efeito financeiro da não aplicação em cada item das demonstrações financeiras que teria sido relatado no cumprimento do requisito.

21 Quando uma entidade não aplicou um requisito de uma IFRS num período anterior, e essa não aplicação afectar as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras do período corrente, deve proceder às divulgações estabelecidas nos parágrafos 20(c) e (d).

22 O parágrafo 21 aplica-se, por exemplo, quando uma entidade não aplicou num período anterior um requisito de mensuração de activos ou passivos de uma IFRS e essa não aplicação afectar a mensuração de alterações nos activos e passivos reconhecidos nas demonstrações financeiras do período corrente.

23 Nas circunstâncias extremamente raras em que o órgão de gestão conclui que o cumprimento com um requisito de uma IFRS seria tão enganador que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*, mas o quadro regulador relevante proibir a não aplicação do requisito, a entidade deve reduzir, no máximo possível, os aspectos percebidos como enganadores do cumprimento divulgando:

(a) o título da IFRS em questão, a natureza do requisito e a razão que levou o órgão de gestão a concluir que o cumprimento desse requisito é tão enganador nas circunstâncias que conflitua com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*; e

(b) para cada período apresentado, os ajustamentos a cada item nas demonstrações financeiras que o órgão de gestão tenha concluído serem necessários para conseguir uma apresentação apropriada.

24 Para a finalidade dos parágrafos 19-23, um item de informação entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras quando não representar fidedignamente as transacções, outros acontecimentos e condições que pretenda representar ou possa razoavelmente esperar-se que represente e, consequentemente, seria provável que influenciasse decisões económicas feitas pelos utilizadores das demonstrações financeiras. Ao avaliar se o cumprimento de um requisito específico de uma IFRS seria tão enganador que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*, o órgão de gestão considera:

(a) a razão pela qual o objectivo das demonstrações financeiras não é alcançado nas circunstâncias particulares; e

(b) a forma como as circunstâncias da entidade diferem das circunstâncias de outras entidades que cumprem o requisito. Se outras entidades em circunstâncias similares cumprem o requisito, há um pressuposto refutável de que o cumprimento do requisito pela entidade não seria tão enganador que entrasse em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*.

Continuidade

25 **Ao preparar demonstrações financeiras, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade de uma entidade de prosseguir a actividade. Uma entidade deve preparar demonstrações financeiras numa base de continuidade, a menos que o órgão de gestão pretenda liquidar a entidade ou terminar os negócios, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo. Quando, ao fazer a avaliação, o órgão de gestão tiver conhecimento de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para dar continuidade às suas actividades, deve divulgar essas incertezas. Quando uma entidade não preparar demonstrações financeiras numa base de continuidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com a base em que foram preparadas as demonstrações financeiras e a razão por que a entidade não é considerada em continuidade.**

26 Ao avaliar se a base da continuidade é apropriada, o órgão de gestão toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é pelo menos de, mas não se limita a, doze meses a partir do fim do período de relato. O grau de consideração depende dos factos de cada caso concreto. Quando uma entidade tem um passado de operações lucrativas e acesso rápido a recursos financeiros, pode chegar à conclusão, sem uma análise detalhada, de que a base da continuidade é apropriada. Noutros casos, o órgão de gestão pode necessitar de considerar um conjunto vasto de factores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, planos de reembolso de empréstimos e potenciais fontes de financiamentos alternativas para que ela própria possa estar satisfeita de que a base da continuidade é apropriada.

Contabilidade na base do acréscimo

27 **Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, excepto quanto à informação de fluxos de caixa, utilizando a contabilidade na base do acréscimo.**

28 Quando é utilizada a contabilidade na base do acréscimo, uma entidade reconhece os itens como activos, passivos, capital próprio, rendimentos e

gastos (os elementos das demonstrações financeiras) quando satisfizerem as definições e critérios de reconhecimento para esses elementos da *Estrutura Conceptual*. [4]

Materialidade e agregação

29 **Uma entidade deve apresentar separadamente cada classe material de itens similares. Uma entidade deve apresentar separadamente os itens de natureza ou função não similares, a menos que sejam imateriais.**

30 As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes quantidades de transacções ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas nas demonstrações financeiras. Se uma linha não for individualmente material, ela é agregada a outros itens, seja nessas demonstrações seja nas notas. Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada nessas demonstrações pode justificar a sua apresentação separada nas notas.

30A Quando uma entidade aplica esta e outras IFRS, decide, tendo em consideração todos os factos e circunstâncias relevantes, como agregar a informação nas demonstrações financeiras, incluindo as notas. Uma entidade não deve reduzir a compreensibilidade das suas demonstrações financeiras misturando informação material com informação não material ou agregando itens materiais que tenham naturezas e funções diferentes.

31 Algumas IFRS especificam informação que é exigida incluir nas demonstrações financeiras, incluindo nas notas. Uma entidade não precisa de fazer uma divulgação específica exigida numa IFRS se a informação que resulta dessa divulgação não for material. Este é o caso, mesmo quando a IFRS contenha uma lista de requisitos específicos ou os descreva como requisitos mínimos. Uma entidade deve também considerar se deve proporcionar divulgações adicionais nos casos em que o cumprimento dos requisitos específicos das IFRS seja insuficiente para permitir aos utilizadores

4 Substituída pela *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro* em Setembro de 2010

das demonstrações financeiras compreenderem o impacto de determinadas transacções, outros acontecimentos e condições na posição financeira e no desempenho financeiro da entidade.

Compensação

32 **Uma entidade não deve compensar activos e passivos ou rendimentos e gastos, excepto se for exigido ou permitido por uma IFRS.**

33 Uma entidade relata separadamente os activos e os passivos, bem como os rendimentos e os gastos. A compensação na demonstração dos resultados e outro rendimento integral ou na demonstração da posição financeira, excepto quando a compensação reflicta a substância da transacção ou outro acontecimento, diminui a capacidade dos utilizadores não só de compreender as transacções, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido, mas também de avaliar os fluxos de caixa futuros da entidade. A mensuração de activos líquidos de deduções de valorização, por exemplo deduções por obsolescência nos inventários e deduções por cobranças duvidosas nas contas a receber, não é compensação.

34 A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes* exige que uma entidade mensure o rédito de contratos com clientes pela quantia da retribuição que a entidade espera ter direito em troca da transferência prometida dos bens ou serviços. Por exemplo, a quantia de rendimento reconhecida reflecte quaisquer descontos comerciais e de volume concedidos pela entidade. Uma entidade, no decurso das suas actividades correntes, faz outras transacções que não geram rédito mas que são adicionais às actividades principais geradoras de rédito. Uma entidade apresenta os resultados de tais transacções, quando esta apresentação reflicta a substância da transacção ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transacção. Por exemplo:

(a) uma entidade apresenta ganhos e perdas na alienação de activos não correntes, incluindo investimentos e activos operacionais, deduzindo da retribuição da alienação a quantia escriturada do activo e os gastos de venda relacionados; e

(b) uma entidade pode compensar os dispêndios líquidos relativos a uma provisão reconhecida de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* e reembolsados segundo um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor), com o reembolso relacionado.

35 Adicionalmente, uma entidade apresenta numa base líquida os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transacções similares, por exemplo, ganhos e perdas em diferenças cambiais ou ganhos e perdas em instrumentos financeiros detidos para negociação. Contudo, se forem materiais, uma entidade deve apresentar esses ganhos e perdas separadamente.

Frequência de relato

36 Uma entidade deve apresentar um conjunto completo de demonstrações financeiras (incluindo informação comparativa) pelo menos anualmente. Quando uma entidade alterar o fim do seu período de relato e apresentar demonstrações financeiras para um período mais longo ou mais curto do que um ano, deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações financeiras:

(a) a razão para usar um período mais longo ou mais curto; e

(b) o facto de que as quantias apresentadas nas demonstrações financeiras não são inteiramente comparáveis.

37 Geralmente, uma entidade prepara consistentemente demonstrações financeiras para o período de um ano. Porém, por razões práticas, algumas entidades preferem relatar, por exemplo, para um período de 52 semanas. Esta Norma não impede esta prática.

Informação comparativa

Informação comparativa mínima

38 Excepto quando as IFRS permitirem ou exigirem, uma entidade deve apresentar informação comparativa com respeito ao período precedente para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras do período corrente. Uma entidade deve incluir informação comparativa

para a informação narrativa e descritiva se tal for relevante para a compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

38A **Uma entidade deve apresentar, no mínimo, duas demonstrações de posição financeira, duas demonstrações de resultados e outro rendimento integral, duas demonstrações separadas de resultados (se apresentadas), duas demonstrações dos fluxos de caixa e duas demonstrações das alterações no capital próprio, bem como notas conexas.**

38B Em alguns casos, a informação narrativa incluída nas demonstrações financeiras relativas ao(s) período(s) anterior(es) continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, uma entidade divulga no período corrente detalhes de um litígio, cujo desfecho era incerto no final do período de relato anterior e que ainda está por resolver. Os utilizadores podem beneficiar divulgação da informação de que a incerteza existia no final do período de relato anterior e da divulgação das medidas adoptadas durante o período para resolver a incerteza.

Informação comparativa adicional

38C Uma entidade pode apresentar informação comparativa para além das demonstrações financeiras comparativas mínimas exigidas pelas IFRS, desde que essa informação seja preparada de acordo com as IFRS. Esta informação comparativa pode consistir em uma ou mais das demonstrações referidas no parágrafo 10, mas não precisam de ser um conjunto completo de demonstrações financeiras. Quando for este o caso, a entidade deve apresentar informação relacionada nas notas relativas aquelas demonstrações adicionais.

38D Por exemplo, uma entidade pode apresentar uma terceira demonstração dos resultados e outro rendimento integral (apresentando assim o período corrente, o período precedente e um período comparativo adicional). Porém, a entidade não é obrigada a apresentar uma terceira demonstração da posição financeira, uma terceira demonstração de fluxos de caixa ou uma terceira demonstração das alterações no capital próprio (isto é, uma demonstração financeira adicional comparativa). A entidade é obrigada a apresentar, nas notas às demonstrações financeiras, a informação comparativa relativa a essa demonstração adicional de resultados e outro rendimento integral.

39–40 [Eliminados]

Alteração de política contabilística, reexpressão retrospectiva ou reclassificação

40A Uma entidade deve apresentar uma terceira demonstração da posição financeira no início do período precedente, para além das demonstrações financeiras comparativas mínimas exigidas no parágrafo 38A se:

(a) aplicar uma política contabilística retrospectivamente, fizer uma reexpressão retrospectiva de itens nas suas demonstrações financeiras ou reclassificar itens nas suas demonstrações financeiras; e

(b) a aplicação retrospectiva, a reexpressão retrospectiva ou a reclassificação tiverem um impacto significativo sobre a informação incluída na demonstração da posição financeira no início do período precedente.

40B Nas circunstâncias descritas no parágrafo 40A, uma entidade deve apresentar três demonstrações da posição financeira com referência:

(a) ao final do período corrente;

(b) ao final do período precedente; e

(c) ao início do período precedente.

40C Quando uma entidade é obrigada a apresentar uma demonstração da posição financeira adicional de acordo com o parágrafo 40A, deve divulgar a informação exigida nos parágrafos 41–44 e na IAS 8. Porém, não necessita de apresentar as notas respectivas da demonstração da posição financeira de abertura do início do período precedente.

40D A data dessa demonstração da posição financeira de abertura deve ser a do início do período precedente, independentemente de as demonstrações financeiras de uma entidade apresentarem informação comparativa de períodos anteriores (tal como permitido no parágrafo 38C).

41 Se uma entidade alterar a apresentação ou a classificação de itens nas suas demonstrações financeiras, deve reclassificar as quantias

comparativas, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando uma entidade reclassifica quantias comparativas, deve divulgar (nomeadamente em referência ao início do período precedente):

(a) a natureza da reclassificação;

(b) a quantia de cada item ou classe de itens reclassificado; e

(c) a razão para essa reclassificação.

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

(a) a razão para não reclassificar as quantias; e

(b) a natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.

43 Melhorar a comparabilidade de informação entre períodos ajuda os utilizadores a tomar decisões económicas, especialmente por permitir a avaliação de tendências na informação financeira para efeitos de previsão. Em algumas circunstâncias, é impraticável reclassificar informação comparativa para um período anterior em particular para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, uma entidade pode não ter recolhido elementos no(s) período(s) anterior(es) para permitir a reclassificação, e pode ser impraticável recriar a informação.

44 A IAS 8 estabelece os ajustamentos à informação comparativa que se exige quando uma entidade altera uma política contabilística ou corrige um erro.

Consistência de apresentação

45 Uma entidade deve manter a apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras de um período para o seguinte, a menos que:

(a) seja evidente, na sequência de uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das suas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação seria mais apropriada tendo em atenção os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas referidos na IAS 8; ou

(b) uma IFRS exija uma alteração de apresentação.

46 Por exemplo, uma aquisição ou alienação significativa, ou uma revisão da apresentação das demonstrações financeiras, pode sugerir que as demonstrações financeiras devam ser apresentadas de forma diferente. Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação que seja fiável e mais relevante para os utilizadores das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista se mantenha, de modo a que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efectuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa de acordo com os parágrafos 41 e 42.

Estrutura e conteúdo

Introdução

47 Esta Norma exige determinadas divulgações na demonstração da posição financeira ou na demonstração dos resultados e outro rendimento integral, ou na demonstração das alterações no capital próprio e exige a divulgação de outras linhas de itens nessas demonstrações ou nas notas. A IAS 7 *Demonstração de Fluxos de Caixa* estabelece requisitos para a apresentação de informação dos fluxos de caixa.

48 Esta Norma usa por vezes o termo "divulgação" em sentido lato, abrangendo itens apresentados nas demonstrações financeiras. As divulgações são também exigidas por outras IFRS. A menos que indicado em contrário nesta Norma ou noutra IFRS, essas divulgações podem ser feitas nas demonstrações financeiras.

Identificação das demonstrações financeiras

49 Uma entidade deve identificar claramente as demonstrações financeiras e distingui-las de outra informação no mesmo documento publicado.

50 As IFRS aplicam-se apenas às demonstrações financeiras e não necessariamente a outra informação apresentada num relatório anual, num relato regulatório ou noutro documento. Assim, é importante que os utilizadores consigam distinguir informação preparada usando as IFRS de

outra informação que possa ser útil aos utilizadores mas não é objecto daqueles requisitos.

51 Uma entidade deve identificar claramente cada demonstração financeira e as notas. Adicionalmente, uma entidade deve mostrar a seguinte informação de forma proeminente e repeti-la quando necessário para que a informação apresentada seja compreensível:

(a) o nome da entidade que relata ou outros meios de identificação, e qualquer alteração nessa informação desde o fim do período de relato precedente;

(b) se as demonstrações financeiras são de uma entidade individual ou de um grupo de entidades;

(c) a data do fim do período de relato ou o período abrangido pelo conjunto de demonstrações financeiras ou notas;

(d) a moeda de apresentação, tal como definido na IAS 21; e

(e) o nível de arredondamento usado na apresentação de quantias nas demonstrações financeiras.

52 Uma entidade satisfaz os requisitos do parágrafo 51 apresentando títulos apropriados nas páginas, demonstrações, notas, colunas e outros elementos do género. É exigido julgamento na determinação da melhor forma de apresentar tal informação. Por exemplo, quando uma entidade apresenta as demonstrações financeiras electronicamente, nem sempre são usadas páginas separadas; uma entidade apresenta então os itens acima para assegurar que a informação incluída nas demonstrações financeiras pode ser compreendida.

53 Uma entidade torna muitas vezes as demonstrações financeiras mais compreensíveis apresentando a informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Isto é aceitável desde que a entidade divulgue o nível de arredondamento e não omita informação material.

Demonstração da posição financeira

Informação a apresentar na demonstração da posição financeira

54 A demonstração da posição financeira deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes:

(a) activos fixos tangíveis;

(b) propriedades de investimento;

(c) activos intangíveis;

(d) activos financeiros (excluindo as quantias mostradas em (e), (h) e (i));

(e) investimentos contabilizados usando o método da equivalência patrimonial;

(f) activos biológicos no âmbito da IAS 41 *Agricultura*;

(g) inventários;

(h) contas a receber comerciais e outras contas a receber;

(i) caixa e equivalentes de caixa;

(j) o total dos activos classificados como detidos para venda e activos incluídos em grupos para alienação classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*;

(k) contas a pagar comerciais e outras contas a pagar;

(l) provisões;

(m) passivos financeiros (excluindo as quantias mostradas em (k) e (l));

(n) passivos e activos por impostos correntes, como definidos na IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*;

(o) passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos, como definidos na IAS 12;

(p) passivos incluídos em grupos para alienação classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5;

(q) interesses que não controlam incluídos no capital próprio; e

(r) capital emitido e reservas atribuídas aos proprietários da empresa-mãe.

55 Uma entidade deve apresentar linhas (nomeadamente desagregando as linhas listadas no parágrafo 54), títulos e subtotais adicionais na demonstração da posição financeira quando essa apresentação for relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade.

55A Quando uma entidade apresentar subtotais de acordo com o parágrafo 55, esses subtotais devem:

(a) compreender linhas formadas por quantias reconhecidas e mensuradas de acordo com as IFRS:

(b) ser apresentados e identificados de uma forma que faça com que as linhas que constituem o subtotal sejam claras e compreensíveis;

(c) ser consistentes de período para período, de acordo com o parágrafo 45; e

(d) ser mostrados com igual ou menor proeminência do que os subtotais e totais exigidos nas IFRS para a demonstração da posição financeira.

56 **Quando uma entidade apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na sua demonstração da posição financeira, não deve classificar activos (passivos) por impostos diferidos como activos (passivos) correntes.**

57 Esta Norma não prescreve a ordem ou formato em que a entidade apresenta os itens. O parágrafo 54 lista simplesmente itens que são de natureza ou função suficientemente diferente para justificar a apresentação separada na demonstração da posição financeira. Além disso:

(a) as linhas são incluídas quando a dimensão, a natureza ou a função de um item ou a agregação de itens similares for tal que a apresentação separada é relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade; e

(b) as descrições usadas e a ordenação dos itens ou agregação de itens similares podem ser emendadas de acordo com a natureza da entidade e suas transacções, para proporcionar informação que seja relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade. Por exemplo, uma instituição financeira pode emendar as descrições acima para proporcionar a informação que é relevante para as operações de uma instituição financeira.

58 Uma entidade faz julgamentos sobre se deve apresentar outros itens separadamente com base na avaliação de:

(a) natureza e liquidez dos activos;

(b) função dos activos na entidade; e

(c) quantias, natureza e oportunidade dos passivos.

59 O uso de diferentes bases de mensuração para diferentes classes de activos sugere que a sua natureza ou função difere e que, por isso, uma entidade deve apresentá-las em linhas separadas. Por exemplo, diferentes classes de activos fixos tangíveis podem estar mensuradas pelo custo ou por quantias revalorizadas de acordo com a IAS 16.

Distinção corrente/não corrente

60 Uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na sua demonstração da posição financeira de acordo com os parágrafos 66-76, excepto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação fiável e mais relevante. Quando se aplicar essa excepção, uma entidade deve apresentar todos os activos e passivos por ordem de liquidez.

61 Qualquer que seja o método de apresentação adoptado, uma entidade deve divulgar a quantia que se espera que seja recuperada ou liquidada para além de doze meses por cada linha de activo e de passivo que combine quantias que se espera que sejam recuperadas ou liquidadas:

(a) não mais de doze meses após o período de relato; e

(b) mais de doze meses após o período de relato.

62 Quando uma entidade fornece bens ou presta serviços num ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de activos e passivos correntes e não correntes na demonstração da posição financeira proporciona informação útil ao distinguir os activos líquidos que estão continuamente em circulação como capital circulante dos que são usados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também realça os activos que se espera que sejam realizados no ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados no mesmo período.

63 Para algumas entidades, tais como as instituições financeiras, uma apresentação de activos e passivos por ordem crescente ou decrescente de liquidez proporciona informação fiável e mais relevante do que uma apresentação corrente/não corrente porque a entidade não fornece bens ou presta serviços num ciclo operacional claramente identificável.

64 Ao aplicar o parágrafo 60, uma entidade pode apresentar alguns dos seus activos e passivos com uma classificação corrente/não corrente e outros por ordem de liquidez quando tal proporcionar informação fiável e mais relevante. A necessidade de uma base mista de apresentação pode surgir quando uma entidade tem diversas operações.

65 A informação acerca das datas previstas para a realização de activos e de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência de uma entidade. A IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações* exige a divulgação das datas de maturidade de activos financeiros e passivos financeiros. Os activos financeiros incluem contas a receber comerciais e outras contas a receber e os passivos financeiros incluem contas a pagar comerciais e outras contas a pagar. A informação sobre a data prevista para a recuperação de activos não monetários tais como inventários e sobre a data prevista para a liquidação de passivos tais como provisões também é útil, quer os activos e passivos sejam classificados como correntes ou não correntes. Por exemplo, uma entidade divulga a quantia de inventários que espera que sejam recuperados para além de doze meses após o período de relato.

Activos correntes

66 **Uma entidade deve classificar um activo como corrente quando:**

(a) espera realizar o activo, ou pretende vendê-lo ou consumi-lo, durante o seu ciclo operacional normal;

(b) detém o activo essencialmente para efeitos de negociação;

(c) espera realizar o activo até doze meses após o período de relato; ou

(d) o activo é caixa ou equivalente de caixa (como definido na IAS 7), a menos que o activo tenha restrições de troca ou seja usado para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após o período de relato.

Uma entidade deve classificar todos os restantes activos como não correntes.

67 Esta Norma usa o termo "não corrente" para incluir activos tangíveis, activos intangíveis e activos financeiros de natureza de longo prazo. A Norma não proíbe o uso de descrições alternativas desde que o sentido seja claro.

68 O ciclo operacional de uma entidade é o tempo entre a aquisição de activos para transformação e a sua realização em dinheiro ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, presume-se que é de doze meses. Os activos correntes incluem activos (tais como inventários e contas a receber comerciais) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espere que sejam realizados até doze meses após o período de relato. Os activos correntes também incluem activos detidos essencialmente para efeitos de negociação (nomeadamente alguns activos financeiros que cumprem a definição de activos financeiros detidos para negociação da IFRS 9) e a parte corrente de activos financeiros não correntes.

Passivos correntes

69 **Uma entidade deve classificar um passivo como corrente quando:**

(a) espera liquidar o passivo durante o seu ciclo operacional normal;

(b) detém o passivo essencialmente para efeitos de negociação;

(c) prevê-se que a liquidação do passivo ocorra até doze meses após o período de relato; ou

(d) não tiver um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo além de pelo menos doze meses após o período de relato (ver o parágrafo 73). Os termos de um passivo que poderia, por opção da contraparte, resultar na sua liquidação através da emissão de instrumentos de capital próprio não afectam a sua classificação.

Uma entidade deve classificar todos os restantes passivos como não correntes.

70 Alguns passivos correntes, tais como contas a pagar comerciais e alguns acréscimos de gastos relativos ao pessoal e outros gastos operacionais, são parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade. Uma entidade classifica esses itens operacionais como passivos correntes

mesmo que estejam para ser liquidados além de doze meses após o período de relato. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação de activos e passivos de uma entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, presume-se que é de doze meses.

71 Outros passivos correntes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas a sua liquidação está prevista até doze meses após o período de relato ou estão essencialmente detidos para efeitos de negociação. São exemplos de alguns passivos financeiros que cumprem a definição de passivos financeiros detidos para negociação de acordo com a IFRS 9, os descobertos bancários e a parte corrente de passivos financeiros não correntes, os dividendos a pagar, os impostos sobre o rendimento e outras contas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros correspondentes a financiamento de longo prazo (isto é, que não fazem parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja liquidação não ocorra no período de doze meses após o período de relato são passivos não correntes, sujeito aos parágrafos 74 e 75.

72 Uma entidade classifica os seus passivos financeiros como correntes quando a sua liquidação ocorrer até doze meses após o período de relato, mesmo que:

(a) o prazo original tenha sido por um período superior a doze meses; e

(b) tenha sido celebrado um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamentos, de longo prazo após o período de relato, mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão.

73 Se uma entidade tiver a intenção, e a possibilidade, de refinanciar ou renovar uma obrigação para pelo menos doze meses após o período de relato segundo uma facilidade de empréstimo existente, classifica a obrigação como não corrente, mesmo que fosse devida dentro de um período mais curto. Contudo, quando o refinanciamento ou a renovação da obrigação não depender de discricionariedade da entidade (por exemplo, se não há um acordo de refinanciamento), a entidade não considera o potencial de refinanciamento da obrigação e classifica a obrigação como corrente.

74 Quando uma entidade não cumprir uma disposição de um acordo de empréstimo de longo prazo em, ou antes, do fim do período de relato com o efeito de o passivo se tornar pagável de imediato, ela classifica o passivo como corrente, mesmo que o mutuante tenha concordado, após o período de relato e antes da autorização de emissão das demonstrações financeiras, em não exigir o pagamento em consequência do incumprimento. Uma entidade classifica o passivo como corrente porque, no fim do período de relato, não tem um direito incondicional de diferir a sua liquidação por pelo menos doze meses após essa data.

75 Porém, uma entidade classifica o passivo como não corrente se o mutuante tiver concordado, até ao fim do período de relato, em proporcionar um período de graça a terminar pelo menos doze meses após o período de relato, dentro do qual a entidade pode rectificar o incumprimento e durante o qual o mutuante não pode exigir o reembolso imediato.

76 Com respeito a empréstimos classificados como passivos correntes, se ocorrerem os acontecimentos que se seguem entre o fim do período de relato e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão, esses acontecimentos são divulgados como acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos de acordo com a IAS 10 *Acontecimentos após o Período de Relato*:

(a) refinanciamento de longo prazo;

(b) rectificação de um incumprimento de um acordo de empréstimo de longo prazo; e

(c) concessão, por parte do mutuante, de um período de graça para rectificar um incumprimento de um acordo de empréstimo de longo prazo que termine pelo menos doze meses após o período de relato.

Informação a apresentar na demonstração da posição financeira ou nas notas

77 **Uma entidade deve divulgar, na demonstração da posição financeira ou nas notas, outras subclassificações das linhas apresentadas, classificadas de uma forma apropriada para as operações da entidade.**

78 O detalhe proporcionado pelas subclassificações depende dos requisitos das IFRS e da dimensão, natureza e função das quantias envolvidas. Uma entidade também usa os factores referidos no parágrafo 58 para decidir a base da subclassificação. As divulgações variam para cada item, por exemplo:

(a) os itens do activo fixo tangível são desagregados em classes de acordo com a IAS 16;

(b) as contas a receber são desagregadas em quantias a receber de clientes comerciais, contas a receber de partes relacionadas, pagamentos antecipados e outras quantias;

(c) os inventários são desagregados, de acordo com a IAS 2 *Inventários*, em classificações tais como mercadorias, fornecimentos de produção, matérias-primas, trabalhos em curso e produtos acabados;

(d) as provisões são desagregadas em provisões para benefícios dos empregados e outros itens; e

(e) o capital e as reservas são desagregadas em várias classes, tais como capital realizado, prémios de emissão de acções e reservas.

79 Uma entidade deve divulgar na demonstração da posição financeira, na demonstração das alterações no capital próprio ou nas notas o seguinte:

(a) para cada classe de capital por acções:

(i) a quantidade de acções autorizadas;

(ii) a quantidade de acções emitidas e totalmente pagas, e emitidas mas não totalmente pagas;

(iii) o valor nominal por acção, ou que as acções não têm valor nominal;

(iv) uma reconciliação da quantidade de acções em circulação no início e no fim do período;

(v) os direitos, preferências e restrições associados a essa classe incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;

(vi) acções da entidade detidas pela própria entidade ou por subsidiárias ou associadas; e

(vii) acções reservadas para emissão em consequência de opções e contratos para a venda de acções, incluindo os termos e as quantias; e

(b) uma descrição da natureza e finalidade de cada reserva dentro do capital próprio.

80 Uma entidade sem capital por acções, tal como uma parceria ou trust, deve divulgar informação equivalente à exigida no parágrafo 79(a), mostrando as alterações durante o período em cada categoria do capital próprio e os direitos, preferências e restrições associados a cada categoria do capital próprio.

80A Se uma entidade tiver reclassificado

(a) um instrumento financeiro com uma opção de venda classificada como um instrumento de capital próprio, ou

(b) um instrumento que impõe à entidade uma obrigação de entregar a outra parte uma parte pro rata dos activos líquidos da entidade aquando da liquidação e seja classificado como um instrumento de capital próprio

entre passivos financeiros e capital próprio, deve divulgar a quantia reclassificada de uma categoria para a outra (passivos financeiro ou capital próprio), bem como a data e as razões para essa reclassificação.

Demonstração dos resultados e outro rendimento integral

81 [Eliminado]

81A A demonstração dos resultados e outro rendimento integral (demonstração do rendimento integral) deve apresentar, para além das secções relativas aos resultados e ao outro rendimento integral:

(a) o lucro ou prejuízo;

(b) o total de outro rendimento integral;

(c) o rendimento integral do período, composto pelo lucro ou prejuízo total e o outro rendimento integral.

Se uma entidade apresentar uma demonstração dos resultados separada não deve apresentar a secção de resultados na demonstração em que apresenta o rendimento integral.

81B **Uma entidade deve apresentar os seguintes itens, para além das secções relativas aos resultados e ao outro rendimento integral, como imputação dos resultados e do outro rendimento integral do período:**

(a) **lucro ou prejuízo do período atribuível a:**

(i) **interesses que não controlam; e**

(ii) **proprietários da empresa-mãe.**

(b) **rendimento integral do período atribuível a:**

(i) **interesses que não controlam; e**

(ii) **proprietários da empresa-mãe.**

Se uma entidade apresentar os seus resultados numa demonstração separada, deve apresentar os dados de (a) nessa demonstração.

Informação a apresentar na secção dos resultados ou na demonstração dos resultados

82 **Para além dos elementos exigidos por outras IFRS, a secção dos resultados ou a demonstração dos resultados devem incluir linhas que apresentem as seguintes quantias para o período:**

(a) **rédito, apresentando separadamente rédito de juros calculados pelo método do juro efectivo;**

(aa) **ganhos e perdas decorrentes do desreconhecimento de activos financeiros mensurados pelo custo amortizado;**

(b) **gastos de financiamento;**

(ba) **perdas por imparidade (incluindo reversões de perdas ou ganhos por imparidade) determinados de acordo com a Secção 5.5 da IFRS 9;**

(c) **participação nos lucros ou prejuízos de associadas e de empreendimentos conjuntos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial;**

(ca) **se um activo financeiro foi reclassificado da categoria de mensuração pelo custo amortizado e passou a estar a mensurado pelo justo valor através dos resultados, qualquer ganho ou perda que surja da diferença entre o custo amortizado anterior e o justo valor do activo financeiro na data da reclassificação (como definido na IFRS 9);**

(cb) se um activo financeiro foi reclassificado da categoria de mensuração pelo outro rendimento integral e passou a estar mensurado pelo justo valor através dos resultados, qualquer ganho ou perda acumulado previamente reconhecido em outro rendimento integral que tenha sido reclassificado para resultados;

(d) gasto de impostos;

(e) [Eliminada]

(ea) uma quantia única para o total das unidades operacionais descontinuadas (ver a IFRS 5).

(f)–(i) [Eliminadas]

Informação a apresentar na secção do outro rendimento integral

82A A secção do outro rendimento integral deve incluir linhas para as quantias do período relativas a:

(a) itens de outro rendimento integral (excluindo quantias de (b)), classificados por natureza e agrupadas, de acordo com outras IFRS, por itens que:

(i) não serão posteriormente reclassificadas para resultados; e

(ii) serão posteriormente reclassificadas para resultados quando estiverem satisfeitas determinadas condições.

(b) a quota-parte do outro rendimento integral de associadas e empreendimentos conjuntos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial separadas entre as quotas-partes de itens que, de acordo com outras IFRS:

(i) não serão posteriormente reclassificadas para resultados; e

(ii) serão posteriormente reclassificadas para resultados quando estiverem satisfeitas determinadas condições.

83–

84 [Eliminados]

85 Uma entidade deve apresentar linhas (incluindo por desagregação as linhas referidas no parágrafo 82), títulos e subtotais adicionais na(s) demonstração(ões) que apresenta(m) os resultados e o outro rendimento integral quando essa apresentação for relevante para uma compreensão do desempenho financeiro da entidade.

85A Quando uma entidade apresentar subtotais de acordo com o parágrafo 85, esses subtotais devem:

(a) compreender linhas de itens formados por quantias reconhecidas e mensuradas de acordo com as IFRS;

(b) ser apresentadas e identificadas de uma forma que faça com que as linhas de itens que constituem o subtotal sejam claras e compreensíveis;

(c) ser consistentes de período para período, de acordo com o parágrafo 45; e

(d) ser mostrados com igual ou menor proeminência do que os subtotais e totais exigidos nas IFRS para a(s) demonstração(ões) que apresentam os resultados e o outro rendimento integral.

85B Uma entidade deve apresentar linhas de itens na(s) demonstração(ões) que apresentam os resultados e o outro rendimento integral que conciliem quaisquer subtotais de acordo com o parágrafo 85 com os subtotais ou totais exigidos nas IFRS para essa(s) demonstração(ões).

86 Dado que os efeitos das várias actividades, transacções e outros acontecimentos numa entidade diferem em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade, a divulgação dos componentes do desempenho financeiro ajuda os utilizadores a compreenderem o desempenho financeiro alcançado e a fazerem projecções do desempenho financeiro futuro. Uma entidade deve incluir linhas adicionais na(s) demonstração(ões) que apresenta(m) os resultados e o outro rendimento integral e emendar as descrições usadas e a ordenação das linhas quando tal for necessário para explicar os elementos do desempenho financeiro. Uma entidade considera factores como a materialidade e a natureza e função dos itens de rendimentos e de gastos. Por exemplo, uma instituição financeira pode emendar as descrições para proporcionar informação que seja relevante para as operações

de uma instituição financeira. Uma entidade não compensa itens de rendimentos e de gastos, a menos que os critérios do parágrafo 32 sejam satisfeitos.

87 **Uma entidade não deve apresentar quaisquer linhas de rendimentos ou de gastos como itens extraordinários na(s) demonstração(ões) que apresenta(m) os resultados e o outro rendimento integral nem nas notas.**

Resultados do período

88 **Uma entidade deve reconhecer todos os itens de rendimentos e de gastos de um período nos resultados, a menos que uma IFRS exija ou permita de outra forma.**

89 Algumas IFRS especificam circunstâncias em que uma entidade reconhece determinados itens fora dos resultados no período corrente. A IAS 8 especifica duas dessas circunstâncias: a correcção de erros e o efeito de alterações nas políticas contabilísticas. Outras IFRS exigem ou permitem que componentes de outro rendimento integral que satisfaçam a definição de rendimento ou gasto da *Estrutura Conceptual* [5] sejam excluídos dos resultados (ver o parágrafo 7).

Outro rendimento integral do período

90 **Uma entidade deve divulgar a quantia do imposto sobre o rendimento relativa a cada componente do outro rendimento integral, incluindo ajustamentos de reclassificação, seja na demonstração dos resultados e de outro rendimento integral seja nas notas.**

91 Uma entidade pode apresentar linhas do outro rendimento integral:

(a) líquidas dos efeitos fiscais respectivos; ou

(b) antes dos efeitos fiscais respectivos, com uma quantia mostrada como a quantia agregada do imposto sobre o rendimento relativo a essas linhas.

5 Em Setembro de 2010 o IASB substituiu a *Estrutura Conceptual* pela *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro.*

Se uma entidade optar por (b), deve imputar o imposto entre as linhas que poderão ser posteriormente reclassificadas para a secção dos resultados e as que não serão posteriormente reclassificadas para esta secção.

92 **Uma entidade deve divulgar ajustamentos de reclassificação relativos aos componentes de outro rendimento integral.**

93 Outras IFRS especificam se e quando as quantias anteriormente reconhecidas em outro rendimento integral devem ser reclassificadas para resultados. Essas reclassificações são referidas nesta Norma como ajustamentos de reclassificação. Um ajustamento de reclassificação é incluído com o componente relativo a outro rendimento integral no período em que o ajustamento é reclassificado para resultados. Estas quantias podem ter sido reconhecidas em outro rendimento integral como ganhos não realizados no período corrente ou em períodos anteriores. Esses ganhos não realizados têm de ser deduzidos do outro rendimento integral no mesmo período em que os ganhos realizados são reclassificados para resultados, para que não sejam incluídos duas vezes no rendimento integral total.

94 Uma entidade pode apresentar ajustamentos de reclassificação na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral ou nas notas. Uma entidade que apresente ajustamentos de reclassificação nas notas apresenta as linhas de outro rendimento integral após quaisquer ajustamentos de reclassificação relacionados.

95 Os ajustamentos de reclassificação surgem, por exemplo, na alienação de uma unidade operacional estrangeira (ver a IAS 21), e quando alguns fluxos de caixa previstos cobertos afectam resultados (ver o parágrafo 6.5.11(d) da IFRS 9 em relação com as coberturas de fluxos de caixa).

96 Os ajustamentos de reclassificação não surgem de alterações em excedentes de revalorização reconhecido de acordo com a IAS 16 ou a IAS 38 nem da remensuração de planos de benefício definido reconhecidos de acordo com a IAS 19. Estes componentes são reconhecidos em outro rendimento integral e não são reclassificados para resultados em períodos subsequentes. As alterações em excedentes de revalorização podem ser transferidas para resultados retidos em períodos subsequentes à medida que o activo for usado

ou quando for desreconhecido (ver as IAS 16 e IAS 38). De acordo com a IFRS 9, não surgem ajustamentos de reclassificação se uma cobertura de fluxo de caixa ou a contabilização do valor temporal de uma opção (ou do elemento forward de um contrato forward ou do spread de base cambial de um instrumento financeiro) resultar em quantias que são retiradas da reserva de cobertura dos fluxos de caixa ou de um componente separado do capital próprio, respectivamente, e incluídas directamente no custo inicial ou noutra quantia escriturada de um activo ou passivo. Estas quantias são transferidas directamente para activos ou passivos.

Informação a apresentar na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral ou nas notas

97 **Quando os itens de rendimentos ou de gastos forem materiais, uma entidade deve divulgar a sua natureza e quantia separadamente.**

98 As circunstâncias que poderiam dar origem à divulgação separada de itens de rendimento e de gasto incluem:

(a) reduções dos inventários para o valor realizável líquido ou dos activos fixos tangíveis para a quantia recuperável, bem como reversões de tais reduções;

(b) reestruturações das actividades de uma entidade e reversões de quaisquer provisões para os custos de reestruturação;

(c) alienações de itens de activos fixos tangíveis;

(d) alienações de investimentos;

(e) unidades operacionais descontinuadas;

(f) resolução de litígios; e

(g) outras reversões de provisões.

99 **Uma entidade deve apresentar um detalhe dos gastos reconhecidos nos resultados usando uma classificação baseada ou na sua natureza ou na sua função dentro da entidade, conforme aquela que proporcionar informação que seja fiável e mais relevante.**

100 As entidades são encorajadas a apresentar o detalhe referido no parágrafo 99 na(s) demonstração(ões) que apresenta(m) os resultados e outro rendimento integral.

101 Os gastos são subclassificados a fim de destacar componentes do desempenho financeiro que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade. Este detalhe é proporcionado numa de duas formas.

102 A primeira forma de detalhe é o método da "natureza do gasto". Uma entidade agrega os gastos nos resultados de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, custos de transporte, benefícios dos empregados e custos de publicidade) e não os realoca às funções dentro da entidade. Este método pode ser simples de aplicar porque não são necessárias imputações de gastos a classificações funcionais. Um exemplo de uma classificação que usa o método da natureza dos gastos é o que se segue:

Rédito		X
Outros rendimentos		X
Variações nos inventários de produtos acabados e trabalhos em curso	X	
Matérias-primas e consumíveis usados	X	
Gasto com benefícios dos empregados	X	
Gasto com depreciação e amortização	X	
Outros gastos	X	
Total de gastos		(X)
Lucro antes de impostos		X

103 A segunda forma de detalhe é o método da "função do gasto" ou do "custo das vendas", classificando os gastos de acordo com a sua função como parte do custo das vendas ou, por exemplo, dos custos de distribuição ou de actividades administrativas. No mínimo, uma entidade divulga o custo das vendas segundo este método separadamente dos outros gastos. Este método pode proporcionar informação mais relevante aos utilizadores do que a classificação de gastos por natureza, mas a imputação de custos a funções pode exigir imputações arbitrárias e envolve julgamento considerável. Um exemplo de uma classificação que usa o método da função do gasto é o seguinte:

Rédito	X
Custo das vendas	(X)
Margem bruta	X
Outros rendimentos	X
Custos de distribuição	(X)
Gastos administrativos	(X)
Outros gastos	(X)
Lucro antes de impostos	X

104 Uma entidade que classifique os gastos por função deve divulgar informação adicional sobre a natureza dos gastos, incluindo gastos de depreciação e amortização e gastos com os benefícios dos empregados.

105 A selecção entre o método da função do gasto e o método da natureza do gasto depende de factores históricos e do sector e da natureza da entidade. Ambos os métodos proporcionam uma indicação dos custos que podem variar, directa ou indirectamente, com o nível de vendas ou de produção da entidade. Dado que cada método de apresentação tem mérito para diferentes tipos de entidades, esta Norma exige que o órgão de gestão seleccione a apresentação que seja fiável e mais relevante. Porém, dado que a informação sobre a natureza dos gastos é útil ao prever os futuros fluxos de caixa, é exigida divulgação adicional quando for usada a classificação pelo método da função do gasto. No parágrafo 104, "benefícios dos empregados" tem o mesmo significado que na IAS 19.

Demonstração das alterações no capital próprio

Informação a apresentar na demonstração das alterações no capital próprio

106 Uma entidade deve apresentar uma demonstração das alterações no capital próprio conforme exigida pelo parágrafo 10. A demonstração das alterações no capital próprio inclui as seguintes informações:

(a) o rendimento integral total do período, mostrando separadamente as quantias totais atribuíveis aos proprietários da empresa-mãe e aos interesses que não controlam;

(b) **para cada componente do capital próprio, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reexpressão retrospectiva reconhecida de acordo com a IAS 8; e**

(c) [eliminada]

(d) **para cada componente do capital próprio, uma reconciliação entre a quantia escriturada no início e no final do período, divulgando separadamente as alterações resultantes de:**

(i) **resultados;**

(ii) **outro rendimento integral; e**

(iii) **transacções com proprietários nessa qualidade, mostrando separadamente as contribuições de, e distribuições a, proprietários e de alterações nos interesses de propriedade em subsidiárias que não resultam em perda de controlo.**

Informação a apresentar na demonstração das alterações no capital próprio ou nas notas

106A **Para cada componente do capital próprio, uma entidade deve apresentar, na demonstração das alterações no capital próprio ou nas notas, um detalhe por item do outro rendimento integral (ver o parágrafo 106(d)(ii)).**

107 **Uma entidade deve apresentar, na demonstração das alterações no capital próprio ou nas notas, a quantia de dividendos reconhecidos como distribuições aos proprietários durante o período e a respectiva quantia de dividendos por acção.**

108 No parágrafo 106, os componentes do capital próprio incluem, por exemplo, cada classe de capital próprio contribuído, o saldo acumulado de cada classe de outro rendimento integral e os resultados retidos.

109 As alterações no capital próprio de uma entidade entre o início e o fim do período de relato reflectem o aumento ou a redução nos seus activos líquidos durante o período. Com a excepção das alterações resultantes de transacções com proprietários na sua qualidade de proprietários (tais como contribuições de capital próprio, reaquisições de instrumentos de capital próprio da entidade

e dividendos) e dos custos de transacção directamente relacionados com essas transacções, a alteração global no capital próprio durante um período representa a quantia total de rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas, gerada pelas actividades da entidade durante esse período.

110 A IAS 8 exige ajustamentos retrospectivos por efeito de alterações nas políticas contabilísticas, até ao ponto que seja praticável, excepto quando as disposições transitórias de outra IFRS o exijam de outra forma. A IAS 8 também exige que as reexpressões para corrigir erros sejam feitas retrospectivamente, até ao ponto em que seja praticável. Os ajustamentos retrospectivos e as reexpressões retrospectivas não são alterações no capital próprio, mas sim ajustamentos no saldo de abertura dos resultados retidos, excepto quando uma IFRS exige ajustamentos retrospectivos de outro componente do capital próprio. O parágrafo 106(b) exige a divulgação na demonstração das alterações no capital próprio do ajustamento total para cada componente do capital próprio resultante de alterações nas políticas contabilísticas e, separadamente, de correcções de erros. Estes ajustamentos são divulgados para cada período anterior e no início do período.

Demonstração de fluxos de caixa

111 A informação sobre os fluxos de caixa proporciona aos utilizadores das demonstrações financeiras uma base para avaliar a capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. A IAS 7 estabelece requisitos para a apresentação e divulgação de informação dos fluxos de caixa.

Notas

Estrutura

112 As notas devem:

(a) apresentar informação acerca da base de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas específicas usadas de acordo com os parágrafos 117-124;

(b) divulgar a informação exigida pelas IFRS que não esteja apresentada noutros pontos das demonstrações financeiras; e

(c) proporcionar informação que não esteja apresentada noutros pontos das demonstrações financeiras, mas que seja relevante para uma compreensão de qualquer uma delas.

113 Uma entidade deve apresentar notas, tanto quanto for praticável, de uma forma sistemática. Ao determinar uma forma sistemática, a entidade deve considerar o seu efeito na compreensibilidade e comparabilidade das suas demonstrações financeiras. Uma entidade deve fazer a referência cruzada de cada item das demonstrações da posição financeira, das demonstrações dos resultados e outro rendimento integral, das demonstrações das alterações no capital próprio e das demonstrações dos fluxos de caixa, para qualquer informação relacionada nas notas.

114 Exemplos de uma ordenação ou agrupamento sistemático das notas incluem:

(a) dar relevo às áreas das actividades que a entidade considera serem as mais relevantes para uma compreensão do seu desempenho financeiro e posição financeira, por exemplo, agrupando informação acerca de determinadas actividades operacionais;

(b) agrupamento de informação acerca de itens mensurados da mesma forma, por exemplo, activos mensurados pelo justo valor; ou

(c) seguindo a ordem das linhas de itens na(s) demonstração(ões) dos resultados e outro rendimento integral e na demonstração da posição financeira, por exemplo:

(i) declaração de cumprimento das IFRS (ver o parágrafo 16);

(ii) políticas contabilísticas significativas aplicadas (ver o parágrafo 117);

(iii) informação de suporte para itens apresentados nas demonstrações da posição financeira e nas demonstrações dos resultados e outro rendimento integral, e nas demonstrações das alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa, pela ordem em que cada demonstração e cada linha for apresentada; e

(iv) outras divulgações, incluindo:

(1) passivos contingentes (ver a IAS 37) e compromissos contratuais não reconhecidos; e

(2) divulgações não financeiras, por exemplo, os objectivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade (ver a IFRS 7).

115 [Eliminado]

116 Uma entidade pode apresentar notas que proporcionem informação acerca da base de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas específicas como uma secção separada das demonstrações financeiras.

Divulgação de políticas contabilísticas

117 Uma entidade deve divulgar as suas políticas contabilísticas significativas compreendendo:

(a) a base (ou bases) de mensuração usada(s) na preparação das demonstrações financeiras; e

(b) as outras políticas contabilísticas usadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.

118 É importante que uma entidade informe os utilizadores sobre a base ou bases de mensuração usada(s) nas demonstrações financeiras (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, justo valor ou quantia recuperável) porque a base em que a entidade prepara as demonstrações financeiras afecta significativamente a análise dos utilizadores. Quando uma entidade usar mais de uma base de mensuração nas demonstrações financeiras, por exemplo, quando determinadas classes de activos são revalorizadas, é suficiente proporcionar uma indicação das categorias de activos e de passivos a que se aplicam cada base de mensuração.

119 Ao decidir se uma determinada política contabilística deve ou não ser divulgada, o órgão de gestão considera se a divulgação ajudará os utilizadores a compreender de que forma as transacções, outros acontecimentos e condições estão reflectidos no desempenho financeiro e na posição financeira relatados. Cada entidade considera a natureza das suas operações e as políticas que os utilizadores das demonstrações financeiras esperavam ver divulgadas para esse tipo de entidade. A divulgação de determinadas políticas

contabilísticas é especialmente útil para os utilizadores quando essas políticas são seleccionadas de entre as alternativas permitidas pelas IFRS. Um exemplo é a divulgação por uma entidade da aplicação do modelo do justo valor ou do modelo do custo para as suas propriedades de investimento (ver a IAS 40 *Propriedades de Investimento*). Algumas IFRS exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contabilísticas, incluindo as opções feitas pelo órgão de gestão de entre as diferentes políticas permitidas. Por exemplo, a IAS 16 exige a divulgação das bases de mensuração usadas para classes do activo fixo tangível.

120 [Eliminado]

121 Uma política contabilística pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade mesmo que as quantias de períodos anteriores e correntes não sejam materiais. É também apropriado divulgar cada política contabilística significativa que não seja especificamente exigida pelas IFRS, mas que a entidade selecciona e aplica de acordo com a IAS 8.

122 Uma entidade deve divulgar, juntamente com as suas políticas contabilísticas significativas ou outras notas, os julgamentos, com a excepção dos que envolvam estimativas (ver o parágrafo 125), que o órgão de gestão fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade e que tenham o efeito mais significativo nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.

123 No processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade, o órgão de gestão faz vários julgamentos, para além dos que envolvem estimativas, susceptíveis de afectar significativamente as quantias que reconhece nas demonstrações financeiras. Por exemplo, o órgão de gestão faz julgamentos para determinar:

(a) [eliminada]

(b) o momento em que, em substância, todos os riscos e vantagens significativos da propriedade de activos financeiros e activos locados são transferidos para outras entidades;

(c) se determinadas vendas de bens são, em substância, acordos de financiamento e, por isso, não geram rédito; e

(d) se os termos contratuais de um activo financeiro originam, em datas específicas, fluxos de caixa que são apenas pagamentos de capital e juros sobre a quantia do capital em dívida.

124 Algumas das divulgações feitas de acordo com o parágrafo 122 são exigidas por outras IFRS. Por exemplo, a IFRS 12 *Divulgação de Interesses Noutras Entidades* exige que uma entidade divulgue os julgamentos que fez para determinar se controla outra entidade. A IAS 40 *Propriedades de Investimento* exige a divulgação dos critérios desenvolvidos pela entidade para distinguir as propriedades de investimento das propriedades ocupadas pelo proprietário e das propriedades detidas para venda no decurso normal da actividade, quando a classificação da propriedade é difícil.

Fontes de incerteza de estimação

125 Uma entidade deve divulgar informação acerca dos pressupostos que utiliza acerca do futuro, e outras fontes de incerteza significativas de estimação no fim do período de relato, que tenham um risco significativo de resultar num ajustamento material nas quantias escrituradas dos activos e passivos durante o próximo ano financeiro. Com respeito a esses activos e passivos, as notas devem incluir detalhes sobre:

(a) a sua natureza; e

(b) a sua quantia escriturada no fim do período de relato.

126 Determinar as quantias escrituradas de alguns activos e passivos exige estimação dos efeitos de acontecimentos futuros incertos sobre esses activos e passivos no fim do período de relato. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados, são necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar a quantia recuperável de classes do activo fixo tangível, o efeito da obsolescência tecnológica nos inventários, as provisões sujeitas ao resultado futuro dos litígios em curso e os passivos de benefícios dos empregados de longo prazo tais como obrigações por pensões. Estas estimativas implicam pressupostos sobre itens como o ajustamento do risco aos fluxos de caixa ou em taxas de desconto, alterações futuras em salários e alterações futuras nos preços que afectem outros custos.

127 Os pressupostos e outras fontes de incerteza de estimação divulgados de acordo com o parágrafo 125 relacionam-se com as estimativas que exigem os julgamentos mais difíceis, subjectivos ou complexos do órgão de gestão. À medida que o número de variáveis e pressupostos que afectam a possível futura resolução das incertezas aumenta, esses julgamentos tornam-se mais subjectivos e complexos, e o potencial para um consequente ajustamento material nas quantias escrituradas de activos e passivos geralmente aumenta em conformidade.

128 As divulgações referidas no parágrafo 125 não são exigidas para activos e passivos que tenham um risco significativo de que as suas quantias escrituradas se possam alterar materialmente no próximo ano financeiro se, no fim do período de relato, forem mensurados pelo justo valor com base num preço cotado num mercado activo para um activo ou passivo idêntico. Esses justos valores podem alterar-se materialmente no próximo ano financeiro, mas essas alterações não iriam surgir de pressupostos ou de outras fontes de incerteza de estimação no fim do período de relato.

129 Uma entidade apresenta as divulgações referidas no parágrafo 125 de uma forma que ajuda os utilizadores das demonstrações financeiras a compreenderem os julgamentos que o órgão de gestão faz acerca do futuro e sobre outras fontes de incerteza de estimação. A natureza e dimensão da informação proporcionada variam de acordo com a natureza do pressuposto e outras circunstâncias. Exemplos de tipos de divulgação que uma entidade faz incluem:

(a) a natureza do pressuposto ou outra incerteza de estimação;

(b) a sensibilidade das quantias escrituradas aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;

(c) a resolução esperada de uma incerteza e o espectro de desfechos razoavelmente possíveis durante o próximo ano financeiro com respeito às quantias escrituradas dos activos e passivos afectados; e

(d) uma explicação de alterações feitas a pressupostos anteriores respeitantes a esses activos e passivos, se a incerteza continuar por resolver.

130 Esta Norma não exige que uma entidade divulgue informação orçamental ou previsões ao fazer as divulgações referidas no parágrafo 125.

131 Por vezes, é impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de um pressuposto ou de uma outra fonte de incerteza de estimação no fim do período de relato. Nesses casos, a entidade divulga que é razoavelmente possível, com base no conhecimento existente, que as consequências ao longo do ano financeiro seguinte, que sejam diferentes do pressuposto, possam exigir um ajustamento material na quantia escriturada do activo ou passivo afectado. Em todos os casos, a entidade divulga a natureza e a quantia escriturada do activo ou passivo específico (ou classe de activos ou passivos) afectado pelo pressuposto.

132 As divulgações referidas no parágrafo 122 sobre os julgamentos específicos feitos pelo órgão de gestão no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade não se relacionam com as divulgações das fontes de incerteza de estimação referidas no parágrafo 125.

133 Outras IFRS exigem a divulgação de alguns dos pressupostos que de outra forma seriam exigidos nos termos do parágrafo 125. Por exemplo, a IAS 37 exige a divulgação, em circunstâncias especificadas, de pressupostos de base significativos respeitantes a futuros acontecimentos que afectem classes de provisões. A IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor* exige a divulgação de pressupostos significativos (incluindo a(s) técnica(s) de avaliação e dados), que a entidade utiliza para mensurar o justo valor dos activos e passivos que são escriturados pelo justo valor.

Capital

134 Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utilizadores das suas demonstrações financeiras avaliarem os objectivos, as políticas e os processos da entidade para gerir capital.

135 Para cumprir o parágrafo 134, uma entidade deve divulgar o seguinte:

(a) informação qualitativa sobre os seus objectivos, políticas e processos para gerir capital, incluindo:

(i) uma descrição do que gere como capital;

(ii) quando uma entidade estiver sujeita a requisitos de capital impostos externamente, a natureza desses requisitos e a forma como eles são incorporados na gestão do capital; e

(iii) a forma como está a cumprir os seus objectivos de gerir o capital.

(b) dados quantitativos resumidos sobre o que gere como capital. Algumas entidades encaram alguns passivos financeiros (por exemplo, determinadas formas de dívida subordinada) como parte integrante do capital. Outras entidades encaram o capital como excluindo alguns componentes de capital próprio (por exemplo, componentes resultantes de coberturas de fluxos de caixa).

(c) quaisquer alterações em (a) e (b) do período anterior.

(d) se, durante o período, ela cumpriu os requisitos de capital impostos externamente e aos quais está sujeita.

(e) quando a entidade não cumpriu esses requisitos de capital impostos externamente, as consequências desse incumprimento.

A entidade baseia estas divulgações na informação proporcionada internamente ao pessoal chave da gestão.

136 Uma entidade pode gerir capital de várias formas e estar sujeita a um conjunto de requisitos de capital diferentes. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que desempenham actividades de seguros e actividades bancárias e essas entidades podem operar em várias jurisdições. Quando uma divulgação agregada dos requisitos de capital e sobre a forma como o capital é gerido não proporciona informação útil ou distorce a compreensão de um utilizador de demonstrações financeiras relativamente aos recursos de capital de uma entidade, a entidade deve divulgar informação separada para cada requisito de capital a que ela esteja sujeita.

Instrumentos financeiros com uma opção de venda classificados como capital próprio

136A Em relação aos instrumentos financeiros com uma opção de venda classificados como instrumentos de capital próprio, uma entidade deve divulgar (na medida em que não sejam divulgados noutro local):

(a) um resumo dos dados quantitativos sobre a quantia classificada como capital próprio;

(b) os seus objectivos, políticas e processos para gerir a sua obrigação de recomprar ou remir os instrumentos quando tal seja lhe imposto pelos detentores do instrumento, incluindo quaisquer alterações em relação ao período precedente;

(c) o exfluxo de caixa esperado em resultado da remição ou recompra dessa classe de instrumentos financeiros; e

(d) informações sobre a forma como foi determinada o exfluxo de caixa esperado em resultado da remição ou recompra.

Outras divulgações

137 Uma entidade deve divulgar nas notas:

(a) a quantia de dividendos proposta ou declarada antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, mas não reconhecida como distribuição aos proprietários durante o período, e a respectiva quantia por acção; e

(b) a quantia de qualquer dividendo preferencial acumulado não reconhecido.

138 Uma entidade deve divulgar o seguinte, se não for divulgado noutro local em informação publicada com as demonstrações financeiras:

(a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registo e o endereço da sede (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede);

(b) uma descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais actividades;

(c) o nome da empresa-mãe e da empresa-mãe final do grupo, e

(d) se for uma entidade com um período de vida limitado, informação quanto à duração do seu período de vida.

Transição e data de eficácia

139 Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade adoptar esta Norma antecipadamente, deve divulgar esse facto.

139A A IAS 27 (como emendada em 2008), emendou o parágrafo 106. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (como emendada em 2008) a um período anterior, a emenda deverá ser aplicada a esse período anterior. A emenda deve ser aplicada retrospectivamente.

139B O documento *Instrumentos financeiros com uma opção de venda e obrigações decorrentes de uma liquidação* (Emendas à IAS 32 e IAS 1), emitido em Fevereiro de 2008, emendou o parágrafo 138 e inseriu os parágrafos 8A, 80A e 136A. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 Janeiro 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto e aplicar simultaneamente as emendas à IAS 32, IAS 39, IFRS 7 e IFRIC 2 *Títulos de Capital dos Membros de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares*, relacionadas.

139C Os parágrafos 68 e 71 foram emendados pelo documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

139D O parágrafo 69 foi emendado pelo documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS,* emitido em Abril de 2009. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda antecipadamente, deve divulgar esse facto.

139E [Eliminado]

139F Os parágrafos 106 e 107 foram emendados e o parágrafo 106A foi adicionado pelo documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2010. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2011. É permitida a aplicação antecipada.

139G [Eliminado]

139H A IFRS 10 e a IFRS 12, emitidas em Maio de 2011, emendaram os parágrafos 4, 119, 123 e 124. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 10 e a IFRS 12.

139I A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou os parágrafos 128 e 133. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

139J O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou os parágrafos 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 e 115, adicionou os parágrafos 10A, 81A, 81B e 82A e eliminou os parágrafos 12, 81, 83 e 84. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2012. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

139K A IAS 19 *Benefícios dos Empregados* (como emendada em Junho de 2011) emendou a definição de "Outro rendimento integral" no parágrafo 7 e no parágrafo 96. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IAS 19 (como emendada em Junho de 2011).

139L O documento *Melhorias Anuais - Ciclo 2009-2011*, emitido em Maio de 2012, emendou os parágrafos 10, 38 e 41, eliminou os parágrafos 39–40 e adicionou os parágrafos 38A–38D e 40A–40D. Uma entidade deve aplicar essa emenda retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda antecipadamente, deve divulgar esse facto.

139M [Eliminado]

139N A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes,* emendada em Maio de 2014, emendou o parágrafo 34. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 15.

139O A IFRS 9, como emendada em Julho de 2014, emendou os parágrafos 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 e 123 e eliminou os parágrafos 139E, 139G e 139M. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

139P O documento *Iniciativa de Divulgação* (emendas à IAS 1), emitido em Dezembro de 2014, emendou os parágrafos 10, 31, 54–55, 82A, 85, 113–114, 117, 119 e 122, adicionou os parágrafos 30A, 55A e 85A–85B e eliminou os parágrafos 115 e 120. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Não se exige que as entidades divulguem a informação exigida pelos parágrafos 28–30 da IAS 8 em relação a esses emendas.

Revogação da IAS 1 (revista em 2003)

140 Esta Norma substitui a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* revista em 2003, como emendada em 2005.

Norma Internacional de Contabilidade 2
Inventários

Do parágrafo

OBJECTIVO 1
ÂMBITO 2
DEFINIÇÕES 6
MENSURAÇÃO DE INVENTÁRIOS 9
Custo dos inventários 10
Fórmulas de custeio 23
Valor realizável líquido 28
RECONHECIMENTO COMO UM GASTO 34
DIVULGAÇÃO 36
DATA DE EFICÁCIA 40
REVOGAÇÃO DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO 41

Norma Internacional de Contabilidade 2
Inventários

Objectivo

1 O objectivo desta Norma é prescrever o tratamento contabilístico para os inventários. Um assunto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um activo e a ser transportada até que sejam reconhecidos os réditos relacionados. Esta Norma proporciona orientação na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como um gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre as fórmulas de custeio que sejam usadas para determinar custos aos inventários.

Âmbito

2 Esta Norma aplica-se a todos os inventários, com a excepção dos seguintes:

(a) [eliminada]

(b) instrumentos financeiros (ver a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* e a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*); e

(c) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola e produtos agrícolas no ponto da colheita (ver a IAS 41 *Agricultura*).

3 Esta Norma não se aplica à mensuração dos inventários detidos por:

(a) produtores de produtos agrícolas e florestais, de produtos agrícolas após a colheita e de minerais e produtos minerais na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com práticas já bem estabelecidas nesses sectores. Quando tais inventários são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração;

(b) corretores/intermediários de mercadorias que mensurem os seus inventários pelo justo valor menos custos de alienação. Quando tais inventários são mensurados pelo justo valor menos custos de alienação, as alterações no justo valor menos custos de alienação

são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração.

4 Os inventários referidos no parágrafo 3(a) são mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isto ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada nos termos de um contrato a prazo ou de uma garantia governamental ou quando exista um mercado activo e haja um risco negligenciável de fracasso de venda. Estes inventários apenas são excluídos dos requisitos de mensuração desta Norma.

5 Os corretores/intermediários são os que compram ou vendem mercadorias para outros ou por sua própria conta. Os inventários referidos no parágrafo 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de vender no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos corretores/intermediários. Quando estes inventários são mensurados pelo justo valor menos custos de alienação, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

Definições

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

Os *inventários* são activos:

(a) detidos para venda no decurso normal da actividade empresarial;

(b) no processo de produção para tal venda; ou

(c) na forma de materiais ou bens de consumo a serem consumidos no processo produtivo ou na prestação de serviços.

***Justo Valor* é o preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração. (Ver a IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*).**

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

7 Valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso normal da actividade empresarial. O justo valor reflecte o preço ao qual se concretizaria uma transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração de venda do referido inventário no mercado principal (ou mais vantajoso) para esse inventário. O primeiro é um valor específico para a entidade; o segundo já não o é. O valor realizável líquido dos inventários pode não ser igual ao justo valor menos custos de alienação.

8 Os inventários englobam bens comprados e detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um retalhista e detidas para revenda ou terrenos e outras propriedades detidas para revenda. Os inventários também englobam produtos acabados produzidos ou trabalhos em curso a produzir pela entidade e incluem materiais e bens de consumo aguardando o seu uso no processo produtivo. Os custos suportados para cumprir um contrato com um cliente que não resultem em inventários (ou activos no âmbito de outra Norma) são contabilizados nos termos da IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*.

Mensuração de inventários

9 **Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.**

Custo dos inventários

10 **O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais.**

Custos de compra

11 Os custos de compra dos inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os posteriormente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados,

materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares deduzem-se na determinação dos custos de compra.

Custos de conversão

12 Os custos de conversão de inventários incluem os custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra directa. Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam suportados ao converter matérias em produtos acabados. Os gastos gerais de produção fixos são os custos indirectos de produção que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábricas e os custos de gestão e administração da fábrica. Os gastos gerais de produção variáveis são os custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção, tais como materiais indirectos e mão-de-obra indirecta.

13 A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado caso se aproxime da capacidade normal. A quantia de gastos gerais fixos imputada a cada unidade de produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou de instalações ociosas. Os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que sejam suportados. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos gerais fixos imputada a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os gastos gerais de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção com base no uso real das instalações de produção.

14 Um processo de produção pode resultar na produção simultânea de mais de um produto. Este é o caso quando, por exemplo, são produzidos produtos conjuntamente ou quando há um produto principal e um subproduto. Quando os custos de conversão de cada produto não são separadamente identificáveis,

eles são imputados entre os produtos por um critério racional e consistente. A imputação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo das vendas de cada produto seja na fase do processo de produção quando os produtos se tornam separadamente identificáveis seja na de acabamento da produção. A maior parte dos subprodutos, pela sua natureza, são imateriais. Quando for este o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como consequência, a quantia escriturada do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

Outros custos

15 Outros custos somente são incluídos nos custos dos inventários na medida em que sejam suportados para os colocar no seu local e na sua condição actuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam da produção ou os custos de concepção de produtos para clientes específicos.

16 Exemplos de custos excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos do período em que sejam suportados são:

(a) quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão-de-obra ou de outros custos de produção;

(b) custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários no processo de produção antes de uma nova fase de produção;

(c) gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais; e

(d) custos de alienação.

17 A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* identifica circunstâncias limitadas em que os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários.

18 Uma entidade pode comprar inventários com condições de liquidação diferida. Quando o acordo contém efectivamente um elemento de financiamento, esse elemento, por exemplo uma diferença entre o preço de compra para condições

de crédito normais e a quantia paga, é reconhecido como gasto de juros durante o período do financiamento.

Custos de inventários de um prestador de serviços

19 [Eliminado]

Custo do produto agrícola colhido de activos biológicos

20 Segundo a IAS 41 *Agricultura*, os inventários que compreendam produto agrícola que uma entidade tenha colhido dos seus activos biológicos são mensurados no reconhecimento inicial pelo seu justo valor menos custos de alienação no ponto da colheita. Este é o custo dos inventários nessa data para aplicação desta Norma.

Técnicas para a mensuração do custo

21 As técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do custo-padrão ou o método de retalho, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. Os custos-padrão tomam em consideração os níveis normais dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. São regularmente analisados e, se necessário, revistos à luz das condições correntes.

22 O método de retalho é muitas vezes usado no sector de retalho para mensurar inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, que têm margens similares e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do inventário é determinado reduzindo o valor de venda do inventário da percentagem da margem bruta apropriada. A percentagem usada toma em consideração o inventário que tenha sido marcado abaixo do seu preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de retalho.

Fórmulas de custeio

23 O custo dos inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos

deve ser determinado pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

24 A identificação específica do custo significa que são determinados custos específicos a elementos identificados do inventário. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projecto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de inventário que sejam geralmente intermutáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, o método de selecção dos itens que permanecem nos inventários pode ser usado para obter efeitos predeterminados nos resultados.

25 O custo dos inventários que não sejam os tratados no parágrafo 23 deve ser determinado pelo uso da fórmula primeira entrada, primeira saída (FIFO) ou da fórmula do custo médio ponderado. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso similares para a entidade. Para os inventários que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.

26 Por exemplo, os inventários usados num segmento operacional podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de inventários usados num outro segmento operacional. Porém, uma diferença na localização geográfica dos inventários (ou nas respectivas regras fiscais) não é suficiente, por si só, para justificar o uso de diferentes fórmulas de custeio.

27 A fórmula FIFO pressupõe que os itens de inventário que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e consequentemente os itens que permanecerem em inventário no fim do período sejam os itens mais recentemente comprados ou produzidos. Pela fórmula do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens similares no começo de um período e do custo de itens similares comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser calculada numa base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, dependendo das circunstâncias da entidade.

Valor realizável líquido

28 O custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos inventários pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem suportados para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o custo dos inventários para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os activos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

29 Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Nalgumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar itens similares ou relacionados. Pode ser o caso dos itens de inventário relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais similares, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir inventários com base numa classificação de inventários como, por exemplo, produtos acabados, ou em todos os inventários de um determinado sector ou segmento operacional.

30 As estimativas do valor realizável líquido são baseadas na prova mais fiável disponível no momento em que sejam feitas as estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários se venham a realizar. Estas estimativas tomam em consideração as variações nos preços ou custos directamente relacionadas com acontecimentos que ocorram após o fim do período, na medida em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim do período.

31 As estimativas do valor realizável líquido também tomam em consideração a finalidade para a qual o inventário é detido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de inventário detida para satisfazer contratos de venda firmes ou de prestações de serviços é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de inventário detidas, o valor realizável líquido do excesso baseia-se em preços

gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos de venda firmes com quantidades superiores às quantidades de inventário detidas ou resultantes de contratos de compra firmes. Tais provisões são tratadas de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.

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

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

Reconhecimento como um gasto

34 **Quando os inventários são vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respectivo rédito seja reconhecido. A quantia de qualquer redução dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que a redução ou perda ocorra. A quantia de qualquer reversão de qualquer redução de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de**

inventários reconhecida como um gasto do período em que a reversão ocorra.

35 Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do activo, como, por exemplo, inventários usados como um componente de activos fixos tangíveis de construção própria. Os inventários imputados desta forma a um outro activo são reconhecidos como um gasto durante a vida útil desse activo.

Divulgação

36 As demonstrações financeiras devem divulgar:

(a) as políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;

(b) a quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;

(c) a quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos custos de alienação;

(d) a quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;

(e) a quantia de qualquer redução de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 34;

(f) a quantia de qualquer reversão de qualquer redução que seja reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 34;

(g) as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma redução de inventários de acordo com o parágrafo 34; e

(h) a quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

37 A informação acerca das quantias escrituradas detidas em diferentes classificações de inventários e a extensão das alterações nesses activos é útil para os utilizadores das demonstrações financeiras. As classificações comuns de inventários são: mercadorias, matérias-primas, materiais, trabalhos em curso e produtos acabados. Os inventários de um prestador de serviços podem ser descritos como trabalhos em curso.

38 A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período, que é muitas vezes referida como o custo das vendas, consiste nos custos previamente incluídos na mensuração do inventário agora vendido, nos gastos gerais de produção não imputados e nas quantias anormais de custos de produção de inventários. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outras quantias, tais como custos de distribuição.

39 Algumas entidades adoptam um formato para os resultados que resulta na divulgação de quantias que não seja o custo de inventários reconhecido como um gasto durante o período. De acordo com este formato, uma entidade apresenta uma análise dos gastos usando uma classificação baseada na natureza dos gastos. Neste caso, a entidade divulga os custos reconhecidos como um gasto relativamente a matérias-primas e consumíveis, custos de mão-de-obra e outros custos juntamente com a quantia da alteração líquida nos inventários do período.

Data de eficácia

40 Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, deve divulgar esse facto.

40A [Eliminado]

40B [Eliminado]

40C A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou a definição de justo valor no parágrafo 6 e emendou o parágrafo 7. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

40D [Eliminado]

40E A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou os parágrafos 2, 8, 29 e 37 e eliminou o parágrafo 19. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 15.

40F A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou o parágrafo 2 e eliminou os parágrafos 40A, 40B e 40D. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Revogação de outras tomadas de posição

41 Esta Norma substitui a IAS 2 *Inventários* (revista em 1993).

42 Esta Norma substitui a SIC-1 *Consistência — Fórmulas de Custeio Diferentes para Inventários*.

Norma Internacional de Contabilidade 7
Demonstração de Fluxos de Caixa

Do parágrafo

OBJECTIVO
ÂMBITO ····· 1
BENEFÍCIOS DA INFORMAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA ····· 4
DEFINIÇÕES ····· 6
Caixa e equivalentes de caixa ····· 7
APRESENTAÇÃO DE UMA DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA ····· 10
Actividades operacionais ····· 13
Actividades de investimento ····· 16
Actividades de financiamento ····· 17
RELATO DE FLUXOS DE CAIXA DE ACTIVIDADES OPERACIONAIS ····· 18
RELATO DE FLUXOS DE CAIXA DE ACTIVIDADES DE INVESTIMENTO E DE FINANCIAMENTO ····· 21
RELATO DE FLUXOS DE CAIXA NUMA BASE LÍQUIDA ····· 22
FLUXOS DE CAIXA EM MOEDA ESTRANGEIRA ····· 25
JUROS E DIVIDENDOS ····· 31
IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO ····· 35
INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS, ASSOCIADAS E EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS ····· 37
ALTERAÇÕES NOS INTERESSES DE PROPRIEDADE EM SUBSIDIÁRIAS E OUTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIAIS ····· 39
TRANSACÇÕES NÃO MONETÁRIAS ····· 43
COMPONENTES DE CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA ····· 45
OUTRAS DIVULGAÇÕES ····· 48
DATA DE EFICÁCIA ····· 53

Norma Internacional de Contabilidade 7
Demonstração de Fluxos de Caixa [1]

Objectivo

A informação acerca dos fluxos de caixa de uma entidade é útil ao proporcionar aos utilizadores das demonstrações financeiras uma base para determinarem a capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade de utilizar esses fluxos de caixa. As decisões económicas que sejam tomadas pelos utilizadores exigem uma avaliação da capacidade de uma entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e o momento e certeza da sua geração.

O objectivo desta Norma é o de exigir a prestação de informação acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa de uma entidade através de uma demonstração de fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa durante o período das actividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Âmbito

1 **Uma entidade deve preparar uma demonstração de fluxos de caixa de acordo com os requisitos desta Norma e deve apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações financeiras de cada período em que são apresentadas demonstrações financeiras.**

2 Esta Norma substitui a IAS 7 *Demonstração das Variações na Posição Financeira*, aprovada em Julho de 1977.

3 Os utilizadores das demonstrações financeiras de uma entidade estão interessados em saber como a entidade gera e usa o caixa e os equivalentes de caixa. É este o caso independentemente da natureza das actividades da entidade e de o caixa poder ser visto ou não como o produto da entidade, como é o caso de uma instituição financeira. As entidades necessitam de caixa essencialmente pelas mesmas razões, mesmo que as suas actividades principais de produção de rédito possam ser diferentes. Elas necessitam de caixa para conduzir as suas operações, para pagar as suas obrigações e para

1 Em Setembro de 2007, o IASB alterou o título da IAS 7, de Demonstrações de Fluxo de Caixa para Demonstração de Fluxos de Caixa, como consequência da revisão das IAS 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras, em 2007.

proporcionar retornos aos seus investidores. Consequentemente, esta Norma exige que todas as entidades apresentem uma demonstração de fluxos de caixa.

Benefícios da informação dos fluxos de caixa

4 Uma demonstração de fluxos de caixa, quando usada juntamente com o restante das demonstrações financeiras, proporciona informação que ajuda os utilizadores a avaliarem as alterações no activo líquido de uma entidade, a sua estrutura financeira (incluindo a sua liquidez e solvência) e a sua capacidade de afectar as quantias e momento dos fluxos de caixa a fim de se adaptar às alterações de circunstâncias e oportunidades. A informação de fluxos de caixa é útil na determinação da capacidade da entidade de gerar caixa e equivalentes de caixa e ajuda os utilizadores a desenvolverem modelos para determinar e comparar o valor presente dos fluxos de caixa futuros de diferentes entidades. Aumenta também a comparabilidade do relato do desempenho operacional por diferentes entidades porque elimina os efeitos do uso de diferentes tratamentos contabilísticos para as mesmas operações e acontecimentos.

5 A informação histórica dos fluxos de caixa é muitas vezes usada como um indicador da quantia, do momento e da certeza de fluxos de caixa futuros. É também útil para verificar o rigor de avaliações passadas de fluxos de caixa futuros e para examinar o relacionamento entre a rentabilidade e os fluxos de caixa líquidos e o impacto de variações de preços.

Definições

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

Actividades de financiamento **são as actividades que têm como consequência alterações na dimensão e na composição do capital próprio e nos empréstimos obtidos pela entidade.**

Actividades de investimento **são a aquisição e a alienação de activos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.**

***Actividades operacionais* são as principais actividades produtoras de rédito da entidade e outras actividades que não sejam de investimento ou de financiamento.**

***Caixa* compreende o dinheiro em caixa e em depósitos à ordem.**

***Equivalentes de caixa* são investimentos de curto prazo, altamente líquidos, que sejam prontamente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor.**

***Fluxos de caixa* são influxos e exfluxos de caixa e equivalentes de caixa.**

Caixa e equivalentes de caixa

7 Os equivalentes de caixa são detidos com a finalidade de satisfazer os compromissos de caixa de curto prazo e não para investimento ou outros propósitos. Para um investimento ser elegível como um equivalente de caixa, tem de ser prontamente convertível para uma quantia conhecida de dinheiro e estar sujeito a um risco insignificante de alterações de valor. Por isso, um investimento só é geralmente elegível como um equivalente de caixa quando tiver uma maturidade reduzida de, seja, três meses ou menos a partir da data de aquisição. Os investimentos em capital próprio são excluídos dos equivalentes de caixa a menos que sejam, em substância, equivalentes de caixa, por exemplo, no caso de acções preferenciais adquiridas dentro de um curto período da sua maturidade e com uma data específica de remição.

8 Os empréstimos bancários obtidos são geralmente considerados como actividades de financiamento. Porém, em alguns países, os saques a descoberto que sejam reembolsáveis à ordem são uma parte integrante da gestão de caixa de uma entidade. Nestas circunstâncias, os saques a descoberto são incluídos como um componente de caixa e equivalentes de caixa. Uma característica de tais acordos bancários é a de que o saldo de bancos flutua muitas vezes de positivo a descoberto.

9 Os fluxos de caixa excluem movimentos entre itens que constituam caixa e equivalentes de caixa porque estas componentes são parte da gestão de caixa de uma entidade e não parte das suas actividades operacionais, de

investimento e de financiamento. A gestão de caixa inclui o investimento de excessos de caixa em equivalentes de caixa.

Apresentação de uma demonstração de fluxos de caixa

10 **A demonstração de fluxos de caixa deve relatar os fluxos de caixa durante o período classificados por actividades operacionais, de investimento e de financiamento.**

11 Uma entidade apresenta os seus fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento da maneira que seja mais apropriada para os seus negócios. A classificação por actividades proporciona informação que permite aos utilizadores determinarem o impacto dessas actividades na posição financeira da entidade e nas quantias de caixa e equivalentes de caixa. Esta informação pode ser também usada para avaliar as relações entre essas actividades.

12 Uma única operação pode incluir fluxos de caixa que sejam classificados diferentemente. Por exemplo, quando o reembolso de um empréstimo inclua quer juros, quer capital, o elemento juro pode ser classificado como uma actividade operacional e o elemento capital ser classificado como uma actividade de financiamento.

Actividades operacionais

13 A quantia de fluxos de caixa de actividades operacionais é um indicador-chave da medida em que as operações da entidade geraram fluxos de caixa suficientes para pagar empréstimos, manter a capacidade operacional da entidade, pagar dividendos e fazer novos investimentos, sem recurso a fontes externas de financiamento. A informação acerca das componentes específicas dos fluxos de caixa operacionais históricos é útil, juntamente com outra informação, na previsão de fluxos de caixa operacionais futuros.

14 Os fluxos de caixa das actividades operacionais são principalmente derivados das principais actividades geradoras de rédito da entidade. Por isso, eles são geralmente consequência das transacções e outros acontecimentos que entram

na determinação dos resultados. Exemplos de fluxos de caixa de actividades operacionais são:

(a) recebimentos de caixa provenientes da venda de bens e da prestação de serviços;

(b) recebimentos de caixa provenientes de royalties, honorários, comissões e outros réditos;

(c) pagamentos de caixa a fornecedores de bens e serviços;

(d) pagamentos de caixa a, e em nome de, empregados;

(e) recebimentos de caixa e pagamentos de caixa de uma entidade seguradora relativos a prémios e reclamações, anuidades e outros benefícios de apólices;

(f) pagamentos de caixa ou restituições de impostos sobre o rendimento a menos que possam ser especificamente identificados com actividades de financiamento e de investimento; e

(g) recebimentos de caixa e pagamentos de caixa de contratos detidos para fins de negociação ou comercialização.

Algumas transacções, tais como a venda de um item de uma fábrica, podem dar origem a um ganho ou a uma perda que seja incluída nos resultados reconhecidos. Os fluxos de caixa relacionados com tais transacções são fluxos de caixa de actividades de investimento. Contudo, os pagamentos de caixa para fabricar ou adquirir activos detidos para locação a outras partes e subsequentemente detidos para venda, como descrito no parágrafo 68A da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, são fluxos de caixa das actividades operacionais. Os recebimentos de caixa provenientes da locação e da venda subsequente de tais activos são igualmente fluxos de caixa das actividades operacionais.

15 Uma entidade pode deter títulos e empréstimos para fins de negociação ou comercialização, situação em que são similares a inventários adquiridos especificamente para revenda. Por isso, os fluxos de caixa provenientes da compra e venda de títulos para fins de negociação ou comercialização são classificados como actividades operacionais. De forma semelhante, os adiantamentos de caixa e empréstimos feitos por instituições financeiras são geralmente classificados como actividades operacionais desde que se relacionem com as principais actividades geradoras de rédito dessa entidade.

Actividades de investimento

16 A divulgação separada dos fluxos de caixa das actividades de investimento é importante porque os fluxos de caixa representam a medida em que os dispêndios foram feitos relativamente a recursos destinados a gerar rendimento e fluxos de caixa futuros. Apenas os dispêndios que resultam num activo reconhecido na demonstração da posição financeira são elegíveis para classificação como actividades de investimento. São exemplos de fluxos de caixa de actividades de investimento:

(a) pagamentos de caixa para aquisição de activos fixos tangíveis, intangíveis e outros activos de longo prazo. Estes pagamentos incluem os relacionados com custos de desenvolvimento capitalizados e activos fixos tangíveis construídos para a própria empresa;

(b) recebimentos de caixa por vendas de activos fixos tangíveis, intangíveis e outros activos de longo prazo;

(c) pagamentos de caixa para aquisição de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras entidades e de interesses em empreendimentos conjuntos (que não sejam pagamentos dos instrumentos considerados como sendo equivalentes de caixa ou detidos para fins de negociação ou comercialização);

(d) recebimentos de caixa de vendas de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras entidades e de interesses em empreendimentos conjuntos (que não sejam recebimentos dos instrumentos considerados como equivalentes de caixa e dos detidos para fins de negociação ou comercialização);

(e) adiantamentos de caixa e empréstimos feitos a outras partes (que não sejam adiantamentos e empréstimos feitos por uma instituição financeira);

(f) recebimentos de caixa provenientes do reembolso de adiantamentos e de empréstimos feitos a outras partes (que não sejam adiantamentos e empréstimos de uma instituição financeira);

(g) pagamentos de caixa relativos a contratos de futuros, contratos a prazo, contratos de opção e contratos de swap, excepto quando os contratos sejam mantidos para fins de negociação ou comercialização,

ou os pagamentos sejam classificados como actividades de financiamento; e

(h) recebimentos de caixa de contratos de futuros, contratos a prazo, contratos de opção e contratos de swap, excepto quando os contratos sejam mantidos para fins de negociação ou comercialização, ou os recebimentos sejam classificados como actividades de financiamento.

Quando um contrato for contabilizado como cobertura de uma posição identificável, os fluxos de caixa do contrato são classificados da mesma maneira que os fluxos de caixa da posição que esteja a ser coberta.

Actividades de financiamento

17 A divulgação separada de fluxos de caixa das actividades de financiamento é importante porque é útil para prever exigências futuras de fluxos de caixa pelos fornecedores de capital à entidade. São exemplos de fluxos de caixa de actividades de financiamento:

(a) proventos de caixa provenientes da emissão de acções ou de outros instrumentos de capital próprio;

(b) pagamentos de caixa a detentores para adquirir ou remir as acções da entidade;

(c) entradas de caixa provenientes da emissão de certificados de dívida, empréstimos, livranças, obrigações, hipotecas e outros empréstimos obtidos a curto ou longo prazo;

(d) reembolsos de caixa de quantias de empréstimos obtidos; e

(e) pagamentos de caixa por um locatário para a redução da dívida em aberto relacionada com uma locação financeira.

Relato de fluxos de caixa de actividades operacionais

18 Uma entidade deve relatar os fluxos de caixa de actividades operacionais usando um dos seguintes métodos:

(a) o método directo, pelo qual são divulgadas as principais classes dos recebimentos de caixa brutos e dos pagamentos de caixa brutos; ou

(b) o método indirecto, pelo qual os resultados são ajustados pelos efeitos de transacções de natureza não pecuniária, de quaisquer

diferimentos ou acréscimos de recebimentos ou pagamentos de caixa operacionais passados ou futuros, e itens de rendimento ou gasto associados com fluxos de caixa de investimento ou de financiamento.

19 As entidades são encorajadas a relatar fluxos de caixa de actividades operacionais usando o método directo. O método directo proporciona informação que pode ser útil para estimar fluxos de caixa futuros e que não é disponibilizada pelo método indirecto. Pelo método directo, a informação acerca das principais classes de recebimentos de caixa brutos e de pagamentos de caixa brutos pode ser obtida:

(a) a partir dos registos contabilísticos da entidade; ou

(b) pelo ajustamento de vendas, custo das vendas (juros e rendimentos similares e gasto de juros e encargos similares para uma instituição financeira) e outros itens da demonstração do rendimento integral relativamente a:

(i) alterações, durante o período em inventários e dívidas operacionais a receber e a pagar;

(ii) outros itens não monetários; e

(iii) outros itens pelos quais os efeitos de caixa sejam fluxos de caixa de investimento ou de financiamento.

20 Pelo método indirecto, o fluxo de caixa líquido das actividades operacionais é determinado pelo ajustamento dos resultados relativamente aos efeitos de:

(a) alterações, durante o período, em inventários e dívidas operacionais a receber e a pagar;

(b) itens que não sejam monetários, tais como depreciações, provisões, impostos diferidos, perdas e ganhos de moeda estrangeira não realizados, lucros de associadas não distribuídos; e

(c) todos os outros itens cujos efeitos de caixa sejam fluxos de caixa de investimento ou de financiamento.

Alternativamente, o fluxo de caixa líquido das actividades operacionais pode ser apresentado pelo método indirecto ao mostrar-se o rédito e os gastos divulgados na demonstração do rendimento integral e as alterações durante o período em inventários e em dívidas a receber e a pagar operacionais.

Relato de fluxos de caixa de actividades de investimento e de financiamento

21 Uma entidade deve relatar separadamente as principais classes dos recebimentos de caixa brutos e dos pagamentos de caixa brutos das actividades de investimento e de financiamento, excepto até ao ponto em que os fluxos de caixa descritos nos parágrafos 22 e 24 sejam relatados numa base líquida.

Relato de fluxos de caixa numa base líquida

22 Os fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento seguintes podem ser relatados numa base líquida:

(a) recebimentos e pagamentos de caixa por conta de clientes quando o fluxo de caixa reflectir as actividades do cliente e não os da entidade; e

(b) recebimentos e pagamentos de caixa dos itens em que a rotação seja rápida, as quantias sejam grandes e as maturidades sejam curtas.

23 Exemplos de recebimentos e pagamentos de caixa referidos no parágrafo 22(a) são:

(a) a aceitação e o reembolso de depósitos à ordem de um banco;

(b) os fundos detidos para clientes por uma entidade de investimentos; e

(c) rendas cobradas por conta de, e pagas a, proprietários de imóveis.

23A São exemplos de recebimentos e pagamentos de caixa referidos no parágrafo 22(b) os adiantamentos feitos a, e o reembolso de:

(a) as quantias de capital relacionadas com clientes de cartões de crédito;

(b) a compra e a venda de investimentos; e

(c) outros empréstimos obtidos de curto prazo, como, por exemplo, os que tenham um período de maturidade de três meses ou menos.

24 Os fluxos de caixa de uma instituição financeira de cada uma das actividades seguintes podem ser relatados numa base líquida:

(a) recebimentos e pagamentos de caixa provenientes da aceitação e do reembolso de depósitos com uma data fixada de maturidade;

(b) **a colocação de depósitos em, e o levantamento de depósitos de, outras instituições financeiras; e**

(c) **adiantamentos de caixa e empréstimos feitos a clientes e o reembolso desses adiantamentos e empréstimos.**

Fluxos de Caixa em moeda estrangeira

25 **Os fluxos de caixa resultantes de transacções em moeda estrangeira devem ser registados na moeda funcional de uma entidade mediante a aplicação à quantia em moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data do fluxo de caixa.**

26 **Os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira devem ser transpostos às taxas de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira às datas dos fluxos de caixa.**

27 Os fluxos de caixa denominados numa moeda estrangeira são relatados de maneira consistente com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*. Isto permite o uso de uma taxa de câmbio que se aproxime da taxa real. Por exemplo, uma taxa de câmbio média ponderada de um período pode ser usada para registar transacções em moeda estrangeira ou a transposição dos fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira. Porém, a IAS 21 não permite o uso da taxa de câmbio no fim do período de relato quando sejam transpostos os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira.

28 Os ganhos e as perdas não realizados provenientes de alterações de taxas de câmbio de moeda estrangeira não são fluxos de caixa. Porém, o efeito das alterações das taxas de câmbio sobre caixa e equivalentes de caixa detidos ou devidos numa moeda estrangeira é relatado na demonstração de fluxos de caixa a fim de reconciliar caixa e equivalentes de caixa no começo e no fim do período. Esta quantia é apresentada separadamente da dos fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento e inclui as diferenças, se as houver, caso esses fluxos de caixa tivessem sido relatados às taxas de câmbio do fim do período.

29 [Eliminado]

30 [Eliminado]

Juros e dividendos

31 Os fluxos de caixa de juros e dividendos recebidos e pagos devem ser separadamente divulgados. Cada um deve ser classificado de maneira consistente de período para período como actividade operacional, de investimento ou de financiamento.

32 A quantia total de juros pagos durante um período é divulgada na demonstração de fluxos de caixa quer tenha sido reconhecida como um gasto nos resultados quer tenha sido capitalizada de acordo com a IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*.

33 Para uma instituição financeira, os juros pagos e os juros e dividendos recebidos são geralmente classificados como fluxos de caixa operacionais. Porém, não há consenso sobre a classificação destes fluxos de caixa relativamente a outras entidades. Os juros pagos e juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa operacionais porque entram na determinação dos resultados. Alternativamente, os juros pagos e os juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento respectivamente porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retornos sobre o investimento.

34 Os dividendos pagos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento porque são um custo da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, os dividendos pagos podem ser classificados como um componente dos fluxos de caixa das actividades operacionais a fim de ajudar os utilizadores a determinarem a capacidade de uma entidade pagar dividendos a partir dos fluxos de caixa operacionais.

Impostos sobre o rendimento

35 Os fluxos de caixa relativos a impostos sobre o rendimento devem ser divulgados separadamente devendo ser classificados como fluxos de caixa de actividades operacionais, a menos que possam ser especificamente identificados com as actividades de financiamento e de investimento.

36 Os impostos sobre o rendimento resultam de transacções que dão origem a fluxos de caixa que são classificados como actividades operacionais, de investimento ou de financiamento numa demonstração de fluxos de caixa. Enquanto o gasto de impostos pode ser prontamente identificável com as actividades de financiamento ou de investimento, os fluxos de caixa relacionados com impostos são muitas vezes de identificação impraticável, podendo surgir num período diferente dos fluxos de caixa da operação subjacente. Por isso, os impostos pagos são geralmente classificados como fluxos de caixa das actividades operacionais. Porém, quando for praticável identificar o fluxo de caixa de impostos com transacções individuais que dão origem a fluxos de caixa que são classificados como actividades de investimento ou de financiamento, o fluxo de caixa de impostos é classificado como uma actividade de investimento ou de financiamento, como apropriado. Quando os fluxos de caixa de impostos forem imputados a mais do que uma classe de actividade, deve ser divulgada a quantia total de impostos pagos.

Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

37 Quando contabilizar um investimento numa associada, num empreendimento conjunto ou numa subsidiária contabilizado pelo uso do método da equivalência patrimonial ou pelo método do custo, uma investidora limita o seu relato na demonstração de fluxos de caixa aos fluxos de caixa entre si própria e a investida, por exemplo, a dividendos e adiantamentos.

38 Uma entidade que divulgue o seu interesse numa associada ou num empreendimento conjunto utilizando o método da equivalência patrimonial inclui na sua demonstração de fluxos de caixa os fluxos de caixa respeitantes aos seus investimentos na associada ou empreendimento conjunto e as distribuições e outros pagamentos ou recebimentos entre si e a associada ou o empreendimento conjunto.

Alterações nos interesses de propriedade em subsidiárias e outras actividades empresariais

39 Os fluxos de caixa agregados provenientes da obtenção ou perda de controlo de subsidiárias ou de outras actividades empresariais devem ser

apresentados separadamente e classificados como actividades de investimento.

40 **Uma entidade deve divulgar, agregadamente, no que respeita tanto à obtenção como à perda de controlo de subsidiárias ou de outras actividades empresariais durante o período cada um dos seguintes elementos:**

(a) a retribuição total paga ou recebida;

(b) a parte da retribuição que consista em caixa e equivalentes de caixa;

(c) a quantia de caixa e equivalentes de caixa nas subsidiárias ou outras actividades empresariais sobre as quais o controlo é obtido ou perdido; e

(d) a quantia dos activos e passivos que não sejam caixa ou equivalentes de caixa nas subsidiárias ou outras actividades empresariais sobre as quais o controlo é obtido ou perdido, resumida por cada categoria principal.

40A Uma entidade de investimento, tal como definida na IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, não precisa de aplicar os parágrafos 40(c), ou 40(d), a um investimento numa subsidiária que deva ser mensurada pelo justo valor através dos resultados.

41 A apresentação separada dos efeitos dos fluxos de caixa da obtenção ou perda de controlo de subsidiárias ou de outras actividades empresariais em linhas de itens autónomas, juntamente com a divulgação separada das quantias dos activos e de passivos adquiridos ou alienados, contribui para distinguir esses fluxos de caixa dos fluxos de caixa das outras actividades operacionais, de investimento e de financiamento. Os efeitos dos fluxos de caixa da perda de controlo não são deduzidos dos resultantes da obtenção de controlo.

42 A quantia agregada de dinheiro pago ou recebido como retribuição pela obtenção ou perda de controlo de subsidiárias ou outras actividades empresariais é relatada na demonstração de fluxos de caixa pela quantia líquida de caixa e equivalentes de caixa adquiridos ou alienados como parte dessas transacções, acontecimentos ou alterações de circunstâncias.

42A Os fluxos de caixa resultantes de alterações nos interesses de propriedade numa subsidiária que não resultam em perda de controlo devem ser classificados como fluxos de caixa de actividades de financiamento, a menos que a subsidiária seja detida por uma entidade de investimento, tal como definida na IFRS 10, e deva ser mensurada pelo justo valor através dos resultados.

42B As alterações nos interesses de propriedade numa subsidiária que não resultam em perda de controlo, tal como a compra ou venda subsequente pela empresa-mãe de instrumentos de capital próprio de uma subsidiária, são contabilizadas como transacções de capital próprio (ver a IFRS 10), a menos que a subsidiária seja detida por uma entidade de investimento e deva ser mensurada pelo justo valor através dos resultados. Assim, os fluxos de caixa resultantes são classificados da mesma forma que outras transacções com proprietários descritas no parágrafo 17.

Transacções não monetárias

43 **As transacções de investimento e de financiamento que não exijam o uso de caixa ou equivalentes de caixa devem ser excluídas de uma demonstração de fluxos de caixa. Tais operações devem ser divulgadas noutra parte das demonstrações financeiras de tal maneira que proporcionem toda a informação relevante acerca das actividades de investimento e de financiamento.**

44 Muitas actividades de financiamento e de investimento não têm um impacto directo nos fluxos de caixa correntes, se bem que afectem a estrutura do capital e do activo da entidade. A exclusão das transacções não monetárias da demonstração de fluxos de caixa é consistente com o objectivo de uma demonstração do fluxo de caixa porque esses itens não envolvem fluxos de caixa no período corrente. Exemplos de transacções não monetárias são:

(a) a aquisição de activos seja pela assunção de passivos directamente relacionados, seja por meio de uma locação financeira;

(b) a aquisição de uma entidade através de uma emissão de capital; e

(c) a conversão de dívida em capital.

Componentes de Caixa e equivalentes de caixa

45 Uma entidade deve divulgar os componentes de caixa e equivalentes de caixa e deve apresentar uma reconciliação das quantias incluídas na sua demonstração de fluxos de caixa com os itens equivalentes relatados na demonstração da posição financeira.

46 Devido à variedade das práticas de gestão de caixa e de acordos bancários em todo o mundo e por forma a haver conformidade com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*, uma entidade divulga a política que adopta na determinação da composição de caixa e equivalentes de caixa.

47 O efeito de qualquer alteração na política de determinação dos componentes de caixa e equivalentes de caixa, como, por exemplo, uma alteração na classificação de instrumentos financeiros anteriormente considerados como sendo parte da carteira de investimentos de uma entidade, será relatado de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*.

Outras divulgações

48 Uma entidade deve divulgar, juntamente com um comentário do órgão de gestão, a quantia dos saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa detidos pela entidade que não estejam disponíveis para uso do grupo.

49 Há várias circunstâncias em que os saldos de caixa e equivalentes de caixa detidos por uma entidade não estão disponíveis para uso do grupo. Exemplos incluem saldos de caixa e equivalentes de caixa detidos por uma subsidiária que opere num país onde se apliquem controlos sobre trocas monetárias ou outras restrições legais quando os saldos não estejam disponíveis para uso geral pela empresa-mãe ou outras subsidiárias.

50 Pode ser relevante informação adicional para os utilizadores para compreensão da posição financeira e liquidez de uma entidade. Encoraja-se a divulgação desta informação, juntamente com um comentário do órgão de gestão, podendo incluir:

(a) a quantia das facilidades de empréstimos obtidos não usados que possa estar disponível para actividades operacionais futuras e para liquidar compromissos de capital, indicando quaisquer restrições no uso destas facilidades;

(b) [eliminada]

(c) a quantia agregada de fluxos de caixa que representem aumentos na capacidade operacional separadamente dos fluxos de caixa que sejam exigidos para manter a capacidade operacional; e

(d) a quantia dos fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento de cada segmento relatável (ver a IFRS 8 *Segmentos Operacionais*).

51 É útil a divulgação separada de fluxos de caixa que representem aumentos na capacidade operacional e fluxos de caixa que sejam exigidos para manter a capacidade operacional, pois facilita ao utilizador determinar se a entidade está a investir adequadamente na manutenção da sua capacidade operacional. Uma entidade que não invista adequadamente na manutenção da sua capacidade operacional pode prejudicar a rentabilidade futura a favor da liquidez corrente e distribuições a proprietários.

52 A divulgação de fluxos de caixa por segmentos facilita aos utilizadores a obtenção de melhor compreensão da relação entre os fluxos de caixa do negócio como um todo e os fluxos das suas partes componentes e a disponibilidade e a variabilidade dos fluxos de caixa por segmentos.

Data de eficácia

53 Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1994.

54 A IAS 27 (como emendada em 2008) emendou os parágrafos 39—42 e adicionou os parágrafos 42A e 42B. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior. As emendas devem ser aplicadas retrospectivamente.

55 O parágrafo 14 foi emendado com base no documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior deve divulgar esse facto e aplicar o parágrafo 68A da IAS 16.

56 O parágrafo 16 foi emendado pelo documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS* emitido em Abril de 2009. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

57 A IFRS 10 e a IFRS 11 *Acordos Conjuntos*, emitidas em Maio de 2011, emendaram os parágrafos 37, 38 e 42B e eliminaram o parágrafo 50(b). Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 10 e a IFRS 11.

58 O documento *Entidades de Investimento* (Emendas à IFRS 10, à IFRS 12 e à IAS 27), emitido em Outubro de 2012, emendou os parágrafos 42A e 42B e adicionou o parágrafo 40A. Uma entidade deve aplicar essas emendas em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada do documento *Entidades de Investimento*. Se uma entidade aplicar as emendas de forma antecipada, deve também aplicar todas as emendas incluídas no documento *Entidades de Investimento* ao mesmo tempo.

Norma Internacional de Contabilidade 8
Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros

Do parágrafo

OBJECTIVO 1
ÂMBITO 3
DEFINIÇSÕES 5
POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS 7
Selecção e aplicação de políticas contabilísticas 7
Consistência de políticas contabilísticas 13
Alterações em políticas contabilísticas 14
ALTERAÇÕES EM ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS 32
Divulgação 39
ERROS 41
Limitações à reexpressão retrospectiva 43
Divulgação de erros de períodos anteriores 49
IMPRATICABILIDADE COM RESPEITO À APLICAÇÃO RETROSPECTIVA E À REEXPRESSÃO RETROSPECTIVA 50
DATA DE EFICÁCIA 54
REVOGAÇÃO DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO 55

Norma Internacional de Contabilidade 8
Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros

Objectivo

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

2 Os requisitos de divulgação relativos a políticas contabilísticas, excepto os que digam respeito a alterações em políticas contabilísticas, estão estabelecidos na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*.

Âmbito

3 Esta Norma deve ser aplicada na selecção e aplicação de políticas contabilísticas, e na contabilização de alterações em políticas contabilísticas, de alterações em estimativas contabilísticas e de correcções de erros de períodos anteriores.

4 Os efeitos fiscais de correcções de erros de períodos anteriores e de ajustamentos retrospectivos feitos para aplicar alterações em políticas contabilísticas são contabilizados e divulgados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

Definições

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

***Alteração numa estimativa contabilística* é um ajustamento na quantia escriturada de um activo ou de um passivo, ou na quantia do consumo periódico de um activo, que resulta da avaliação do presente estado dos activos e passivos, e das obrigações e benefícios futuros esperados**

associados. As alterações em estimativas contabilísticas resultam de nova informação ou novos desenvolvimentos e, consequentemente, não são correcções de erros.

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

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

(b) o reconhecimento do efeito da alteração na estimativa contabilística no período corrente e períodos futuros afectados pela alteração.

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

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

(a) estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e

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

Estes erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorrectas de factos e de fraude.

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

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

(b) a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção do órgão de gestão nesse período; ou

(c) a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir estimativas significativas de quantias e se for impossível distinguir objectivamente a informação sobre essas estimativas que:

(i) proporciona prova de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que essas quantias devem ser reconhecidas, mensuradas ou divulgadas, e

(ii) teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão com base noutra informação.

Material **As omissões ou distorções de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas que os utilizadores tomam com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e natureza da omissão ou distorção avaliada nas circunstâncias envolventes. A dimensão ou natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.**

Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) **são Normas e Interpretações emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Compreendem:**

(a) Normas Internacionais de Relato Financeiro;

(b) Normas Internacionais de Contabilidade;

(c) Interpretações IFRIC; e

(d) Interpretações SIC. [1]

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

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

---

1 Definição das IFRS emendada após as alterações de nomes introduzidas pelo *Estatuto revisto da IFRS Foundation* em 2010.

6 Avaliar se uma omissão ou distorção poderia influenciar as decisões económicas dos utilizadores, sendo portanto material, exige a consideração das características desses utilizadores. A *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* dispõe no parágrafo 25 [2] que "presume-se que os utilizadores tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência". Assim, a avaliação deve ter em conta a forma como se pode esperar que os utilizadores com tais atributos possam ser influenciados na tomada de decisões económicas.

Políticas contabilísticas

Selecção e aplicação de políticas contabilísticas

7 **Quando uma IFRS se aplica especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a política ou políticas contabilísticas aplicadas a esse item devem ser determinadas aplicando essa IFRS.**

8 As IFRS estabelecem políticas contabilísticas que o IASB concluiu resultarem em demonstrações financeiras contendo informação relevante e fiável sobre as transacções, outros acontecimentos e condições a que se aplicam. Essas políticas não precisam de ser aplicadas quando o efeito da sua aplicação for imaterial. Contudo, não é apropriado fazer, ou deixar por corrigir, incumprimentos imateriais das IFRS para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade.

9 As IFRS são acompanhadas de orientações para ajudar as entidades a aplicarem os seus requisitos. Todas essas orientações indicam se fazem parte integrante das IFRS. As orientações que fazem parte integrante das IFRS são obrigatórias. As orientações que não fazem parte integrante das IFRS não contêm requisitos para as demonstrações financeiras.

---

2 A *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* da IASC foi adoptada pelo IASB em 2001. Em Setembro de 2010 o IASB substituiu-a pela *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro*. O parágrafo 25 foi revogado pelo Capítulo 3 desta última *Estrutura Conceptual*.

10 Na ausência de uma IFRS que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, o órgão de gestão fará julgamentos para desenvolver e aplicar uma política contabilística que resulte em informação que seja:

(a) relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utilizadores; e

(b) fiável, no sentido em que as demonstrações financeiras:

(i) representam fidedignamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;

(ii) reflectem a substância económica das transacções, outros acontecimentos e condições e não meramente a forma legal;

(iii) são neutras, isto é, estão isentas de influências indevidas;

(iv) são prudentes; e

(v) são completas em todos os aspectos materiais.

11 Ao fazer os julgamentos descritos no parágrafo 10, o órgão de gestão deve referenciar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem decrescente:

(a) os requisitos das IFRS que tratam de questões semelhantes e relacionadas; e

(b) as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para activos, passivos, rendimentos e gastos na *Estrutura Conceptual*. [3]

12 Ao fazer os julgamentos descritos no parágrafo 10, o órgão de gestão pode também considerar as mais recentes tomadas de posição de outros organismos normalizadores que usem uma estrutura conceptual semelhante para desenvolver normas de contabilidade, outra literatura contabilística e práticas aceites do sector, até ao ponto em que estas não entrem em conflito com as fontes enunciadas no parágrafo 11.

---

3 Em Setembro de 2010 o IASB substituiu esta *Estrutura Conceptual* pela *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro*.

Consistência de políticas contabilísticas

13 Uma entidade deve seleccionar e aplicar as suas políticas contabilísticas consistentemente para transacções, outros acontecimentos e condições similares, a menos que uma IFRS especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se uma IFRS exigir ou permitir tal categorização, uma política contabilística apropriada deve ser seleccionada e aplicada consistentemente a cada categoria.

Alterações em políticas contabilísticas

14 Uma entidade só deve alterar uma política contabilística se a alteração:

(a) for exigida por uma IFRS; ou

(b) resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante acerca dos efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

15 Os utilizadores das demonstrações financeiras precisam de poder comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa. Por isso, são aplicadas as mesmas políticas contabilísticas em cada período e de um período para o outro, a menos que uma alteração numa política contabilística esteja de acordo com um dos critérios referidos no parágrafo 14.

16 As situações seguintes não são alterações em políticas contabilísticas:

(a) a aplicação de uma política contabilística a transacções, outros acontecimentos ou condições que difiram em substância daqueles que ocorreram anteriormente; e

(b) a aplicação de uma nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos ou condições que não ocorreram anteriormente ou eram imateriais.

17 A aplicação inicial de uma política para revalorizar activos de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* ou a IAS 38 *Activos Intangíveis* é uma alteração numa política contabilística a tratar como uma revalorização de acordo com a IAS 16 ou IAS 38, e não de acordo com esta Norma.

18 Os parágrafos 19–31 não se aplicam à alteração na política contabilística descrita no parágrafo 17.

Aplicar alterações em políticas contabilísticas

19 Sujeito ao parágrafo 23:

(a) uma entidade deve contabilizar uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma IFRS de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem, nessa IFRS; e

(b) quando uma entidade alterar uma política contabilística na aplicação inicial de uma IFRS que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa alteração, ou quando uma entidade alterar uma política contabilística voluntariamente, deve aplicar a alteração retrospectivamente.

20 Para efeitos desta Norma, a aplicação antecipada de uma IFRS não é uma alteração voluntária na política contabilística.

21 Na ausência de uma IFRS que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, o órgão de gestão pode, de acordo com o parágrafo 12, aplicar uma política contabilística com base nas mais recentes tomadas de posição de outros organismos normalizadores que usem uma estrutura conceptual similar para desenvolver normas contabilísticas. Se, na sequência de uma emenda de tal tomada de posição, a entidade optar por alterar uma política contabilística, essa alteração é contabilizada e divulgada como uma alteração voluntária na política contabilística.

Aplicação Retrospectiva

22 **Sujeito ao parágrafo 23, quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospectivamente de acordo com os parágrafos 19(a) ou (b), a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado para o período anterior mais antigo apresentado, e as outras quantias comparativas divulgadas para cada período anterior apresentado como se a nova política contabilística tivesse sempre sido aplicada.**

Limitações à aplicação retrospectiva

23 **Quando a aplicação retrospectiva for exigida pelos parágrafos 19(a) ou (b), uma alteração na política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito acumulado da alteração.**

24 **Quando for impraticável determinar os efeitos específicos da alteração numa política contabilística na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contabilística às quantias escrituradas de activos e passivos ao início do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve fazer um ajustamento correspondente no saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado desse período.**

25 **Quando for impraticável determinar o efeito acumulado, no início do período corrente, da aplicação de um nova política contabilística a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contabilística prospectivamente a partir da data mais antiga possível.**

26 Quando uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, ela aplica a nova política contabilística à informação comparativa de períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. A aplicação retrospectiva a um período anterior não é praticável a menos que

seja praticável determinar o efeito acumulado nas quantias das demonstrações da posição financeira de abertura e de fecho desse período. A quantia do resultante ajustamento relativo a períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações financeiras é feita no saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado do período anterior mais antigo apresentado. Geralmente, o ajustamento é feito nos resultados retidos. Porém, o ajustamento pode ser feito noutro componente do capital próprio (por exemplo, para cumprir uma IFRS). Qualquer outra informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também ajustada para períodos tão antigos quanto possível.

27 Quando for impraticável a uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, porque não pode determinar o efeito acumulado da aplicação da política a todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 25, aplica a nova política prospectivamente desde o início do período mais antigo possível. Por isso, ela ignora a parte do ajustamento acumulado nos activos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. A alteração numa política contabilística é permitida mesmo que seja impraticável aplicar a política prospectivamente a qualquer período anterior. Os parágrafos 50–53 proporcionam orientação sobre quando é impraticável aplicar uma nova política contabilística a um ou mais períodos anteriores.

Divulgação

28 Quando a aplicação inicial de uma IFRS tiver um efeito no período corrente ou em qualquer período anterior, pudesse ter tal efeito mas é impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter um efeito em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:

(a) o título da IFRS;

(b) quando aplicável, que a alteração na política contabilística é feita de acordo com as suas disposições transitórias;

(c) a natureza da alteração na política contabilística;

(d) quando aplicável, uma descrição das disposições transitórias;

(e) quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter um efeito em futuros períodos;

(f) **para o período corrente e cada período anterior apresentado, na medida do possível, a quantia do ajustamento:**

(i) **para cada linha afectada da demonstração financeira, e**

(ii) **se a IAS 33 *Resultados por Acção* se aplicar à entidade, para resultados por acção básicos e diluídos;**

(g) **a quantia do ajustamento relativo a períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e**

(h) **se a aplicação retrospectiva exigida pelos parágrafos 19(a) ou (b) for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contabilística tem sido aplicada.**

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

29 **Quando uma alteração voluntária em políticas contabilísticas tiver um efeito no período corrente ou em qualquer período anterior, pudesse ter tal efeito mas é impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter um efeito em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:**

(a) **a natureza da alteração na política contabilística;**

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

(c) **para o período corrente e cada período anterior apresentado, na medida do possível, a quantia do ajustamento**

(i) **para cada linha afectada da demonstração financeira, e**

(ii) **se a IAS 33 *Resultados por Acção* se aplicar à entidade, para resultados por acção básicos e diluídos;**

(d) **a quantia do ajustamento relativo a períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e**

(e) **se a aplicação retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contabilística tem sido aplicada.**

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

30 **Quando uma entidade não tiver aplicado uma nova IFRS que tenha sido emitida mas que ainda não esteja em vigor, a entidade deve divulgar:**

(a) esse facto; e

(b) informação conhecida ou razoavelmente calculável que seja relevante para avaliar o possível impacto que a aplicação da nova IFRS irá ter nas demonstrações financeiras da entidade no período da aplicação inicial.

31 Ao cumprir o parágrafo 30, uma entidade considera a divulgação:

(a) do título da nova IFRS;

(b) da natureza da alteração ou alterações iminentes na política contabilística;

(c) da data a partir da qual a aplicação da IFRS é exigida;

(d) da data na qual tenciona aplicar inicialmente a IFRS; e

(e) ou:

(i) de uma análise do impacto que se espera que a aplicação inicial da IFRS tenha nas demonstrações financeiras da entidade; ou

(ii) se esse impacto não for conhecido ou razoavelmente calculável, de uma declaração para esse efeito.

Alterações em estimativas contabilísticas

32 Como consequência das incertezas inerentes às actividades empresariais, muitos itens nas demonstrações financeiras não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimação envolve julgamentos baseados na última informação disponível e fiável. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas para:

(a) dívidas de cobrança duvidosa;

(b) obsolescência dos inventários;

(c) justo valor de activos financeiros ou passivos financeiros;

(d) vidas úteis de activos depreciáveis, ou modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados nesses activos; e

(e) obrigações respeitantes a garantias.

33 O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade.

34 Uma estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de nova informação ou de mais experiência. Dada a sua natureza, a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores e não é a correcção de um erro.

35 Uma alteração na base de mensuração aplicada é uma alteração numa política contabilística e não uma alteração numa estimativa contabilística. Quando for difícil distinguir uma alteração numa política contabilística de uma alteração numa estimativa contabilística, a alteração é tratada como alteração numa estimativa contabilística.

36 O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, que não seja uma alteração à qual se aplique o parágrafo 37, deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos resultados:

(a) do período da alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou

(b) do período da alteração e dos períodos futuros, se a alteração afectar ambos.

37 Na medida em que uma alteração numa estimativa contabilística dá origem a alterações em activos e passivos, ou é relativa a um item do capital próprio, deve ser reconhecida ajustando a quantia escriturada do item do activo, passivo ou capital próprio relacionado no período da alteração.

38 O reconhecimento prospectivo do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística significa que a alteração é aplicada a transacções, outros acontecimentos e condições a partir da data da alteração na estimativa. Uma alteração numa estimativa contabilística pode afectar apenas os resultados do período corrente ou os resultados tanto do período corrente como de períodos futuros. Por exemplo, uma alteração na estimativa da quantia de dívidas de

cobrança duvidosa afecta apenas os resultados do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, uma alteração na estimativa da vida útil de um activo depreciável, ou no modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros nele incorporados, afecta o gasto de depreciação do período corrente e de cada um dos períodos futuros durante a vida útil remanescente do activo. Em ambos os casos, o efeito da alteração relativa ao período corrente é reconhecido como rendimento ou gasto no período corrente. O efeito, caso exista, em períodos futuros é reconhecido como rendimento ou gasto nesses períodos futuros.

Divulgação

39 Uma entidade deve divulgar a natureza e a quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito em períodos futuros, excepto no que respeita à divulgação do efeito em períodos futuros quando for impraticável estimar esse efeito.

40 Se a quantia do efeito em períodos futuros não for divulgada porque é impraticável estimá-la, uma entidade deve divulgar esse facto.

Erros

41 Podem surgir erros com respeito ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos das demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras não estão de acordo com as IFRS se contiverem erros materiais ou erros imateriais intencionais para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade. Os eventuais erros do período corrente descobertos nesse período são corrigidos antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. Porém, algumas vezes os erros materiais não são descobertos até um período posterior, e estes erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período posterior (ver os parágrafos 42–47).

42 Sujeito ao parágrafo 43, uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de

demonstrações financeiras autorizadas para emissão após a sua descoberta:

(a) fazendo a reexpressão das quantias comparativas do(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) em que tenha ocorrido o erro; ou

(b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, fazendo a reexpressão dos saldos de abertura dos activos, passivos e capital próprio do período anterior mais antigo apresentado.

Limitações à reexpressão retrospectiva

43 **Um erro de um período anterior deve ser corrigido através de reexpressão retrospectiva excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar os efeitos específicos de um período ou o efeito acumulado do erro.**

44 **Quando for impraticável determinar os efeitos específicos de um período de um erro na informação comparativa de um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve reexpressar os saldos de abertura de activos, passivos e capital próprio do período mais antigo para o qual seja praticável a reexpressão retrospectiva (que pode ser o período corrente).**

45 **Quando for impraticável determinar o efeito acumulado, no início do período corrente, de um erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve reexpressar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais antiga possível.**

46 A correcção de um erro de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto. Qualquer informação apresentada sobre períodos anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, é reexpressa para períodos tão antigos quanto possível.

47 Quando for impraticável determinar a quantia de um erro (por exemplo, um erro na aplicação de uma política contabilística) para todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 45, reexpressa a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga possível. Por isso,

ignora a parte da reexpressão acumulada de activos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. Os parágrafos 50–53 proporcionam orientação sobre quando é impraticável corrigir um erro de um ou mais períodos anteriores.

48 As correcções de erros distinguem-se de alterações em estimativas contabilísticas. As estimativas contabilísticas pela sua natureza são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se torne conhecida informação adicional. Por exemplo, o ganho ou perda reconhecido no momento do desfecho de uma contingência não é uma correcção de um erro.

Divulgação de erros de períodos anteriores

49 Ao aplicar o parágrafo 42, uma entidade deve divulgar o seguinte:

(a) a natureza do erro de um período anterior;

(b) para cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia da correcção

(i) de cada linha afectada da demonstração financeira; e

(ii) se a IAS 33 se aplicar à entidade, para resultados por acção básicos e diluídos;

(c) a quantia da correcção no início do período anterior mais antigo apresentado; e

(d) se a reexpressão retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido.

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

Impraticabilidade com respeito à aplicação retrospectiva e à reexpressão retrospectiva

50 Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informação comparativa de um ou mais períodos anteriores para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido recolhidos dados no(s) período(s) anterior(es) de forma a permitir a aplicação

retrospectiva de uma nova política contabilística (incluindo, para os efeitos dos parágrafos 51–53, a sua aplicação prospectiva a períodos anteriores) ou a reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, e pode ser impraticável recriar essa informação.

51 É muitas vezes necessário fazer estimativas ao aplicar uma política contabilística a elementos das demonstrações financeiras reconhecidos ou divulgados com respeito a transacções, outros acontecimentos ou condições. A estimação é inerentemente subjectiva, e as estimativas podem ser desenvolvidas após o período de relato. O desenvolvimento de estimativas é potencialmente mais difícil quando se aplica retrospectivamente uma política contabilística ou se faz uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, devido ao período de tempo mais longo que pode ter decorrido desde que ocorreu a transacção, outro acontecimento ou condição afectado. Porém, o objectivo das estimativas relativas a períodos anteriores é o mesmo que para as estimativas feitas no período corrente, nomeadamente, que a estimativa reflicta as circunstâncias que existiam quando a transacção, outro acontecimento ou condição ocorreu.

52 Por isso, aplicar retrospectivamente uma nova política contabilística ou corrigir um erro de um período anterior exige que se distinga a informação que:

(a) proporciona prova de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que a transacção, outro acontecimento ou condição ocorreu; e

(b) teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão,

de outra informação. Para alguns tipos de estimativas (por exemplo, uma mensuração pelo justo valor que utiliza dados significativos não observáveis), é impraticável distinguir estes tipos de informação. Quando a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigissem que se fizesse uma estimativa significativa para a qual fosse impossível distinguir estes dois tipos de informação, é impraticável aplicar a nova política contabilística ou corrigir o erro de um período anterior retrospectivamente.

53 Não deve ser usada percepção ao aplicar uma nova política contabilística a um período anterior, ou ao corrigir quantias de um período anterior, quer ao

fazer suposições sobre quais teriam sido as intenções do órgão de gestão num período anterior, quer ao estimar as quantias reconhecidas, mensuradas ou divulgadas num período anterior. Por exemplo, quando uma entidade corrige um erro de um período anterior ao calcular o passivo relativo a baixa por doença acumulada dos empregados de acordo com a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*, não considera a informação relativa a uma época de gripe invulgarmente grave durante o período seguinte que se tornou disponível depois de as demonstrações financeiras do período anterior terem sido autorizadas para emissão. O facto de serem frequentemente exigidas estimativas significativas quando se emenda informação comparativa apresentada para períodos anteriores não impede o ajustamento ou a correcção fiável da informação comparativa.

Data de eficácia

54 Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, deve divulgar esse facto.

54A [Eliminado]

54B [Eliminado]

54C A IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*, emitida em Maio de 2011, emendou o parágrafo 52. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 13.

54D [Eliminado]

54E A IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*, emitida em Julho de 2014, emendou o parágrafo 53 e eliminou os parágrafos 54A, 54B e 54D. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Revogação de outras tomadas de posição

55 Esta Norma substitui a IAS 8 *Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações em Políticas Contabilísticas*, revista em 1993.

56 Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

(a) SIC-2 *Consistência — Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos;* e

(b) SIC-18 *Consistência — Métodos Alternativos*.

Norma Internacional de Contabilidade 10
Acontecimentos após o Período de Relato

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
ÂMBITO ····· 2
DEFINIÇSÕES ····· 3
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO ····· 8
Acontecimentos após o período de relato que dão lugar a ajustamentos ····· 8
Acontecimentos após o período de relato que não dão lugar a ajustamentos ····· 10
Dividendos ····· 12
CONTINUIDADE ····· 14
DIVULGAÇÃO ····· 17
Data de autorização para emissão ····· 17
Actualização da divulgação acerca de condições no fim do período de relato ····· 19
Acontecimentos após o período de relato que não dão lugar a ajustamentos ····· 21
DATA DE EFICÁCIA ····· 23
Revogação da IAS 10 (revista em 1999) ····· 24

Norma Internacional de Contabilidade 10
Acontecimentos após o Período de Relato

Objectivo

1 O objectivo desta Norma é prescrever:

(a) quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após o período de relato; e

(b) as divulgações que uma entidade deve fazer acerca da data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após o período de relato.

A Norma também exige que uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se os acontecimentos após o período de relato indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

Âmbito

2 Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e divulgação de acontecimentos após o período de relato.

Definições

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

Acontecimentos após o período de relato **são os acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram entre o fim do período de relato e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos:**

(a) os que proporcionam prova de condições que existiam no fim do período de relato (*acontecimentos após o período de relato que dão lugar a ajustamentos*); e

(b) os que sejam indicativos de condições que surgiram após o período de relato (*acontecimentos após o período de relato que não dão lugar a ajustamentos*).

4 O processo envolvido na autorização da emissão de demonstrações financeiras variará dependendo da estrutura de gestão, dos requisitos estatutários e dos procedimentos seguidos na preparação e finalização das demonstrações financeiras.

5 Nalguns casos, exige-se que uma entidade apresente as suas demonstrações financeiras aos seus accionistas para aprovação após as demonstrações financeiras terem sido emitidas. Nestes casos, as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão na data de emissão e não na data em que os accionistas aprovam as demonstrações financeiras.

Exemplo
O órgão de gestão de uma entidade conclui a minuta de demonstrações financeiras relativas ao ano findo em 31 de Dezembro de 20X1 em 28 de Fevereiro de 20X2. Em 18 de Março de 20X2, o órgão de gestão revê as demonstrações financeiras e autoriza a sua emissão. A entidade anuncia o seu lucro e outras informações financeiras seleccionadas em 19 de Março de 20X2. As demonstrações financeiras ficam disponíveis aos accionistas e a outros em 1 de Abril de 20X2. Os accionistas aprovam as demonstrações financeiras na sua reunião anual em 15 de Maio de 20X2 e as demonstrações financeiras aprovadas são em seguida depositadas num organismo regulador em 17 de Maio de 20X2. *As demonstrações financeiras são autorizadas para emissão em 18 de Março de 20X2 (data da autorização do órgão de gestão para emissão).*

6 Nalguns casos, exige-se que o órgão de gestão de uma entidade emita as suas demonstrações financeiras para um órgão de supervisão (constituído unicamente por não executivos) para aprovação. Nestes casos, as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão quando o órgão de gestão autorizar a sua emissão para o órgão de supervisão.

Exemplo
Em 18 de Março de 20X2, o órgão de gestão de uma entidade autoriza a emissão de demonstrações financeiras para o seu órgão de supervisão. O órgão de supervisão é constituído exclusivamente por não executivos e pode incluir representantes de trabalhadores e de outros interesses externos. O órgão de supervisão aprova as demonstrações financeiras em 26 de Março de 20X2. As demonstrações financeiras ficam disponíveis aos accionistas e a outros em 1 de Abril de 20X2. Os accionistas aprovam as demonstrações financeiras na sua reunião anual em 15 de Maio de 20X2 e as demonstrações financeiras são em seguida depositadas num organismo regulador em 17 de Maio de 20X2. *As demonstrações financeiras são autorizadas para emissão em 18 de Março de 20X2 (data de autorização do órgão de gestão para emissão para o órgão de supervisão).*

7 Acontecimentos após o período de relato incluem todos os acontecimentos até à data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão, mesmo que esses acontecimentos ocorram após o anúncio público de lucros ou de outra informação financeira seleccionada.

Reconhecimento e mensuração

Acontecimentos após o período de relato que dão lugar a ajustamentos

8 Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após o período de relato que dão lugar a ajustamentos.

9 Seguem-se exemplos de acontecimentos após o período de relato que dão lugar a ajustamentos e que exigem que uma entidade ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram anteriormente reconhecidos:

(a) a resolução, após o período de relato, de um caso judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação presente no fim do

período de relato. A entidade ajusta qualquer provisão anteriormente reconhecida relacionada com este caso judicial de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* ou reconhece uma nova provisão. A entidade não divulga meramente um passivo contingente porque a resolução proporciona provas adicionais que seriam consideradas de acordo com o parágrafo 16 da IAS 37;

(b) a recepção de informação após o período de relato que indique que um activo estava em imparidade no fim do período de relato, ou que a quantia da perda por imparidade anteriormente reconhecida para esse activo necessita de ser ajustada. Por exemplo:

(i) a falência de um cliente que ocorre após o período de relato confirma normalmente que o crédito do cliente estava em imparidade no fim do período de relato;

(ii) a venda de inventários após o período de relato pode dar evidência acerca do valor realizável líquido no fim do período de relato.

(c) a determinação após o período de relato do custo de activos comprados, ou os proventos de activos vendidos, antes do fim do período de relato;

(d) a determinação após o período de relato da quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus, caso a entidade tivesse uma obrigação presente legal ou construtiva no fim do período de relato de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos antes dessa data (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*);

(e) a descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estão incorrectas.

Acontecimentos após o período de relato que não dão lugar a ajustamentos

10 **Uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após o período de relato que não dão lugar a ajustamentos.**

11 Um exemplo de um acontecimento após o período de relato que não dá lugar a ajustamentos é um declínio no justo valor dos investimentos entre o final do

período de relato e a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras. O declínio no justo valor não está geralmente associado à condição dos investimentos no final do período de relato, mas reflecte circunstâncias que surgiram posteriormente. Portanto, uma entidade não ajusta as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras relativas aos investimentos. De forma similar, a entidade não actualiza as quantias divulgadas relativas aos investimentos no fim do período de relato, embora possa necessitar de fazer divulgações adicionais de acordo com o parágrafo 21.

Dividendos

12 **Se uma entidade declara dividendos a detentores de instrumentos de capital próprio (como definido na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*) após o período de relato, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como um passivo no fim do período de relato.**

13 Se os dividendos forem declarados após o período de relato, mas antes de as demonstrações financeiras terem sido autorizadas para emissão, os dividendos não são reconhecidos como um passivo no final do período de relato porque não existe qualquer obrigação nessa altura. Tais dividendos são divulgados nas notas de acordo com a IAS 1 *Apresentação das Demonstrações Financeiras*.

Continuidade

14 **Uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se o órgão de gestão determinar após o período de relato que tenciona liquidar a entidade ou cessar a actividade, ou que não tem alternativa realista senão fazê-lo.**

15 A deterioração nos resultados operacionais e da posição financeira após o período de relato pode indicar a necessidade de considerar se ainda é ou não apropriado o pressuposto da continuidade. Se o pressuposto da continuidade deixar de ser apropriado, o efeito é tão profundo que esta Norma exige uma alteração fundamental na base contabilística, em vez de um ajustamento nas quantias reconhecidas nos termos da base contabilística original.

16 A IAS 1 especifica as divulgações exigidas se:

(a) as demonstrações financeiras não forem preparadas numa base de continuidade; ou

(b) o órgão de gestão estiver ciente de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvida significativa na capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Os acontecimentos ou condições que exijam divulgação podem surgir após o período de relato.

Divulgação

Data de autorização para emissão

17 Uma entidade deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem deu essa autorização. Se os proprietários da entidade ou outros tiverem o poder de alterar as demonstrações financeiras após emissão, a entidade deve divulgar esse facto.

18 É importante para os utilizadores saberem quando é que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão, porque as demonstrações financeiras não reflectem acontecimentos após essa data.

Actualização da divulgação acerca de condições no fim do período de relato

19 Se uma entidade receber informação após o período de relato acerca de condições que existiam no fim do período de relato, deve actualizar as divulgações que se relacionem com essas condições, à luz da nova informação.

20 Nalguns casos, uma entidade necessita de actualizar as divulgações nas suas demonstrações financeiras para reflectir as informações recebidas após o período de relato, mesmo quando as informações não afectam as quantias que a entidade reconhece nas suas demonstrações financeiras. Um exemplo da necessidade de actualizar divulgações é quando fica disponível evidência após o período de relato acerca de um passivo contingente que existia no fim do

período de relato. Além de considerar se deve ou não reconhecer ou alterar uma provisão segundo a IAS 37, uma entidade actualiza as suas divulgações acerca do passivo contingente à luz dessa evidência.

Acontecimentos após o período de relato que não dão lugar a ajustamentos

21 **Se os acontecimentos após o período de relato que não dão lugar a ajustamentos forem materiais, a não divulgação poderia influenciar as decisões económicas que os utilizadores tomam com base nas demonstrações financeiras. Assim, uma entidade deve divulgar o seguinte para cada categoria material de acontecimentos após o período de relato que não dão lugar a ajustamentos:**

(a) a natureza do acontecimento; e

(b) uma estimativa do seu efeito financeiro, ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

22 Seguem-se exemplos de acontecimentos após o período de relato que não dão lugar a ajustamentos e que geralmente resultariam em divulgação:

(a) uma importante concentração de actividades empresariais após o período de relato (a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* exige divulgações específicas em tais casos) ou a alienação de uma importante subsidiária;

(b) anúncio de um plano para descontinuar uma operação;

(c) compras importantes de activos, classificação de activos como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, outras alienações de activos, ou expropriação pelo governo de activos importantes;

(d) a destruição por um incêndio de uma importante instalação de produção após o período de relato;

(e) o anúncio ou início da implementa\ção de uma reestruturação importante (ver a IAS 37);

(f) importantes transacções de acções ordinárias e de transacções de potenciais acções ordinárias após o período de relato (a IAS 33 *Resultados por Acção* exige que uma entidade divulgue uma

descrição de tais transacções, desde que essas transacções não envolvam capitalização ou emissões de bónus, desdobramento de acções ou desdobramento inverso de acções, sendo a todos estes exigido o ajustamento segundo a IAS 33);

(g) alterações após o período de relato anormalmente grandes em preços de activos ou taxas de câmbio;

(h) alterações nas taxas de impostos ou leis fiscais decretadas ou anunciadas após o período de relato que tenham um efeito significativo nos activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*);

(i) assunção de compromissos ou passivos contingentes significativos, por exemplo, pela emissão de garantias significativas; e

(j) iniciar litígios importantes que provenham unicamente de acontecimentos que ocorreram após o período de relato.

Data de eficácia

23 Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, deve divulgar esse facto.

23A A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou o parágrafo 11. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 13.

23B A IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*, como emitida em Julho de 2014, emendou o parágrafo 9. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 9.

Revogação da IAS 10 (revista em 1999)

24 Esta Norma substitui a IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço* (revista em 1999).

Norma Internacional de Contabilidade 12
Impostos sobre o Rendimento

Do parágrafo

OBJECTIVO
ÂMBITO ····· 1
DEFINIÇSÕES ····· 5
Base fiscal ····· 7
RECONHECIMENTO DE PASSIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES ····· 12
RECONHECIMENTO DE PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS ····· 15
Diferenças temporárias tributáveis ····· 15
Diferenças temporárias dedutíveis ····· 24
Prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não usados ····· 34
Reavaliação de activos por impostos diferidos não reconhecidos ····· 37
Investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em acordos conjuntos ····· 38
MENSURAÇÃO ····· 46
RECONHECIMENTO DE IMPOSTO CORRENTE E DIFERIDO ····· 57
Itens reconhecidos nos resultados ····· 58
Itens reconhecidos fora dos resultados ····· 61A
Impostos diferidos resultantes de uma concentração de actividades empresariais ··· 66
Impostos correntes e diferidos resultantes de transacções de pagamento com base em acções ····· 68A
APRESENTAÇÃO ····· 71
Activos por impostos e passivos por impostos ····· 71
Gasto de imposto ····· 77
DIVULGAÇÃO ····· 79
DATA DE EFICÁCIA ····· 89
REVOGAÇÃO DA SIC-21 ····· 99

Norma Internacional de Contabilidade 12
Impostos sobre o Rendimento

Objectivo

O objectivo desta Norma é prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento. O assunto principal na contabilização dos impostos sobre o rendimento é como contabilizar as consequências fiscais correntes e futuras:

(a) da recuperação (liquidação) futura da quantia escriturada de activos (passivos) que sejam reconhecidos na demonstração da posição financeira de uma entidade; e

(b) de transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade.

É inerente ao reconhecimento de um activo ou passivo que a entidade que relata espera recuperar ou liquidar a quantia escriturada do activo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou liquidação dessa quantia escriturada faça com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências fiscais, esta Norma exige que uma entidade reconheça um passivo por impostos diferidos (activo por impostos diferidos), com algumas excepções limitadas.

Esta Norma exige que uma entidade contabilize as consequências fiscais das transacções e outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza as próprias transacções e outros acontecimentos. Assim, relativamente a transacções e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, quaisquer efeitos fiscais relacionados também são reconhecidos nos resultados. Relativamente a transacções e outros acontecimentos reconhecidos fora dos resultados (em outro rendimento integral ou directamente no capital próprio), quaisquer efeitos fiscais relacionados também são reconhecidos fora dos resultados (em outro rendimento integral ou directamente no capital próprio, respectivamente). Do mesmo modo, o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos numa concentração de actividades empresariais afecta a quantia de goodwill resultante dessa concentração de actividades

empresariais ou a quantia reconhecida do ganho com a compra a preço vantajoso.

Esta Norma trata também do reconhecimento dos activos por impostos diferidos provenientes de prejuízos fiscais não usados ou de créditos fiscais não usados, da apresentação de impostos sobre o rendimento nas demonstrações financeiras e da divulgação da informação relacionada com impostos sobre o rendimento.

Âmbito

1 **Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de impostos sobre o rendimento.**

2 Para as finalidades desta Norma, o termo impostos sobre o rendimento inclui todos os impostos no país e no estrangeiro que sejam baseados em lucros tributáveis. O termo impostos sobre o rendimento também inclui impostos, tais como impostos retidos, que sejam pagáveis por uma subsidiária, associada ou acordo conjunto em distribuições à entidade que relata.

3 [Eliminado]

4 Esta Norma não trata dos métodos de contabilização dos subsídios do governo (ver a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*) ou de créditos fiscais por investimentos. Porém, esta Norma trata da contabilização das diferenças temporárias que possam surgir desses subsídios ou créditos fiscais por investimentos.

Definições

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

Activos por impostos diferidos **são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a:**

(a) diferenças temporárias dedutíveis;

(b) o reporte de prejuízos fiscais não utilizados; e

(c) o reporte de créditos fiscais não utilizados.

A *base fiscal* de um activo ou de um passivo é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para efeitos fiscais.

***Diferenças temporárias* são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo na demonstração da posição financeira e a sua base fiscal. As diferenças temporárias podem ser:**

(a) *diferenças temporárias tributáveis*, que são diferenças temporárias de que resultarão quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada; ou

(b) *diferenças temporárias dedutíveis*, que são diferenças temporárias de que resultarão quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

***Gasto de imposto (rendimento de imposto)* é a quantia agregada incluída na determinação do lucro ou do prejuízo do período respeitante a imposto corrente e a imposto diferido.**

***Imposto corrente* é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (prejuízo fiscal) de um período.**

***Lucro contabilístico* é o lucro ou o prejuízo de um período antes da dedução do gasto de imposto.**

***Lucro tributável (prejuízo fiscal)* é o lucro (prejuízo) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (recuperáveis) impostos sobre o rendimento.**

***Passivos por impostos diferidos* são as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.**

6 Os gastos de impostos (rendimentos de impostos) compreendem o gasto corrente de impostos (rendimento corrente de impostos) e o gasto de impostos diferidos (rendimento de impostos diferidos).

Base fiscal

7 A base fiscal de um activo é a quantia que será dedutível para efeitos fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma entidade quando ela recupere a quantia escriturada do activo. Se esses benefícios económicos não forem tributáveis, a base fiscal do activo é igual à sua quantia escriturada.

Exemplos
1 Uma máquina custa 100. Para efeitos fiscais, já foi deduzida depreciação de 30 nos períodos corrente e anteriores e o custo remanescente será dedutível em períodos futuros, quer como depreciação, quer por meio de uma dedução na alienação. O rédito gerado pelo uso da máquina é tributável, e qualquer ganho de alienação da máquina será tributável e qualquer perda na alienação da máquina será dedutível para efeitos fiscais. *A base fiscal da máquina é de 70.*
2 Os juros a receber têm uma quantia escriturada de 100. O rédito de juros relacionado será tributado em regime de caixa. *A base fiscal do juro a receber é nula.*
3 As dívidas a receber comerciais têm uma quantia escriturada de 100. O rédito relacionado já foi incluído no lucro tributável (prejuízo fiscal). *A base fiscal das dívidas comerciais a receber é 100.*
4 Os dividendos a receber de uma subsidiária têm uma quantia escriturada de 100. Os dividendos não são tributáveis. *Em substância, a quantia total escriturada do activo é dedutível dos benefícios económicos. Consequentemente, a base fiscal dos dividendos a receber é 100.* [(a)]

Exemplos
5 Um empréstimo a receber tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá consequências fiscais. *A base fiscal do empréstimo é 100.* (a) Segundo esta análise, não existe diferença temporária tributável. Uma análise alternativa é que os dividendos acrescidos a receber têm uma base fiscal nula e uma base fiscal de zero é aplicada à diferença temporária tributável de 100. Segundo ambas as análises, não há passivo por impostos diferidos.

8 A base fiscal de um passivo é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia que será dedutível para efeitos fiscais com respeito a esse passivo em períodos futuros. No caso de rédito que seja recebido antecipadamente, a base fiscal do passivo resultante é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia do rédito que não será tributável em períodos futuros.

Exemplos
1 Os passivos correntes incluem gastos acrescidos com uma quantia escriturada de 100. O gasto relacionado será deduzido para efeitos fiscais, numa base de caixa. *A base fiscal dos gastos acrescidos é nula.* 2 Os passivos correntes incluem rédito de juros recebidos antecipadamente com uma quantia escriturada de 100. O rédito de juros relacionado será tributado numa base de caixa. *A base fiscal dos juros recebidos adiantadamente é nula.* 3 Os passivos correntes incluem gastos acrescidos com uma quantia escriturada de 100. O gasto relacionado já foi deduzido para efeitos fiscais. *A base fiscal dos gastos acrescidos é 100.* 4 Os passivos correntes incluem multas e penalidades acrescidas com uma quantia escriturada de 100. As multas e penalidades não são dedutíveis para efeitos fiscais. *A base fiscal das multas e penalidades acrescidas (a pagar) é 100.* [(a)]

Exemplos
5 Um empréstimo a pagar tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá consequências fiscais. *A base fiscal do empréstimo é 100.* (a) Segundo esta análise, não há diferença temporária dedutível. Uma análise alternativa é que as multas e penalidades acrescidas a receber têm uma base fiscal nula e uma base fiscal de zero é aplicada à diferença temporária dedutível de 100. Segundo ambas as análises, não há activo por impostos diferidos.

9 Alguns itens têm uma base fiscal mas não são reconhecidos como activos e como passivos na demonstração da posição financeira. Por exemplo, os custos de pesquisa são reconhecidos como um gasto na determinação do lucro contabilístico no período em que forem suportados, mas podem não ser permitidos como uma dedução na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) senão num período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de pesquisa, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos.

10 Quando a base fiscal de um activo ou de um passivo não for imediatamente evidente, é útil considerar o princípio fundamental em que esta Norma se baseia: o de que uma entidade deve, com certas excepções limitadas, reconhecer um passivo (activo) por impostos diferidos quando a recuperação ou liquidação da quantia escriturada de um activo ou de um passivo fizer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências fiscais. O exemplo C a seguir ao parágrafo 51A ilustra circunstâncias em que pode ser útil considerar este princípio fundamental, por exemplo, quando a base fiscal de um activo ou de um passivo depender da maneira esperada da recuperação ou liquidação.

11 Nas demonstrações financeiras consolidadas, as diferenças temporárias são determinadas pela comparação das quantias escrituradas de activos e de passivos nas demonstrações financeiras consolidadas com a base fiscal

apropriada. A base fiscal é determinada por referência a uma declaração de impostos consolidada nas jurisdições em que tal demonstração seja preenchida. Noutras jurisdições a base fiscal é determinada por referência às declarações de impostos de cada entidade no grupo.

Reconhecimento de passivos por impostos correntes e de activos por impostos correntes

12 Os impostos correntes de períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um activo.

13 O benefício relacionado com um prejuízo fiscal que possa ser reportado para recuperar impostos correntes de um período anterior deve ser reconhecido como um activo.

14 Quando um prejuízo fiscal for usado para recuperar impostos correntes de um período anterior, uma entidade reconhece o benefício como um activo do período em que o prejuízo fiscal ocorra porque é provável que o benefício fluirá para a entidade e que o benefício pode ser mensurado com fiabilidade.

Reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos

Diferenças temporárias tributáveis

15 Deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar:

(a) do reconhecimento inicial do goodwill; ou

(b) do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:

(i) não seja uma concentração de actividades empresariais, e

(ii) no momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Porém, para as diferenças temporárias tributáveis associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em acordos conjuntos, deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 39.

16 É inerente ao reconhecimento de um activo que a sua quantia escriturada será recuperada na forma de benefícios económicos que fluam para a entidade nos períodos futuros. Quando a quantia escriturada do activo exceder a sua base fiscal, a quantia dos benefícios económicos tributáveis excederá a quantia que será permitida como dedução para efeitos fiscais. Esta diferença é uma diferença temporária tributável e a obrigação de pagar os impostos sobre o rendimento em períodos futuros daí resultante é um passivo por impostos diferidos. À medida que a entidade recupera a quantia escriturada do activo, a diferença temporária tributável reverterá e a entidade terá lucro tributável. Isto faz com que seja provável que benefícios económicos fluirão da entidade na forma de pagamento de impostos. Por isso, esta Norma exige o reconhecimento de todos os passivos por impostos diferidos, excepto em determinadas circunstâncias descritas nos parágrafos 15 e 39.

Exemplo
Um activo cujo custo foi de 150 tem uma quantia escriturada de 100. A depreciação acumulada para efeitos fiscais é 90 e a taxa fiscal é 25%. *A base fiscal do activo é 60 (custo de 150 menos a depreciação fiscal acumulada de 90). Para recuperar a quantia escriturada de 100, a entidade deve obter um lucro tributável de 100, mas será somente capaz de deduzir depreciação de 60. Consequentemente, a entidade pagará impostos sobre o rendimento de 10 (40 a 25%) quando recuperar a quantia escriturada do activo. A diferença entre a quantia escriturada de 100 e a sua base fiscal de 60 é uma diferença temporária tributável de 40. Por isso, a entidade reconhece um passivo por impostos diferidos de 10 (40 a 25%) que representa os impostos sobre o rendimento que pagará quando recuperar a quantia escriturada do activo.*

17 Algumas diferenças temporárias surgem quando os rendimentos ou gastos são incluídos no lucro contabilístico de um período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável num período diferente. Tais diferenças temporárias são muitas vezes descritas como diferenças tempestivas. O que se segue são exemplos de diferenças temporárias deste género que são diferenças temporárias tributáveis e que por isso resultam em passivos por impostos diferidos:

(a) o rédito de juros é incluído no lucro contabilístico numa base proporcional ao tempo, mas pode, em algumas jurisdições, ser incluído no lucro tributável quando o dinheiro for recebido. A base fiscal de qualquer conta a receber reconhecida na demonstração da posição financeira com respeito a tais réditos é nula porque os réditos não afectam o lucro tributável até que seja recebido o dinheiro;

(b) a depreciação usada na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) pode diferir da que foi usada na determinação do lucro contabilístico. A diferença temporária é a diferença entre a quantia escriturada do activo e a sua base fiscal que é o custo original do activo menos todas as deduções respeitantes a esse activo permitidas pelas autoridades fiscais na determinação do lucro tributável dos períodos correntes e anteriores. Uma diferença temporária tributável surge, e resulta num passivo por impostos diferidos, quando a depreciação para efeitos fiscais é acelerada (se a depreciação fiscal for menos rápida do que a depreciação contabilística, surge uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos); e

(c) os custos de desenvolvimento podem ser capitalizados e amortizados durante os períodos futuros na determinação do lucro contabilístico, mas deduzidos na determinação do lucro tributável no período em que sejam suportados. Tais custos de desenvolvimento têm uma base fiscal nula porque já tinham sido deduzidos no lucro tributável. A diferença temporária é a diferença entre a quantia escriturada dos custos de desenvolvimento e a sua base fiscal nula.

18 Também surgem diferenças temporárias quando:

(a) os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais são reconhecidos pelos seus justos valores de acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para efeitos fiscais (ver o parágrafo 19);

(b) os activos são revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para efeitos fiscais (ver o parágrafo 20);

(c) o goodwill surge numa concentração de actividades empresariais (ver o parágrafo 21);

(d) a base fiscal de um activo ou passivo no reconhecimento inicial difere da sua quantia escriturada inicial, por exemplo, quando uma entidade beneficia de subsídios do governo não tributáveis relacionados com activos (ver os parágrafos 22 e 33); ou

(e) a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em acordos conjuntos torna-se diferente da base fiscal do investimento ou interesse (ver os parágrafos 38-45).

Concentrações de actividades empresariais

19 Com excepções limitadas, os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais são reconhecidos pelos seus justos valores à data de aquisição. Diferenças temporárias resultam quando as bases fiscais de activos identificáveis adquiridos e de passivos assumidos não são afectadas pela concentração de actividades empresariais ou são afectadas de forma diferente. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um activo é aumentada até ao justo valor, mas a base fiscal do activo mantém-se pelo custo para o proprietário anterior, resulta uma diferença temporária tributável que origina um passivo por impostos diferidos. O passivo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill (ver o parágrafo 66).

Activos escriturados pelo justo valor

20 As IFRS permitem ou exigem que determinados activos sejam escriturados pelo justo valor ou sejam revalorizados (ver, por exemplo, a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, a IAS 38 *Activos Intangíveis*, a IAS 40 *Propriedades de*

Investimento e a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*). Em algumas jurisdições, a revalorização ou outra reexpressão de um activo para o justo valor afectam o lucro tributável (prejuízo fiscal) do período corrente. Como resultado, a base fiscal do activo é ajustada e nenhuma diferença temporária surge. Em outras jurisdições, a revalorização ou reexpressão de um activo não afectam o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, consequentemente, a base fiscal do activo não é ajustada. Contudo, a recuperação futura da quantia escriturada resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a entidade e a quantia que será dedutível para efeitos fiscais diferirá da quantia desses benefícios económicos. A diferença entre a quantia escriturada de um activo revalorizado e a sua base fiscal é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou activo por impostos diferidos. Isto é verdade mesmo se:

(a) a entidade não pretender alienar o activo. Nestes casos, a quantia escriturada revalorizada do activo será recuperada pelo uso e isto gerará rendimento tributável que excede a depreciação que será permitida para efeitos fiscais nos períodos futuros; ou

(b) a tributação sobre os ganhos de capital é diferida se os proventos da alienação do activo forem investidos em activos similares. Nestes casos, o imposto tornar-se-á por fim pagável pela venda ou pelo uso dos activos similares.

Goodwill

21 O goodwill resultante de uma concentração de actividades empresariais é mensurado como o excesso de (a) sobre (b) adiante:

(a) o agregado de:

(i) a retribuição transferida mensurada de acordo com a IFRS 3, que geralmente exige o justo valor à data de aquisição;

(ii) a quantia de qualquer interesse que não controla na adquirida reconhecida de acordo com a IFRS 3; e

(iii) numa concentração de actividades empresariais alcançada por fases, o justo valor à data de aquisição do interesse de capital próprio anteriormente detido da adquirente na adquirida.

(b) o líquido das quantias à data de aquisição dos activos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos mensurados de acordo com a IFRS 3.

Muitas autoridades fiscais não permitem reduções na quantia escriturada do goodwill como um gasto dedutível na determinação do lucro tributável. Além disso, nessas jurisdições, o custo do goodwill é muitas vezes não dedutível quando uma subsidiária aliena a sua actividade empresarial subjacente. Nessas jurisdições, o goodwill tem uma base fiscal de zero. Qualquer diferença entre a quantia escriturada de goodwill e a sua base fiscal de zero é uma diferença temporária tributável. Contudo, esta Norma não permite o reconhecimento do passivo por impostos diferidos resultante porque o goodwill é mensurado como residual e o reconhecimento do passivo por impostos diferidos iria aumentar a quantia escriturada de goodwill.

21A As reduções posteriores num passivo por impostos diferidos que não seja reconhecido por resultar do reconhecimento inicial do goodwill também são consideradas como resultando do reconhecimento inicial do goodwill, não sendo portanto reconhecidas segundo o parágrafo15(a). Por exemplo, se, numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhecer um goodwill de 100 UM que tenha uma base fiscal de zero, o parágrafo 15(a) proíbe a entidade de reconhecer o passivo por impostos diferidos resultante. Se a entidade reconhecer posteriormente uma perda por imparidade de 20 UM para esse goodwill, a quantia da diferença temporária tributável relacionada com o goodwill é reduzida de 100 UM para 80 UM, com o decréscimo resultante no valor do passivo por impostos diferidos não reconhecido. Esse decréscimo no valor do passivo por impostos diferidos não reconhecido também é visto como estando relacionado com o reconhecimento inicial do goodwill, estando por isso proibido de ser reconhecido segundo o parágrafo 15(a).

21B Os passivos por impostos diferidos por diferenças temporárias tributáveis relacionadas com o goodwill são, porém, reconhecidos até ao ponto em que não resultem do reconhecimento inicial do goodwill. Por exemplo, se, numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhecer um goodwill de 100 UM que é dedutível em termos fiscais à taxa anual de 20% com início no ano de aquisição, a base fiscal do goodwill é 100 UM no

reconhecimento inicial e 80 UM no final do ano de aquisição. Se a quantia escriturada de goodwill no final do ano de aquisição se mantiver inalterada em 100 UM, resulta uma diferença temporária tributável de 20 UM no final do ano. Dado que essa diferença temporária tributável não se relaciona com o reconhecimento inicial do goodwill, é reconhecido o passivo por impostos diferidos resultante.

Reconhecimento inicial de um activo ou passivo

22 Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um activo ou passivo, por exemplo, se parte ou todo o custo de um activo não for dedutível para efeitos fiscais. O método de contabilizar tal diferença temporária depende da natureza da transacção que conduziu ao reconhecimento inicial do activo ou passivo:

(a) numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhece qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e isso afecta a quantia do goodwill ou do ganho com a compra a preço vantajoso que ela reconhece (ver o parágrafo 19);

(b) se a transacção afectar o lucro contabilístico ou o lucro tributável, uma entidade reconhece qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e reconhece o resultante gasto ou rendimento por impostos diferidos nos resultados (ver o parágrafo 59);

(c) se a transacção não for uma concentração de actividades empresariais, e não afectar nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável, uma entidade, na ausência da excepção prevista nos parágrafos 15 e 24, reconhece o passivo ou activo por impostos diferidos resultante e ajustará a quantia escriturada do activo ou passivo pela mesma quantia. Tais ajustamentos tornarão as demonstrações financeiras menos transparentes. Por isso, esta Norma não permite que uma entidade reconheça o passivo ou activo por impostos diferidos resultante, quer no reconhecimento inicial, quer subsequentemente (ver exemplo adiante). Para além disso, uma entidade não reconhece alterações subsequentes no passivo ou activo por impostos diferidos não reconhecidos enquanto o activo é depreciado.

Exemplo que ilustra o parágrafo 22(c)
Uma entidade pretende usar um activo que custou 1 000 durante a sua vida útil de cinco anos e depois aliená-lo com um valor residual nulo. A taxa de imposto é 40%. A depreciação do activo não é dedutível para efeitos fiscais. Pela alienação, qualquer mais-valia não será tributável e qualquer menos-valia não será dedutível. *À medida que recupera a quantia escriturada do activo, a entidade obterá rendimento tributável de 1000 e pagará imposto de 400. A entidade não reconhece o passivo por impostos diferidos de 400 porque isso resulta do reconhecimento inicial do activo.* *No ano seguinte, a quantia escriturada do activo é de 800. Ao obter rendimentos tributáveis de 800, a entidade pagará imposto de 320.*

23 De acordo com a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*, o emitente de um instrumento financeiro composto (por exemplo, uma obrigação convertível) classifica o componente passivo do instrumento como um passivo e o componente do capital próprio como capital próprio. Em algumas jurisdições, a base fiscal do componente passivo no reconhecimento inicial é igual à quantia escriturada inicial da soma dos componentes do passivo e do capital próprio. A diferença temporária tributável resultante surge do reconhecimento inicial do componente do capital próprio separadamente do componente do passivo. Por isso, a excepção estabelecida no parágrafo 15(b) não se aplica. Consequentemente, uma entidade reconhece o resultante passivo por impostos diferidos. De acordo com o parágrafo 61A, o imposto diferido é directamente debitado à quantia escriturada do componente do capital próprio. De acordo com o parágrafo 58, alterações subsequentes no passivo por impostos diferidos são reconhecidas nos resultados como gastos (rendimento) por impostos diferidos.

Diferenças temporárias dedutíveis

24 **Deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível**

possa ser usada, a não ser que o activo por impostos diferidos resulte do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:

(a) não seja uma concentração de actividades empresariais; e

(b) no momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Porém, para diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e a interesses em acordos conjuntos, deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 44.

25 É inerente ao reconhecimento de um passivo que a quantia escriturada será liquidada em períodos futuros por meio de um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos. Quando os recursos fluam da entidade, parte ou todas as suas quantias podem ser dedutíveis na determinação do lucro tributável de um período mais tardio do que o período em que o passivo seja reconhecido. Nestes casos, existe uma diferença temporária entre a quantia escriturada do passivo e a sua base fiscal. Por conseguinte, surge um activo por impostos diferidos em relação a impostos sobre o rendimento que serão recuperáveis em períodos futuros quando seja permitido que essa parte do passivo seja uma dedução na determinação do lucro tributável. De forma semelhante, se a quantia escriturada de um activo for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá origem a um activo por impostos diferidos, em relação a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros.

Exemplo
Uma entidade reconhece um passivo de 100 relativo a custos de garantia de produtos. Para efeitos fiscais, os custos de garantia de produtos não serão dedutíveis até que a entidade pague as reclamações. A taxa de imposto é 25%. *A base fiscal do passivo é nula (a quantia escriturada de 100, menos a quantia que será dedutível para efeitos fiscais com respeito a esse passivo em períodos futuros). Ao liquidar o passivo pela sua quantia escriturada, a entidade reduzirá o seu lucro tributável futuro por uma quantia de 100 e, consequentemente, reduz os seus pagamentos futuros de impostos de 25 (100 a 25%). A diferença entre a quantia escriturada de 100 e a sua base fiscal nula é uma diferença temporária dedutível de 100. Por isso, a entidade reconhece um activo por impostos diferidos de 25 (100 a 25%), desde que seja provável que a entidade obterá lucro tributável suficiente em períodos futuros para beneficiar de uma redução em pagamentos de impostos.*

26 O que se segue são exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em activos por impostos diferidos:

(a) os custos de benefícios de reforma podem ser deduzidos na determinação do lucro contabilístico à medida que os serviços são proporcionados pelo empregado, mas deduzidos na determinação do lucro tributável quer quando sejam pagas pela entidade as contribuições para um fundo, quer quando os benefícios de reforma sejam pagos pela entidade. Existe uma diferença temporária entre a quantia escriturada do passivo e a sua base fiscal. A base fiscal do passivo é geralmente nula. Tal diferença temporária dedutível resulta num activo por impostos diferidos à medida que os benefícios económicos fluem para a entidade na forma de uma dedução dos lucros tributáveis quando as contribuições ou os benefícios de reforma forem pagos;

(b) os custos de pesquisa são reconhecidos como um gasto na determinação do lucro contabilístico no período em que sejam suportados, mas não são permitidos como dedução na determinação

do lucro tributável (prejuízo fiscal) senão num período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de pesquisa, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como uma dedução nos períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos;

(c) com excepções limitadas, uma entidade reconhece os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais pelos seus justos valores à data de aquisição. Quando um passivo assumido for reconhecido à data da aquisição, mas os custos relacionados não forem deduzidos ao determinar os lucros tributáveis até um período posterior, resulta uma diferença temporária dedutível que origina um activo por impostos diferidos. Um activo por impostos diferidos também surge quando o justo valor de um activo identificável adquirido for inferior à sua base fiscal. Em ambos os casos, o activo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill (ver o parágrafo 66); e

(d) determinados activos podem ser escriturados pelo justo valor, ou podem ser revalorizados, sem que um ajustamento equivalente seja feito para efeitos fiscais (ver o parágrafo 20). Surge uma diferença temporária dedutível se a base fiscal do activo exceder a sua quantia escriturada.

27 A reversão de diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções na determinação de lucros tributáveis de períodos futuros. Contudo, os benefícios económicos na forma de reduções nos pagamentos de impostos fluirão para a entidade somente se ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas. Por isso, uma entidade reconhece activos por impostos diferidos somente quando for provável que irá obter lucros tributáveis contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser utilizadas.

28 É provável que esteja disponível lucro tributável contra o qual possa ser utilizada uma diferença temporária dedutível quando haja diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável que se esperem inverter:

(a) no mesmo período que a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou

(b) nos períodos em que um prejuízo fiscal proveniente do activo por impostos diferidos possa ser reportado ou transportado.

Nestas circunstâncias, o activo por impostos diferidos é reconhecido no período em que as diferenças temporárias dedutíveis surjam.

29 Quando haja diferenças temporárias tributáveis insuficientes relacionadas com a mesma autoridade fiscal e a mesma entidade tributável, o activo por impostos diferidos é reconhecido até ao ponto em que:

(a) seja provável que a entidade tenha lucros tributáveis suficientes relacionados com a mesma autoridade fiscal e a mesma entidade tributável no mesmo período em que a reversão das diferenças temporárias dedutíveis (ou nos períodos em que o prejuízo fiscal proveniente do activo por impostos diferidos possa ser reportado ou transportado). Ao avaliar se terá ou não lucro tributável suficiente em períodos futuros, uma entidade ignora quantias tributáveis provenientes de diferenças temporárias dedutíveis que se espere se originem em períodos futuros, porque os activos por impostos diferidos provenientes destas diferenças temporárias dedutíveis exigirão elas próprias lucros tributáveis futuros a fim de serem utilizadas; ou

(b) estejam disponíveis oportunidades de planeamento fiscal à entidade que criará lucro tributável em períodos apropriados.

30 As oportunidades de planeamento fiscal são acções que a entidade tomará de forma a criar ou aumentar os rendimentos tributáveis num período particular antes de expirar um prejuízo fiscal ou um crédito fiscal a transportar. Por exemplo, em algumas jurisdições, o lucro tributável pode ser criado ou aumentado ao:

(a) eleger ter rendimentos de juros tributados, ou numa base recebida ou a receber;

(b) diferir a reclamação de certas deduções do lucro tributável;

(c) vender, e talvez relocar, activos que tenham valorizado, mas para os quais não tenha sido ajustada a base fiscal para reflectir tal valorização; e

(d) vender um activo que gere rendimento não tributável (tal como, nalgumas jurisdições, uma obrigação governamental) a fim de comprar um outro investimento que gere rendimentos tributáveis.

Quando as oportunidades de planeamento de impostos anteciparem lucros tributáveis de um período posterior para um período anterior, a utilização de um prejuízo fiscal ou de um crédito fiscal a transportar ainda depende da existência de lucros tributáveis futuros provenientes de fontes que não originem futuras diferenças temporárias.

31 Quando uma entidade tenha uma história de prejuízos recentes, a entidade considera a orientação dos parágrafos 35 e 36.

32 [Eliminado]

Goodwill

32A Se a quantia escriturada do goodwill resultante de uma concentração de actividades empresariais for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá origem a um activo por impostos diferidos. O activo por impostos diferidos resultante do reconhecimento inicial do goodwill deve ser reconhecido como parte da contabilização de uma concentração de actividades empresariais até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada.

Reconhecimento inicial de um activo ou passivo

33 Um caso em que um activo por impostos diferidos surge no reconhecimento inicial de um activo dá-se quando um subsídio do governo não tributável relacionado com um activo seja deduzido para chegar à quantia escriturada do activo, mas, para efeitos fiscais, não seja deduzida da quantia depreciável do activo (por outras palavras, a sua base fiscal); a quantia escriturada do activo é menor do que a sua base fiscal e isto dá origem a uma diferença temporária dedutível. Os subsídios do governo podem ser também considerados como rendimentos diferidos no caso em que a diferença entre o rendimento diferido e a sua base fiscal nula é uma diferença temporária dedutível. Qualquer que seja o método de apresentação que uma entidade adopte, a entidade não

reconhece o activo por impostos diferidos resultante pela razão dada no parágrafo 22.

Prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não usados

34 **Deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos para o transporte de prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não usados até ao ponto em que seja provável que estarão disponíveis lucros tributáveis futuros contra os quais possam ser usados prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não usados.**

35 Os critérios para reconhecer activos por impostos diferidos provenientes do transporte de prejuízos fiscais e de créditos fiscais não utilizados são os mesmos que os critérios para o reconhecimento de activos por impostos diferidos relativos a diferenças temporárias dedutíveis. Porém, a existência de prejuízos fiscais não usados é uma prova evidente de que podem não estar disponíveis lucros tributáveis futuros. Por isso, quando uma entidade tenha uma história de prejuízos recentes, a entidade reconhece um activo por impostos diferidos proveniente de prejuízos fiscais ou de créditos fiscais não utilizados somente até ao ponto que a entidade tenha suficientes diferenças temporárias tributáveis ou que haja outras provas convincentes de que estarão disponíveis lucros tributáveis suficientes contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados pela entidade. Em tais circunstâncias, o parágrafo 82 exige a divulgação da quantia do activo por impostos diferidos e da natureza da prova que suporta o seu reconhecimento.

36 Uma entidade considera os critérios seguintes na avaliação da probabilidade de que estará disponível lucro tributável contra o qual prejuízos fiscais não usados ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados:

(a) se a entidade tiver diferenças temporárias tributáveis relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável, de que resultarão quantias tributáveis contra as quais os prejuízos fiscais não usados ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados antes que expirem;

(b) se for provável que a entidade tenha lucros tributáveis antes dos prejuízos fiscais não usados ou que créditos fiscais não usados expirem;

(c) se os prejuízos fiscais não usados resultarem de causas identificáveis que provavelmente não se repetirão; e

(d) se estiverem disponíveis oportunidades de planeamento fiscal (ver o parágrafo 30) para a entidade e que criarão lucros tributáveis no período em que os prejuízos fiscais não usados ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados.

Até ao ponto em que não seja provável que lucros tributáveis estejam disponíveis contra os quais os prejuízos fiscais não usados ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados, o activo por impostos diferidos não é reconhecido.

Reavaliação de activos por impostos diferidos não reconhecidos

37 No fim de cada período de relato, uma entidade reavalia os activos por impostos diferidos não reconhecidos. A entidade reconhece um activo por impostos diferidos não reconhecido previamente até ao ponto em que se torne provável que os lucros tributáveis futuros permitirão que o activo por impostos diferidos seja recuperado. Por exemplo, uma melhoria nas condições comerciais pode tornar mais provável que a entidade seja capaz de gerar suficiente lucro tributável no futuro para que o activo por impostos diferidos satisfaça os critérios fixados nos parágrafos 24 ou 34. Um outro exemplo é quando uma entidade reavalia os activos por impostos diferidos à data da concentração de actividades empresariais ou subsequentemente (ver os parágrafos 67 e 68).

Investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em acordos conjuntos

38 Surgem diferenças temporárias quando a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em acordos conjuntos (nomeadamente a parte da empresa-mãe ou da investidora nos activos líquidos da subsidiária, sucursal, associada ou investida, incluindo a quantia escriturada de goodwill) se torna diferente da base fiscal (que é muitas vezes

o custo) do investimento ou interesse. Tais diferenças podem surgir em circunstâncias diferentes, por exemplo:

(a) a existência de lucros não distribuídos de subsidiárias, sucursais, associadas e acordos conjuntos;

(b) alterações nas taxas de câmbio quando uma empresa-mãe e a sua subsidiária estão localizadas em países diferentes; e

(c) uma redução na quantia escriturada de um investimento numa associada para a sua quantia recuperável.

Nas demonstrações financeiras consolidadas, a diferença temporária pode ser diferente da diferença temporária associada com esse investimento nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe se a empresa-mãe escriturar o investimento nas suas demonstrações financeiras separadas pelo custo ou pela quantia revalorizada.

39 **Uma entidade deve reconhecer um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas aos investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em acordos conjuntos, excepto na medida em que ambas as seguintes condições se encontrem satisfeitas:**

(a) a empresa-mãe, a investidora, o empreendedor ou o operador conjunto seja capaz de controlar o momento da reversão da diferença temporária; e

(b) seja provável que a diferença temporária não reverterá no futuro previsível.

40 Dado que a empresa-mãe controla a política de dividendos da sua subsidiária, também é capaz de controlar a oportunidade da reversão de diferenças temporárias associadas a esse investimento (incluindo as diferenças temporárias provenientes não só de lucros não distribuídos mas também de quaisquer diferenças de transposição de moeda estrangeira). Para além disso, muitas vezes seria impraticável determinar a quantia de impostos sobre rendimento que devam ser pagos quando as diferenças temporárias revertam. Por isso, quando a empresa-mãe tenha determinado que esses lucros não serão distribuídos no futuro previsível, a empresa-mãe não reconhece um passivo por impostos diferidos. As mesmas considerações aplicam-se a investimentos em sucursais.

41 Os activos e passivos não monetários de uma entidade são mensurados na sua moeda funcional (ver a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*). Se os lucros tributáveis e os prejuízos fiscais (e, consequentemente, a base fiscal dos seus activos passivos não monetários) forem determinados numa moeda diferente, as alterações na taxa de câmbio originam diferenças temporárias que resultam no reconhecimento de um passivo ou (dependendo do parágrafo 24) activo por impostos diferidos. O imposto diferido resultante é debitado ou creditado nos resultados (ver o parágrafo 58).

42 Uma investidora numa associada não controla essa entidade e geralmente não está em posição de determinar a sua política de dividendos. Por isso, na ausência de um acordo exigindo que os lucros da associada não sejam distribuídos no futuro previsível, uma investidora reconhece um passivo por impostos diferidos relativos a diferenças temporárias tributáveis associadas ao investimento na associada. Em alguns casos, uma investidora pode não ser capaz de determinar a quantia de impostos que serão pagos se ela recuperar o custo do seu investimento na associada, mas pode determinar que igualará ou excederá uma quantia mínima. Nestes casos, o passivo por impostos diferidos é mensurado por essa quantia.

43 O acordo entre as partes de um acordo conjunto trata geralmente da distribuição dos lucros e identifica se as decisões sobre tais assuntos exigem ou não o consentimento de todas as partes ou de um grupo das mesmas. Quando o empreendedor conjunto ou o operador conjunto conseguir controlar o momento da distribuição da sua parte nos lucros do acordo conjunto e é provável que a sua parte dos lucros não seja distribuída num futuro previsível, não é reconhecido um passivo por impostos diferidos.

44 **Uma entidade deve reconhecer um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em acordos conjuntos, até ao ponto em que, e somente até ao ponto em que, seja provável que:**

(a) a diferença temporária reverterá no futuro previsível; e

(b) estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.

45 Ao decidir se um activo por impostos diferidos é reconhecido para diferenças temporárias dedutíveis associadas aos seus investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas, e seus interesses em acordos conjuntos, uma entidade considera a orientação estabelecida nos parágrafos 28 a 31.

Mensuração

46 **Os activos (passivos) por impostos correntes dos períodos correntes e anteriores devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga às (recuperada das) autoridades fiscais, usando as taxas de impostos (e leis fiscais) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas no fim do período de relato.**

47 **Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas de impostos que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o activo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas de impostos (e leis fiscais) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas no fim do período de relato.**

48 Os activos e passivos por impostos correntes e diferidos são geralmente mensurados usando as taxas de impostos (e leis fiscais) que tenham sido decretadas. Porém, em algumas jurisdições, os anúncios de taxas de impostos (e leis fiscais) pelo governo têm o efeito substantivo de obrigação real, cuja publicação pode aguardar por um período de alguns meses. Nestas circunstâncias, os activos e passivos de impostos são mensurados usando a taxa de imposto (e leis fiscais) anunciada.

49 Quando taxas de impostos diferentes se apliquem a níveis diferentes de rendimento tributável, os activos e passivos por impostos diferidos são mensurados usando as taxas médias que se espera aplicar ao lucro tributável (prejuízo fiscal) dos períodos em que se espera que as diferenças temporárias revertam.

50 [Eliminado]

51 **A mensuração de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais que resultariam**

da forma pela qual a entidade espera, no fim do período de relato, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus activos e passivos.

51A Em algumas jurisdições, a maneira pela qual uma entidade recupera (liquida) a quantia escriturada de um activo (passivo) pode afectar, uma ou ambas, das seguintes:

(a) a taxa de imposto aplicável quando a entidade recupere (liquide) a quantia escriturada do activo (passivo); e

(b) a base fiscal do activo (passivo).

Nestes casos, uma entidade mensura os passivos por impostos diferidos e os activos por impostos diferidos usando a taxa de imposto e a base fiscal que sejam consistentes com a maneira esperada de recuperação ou liquidação.

Exemplo A
Um item do activo fixo tangível tem uma quantia escriturada de 100 e uma base fiscal de 60. Uma taxa de imposto de 20% aplicar-se-ia se o item fosse vendido e uma taxa de imposto de 30% aplicar-se-ia aos outros rendimentos. *A entidade reconhece um passivo por impostos diferidos de 8 (20% de 40), se espera vender o item sem uso adicional, e um passivo por impostos diferidos de 12 (30% de 40), se espera reter o item e recuperar a sua quantia escriturada por meio do uso.*

Exemplo B

Um activo fixo tangível com um custo de 100 e uma quantia escriturada de 80 é reavaliado para 150. Nenhum ajustamento equivalente é feito para efeitos fiscais. A depreciação acumulada para efeitos fiscais é 30 e a taxa de imposto é 30%. Se o item for vendido por mais do que o seu custo, a depreciação fiscal acumulada de 30 será incluída no lucro tributável, mas os proventos da venda em excesso do custo não serão tributáveis.

A base fiscal do item é 70 e há uma diferença temporária tributável de 80. Se a entidade espera recuperar a quantia escriturada pelo uso do item, isso deve gerar rendimentos tributáveis de 150, mas somente poderá deduzir depreciação de 70. Nesta base, há um passivo por impostos diferidos de 24 (30% de 80). Se a entidade espera recuperar a quantia escriturada ao vender o item imediatamente com proventos de 150, o passivo por impostos diferidos é calculado como se segue:

	Diferença Temporária Tributável	*Taxa de imposto*	*Passivo por imposto diferido*
Depreciação acumulada para efeitos fiscais	*30*	*30%*	*9*
Proventos em excesso do custo	*50*	*nil*	*–*
Total	*80*		*9*

(nota: de acordo com o parágrafo 61A, o imposto diferido adicional que surge na revalorização é reconhecido em outro rendimento integral)

Exemplo C
Os factos são os mesmos que no exemplo B, excepto que, se o item for vendido por mais do que o custo, a depreciação acumulada para efeitos fiscais será incluída no rendimento tributável (tributado a 30%) e os proventos da venda serão tributados a 40%, após dedução de um custo ajustado pela inflação de 110. *Se a entidade espera recuperar a quantia escriturada pelo uso do item, isso deve gerar* rendimentos *tributáveis de 150, mas somente poderá deduzir depreciação de 70. Neste caso, a base fiscal é de 70, há uma diferença temporária tributável de 80 e há um passivo por impostos diferidos de 24 (30% de 80), como no exemplo B.* *Se a entidade espera recuperar a quantia escriturada ao vender imediatamente o item por proventos de 150, estará em condições de deduzir o custo indexado de 110. Os proventos líquidos de 40 serão tributados a 40%.* Adicionalmente*, a depreciação acumulada para efeitos fiscais de 30 será incluída no rendimento tributável e tributada a 30%. Neste caso, a base fiscal é 80 (110 menos 30), há uma diferença temporária tributável de 70 e há um passivo por impostos diferidos de 25 (40% de 40 mais 30% de 30). Se a base fiscal não for imediatamente evidente neste exemplo, será útil considerar o princípio fundamental estabelecido no parágrafo 10.* *(nota: de acordo com o parágrafo 61A, o imposto diferido adicional que surge na revalorização é reconhecido em outro rendimento integral)*

51B Se um passivo por impostos diferidos ou um activo por impostos diferidos decorrer de um activo não depreciável mensurado segundo o modelo de revalorização da IAS 16, a mensuração do passivo por impostos diferidos ou do activo por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais da recuperação da quantia escriturada do activo não depreciável por via da venda, independentemente da base de mensuração da quantia escriturada desse activo. Deste modo, se a lei fiscal especificar uma taxa de imposto aplicável à quantia tributável derivada da venda de um activo que difira da taxa de imposto aplicável à quantia tributável derivada do uso de um activo, a primeira dessas

taxas é aplicada na mensuração do activo ou passivo por impostos diferidos relacionado com um activo não depreciável.

51C Se um passivo ou activo por impostos diferidos decorrer de uma propriedade de investimento que seja mensurada de acordo com o modelo do justo valor da IAS 40, existe uma presunção refutável de que a quantia escriturada da propriedade de investimento será recuperada por meio de venda. Deste modo, salvo se a presunção for refutada, a mensuração do passivo por impostos diferidos ou do activo por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais da recuperação da quantia escriturada da propriedade de investimento inteiramente por meio de venda. Esta presunção é refutada se a propriedade de investimento for depreciável e se for detida segundo um modelo de negócio cujo objectivo é o consumo substancial de todos os benefícios económicos incorporados na propriedade de investimento ao longo do tempo, e não por meio de venda. Se a presunção for refutada, devem ser seguidos os requisitos dos parágrafos 51 e 51A.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 51C
Uma propriedade de investimento tem um custo de 100 e o justo valor de 150. É mensurada segundo o modelo do justo valor da IAS 40. É constituída por terrenos com um custo de 40 e um justo valor de 60 e um edifício com um custo de 60 e um justo valor de 90. O terreno tem um tempo de vida útil ilimitado. A depreciação acumulada do edifício para efeitos fiscais é de 30. As alterações não realizadas no justo valor da propriedade de investimento não afectam o lucro tributável. Se a propriedade de investimento for vendida por mais do que o seu custo, a reversão da depreciação acumulada para efeitos fiscais, de 30, será incluída no rendimento tributável e tributada à taxa normal de 30%. No que respeita aos proventos da venda em excesso do custo, a lei fiscal especifica as taxas fiscais de 25% para os activos detidos por um período inferior a dois anos e de 20% para os activos detidos durante dois anos ou mais.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 51C

Como a propriedade de investimento é mensurada de acordo com o modelo do justo valor da IAS 40, há uma presunção refutável de que a entidade irá recuperar a quantia escriturada da propriedade de investimento inteiramente por meio da venda. Se esta presunção não for refutada, o imposto diferido reflectirá as consequências fiscais da recuperação da quantia escriturada na sua totalidade por meio da venda, mesmo que a entidade espere obter rendimentos de rendas da propriedade antes da venda.

A base fiscal do terreno em caso de revenda é de 40 e há uma diferença temporária tributável de 20 (60 - 40). A base fiscal do edifício em caso de revenda é de 30 (60 -30) e há uma diferença temporária tributável de 60 (90 -30). Em consequência, o total da diferença temporária tributável relacionada com a propriedade de investimento é de 80 (20 + 60).

De acordo com o parágrafo 47, a taxa de imposto é a taxa que se espera que seja aplicável no período em que a propriedade de investimento for realizada. Assim, o passivo por impostos diferidos resultante é calculado como se segue, se a entidade espera vender a propriedade depois de a deter durante mais de dois anos:

	Diferença Temporária Tributável	*Taxa de imposto*	*Passivo por impostos diferidos*
Depreciação acumulada para efeitos fiscais	*30*	*30%*	*9*
Proventos em excesso do custo	*50*	*20%*	*10*
Total	*80*		*19*

Exemplo ilustrativo do parágrafo 51C

Se a entidade espera vender a propriedade depois de a deter durante um período inferior a dois anos, o cálculo acima será alterado de modo a aplicar uma taxa fiscal de 25%, em vez de 20%, aos proventos em excesso do custo.

Se, pelo contrário, a entidade detiver o edifício num modelo de negócio cujo objectivo é o consumo substancial de todos os benefícios económicos incorporados na propriedade de investimento ao longo do tempo, em vez de o ser por meio da venda, esta presunção será refutada no que diz respeito ao edifício. Contudo, os terrenos não são depreciáveis. Por conseguinte, a presunção de recuperação através da venda não será refutada no que diz respeito ao terreno. Daqui resulta que o passivo por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais da recuperação da quantia escriturada do edifício pelo uso e da quantia escriturada do terreno pela sua venda.

A base fiscal do edifício, caso seja utilizada, é de 30 (60 - 30) e há uma diferença temporária tributável de 60 (90 - 30), o que resulta num passivo por impostos diferidos de 18 (30% de 60).

A base fiscal do terreno em caso de revenda é de 40 e há uma diferença temporária tributável de 20 (60 - 40), o que resulta num passivo por impostos diferidos de 4 (20% de 20).

Consequentemente, se a presunção de recuperação através de venda for refutada relativamente ao edifício, o passivo por impostos diferidos relacionados com a propriedade de investimento é de 22 (18 + 4).

51D A presunção refutável do parágrafo 51C aplica-se também quando um passivo por impostos diferidos ou um activo por impostos diferidos decorre da mensuração de propriedades de investimento numa concentração de actividades empresariais, se a entidade usar o modelo do justo valor quando, posteriormente, proceder à mensuração dessa propriedade de investimento.

51E Os parágrafos 51B-51D não modificam os requisitos de aplicação dos princípios enunciados nos parágrafos 24-33 (diferenças temporárias

dedutíveis) e nos parágrafos 34-36 (prejuízos fiscais não usados e créditos por impostos não usados) desta Norma, ao reconhecer e mensurar activos por impostos diferidos.

52 [movido e renumerado para 51A]

52A Em algumas jurisdições, os impostos sobre o rendimento são pagáveis a uma taxa maior ou menor se parte ou todo o lucro líquido ou os resultados retidos for pago como um dividendo aos accionistas da entidade. Em algumas outras jurisdições, os impostos sobre o rendimento podem ser restituíveis ou pagáveis se parte ou todo o lucro líquido ou os resultados retidos forem pagos como um dividendo aos accionistas da entidade. Nestas circunstâncias, os activos e passivos por impostos correntes e diferidos são mensurados à taxa de imposto aplicável aos lucros não distribuídos.

52B Nas circunstâncias descritas no parágrafo 52A, as consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos são reconhecidas quando for reconhecido um passivo para pagar o dividendo. As consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos estão mais directamente ligadas a transacções ou acontecimentos passados do que a distribuições a proprietários. Por conseguinte, as consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos são reconhecidas nos resultados do período como exigido pelo parágrafo 58 excepto até ao ponto em que as consequências dos dividendos no imposto sobre o rendimento provenham das circunstâncias descritas no parágrafo 58(a) e (b).

Exemplo que ilustra os parágrafos 52A e 52B

O exemplo que se segue trata da mensuração de activos e passivos por impostos correntes e diferidos de uma entidade numa jurisdição em que os impostos sobre o rendimento são pagáveis a uma taxa mais alta nos lucros não distribuídos (50%) com uma quantia a ser restituída quando os lucros forem distribuídos. A taxa de imposto sobre os lucros distribuídos é de 35%. No fim do período de relato, 31 de Dezembro de 20X1, a entidade não reconhece um passivo relativo aos dividendos propostos ou declarados após o período de relato. Em consequência, não são reconhecidos quaisquer dividendos no ano de 20X1. O rendimento tributável de 20X1 é de 100 000. A diferença temporária tributável líquida do ano de 20X1 é de 40 000.

A entidade reconhece um passivo por impostos correntes e um gasto por impostos correntes de 50 000. Não é reconhecido qualquer activo quanto à quantia potencialmente recuperável em consequência de dividendos futuros. A entidade também reconhece um passivo por impostos diferidos e um gasto por impostos diferidos de 20 000 (50% de 40 000) que representa os impostos sobre o rendimento que a entidade pagará quando recuperar ou liquidar as quantias escrituradas dos seus activos e passivos com base na taxa de imposto aplicável a lucros não distribuídos.

Subsequentemente, em 15 de Março de 20X2 a entidade reconhece dividendos de 10 000 provenientes de lucros operacionais anteriores como um passivo.

Em 15 de Março de 20X2, a entidade reconhece a recuperação de impostos sobre o rendimento de 1 500 (15% dos dividendos reconhecidos como um passivo) como um activo por impostos correntes e como uma redução de gasto sobre o rendimento corrente relativo a 20X2.

53 Os activos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.

54 A determinação fiável de activos e passivos por impostos diferidos numa base descontada exige calendarização detalhada do momento da reversão de cada diferença temporária. Em muitos casos tal calendarização é impraticável ou altamente complexa. Por isso, é inapropriado exigir desconto de activos e

passivos por impostos diferidos. Permitir, mas não exigir, o desconto resultaria em activos e passivos por impostos diferidos que não seriam comparáveis entre entidades. Por isso, esta Norma não exige nem permite o desconto de activos e passivos por impostos diferidos.

55 As diferenças temporárias são determinadas por referência à quantia escriturada de um activo ou um passivo. Isto aplica-se mesmo quando essa quantia escriturada seja ela própria determinada numa base descontada, como por exemplo no caso de obrigações de benefícios de reforma (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*).

56 A quantia escriturada de um activo por impostos diferidos deve ser revista no fim de cada período de relato. Uma entidade deve reduzir a quantia escriturada de um activo por impostos diferidos até ao ponto em que deixe de ser provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis para permitir que o benefício de parte ou todo desse activo por impostos diferidos seja utilizado. Qualquer redução deve ser revertida até ao ponto que se torne provável que estarão disponíveis lucros tributáveis suficientes.

Reconhecimento de imposto corrente e diferido

57 A contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento. Os parágrafos 58 a 68C implementam este princípio.

Itens reconhecidos nos resultados

58 Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como rendimento ou gasto e incluídos nos resultados do período, excepto na medida em que o imposto resulte de:

(a) uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num período diferente, seja em outro rendimento integral ou directamente no capital próprio (ver os parágrafos 61A-65); ou

(b) uma concentração de actividades empresariais (que não seja a aquisição por uma entidade de investimento, tal como definido na IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, de uma subsidiária que deva ser mensurada pelo justo valor através dos resultados) (ver os parágrafos 66-68).

59 A maior parte dos passivos por impostos diferidos e dos activos por impostos diferidos surge quando os rendimentos ou gastos são incluídos no lucro contabilístico num período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável (prejuízo fiscal) num período diferente. O imposto diferido resultante é reconhecido nos resultados. São exemplos quando:

(a) o rédito de juros, royalties ou dividendos é recebido postecipadamente e incluído no lucro contabilístico numa base de repartição temporal de acordo com a IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* ou a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*, conforme apropriado, mas é incluído no lucro tributável (perda fiscal) em base de caixa; e

(b) os custos de activos intangíveis tenham sido capitalizados de acordo com a IAS 38 e estão a ser amortizados nos resultados, mas foram deduzidos para efeitos fiscais quando foram suportados.

60 A quantia escriturada dos activos e passivos por impostos diferidos pode alterar-se mesmo se não houver alteração na quantia das diferenças temporárias relacionadas. Isto pode resultar, por exemplo, de:

(a) uma alteração nas taxas de impostos ou leis fiscais;

(b) uma reavaliação da recuperabilidade de activos por impostos diferidos; ou

(c) uma alteração da maneira esperada de recuperação de um activo.

O imposto diferido resultante é reconhecido nos resultados, excepto até ao ponto em que ele se relacione com itens previamente reconhecidos fora dos resultados (ver o parágrafo 63).

Itens reconhecidos fora dos resultados

61 [Eliminado]

61A O imposto corrente ou diferido deve ser reconhecido fora dos resultados se o imposto se relacionar com itens que sejam reconhecidos, no mesmo ou num diferente período, fora dos resultados. Portanto, o imposto corrente e o imposto diferido que se relacionem com itens que sejam reconhecidos, no mesmo ou num diferente período:

(a) em outro rendimento integral, devem ser reconhecidos em outro rendimento integral (ver o parágrafo 62);

(b) directamente no capital próprio, devem ser reconhecidos directamente no capital próprio (ver o parágrafo 62A).

62 As Normas Internacionais de Relato Financeiro exigem ou permitem que determinados itens sejam reconhecidos em outro rendimento integral. Exemplos desses itens são:

(a) uma alteração na quantia escriturada proveniente da revalorização do activo fixo tangível (ver a IAS 16); e

(b) [eliminada]

(c) as diferenças de câmbio resultantes da transposição de demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver a IAS 21).

(d) [eliminada]

62A As Normas Internacionais de Relato Financeiro exigem ou permitem que determinados itens sejam creditados ou debitados directamente no capital próprio. Exemplos desses itens são:

(a) um ajustamento no saldo de abertura de resultados retidos resultantes ou de uma alteração na política contabilística aplicada retrospectivamente ou da correcção de um erro (ver a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*); e

(b) quantias provenientes do reconhecimento inicial do componente de capital próprio de um instrumento financeiro composto (ver o parágrafo 23).

63 Em circunstâncias excepcionais, pode ser difícil determinar a quantia de impostos correntes e diferidos que se relacione com itens reconhecidos fora dos resultados (seja em outro rendimento integral ou directamente no capital próprio). Isto pode ser o caso, por exemplo, quando:

(a) haja taxas escalonadas de impostos sobre o rendimento e seja impossível determinar a taxa pela qual um componente específico de lucro tributável (prejuízo fiscal) tenha sido tributado;

(b) uma alteração na taxa do imposto ou noutras regras de impostos que afecte um activo ou passivo por impostos diferidos relacionado (no todo ou em parte) com um item que tenha sido previamente reconhecido fora dos resultados; ou

(c) uma entidade determine que um activo por impostos diferidos deva ser reconhecido, ou deixe de ser reconhecido por inteiro, e o activo por impostos diferidos se relacione (no todo ou em parte) com um item que tenha sido anteriormente reconhecido fora dos resultados.

Nestes casos, o imposto corrente e diferido relacionado com itens que sejam reconhecidos fora dos resultados é baseado numa imputação pro rata razoável do imposto corrente e diferido da entidade na jurisdição fiscal respeitante, ou noutro método que atinja uma imputação mais apropriada nas circunstâncias.

64 A IAS 16 não especifica se uma entidade deve transferir anualmente de excedentes de revalorização para resultados retidos uma quantia igual à diferença entre a depreciação ou amortização de um activo revalorizado e a depreciação ou amortização baseada no custo desse activo. Se uma entidade fizer tal transferência, a quantia transferida é líquida de qualquer imposto diferido relacionado. Considerações semelhantes aplicam-se a transferências feitas pela alienação de um item de activo fixo tangível.

65 Quando um activo for revalorizado para efeitos fiscais e essa revalorização estiver relacionada com uma revalorização contabilística de um período anterior, ou com uma que se espera que seja efectuada num período futuro, os efeitos fiscais da revalorização do activo ou do ajustamento da base fiscal são reconhecidos em outro rendimento integral nos períodos em que ocorram. Porém, se a revalorização para efeitos fiscais não for relacionada com uma revalorização contabilística de um período anterior, ou com uma que se espere que seja efectuada num período futuro, os efeitos fiscais do ajustamento da base fiscal são reconhecidos nos resultados.

65A Quando uma entidade pagar dividendos aos seus accionistas, pode ser-lhe exigido que pague uma parte dos dividendos às autoridades fiscais em nome

dos accionistas. Em muitas jurisdições, esta quantia é referida como uma retenção de imposto. Tal quantia paga ou a pagar às autoridades fiscais é debitada ao capital próprio como parte dos dividendos.

Impostos diferidos resultantes de uma concentração de actividades empresariais

66 Tal como explicado nos parágrafos 19 e 26(c), podem surgir diferenças temporárias numa concentração de actividades empresariais. De acordo com a IFRS 3, uma entidade reconhece quaisquer activos por impostos diferidos (até ao ponto em que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 24) ou passivos por impostos diferidos resultantes como activos identificáveis e passivos à data da aquisição. Consequentemente, esses activos e passivos por impostos diferidos afectam a quantia do goodwill ou do ganho com a compra a preço vantajoso que a entidade reconhece. Contudo, de acordo com o parágrafo 15(a), uma entidade não reconhece passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do goodwill.

67 Como resultado de uma concentração de actividades empresariais, a probabilidade de a adquirente realizar um activo por impostos diferidos anterior à aquisição poderia sofrer alterações. Uma adquirente pode considerar que é provável que venha a recuperar o seu próprio activo por impostos diferidos que não tenha sido reconhecido antes da concentração de actividades empresariais. Por exemplo, a adquirente pode ser capaz de usar o benefício dos seus prejuízos fiscais não usados face ao futuro lucro tributável da adquirida. Alternativamente, em resultado da concentração de actividades empresariais poderá já não ser provável que um futuro lucro tributável permita que o activo por impostos diferidos seja recuperado. Nesses casos, a adquirente reconhece uma alteração no activo por impostos diferidos no período da concentração de actividades empresariais, mas não a inclui como parte da contabilização da concentração de actividades empresariais. Portanto, a adquirente não a toma em consideração ao mensurar o goodwill ou o ganho com a compra a preço vantajoso que ela reconhece na concentração de actividades empresariais.

68 O potencial benefício de transportar os prejuízos fiscais ou outros activos por impostos diferidos poderá não satisfazer os critérios relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de actividades empresariais for inicialmente contabilizada mas poderá ser posteriormente realizado. Uma entidade deve reconhecer benefícios por impostos diferidos adquiridos que ela realiza após a concentração de actividades empresariais do seguinte modo:

(a) os benefícios por impostos diferidos adquiridos que sejam reconhecidos no período de mensuração e que resultem de novas informações sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição devem ser aplicados para reduzir a quantia escriturada de qualquer goodwill relacionado com essa aquisição. Se a quantia escriturada desse goodwill for zero, quaisquer benefícios por impostos diferidos remanescentes devem ser reconhecidos nos resultados;

(b) todos os outros benefícios por impostos diferidos adquiridos que sejam realizados devem ser reconhecidos nos resultados (ou, se esta Norma o exigir, fora dos resultados).

Impostos correntes e diferidos resultantes de transacções de pagamento com base em acções

68A Em algumas jurisdições fiscais, uma entidade recebe uma dedução nos impostos (isto é, uma quantia que é dedutível na determinação do lucro tributável) que diz respeito à remuneração paga em acções, a opções sobre acções ou a outros instrumentos de capital próprio da entidade. A quantia correspondente a essa dedução nos impostos pode divergir do respectivo gasto acumulado com remunerações, e pode surgir num período contabilístico posterior. Por exemplo, em algumas jurisdições, uma entidade pode reconhecer um gasto relativo ao consumo de serviços dos empregados recebidos como retribuição por opções sobre acções concedidas, de acordo com a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*, e não receber uma dedução fiscal até que as opções sobre acções sejam exercidas, sendo que a mensuração da dedução fiscal se baseia no preço das acções da entidade à data de exercício.

68B Tal como acontece com os custos de pesquisa abordados nos parágrafos 9 e 26(b) desta Norma, a diferença entre a base fiscal dos serviços dos empregados recebidos até à data (que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em futuros períodos) e a quantia escriturada de zero é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos. Se a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em futuros períodos não for conhecida no final do período, ela deve ser estimada com base na informação disponível no final do período. Por exemplo, se a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em futuros períodos estiver dependente do preço das acções da entidade numa data futura, a mensuração da diferença temporária dedutível deve basear-se no preço das acções da entidade no final do período.

68C Tal como indicado no parágrafo 68A, a quantia da dedução fiscal (ou da dedução fiscal futura estimada, mensurada de acordo com o parágrafo 68B) pode ser diferente do respectivo gasto acumulado com remunerações. O parágrafo 58 da Norma exige que os impostos correntes e diferidos sejam reconhecidos como rendimento ou gasto e incluídos nos resultados do período, excepto na medida em que o imposto resulte de: (a) uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo período ou noutro período, fora dos resultados; ou (b) uma concentração de actividades empresariais (que não a aquisição por uma entidade de investimento de uma subsidiária que deva ser mensurada pelo justo valor através dos resultados). Se a quantia da dedução fiscal (ou da dedução fiscal futura estimada) exceder a quantia do respectivo gasto acumulado com remunerações, isso indica que a dedução fiscal diz respeito não apenas ao gasto com remunerações, mas também a um item dos capitais próprios. Nesta situação, o excesso do imposto corrente ou diferido associado deve ser reconhecido directamente no capital próprio.

Apresentação

Activos por impostos e passivos por impostos

69–70 [Eliminados]

Compensação

71 **Uma entidade deve compensar activos por impostos correntes e passivos por impostos correntes se, e somente se, a entidade:**

(a) tiver um direito legalmente exigível para compensar as quantias reconhecidas; e

(b) pretender liquidar numa base líquida, ou realizar, o activo e liquidar simultaneamente o passivo.

72 Apesar dos activos e passivos por impostos correntes serem reconhecidos e mensurados separadamente, eles são compensados na demonstração da posição financeira e sujeitos a critérios semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros na IAS 32. Geralmente, uma entidade terá um direito legalmente exigível para compensar um activo por impostos correntes contra um passivo por impostos correntes quando eles se relacionem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e esta autoridade permita que a entidade faça ou receba um único pagamento líquido.

73 Nas demonstrações financeiras consolidadas, um activo por impostos correntes de uma entidade de um grupo é compensado contra um passivo por impostos correntes de uma outra entidade de um grupo se, e somente se, a dita entidade tiver um direito legalmente exigível de fazer ou receber tal pagamento líquido ou recuperar o activo e liquidar o passivo simultaneamente.

74 **Uma entidade deve compensar os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se, e somente se:**

(a) a entidade tiver um direito legalmente exigível de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e

(b) os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre:

(i) a **mesma entidade tributável; ou**

(ii) diferentes entidades tributáveis que pretendam ou liquidar passivos e activos por impostos correntes numa

base líquida, ou realizar os activos e liquidar os passivos simultaneamente, em cada período futuro em que as quantias significativas de passivos ou activos por impostos diferidos se esperem que sejam liquidadas ou recuperadas.

75 Para evitar a necessidade de escalonamento detalhado da oportunidade da reversão de cada diferença temporária, esta Norma exige que uma entidade compense um activo por impostos diferidos contra um passivo por impostos diferidos da mesma entidade tributável se, e somente se, eles se relacionam com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e a entidade tiver um direito legalmente exigível de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes.

76 Em circunstâncias raras, uma entidade pode ter um direito legalmente exigível de compensar, e uma intenção de liquidar de forma líquida, para alguns períodos mas não para outros. Nestas circunstâncias raras, pode ser exigido escalonamento detalhado para estabelecer fiavelmente se o passivo por impostos diferidos de uma entidade tributável resultará em pagamentos de impostos acrescidos no mesmo período em que um activo por impostos diferidos de uma outra entidade tributável resultará em pagamentos menores por essa segunda entidade tributável.

Gasto de imposto

Gasto (rendimento) de imposto relacionado com resultados de actividades ordinárias

77 **O gasto (rendimento) de impostos relacionado com os resultados de actividades ordinárias deve ser apresentado como parte do resultado na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral.**

77A [Eliminado]

Diferenças de câmbio em passivos ou activos por impostos diferidos estrangeiros

78 A IAS 21 exige que algumas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como rendimentos ou gastos, mas não especifica onde tais diferenças devem ser apresentadas na demonstração do rendimento integral. Por conseguinte, quando diferenças de câmbio de passivos ou de activos por impostos diferidos estrangeiros forem reconhecidas na demonstração do rendimento integral, tais diferenças podem ser classificadas como gastos (rendimentos) por impostos diferidos se essa apresentação for considerada como a mais útil para os utilizadores das demonstrações financeiras.

Divulgação

79 **Os principais componentes de gasto (rendimento) de imposto devem ser divulgados separadamente.**

80 Os componentes do gasto (rendimento) de imposto podem incluir:

(a) gasto (rendimento) por impostos correntes;

(b) quaisquer ajustamentos de impostos correntes de períodos anteriores reconhecidos no período;

(c) a quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relativo à origem e reversão de diferenças temporárias;

(d) a quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relativo à alterações nas taxas de imposto ou com o lançamento de novos impostos;

(e) a quantia de benefícios provenientes de um prejuízo fiscal não reconhecidos anteriormente, de crédito fiscal ou de diferença temporária de um período anterior que seja usada para reduzir gasto de impostos correntes;

(f) a quantia dos benefícios de um prejuízo fiscal não reconhecidos anteriormente, de crédito fiscal ou de diferenças temporárias de um período anterior que seja usada para reduzir gastos de impostos diferidos;

(g) gasto por impostos diferidos proveniente de uma redução, ou reversão de uma diminuição anterior, de um activo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 56; e

(h) a quantia do gasto (rendimento) de imposto relativo às alterações nas políticas contabilísticas e nos erros que estão incluídas nos resultados de acordo com a IAS 8, porque não podem ser contabilizadas retrospectivamente.

81 O que se segue deve ser também divulgado separadamente:

(a) o imposto corrente e diferido agregado relacionado com itens que sejam debitados ou creditados directamente no capital próprio (ver o parágrafo 62A);

(ab) a quantia do imposto sobre o rendimento relacionada com cada componente de outro rendimento integral (ver o parágrafo 62 e IAS 1 (como revista em 2007));

(b) [eliminada]

(c) uma explicação do relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico em uma ou em ambas das seguintes formas:

(i) uma reconciliação numérica entre o gasto (rendimento) de imposto e o produto do lucro contabilístico multiplicado pela(s) taxa(s) de imposto aplicável(eis), divulgando também a base pela qual a(s) taxa(s) de imposto aplicável(eis) é(são) calculada(s); ou

(ii) uma reconciliação numérica entre a taxa média efectiva de imposto e a taxa de imposto aplicável, divulgando também a base pela qual é calculada a taxa de imposto aplicável;

(d) uma explicação de alterações na taxa(s) de imposto aplicável comparada com o período contabilístico anterior;

(e) a quantia (e a data em que expira, se houver) de diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais não usados, e créditos fiscais não usados relativamente aos quais nenhum activo por impostos diferidos seja reconhecido na demonstração da posição financeira;

(f) **a quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em acordos conjuntos, relativamente aos quais não tenham sido reconhecidos passivos por impostos diferidos (ver o parágrafo 39);**

(g) **relativamente a cada tipo de diferença temporária e relativamente a cada tipo de prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não usados:**

(i) **a quantia dos activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos na demonstração da posição financeira de cada período apresentado;**

(ii) **a quantia de rendimentos ou gastos por impostos diferidos reconhecidos nos resultados, se tal não for evidente pelas alterações nas quantias reconhecidas na demonstração da posição financeira;**

(h) **relativamente a unidades operacionais descontinuadas, o gasto de imposto relacionado com:**

(i) **o ganho ou perda da descontinuação; e**

(ii) **o resultado das actividades ordinárias da unidade operacional descontinuada no período, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado;**

(i) **a quantia das consequências fiscais dos dividendos aos accionistas da entidade que foram propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, mas que não são reconhecidos como passivo nas demonstrações financeiras;**

(j) **se uma concentração de actividades empresariais na qual a entidade é a adquirente causar uma alteração na quantia reconhecida do seu activo por impostos diferidos pré-aquisição (ver o parágrafo 67), a quantia dessa alteração; e**

(k) **se os benefícios por impostos diferidos adquiridos numa concentração de actividades empresariais não forem reconhecidos à data de aquisição mas forem reconhecidos após a data de aquisição (ver o parágrafo 68), uma descrição do acontecimento**

ou da alteração nas circunstâncias que levaram a que os benefícios por impostos diferidos fossem reconhecidos.

82 **Uma entidade deve divulgar a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza da evidência que suporta o seu reconhecimento, quando:**

(a) a utilização do activo por impostos diferidos estiver dependente de lucros tributáveis futuros superiores aos lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e

(b) a entidade tiver sofrido um prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com a qual se relaciona o activo por impostos diferidos.

82A **Nas circunstâncias descritas no parágrafo 52A, uma entidade deve divulgar a natureza das potenciais consequências fiscais que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Além disso, a entidade deve divulgar as quantias das potenciais consequências fiscais que seja praticável determinar e se existem ou não quaisquer potenciais consequências fiscais que não seja praticável determinar.**

83 [Eliminado]

84 As divulgações exigidas pelo parágrafo 81(c) permitem aos utilizadores das demonstrações financeiras compreenderem se o relacionamento entre os gastos (rendimento) de impostos e o lucro contabilístico não é usual e compreenderem os factores significativos que podem afectar esse relacionamento no futuro. O relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico pode ser afectado por factores tais como rédito que seja isento de tributação, gastos que não sejam dedutíveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal), o efeito de prejuízos fiscais e o efeito de taxas de imposto estrangeiras.

85 Ao explicar o relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico, uma entidade usa uma taxa de imposto aplicável que proporcione informação mais compreensível aos utilizadores das suas demonstrações financeiras. Muitas vezes, a taxa mais compreensível é a taxa doméstica de imposto do país em que a entidade está domiciliada, agregando

a taxa aplicada de impostos nacionais com as taxas aplicadas de quaisquer impostos locais que sejam calculados num nível substancialmente semelhante de lucro tributável (prejuízo fiscal). Porém, para uma entidade que opere em várias jurisdições, pode ser mais compreensível agregar reconciliações separadas preparadas através do uso da taxa doméstica de cada jurisdição individual. O exemplo seguinte ilustra como a selecção da taxa de imposto aplicável afecta a apresentação da reconciliação numérica.

Exemplo que ilustra o parágrafo 85

Em 19X2, uma entidade tem um lucro contabilístico na sua própria jurisdição (país A) de 1 500 (19X1: 2 000) e no país B de 1 500 (19X1: 500) A taxa de imposto é de 30% no país A e de 20% no país B. No país A, gastos de 100 (19X1: 200) não são dedutíveis para efeitos fiscais.

O que se segue é um exemplo de uma reconciliação com a taxa de imposto doméstica.

	19X1	*19X2*
Lucro contabilístico	*2 500*	*3 000*
Imposto à taxa doméstica de 30%	*750*	*900*
Efeito fiscal de gastos que não são dedutíveis para efeitos fiscais	*60*	*30*
Efeito de taxas de impostos mais baixas no país B	*(50)*	*(150)*
Gasto de imposto	*760*	*780*

O que se segue é um exemplo de uma reconciliação preparada por agregação de reconciliações separadas para cada jurisdição nacional. Por este método, o efeito das diferenças entre a taxa de tributação doméstica da própria entidade que relata e a taxa doméstica em outras jurisdições não surge como um item separado na reconciliação. Uma entidade pode necessitar discutir o efeito de alterações significativas em taxas quer de impostos quer no mix de lucros obtidos em jurisdições diferentes por forma a explicar alterações na(s) taxa(s) de imposto(s) aplicáveis como exigido pelo parágrafo 81(d).

Lucro contabilístico	*2 500*	*3 000*
Imposto às taxas domésticas aplicáveis a lucros no país em causa	*700*	*750*
Efeito fiscal de gastos que não são dedutíveis para efeitos fiscais	*60*	*30*
Gasto de imposto	*760*	*780*

86 A taxa efectiva média é o gasto (rendimento) de impostos dividido pelo lucro contabilístico.

87 Seria muitas vezes impraticável calcular a quantia de passivos por impostos diferidos não reconhecidos provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em acordos conjuntos (ver o parágrafo 39). Por isso, esta Norma exige que uma entidade divulgue a quantia agregada das diferenças temporárias subjacentes, mas não exige divulgação dos passivos por impostos diferidos. Contudo, quando praticável, as entidades são encorajadas a divulgar as quantias de passivos por impostos diferidos não reconhecidas porque os utilizadores das demonstrações financeiras podem achar útil tal informação.

87A O parágrafo 82A exige que uma entidade divulgue a natureza das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Uma entidade divulga as características importantes dos sistemas do imposto sobre o rendimento e os factores que afectarão a quantia das potenciais consequências dos dividendos no imposto do rendimento.

87B Algumas vezes não seria praticável calcular a quantia total das potenciais consequências fiscais que resultariam do pagamento de dividendos a accionistas. Pode ser o caso, por exemplo, em que uma entidade tenha um grande número de subsidiárias estrangeiras. Contudo, mesmo em tais circunstâncias, podem ser facilmente determináveis algumas parcelas da quantia total. Por exemplo, num grupo consolidado, uma empresa-mãe e algumas das suas subsidiárias podem ter pago impostos sobre o rendimento a uma taxa mais alta sobre os lucros não distribuídos e estar ciente da quantia que seria restituída no pagamento de dividendos futuros aos accionistas a partir dos lucros retidos consolidados. Neste caso, é divulgada a quantia restituível. Se aplicável, a entidade divulga também que existem potenciais consequências fiscais que não seja praticável determinar. Nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe, se existirem, a divulgação das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento relaciona-se com os resultados retidos da empresa-mãe.

87C A uma entidade que se exija que proporcione as divulgações do parágrafo 82A pode também ser-lhe exigido que proporcione divulgações relacionadas com diferenças temporárias associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em acordos conjuntos. Em tais casos, a entidade considera isto ao determinar a informação a ser divulgada de acordo com o parágrafo 82A. Por exemplo, pode ser exigido a uma entidade que divulgue a quantia agregada de diferenças temporárias associada a investimentos em subsidiárias relativamente aos quais não foram reconhecidos quaisquer passivos por impostos diferidos (ver o parágrafo 81(f)). Se for impraticável calcular as quantias de passivos por impostos diferidos não reconhecidos (ver o parágrafo 87) podem existir quantias de potenciais consequências fiscais de dividendos que não seja praticável determinar relacionados com estas subsidiárias.

88 Uma entidade divulga quaisquer passivos contingentes e activos contingentes relacionados com impostos de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. Podem surgir passivos contingentes e activos contingentes, por exemplo, de disputas não resolvidas com as autoridades fiscais. De modo semelhante, quando sejam decretadas ou anunciadas alterações nas taxas de impostos ou de leis fiscais após o período de relato, uma entidade divulgará quaisquer efeitos significativos dessas alterações nos seus activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver a IAS 10 *Acontecimentos após o Período de Relato*).

Data de eficácia

89 Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 1998, excepto como especificado no parágrafo 91. Se uma entidade aplicar esta Norma para demonstrações financeiras que cubram períodos que iniciem antes de 1 de Janeiro de 1998, deve divulgar o facto de que aplicou esta Norma em vez da IAS 12 *Contabilização de Impostos sobre o Rendimento*, aprovada em 1979.

90 Esta Norma substitui a IAS 12 *Contabilização de Impostos sobre o Rendimento*, aprovada em 1979.

91 Os parágrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C e a eliminação dos parágrafos 3 e 50 tornam-se operacionais para as demonstrações financeiras anuais [1] que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001. É encorajada a adopção antecipada. Se a adopção antecipada afectar as demonstrações financeiras, uma entidade deve divulgar esse facto.

92 A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 e 81, eliminou o parágrafo 61 e adicionou os parágrafos 61A, 62A e 77A. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

93 O parágrafo 68 deve ser aplicado prospectivamente a partir da data de eficácia da IFRS 3 (como revista em 2008) ao reconhecimento de activos por impostos diferidos adquiridos em concentrações de actividades empresariais.

94 Assim, as entidades não devem ajustar a contabilização de concentrações de actividades empresariais anteriores se os benefícios fiscais não satisfizeram os critérios para o reconhecimento separado à data de aquisição e forem reconhecidos após a data de aquisição, a menos que os benefícios sejam reconhecidos no período de mensuração e resultem de novas informações sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição. Outros benefícios fiscais reconhecidos devem ser reconhecidos nos resultados (ou, se esta Norma o exigir, fora dos resultados).

95 A IFRS 3 (como revista em 2008) emendou os parágrafos 21 e 67 e adicionou os parágrafos 32A e 81(j) e (k). Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, as emendas também deverão ser aplicadas a esse período anterior.

96 [Eliminado]

---

1 O parágrafo 91 faz referência a "demonstrações financeiras anuais", de acordo com a linguagem mais explícita adoptada em 1998 para a data de eficácia. O parágrafo 89 faz referência a "demonstrações financeiras".

97 [Eliminado]

98 O parágrafo 52 foi renumerado para 51A, o parágrafo 10 e os exemplos que se seguem ao parágrafo 51A foram emendados e os parágrafos 51B e 51C, assim como o exemplo seguinte e os parágrafos 51D, 51E e 99 foram adicionados pelo documento *Impostos Diferidos: Recuperação de Activos Subjacentes*, publicado em Dezembro de 2010. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em 1 de Janeiro de 2012 ou após essa data. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

98A A IFRS 11 *Acordos Conjuntos*, emitida em Maio de 2011, emendou os parágrafos 2, 15, 18(e), 24, 38, 39, 43–45, 81(f), 87 e 87C. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 11.

98B O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 77 e eliminou o parágrafo 77A. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IAS 1 como emendada em Junho de 2011.

98C O documento *Entidades de Investimento* (Emendas à IFRS 10, à IFRS 12 e à IAS 27), emitido em Outubro de 2012, emendou os parágrafos 58 e 68C. Uma entidade deve aplicar essas emendas em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada do documento *Entidades de Investimento*. Se uma entidade aplicar as emendas de forma antecipada, deve também aplicar todas as emendas incluídas no documento *Entidades de Investimento* ao mesmo tempo.

98D [Eliminado]

98E A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou o parágrafo 59. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 15.

98F A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou o parágrafo 20 e eliminou os parágrafos 96, 97 e 98D. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Revogação da SIC-21

99 As alterações feitas pelo documento *Impostos Diferidos: Recuperação de Activos Subjacentes*, publicado em Dezembro de 2010, substituem a Interpretação SIC 21 *Impostos sobre o Rendimento - Recuperação de Activos Não Depreciáveis Revalorizados*.

Norma Internacional de Contabilidade 16
Activos Fixos Tangíveis

Do parágrafo

OBJECTIVO 1
ÂMBITO 2
DEFINIÇSÕES 6
RECONHECIMENTO 7
Custos iniciais 11
Custos subsequentes 12
MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO 15
Elementos do custo 16
Mensuração do custo 23
MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO 29
Modelo do custo 30
Modelo da revalorização 31
Depreciação 43
Imparidade 63
Compensação por imparidade 65
DESRECONHECIMENTO 67
DIVULGAÇÃO 73
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS 80
DATA DE EFICÁCIA 81
REVOGAÇÃO DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO 82

Norma Internacional de Contabilidade 16
Activos Fixos Tangíveis

Objectivo

1 O objectivo desta Norma é prescrever o tratamento contabilístico para activos fixos tangíveis, para que os utilizadores das demonstrações financeiras possam analisar a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus activos fixos tangíveis, bem como as alterações nesse investimento. Os principais aspectos a considerar na contabilização dos activos fixos tangíveis são o reconhecimento dos activos, a determinação das suas quantias escrituradas e os gastos de depreciação e perdas por imparidade a reconhecer relativos a esses activos.

Âmbito

2 Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de activos fixos tangíveis, excepto quando uma outra Norma exija ou permita um tratamento contabilístico diferente.

3 Esta Norma não se aplica a:

(a) activos fixos tangíveis classificados como detidos para alienação de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*;

(b) activos biológicos relativos à actividade agrícola que não sejam plantas destinadas à produção (ver a IAS 41 *Agricultura*). Esta Norma aplica-se às plantas destinadas à produção, mas não se aplica aos produtos agrícolas obtidos dessas plantas;

(c) ao reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação (ver a IFRS 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*);

(d) direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis semelhantes.

Contudo, esta Norma aplica-se aos activos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os activos descritos em (b)–(d).

4 Outras Normas podem exigir o reconhecimento de um item do activo fixo intangível baseado numa abordagem diferente da usada nesta Norma. Por exemplo, a IAS 17 *Locações* exige que uma entidade avalie o reconhecimento de um item do activo fixo tangível locado na base da transferência de riscos e vantagens. Porém, nesses casos são prescritos nesta Norma outros aspectos do tratamento contabilístico para estes activos, incluindo a depreciação.

5 Uma entidade que use o modelo do custo para propriedades de investimento de acordo com a IAS 40 *Propriedades de Investimento* deve usar o modelo do custo previsto nesta Norma.

Definições

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

***Activos fixos tangíveis* são itens tangíveis que:**

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

(b) se espera que sejam usados durante mais do que um período.

***Custo* é a quantia de caixa ou equivalentes de caixa paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras IFRS, por exemplo, a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*.**

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

***Justo valor* é o preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração. (Ver a IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*)**

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

***Planta destinada à produção* é uma planta viva que:**

(a) é utilizada na produção ou fornecimento de produtos agrícolas;

(b) produzirá em mais do que um período; e

(c) tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, excepto como venda ocasional de refugo.

(Os parágrafos 5A–5B da IAS 41 desenvolvem a definição de planta destinada à produção).

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

***Quantia escriturada* é a quantia pela qual um activo está reconhecido após dedução de qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.**

***Quantia recuperável* é o valor mais elevado entre o justo valor de um activo menos custos de alienação e o seu valor de uso.**

***Valor específico para a entidade* é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera obter do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou que espera ceder ao liquidar um passivo.**

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

***Vida útil* é:**

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

(b) o número de unidades de produção ou unidades similares que uma entidade espera obter do activo.

Reconhecimento

7 O custo de um item de activo fixo tangível deve ser reconhecido como activo se, e apenas se:

(a) for provável que benefícios económicos futuros associados ao item fluirão para a entidade; e

(b) o custo do item puder ser mensurado com fiabilidade.

8 Os itens como por exemplo peças sobressalentes, equipamentos de reserva e equipamentos de manutenção são reconhecidos de acordo com esta IFRS

quando satisfizerem a definição de activos fixos tangíveis. Caso contrário, tais itens são classificados como inventários.

9 Esta Norma não prescreve a unidade de medida para reconhecimento, isto é, aquilo que constitui um item do activo fixo tangível. Assim, é necessário julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas de uma entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e cunhos, e aplicar os critérios ao valor agregado.

10 Uma entidade avalia segundo este princípio de reconhecimento todos os seus custos de activos fixos tangíveis no momento em que eles sejam suportados. Estes custos incluem custos suportados inicialmente para adquirir ou construir um item do activo fixo tangível e os custos suportados posteriormente para adicionar, substituir uma parte ou prestar assistência ao activo.

Custos iniciais

11 Podem ser adquiridos itens do activo fixo tangível por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tais activos fixos tangíveis, embora não aumentando directamente os benefícios económicos futuros de um qualquer item de activo fixo tangível já existente, pode ser necessária para a entidade obter benefícios económicos futuros dos seus outros activos. Esses itens do activo fixo tangível são elegíveis para reconhecimento como activos porque permitem que uma entidade obtenha benefícios económicos futuros dos activos relacionados para além dos que teria obtido se não tivesse adquirido esses itens. Por exemplo, uma indústria química pode instalar novos processos químicos de manuseamento para cumprir exigências ambientais de produção e armazenamento de químicos perigosos; as melhorias associadas nas instalações são reconhecidas como um activo porque, sem elas, a entidade não pode fabricar e vender produtos químicos. Porém, a quantia escriturada resultante desse activo e activos relacionados é revista para efeitos de imparidade de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

Custos subsequentes

12 Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade não reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível os custos da assistência diária ao item. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos resultados quando suportados. Os custos da assistência diária são principalmente custos de mão-de-obra e consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para "reparação e manutenção" de um item do activo fixo tangível.

13 Partes de alguns itens do activo fixo tangível poderão necessitar de substituições em intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode exigir ser restaurado após uma quantidade de horas de uso ou os interiores dos aviões tal como assentos e cozinhas de bordo podem exigir substituição algumas vezes durante a vida do avião. Também podem ser adquiridos itens do activo fixo tangível para efectuar substituições menos frequentes, como a substituição das paredes interiores de um edifício, ou para efectuar uma substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo de substituir parte desse item quando o custo for suportado se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das peças que são substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições sobre desreconhecimento desta Norma (ver os parágrafos 67–72).

14 Uma condição para continuar a operar um item do activo fixo tangível (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de grandes inspecções para falhas, independentemente de haver ou não substituição de partes do item. Quando for efectuada uma grande inspecção, o seu custo é reconhecido na quantia escriturada do item do activo fixo tangível como um substituto se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer quantia escriturada remanescente do custo da inspecção anterior (distinta das partes físicas) é desreconhecida. Isto ocorre independentemente de o custo da inspecção anterior ter sido identificado na transacção em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de uma futura inspecção

semelhante pode ser usado como indicador de qual o custo do componente de inspecção existente quando o item foi adquirido ou construído.

Mensuração e reconhecimento

15 Um item do activo fixo tangível que seja elegível para reconhecimento como um activo deve ser mensurado pelo seu custo.

Elementos do custo

16 O custo de um item do activo fixo tangível compreende:

(a) o seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos de compra não reembolsáveis, após dedução de descontos comerciais e abatimentos;

(b) quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão;

(c) a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauro do local onde este está localizado, que uma entidade tenha a obrigação de suportar seja quando o item é adquirido, seja como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.

17 Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

(a) custos de benefícios dos empregados (como definidos na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) decorrentes directamente da construção ou aquisição de um item do activo fixo tangível;

(b) custos de preparação do local;

(c) custos iniciais de entrega e de manuseamento;

(d) custos de instalação e montagem;

(e) custos de testar se o activo funciona correctamente, após dedução dos proventos líquidos da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o activo nessa localização e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e

(f) honorários profissionais.

18 Uma entidade aplica a IAS 2 *Inventários* aos custos das obrigações de desmantelamento, remoção e restauro do local em que um item está localizado que sejam suportados durante um determinado período como consequência de ter usado o item para produzir inventários durante esse período. As obrigações por custos contabilizados de acordo com a IAS 2 ou a IAS 16 são reconhecidas e mensuradas de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.

19 Exemplos de custos que não são custos de um item do activo fixo tangível são:

(a) custos de abertura de uma nova instalação;

(b) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);

(c) custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e

(d) custos administrativos e outros custos gerais.

20 O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível cessa quando o item está na localização e condição necessárias para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão. Assim, os custos suportados com a utilização ou na reinstalação de um item não são incluídos na quantia escriturada desse item. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível:

(a) custos suportados enquanto um item capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão ainda não tenha sido colocado em uso ou esteja a funcionar a uma capacidade inferior à sua capacidade total;

(b) perdas operacionais iniciais, tais como as suportadas enquanto se desenvolve a procura dos bens produzidos pelo item; e

(c) custos de relocalização ou reorganização de uma parte ou de todas as operações de uma entidade.

21 Algumas operações ocorrem em conexão com a construção ou desenvolvimento de um item do activo fixo tangível, mas não são necessárias para colocar o item na localização e na condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão. Estas

operações ocasionais podem ocorrer antes ou durante as actividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, podem ser obtidos rendimentos através do uso de um terreno para construção como um parque de estacionamento até se iniciar a construção. Dado que não são necessárias operações ocasionais para colocar um item na localização e na condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão, o rendimento e os gastos relacionados das operações ocasionais são reconhecidos nos resultados e incluídos nas respectivas classificações de rendimento ou gasto.

22 O custo de um activo construído pela própria empresa determina-se usando os mesmos princípios quanto a um activo adquirido. Se uma entidade produzir activos idênticos para venda no decurso normal da actividade, o custo do activo é geralmente o mesmo que o custo de construir um activo para venda (ver a IAS 2). Por isso, quaisquer lucros internos são eliminados para chegar a tais custos. De mesma forma, o custo de quantias anormais de materiais, mão-de-obra ou outros recursos desperdiçados suportados na autoconstrução de um activo não é incluído no custo do activo. A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtido*s estabelece critérios para o reconhecimento dos juros como componente da quantia escriturada de um item do activo fixo tangível construído pela própria empresa.

22A As plantas destinadas à produção são contabilizadas da mesma forma que os itens do activo fixo tangível construídos pela própria empresa antes de se encontrarem na localização e na condição necessárias para funcionar da forma pretendida pelos órgãos de gestão. Por conseguinte, as referências a "construção" nesta Norma deverão ser interpretadas como abrangendo as actividades que sejam necessárias para cultivar as plantas destinadas à produção antes de se encontrarem na localização e na condição necessárias para funcionar da forma pretendida pelos órgãos de gestão.

Mensuração do custo

23 O custo de um item de activo fixo tangível é equivalente ao preço a dinheiro à data do reconhecimento. Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o

pagamento total é reconhecida como juro durante o período de crédito a não ser que esse juro seja capitalizado de acordo com a IAS 23.

24 Um ou mais itens do activo fixo tangível podem ser adquiridos por troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. A análise seguinte refere-se apenas a uma troca de um activo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de um tal item do activo fixo tangível é mensurado pelo justo valor a não ser que a) a transacção de troca careça de substância comercial ou b) nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam mensuráveis com fiabilidade. O item adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o item adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

25 Uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus fluxos de caixa futuros sejam alterados em resultado da transacção. Uma transacção de troca tem substância comercial se:

(a) a configuração (risco, momento e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido; ou

(b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectadas pela transacção altera em resultado da troca; e

(c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

Para o objectivo de determinar se uma transacção de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectadas pela transacção deve reflectir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efectuar cálculos detalhados.

26 O justo valor de um activo é mensurável com fiabilidade se: (a) a variabilidade dentro do intervalo de mensurações razoáveis pelo justo valor não é significativa para esse activo; ou (b) as probabilidades das várias estimativas no intervalo podem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas ao

mensurar o justo valor. Se uma entidade é capaz de mensurar com fiabilidade o justo valor do activo recebido ou do activo cedido, então o justo valor do activo cedido é utilizado para mensurar o custo do activo recebido, a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.

27 O custo de um item do activo fixo tangível detido por um locatário segundo uma locação financeira é determinado de acordo com a IAS 17.

28 A quantia escriturada de um item do activo fixo tangível pode ser reduzida por subsídios do governo de acordo com a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*.

Mensuração após reconhecimento

29 Uma entidade deve escolher como sua política contabilística ou o modelo do custo do parágrafo 30 ou o modelo da revalorização do parágrafo 31 e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis.

Modelo do custo

30 Após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Modelo da revalorização

31 Após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado com fiabilidade deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes. As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor no fim do período de relato.

32–33 [Eliminados]

34 A frequência das revalorizações depende das alterações nos justos valores dos activos fixos tangíveis a revalorizar. Quando o justo valor de um activo revalorizado diferir significativamente da sua quantia escriturada, é exigida uma nova revalorização. Alguns itens do activo fixo tangível sofrem alterações significativas e voláteis no justo valor, necessitando, por conseguinte, de revalorização anual. Tais revalorizações frequentes são desnecessárias para itens do activo fixo tangível com alterações insignificantes no justo valor. Em vez disso, pode ser necessário revalorizar o item apenas a cada três ou cinco anos.

35 Quando um item do activo fixo tangível for reavaliado, a quantia escriturada desse activo é ajustada para a quantia revalorizada. Na data da revalorização, o activo é tratado de uma das seguintes formas:

(a) a quantia escriturada bruta é ajustada de uma forma consistente com a revalorização da quantia escriturada do activo. Por exemplo, a quantia escriturada bruta pode ser reexpressa por referência a dados de mercado observáveis ou pode ser reexpressa proporcionalmente à alteração na quantia escriturada. A depreciação acumulada à data da revalorização é ajustada para igualar a diferença entre a quantia escriturada bruta e a quantia escriturada do activo após ter em conta as perdas por imparidade acumuladas; ou

(b) a depreciação acumulada é eliminada contra a quantia bruta escriturada do activo.

A quantia do ajustamento da depreciação acumulada faz parte do aumento ou diminuição na quantia escriturada que é contabilizado de acordo com os parágrafos 39 e 40.

36 Se um item do activo fixo tangível for revalorizado, toda a classe do activo fixo tangível à qual esse activo pertence deve ser revalorizada.

37 Uma classe do activo fixo tangível é um agrupamento de activos de natureza e uso similares nas operações de uma entidade. O que se segue são exemplos de classes separadas:

(a) terrenos;

(b) terrenos e edifícios;

(c) maquinaria;

(d) navios;
(e) aviões;
(f) veículos a motor;
(g) ferramentas e utensílios;
(h) equipamento de escritório; e
(i) plantas destinadas à produção.

38 Os itens integrados numa classe do activo fixo tangível são revalorizados simultaneamente, para evitar a revalorização selectiva de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que sejam uma mistura de custos e valores em datas diferentes. Porém, uma classe de activos pode ser revalorizada numa base rotativa desde que a revalorização dessa classe de activos seja concluída num curto período e desde que as revalorizações sejam mantidas actualizadas.

39 Se a quantia escriturada de um activo for aumentada em resultado de uma revalorização, o aumento deve ser reconhecido em outro rendimento integral e acumulado no capital próprio numa conta com o título de excedente de revalorização. Porém, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados.

40 Se a quantia escriturada de um activo for diminuída em resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Porém, a diminuição deve ser reconhecida em outro rendimento integral até ao ponto de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo. A diminuição reconhecida em outro rendimento integral reduz a quantia acumulada no capital próprio com o título de excedente de revalorização.

41 O excedente de revalorização incluído no capital próprio com respeito a um item do activo fixo tangível pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o activo for desreconhecido. Isto pode implicar a transferência da totalidade do excedente quando o activo for retirado ou alienado. Contudo, uma parte do excedente pode ser transferida quando o activo for usado por uma entidade. Nesse caso, a quantia do excedente transferida seria a diferença

entre a depreciação baseada na quantia escriturada revalorizada do activo e a depreciação baseada no custo original do activo. As transferências do excedente de revalorização para resultados retidos não são feitas através dos resultados.

42 Os efeitos dos impostos sobre o rendimento, se os houver, resultantes da revalorização do activo fixo tangível são reconhecidos e divulgados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

Depreciação

43 Cada parte de um item do activo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente.

44 Uma entidade imputa a quantia inicialmente reconhecida com respeito a um item do activo fixo tangível às suas partes significativas e deprecia separadamente cada parte. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a carlinga e os motores de uma aeronave, seja ela uma aeronave própria, seja locada através de locação financeira. Da mesma forma, se uma entidade adquirir activos fixos tangíveis sujeitos a uma locação operacional na qual ela seja o locador, poderá ser adequado depreciar separadamente quantias reflectidas no custo desse item que sejam atribuíveis a termos de locação favoráveis ou desfavoráveis relativamente aos termos de mercado.

45 Uma parte significativa de um item do activo fixo tangível pode ter uma vida útil e um método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de uma outra parte significativa do mesmo item. Essas partes podem ser agrupadas para determinar o gasto de depreciação.

46 Na medida em que uma entidade deprecie separadamente algumas partes de um item do activo fixo tangível, também deprecia separadamente o resto do item. O remanescente consiste das partes de um item que não são individualmente significativas. Se uma entidade tiver expectativas variadas para essas partes, podem ser necessárias técnicas de aproximação para

depreciar o remanescente de uma forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil dessas partes.

47 Uma entidade pode optar por depreciar separadamente as partes de um item que não tenham um custo que seja significativo em relação ao custo total do item.

48 O gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.

49 O gasto de depreciação de um período é geralmente reconhecido nos resultados. Contudo, por vezes, os benefícios económicos futuros incorporados num activo são absorvidos na produção de outros activos. Neste caso, o gasto de depreciação constitui uma parte do custo do outro activo e está incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a depreciação de instalações e equipamento de fabrico é incluída nos custos de conversão de inventários (ver a IAS 2). Da mesma forma, a depreciação de activos fixos tangíveis usados para actividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um activo intangível reconhecido de acordo com a IAS 38 *Activos Intangíveis*.

Quantia depreciável e período de depreciação

50 A quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.

51 O valor residual e a vida útil de um activo devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a(s) alteração(ões) deve(m) ser contabilizada(s) como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*.

52 A depreciação é reconhecida mesmo se o justo valor do activo exceder a sua quantia escriturada, desde que o valor residual do activo não exceda essa

quantia. A reparação e a manutenção de um activo não evitam a necessidade de o depreciar.

53 A quantia depreciável de um activo é determinada após dedução do seu valor residual. Na prática, o valor residual de um activo é a maioria vezes insignificante e por isso imaterial no cálculo da quantia depreciável.

54 O valor residual de um activo pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Se assim for, o gasto de depreciação do activo é zero a não ser (e até que) o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo.

55 A depreciação de um activo começa quando este está disponível para uso, isto é, quando estiver na localização e na condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida pelo órgão de gestão. A depreciação de um activo cessa na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 e a data em que o activo é desreconhecido. Portanto, a depreciação não cessa quando o activo se tornar ocioso ou for retirado do uso activo, a não ser que o activo esteja totalmente depreciado. Contudo, segundo os métodos de depreciação pelo uso, o gasto de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

56 Os benefícios económicos futuros incorporados num activo são consumidos por uma entidade principalmente através do seu uso. Porém, outros factores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto um activo permaneça ocioso, dão origem muitas vezes à diminuição dos benefícios económicos que poderiam ter sido obtidos do activo. Consequentemente, todos os factores que se seguem são considerados na determinação da vida útil de um activo:

(a) uso esperado do activo. O uso é avaliado por referência à capacidade ou à produção física esperadas do activo;

(b) desgaste normal esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo será usado e o

programa de reparação e manutenção, e o cuidado e a manutenção do activo enquanto estiver ocioso;

(c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhorias na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo. Reduções esperadas futuras no preço de venda de um item que foi produzido usando o activo podem indicar a expectativa de obsolescência técnica ou comercial do activo, a qual, por sua vez, pode reflectir uma redução dos benefícios económicos futuros incorporados no activo;

(d) limites legais ou semelhantes no uso do activo, tais como as datas de expiração de locações relacionadas.

57 A vida útil de um activo é definida em termos da utilidade esperada do activo para a entidade. A política de gestão de activos da entidade pode envolver a alienação de activos após um período especificado ou após consumo de uma proporção especificada dos benefícios económicos futuros incorporados no activo. Por isso, a vida útil de um activo pode ser mais curta do que a sua vida económica. A estimação da vida útil do activo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com activos semelhantes.

58 Os terrenos e edifícios são activos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando são adquiridos conjuntamente. Com algumas excepções, tais como pedreiras e locais usados como aterros, os terrenos têm uma vida útil ilimitada, pelo que não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são activos depreciáveis. Um aumento no valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afecta a determinação da quantia depreciável do edifício.

59 Se o custo do terreno incluir os custos do desmantelamento, remoção e restauro do local, essa parte do activo terreno é depreciada durante o período de benefícios obtidos ao suportar esses custos. Em alguns casos, o próprio terreno pode ter uma vida útil limitada, em cujo caso é depreciado de modo a reflectir os benefícios a serem dele retirados.

Método de depreciação

60 **O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os benefícios económicos futuros do activo sejam consumidos pela entidade.**

61 **O método de depreciação aplicado a um activo deve ser revisto pelo menos no final de cada ano financeiro e, se existiu alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados no activo, o método deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Essa alteração deve ser contabilizada como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8.**

62 Pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção. A depreciação em linha recta resulta num encargo constante durante a vida útil do activo se o seu valor residual não se alterar. O método do saldo decrescente resulta num encargo decrescente durante a vida útil. O método das unidades de produção resulta num encargo baseado no uso ou produção esperados. A entidade selecciona o método que reflicta mais aproximadamente o modelo de consumo esperado dos benefícios económicos futuros incorporados no activo. Esse método é aplicado consistentemente de período para período a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses benefícios económicos futuros.

62A Um método de depreciação baseado no rédito gerado por uma actividade que inclui o uso de um activo não é apropriado. O rédito gerado por uma actividade que inclui o uso de um activo geralmente reflecte outros factores que não o consumo dos benefícios económicos do activo. Por exemplo, o rédito é afectado por outros dados e processos, actividades de venda e alterações de preços e volumes de vendas. O componente de preço do rédito pode ser afectado pela inflação, que não tem qualquer influência sobre a forma como um activo é consumido.

Imparidade

63 Para determinar se um item do activo fixo tangível está ou não em imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Activos*. Essa Norma explica como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por imparidade.

64 [Eliminado]

Compensação por imparidade

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

66 As imparidades ou perdas de itens do activo fixo tangível, reclamações ou pagamentos de compensações de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de activos de substituição constituem acontecimentos económicos separados que são contabilizados separadamente como se segue:

(a) as imparidades de itens do activo fixo tangível são reconhecidas de acordo com a IAS 36;

(b) o desreconhecimento de itens do activo fixo tangível abatidos ou alienados é determinado de acordo com esta Norma;

(c) a compensação por terceiros de itens do activo fixo tangível que estavam em imparidade, perdidos ou cedidos é incluída na determinação dos resultados quando a compensação se tornar recebível; e

(d) o custo de itens do activo fixo tangível restaurados, comprados ou construídos como substituições é determinado de acordo com esta Norma.

Desreconhecimento

67 A quantia escriturada de um item do activo fixo tangível deve ser desreconhecida:

(a) no momento da alienação; ou

(b) quando não se esperarem benefícios económicos futuros do seu uso ou alienação.

68 **O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido (a menos que a IAS 17 exija diferentemente numa venda seguida de locação). Os ganhos não devem ser classificados como rédito.**

68A Contudo, uma entidade que, no decurso das suas actividades normais, vende por rotina itens de activos fixos tangíveis que deteve para locação a outras partes, deve transferir tais activos para inventários pela sua quantia escriturada quando deixarem de ser locados e passarem a ser detidos para venda. Os proventos da venda de tais activos devem ser reconhecidos como rédito de acordo com a IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*. A IFRS 5 não se aplica quando os activos detidos para venda no decurso normal da actividade empresarial são transferidos para inventários.

69 A alienação de um item do activo fixo tangível pode ocorrer numa variedade de formas (por exemplo, por venda, por celebração de um contrato de locação financeira ou por doação). A data da alienação de um item do activo fixo tangível é a data em que o receptor obtém o controlo do item de acordo com os requisitos para determinar quando é que uma obrigação de desempenho está satisfeita nos termos da IFRS 15. A IAS 17 aplica-se à alienação por venda seguida de locação.

70 Se, segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo de uma substituição de parte do item, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída independentemente de a parte substituída ter sido depreciada ou não separadamente. Se não for praticável a uma entidade determinar a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação do custo que teria a parte substituída no momento em que foi adquirida ou construída.

71 **O ganho, ou perda, decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser determinado como a diferença entre os**

proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do item.

72 A quantia da retribuição a incluir no ganho ou perda resultante do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível é determinada de acordo com os requisitos para determinar o preço da transacção previstos nos parágrafos 47–72 da IFRS 15. Alterações posteriores à quantia estimada de retribuição incluída no ganho ou perda, devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos para as alterações aos preços de transacção previstos na IFRS 15.

Divulgação

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

(a) os critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;

(b) os métodos de depreciação usados;

(c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;

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

(e) uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando:

(i) adições;

(ii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;

(iii) aquisições através de concentrações de actividades empresariais;

(iv) aumentos ou reduções resultantes de revalorizações, segundo os parágrafos 31, 39 e 40, e de perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio de acordo com a IAS 36;

(v) perdas por imparidade reconhecidas nos resultados de acordo com a IAS 36;

(vi) perdas por imparidade revertidas nos resultados de acordo com a IAS 36;

(vii) depreciações;

(viii) as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras da moeda funcional para uma moeda de apresentação diferente, incluindo a transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata, e

(ix) outras alterações.

74 **As demonstrações financeiras também devem divulgar:**

(a) a existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;

(b) a quantia de dispêndios reconhecida na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível no decurso da sua construção;

(c) a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos fixos tangíveis; e

(d) se não for divulgada separadamente na demonstração do resultado integral, a quantia da compensação por terceiros de itens do activo fixo tangível que estejam em imparidade, perdidos ou cedidos que seja incluída nos resultados.

75 A selecção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos activos são questões de julgamento. Assim, a divulgação dos métodos adoptados e da estimativa das vidas úteis ou das taxas de depreciação proporciona aos utilizadores das demonstrações financeiras informação que lhes permite rever as políticas seleccionadas pelo órgão de gestão e facilita comparações com outras entidades. Por razões similares, é necessário divulgar:

(a) a depreciação, quer reconhecida nos resultados, quer como parte do custo de outros activos, durante um período; e

(b) a depreciação acumulada no final do período.

76 De acordo com a IAS 8, uma entidade divulga a natureza e o efeito de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito nos períodos subsequentes.

Relativamente aos activos fixos tangíveis, tal divulgação pode resultar de alterações nas estimativas de:

(a) valores residuais;

(b) os custos estimados de desmantelamento, remoção ou restauro de itens do activo fixo tangível;

(c) vidas úteis; e

(d) métodos de depreciação.

77 **Se existirem itens do activo fixo tangível expressos por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte para além das divulgações exigidas pela IFRS 13:**

(a) a data de eficácia da revalorização;

(b) se esteve ou não envolvido um avaliador independente;

(c)-(d) [eliminadas]

(e) para cada classe de activo fixo tangível revalorizada, a quantia escriturada que teria sido reconhecida se os activos tivessem sido escriturados de acordo com o modelo do custo; e

(f) o excedente de revalorização, indicando a alteração do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas.

78 De acordo com a IAS 36, uma entidade divulga informação sobre activos fixos tangíveis em imparidade adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 73(e)(iv)–(vi).

79 Os utilizadores das demonstrações financeiras podem também achar que a informação seguinte é relevante para as suas necessidades:

(a) a quantia escriturada do activo fixo tangível que esteja temporariamente ocioso;

(b) a quantia escriturada bruta de qualquer activo fixo tangível totalmente depreciado que ainda esteja em uso;

(c) a quantia escriturada de activos fixos tangíveis retirados de uso activo e não classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5; e

(d) quando for usado o modelo do custo, o justo valor do activo fixo tangível quando este for materialmente diferente da quantia escriturada.

Assim, as entidades são encorajadas a divulgar estas quantias.

Disposições transitórias

80 **Os requisitos dos parágrafos 24–26 relativos à mensuração inicial de um item do activo fixo tangível adquirido numa troca de activos devem ser aplicados prospectivamente apenas a futuras transacções.**

80A O parágrafo 35 foi emendado pelo documento *Melhorias anuais nas IFRS — Ciclo 2010-2012.* Uma entidade deve aplicar essa emenda a todas as revalorizações reconhecidas nos períodos anuais com início em ou após a data de aplicação inicial dessa emenda e no período anual imediatamente anterior. Uma entidade pode também apresentar informação comparativa ajustada para quaisquer períodos anteriores apresentados, mas não é obrigada a fazê-lo. Se uma entidade apresentar informação comparativa não ajustada relativamente a quaisquer períodos anteriores, deve identificar claramente a informação que não foi ajustada, declarar que a mesma foi apresentada segundo uma base diferente e explicar essa base.

80B No período de relato em que o documento *Agricultura: Plantas Destinadas à Produção* (emendas às IAS 16 e IAS 41) é aplicado pela primeira vez, uma entidade não precisa divulgar a informação quantitativa exigida pelo parágrafo 28(f) da IAS 8 para o período corrente. Porém, uma entidade deve apresentar a informação quantitativa exigida perlo parágrafo 28(f) da IAS 8 para cada período anterior apresentado.

80C Uma entidade pode optar por mensurar um item de plantas destinadas à produção pelo seu justo valor no início do período mais antigo apresentado nas demonstrações financeiras do período de relato no qual a entidade aplica o documento *Agricultura: Plantas Destinadas à Produção* (emendas às IAS 16 e IAS 41) pela primeira vez, e usar esse justo valor como custo considerado nessa data. Qualquer diferença entre a quantia escriturada anterior e o justo valor deve ser reconhecido no saldo de abertura de resultados retidos no início do período mais antigo apresentado.

Data de eficácia

81 Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

81A Uma entidade deve aplicar a emenda do parágrafo 3 aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. Se uma entidade aplicar a IFRS 6 a um período anterior, essas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

81B A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (emendada em 2007), emendou a terminologia usada nas IFRS. Adicionalmente, emendou os parágrafos 39, 40 e 73(e)(iv). Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas devem ser aplicadas a esse período anterior.

81C A IFRS 3 *Concentração de Actividades Empresariais* (emendada em 2008) emendou o parágrafo 44. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, a emenda deve ser aplicada a esse período anterior.

81D Os parágrafos 6 e 69 foram emendados e o parágrafo 68A foi adicionado pelo documento *Melhorias nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto e aplicar, simultaneamente, as emendas à IAS 7 *Demonstração de Fluxos de Caixa* relacionadas.

81E O parágrafo 5 foi emendado pelo documento *Melhorias nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada se uma entidade aplicar simultaneamente as emendas aos

parágrafos 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 e 85B da IAS 40. Se uma entidade aplicar a emenda antecipadamente, deve divulgar esse facto.

81F A IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*, emitida em Maio de 2011, emendou a definição de justo valor do parágrafo 6, emendou os parágrafos 26, 35 e 77 e eliminou os parágrafos 32 e 33. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

81G O documento *Melhorias Anuais - Ciclo 2009-2011*, emitido em Maio de 2012, emendou o parágrafo 8. Uma entidade deve aplicar essa emenda retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda antecipadamente, deve divulgar esse facto.

81H O documento *Melhorias Anuais nas IFRS — Ciclo 2010-2012*, emitido em Dezembro de 2013, emendou o parágrafo 35 e adicionou o parágrafo 80A. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2014. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda antecipadamente, deve divulgar esse facto.

81I O documento *Clarificação dos Métodos Aceitáveis de Depreciação e Amortização* (emendas às IAS 16 e IAS 38), emitida em Maio de 2014, emendou o parágrafo 56 e adicionou o parágrafo 62A. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

81J A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou os parágrafos 68A, 69 e 72. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 15.

81K O documento *Agricultura: Plantas Destinadas à Produção* (Emendas às IAS 16 e 41), emitido em Junho de 2014, emendou os parágrafos 3, 6 e 37 e adicionou os parágrafos 22A e 80B–80C. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas

antecipadamente, deve divulgar esse facto. Uma entidade deve aplicar essas emendas retrospectivamente de acordo com a IAS 8, excepto conforme especificado no parágrafo 80C.

Revogação de outras tomadas de posição

82 Esta Norma substitui a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (revista em 1998).

83 Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

(a) SIC-6 *Custos de Modificar Programas Existentes de Computadores*;

(b) SIC-14 *Activos Fixos Tangíveis — Compensação para a Imparidade ou Perda de Itens;* e

(c) SIC-23 *Activos Fixos Tangíveis — Custos de Inspecção Importante ou de Revisão Geral.*

Norma Internacional de Contabilidade 17
Locações

Do parágrafo

OBJECTIVO 1
ÂMBITO 2
DEFINIÇSÕES 4
CLASSIFICAÇÃO DAS LOCAÇÕES 7
LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DOS LOCATÁRIOS 20
Locações financeiras 20
Locações operacionais 33
LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DOS LOCADORES 36
Locações financeiras 36
Locações operacionais 49
TRANSACÇÕES DE VENDA SEGUIDA DE LOCAÇÃO 58
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS 67
DATA DE EFICÁCIA 69
REVOGAÇÃO DA IAS 17 (REVISTA EM 1997) 70

Norma Internacional de Contabilidade 17
Locações

Objectivo

1 O objectivo desta Norma é prescrever, para locatários e locadores, as políticas contabilísticas e divulgações apropriadas a aplicar em relação a locações.

Âmbito

2 Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de todas as locações que não sejam:

(a) locações para explorar ou usar minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não renováveis; e

(b) acordos de licenciamentos para itens tais como fitas cinematográficas, registos de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos de autor.

Contudo, esta Norma não deve ser aplicada como base de mensuração para:

(a) propriedade detida por locatários que seja contabilizada como propriedade de investimento (ver a IAS 40 *Propriedades de Investimento*);

(b) propriedade de investimento facultada por locadores sob a forma de locações operacionais (ver a IAS 40);

(c) activos biológicos no âmbito da IAS 41 *Agricultura*, detidos por locatários segundo locações financeiras; ou

(d) activos biológicos no âmbito da IAS 41 facultados por locadores segundo locações operacionais.

3 Esta Norma aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar activos mesmo que possam ser prestados serviços substanciais pelo locador em conexão com o funcionamento ou manutenção de tais activos. Esta Norma não se aplica a acordos que sejam contratos de serviços que não transfiram o direito de usar activos de uma parte contratante para a outra.

Definições

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

Começo do prazo da locação **é a data a partir da qual o locatário passa a poder exercer o seu direito de usar o activo locado. É a data do reconhecimento inicial da locação (isto é, o reconhecimento dos activos, passivos, rendimento ou gastos resultantes da locação, conforme apropriado).**

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

Início da locação **é a mais antiga de entre a data do acordo de locação e a data de um compromisso assumido pelas partes quanto às principais disposições da locação. Nesta data:**

(a) a locação é classificada como uma locação financeira ou uma locação operacional; e

(b) no caso de uma locação financeira, são determinadas as quantias a reconhecer no começo do prazo da locação.

Investimento bruto na locação **é o agregado de:**

(a) os pagamentos mínimos da locação a receber pelo locador segundo uma locação financeira; e

(b) qualquer valor residual não garantido que acresça ao locador.

Investimento líquido na locação **é o investimento bruto na locação descontado à taxa de juro implícita na locação.**

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

Locação **é um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário o direito de usar um activo por um período de tempo acordado em troca de um pagamento ou série de pagamentos.**

Locação financeira **é uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.**

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

(a) após a ocorrência de alguma contingência remota;

(b) com a permissão do locador;

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

(d) após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional que, no início da locação, a continuação da locação seja razoavelmente certa.

***Locação operacional* é uma locação distinta de uma locação financeira.**

***Pagamentos mínimos da locação* são os pagamentos durante o prazo da locação que o locatário faz, ou que lhe possam ser exigidos que faça, excluindo a renda contingente, custos relativos a serviços e impostos a pagar pelo locador, e reembolsados a este, juntamente com:**

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

(b) para um locador, qualquer valor residual garantido ao locador:

(i) pelo locatário;

(ii) por uma parte relacionada com o locatário; ou

(iii) um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de dar cumprimento às obrigações segundo a garantia.

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

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

***Renda contingente* é a parte dos pagamentos da locação que não uma quantia fixada mas antes baseada na futura quantia de um factor que se altera sem ser pela passagem do tempo (por exemplo, percentagem de**

vendas futuras, quantia de uso futuro, índices de preços futuros, taxas de juro do mercado futuras).

***Rendimento financeiro não obtido* é a diferença entre:**

(a) o investimento bruto na locação; e

(b) o investimento líquido na locação.

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

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

***Vida económica* é:**

(a) o período durante o qual se espera que um activo seja economicamente utilizável por um ou mais utilizadores; ou

(b) o número de unidades de produção ou unidades similares que se espera ser obtido a partir do activo por um ou mais utilizadores.

***Valor residual garantido* é:**

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

(b) para um locador, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.

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

***Vida útil* é o período remanescente estimado, a partir do começo do prazo da locação, sem limitação pelo prazo da locação, durante o qual se espera**

que os benefícios económicos incorporados no activo sejam consumidos pela entidade.

5 Um acordo ou compromisso de locação pode incluir uma cláusula para ajustar os pagamentos da locação devido a alterações no custo de construção ou aquisição da propriedade locada ou devido a alterações numa outra mensuração do custo ou valor, tal como níveis de preço gerais, ou nos custos do locador para financiar a locação, durante o período entre o início da locação e o começo do prazo de locação. Se assim for, para efeitos desta Norma, o efeito de tais alterações deve ser considerado como tendo ocorrido no início da locação.

6 A definição de uma locação inclui contratos para o aluguer de um activo que contenha uma disposição que dê àquele que toma de aluguer uma opção para adquirir o direito ao activo após o cumprimento das condições acordadas. Estes contratos são por vezes conhecidos como contratos de aluguer — compra a prazo.

6A A IAS 17 usa o termo "justo valor" de uma forma que difere em alguns aspectos da definição de justo valor da IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*. Assim, quando uma entidade aplica a IAS 17 mensura o justo valor de acordo com a IAS 17, não a IFRS 13.

Classificação das locações

7 A classificação de locações adoptada nesta Norma baseia-se na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo locado permanecem no locador ou no locatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas a capacidade ociosa ou obsolescência tecnológica e de variações no retorno por causa das alterações nas condições económicas. As vantagens podem ser representadas pela expectativa de operações lucrativas durante a vida económica do activo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização de um valor residual.

8 Uma locação é classificada como uma locação financeira se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. Uma locação é classificada como uma locação operacional se ela não

transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade.

9 Dado que a transacção entre um locador e um locatário se baseia num acordo de locação entre eles, é apropriado usar definições consistentes. A aplicação destas definições às diferentes circunstâncias do locador e do locatário pode fazer com que a mesma locação seja classificada de forma diferente por ambos. Por exemplo, pode ser o caso se o locador beneficiar de uma garantia de valor residual proporcionada por uma parte não relacionada com o locatário.

10 A classificação de uma locação como locação financeira ou locação operacional depende da substância da transacção e não da forma do contrato. [1] Exemplos de situações que individualmente ou em conjunto levariam geralmente a que uma locação fosse classificada como locação financeira são:

(a) a locação transfere a propriedade do activo para o locatário no fim do prazo da locação;

(b) o locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível, para que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;

(c) o prazo da locação refere-se à maior parte da vida económica do activo mesmo que o título não seja transferido;

(d) no início da locação, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos substancialmente todo o justo valor do activo locado; e

(e) os activos locados são de uma natureza tão especializada que apenas o locatário os pode usar sem grandes modificações.

11 Os indicadores de situações que individualmente ou em conjunto também podem levar a que uma locação seja classificada como locação financeira são:

(a) se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário;

---

1 Ver também a SIC-27 *Avaliação da Substância de Transacções Envolvendo a Forma Legal de uma Locação*.

(b) os ganhos ou perdas derivadas da flutuação no justo valor do residual acrescem ao locatário (por exemplo, na forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim da locação); e

(c) o locatário tem a capacidade de continuar a locação por um período secundário com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.

12 Os exemplos e indicadores enunciados nos parágrafos 10 e 11 nem sempre são conclusivos. Se for claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, a locação é classificada como locação operacional. Por exemplo, pode ser o caso se a propriedade do activo se transferir no final da locação mediante um pagamento variável igual ao seu justo valor no momento, ou se existirem rendas contingentes, como resultado das quais o locatário não tem substancialmente todos os riscos e vantagens.

13 A classificação da locação é feita no início da locação. Se em qualquer altura o locatário e o locador concordarem em modificar as disposições da locação, excepto por renovação da locação, de tal maneira que resultasse numa classificação diferente da locação segundo os critérios enunciados nos parágrafos 7–12 caso os termos alterados tivessem estado em vigor no início da locação, o acordo revisto é considerado como um novo acordo durante o seu prazo. Contudo, as alterações nas estimativas (por exemplo, alterações nas estimativas relativas à vida económica ou ao valor residual da propriedade locada) ou as alterações nas circunstâncias (por exemplo, incumprimento por parte do locatário) não originam uma nova classificação de uma locação para efeitos contabilísticos.

14–15 [Eliminados]

15A Quando uma locação incluir tanto o elemento terrenos como o elemento edifícios, uma entidade avalia a classificação de cada elemento como uma locação financeira ou operacional separadamente de acordo com os parágrafos 7–13. Ao determinar se o elemento terreno é uma locação

operacional ou financeira, uma consideração importante a ter é que o terreno tem normalmente uma vida económica indefinida.

16 Sempre que seja necessário para classificar e contabilizar uma locação de terrenos e edifícios, os pagamentos mínimos da locação (incluindo qualquer pagamento global à cabeça) são imputados ao elemento terreno e ao elemento edifícios proporcionalmente aos justos valores relativos dos interesses do detentor da locação no elemento terreno e no elemento edifícios da locação no início da locação. Se os pagamentos da locação não puderem ser imputados com fiabilidade a estes dois elementos, a totalidade da locação é classificada como locação financeira, a não ser que seja claro que ambos os elementos são locações operacionais, em cujo caso a totalidade da locação é classificada como locação operacional.

17 Para uma locação de terrenos e edifícios na qual a quantia que seria inicialmente reconhecida para o elemento terrenos, de acordo com o parágrafo 20, seja imaterial, os terrenos e os edifícios podem ser tratados como uma unidade única para efeitos da classificação da locação e classificados como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 7–13. Neste caso, a vida económica dos edifícios é considerada como a vida económica da totalidade do activo locado.

18 A mensuração separada dos elementos terrenos e edifícios não é exigida quando os interesses do locatário nos terrenos e nos edifícios forem classificados como propriedade de investimento de acordo com a IAS 40 e for adoptado o modelo do justo valor. Apenas são necessários cálculos detalhados para esta avaliação se a classificação de um ou ambos os elementos for incerta.

19 De acordo com a IAS 40, é possível a um locatário classificar um interesse de propriedade detido mediante uma locação operacional como propriedade de investimento. Se assim fizer, o interesse da propriedade é contabilizado como se fosse uma locação financeira e, além disso, é usado o modelo do justo valor para o activo reconhecido. O locatário deve continuar a contabilizar a locação como locação financeira, mesmo que um evento posterior altere a natureza do interesse de propriedade do locatário de forma que já não esteja

classificado como propriedade de investimento. É este o caso se, por exemplo, o locatário:

(a) ocupar a propriedade, a qual é depois transferida para propriedade ocupada pelo dono por um custo considerado igual ao seu justo valor à data da alteração no uso; ou

(b) fizer uma sublocação que transfira substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade do interesse para uma terceira parte não relacionada. Essa sublocação é contabilizada pelo locatário como uma locação financeira a um terceiro, embora possa ser contabilizada como locação operacional pelo terceiro.

Locações nas demonstrações financeiras dos locatários

Locações financeiras

Reconhecimento inicial

20 **No começo do prazo de locação, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nas suas demonstrações da posição financeira por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação, cada um determinado no início da locação. A taxa de desconto a usar no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos da locação é a taxa de juro implícita na locação, se for praticável determiná-la; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do locatário. Quaisquer custos directos iniciais do locatário são adicionados à quantia reconhecida como activo.**

21 As transacções e outros acontecimentos são contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade financeira e não meramente com a sua forma legal. Embora a forma legal de um acordo de locação seja a de que o locatário não possa adquirir o título legal do activo locado, no caso das locações financeiras a substância e a realidade financeira são as de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado durante a maior parte da sua vida económica em troca da assunção de uma obrigação de pagar por tal direito uma quantia que se aproxima, no início da locação, do justo valor do activo e do respectivo encargo financeiro.

22 Se tais transacções de locação não forem reflectidas na demonstração da posição financeira do locatário, os recursos económicos e o nível de obrigações de uma entidade estão subvalorizados, distorcendo dessa forma os rácios financeiros. Assim, é apropriado que uma locação financeira seja reconhecida na demonstração da posição financeira do locatário não só como um activo mas também como uma obrigação de pagar futuros pagamentos da locação. No começo do prazo da locação, o activo e o passivo dos futuros pagamentos da locação são reconhecidos na demonstração da posição financeira pelas mesmas quantias excepto no caso de quaisquer custos directos iniciais do locatário que sejam adicionados à quantia reconhecida como activo.

23 Não é apropriado que os passivos por activos locados sejam apresentados nas demonstrações financeiras como uma dedução dos activos locados. Se para a apresentação de passivos na demonstração da posição financeira for feita uma distinção entre passivos correntes e não correntes, a mesma distinção deve ser feita para os passivos da locação.

24 São frequentemente suportados custos directos iniciais associados a actividades específicas de uma locação, tais como negociar e garantir acordos de locação. Os custos identificados como directamente atribuíveis a actividades efectuadas pelo locatário para uma locação financeira são adicionados à quantia reconhecida como um activo.

Mensuração subsequente

25 Os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do saldo do passivo. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo da locação de forma a produzir uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. As rendas contingentes devem ser debitadas como gastos nos períodos em que foram suportadas.

26 Na prática, ao imputar o encargo financeiro aos períodos durante o prazo da locação, um locatário pode usar uma determinada forma de aproximação para simplificar os cálculos.

27 **Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação dos activos depreciáveis, bem como a um gasto financeiro, para cada período contabilístico. A política de depreciação para os activos locados depreciáveis deve ser consistente com a dos activos depreciáveis próprios e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* e a IAS 38 *Activos Intangíveis*. Se não houver certeza razoável de que o locatário virá a obter a propriedade no fim do prazo da locação, o activo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou o prazo da sua vida útil, dos dois o mais curto.**

28 A quantia depreciável de um activo locado é imputada a cada período contabilístico durante o período de uso esperado numa base sistemática consistente com a política de depreciação que o locatário adopte para os activos depreciáveis próprios. Se houver certeza razoável de que o locatário virá a obter a propriedade no fim do prazo da locação, o período de uso esperado é a vida útil do activo; caso contrário, o activo é depreciado durante o prazo da locação ou o prazo da sua vida útil, dos dois o mais curto.

29 A soma do gasto de depreciação do activo e do gasto financeiro para o período é raramente a mesma que a dos pagamentos da locação a pagar durante o período, sendo, por isso, inadequado simplesmente reconhecer os pagamentos da locação a pagar como um gasto. Por conseguinte, é improvável que o activo e o passivo associado sejam de quantia igual após o começo do prazo da locação.

30 Para determinar se um activo locado ficou em imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

Divulgação

31 **Os locatários, além de cumprirem os requisitos da IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*, devem fazer as seguintes divulgações relativas a locações financeiras:**

(a) para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida no fim do período de relato;

(b) uma reconciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos da locação no fim do período de relato e o seu valor presente.

Além disso, uma entidade deve divulgar o total dos futuros pagamentos mínimos da locação no fim do período de relato, e o seu valor presente, para cada um dos períodos seguintes:

(i) não mais de um ano;

(ii) mais de um e menos de cinco anos;

(iii) mais de cinco anos.

(c) rendas contingentes reconhecidas como um gasto durante o período;

(d) total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera que sejam recebidos nas sublocações não canceláveis no fim do período de relato;

(e) uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário, incluindo nomeadamente o seguinte:

(i) a base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;

(ii) a existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento, e

(iii) restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e locação posterior.

32 Além disso, os requisitos de divulgação da IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 e IAS 41 aplicam-se a locatários por activos locados segundo locações financeiras.

Locações operacionais

33 Os pagamentos da locação segundo uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base de linha recta durante o prazo da locação salvo se uma outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do utilizador. [2]

34 Para as locações operacionais, os pagamentos da locação (excluindo os custos de serviços tais como seguros e manutenção) são reconhecidos como um gasto numa base de linha recta salvo se uma outra base sistemática for

2 Ver também a SIC-15 *Locações operacionais—Incentivos*.

representativa do modelo temporal do benefício do utilizador, mesmo que os pagamentos não forem feitos nessa base.

Divulgação

35 Os locatários, além de cumprirem os requisitos da IFRS 7, devem fazer as seguintes divulgações relativas a locações operacionais:

(a) o total dos futuros pagamentos mínimos da locação de locações operacionais não canceláveis, para cada um dos períodos seguintes:

(i) não mais de um ano;

(ii) mais de um e menos de cinco anos;

(iii) mais de cinco anos.

(b) total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera que sejam recebidos nas sublocações não canceláveis no fim do período de relato;

(c) pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos como um gasto do período, com quantias separadas para pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes, e pagamentos de sublocação;

(d) uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário, incluindo nomeadamente o seguinte:

(i) a base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;

(ii) a existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento, e

(iii) restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e locação posterior.

Locações nas demonstrações financeiras dos locadores

Locações financeiras

Reconhecimento inicial

36 **Os locadores devem reconhecer os activos detidos segundo uma locação financeira nas suas demonstrações da posição financeira e apresentá-los como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação.**

37 Substancialmente, numa locação financeira, todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade legal são transferidos pelo locador, e por conseguinte os pagamentos da locação a receber são tratados pelo locador como reembolso de capital e rendimento financeiro para reembolsar e recompensar o locador pelo seu investimento e serviços.

38 Os custos directos iniciais são muitas vezes suportados por locadores e incluem quantias como comissões, honorários legais e custos internos que sejam incrementais e directamente atribuíveis à negociação e aceitação da locação. Excluem gastos gerais tais como aqueles que são suportados por uma equipa de vendas e marketing. Para locações financeiras que não sejam as que envolvem locadores industriais e comerciais, os custos directos iniciais são incluídos na mensuração inicial da conta a receber de locação financeira e reduzem a quantia de rendimento reconhecida durante o prazo da locação. A taxa de juro implícita na locação é definida de tal forma que os custos directos iniciais são automaticamente incluídos na conta a receber de locação financeira, não havendo necessidade de os adicionar separadamente. Os custos suportados pelos locadores industriais e comerciais em conexão com a negociação e aceitação de uma locação estão excluídos da definição de custos directos iniciais. Consequentemente, são excluídos do investimento líquido na locação e são reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda for reconhecido, o que para uma locação financeira é normalmente no começo do prazo da locação.

Mensuração subsequente

39 O reconhecimento do rendimento financeiro deve basear-se num modelo que reflicta uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira.

40 Um locador tem a intenção de imputar o rendimento financeiro durante o prazo da locação numa base sistemática e racional. Esta imputação do rendimento baseia-se num modelo que reflecte um retorno periódico constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira. Os pagamentos da locação relativos ao período, excluindo os custos de serviços, são aplicados ao investimento bruto na locação para reduzir o capital bem como o rendimento financeiro não obtido.

41 Os valores residuais estimados não garantidos usados no cálculo do investimento bruto do locador numa locação são regularmente revistos. Se tiver havido uma redução no valor residual estimado não garantido, é revista a imputação do rendimento durante o prazo da locação e é imediatamente reconhecida qualquer redução no que respeita a quantias acrescidas.

41A Um activo segundo uma locação financeira que esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas* deve ser contabilizado de acordo com essa IFRS.

42 Os locadores industriais e comerciais devem reconhecer o resultado da venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas sem condições especiais. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro da venda deve ser restrito ao que se aplicaria se uma taxa de juro do mercado fosse debitada. Os custos suportados pelos locadores industriais e comerciais em conexão com a negociação e aceitação de uma locação devem ser reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda for reconhecido.

43 Os industriais ou comerciantes oferecem muitas vezes aos clientes a opção entre comprar ou locar um activo. Uma locação financeira de um activo por um locador industrial ou comercial dá origem a dois tipos de rendimento:

(a) os resultados equivalentes aos resultados de uma venda sem condições especiais do activo a locar, a preços normais de venda, reflectindo quaisquer descontos de quantidade ou comerciais aplicáveis; e

(b) rendimento financeiro durante o prazo da locação.

44 O rédito de vendas reconhecido no começo do prazo da locação por um locador industrial ou comercial é o justo valor do activo, ou, se for inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação que acresça ao locador, calculado a uma taxa de juro do mercado. O custo de venda reconhecido no começo do prazo da locação é o custo, ou a quantia escriturada se diferente, da propriedade locada menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre o rédito da venda e o custo de venda é o lucro da venda, que é reconhecido de acordo com a política seguida pela entidade para as vendas sem condições especiais.

45 Os locadores industriais e comerciais propõem por vezes taxas de juro artificialmente baixas a fim de atrair clientes. O uso de tal taxa resultaria numa parte excessiva do rendimento total da transacção a reconhecer no momento da venda. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro de venda fica restrito ao que se aplicaria se fosse debitada uma taxa de juro do mercado.

46 Os custos suportados por um locador industrial ou comercial em conexão com a negociação e aceitação de uma locação financeira são reconhecidos como um gasto no começo do prazo da locação porque estão principalmente relacionados com a obtenção do lucro de venda do industrial ou do comerciante.

Divulgação

47 Os locadores, além de cumprirem os requisitos da IFRS 7, devem fazer as seguintes divulgações relativas a locações financeiras:

(a) uma reconciliação entre o investimento bruto na locação no fim do período de relato e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber no fim do período de relato. Além disso, uma entidade deve divulgar o investimento bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber no fim do período de relato, para cada dos períodos seguintes:

(i) não mais de um ano;

(ii) mais de um e menos de cinco anos;

(iii) mais de cinco anos.

(b) rendimento financeiro não obtido;

(c) os valores residuais não garantidos que acresçam ao benefício do locador;

(d) a dedução acumulada para pagamentos mínimos incobráveis da locação a receber;

(e) rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;

(f) uma descrição geral dos acordos materiais de locação do locador.

48 Como um indicador do crescimento, é muitas vezes útil divulgar também o investimento bruto menos o rendimento não obtido em novos negócios adicionais durante o período, após dedução das quantias relevantes para locações canceladas.

Locações operacionais

49 Os locadores devem apresentar os activos sujeitos a locações operacionais nas suas demonstrações da posição financeira de acordo com a natureza do activo.

50 O rendimento de locação proveniente de locações operacionais deve ser reconhecido como rendimento numa base de linha recta durante o prazo da locação, salvo se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado seja diminuído. [3]

3 Ver também a SIC-15 *Locações operacionais—Incentivos*.

51 Os custos, incluindo a depreciação, suportados na obtenção do rendimento de locação são reconhecidos como um gasto. O rendimento de locação (excluindo recebimentos de serviços proporcionados tais como seguros e manutenção) é reconhecido numa base de linha recta durante o prazo da locação, mesmo se os recebimentos não forem em tal base, a menos que uma outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado é diminuído.

52 Os custos directos iniciais suportados pelos locadores ao negociar e aceitar uma locação operacional devem ser adicionados à quantia escriturada do activo locado e reconhecidos como um gasto durante o prazo da locação na mesma base do rendimento da locação.

53 A política de depreciação para activos locados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal do locador para activos semelhantes, e a depreciação deve ser calculada de acordo com a IAS 16 e a IAS 38.

54 Para determinar se o activo locado ficou em imparidade, uma entidade deve aplicar a IAS 36.

55 Um locador industrial ou comercial não reconhece qualquer lucro de venda ao celebrar uma locação operacional porque não é o equivalente de uma venda.

Divulgação

56 Os locadores, além de cumprirem os requisitos da IFRS 7, devem fazer as seguintes divulgações relativas a locações operacionais:

(a) total dos futuros pagamentos mínimos da locação de locações operacionais não canceláveis, para cada um dos períodos seguintes:

(i) não mais de um ano;

(ii) mais de um e menos de cinco anos;

(iii) mais de cinco anos.

(b) total das rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;

(c) uma descrição geral dos acordos materiais de locação do locador.

57 Além disso, os requisitos de divulgação da IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 e IAS 41 aplicam-se a locadores por activos proporcionados segundo locações operacionais.

Transacções de venda seguida de locação

58 Uma transacção de venda seguida de locação envolve a venda de um activo e a relocação do mesmo activo. O pagamento da locação e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados como um pacote. O tratamento contabilístico de uma transacção de venda seguida de locação depende do tipo de locação envolvido.

59 Se uma transacção de venda seguida de locação resultar numa locação financeira, qualquer excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada não deve ser imediatamente reconhecido como rendimento por um vendedor-locatário. Em vez disso, deve ser diferido e amortizado durante o prazo da locação.

60 Se a relocação for uma locação financeira, a transacção é um meio pelo qual o locador proporciona financiamento ao locatário, com o activo como garantia. Por esta razão, não é apropriado considerar como rendimento um excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada. Tal excesso é diferido e amortizado durante o prazo da locação.

61 Se uma transacção de venda seguida de locação resultar numa locação operacional, e se for claro que a transacção é estabelecida pelo justo valor, qualquer resultado deve ser imediatamente reconhecido. Se o preço de venda estiver abaixo do justo valor, qualquer resultado deve ser imediatamente reconhecido, excepto que, se a perda for compensada por futuros pagamentos da locação abaixo do preço de mercado, ele deve ser diferido e amortizado em proporção aos pagamentos da locação durante o período pelo qual se espera que o activo seja usado. Se o preço de venda estiver acima do justo valor, o excesso sobre o justo valor deve ser diferido e amortizado durante o período pelo qual se espera que o activo seja usado.

62 Se a relocação for uma locação operacional, e os pagamentos da locação e o preço de venda estão pelo justo valor, houve com efeito uma transacção de venda normal e qualquer lucro ou perda é imediatamente reconhecido.

63 Para as locações operacionais, se o justo valor na altura de uma transacção de venda seguida de locação for menor do que a quantia escriturada do activo, deve ser imediatamente reconhecida uma perda igual à quantia da diferença entre a quantia escriturada e o justo valor.

64 Para locações financeiras, tal ajustamento não é necessário salvo se tiver havido uma imparidade de valor, caso em que a quantia escriturada é reduzida para a quantia recuperável de acordo com a IAS 36.

65 Os requisitos de divulgação para locatários e locadores aplicam-se igualmente a transacções de venda seguidas de locação. A descrição exigida dos acordos de locação significativos leva à divulgação de disposições únicas ou invulgares do acordo ou dos termos das transacções de venda seguidas de locação.

66 As transacções de venda seguidas de locação podem despoletar os critérios de divulgação separados enunciados na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*.

Disposições transitórias

67 Sujeita ao parágrafo 68, a aplicação retrospectiva desta Norma é encorajada mas não exigida. Se a Norma não for aplicada retrospectivamente, o saldo de qualquer locação financeira previamente existente é considerado como tendo sido adequadamente determinado pelo locador e deve ser contabilizado a partir daí de acordo com as disposições desta Norma.

68 Uma entidade que tenha anteriormente aplicado a IAS 17 (revista em 1997) deve aplicar as emendas feitas por esta Norma retrospectivamente a todas as locações ou, se a IAS 17 (revista em 1997) não foi aplicada retrospectivamente, a todas as locações celebradas desde que a entidade aplicou essa Norma pela primeira vez.

68A Uma entidade deve reavaliar a classificação do elemento terreno em locações não terminadas na data em que adoptar as emendas referidas no parágrafo 69A com base na informação existente no início dessas locações. Uma entidade deve reconhecer uma locação recém-classificada como locação financeira retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*. Contudo, se uma entidade não dispuser da informação necessária para aplicar as emendas retrospectivamente, deve:

(a) aplicar as emendas a essas locações com base nos factos e circunstâncias existentes à data em que adoptar as emendas; e

(b) reconhecer o activo e o passivo relativos à locação de um terreno recém-classificada como locação financeira pelos seus justos valores nessa data; qualquer diferença entre esses justos valores é reconhecida nos resultados retidos.

Data de eficácia

69 Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

69A Os parágrafos 14 e 15 foram eliminados e os parágrafos 15A e 68A foram adicionados como parte do documento *Melhorias Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

Revogação da IAS 17 (revista em 1997)

70 Esta Norma substitui a IAS 17 *Locações* (revista em 1997).

Norma Internacional de Contabilidade 19
Benefícios dos Empregados

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
ÂMBITO ····· 2
DEFINIÇSÕES ····· 8
BENEFÍCIOS DOS EMPREGADOS DE CURTO PRAZO ····· 9
Reconhecimento e mensuração ····· 11
Divulgação ····· 25
BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: DISTINÇÃO ENTRE PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA E PLANOS DE BENEFÍCIO DEFINIDO ····· 26
Planos multiempregador ····· 32
Planos de benefício definido que partilham riscos entre entidades sob controlo comum ····· 40
Planos estatais ····· 43
Benefícios segurados ····· 46
BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA ····· 50
Reconhecimento e mensuração ····· 51
Divulgação ····· 53
BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: PLANOS DE BENEFÍCIO DEFINIDO ····· 55
Reconhecimento e mensuração ····· 56
Contabilização da obrigação construtiva ····· 61
Demonstração da posição financeira ····· 63
Reconhecimento e mensuração: valor presente das obrigações de benefício definido e custo do serviço corrente ····· 66
Custo do serviço passado e ganhos e perdas aquando da liquidação ····· 99
Reconhecimento e mensuração: activos do plano ····· 113
Componentes do custo de benefício definido ····· 120
Apresentação ····· 131
Divulgação ····· 135
OUTROS BENEFÍCIOS DOS EMPREGADOS DE LONGO PRAZO ····· 153
Reconhecimento e mensuração ····· 155
Divulgação ····· 158
BENEFÍCIOS DE CESSAÇÃO DE EMPREGO ····· 159

Reconhecimento ……165
Mensuração ……169
Divulgação ……171
DATA DE TRANSIÇÃO E DE EFICÁCIA ……172
Apêndice A Guia de aplicação

Norma Internacional de Contabilidade 19
Benefícios dos Empregados

Objectivo

1 O objectivo da presente Norma é prescrever a contabilização e a divulgação dos benefícios dos empregados. A Norma exige que uma entidade reconheça:

(a) um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios dos empregados a pagar no futuro; e

(b) um gasto quando a entidade consumir o benefício económico decorrente do serviço prestado por um empregado em troca de benefícios para o empregado.

Âmbito

2 Esta Norma deve ser aplicada por um empregador na contabilização de todos os benefícios dos empregados, excepto aqueles aos quais se aplica a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*.

3 Esta Norma não trata do relato dos planos de benefícios dos empregados (ver a IAS 26 *Contabilização e Relato pelos Planos de Benefícios de Reforma*).

4 Os benefícios dos empregados aos quais a presente Norma se aplica incluem os benefícios proporcionados:

(a) ao abrigo de planos formais ou de outros acordos formais entre uma entidade e empregados individuais, grupos de empregados ou seus representantes;

(b) ao abrigo de requisitos legais, ou através de acordos sectoriais, que exigem que as entidades contribuam para planos nacionais, estatais, sectoriais ou outros planos multiempregador; ou

(c) através de práticas informais que dão origem a uma obrigação construtiva. As práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tiver outra alternativa realista senão a de pagar os benefícios dos empregados. São exemplo de uma obrigação construtiva os casos em que uma alteração nas práticas informais da entidade causaria um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.

5 Os benefícios dos empregados incluem:

(a) os benefícios dos empregados de curto prazo seguintes, se for expectável que sejam liquidados na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o respectivo serviço:

(i) ordenados, salários e contribuições para a segurança social;

(ii) licença anual remunerada e ausência por doença remunerada;

(iii) participação nos lucros e gratificações; e

(iv) benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados correntes;

(b) benefícios pós-emprego, tais como:

(i) benefícios de reforma (por exemplo: pensões e pagamentos de quantia fixa aquando da reforma); e

(ii) outros benefícios pós-emprego, tais como seguros de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego;

(c) outros benefícios dos empregados de longo prazo, tais como:

(i) ausências remuneradas de longo prazo, tais como licença por anos de serviço ou licença sabática;

(ii) benefícios por jubilação ou outros benefícios por anos de serviço; e

(iii) benefícios de invalidez de longo prazo; e

(d) benefícios de cessação de emprego.

6 Os benefícios dos empregados incluem os benefícios proporcionados quer a empregados quer aos seus dependentes ou beneficiários e podem ser liquidados por pagamentos (ou pelo fornecimento de bens e serviços) feitos quer directamente aos empregados, aos seus cônjuges, filhos ou outros dependentes, quer a outros, tais como empresas de seguros.

7 Um empregado pode prestar serviços a uma entidade a tempo inteiro, tempo parcial, numa base permanente, ocasional ou temporária. Para os efeitos desta Norma, os empregados incluem os directores e outro pessoal da gestão.

Definições

8 **Para efeitos da presente Norma, são aplicáveis as seguintes definições:**

Definições de benefícios dos empregados

Benefícios dos empregados **são todas as formas de remuneração dadas por uma entidade em troca de serviços prestados pelos empregados ou da cessação do emprego.**

Benefícios dos empregados de curto prazo **são os benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego) que devam ser liquidados na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o serviço em causa.**

Benefícios por cessação de emprego **são benefícios dos empregados concedidos pelo facto de o empregado cessar o emprego em consequência de:**

(a) **uma decisão de uma entidade no sentido de cessar o emprego de um empregado antes da data normal da reforma; ou**

(b) **uma decisão de um empregado no sentido de aceitar a cessação do emprego em troca dos benefícios oferecidos.**

Benefícios pós-emprego são benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego nem benefícios dos empregados de curto prazo) pagáveis após a conclusão do emprego.

Outros benefícios dos empregados de longo prazo **são todos os benefícios dos empregados que não sejam benefícios dos empregados de curto prazo, benefícios pós-emprego e benefícios de cessação de emprego.**

Definições relativas à classificação dos planos

Planos de benefício definido **são planos de benefícios pós-emprego que não sejam planos de contribuição definida.**

Planos de benefícios pós-emprego **são acordos formais ou informais pelos quais uma entidade proporciona benefícios pós-emprego a um ou mais empregados.**

Planos de contribuição definida **são planos de benefícios pós-emprego pelos quais uma entidade paga contribuições fixas a uma entidade separada (um fundo) e não terá nenhuma obrigação legal ou construtiva**

de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver activos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados relativos aos serviços prestados no período em curso e em períodos anteriores.

Planos multiempregador **são planos de contribuição definida (que não sejam planos estatais) ou planos de benefício definido (que não sejam planos estatais) que:**

(a) agrupam activos contribuídos por várias entidades que não estão sob controlo comum; e

(b) utilizam esses activos para proporcionar benefícios aos empregados de mais de uma entidade, na base de que os níveis de contribuições e de benefícios são determinados sem atender à identidade da entidade que emprega os empregados em questão.

Definições relativas ao passivo (activo) de benefício definido líquido

Activos detidos por um fundo de benefícios dos empregados de longo prazo **são activos (que não sejam instrumentos financeiros não transferíveis emitidos pela entidade que relata) que:**

(a) são detidos por uma entidade (o fundo) legalmente separada da entidade que relata e que existe unicamente para pagar ou financiar os benefícios dos empregados; e

(b) só estão disponíveis para serem usados para pagar ou financiar os benefícios dos empregados, não estão disponíveis para os credores da própria entidade que relata (mesmo em caso de falência) e não podem ser devolvidos à entidade que relata, a não ser que:

(i) os activos remanescentes do fundo sejam suficientes para satisfazer todas as obrigações relacionadas com benefícios dos empregados do plano ou da entidade que relata; ou

(ii) os activos sejam devolvidos à entidade que relata para a reembolsar de benefícios dos empregados já pagos.

Os *activos do plano* incluem:

(a) activos detidos por um fundo de benefícios dos empregados de longo prazo; e

(b) apólices de seguros elegíveis.

Uma *apólice de seguro elegível* é uma apólice de seguro [1] emitida por uma seguradora que não seja uma parte relacionada (como definido na IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas*) da entidade que relata, se o produto da apólice:

(a) só puder ser usado para pagar ou financiar benefícios dos empregados segundo um plano de benefício definido; e

(b) não estiver disponível para os credores da própria entidade que relata (mesmo em caso de falência) e não puder ser pago à entidade que relata, a não ser que:

(i) o produto represente activos excedentários que não sejam necessários para a apólice satisfazer todas as obrigações relacionadas com benefícios dos empregados; ou

(ii) o produto seja devolvido à entidade que relata para a reembolsar de benefícios dos empregados já pagos.

O *défice ou excedente* é:

(a) o valor presente da obrigação de benefício definido, menos

(b) o justo valor dos activos do plano (caso existam).

***Justo valor* é preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração. (ver a IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*.)**

O *limite máximo dos activos* é o valor presente de quaisquer benefícios económicos disponíveis na forma de restituições do plano ou de reduções em futuras contribuições para o plano.

O *passivo (activo) de benefício definido líquido* é o défice ou excedente, ajustado em função de qualquer efeito da limitação de um activo de benefício definido líquido ao limite máximo dos activos.

O *valor presente de uma obrigação de benefício definido* é o valor presente, sem a dedução de quaisquer activos do plano, dos pagamentos futuros esperados necessários para liquidar a obrigação resultante do serviço do empregado nos períodos actual e anteriores.

---

1 Uma apólice de seguro elegível não é necessariamente um contrato de seguro, como definido na IFRS 4 *Contratos de Seguro*.

Definições relativas ao custo do benefício definido

O *custo do serviço* inclui:

(a) o *custo do serviço corrente*, que é o aumento no valor presente de uma obrigação de benefício definido resultante do serviço do empregado no período em curso;

(b) o *custo do serviço passado*, que é a variação no valor presente da obrigação de benefício definido pelo serviço do empregado em períodos anteriores, resultante de uma alteração do plano (introdução, cancelamento ou alteração de um plano de benefício definido) ou de um corte (uma redução significativa, por parte da entidade, do número de empregados abrangidos pelo plano); e

(c) qualquer ganho ou perda aquando da liquidação.

Os *ganhos e perdas actuariais* são variações do valor presente da obrigação de benefício definido resultantes de:

(a) ajustamentos de experiência (os efeitos de diferenças entre os anteriores pressupostos actuariais e aquilo que realmente ocorreu);

(b) os efeitos de alterações nos pressupostos actuariais.

O *juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido* é a variação, durante o período, do passivo (activo) de benefício definido líquido que resulta da passagem do tempo.

Uma *liquidação* é uma transacção que elimina todas as futuras obrigações legais ou construtivas relativamente a parte ou à totalidade dos benefícios proporcionados por um plano de benefício definido, com excepção de um pagamento de benefícios feito a, ou a favor de, empregados de acordo com os termos do plano e incluído nos pressupostos actuariais.

A *remensuração do passivo (activo) de benefício definido líquido* inclui:

(a) ganhos e perdas actuariais;

(b) o retorno dos activos do plano, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido; e

(c) qualquer variação do efeito do limite máximo de activos, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido.

O *retorno dos activos do plano* é constituído pelos juros, dividendos e outros rendimentos derivados dos activos do plano, juntamente com ganhos ou perdas realizados e não realizados dos activos do plano, menos:

(a) quaisquer custos de gestão dos activos do plano; e

(b) qualquer imposto a pagar pelo próprio plano, com excepção dos impostos incluídos nos pressupostos actuariais usados para mensurar o valor presente da obrigação de benefício definido.

Benefícios dos empregados de curto prazo

9 Os benefícios dos empregados de curto prazo incluem nomeadamente os seguintes elementos, se for expectável que sejam liquidados na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o respectivo serviço:

(a) ordenados, salários e contribuições para a segurança social;

(b) licença anual remunerada e ausência por doença remunerada;

(c) participação nos lucros e gratificações; e

(d) benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados correntes;

10 Uma entidade não precisa de reclassificar um benefício dos empregados de curto prazo se as suas previsões quanto à data de liquidação se alterarem temporariamente. Todavia, se as características do benefício se alterarem (por exemplo, quando um benefício não acumulável passa a ser um benefício acumulável) ou se a alteração das previsões quanto à data de liquidação não for temporária, a entidade deve considerar se o benefício ainda corresponde à definição de benefício dos empregados de curto prazo.

Reconhecimento e mensuração

Todos os benefícios dos empregados de curto prazo

11 **Quando um empregado tiver prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada dos benefícios dos empregados de curto prazo que deverão ser pagos em troca desse serviço:**

(a) como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder a quantia não descontada dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto pago antecipadamente) na medida em que o pagamento antecipado conduza, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou a uma restituição de dinheiro;

(b) como um gasto, salvo se outra IFRS exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo (ver, por exemplo, a IAS 2 *Inventários* e a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*).

12 **Os parágrafos 13, 16 e 19 explicam como uma entidade deve aplicar o parágrafo 11 aos benefícios dos empregados de curto prazo na forma de ausências remuneradas e de planos de participação nos lucros e gratificações.**

Ausências remuneradas de curto prazo

13 **Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos benefícios dos empregados de curto prazo na forma de ausências remuneradas ao abrigo do parágrafo 11 do seguinte modo:**

(a) no caso das ausências remuneradas acumuláveis, quando os empregados prestam o serviço que aumenta o seu direito a futuras ausências remuneradas;

(b) no caso das ausências remuneradas não acumuláveis, quando ocorrerem as faltas.

14 Uma entidade pode remunerar empregados por ausências por variadas razões, incluindo férias, doença e incapacidade de curto prazo, maternidade ou

paternidade, funções de jurado e serviço militar. O direito a ausências remuneradas inclui-se em duas categorias:

(a) acumuláveis; e

(b) não acumuláveis.

15 As ausências remuneradas acumuláveis são as que são reportadas e podem ser usadas em períodos futuros se o direito do período em curso não for usado por inteiro. As ausências remuneradas acumuláveis podem ser adquiridas (por outras palavras, os empregados têm direito a um pagamento em dinheiro pelo direito não utilizado ao saírem da entidade) ou não adquiridas (quando os empregados não têm direito a um pagamento em dinheiro pelo direito não utilizado ao saírem). A obrigação surge à medida que os empregados prestam serviço que aumenta o seu direito a futuras ausências remuneradas. A obrigação existe, e é reconhecida, mesmo se as ausências remuneradas forem não adquiridas, embora a possibilidade de os empregados poderem sair antes de utilizarem um direito acumulado não adquirido afecte a mensuração dessa obrigação.

16 Uma entidade deve mensurar o custo esperado de ausências remuneradas acumuláveis como a quantia adicional que a entidade espera pagar em consequência do direito não utilizado que se tenha acumulado no fim do período de relato.

17 O método especificado no parágrafo anterior mensura a obrigação como a quantia dos pagamentos adicionais que se espera venham a ser necessários exclusivamente devido à acumulação do benefício. Em muitos casos, uma entidade pode não precisar de fazer cálculos detalhados para estimar que não existe uma obrigação material em relação às ausências remuneradas não utilizadas. Por exemplo, uma obrigação de baixa por doença só será provavelmente material se existir o entendimento formal ou informal de que a baixa por doença remunerada e não utilizada pode ser gozada como férias remuneradas.

Exemplo ilustrativo dos parágrafos 16 e 17

Uma entidade tem 100 empregados, cada um dos quais tem direito a cinco dias úteis de baixa por doença remunerada em cada ano. As baixas por doença não utilizadas podem ser reportadas durante um ano de calendário. As baixas por doença são retiradas em primeiro lugar do direito do ano em curso e em seguida de qualquer saldo reportado do ano anterior (uma base LIFO). Em 31 de Dezembro de 20X1, o direito não utilizado médio é de dois dias por empregado. A entidade espera, com base na experiência passada que se espera que se mantenha, que 92 empregados não tirarão mais de cinco dias de baixa por doença remunerada em 20X2 e que os restantes oito empregados tirarão uma média de seis dias e meio cada um.

A entidade espera pagar um adicional de 12 dias de baixa por doença em consequência do direito não utilizado acumulado em 31 de Dezembro de 20X1 (um dia e meio cada, para oito empregados). Por conseguinte, a entidade reconhece um passivo igual à remuneração de 12 dias de baixa por doença.

18 As ausências remuneradas não acumuláveis não são reportadas: caducam se o direito do período em curso não for totalmente usado e não conferem aos empregados o direito a um pagamento em dinheiro por direitos não utilizados quando saírem da entidade. Esse é normalmente o caso dos pagamentos por doença (na medida em que os direitos passados não utilizados não aumentam os direitos futuros), das licenças de maternidade ou de paternidade ou das ausências remuneradas por funções de jurado ou serviço militar. Uma entidade não reconhece qualquer passivo nem gasto até ao momento da falta, porque o serviço prestado pelo empregado não aumenta a quantia do benefício.

Planos de participação nos lucros e gratificações

19 **Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações de acordo com o parágrafo 11 quando, e só quando:**

(a) a entidade tiver uma obrigação legal ou construtiva actual de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e

(b) for possível efectuar uma estimativa fiável da obrigação.

Existe uma obrigação presente quando, e só quando, a entidade não tem alternativa realista senão fazer os pagamentos.

20 Segundo alguns planos de participação nos lucros, os empregados só recebem uma parte do lucro se permanecerem na entidade durante um período especificado. Tais planos criam uma obrigação construtiva à medida que os empregados prestam serviços que aumentam a quantia a pagar se permanecerem ao serviço até ao final do período especificado. A mensuração de tais obrigações construtivas reflecte a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem pagamentos de participação nos lucros.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 20
Um plano de participação nos lucros exige que uma entidade pague uma proporção especificada do seu lucro anual aos empregados que a serviram durante o ano. Se nenhum dos empregados sair durante o ano, o total dos pagamentos de participação nos lucros será de 3% do lucro. A entidade estima que a rotação de pessoal reduzirá os pagamentos a 2,5% do lucro. *A entidade reconhece um passivo e um gasto de 2,5% do lucro.*

21 Uma entidade pode não ter nenhuma obrigação legal de pagar uma gratificação. Não obstante, em alguns casos, uma entidade tem a prática de pagar gratificações. Em tais casos, a entidade tem uma obrigação construtiva porque não tem alternativa realista senão pagar a gratificação. A mensuração da obrigação construtiva reflecte a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem a gratificação.

22 Uma entidade pode fazer uma estimativa fiável da sua obrigação legal ou construtiva ao abrigo de um plano de participação nos lucros ou de gratificações quando, e só quando:

(a) os termos formais do plano incluam uma fórmula para determinar a quantia do benefício;

(b) a entidade determine as quantias a pagar antes de as demonstrações financeiras serem aprovadas para emissão; ou

(c) a prática passada evidencie claramente a quantia da obrigação construtiva da entidade.

23 Uma obrigação ao abrigo de planos de participação nos lucros e de gratificações resulta do serviço dos empregados e não de uma transacção com os proprietários da entidade. Por conseguinte, uma entidade reconhece o custo dos planos de participação nos lucros e de gratificações não como uma distribuição de lucros mas sim como um gasto.

24 Se não for expectável que os pagamentos de participações nos lucros e de gratificações ocorram na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o respectivo serviço, esses pagamentos constituem outros benefícios dos empregados de longo prazo (ver os parágrafos 153–158).

Divulgação

25 Embora a presente Norma não exija divulgações específicas acerca dos benefícios dos empregados de curto prazo, outras IFRS poderão exigir divulgações. Por exemplo, a IAS 24 exige divulgações acerca de benefícios dos empregados para o pessoal chave da gestão. A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* exige a divulgação dos gastos com os benefícios dos empregados.

Benefícios pós-emprego: distinção entre planos de contribuição definida e planos de benefício definido

26 Os benefícios pós-emprego incluem, entre outros, os seguintes elementos:

(a) benefícios de reforma (por exemplo, pensões e pagamentos de quantia fixa aquando da reforma); e

(b) outros benefícios pós-emprego, tais como seguros de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego.

Os acordos pelos quais uma entidade proporciona benefícios pós-emprego são planos de benefícios pós-emprego. Uma entidade aplica esta Norma a todos

os acordos desse tipo quer envolvam ou não o estabelecimento de uma entidade separada para receber as contribuições e pagar os benefícios.

27 Os planos de benefícios pós-emprego são classificados como planos de contribuição definida ou como planos de benefício definido, dependendo da substância económica do plano que resulte dos seus principais termos e condições.

28 No caso dos planos de contribuição definida, a obrigação legal ou construtiva da entidade é limitada à quantia que aceita contribuir para o fundo. Assim, a quantia dos benefícios pós-emprego recebidos pelo empregado é determinada pela quantia das contribuições pagas por uma entidade (e eventualmente também pelo empregado) para um plano de benefícios pós-emprego ou para uma empresa de seguros, juntamente com os retornos do investimento provenientes das contribuições. Em consequência, o risco actuarial (de que os benefícios sejam inferiores aos esperados) e o risco de investimento (de que os activos investidos sejam insuficientes para satisfazer os benefícios esperados) recaem, na substância, sobre o empregado.

29 São exemplos de casos em que a obrigação de uma entidade não é limitada à quantia que aceita contribuir para o fundo aqueles em que a entidade assuma uma obrigação legal ou construtiva por via de:

(a) uma fórmula de benefícios do plano que não esteja exclusivamente ligada à quantia das contribuições e exija que a entidade faça contribuições adicionais se os activos forem insuficientes para satisfazer os benefícios previstos na fórmula de benefícios do plano;

(b) uma garantia, seja indirectamente através de um plano ou directamente, de um retorno especificado para as contribuições; ou

(c) práticas informais que dão origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, pode surgir uma obrigação construtiva quando uma entidade tiver um historial de aumento dos benefícios para os antigos empregados para se manter a par com a inflação mesmo quando não existir obrigação legal de o fazer.

30 No âmbito dos planos de benefício definido:

(a) a entidade tem a obrigação de proporcionar os benefícios acordados aos actuais e aos antigos empregados; e

(b) o risco actuarial (de que os benefícios custem mais do que o esperado) e o risco de investimento recaem, em substância, sobre a entidade. Se o resultado actuarial ou de investimento for pior que o esperado, a obrigação da entidade pode aumentar.

31 Os parágrafos 32–49 explicam a distinção entre planos de contribuição definida e planos de benefício definido no contexto de planos multiempregador, de planos de benefício definido que partilham riscos entre entidades sob controlo comum, de planos estatais e de benefícios segurados.

Planos multiempregador

32 Uma entidade deve classificar um plano multiempregador como um plano de contribuição definida ou como um plano de benefício definido segundo os termos do plano (incluindo qualquer obrigação construtiva que vá para além dos termos formais).

33 Salvo nos casos em que se aplica o parágrafo 34, uma entidade que participa num plano multiempregador de benefício definido deve:

(a) contabilizar a sua parte proporcional da obrigação de benefício definido, dos activos do plano e do custo associado ao plano da mesma forma como qualquer outro plano de benefício definido; e

(b) divulgar a informação exigida nos parágrafos 135–148 (excluindo o parágrafo 148(d)).

34 Quando não estiver disponível informação suficiente para utilizar a contabilização do benefício definido em relação a um plano multiempregador de benefício definido, uma entidade deve:

(a) contabilizar o plano segundo os parágrafos 51 e 52 como se fosse um plano de contribuição definida; e

(b) divulgar a informação exigida no parágrafo 148.

35 É exemplo de um plano multiempregador de benefício definido um caso em que:

(a) o plano é financiado numa base *pay as you go*: as contribuições são fixadas a um nível que se espera ser suficiente para pagar os benefícios que irão vencer no mesmo período e os benefícios futuros obtidos durante o período em curso serão pagos a partir de contribuições futuras; e

(b) os benefícios dos empregados são determinados pela duração do seu serviço e as entidades participantes não dispõem de meios realistas para se retirarem do plano sem pagarem uma contribuição pelos benefícios obtidos pelos empregados até à data da saída. Tal plano cria risco actuarial para a entidade: se o custo final dos benefícios já obtidos no fim do período de relato for maior do que o esperado, a entidade terá de aumentar as suas contribuições ou de persuadir os empregados a aceitar uma redução dos benefícios. Portanto, tal plano é um plano de benefício definido.

36 Quando estiver disponível informação suficiente acerca de um plano multiempregador de benefício definido, uma entidade contabiliza a sua parte proporcional da obrigação de benefício definido, dos activos do plano e do custo pós-emprego associado ao plano da mesma maneira que para qualquer outro plano de benefício definido. Porém, uma entidade pode não ser capaz de identificar a sua parte da posição financeira subjacente e o desempenho do plano com fiabilidade suficiente para efeitos contabilísticos. Isto pode ocorrer se:

(a) o plano expuser as entidades participantes a riscos actuariais associados aos empregados correntes e antigos de outras entidades, com a consequência de que não há base consistente e credível para imputar a obrigação, os activos do plano e o custo às entidades individuais que participam no plano; ou

(b) a entidade não tiver acesso a informação suficiente acerca do plano que satisfaça os requisitos desta Norma.

Nesses casos, uma entidade contabiliza o plano como se fosse um plano de contribuição definida e divulga a informação exigida no parágrafo 148.

37 Poderá haver um acordo contratual entre o plano multiempregador e os seus participantes que determine de que forma o excedente do plano será distribuído aos participantes (ou o défice será financiado). Uma entidade

participante num plano multiempregador com um tal acordo que contabilize o plano como plano de contribuição definida de acordo com o parágrafo 34 deve reconhecer o activo ou passivo que resulta do acordo contratual e o rendimento ou gasto resultante nos seus resultados.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 37
Uma entidade participa num plano multiempregador de benefício definido que não prepara avaliações do plano com base na IAS 19. Assim, contabiliza o plano como se fosse um plano de contribuição definida. Uma avaliação do financiamento não baseada na IAS 19 mostra um défice de 100 milhões de UM[(a)] no plano. O plano acordou por contrato uma calendarização de contribuições com os empregadores participantes no plano que irá eliminar o défice durante os próximos cinco anos. As contribuições totais da entidade de acordo com o contrato ascendem a 8 milhões de UM. *A entidade reconhece um passivo pelas contribuições ajustadas pelo valor temporal do dinheiro e um gasto igual nos seus resultados.* (a) Nesta Norma, as quantias monetárias são denominadas em "unidades monetárias" (UM).

38 Os planos multiempregador são distintos dos planos de administração conjunta. Um plano de administração conjunta é meramente uma agregação de planos de empregadores individuais combinados para permitir aos empregadores participantes colocarem em comum os seus activos para efeitos de investimento e reduzirem os custos de gestão de investimento e de administração, mas os créditos dos diferentes empregadores são segregados para benefício exclusivo dos seus próprios empregados. Os planos de administração conjunta não colocam problemas contabilísticos especiais porque existe informação disponível para os tratar da mesma forma que qualquer outro plano de empregador individual e porque tais planos não expõem as entidades participantes a riscos actuariais associados aos actuais e antigos empregados de outras entidades. As definições desta Norma exigem que uma entidade classifique um plano de administração conjunta como um

plano de contribuição definida ou um plano de benefício definido de acordo com os termos do plano (incluindo qualquer obrigação construtiva que vá para além dos termos formais).

39 **Para determinar quando deve reconhecer e como deve mensurar um passivo relativo à liquidação de um plano multiempregador de benefício definido, ou relativo à saída da entidade de um plano multiempregador de benefício definido, uma entidade deve aplicar a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.**

Planos de benefício definido que partilham riscos entre entidades sob controlo comum

40 Os planos de benefício definido que partilham riscos entre entidades sob controlo comum, por exemplo uma empresa-mãe e as suas subsidiárias, não são planos multiempregador.

41 Uma entidade que participe num tal plano deve obter informações acerca do plano como um todo mensurado de acordo com a presente Norma na base de pressupostos que se aplicam ao plano como um todo. Se houver um acordo contratual ou uma política expressa para debitar às entidades individuais do grupo o custo líquido do benefício definido do plano como um todo mensurado de acordo com a presente Norma, a entidade deve, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, reconhecer o custo líquido do benefício definido assim debitado. Se não houver um tal acordo ou política, o custo líquido do benefício definido deve ser reconhecido nas demonstrações financeiras separadas ou individuais da entidade do grupo que é legalmente o empregador patrocinador do plano. As outras entidades do grupo devem, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, reconhecer um custo igual à sua contribuição a pagar relativa ao período.

42 A participação num tal plano é uma transacção com partes relacionadas para cada entidade individual do grupo. Uma entidade deve portanto, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, divulgar a informação exigida no parágrafo 149.

Planos estatais

43 Uma entidade deve contabilizar um plano estatal da mesma maneira que um plano multiempregador (ver os parágrafos 32–39).

44 Os planos estatais são estabelecidos pela legislação para cobrir todas as entidades (ou todas as entidades de uma determinada categoria, por exemplo um sector especifico) e são operados por uma administração nacional ou local ou por outro organismo (por exemplo, uma agência autónoma criada especificamente para esta finalidade) que não está sujeito ao controlo ou influência da entidade que relata. Alguns planos estabelecidos por uma entidade proporcionam não só benefícios obrigatórios, que substituem os benefícios que de outra forma seriam cobertos por um plano estatal, como também benefícios voluntários adicionais. Tais planos não são planos estatais.

45 Os planos estatais são caracterizados como de benefício definido ou de contribuição definida, dependendo da obrigação da entidade prevista no plano. Muitos planos estatais são financiados numa base pay as you go: as contribuições são fixadas a um nível que se espera ser suficiente para pagar os benefícios que irão vencer no mesmo período; os benefícios futuros obtidos durante o período em curso serão pagos a partir de contribuições futuras. Contudo, na maioria dos planos estatais a entidade não tem obrigação legal ou construtiva de pagar esses benefícios futuros: a sua única obrigação é a de pagar as contribuições à medida que se vencem e, se a entidade deixar de empregar membros do plano estatal, não terá obrigação de pagar os benefícios obtidos pelos seus próprios empregados em anos anteriores. Por esta razão, os planos estatais são normalmente planos de contribuição definida. Porém, quando um plano estatal for um plano de benefício definido, uma entidade aplica o disposto nos parágrafos 32–39.

Benefícios segurados

46 Uma entidade pode pagar prémios de seguro para financiar um plano de benefícios pós-emprego. A entidade deve tratar tal plano como um plano de contribuição definida salvo se a entidade vier a ter (quer directamente, quer indirectamente através do plano) uma obrigação legal ou construtiva de:

(a) pagar os benefícios dos empregados directamente quando se vencem; ou

(b) pagar quantias adicionais se o segurador não pagar todos os benefícios futuros de empregado relativos ao serviço do empregado no período em curso e em períodos anteriores.

Se a entidade mantiver tal obrigação legal ou construtiva, deve tratar o plano como um plano de benefício definido.

47 Os benefícios segurados por uma apólice de seguro não precisam de ter um relacionamento directo ou automático com a obrigação da entidade quanto aos benefícios dos empregados. Os planos de benefícios pós-emprego que envolvam apólices de seguro estão sujeitos à mesma distinção entre contabilização e financiamento como outros planos financiados.

48 Quando uma entidade financia uma obrigação de benefícios pós-emprego contribuindo para uma apólice de seguro pela qual a entidade (quer directamente, quer indirectamente através do plano, através de um mecanismo de fixação de prémios futuros ou através de um relacionamento de parte relacionada com o segurador) mantém uma obrigação legal ou construtiva, o pagamento dos prémios não corresponde a um acordo de contribuição definida. Em consequência, a entidade:

(a) contabiliza uma apólice de seguro elegível como um activo de plano (ver o parágrafo 8); e

(b) reconhece outras apólices de seguro como direitos de reembolso (se as apólices satisfizerem os critérios do parágrafo 116).

49 Quando uma apólice de seguro estiver no nome de um determinado participante do plano ou de um grupo de participantes do plano e a entidade não tiver qualquer obrigação legal ou construtiva de cobrir qualquer perda na apólice, a entidade não tem obrigação de pagar benefícios aos empregados e o segurador tem a responsabilidade exclusiva de pagar os benefícios. O pagamento de prémios fixos segundo tais contratos é, em substância, a liquidação da obrigação de benefícios do empregado e não um investimento para satisfazer a obrigação. Consequentemente, a entidade deixa de ter um activo ou um passivo. Portanto, a entidade trata tais pagamentos como contribuições para um plano de contribuição definida.

Benefícios pós-emprego: planos de contribuição definida

50 A contabilização dos planos de contribuição definida é linear porque a obrigação da entidade que relata relativamente a cada período é determinada pelas quantias que deve contribuir para esse período. Consequentemente, não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o gasto e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial. Além disso, as obrigações são mensuradas numa base não descontada, excepto quando não se preveja serem liquidadas na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o respectivo serviço.

Reconhecimento e mensuração

51 Quando um empregado tiver prestado serviço a uma entidade durante um período, a entidade deve reconhecer a contribuição a pagar para um plano de contribuição definida em troca desse serviço:

(a) como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer contribuição já paga. Se a contribuição já paga exceder a contribuição devida pelo serviço antes do fim do período de relato, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto pago antecipadamente) na medida em que o pagamento antecipado conduzirá, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou numa restituição de dinheiro;

(b) como um gasto, salvo se outra IFRS exigir ou permitir a inclusão da contribuição no custo de um activo (ver, por exemplo, a IAS 2 e a IAS 16).

52 Quando não for de esperar que as contribuições para um plano de contribuição definida sejam liquidadas na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o respectivo serviço, devem ser descontadas usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 83.

Divulgação

53 Uma entidade deve divulgar a quantia reconhecida como um gasto no que respeita a planos de contribuição definida.

54 Sempre que exigido pela IAS 24, uma entidade divulga informação acerca das contribuições para planos de contribuição definida relativamente ao pessoal chave da gestão.

Benefícios pós-emprego: planos de benefício definido

55 A contabilização dos planos de benefício definido é complexa porque são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação e o gasto e existe a possibilidade de ganhos e perdas actuariais. Além disso, as obrigações são mensuradas numa base descontada porque podem ser liquidadas muitos anos após os empregados prestarem o respectivo serviço.

Reconhecimento e mensuração

56 Os planos de benefício definido podem não ter financiamento constituído, ou podem ser total ou parcialmente financiados pelas contribuições de uma entidade, e algumas vezes dos seus empregados, para uma entidade, ou fundo, legalmente separada da entidade que relata e a partir da qual são pagos os benefícios dos empregados. O pagamento dos benefícios financiados quando se vencem depende não somente da posição financeira e do desempenho dos investimentos do fundo mas também da capacidade e vontade da entidade para suprir qualquer insuficiência dos activos do fundo. Portanto, a entidade está, em substância, a assumir os riscos actuariais e de investimento associados ao plano. Consequentemente, o gasto reconhecido relativo a um plano de benefício definido não é necessariamente a quantia da contribuição devida relativa ao período.

57 A contabilização por uma entidade de planos de benefício definido envolve os seguintes passos:

(a) determinar o défice ou excedente. Isso implica:

(i) usar uma técnica actuarial, o método da unidade de crédito projectada, para fazer uma estimativa fiável do custo final que representa para a entidade o benefício que os empregados obtiveram em troca do seu serviço no período em curso e em períodos anteriores (ver os parágrafos 67–69). Isto exige que uma entidade determine quanto benefício é atribuível aos períodos actual e anteriores (ver os parágrafos 70–74) e faça

estimativas (pressupostos actuariais) de variáveis demográficas (tais como a rotação dos empregados e a mortalidade) e variáveis financeiras (tais como os futuros aumentos nos ordenados e nos custos médicos) que afectarão o custo do benefício (ver os parágrafos 75–98);

(ii) descontar esse benefício de modo a determinar o valor presente da obrigação de benefício definido e do custo do serviço corrente (ver os parágrafos 67–69 e 83–86);

(iii) deduzir o justo valor de quaisquer activos do plano (ver os parágrafos 113–115) do valor presente da obrigação de benefício definido.

(b) determinar a quantia do passivo (activo) de benefício definido líquido, que corresponde à quantia do défice ou excedente determinado de acordo com (a), ajustado em função do eventual efeito de limitação de um activo de benefício definido líquido ao limite máximo dos activos (ver o parágrafo 64);

(c) determinar as quantias a reconhecer nos resultados:

(i) custo do serviço corrente (ver os parágrafos 70–74);

(ii) qualquer custo do serviço passado e ganho ou perda aquando da liquidação (ver os parágrafos 99–112);

(iii) juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido (ver os parágrafos 123–126);

(d) determinar a remensuração do passivo (activo) de benefício definido líquido, a reconhecer em outro rendimento integral, compreendendo:

(i) os ganhos e perdas actuariais (ver os parágrafos 128 e 129);

(ii) o retorno dos activos do plano, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido (ver o parágrafo 130); e

(iii) qualquer variação do efeito do limite máximo dos activos (ver o parágrafo 64), excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido.

Quando uma entidade tiver mais de um plano de benefício definido, aplica estes procedimentos separadamente a cada um dos planos que seja material.

58 **Uma entidade deve determinar o passivo (activo) de benefício definido líquido com suficiente regularidade para que as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras não difiram materialmente das quantias que seriam determinadas no fim do período de relato.**

59 Esta Norma encoraja, mas não exige, que uma entidade envolva um actuário qualificado na mensuração de todas as obrigações materiais de benefícios pós-emprego. Por razões práticas, uma entidade pode pedir a um actuário qualificado que efectue uma avaliação detalhada da obrigação antes do fim do período de relato. Contudo, os resultados dessa avaliação são actualizados no seguimento de quaisquer transacções materiais e outras alterações materiais nas circunstâncias (incluindo alterações nos preços de mercado e nas taxas de juro) até ao fim do período de relato.

60 Nalguns casos, as estimativas, as médias e as simplificações de cálculo podem proporcionar uma aproximação fiável dos cálculos detalhados ilustrados nesta Norma.

Contabilização da obrigação construtiva

61 **Uma entidade deve contabilizar não somente a sua obrigação legal segundo os termos formais de um plano de benefício definido, mas também qualquer obrigação construtiva que decorra das práticas informais da entidade. As práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tiver outra alternativa realista senão a de pagar os benefícios dos empregados. São exemplo de uma obrigação construtiva os casos em que uma alteração nas práticas informais da entidade causaria um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.**

62 Os termos formais de um plano de benefício definido podem permitir que uma entidade dê por terminada a sua obrigação prevista no plano. Contudo, costuma ser muito difícil para uma entidade dar por terminada a sua obrigação prevista no plano (sem pagamento) se os empregados são para manter. Portanto, na falta de prova em contrário, a contabilização dos benefícios pós-emprego pressupõe que uma entidade que esteja actualmente a prometer

tais benefícios continuará a fazê-lo durante a vida de trabalho restante dos empregados.

Demonstração da posição financeira

63 Uma entidade deve reconhecer o passivo (activo) de benefício definido líquido na demonstração da posição financeira.

64 Quando que uma entidade tiver um excedente num plano de benefício definido, deve mensurar o activo de benefício definido líquido como o mais baixo dos seguintes valores:

(a) o excedente no plano de benefício definido; e

(b) o limite máximo de activos, determinado usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 83.

65 Pode surgir um activo de benefício definido líquido quando um plano de benefício definido tenha sido financiado em excesso ou quando tiverem ocorrido ganhos actuariais. Uma entidade reconhece um activo de benefício definido líquido em tais casos, porque:

(a) a entidade controla um recurso, que é a capacidade de usar o excedente para gerar benefícios futuros;

(b) esse controlo é o resultado de acontecimentos passados (contribuições pagas pela entidade e serviço prestado pelo empregado); e

(c) estão disponíveis benefícios económicos futuros para a entidade na forma de uma redução em contribuições futuras ou de uma restituição de dinheiro, quer directamente para a entidade quer indirectamente para outro plano em défice. O limite máximo de activos é o valor presente desses benefícios futuros.

Reconhecimento e mensuração: valor presente das obrigações de benefício definido e custo do serviço corrente

66 O custo final de um plano de benefício definido pode ser influenciado por muitas variáveis, tais como ordenados finais, rotação dos empregados e mortalidade, contribuições dos empregados e evolução dos custos médicos. O custo final do plano é incerto e esta incerteza persistirá provavelmente durante

um longo período de tempo. Para mensurar o valor presente das obrigações de benefícios pós-emprego e o respectivo custo de serviço corrente é necessário:

(a) aplicar um método de avaliação actuarial (ver os parágrafos 67–69);

(b) atribuir benefício aos períodos de serviço (ver os parágrafos 70–74); e

(c) fazer pressupostos actuariais (ver os parágrafos 75–98).

Método de avaliação actuarial

67 **Uma entidade deve usar o método da unidade de crédito projectada para determinar o valor presente das suas obrigações de benefício definido e o respectivo custo do serviço corrente e, quando aplicável, o custo do serviço passado.**

68 O método da unidade de crédito projectada (também conhecido como método de benefícios acrescidos pro rata dos serviços ou como método benefício/anos de serviço) vê cada período de serviço como dando origem a uma unidade adicional de direito ao benefício (ver os parágrafos 70–74) e mensura cada unidade separadamente para construir a obrigação final (ver os parágrafos 75–98).

Exemplo ilustrativo do parágrafo 68

Um benefício de quantia única é pagável na cessação de serviço e é igual a 1% do ordenado final por cada ano de serviço. O ordenado no ano 1 é de 10 000 UM e presume-se um aumento anual de 7% (composto). A taxa de desconto utilizada é de 10% ao ano. A tabela que se segue mostra como a obrigação se constitui para um empregado cuja saída está prevista no final do ano 5, pressupondo que não há alterações nos pressupostos actuariais. Por razões de simplificação, este exemplo ignora o ajustamento adicional necessário para reflectir a probabilidade de o empregado deixar a entidade mais cedo ou mais tarde do que o previsto.

Ano	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	UM	*UM*	*UM*	*UM*	*UM*
Benefício atribuído a:					
– anos anteriores	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
– ano em curso (1% do ordenado final)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
– ano em curso e anteriores	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Obrigação inicial	*–*	*89*	*196*	*324*	*476*
Juro a 10%	*–*	*9*	*20*	*33*	*48*
Custo do serviço corrente	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Obrigação final	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Nota:

1 A obrigação inicial é o valor presente do benefício atribuído a anos anteriores.

2 O custo do serviço corrente é o valor presente do benefício atribuído ao ano em curso.

3 A obrigação final é o valor presente do benefício atribuído aos anos em curso e anteriores.

69 Uma entidade desconta a totalidade de uma obrigação de benefícios pós-emprego, mesmo que seja expectável que parte dessa obrigação seja liquidada até doze meses após o período de relato.

Atribuição do benefício aos períodos de serviço

70 **Na determinação do valor presente das suas obrigações de benefício definido, do respectivo custo do serviço corrente e, quando aplicável, do custo do serviço passado, uma entidade deve atribuir o benefício aos períodos de serviço de acordo com a fórmula de benefícios do plano. Porém, se o serviço de um empregado em anos posteriores conduzir a um nível materialmente mais elevado de benefícios do que em anos anteriores, uma entidade deve atribuir o benefício numa base de linha recta desde:**

(a) a data em que o serviço do empregado dá lugar pela primeira vez a benefícios segundo o plano (quer os benefícios estejam ou não condicionados por serviço futuro), até

(b) à data em que o serviço posterior de um empregado não dará lugar a uma quantia material de benefícios adicionais segundo o plano, para além dos provenientes de novos aumentos de ordenado.

71 O método da unidade de crédito projectada exige que uma entidade atribua benefício ao período corrente (para determinar o custo do serviço corrente) e aos períodos corrente e anteriores (para determinar o valor presente das obrigações de benefício definido). Uma entidade atribui benefício aos períodos em que surge a obrigação de proporcionar benefícios pós-emprego. Essa obrigação vai surgindo à medida que os empregados prestam serviços em compensação de benefícios pós-emprego que a entidade espera pagar em períodos de relato futuros. As técnicas actuariais permitem que uma entidade mensure essa obrigação com fiabilidade suficiente para justificar o reconhecimento de um passivo.

Exemplos ilustrativos do parágrafo 71

1 Um plano de benefício definido proporciona um benefício de quantia única de 100 UM pagável no momento da reforma por cada ano de serviço.

É atribuído um benefício de 100 UM a cada ano. O custo do serviço corrente tem o valor presente de 100 UM. O valor presente da obrigação de benefício definido é o valor presente de 100 UM, multiplicado pelo número de anos de serviço até ao fim do período de relato.

Se o benefício for pagável imediatamente quando o empregado deixa a entidade, o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação de benefício definido reflectem a data em que se prevê a saída do empregado. Assim, devido ao efeito de desconto, essas quantias são inferiores às quantias que seriam determinadas se o empregado saísse no fim do período de relato.

2 Um plano proporciona uma pensão mensal de 0,2% do ordenado final por cada ano de serviço. A pensão é pagável a partir dos 65 anos.

É atribuído a cada ano de serviço um benefício igual ao valor actual, à data prevista de reforma, de uma pensão mensal de 0,2% do ordenado final estimado, pagável a partir da data prevista de reforma e até à data prevista de morte. O custo do serviço corrente é o valor presente desse benefício. O valor presente da obrigação de benefício definido é o valor presente dos pagamentos mensais da pensão de 0,2% do ordenado final, multiplicado pelo número de anos de serviço até ao fim do período de relato. O custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação de benefício definido são descontados porque os pagamentos da pensão só começam aos 65 anos.

72 O serviço do empregado dá origem a uma obrigação segundo um plano de benefício definido mesmo que os benefícios estejam condicionados a um futuro emprego (por outras palavras, não estejam adquiridos). O serviço dos empregados antes da data de aquisição do direito ao benefício dá origem a

uma obrigação construtiva porque no fim de cada período de relato sucessivo se reduz a quantidade de serviço futuro que um empregado tem de prestar antes de ter direito ao benefício. Ao mensurar a sua obrigação de benefício definido, uma entidade considera a probabilidade de que alguns empregados possam não satisfazer quaisquer requisitos de aquisição do direito ao benefício. De forma semelhante, embora determinados benefícios pós-emprego, por exemplo médicos, apenas se tornem pagáveis se ocorrer um acontecimento especificado quando o empregado já não está empregado, cria-se uma obrigação quando o empregado presta serviço que lhe proporcionará direito ao benefício se ocorrer o acontecimento especificado. A probabilidade de que o acontecimento especificado ocorra afecta a mensuração da obrigação, mas não determina se a obrigação existe ou não.

Exemplos ilustrativos do parágrafo 72
1 Um plano paga um benefício de 100 UM por cada ano de serviço. Os benefícios adquirem-se após 10 anos de serviço. *É atribuído um benefício de 100 UM a cada ano. Em cada um dos dez primeiros anos o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação reflectem a probabilidade de que o empregado possa não completar 10 anos de serviço.* 2 Um plano paga um benefício de 100 UM por cada ano de serviço, excluindo o serviço antes dos 25 anos de idade. Os benefícios adquirem-se imediatamente. *Não é atribuído qualquer benefício ao serviço antes dos 25 anos porque o serviço antes dessa data não dá lugar a benefícios (condicionados ou não condicionados). É atribuído um benefício de 100 UM a cada ano subsequente.*

73 A obrigação aumenta até à data em que o serviço adicional prestado pelo empregado deixe de dar lugar a uma quantia material de benefícios futuros. Portanto, todo o benefício é atribuído aos períodos que terminem em ou antes dessa data. O benefício é atribuído a períodos contabilísticos individuais segundo a forma de benefício do plano. Porém, se o serviço do empregado em

anos posteriores conduzir a um nível materialmente mais elevado de benefício do que nos anos iniciais, uma entidade atribui o benefício numa base de linha recta até à data em que o serviço adicional do empregado deixe de dar lugar a uma quantia material de benefícios futuros. Isto porque o serviço do empregado durante a totalidade do período dará em última análise lugar a um benefício a esse nível mais alto.

Exemplos ilustrativos do parágrafo 73
1 Um plano paga um benefício de quantia única de 1 000 UM que se adquire após 10 anos de serviço. O plano não prevê qualquer benefício adicional para o serviço subsequente. *Um benefício de 100 UM (1 000 UM a dividir por dez) é atribuído a cada um dos primeiros 10 anos.* *O custo do serviço corrente em cada um dos 10 primeiros anos reflecte a probabilidade de o empregado não completar 10 anos de serviço. Nenhum benefício é atribuído a anos subsequentes.* 2 Um plano paga um benefício de reforma de quantia única de 2 000 UM a todos os empregados que ainda estejam empregados aos 55 anos após vinte anos de serviço, ou que ainda estejam empregados aos 65, independentemente da duração do seu serviço. *Para os empregados que sejam admitidos antes dos 35, o serviço começa a dar lugar aos benefícios segundo o plano aos 35 anos (um empregado pode sair com 30 anos e regressar aos 33 sem efeito na quantia ou oportunidade dos benefícios). Esses benefícios estão condicionados a serviço futuro. Adicionalmente, o serviço para além dos 55 não dará lugar a uma quantia material de benefícios futuros. Para estes empregados, a entidade atribui um benefício de 100 UM (2 000 UM a dividir por 20) a cada ano entre os 35 e os 55 anos de idade.* *Para os empregados que sejam admitidos entre os 35 e os 45 anos, o serviço para além de 20 anos não dará lugar a qualquer quantia material de benefícios adicionais. Para esses empregados, a entidade atribui um benefício de 100 (2 000 a dividir por 20) a cada um dos*

Exemplos ilustrativos do parágrafo 73

primeiros 20 anos.

Para um empregado que seja admitido aos 55, o serviço para além de 10 anos não dará lugar a qualquer quantia material de benefícios futuros. Para este empregado, a entidade atribui um benefício de 200 UM (2 000 UM a dividir por 10) a cada um dos 10 primeiros anos.

Para todos os empregados, o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação reflectem a probabilidade de que o empregado possa não completar o necessário período de serviço.

3 Um plano médico pós-emprego reembolsa 40% dos custos médicos pós-emprego de um empregado se o mesmo sair depois de mais de dez e menos de vinte anos de serviço e 50% desses custos se o empregado sair após vinte ou mais anos de serviço.

Segundo a fórmula de benefícios do plano, a entidade atribui 4% do valor presente dos custos médicos esperados (40% a dividir por dez) a cada um dos primeiros 10 anos e 1% (10% a dividir por 10) a cada um dos segundos 10 anos. O custo do serviço corrente em cada ano reflecte a probabilidade de o empregado poder não completar o período de serviço necessário para obter parte ou a totalidade dos benefícios. Para os empregados que se espera venham a sair passados menos de dez anos, nenhum benefício é atribuído.

4 Um plano médico pós-emprego reembolsa 10% dos custos médicos pós-emprego de um empregado se um empregado sair depois de mais de dez e menos de vinte anos de serviço e 50% desses custos se o empregado sair após vinte ou mais anos de serviço.

O serviço em anos posteriores conduzirá a um nível de benefícios materialmente mais elevado do que em anos recentes. Portanto, para os empregados que se espera venham a sair após vinte ou mais anos, a entidade atribui o benefício numa base de linha recta segundo o parágrafo 71. O serviço para além de vinte anos não dará lugar a qualquer quantia material de benefícios futuros. Portanto, o benefício

Exemplos ilustrativos do parágrafo 73
atribuído a cada um dos primeiros vinte anos é de 2,5% do valor presente dos custos médicos esperados (50% a dividir por vinte). *Para os empregados que se espere venham a sair entre os dez e vinte anos, o benefício atribuído a cada um dos primeiros 10 anos é de 1% do valor presente dos custos médicos esperados.* *Para estes empregados, nenhum benefício é atribuído ao serviço entre o final do décimo ano e a data estimada de saída.* *Para os empregados que se espera venham a sair passados menos de dez anos, nenhum benefício é atribuído.*

74 Quando a quantia de um benefício é uma proporção constante do ordenado final relativo a cada ano de serviço, os aumentos futuros dos ordenados afectarão a quantia necessária para liquidar a obrigação que existe relativamente ao serviço antes do fim do período de relato, mas não criam uma obrigação adicional. Portanto:

(a) para efeitos do parágrafo 70(b), os aumentos de ordenado não conduzem a benefícios adicionais, embora a quantia dos benefícios seja dependente do ordenado final; e

(b) a quantia do benefício atribuído a cada período é uma proporção constante do ordenado ao qual o benefício está ligado.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 74
Os empregados têm direito a um benefício de 3% do ordenado final por cada ano de serviço antes dos 55 anos. *O benefício de 3% do ordenado final estimado é atribuído a cada ano até aos 55. Esta é a data em que o serviço adicional prestado pelo empregado não dará lugar a uma quantia material de benefícios adicionais segundo o plano. Nenhum benefício é atribuído ao serviço após essa idade.*

Pressupostos actuariais

75 **Os pressupostos actuariais devem ser neutros e mutuamente compatíveis.**

76 Os pressupostos actuariais são as melhores estimativas da entidade das variáveis que determinarão o custo final de proporcionar benefícios pós-emprego. Os pressupostos actuariais compreendem:

(a) pressupostos demográficos acerca das características futuras dos actuais e antigos empregados (e seus dependentes) que sejam elegíveis para os benefícios. Os pressupostos demográficos tratam matérias como:

(i) a mortalidade (ver os parágrafos 81 e 82);

(ii) as taxas de rotação, de incapacidade e de reforma antecipada dos empregados;

(iii) a proporção dos membros do plano com dependentes que serão elegíveis para os benefícios;

(iv) a proporção dos membros do plano que irão escolher cada opção de pagamento disponível nos termos do plano; e

(v) as taxas de utilização dos planos médicos.

(b) pressupostos financeiros, que tratam matérias como:

(i) a taxa de desconto (ver os parágrafos 83–86);

(ii) os níveis de benefícios, excluindo quaisquer custos dos benefícios a suportar pelos empregados, e os ordenados futuros (ver os parágrafos 87–95);

(iii) no caso de benefícios médicos, os custos médicos futuros, incluindo os custos de tratamento das reclamações (ou seja, os custos que serão suportados no processamento e resolução das reclamações, incluindo honorários de advogados e peritos) (ver os parágrafos 96–98); e

(iv) os impostos a pagar pelo plano sobre as contribuições relativas a serviços anteriores à data de relato ou sobre benefícios decorrentes desses serviços.

77 Os pressupostos actuariais são neutros se não forem nem imprudentes nem excessivamente conservadores.

78 Os pressupostos actuariais são mutuamente compatíveis se reflectirem os relacionamentos económicos entre factores como a inflação, as taxas de aumento dos ordenados e as taxas de desconto. Por exemplo, todos os pressupostos que dependem de um dado nível de inflação (tais como pressupostos sobre taxas de juro e aumentos de ordenados e de benefícios) em qualquer dado período futuro pressupõem o mesmo nível de inflação nesse período.

79 Uma entidade determina a taxa de desconto e outros pressupostos financeiros em termos nominais (declarados), salvo se forem mais credíveis estimativas em termos reais (ajustadas pela inflação), por exemplo, numa economia hiperinflacionária (ver a IAS 29 *Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*) ou quando o benefício está indexado e existe um mercado estável em obrigações indexadas da mesma moeda e prazo.

80 Os pressupostos financeiros devem basear-se nas expectativas de mercado, no fim do período de relato, relativamente ao período durante o qual as obrigações deverão ser liquidadas.

Pressupostos actuariais: mortalidade

81 Uma entidade deve determinar os seus pressupostos de mortalidade com base na sua melhor estimativa da mortalidade dos membros do plano durante e após o emprego.

82 Para estimar o custo final do benefício, a entidade tem em consideração as variações previstas da mortalidade, por exemplo alterando as tabelas de mortalidade-padrão com estimativas quanto à melhoria das taxas de mortalidade.

Pressupostos actuariais: taxa de desconto

83 A taxa usada para descontar as obrigações de benefícios pós-emprego (financiadas ou não financiadas) deve ser determinada por referência às taxas de rendibilidade de mercado no fim do período de relato para obrigações de empresas de alta qualidade. Para as moedas para as quais não haja um mercado estável em tais obrigações de empresas de alta

qualidade, devem ser usadas as taxas de rendibilidade (no fim do período de relato) em obrigações governamentais expressas nessa moeda. A moeda e o prazo das obrigações de empresas ou das obrigações governamentais devem ser consistentes com a moeda e o prazo estimado das obrigações de benefícios pós-emprego.

84 Um pressuposto actuarial que tem um efeito material é a taxa de desconto. A taxa de desconto reflecte o valor temporal do dinheiro mas não o risco actuarial ou de investimento. Além disso, a taxa de desconto não reflecte o risco de crédito específico da entidade suportado pelos seus credores, nem o risco de que a experiência futura possa diferir dos pressupostos actuariais.

85 A taxa de desconto reflecte a oportunidade estimada dos pagamentos de benefícios. Na prática, uma entidade consegue muitas vezes esse objectivo aplicando uma única taxa de desconto média ponderada que reflicta o calendário e a quantia estimada dos pagamentos de benefícios e a moeda em que os benefícios vão ser pagos.

86 Nalguns casos, não existe um mercado estável para obrigações com uma maturidade suficientemente longa para ter correspondência com a maturidade estimada de todos os pagamentos de benefício. Em tais casos, uma entidade usa taxas de mercado correntes com o prazo apropriado para descontar pagamentos a prazos mais curtos, e estima a taxa de desconto para maturidades mais longas extrapolando taxas de mercado correntes ao longo da curva de taxas de rendibilidade. O valor presente total de uma obrigação de benefício definido não deverá ser particularmente sensível à taxa de desconto aplicada à parte dos benefícios pagável para além da maturidade final das obrigações de empresas ou das obrigações governamentais disponíveis.

Pressupostos actuariais: ordenados, benefícios e custos médicos

87 **Uma entidade deve mensurar as suas obrigações de benefício definido numa base que reflicta:**

(a) os benefícios estabelecidos nos termos do plano (ou que resultem de qualquer obrigação construtiva que vá para além desses termos) no fim do período de relato;

(b) quaisquer aumentos estimados dos ordenados futuros que afectem os benefícios a pagar;

(c) o efeito de qualquer limite na participação do empregador no custo dos benefícios futuros;

(d) as contribuições dos empregados ou de terceiros que reduzam o custo final que esses benefícios representam para a entidade; e

(e) alterações futuras estimadas no nível de quaisquer benefícios estatais que afectem os benefícios pagáveis segundo um plano de benefício definido, se, e só se:

(i) essas alterações estiverem em vigor antes do fim do período de relato; ou

(ii) os dados históricos, ou outra prova credível, indicarem que esses benefícios estatais se alterarão de forma previsível, por exemplo em linha com alterações futuras nos níveis gerais de preços ou dos ordenados.

88 Os pressupostos actuariais reflectem alterações em benefícios futuros que estejam estabelecidas nos termos formais do plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) no fim do período de relato. Este é o caso quando, por exemplo:

(a) a entidade tem um passado histórico de benefícios crescentes, por exemplo para mitigar os efeitos da inflação, e não existe indicação de que esta prática se alterará no futuro;

(b) a entidade é obrigada, seja pelos termos formais de um plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) ou pela legislação, a usar qualquer excedente do plano em benefício dos participantes do plano (ver o parágrafo 108(c)); ou

(c) os benefícios variam em resposta a objectivos de desempenho ou de outros critérios. Por exemplo, os termos do plano podem estabelecer que serão pagos benefícios reduzidos ou exigidas contribuições adicionais aos empregados se os activos do plano forem insuficientes. A mensuração da obrigação reflecte a melhor estimativa do efeito do objectivo de desempenho ou de outros critérios.

89 Os pressupostos actuariais não reflectem alterações em benefícios futuros que não estejam estabelecidas nos termos formais do plano (ou de uma obrigação construtiva) no fim do período de relato. Tais alterações resultarão em:

(a) custo do serviço passado, na medida em que alterem benefícios relativos ao serviço antes da alteração; e

(b) custo do serviço corrente para os períodos após a alteração, na medida em que alterem benefícios relativos a serviços após a alteração.

90 As estimativas de aumentos de ordenados futuros tomam em conta a inflação, a experiência, as promoções e outros factores relevantes, tais como a oferta e procura no mercado de trabalho.

91 Alguns planos de benefício definido limitam as contribuições exigidas a uma entidade. O custo final dos benefícios tem em conta o efeito de um tal limite das contribuições. O efeito de um limite das contribuições é determinado ao longo do mais curto dos seguintes períodos:

(a) duração estimada da entidade; e

(b) duração estimada do plano.

92 Alguns planos de benefício definido exigem que os empregados ou terceiros contribuam para o custo do plano. As contribuições dos empregados reduzem o custo dos benefícios para a entidade. Uma entidade considera se as contribuições de terceiros reduzem o custo dos benefícios para a entidade, ou constituem um direito de reembolso conforme descrito no parágrafo 116. As contribuições dos empregados ou de terceiros encontram-se estabelecidas nos termos formais do plano (ou resultam de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos), ou são discricionárias. As contribuições discricionárias dos empregados ou de terceiros reduzem o custo do serviço após o pagamento dessas contribuições para o plano.

93 As contribuições dos empregados ou de terceiros estabelecidas nos termos formais do plano reduzem o custo do serviço (se estiverem associadas ao serviço) ou afectam a remensuração do passivo (ativo) benefício definido líquido (se não estiverem associadas ao serviço). Um exemplo de contribuições não associadas ao serviço é o caso de as contribuições serem necessárias para reduzir um défice resultante de perdas sobre os activos do

plano ou de perdas actuariais. Se as contribuições dos empregados ou de terceiros estão associadas ao serviço, essas contribuições reduzem o custo do serviço do seguinte modo:

(a) se a quantia das contribuições depender do número de anos de serviço, a entidade deve imputar as contribuições aos períodos de serviço utilizando o método de imputação exigido no parágrafo 70 para os benefícios brutos (ou seja, utilizando a fórmula de contribuição do plano ou um método linear); ou

(b) se a quantia das contribuições for independente do número de anos de serviço, a entidade pode reconhecer essas contribuições como uma redução do custo do serviço no período em que o serviço relacionado é prestado. As contribuições que são independentes do número de anos de serviço são por exemplo aquelas que constituem uma percentagem fixa do salário do empregado, uma quantia fixa durante todo o período de serviço ou dependentes da idade do empregado.

O parágrafo A1 proporciona orientações de aplicação relacionadas.

94 Relativamente às contribuições dos empregados ou de terceiros que são imputadas aos períodos de serviço de acordo com o parágrafo 93 (a), as alterações nas contribuições têm como resultado:

(a) um custo do serviço corrente e passado (se essas alterações não estiverem estabelecidas nos termos formais do plano e não resultarem de uma obrigação construtiva); ou

(b) ganhos e perdas actuariais (se essas alterações estiverem estabelecidas nos termos formais do plano ou resultarem de uma obrigação construtiva).

95 Alguns benefícios pós-emprego estão associados a variáveis tais como o nível de benefícios de reforma estatais ou de cuidados médicos estatais. A mensuração de tais benefícios reflecte a melhor estimativa de tais variáveis, com base em dados históricos e outra prova credível.

96 Os pressupostos acerca de custos médicos devem tomar em conta as alterações futuras estimadas no custo dos serviços médicos, resultantes não só da inflação como de alterações específicas nos custos médicos.

97 A mensuração de benefícios médicos pós-emprego exige pressupostos acerca do nível e da frequência de futuras reclamações e do custo de satisfazer reclamações. Uma entidade estima os custos médicos futuros com base em dados históricos acerca da própria experiência da entidade, complementada sempre que necessário por dados históricos de outras entidades, de empresas de seguros, de fornecedores de serviços médicos ou de outras fontes. As estimativas dos custos médicos futuros consideram o efeito dos avanços tecnológicos, das alterações na utilização dos cuidados de saúde ou dos modelos de prestação desses cuidados e das alterações nas condições de saúde dos participantes do plano.

98 O nível e a frequência das reclamações são particularmente sensíveis à idade, às condições de saúde e sexo dos empregados (e dos seus dependentes) e podem ser sensíveis a outros factores, tais como a localização geográfica. Por conseguinte, os dados históricos são ajustados na medida em que a composição demográfica da população seja diferente do da população usada como base para esses dados. São também ajustados sempre que exista prova credível de que as tendências históricas não continuarão a verificar-se.

Custo do serviço passado e ganhos e perdas aquando da liquidação

99 **Antes de determinar o custo do serviço passado, ou um ganho ou perda aquando da liquidação, uma entidade deve remensurar o passivo (activo) de benefício definido líquido usando o justo valor actual dos activos do plano e pressupostos actuariais actuais (incluindo as taxas de juro de mercado correntes e outros preços de mercado correntes) que sejam reflexo dos benefícios oferecidos pelo plano antes da sua alteração, corte ou liquidação.**

100 Uma entidade não precisa de distinguir entre o custo do serviço passado resultante de uma alteração ou de um corte do plano e um ganho ou perda aquando da liquidação, se essas transacções ocorrerem em conjunto. Em alguns casos, uma alteração do plano ocorre antes da liquidação, nomeadamente quando uma entidade altera os benefícios de um plano e liquida os benefícios alterados mais tarde. Nesses casos, a entidade reconhece

o custo do serviço passado antes de qualquer ganho ou perda aquando da liquidação.

101 Uma liquidação ocorre juntamente com uma alteração do plano ou com um corte se um plano for terminado de forma tal que a obrigação é liquidada e o plano deixa de existir. Porém, o término de um plano não é uma liquidação se o plano for substituído por um novo plano que ofereça benefícios que, em substância, sejam idênticos.

Custo do serviço passado

102 O custo do serviço passado é a variação do valor presente da obrigação de benefício definido resultante de uma alteração ou de um corte do plano.

103 Uma entidade deve reconhecer o custo do serviço passado como um gasto na primeira das seguintes datas:

(a) quando ocorre a alteração ou o corte do plano;

(b) quando a entidade reconhece os custos de reestruturação relacionados (ver a IAS 37) ou os benefícios de cessação (ver o parágrafo 165).

104 Ocorre uma alteração do plano quando uma entidade introduz ou retira um plano de benefício definido ou altera os benefícios a pagar ao abrigo de um plano de benefício definido existente.

105 Ocorre um corte quando uma entidade reduz significativamente o número de empregados cobertos por um plano. Um corte pode decorrer de um evento isolado, como o encerramento de uma fábrica, a descontinuação de uma operação ou a cessação ou suspensão de um plano.

106 O custo do serviço passado pode ser positivo (quando os benefícios são introduzidos ou modificados de tal forma que o valor presente da obrigação de benefício definido aumente) ou negativo (quando os benefícios existentes são cancelados ou alterados de tal forma que o valor presente da obrigação de benefício definido diminua).

107 Quando uma entidade reduz os benefícios a pagar segundo um plano de benefício definido existente e, ao mesmo tempo, aumenta outros benefícios a

pagar segundo o plano para os mesmos empregados, a entidade trata a alteração como uma alteração líquida única.

108 O custo do serviço passado exclui:

(a) o efeito de diferenças entre os aumentos de ordenados reais e os aumentos previamente assumidos na obrigação de pagar benefícios relativos ao serviço em anos anteriores (não há custo do serviço passado porque os pressupostos actuariais contemplam ordenados projectados);

(b) as estimativas por defeito e por excesso de aumentos discricionários das pensões quando uma entidade tem uma obrigação construtiva de conceder tais aumentos (não há custo do serviço passado porque os pressupostos actuariais têm em conta tais aumentos);

(c) as estimativas de melhorias de benefícios que resultem de ganhos actuariais ou do retorno dos activos do plano que já foram reconhecidos nas demonstrações financeiras se a entidade estiver obrigada, quer pelos termos formais de um plano (ou por uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) quer pela legislação, a usar qualquer excedente no plano em benefício dos seus participantes, mesmo se o aumento dos benefícios não tiver ainda sido formalmente concedido (não há custo do serviço passado porque o aumento resultante da obrigação é uma perda actuarial, ver o parágrafo 88); e

(d) o aumento de benefícios adquiridos (ou seja, benefícios não condicionados a futuro emprego, ver o parágrafo 72) quando, na ausência de benefícios novos ou melhorados, os empregados satisfaçam os requisitos de aquisição do direito (não há custo do serviço passado porque a entidade reconheceu o custo estimado dos benefícios como custo do serviço corrente à medida que o serviço foi sendo prestado).

Ganhos e perdas aquando da liquidação

109 O ganho ou perda aquando de uma liquidação é a diferença entre:

(a) o valor presente da obrigação de benefício definido a liquidar, conforme determinado à data da liquidação; e

(b) o preço da liquidação, incluindo quaisquer activos do plano transferidos e quaisquer pagamentos efectuados directamente pela entidade no âmbito da liquidação.

110 Uma entidade deve reconhecer um ganho ou perda aquando da liquidação de um plano de benefício definido na data em que ocorrer a liquidação.

111 Ocorre uma liquidação quando uma entidade celebra uma transacção que elimina todas as futuras obrigações legais ou construtivas relativamente a parte ou a todos os benefícios proporcionados por um plano de benefício definido (com excepção de um pagamento de benefícios feito a, ou a favor de, empregados de acordo com os termos do plano e incluído nos pressupostos actuariais). Considera-se uma liquidação, por exemplo, uma transferência pontual de obrigações significativas do empregador segundo o plano para uma empresa de seguros através da aquisição de uma apólice de seguros; não se considera uma liquidação um pagamento único em dinheiro feito, nos termos do plano, aos participantes do plano, em troca dos seus direitos a receber determinados benefícios pós-emprego.

112 Em alguns casos, uma entidade adquire uma apólice de seguros para financiar alguns ou todos os benefícios dos empregados relativos ao serviço dos empregados no período corrente e anteriores. A aquisição de tal apólice não é uma liquidação se a entidade mantiver uma obrigação legal ou construtiva (ver o parágrafo 46) de efectuar pagamentos adicionais se o segurador não pagar os benefícios dos empregados especificados na apólice de seguros. Os parágrafos 116–119 tratam do reconhecimento e mensuração dos direitos de reembolso de acordo com as apólices de seguros que não sejam activos do plano.

Reconhecimento e mensuração: activos do plano

Justo valor dos activos do plano

113 Na determinação do défice ou excedente, o justo valor de quaisquer activos do plano é deduzido do valor presente da obrigação de benefício definido.

114 Os activos do plano excluem contribuições não pagas devidas ao fundo de financiamento pela entidade que relata, bem como quaisquer instrumentos financeiros não transferíveis emitidos pela entidade e detidos pelo fundo. Os activos do plano são reduzidos de quaisquer passivos do fundo que não se relacionem com os benefícios dos empregados, por exemplo valores a pagar, comerciais ou outros, e passivos resultantes de instrumentos financeiros derivados.

115 Quando os activos do plano incluírem apólices de seguro elegíveis que correspondam exactamente à quantia e oportunidade de alguns ou de todos os benefícios a pagar segundo o plano, o justo valor dessas apólices de seguro é considerado equivalente ao valor presente das respectivas obrigações (sujeito a qualquer redução necessária se as quantias a receber segundo as apólices de seguro não forem recuperáveis na totalidade).

Reembolsos

116 Quando, e só quando, for virtualmente certo que uma outra parte reembolsará alguns ou todos os dispêndios necessários para liquidar uma obrigação de benefício definido, uma entidade deve:

(a) reconhecer o seu direito ao reembolso como um activo separado. A entidade deve mensurar o activo pelo justo valor;

(b) desagregar e reconhecer as variações no justo valor do seu direito ao reembolso da mesma maneira que as variações no justo valor dos activos do plano (ver os parágrafos 124 e 125). As componentes do custo de benefício definido reconhecido de acordo com o parágrafo 120 podem ser reconhecidas líquidas das quantias relativas às variações na quantia escriturada do direito ao reembolso.

117 Por vezes, uma entidade está em condições de pedir que uma outra parte, tal como uma seguradora, pague parte ou a totalidade dos dispêndios necessários para liquidar uma obrigação de benefício definido. As apólices de seguros elegíveis, como definidas no parágrafo 8, são activos do plano. Uma entidade contabiliza as apólices de seguros elegíveis da mesma maneira que os outros

activos do plano e o parágrafo 116 não se aplica (ver os parágrafos 46–49 e 115).

118 Quando uma apólice de seguro detida por uma entidade não for uma apólice de seguro elegível, essa apólice de seguro não é um activo do plano. Nesses casos, aplica-se o parágrafo 116: a entidade reconhece o seu direito ao reembolso de acordo com a apólice de seguro como um activo separado e não como uma dedução ao determinar o défice ou excedente do benefício definido. O parágrafo 140(b) exige que a entidade divulgue uma breve descrição da ligação entre o direito ao reembolso e a respectiva obrigação.

119 Se o direito ao reembolso decorrer de uma apólice de seguros que corresponda exactamente à quantia e ao momento de todos ou de alguns dos benefícios a pagar segundo um plano de benefício definido, o justo valor do direito ao reembolso é considerado equivalente ao valor presente da respectiva obrigação (sob reserva de qualquer redução necessária se o reembolso não for recuperável na totalidade).

Componentes do custo de benefício definido

120 Uma entidade deve reconhecer os componentes do custo de benefício definido como se segue, salvo na medida em que outra IFRS exija ou permita a sua inclusão no custo de um activo:

(a) o custo do serviço (ver os parágrafos 66–112) nos resultados;

(b) o juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido (ver os parágrafos 123–126) nos resultados; e

(c) a remensuração do passivo (activo) de benefício definido líquido (ver os parágrafos 127–130) em outro rendimento integral.

121 Outras IFRS exigem a inclusão de determinados custos de benefícios dos empregados no custo dos activos, tais como inventários e activos fixos tangíveis (ver as IAS 2 e IAS 16). Quaisquer custos de benefícios pós-emprego incluídos no custo de tais activos incluem a parte apropriada das componentes enumeradas no parágrafo 120.

122 A remensuração do passivo (activo) de benefício definido líquido reconhecida em outro rendimento integral não deve ser reclassificada

para os resultados em períodos subsequentes. Contudo, a entidade pode transferir essas quantias reconhecidas em outro rendimento integral dentro do capital próprio.

Juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido

123 **O juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido é determinado pela multiplicação do passivo (activo) de benefício definido líquido pela taxa de desconto especificada no parágrafo 83, ambos determinados no início do período de relato anual, tendo em conta qualquer variação do passivo (activo) de benefício definido líquido durante o período em consequência do pagamento de contribuições e benefícios.**

124 O juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido pode ser considerado como incluindo os juros recebidos sobre os activos do plano, o gasto de juros da obrigação de benefício definido e os juros referentes ao efeito do limite máximo de activos referido no parágrafo 64.

125 O rendimento de juros dos activos do plano é um componente do retorno dos activos do plano e é determinado pela multiplicação do justo valor dos activos do plano pela taxa de desconto especificada no parágrafo 83, ambos determinados no início do período de relato anual, tendo em conta qualquer variação nos activos do plano detidos durante o período como resultado das contribuições e pagamentos de benefícios. A diferença entre o rendimento dos juros sobre os activos do plano e o retorno dos activos do plano é incluída na remensuração do passivo (activo) de benefício definido líquido.

126 Os juros referentes ao efeito do limite máximo de activos fazem parte da variação total do efeito do limite máximo de activos e determinam-se pela multiplicação do efeito do limite máximo de activos pela taxa de desconto especificada no parágrafo 83, ambos determinados no início do período de relato anual. A diferença entre essa quantia e a variação total do efeito do limite máximo de activos é incluída na remensuração do passivo (activo) de benefício definido líquido.

Remensuração do passivo (activo) de benefício definido líquido

127 A remensuração do passivo (activo) de benefício definido líquido inclui:

(a) os ganhos e perdas actuariais (ver os parágrafos 128 e 129);

(b) o retorno dos activos do plano (ver o parágrafo 130), excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido (ver o parágrafo 125); e

(c) qualquer variação do efeito do limite máximo de activos, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido (ver o parágrafo 126).

128 Os ganhos e perdas actuariais resultam de aumentos ou diminuições no valor presente de uma obrigação de benefício definido em consequência de alterações nos pressupostos actuariais e de ajustamentos de experiência. As causas de ganhos e perdas actuariais incluem, por exemplo:

(a) taxas inesperadamente altas ou baixas de rotação dos empregados, de reformas antecipadas ou de mortalidade ou de aumentos em ordenados, em benefícios (se os termos formais ou construtivos de um plano proporcionarem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos;

(b) o efeito de alterações nos pressupostos relativos às opções de pagamento dos benefícios;

(c) o efeito de alterações nas estimativas da futura rotação dos empregados, das reformas antecipadas ou da mortalidade ou dos aumentos em ordenados, em benefícios (se os termos formais ou construtivos de um plano proporcionarem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos; e

(d) o efeito de alterações na taxa de desconto.

129 Os ganhos e perdas actuariais não incluem as alterações do valor presente da obrigação de benefício definido que resultem da introdução, alteração, corte ou liquidação do plano de benefício definido, ou de alterações dos benefícios a pagar ao abrigo do plano de benefício definido. Essas alterações resultam em custos de serviços passados ou em ganhos ou perdas aquando da liquidação.

130 Para determinar o retorno dos activos do plano, a entidade deduz os custos de gestão dos activos do plano e quaisquer impostos a pagar pelo próprio plano que não sejam impostos incluídos nos pressupostos actuariais usados para mensurar a obrigação de benefício definido (parágrafo 76). Os outros custos administrativos não são deduzidos do retorno dos activos do plano.

Apresentação

Compensação

131 Uma entidade deve compensar um activo relativo a um plano com um passivo relativo a outro plano quando, e somente quando, a entidade:

(a) tiver um direito legalmente exigível de usar um excedente de um plano para liquidar obrigações do outro plano; e

(b) pretender liquidar as obrigações numa base líquida ou realizar o excedente de um plano e liquidar a sua obrigação de acordo com o outro plano em simultâneo.

132 Os critérios de compensação são semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*.

Distinção corrente/não corrente

133 Algumas entidades distinguem activos e passivos correntes de activos e passivos não correntes. Esta Norma não específica se uma entidade deve distinguir as partes corrente e não corrente de activos e passivos resultantes de benefícios pós-emprego.

Componentes do custo de benefício definido

134 O parágrafo 120 exige que uma entidade reconheça o custo do serviço e o juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido nos resultados. Esta Norma não especifica de que modo uma entidade deve apresentar o custo do serviço corrente e o juro líquido sobre o passivo (activo) do benefício definido líquido. Uma entidade apresenta essas componentes de acordo com a IAS 1.

Divulgação

135 Uma entidade deve divulgar informação que:

(a) explique as características dos seus planos de benefício definido e os riscos associados (ver o parágrafo 139);

(b) identifique e explique as quantias nas suas demonstrações financeiras que resultam dos seus planos de benefício definido (ver os parágrafos 140–144); e

(c) descreva de que modo os seus planos de benefício definido podem afectar a quantia, o momento e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade (ver os parágrafos 145–147).

136 Para cumprir os objectivos do parágrafo 135, uma entidade deve considerar todos os seguintes elementos:

(a) o nível de detalhe necessário para satisfazer os requisitos de divulgação;

(b) a ênfase a atribuir a cada um dos vários requisitos;

(c) o nível de agregação ou desagregação a aplicar; e

(d) se os utilizadores das demonstrações financeiras necessitam de informações adicionais para avaliar a informação quantitativa divulgada.

137 Se as informações divulgadas de acordo com os requisitos desta Norma e de outras IFRS não forem suficientes para cumprir os objectivos do parágrafo 135, uma entidade deve divulgar as informações adicionais necessárias para cumprir esses objectivos. Uma entidade pode, por exemplo, apresentar uma análise do valor presente da obrigação de benefício definido que distinga a natureza, as características e os riscos da obrigação. Essa divulgação pode distinguir entre:

(a) quantias devidas a membros activos, a membros com direitos diferidos e a pensionistas;

(b) benefícios adquiridos e benefícios acumulados mas não adquiridos;

(c) benefícios condicionados, quantias atribuíveis a aumentos futuros de ordenados e outros benefícios.

138 A entidade deve avaliar se todas ou algumas informações divulgadas devem ser desagregadas para distinguir entre planos ou grupos de planos com riscos materialmente diferentes. Uma entidade pode, por exemplo, desagregar as informações divulgadas sobre planos que tenham uma ou mais das seguintes características:

(a) diferentes localizações geográficas.

(b) diferentes características, tais como planos de pensão baseados num ordenado fixo, planos de pensão baseados no último ordenado ou planos de assistência médica pós-emprego.

(c) diferentes ambientes regulamentares.

(d) diferentes segmentos de relato.

(e) diferentes mecanismos de financiamento (por exemplo, totalmente não financiados, com financiamento total ou parcialmente financiado).

Características dos planos de benefício definido e riscos associados

139 Uma entidade deve divulgar:

(a) informações sobre as características dos seus planos de benefício definido, incluindo:

(i) a natureza dos benefícios proporcionados pelo plano (por exemplo, plano de benefício definido com base no último ordenado ou plano baseado em contribuições com garantia).

(ii) uma descrição do quadro regulamentar pelo qual se rege o plano, por exemplo, o nível de eventuais requisitos de financiamento mínimo, e de quaisquer efeitos que o quadro regulamentar tenha no plano, como o limite máximo de activos (ver o parágrafo 64);

(iii) uma descrição de quaisquer outras responsabilidades que a entidade tenha na governação do plano, por exemplo responsabilidades de trustees ou de órgãos de gestão do plano.

(b) uma descrição dos riscos a que o plano expõe a entidade, com destaque para quaisquer riscos invulgares, riscos específicos da entidade ou do plano e concentrações de risco significativas. Por exemplo, se os activos do plano estiverem maioritariamente

investidos numa só categoria de investimentos, como o sector imobiliário, o plano pode expor a entidade a uma concentração do risco no mercado imobiliário;

(c) uma descrição de qualquer alteração, corte e liquidações do plano.

Explicação das quantias nas demonstrações financeiras

140 Uma entidade deve apresentar uma reconciliação dos saldos de abertura e de fecho para cada uma das seguintes rubricas, se aplicável:

(a) o passivo (activo) de benefício definido líquido, apresentando reconciliações separadas para:

(i) os activos do plano.

(ii) o valor presente da obrigação de benefício definido.

(iii) o efeito do limite máximo de activos.

(b) quaisquer direitos de reembolso. Uma entidade também deve descrever a relação entre qualquer direito de reembolso e a respectiva obrigação.

141 Cada reconciliação enumerada no parágrafo 140 deve apresentar cada um dos seguintes elementos, se aplicável:

(a) o custo do serviço corrente.

(b) o rendimento ou gasto do juro.

(c) a remensuração do passivo (activo) de benefício definido líquido, apresentando em separado:

(i) o retorno dos activos do plano, excluindo as quantias incluídas nos juros em (b).

(ii) os ganhos e perdas actuariais resultantes de alterações dos pressupostos demográficos (ver o parágrafo 76(a)).

(iii) os ganhos e perdas actuariais resultantes de alterações dos pressupostos financeiros (ver o parágrafo 76(b)).

(iv) as variações do efeito de restringir um activo líquido de benefício definido ao limite máximo de activos, excluindo as quantias incluídas nos juros em (b). Uma entidade deve também divulgar o modo como determinou o benefício económico disponível máximo, isto é, se tais benefícios

assumem a forma de restituições, reduções em futuras contribuições ou uma combinação de ambas.

(d) o custo do serviço passado e os ganhos e perdas resultantes de liquidações. Conforme previsto no parágrafo 100, não é necessário distinguir o custo do serviço passado e os ganhos e perdas resultantes de liquidações se estes ocorrerem em conjunto;

(e) o efeito de alterações cambiais.

(f) as contribuições para o plano, indicando em separado as contribuições do empregador e dos participantes do plano.

(g) os pagamentos do plano, indicando em separado os pagamentos referentes a quaisquer liquidações.

(h) os efeitos de concentrações de actividades empresariais e alienações.

142 Uma entidade deve desagregar o justo valor dos activos do plano em classes que distingam a natureza e os riscos de tais activos, subdividindo cada classe de activos do plano em activos que têm um preço de mercado cotado num mercado activo (conforme definido na IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*) e os que não têm. Considerando o nível de divulgação referido no parágrafo 136, uma entidade pode distinguir, por exemplo, entre:

(a) caixa e equivalentes de caixa;

(b) instrumentos de capital próprio (segregados por sector de indústria, dimensão da empresa, localização geográfica, etc.);

(c) instrumentos de dívida (segregados por tipo de emitente, qualidade de crédito, localização geográfica, etc.);

(d) imóveis (segregados por localização geográfica, etc.);

(e) instrumentos derivados (segregados por tipo de risco subjacente no contrato, por exemplo, contratos de taxa de juro, contratos de taxa de câmbio, contratos de capital, contratos de crédito, swaps de longa duração, etc.);

(f) fundos de investimento (segregados por tipo de fundo);

(g) títulos garantidos por activos; e

(h) dívida estruturada.

143 Uma entidade deve divulgar o justo valor dos instrumentos financeiros transferíveis que a própria entidade detém como activos do plano e o justo

valor dos activos do plano que são imóveis ocupados pela entidade ou outros activos usados pela entidade.

144 Uma entidade deve divulgar os pressupostos actuariais significativos usados para determinar o valor presente da obrigação de benefício definido (ver o parágrafo 76). Essa divulgação deve ser feita em termos absolutos (por exemplo, como uma percentagem absoluta e não apenas como uma margem entre diferentes percentagens ou outras variáveis). Quando uma entidade proporciona divulgações pelo total para um agrupamento de planos, deve apresentar tais divulgações sob a forma de médias ponderadas ou de intervalos relativamente estreitos.

Quantia, oportunidade e incerteza dos fluxos de caixa futuros

145 Uma entidade deve divulgar:

(a) uma análise de sensibilidade para cada pressuposto actuarial significativo (como divulgado segundo o parágrafo 144) no fim do período de relato, que mostre de que modo a obrigação de benefício definido teria sido afectada por alterações do pressuposto actuarial em causa que poderiam ter razoavelmente ocorrido naquela data;

(b) os métodos e pressupostos usados para preparar a análise de sensibilidade exigida em (a) e as limitações de tais métodos;

(c) as alterações, relativamente ao período anterior, nos métodos e pressupostos usados para preparar a análise de sensibilidade, e os motivos de tais alterações.

146 Uma entidade deve divulgar uma descrição de quaisquer estratégias de gestão do activo/passivo usadas pelo plano ou pela entidade, incluindo o recurso a anuidades e outras técnicas, tais como swaps de longa duração, para gerir o risco.

147 Para dar uma indicação quanto ao efeito do plano de benefícios futuros nos fluxos de caixa futuros da entidade, uma entidade deve divulgar:

(a) uma descrição de quaisquer acordos de financiamento e políticas de financiamento que afectem as contribuições futuras;

(b) as contribuições previstas para o plano durante o próximo período de relato anual;

(c) informações sobre o perfil de maturidade da obrigação de benefício definido. Essa informação inclui a duração média ponderada da obrigação de benefício definido e pode incluir outras informações sobre a distribuição no tempo dos pagamentos dos benefícios, por exemplo sob a forma de uma análise da maturidade dos pagamentos dos benefícios.

Planos multiempregador

148 Se uma entidade participar num plano de benefício definido multiempregador, deve divulgar:

(a) uma descrição dos acordos de financiamento, incluindo o método usado para determinar a taxa de contribuições da entidade e quaisquer requisitos de financiamento mínimo.

(b) uma descrição da medida em que a entidade pode ser responsável perante o plano pelas obrigações de outras entidades segundo os termos e condições do plano multiempregador.

(c) uma descrição de qualquer afectação acordada de um défice ou excedente em caso de:

(i) liquidação do plano; ou

(ii) saída da entidade do plano.

(d) se a entidade contabilizar o plano como se fosse um plano de contribuição definida de acordo com o parágrafo 34, deve divulgar os seguintes elementos, para além das informações exigidas em (a)–(c) e em vez das informações exigidas nos parágrafos 139–147:

(i) o facto de o plano ser um plano de benefício definido.

(ii) a razão por que não está disponível informação suficiente para permitir a entidade a contabilizar o plano como plano de benefício definido.

(iii) as contribuições previstas para o plano durante o próximo período de relato anual.

(iv) informações sobre qualquer défice ou excedente do plano que possa afectar a quantia de contribuições futuras, incluindo a base usada para determinar esse défice ou excedente e as eventuais implicações para a entidade.

(v) uma indicação do nível de participação da entidade no plano, em comparação com outras entidades participantes. Constituem exemplos de medidas que podem dar essa indicação a parte da entidade no total das contribuições para o plano ou a parte da entidade no número total de membros activos, membros aposentados e antigos membros com direito a benefícios, caso essa informação esteja disponível.

Planos de benefício definido que partilham riscos entre entidades sob controlo comum

149 Se uma entidade participar num plano de benefício definido que partilha riscos entre entidades sob controlo comum, deve divulgar:

(a) o acordo contratual ou a política expressa para debitar o custo dos benefício definido líquido ou facto de que não existe tal política;

(b) a política para determinar as contribuições a pagar pela entidade;

(c) se a entidade contabilizar uma afectação do custo dos benefício definido líquido, como referido no parágrafo 41, todas as informações sobre o plano como um todo exigidas nos parágrafos 135–147;

(d) se a entidade contabilizar a contribuição a pagar relativa ao período, como referido no parágrafo 41, as informações sobre o plano como um todo exigidas nos parágrafos 135–137, 139, 142–144 e 147(a) e (b).

150 As informações exigidas no parágrafo 149(c) e (d) podem ser divulgadas por referência cruzada a divulgações contidas nas demonstrações financeiras de outra entidade do grupo, se:

(a) as demonstrações financeiras dessa entidade do grupo identificarem e divulgarem em separado as informações necessárias sobre o plano; e

(b) as demonstrações financeiras dessa entidade do grupo estiverem disponíveis para os utilizadores das demonstrações financeiras nas mesmas condições que as demonstrações financeiras da entidade e ao mesmo tempo ou mais cedo do que as demonstrações financeiras da entidade.

Requisitos de divulgação previstos noutras IFRS

151 Quando exigido pela IAS 24, uma entidade divulga informação sobre:

(a) transacções com partes relacionadas com planos de benefícios pós-emprego; e

(b) benefícios pós-emprego para o pessoal chave da gestão.

152 Quando exigido pela IAS 37, uma entidade divulga informação sobre os passivos contingentes resultantes de obrigações de benefícios pós-emprego.

Outros benefícios dos empregados de longo prazo

153 Outros benefícios dos empregados de longo prazo incluem os seguintes elementos, se não for de esperar que sejam liquidados na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o respectivo serviço:

(a) ausências remuneradas de longo prazo, tais como licenças por anos de serviço ou licenças sabáticas;

(b) benefícios por jubilação ou outros benefícios por anos de serviço;

(c) benefícios de invalidez de longo prazo;

(d) participação nos lucros e bónus; e

(e) remunerações diferidas.

154 A mensuração de outros benefícios dos empregados de longo prazo não é geralmente sujeita ao mesmo grau de incerteza que a mensuração dos benefícios pós-emprego. Por esta razão, esta Norma exige um método simplificado de contabilização para outros benefícios dos empregados de longo prazo. Contrariamente à contabilização exigida para os benefícios pós-emprego, este método não reconhece a remensuração em outro rendimento integral.

Reconhecimento e mensuração

155 Ao reconhecer e mensurar o excedente ou défice num plano de outros benefícios dos empregados de longo prazo, uma entidade deve aplicar os parágrafos 56–98 e 113–115. Uma entidade deve aplicar os parágrafos 116–119 para reconhecer e mensurar qualquer direito de reembolso.

156 Para outros benefícios dos empregados de longo prazo, uma entidade deve reconhecer o total líquido das seguintes quantias nos resultados, a não ser que outra IFRS exija ou permita a sua inclusão no custo de um activo:

(a) o custo do serviço (ver os parágrafos 66–112);

(b) o juro líquido sobre o passivo (activo) de benefício definido líquido (ver os parágrafos 123–126); e

(c) a remensuração do passivo (activo) de benefício definido líquido (ver os parágrafos 127–130).

157 O benefício de invalidez de longo prazo constitui um exemplo de outros benefícios dos empregados de longo prazo. Se o nível do benefício depender da duração do serviço, surge uma obrigação quando o serviço é prestado. A mensuração dessa obrigação reflecte a probabilidade desse pagamento ser necessário e o tempo durante o qual se espera que o pagamento tenha de ser feito. Se o nível do benefício for o mesmo para qualquer empregado inválido independentemente dos anos de serviço, o custo esperado desses benefícios é reconhecido quando ocorre um acontecimento que cause uma incapacidade de longo prazo.

Divulgação

158 Embora esta Norma não exija divulgações específicas acerca de outros benefícios dos empregados de longo prazo, outras IFRS podem exigir divulgações. Por exemplo, a IAS 24 exige divulgações acerca de benefícios dos empregados para o pessoal chave da gestão. A IAS 1 exige a divulgação dos gastos com os benefícios dos empregados.

Benefícios de cessação de emprego

159 Esta Norma trata os benefícios de cessação de emprego em separado de outros benefícios dos empregados porque o acontecimento que dá origem a uma obrigação é a cessação do emprego e não o serviço do empregado. Os benefícios de cessação resultam quer da decisão de uma entidade cessar o emprego quer da decisão de um empregado aceitar a cessação do emprego em troca dos benefícios oferecidos pela entidade.

160 Os benefícios de cessação não incluem os benefícios dos empregados resultantes da cessação do emprego a pedido do empregado, sem que a entidade tenha feito uma proposta nesse sentido, ou devido a requisitos de reforma obrigatória, porque tais benefícios constituem benefícios pós-emprego. Algumas entidades proporcionam um nível mais baixo de benefícios para a cessação de emprego a pedido do empregado (em substância, um benefício pós-emprego) do que para a cessação de emprego a pedido da entidade. A diferença entre o benefício proporcionado pela cessação a pedido do empregado e um benefício mais elevado proporcionado pela cessação a pedido da entidade é um benefício de cessação de emprego.

161 A forma que reveste o benefício do empregado não determina se este é prestado em troca do serviço ou em troca da cessação do emprego. Os benefícios de cessação de emprego são tipicamente pagamentos de quantia única, mas por vezes também incluem:

(a) uma melhoria dos benefícios pós-emprego, quer indirectamente através de um plano de benefícios do empregado quer directamente.

(b) ordenados até ao final de um período de pré-aviso especificado se o empregado não prestar mais serviço adicional que proporcione benefícios económicos para a entidade.

162 Os indicadores de que um benefício do empregado é proporcionado em troca de serviços incluem os seguintes:

(a) o benefício é condicionado à prestação de serviços futuros (incluindo benefícios que aumentam com a prestação de serviço adicional).

(b) o benefício é concedido de acordo com os termos de um plano de benefícios dos empregados.

163 Alguns benefícios de cessação de emprego são concedidos de acordo com os termos de um plano de benefícios dos empregados existente. Esses benefícios podem, por exemplo, estar estipulados na lei, no contrato de trabalho ou em acordo sindical, ou estar implícitos em virtude da prática passada do empregador de conceder benefícios semelhantes. Outro exemplo é quando uma entidade faz uma oferta de benefícios válida por mais do que um curto período, ou quando medeia mais do que um curto período entre a oferta e a data prevista de cessação efectiva, e a entidade considera se instituiu um novo

plano de benefícios dos empregados e, por conseguinte, se os benefícios concedidos ao abrigo desse plano são benefícios de cessação de emprego ou benefícios pós-emprego. Os benefícios dos empregados concedidos de acordo com os termos de um plano de benefícios dos empregados são benefícios de cessação de emprego se resultarem da decisão de uma entidade cessar o emprego de um empregado e se não forem condicionados pela prestação de serviços futuros.

164 Alguns benefícios dos empregados são concedidos independentemente da razão para a saída do empregado. O pagamento de tais benefícios é certo (sob reserva de quaisquer requisitos de aquisição dos direitos ou de serviço mínimo) mas o momento do seu pagamento é incerto. Embora tais benefícios sejam descritos nalguns países como indemnizações ou compensações por cessação de emprego, constituem benefícios pós-emprego e não benefícios de cessação de emprego, e uma entidade contabiliza-os como benefícios pós-emprego.

Reconhecimento

165 Uma entidade deve reconhecer um passivo e um gasto relativo aos benefícios de cessação de emprego na primeira das seguintes datas:

(a) quando a entidade já não pode retirar a oferta de tais benefícios; e

(b) quando a entidade reconhece os custos de uma reestruturação que se encontra no âmbito da IAS 37 e que implica o pagamento de benefícios de cessação de emprego.

166 No caso dos benefícios de cessação pagáveis em consequência da decisão de um empregado aceitar a cessação do emprego em troca dos benefícios oferecidos, o momento em que uma entidade deixa de poder retirar a oferta de benefícios de cessação é a primeira das seguintes datas:

(a) quando o empregado aceita a oferta; e

(b) quando uma restrição entra em vigor (por exemplo, um requisito legal, regulamentar ou contratual ou outra restrição) que impede a entidade de retirar a oferta. Se essa restrição já existir à data da oferta, será a data em que é feita a oferta.

167 No caso dos benefícios de cessação pagáveis em consequência da decisão de uma entidade cessar o emprego de um empregado, a entidade deixa de poder retirar a oferta a partir do momento em que comunica aos empregados visados um plano de cessação que cumpra todos os seguintes critérios:

(a) as medidas necessárias para executar o plano tornam improvável que o plano venha a sofrer alterações significativas;

(b) o plano identifica o número de empregados cujo emprego se pretende cessar, as respectivas categorias profissionais ou funções e a sua localização (mas o plano não tem de identificar cada empregado individual), bem como a data de execução prevista;

(c) o plano estipula os benefícios de cessação que os empregados irão receber com um grau de detalhe suficiente para permitir aos empregados determinar o tipo e a quantia dos benefícios que irão receber quando o seu emprego cessar.

168 Quando uma entidade reconhece benefícios de cessação de emprego, pode ter de contabilizar também uma alteração do plano ou uma corte de outros benefícios dos empregados (ver o parágrafo 103).

Mensuração

169 Uma entidade deve mensurar os benefícios de cessação de emprego no reconhecimento inicial, e deve mensurar e reconhecer as alterações subsequentes de acordo com a natureza do benefício do empregado, mas se os benefícios de cessação forem um alargamento dos benefícios pós-emprego, a entidade deve aplicar os requisitos dos benefícios pós-emprego. Caso contrário:

(a) se for expectável que os benefícios de cessação sejam liquidados na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que o benefício de cessação é reconhecido, a entidade deve aplicar os requisitos dos benefícios dos empregados de curto prazo;

(b) se não for expectável que os benefícios de cessação sejam liquidados na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual, a entidade deve aplicar os requisitos dos outros benefícios dos empregados de longo prazo.

170 Uma vez que os benefícios de cessação não são concedidos em troca de um serviço, os parágrafos 70–74 relativos à atribuição do benefício aos períodos de serviço não se aplicam.

Exemplo ilustrativo dos parágrafos 159–170

Contexto

Na sequência de uma aquisição recente, uma entidade planeia encerrar uma fábrica dentro de dez meses e, nessa altura, cessar o emprego de todos os empregados remanescentes dessa fábrica. Uma vez que a entidade necessita das competências dos empregados da fábrica para terminar alguns contratos, anuncia um plano de cessação como segue.

Cada empregado que permanecer na empresa e prestar serviço até ao encerramento da fábrica receberá, à data da cessação do emprego, um pagamento em dinheiro de 30 000 UM. Os empregados que saírem antes do encerramento da fábrica receberão 10 000 UM.

A fábrica tem 120 empregados. À data em que anuncia o plano, a entidade espera que 20 dos empregados saiam antes do encerramento da fábrica. Assim, o total dos exfluxos de caixa previstos nos termos do plano ascende a 3 200 000 UM (ou seja, 20 × 10 000 UM + 100 × 30 000 UM). Como exigido no parágrafo 160, a entidade contabiliza os benefícios concedidos em troca da cessação de emprego como benefícios de cessação de emprego, e contabiliza os benefícios concedidos em troca de serviços como benefícios dos empregados de curto prazo.

Benefícios de cessação de emprego

O benefício concedido em troca da cessação de emprego é de 10 000 UM. Esta é a quantia que uma entidade teria de pagar pela cessação do emprego, independentemente de os empregados continuarem a prestar serviço até ao encerramento da fábrica ou saírem antes do encerramento. Ainda que os empregados possam sair antes do encerramento, a cessação do emprego de todos os empregados é consequência da decisão tomada pela entidade de encerrar a fábrica e de cessar o seu emprego (ou seja, todos os empregados cessarão o emprego quando a fábrica encerrar). Por isso, a entidade

Exemplo ilustrativo dos parágrafos 159–170
reconhece um passivo de 1 200 000 UM (isto é, 120 × 10 000 UM) relativo aos benefícios de cessação concedidos de acordo com o plano de benefícios dos empregados, à data em que o plano de cessação é anunciado ou à data em que a entidade reconhece os custos de reestruturação associados ao encerramento da fábrica, consoante o que ocorrer primeiro. *Benefícios concedidos em troca de serviço* Os benefícios adicionais que os empregados receberão se prestarem serviço durante o período completo de dez meses são concedidos em troca dos serviços prestados durante esse período. A entidade contabiliza-os como benefícios dos empregados de curto prazo, porque espera liquidá-los até doze meses após o fim do período de relato anual. Neste exemplo, não se exige o desconto, pelo que é reconhecido um gasto de 200 000 UM (isto é, 2 000 000 UM ÷ 10) em cada mês durante o período de serviço de dez meses, com um aumento correspondente da quantia escriturada do passivo.

Divulgação

171 Embora esta Norma não exija divulgações específicas acerca dos benefícios de cessação de emprego, outras IFRS podem exigir divulgações. Por exemplo, a IAS 24 exige divulgações acerca de benefícios dos empregados para o pessoal chave da gestão. A IAS 1 exige a divulgação dos gastos com os benefícios dos empregados.

Data de transição e de eficácia

172 Uma entidade deve aplicar a presente Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Norma a períodos anteriores, deve divulgar esse facto.

173 Uma entidade deve aplicar esta Norma retroactivamente, de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*, excepto que:

(a) uma entidade não tem de ajustar a quantia escriturada de activos excluídos do âmbito da presente Norma devido a alterações nos custos dos benefícios dos empregados incluídos na quantia escriturada antes da data de aplicação inicial. A data de aplicação inicial corresponde ao início do período anterior mais antigo apresentado nas primeiras demonstrações financeiras em que a entidade adoptou a presente Norma;

(b) nas demonstrações financeiras relativas a períodos com início após 1 de Janeiro de 2014, uma entidade não tem de apresentar informações comparativas para as divulgações exigidas no parágrafo 145 relativas à sensibilidade da obrigação de benefício definido.

174 A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou a definição de justo valor no parágrafo 8 e o parágrafo 113. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 13.

175 O documento *Planos de Benefício Definido: Contribuições dos empregados* (Emendas à IAS 19), emitido em Novembro de 2013, emendou os parágrafos 93-94. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2014, com efeitos retroactivos, de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

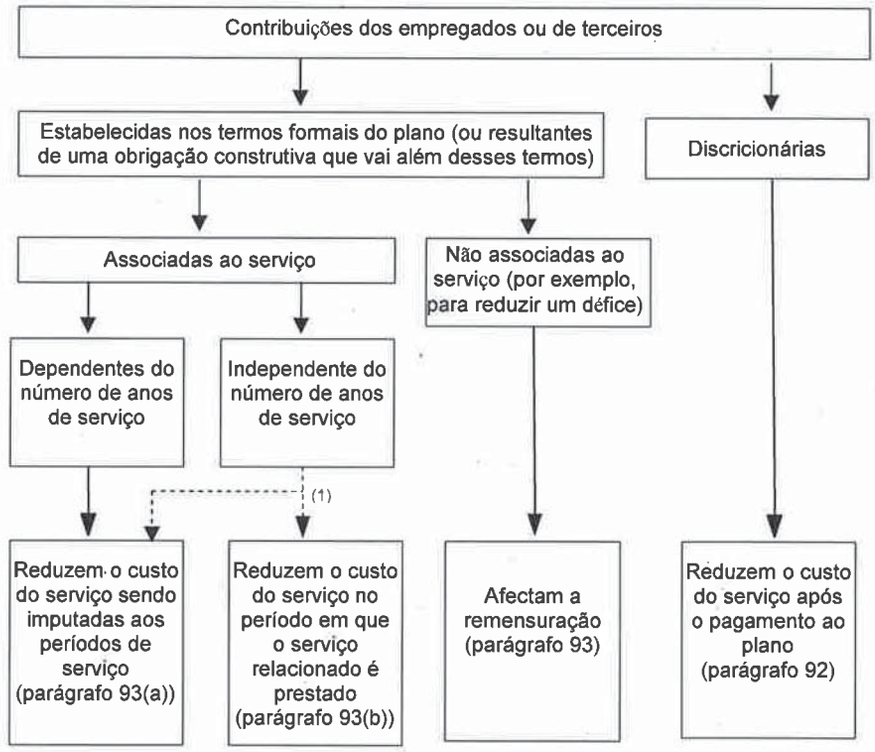
176 O documento *Melhorias anuais das IFRS — Ciclo 2012-2014*, emitido em Setembro de 2014, emendou o parágrafo 83 e adicionou o parágrafo 177. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

177 Uma entidade deve aplicar a emenda do parágrafo 176 desde o início do primeiro período de comparação apresentado nas primeiras demonstrações financeiras às quais a entidade aplique a emenda. Qualquer ajustamento inicial resultante da aplicação da emenda deve ser reconhecido nos resultados retidos no início desse período.

Apêndice A
Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante desta IFRS. Descreve a aplicação dos parágrafos 92-93 e tem o mesmo valor que as outras partes da IFRS.

A1 Os requisitos contabilísticos aplicáveis às contribuições dos empregados ou de terceiros são ilustrados no diagrama que se segue.



(1) Esta seta em pontilhado significa que uma entidade pode optar por qualquer dos dois métodos de contabilização

Norma Internacional de Contabilidade 20
Contabilização de Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo

Do parágrafo

ÂMBITO 1
DEFINIÇSÕES 3
SUBSÍDIOS DO GOVERNO 7
Subsídios do governo não monetários 23
Apresentação de subsídios relacionados com activos 24
Apresentação de subsídios relacionados com rendimentos 29
Reembolso de subsídios do governo 32
APOIO DO GOVERNO 34
DIVULGAÇÃO 39
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS 40
DATA DE EFICÁCIA 41

Norma Internacional de Contabilidade 20
Contabilização de Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo [1]

Âmbito

1 **Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e na divulgação de subsídios do governo e na divulgação de outras formas de apoio do governo.**

2 Esta Norma não trata de:

(a) problemas especiais que surgem da contabilização dos subsídios do governo em demonstrações financeiras que reflictam os efeitos das alterações de preços ou na informação suplementar de uma natureza semelhante;

(b) apoios do governo prestados a uma entidade sob a forma de benefícios que estão disponíveis na determinação do lucro tributável ou do prejuízo fiscal, ou são determinados ou limitados com base em passivo por imposto sobre o rendimento. Os exemplos de tais benefícios são isenções temporárias do imposto sobre o rendimento, créditos fiscais por investimentos, permissão de depreciações aceleradas e taxas reduzidas de impostos sobre o rendimento;

(c) participação do governo na propriedade da entidade; e

(d) subsídios do governo cobertos pela IAS 41 *Agricultura*.

Definições

3 **Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:**

***Apoio do governo* é a acção do governo concebida para proporcionar um benefício económico específico a uma entidade ou conjunto de entidades elegíveis segundo determinados critérios. O apoio do governo, para os**

1 Como parte das *Melhorias às IFRS*, emitidas em Maio de 2008, o Conselho emendou a terminologia utilizada nesta Norma para estar consistente com outras IFRS como segue: (a) "rendimento colectável" foi alterado para "lucro tributável ou prejuízo fiscal", (b) "reconhecidos como rendimento/gasto" foi alterado para "reconhecidos nos resultados", (c) "creditado directamente ao capital próprio" foi alterado para "reconhecidos fora dos resultados"; e (d) "revisão de uma estimativa contabilística" foi alterada para "alteração numa estimativa contabilística".

efeitos desta Norma, não inclui benefícios proporcionados apenas indirectamente através de acções que afectem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

Empréstimos perdoáveis **são empréstimos em que o mutuante se compromete a renunciar ao seu reembolso sob certas condições prescritas.**

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

Justo valor **é o preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração. (Ver a IFRS 13** ***Mensuração pelo Justo Valor*****).**

Subsídios do governo **são auxílios do governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de determinadas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade. Excluem as formas de apoio do governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transacções com o governo que não possam ser distinguidas das transacções comerciais normais da entidade.** [2]

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

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

4 O apoio do governo toma muitas formas variando quer na natureza da assistência dada quer nas condições que lhe estão geralmente associadas. O objectivo do apoio pode ser o de encorajar uma entidade a tomar decisões que normalmente não teria tomado se o apoio não fosse proporcionado.

---

2 Ver também a SIC-10 *Apoio do Governo – Sem Relação Específica com Actividades Operacionais.*

5 A aceitação de apoio do governo por uma entidade pode ser significativa para a preparação das demonstrações financeiras por duas razões. Primeiro, porque se os recursos tiverem sido transferidos, deve ser encontrado um método apropriado de contabilização para a transferência. Segundo, porque é desejável dar uma indicação da extensão pela qual a entidade beneficiou de tal apoio durante o período de relato. Isto facilita a comparação das demonstrações financeiras da entidade com as de períodos anteriores e com as de outras entidades.

6 Os subsídios do governo são por vezes denominados por outros nomes, como dotações, subvenções ou prémios.

Subsídios do governo

7 **Os subsídios do governo, incluindo subsídios não monetários pelo justo valor, não devem ser reconhecidos até existir segurança de que:**

(a) a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e

(b) os subsídios serão recebidos.

8 Um subsídio do governo não é reconhecido até que haja segurança razoável de que a entidade cumprirá as condições a ele associadas, e que o subsídio será recebido. O recebimento de um subsídio não proporciona ele próprio prova conclusiva de que as condições associadas ao subsídio tenham sido ou serão cumpridas.

9 A forma por que um subsídio é recebido não afecta o método contabilístico a adoptar com respeito ao subsídio. Por conseguinte, um subsídio é contabilizado da mesma forma seja ele recebido em dinheiro, ou como redução de um passivo para com o governo.

10 Um empréstimo perdoável do governo é tratado como um subsídio do governo quando haja segurança razoável de que a entidade satisfará as condições de perdão do empréstimo.

10A O benefício de um empréstimo do governo a uma taxa de juro inferior à do mercado é tratado como um subsídio do governo. O empréstimo deve ser reconhecido e mensurado de acordo com a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*.

O benefício da taxa de juro inferior à do mercado deve ser mensurado como a diferença entre a quantia escriturada inicial do empréstimo determinada de acordo com a IFRS 9 e os proventos recebidos. O benefício é contabilizado de acordo com a presente Norma. A entidade deve considerar as condições e obrigações que foram, ou devam ser, satisfeitas ao identificar os custos que o benefício do empréstimo visa compensar.

11 Uma vez que o subsídio do governo seja reconhecido, qualquer passivo contingente relacionado é tratado de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.

12 Os subsídios do governo devem ser reconhecidos em resultados numa base sistemática durante os períodos nos quais a entidade reconhece como gasto os custos associados que os subsídios visam compensar.

13 Existem duas abordagens gerais para a contabilização dos subsídios do governo: a abordagem pelo capital, segundo a qual um subsídio é reconhecido fora dos resultados, e a abordagem pelo rendimento, segundo a qual um subsídio é reconhecido em resultados durante um ou mais períodos.

14 Aqueles que apoiam a abordagem pelo capital argumentam o seguinte:

(a) os subsídios do governo são uma forma de financiamento e devem ser tratados como tal na demonstração da posição financeira em vez de serem reconhecidos em resultados para compensar os itens de gastos que financiam. Dado que não se espera qualquer reembolso, tais subsídios devem ser reconhecidos fora dos resultados;

(b) é inapropriado reconhecer os subsídios do governo em resultados, dado que não são obtidos representando, isso sim, um incentivo proporcionado pelo governo sem custos associados.

15 Os argumentos em apoio da abordagem pelo rendimento são os seguintes:

(a) dado que os subsídios do governo são recebimentos de uma fonte que não os accionistas, não devem ser reconhecidos directamente no capital próprio, mas devem ser reconhecidos em resultados nos períodos apropriados;

(b) os subsídios do governo raramente são gratuitos. A entidade obtém-nos ao cumprir as suas condições e ao satisfazer as obrigações

previstas. Por isso, devem ser reconhecidos em resultados durante os períodos nos quais a entidade reconhece como gastos os custos associados que o subsídio visa compensar;

(c) dado que o imposto sobre o rendimento e outros impostos são gastos, é lógico tratar igualmente os subsídios do governo, que são uma extensão das políticas fiscais, em resultados.

16 É fundamental para a abordagem pelo rendimento que os subsídios do governo sejam reconhecidos em resultados numa base sistemática durante os períodos nos quais a entidade reconhece como gastos os custos associados que o subsídio visa compensar. O reconhecimento dos subsídios do governo em resultados com base nos recebimentos não está de acordo com o pressuposto contabilístico do acréscimo (ver a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*) e tal só seria aceitável se não existisse qualquer outra base para imputar os subsídios a períodos, que não fosse a dos períodos em que são recebidos.

17 Na maioria dos casos, os períodos durante quais uma entidade reconhece os custos ou gastos relacionados com um subsídio do governo podem ser determinados rapidamente. Desta forma, os subsídios concedidos para cobrir gastos específicos são reconhecidos em resultados no mesmo período que os gastos relevantes. Do mesmo modo, os subsídios relacionados com os activos depreciáveis são geralmente reconhecidos em resultados durante os períodos e nas proporções em que o gasto de depreciação desses activos é reconhecido.

18 Os subsídios relacionados com os activos não depreciáveis podem também exigir o cumprimento de determinadas obrigações, sendo então reconhecidos em resultados durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações. Como exemplo, um subsídio de terrenos pode ser condicionado pela construção de um edifício no local, podendo ser apropriado reconhecê-lo em resultados durante a vida do edifício.

19 Os subsídios são algumas vezes recebidos como um pacote de ajudas financeiras ou fiscais a que está associado um determinado número de condições. Nestes casos, é necessário cuidado na identificação das condições que originam custos e gastos os quais determinam os períodos durante os

quais o subsídio será obtido. Pode ser apropriado imputar parte de um subsídio numa base e parte numa outra.

20 **Um subsídio do governo que se torna recebível como compensação por gastos ou perdas já suportados ou para a finalidade de prestar apoio financeiro imediato à entidade sem qualquer custo futuro associado deve ser reconhecido em resultados no período em que se tornar recebível.**

21 Em algumas circunstâncias, pode ser concedido um subsídio do governo com o objectivo de prestar apoio financeiro imediato a uma entidade e não como um incentivo para realizar dispêndios específicos. Tais subsídios podem ser limitados a uma entidade em particular e podem não estar disponíveis para toda uma classe de beneficiários. Estas circunstâncias podem fazer com que o reconhecimento de um subsídio em resultados no período em que a entidade o receber, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

22 Um subsídio do governo pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas suportados num período anterior. Tal subsídio é reconhecido em resultados no período em que se tornar recebível, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

Subsídios do governo não monetários

23 Um subsídio do governo pode tomar a forma de transferência de um activo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da entidade. Nestas circunstâncias é usual avaliar o justo valor do activo não monetário e contabilizar quer o subsídio, quer o activo por esse justo valor. Um processo alternativo que algumas vezes se segue é o de registar tanto o activo como o subsídio por uma quantia nominal.

Apresentação de subsídios relacionados com activos

24 **Os subsídios do governo relacionados com activos, incluindo os subsídios não monetários pelo justo valor, devem ser apresentados na**

demonstração da posição financeira como rendimento diferido, ou deduzindo o subsídio para chegar à quantia escriturada do activo.

25 São vistos como alternativas aceitáveis dois métodos de apresentação nas demonstrações financeiras de subsídios (ou partes apropriadas de subsídios) relacionadas com activos.

26 Um método reconhece o subsídio como rendimento diferido que é reconhecido em resultados numa base sistemática durante a vida útil do activo.

27 O outro método deduz o subsídio para apurar a quantia escriturada do activo. O subsídio é reconhecido em resultados durante a vida de um activo depreciável como um gasto de depreciação reduzido.

28 A compra de activos e o recebimento dos subsídios relacionados podem causar movimentos importantes no fluxo de caixa de uma entidade. Por esta razão, e a fim de mostrar o investimento bruto em activos, tais movimentos são muitas vezes divulgados como itens separados na demonstração de fluxos de caixa independentemente de o subsídio ser ou não deduzido do activo associado para efeitos de apresentação na demonstração da posição financeira.

Apresentação de subsídios relacionados com rendimentos

29 Os subsídios relacionados com rendimentos são apresentados como parte dos resultados, quer separadamente quer sob um titulo geral como "Outros rendimentos"; alternativamente, são deduzidos ao relatar o gasto relacionado.

29A [Eliminado]

30 Os que apoiam o primeiro método reivindicam que não é apropriado compensar os itens de rendimento e gasto e que a separação do subsídio dos gastos facilita a comparação com outros gastos não afectados por um subsídio. Relativamente ao segundo método, é argumentado que os gastos poderiam muito bem não ter sido suportados pela entidade se o subsídio não tivesse ficado disponível podendo por isso ser enganosa a apresentação do gasto sem compensar o subsídio.

31 Ambos os métodos são vistos como aceitáveis para a apresentação dos subsídios relacionados com rendimentos. A divulgação do subsídio pode ser necessária para uma compreensão adequada das demonstrações financeiras. A divulgação do efeito do subsídio em qualquer item do rendimento ou do gasto que seja necessário divulgar separadamente é geralmente apropriada.

Reembolso de subsídios do governo

32 **Um subsídio do governo que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma alteração de uma estimativa contabilística (ver a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*). O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos deve ser aplicado em primeiro lugar contra qualquer rendimento diferido não amortizado reconhecido com respeito ao subsídio. Na medida em que o reembolso exceda tal rendimento diferido, ou quando não exista rendimento diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente em resultados. O reembolso de um subsídio relacionado com um activo deve ser reconhecido aumentando a quantia escriturada do activo ou reduzindo o saldo do rendimento diferido pela quantia reembolsável. A depreciação adicional acumulada que teria sido reconhecida em resultados até à data na ausência do subsídio deve ser reconhecida imediatamente em resultados.**

33 As circunstâncias que dão origem ao reembolso de um subsídio relacionado com um activo, podem exigir consideração sobre a possível imparidade da nova quantia escriturada do activo.

Apoio do governo

34 São excluídas da definição de apoio do governo no parágrafo 3 algumas formas de apoio do governo que não possam ter um valor razoavelmente atribuído, e transacções com o governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.

35 São exemplos de apoio que não podem de uma maneira razoável ter valor atribuído o aconselhamento técnico ou comercial gratuito e a concessão de garantias. Um exemplo de apoio que não pode ser distinguido das operações

comerciais normais da entidade é uma política de aquisições do governo que seja responsável por uma parte das vendas da entidade. A existência do benefício pode ser indiscutível, mas qualquer tentativa de segregar as actividades comerciais das do apoio do governo pode muito bem ser arbitrária.

36 O significado do benefício nos exemplos acima pode ser tal que a divulgação da natureza, extensão e duração do apoio é necessária para que as demonstrações financeiras não sejam enganosas.

37 [Eliminado]

38 Nesta Norma, o apoio do governo não inclui o fornecimento de infra-estruturas através da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais e o fornecimento de instalações melhoradas, tais como irrigação ou rede de águas que ficam disponíveis numa base contínua e indeterminada para o benefício de toda uma comunidade local.

Divulgação

39 Devem ser divulgadas as matérias seguintes:

(a) a política contabilística adoptada para os subsídios do governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;

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

(c) condições não satisfeitas e outras contingências associadas a apoio do governo que tenha sido reconhecido.

Disposições transitórias

40 Uma entidade que adopte a Norma pela primeira vez deve:

(a) cumprir os requisitos de divulgação, quando apropriado; e

(b) ou:

(i) ajustar as suas demonstrações financeiras pela alteração na política contabilística de acordo com a IAS 8; ou

(ii) aplicar os requisitos contabilísticos da Norma apenas a subsídios ou a partes de subsídios que se tornem recebíveis ou reembolsáveis após a data de eficácia da Norma.

Data de eficácia

41 Esta Norma torna-se operacional para demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1984.

42 A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, adicionou o parágrafo 29A. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) antecipadamente, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

43 O parágrafo 37 foi eliminado e o parágrafo 10A foi adicionado com base no documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente a empréstimos do governo recebidos em períodos que começam em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

44 [Eliminado]

45 A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou a definição de justo valor no parágrafo 3. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IFRS 13.

46 O documento *Apresentação de Itens de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 29 e eliminou o parágrafo 29A. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IAS 1 como emendada em Junho de 2011.

47 [Eliminado]

48 A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou o parágrafo 10A e eliminou os parágrafos 44 e 47. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Norma Internacional de Contabilidade 21
Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Do parágrafo

OBJECTIVO **1**
ÂMBITO **3**
DEFINIÇSÕES **8**
Desenvolvimento das definições **9**
RESUMO DA ABORDAGEM EXIGIDA POR ESTA NORMA **17**
RELATO DE TRANSACÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA NA MOEDA FUNCIONAL **20**
Reconhecimento inicial **20**
Relato no final dos períodos de relato subsequentes **23**
Reconhecimento de diferenças de câmbio **27**
Alteração na moeda funcional **35**
USO DE UMA MOEDA DE APRESENTAÇÃO DIFERENTE DA MOEDA FUNCIONAL **38**
Transposição para a moeda de apresentação **38**
Transposição de uma unidade operacional estrangeira **44**
Alienação ou alienação parcial de uma unidade operacional estrangeira **48**
EFEITOS FISCAIS DE TODAS AS DIFERENÇAS DE CÂMBIO **50**
DIVULGAÇÃO **51**
DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO **58**
REVOGAÇÃO DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO **61**

Norma Internacional de Contabilidade 21
Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Objectivo

1 Uma entidade pode conduzir actividades estrangeiras de duas formas. Pode ter transacções em moeda estrangeira ou pode ter unidades operacionais estrangeiras. Além disso, uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda estrangeira. O objectivo desta Norma é prescrever como se devem incluir transacções em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas demonstrações financeiras de uma entidade e como se devem transpor demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação.

2 As principais questões que se colocam são que taxa(s) de câmbio usar e como relatar os efeitos de alterações em taxas de câmbio nas demonstrações financeiras.

Âmbito

3 Esta Norma deve ser aplicada: [1]

(a) na contabilização de transacções e saldos em moedas estrangeiras, excepto para as transacções e saldos de derivados que estejam no âmbito da IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*;

(b) na transposição dos resultados e da posição financeira de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade pela consolidação ou pelo método de equivalência patrimonial; e

(c) na transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade para uma moeda de apresentação.

4 A IFRS 9 aplica-se a muitos derivados em moeda estrangeira e, consequentemente, estes estão excluídos do âmbito desta Norma. Contudo, os derivados em moeda estrangeira que não estejam no âmbito da IFRS 9 (por exemplo, alguns derivados em moeda estrangeira que estão embutidos noutros contratos) estão incluídos no âmbito desta Norma. Além disso, esta

1 Ver também a SIC-7 *Introdução do Euro*.

Norma aplica-se quando uma entidade transpõe quantias relativas a derivados da sua moeda funcional para a sua moeda de apresentação.

5 Esta Norma não se aplica à contabilidade de cobertura de itens em moeda estrangeira, incluindo a cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira. A IFRS 9 aplica-se à contabilidade de cobertura.

6 Esta Norma aplica-se à apresentação de demonstrações financeiras de uma entidade numa moeda estrangeira e estabelece os requisitos para que as demonstrações financeiras resultantes sejam descritas como estando de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS). Para transposições de informação financeira para uma moeda estrangeira que não satisfaçam estes requisitos, esta Norma especifica a informação a divulgar.

7 Esta Norma não se aplica à apresentação numa demonstração de fluxos de caixa dos fluxos resultantes de transacções numa moeda estrangeira nem à transposição de fluxos de caixa de uma unidade operacional estrangeira (ver a IAS 7 *Demonstrações de Fluxos de Caixa*).

Definições

8 **Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:**

***Diferença de câmbio* é a diferença resultante da transposição de um determinado número de unidades de uma moeda para outra moeda a diferentes taxas de câmbio.**

***Grupo* é uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.**

***Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira* é a quantia do interesse da entidade que relata nos activos líquidos dessa unidade operacional.**

***Itens monetários* são unidades monetárias detidas e activos e passivos a receber ou a pagar num número fixado ou determinável de unidades de moeda.**

***Justo valor* é o preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração. (Ver a IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*).**

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

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

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

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

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

***Taxa de fecho* é a taxa de câmbio à vista no fim do período de relato.**

***Unidade operacional estrangeira* é uma entidade que seja subsidiária, associada, acordo conjunto ou sucursal de uma entidade que relata, cujas actividades são baseadas ou conduzidas num país ou numa moeda que não é o país ou a moeda da entidade que relata.**

Desenvolvimento das definições

Moeda funcional

9 O ambiente económico principal no qual uma entidade opera é normalmente aquele em que a entidade gera e gasta caixa. Uma entidade considera os seguintes factores ao determinar a sua moeda funcional:

(a) a moeda:

(i) que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços (muitas vezes, esta será a moeda na qual os preços de venda dos seus bens e serviços estão denominados e são liquidados), e

(ii) do país cujas forças competitivas e regulamentos determinam fortemente os preços de venda dos seus bens e serviços;

(b) a moeda que influencia fortemente a mão-de-obra, o material e outros custos do fornecimento de bens e serviços (esta será muitas vezes a moeda na qual estes custos estão denominados e são liquidados).

10 Os seguintes factores podem também proporcionar evidência sobre a moeda funcional de uma entidade:

(a) a moeda na qual são gerados os fundos de actividades de financiamento (isto é, emissão de instrumentos de dívida e de capital próprio);

(b) a moeda na qual são geralmente retidos os recebimentos das actividades operacionais.

11 Os seguintes factores adicionais são considerados ao determinar a moeda funcional de uma unidade operacional estrangeira, e se a sua moeda funcional é a mesma que a da entidade que relata (a entidade que relata, neste contexto, é a entidade que tem a unidade operacional estrangeira como subsidiária, sucursal, associada ou acordo conjunto):

(a) se as actividades de uma unidade operacional estrangeira são realizadas como extensão da entidade que relata, em vez de serem realizadas com um grau significativo de autonomia. Um exemplo da primeira situação é quando a unidade operacional estrangeira apenas vende bens importados da entidade que relata e remete os proventos para esta. Um exemplo da segunda situação é quando a unidade operacional acumula caixa e outros itens monetários, suporta gastos, gera rendimentos e obtém empréstimos, todos substancialmente na sua moeda local;

(b) se as transacções com a entidade que relata são uma proporção alta ou baixa das actividades da unidade operacional estrangeira;

(c) se os fluxos de caixa das actividades da unidade operacional estrangeira afectam directamente os fluxos de caixa da entidade que relata e se estão facilmente disponíveis para lhe serem remetidos;

(d) se os fluxos de caixa resultantes das actividades da unidade operacional estrangeira são suficientes para cumprir o serviço da dívida existente e normalmente esperada sem que sejam disponibilizados fundos pela entidade que relata.

12 Quando os indicadores atrás forem mistos e a moeda funcional não for óbvia, o órgão de gestão usa o seu julgamento para determinar a moeda funcional que mais fidedignamente representa os efeitos económicos das transacções, acontecimentos e condições subjacentes. Como parte desta abordagem, o órgão de gestão dá prioridade aos indicadores principais do parágrafo 9 antes de considerar os indicadores dos parágrafos 10 e 11, que foram concebidos

para proporcionar prova adicional de suporte para determinar a moeda funcional de uma entidade.

13 A moeda funcional de uma entidade reflecte as transacções, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a mesma. Em conformidade, uma vez determinada, a moeda funcional não é alterada a não ser que ocorra uma alteração nessas transacções, acontecimentos e condições subjacentes.

14 Se a moeda funcional for a moeda de uma economia hiperinflacionária, as demonstrações financeiras da entidade são reexpressas de acordo com a IAS 29 *Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*. Uma entidade não pode evitar a reexpressão de acordo com a IAS 29, por exemplo, adoptando como sua moeda funcional uma moeda diferente da moeda funcional determinada de acordo com esta Norma (tal como a moeda funcional da sua empresa-mãe).

Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira

15 Uma entidade pode ter um item monetário que seja a receber de ou a pagar a uma unidade operacional estrangeira. Um item cuja liquidação não esteja planeada nem seja provável que ocorra num futuro previsível faz parte, em substância, do investimento líquido da entidade nessa unidade operacional estrangeira, sendo contabilizado de acordo com os parágrafos 32 e 33. Tais itens monetários podem incluir contas a receber ou empréstimos de longo prazo. Não incluem contas a receber comerciais nem contas a pagar comerciais.

15A A entidade que tenha um item monetário a receber de ou a pagar a uma unidade operacional estrangeira, descrito no parágrafo 15, pode ser qualquer subsidiária do grupo. Por exemplo, uma entidade tem duas subsidiárias, A e B, sendo a subsidiária B uma unidade operacional estrangeira. A subsidiária A concede um empréstimo à subsidiária B. O empréstimo da subsidiária A a receber da subsidiária B fará parte do investimento líquido da entidade na subsidiária B, se a liquidação do empréstimo não estiver planeada nem for provável que venha a ocorrer num futuro previsível. Isto será igualmente verdade se a própria subsidiária A for uma unidade operacional estrangeira.

Itens monetários

16 A característica essencial de um item monetário é um direito de receber (ou uma obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias. Exemplos incluem: pensões e outros benefícios dos empregados a serem pagos em dinheiro; provisões que devam ser liquidadas em dinheiro; e dividendos que sejam reconhecidos como um passivo. Da mesma forma, um contrato para receber (ou entregar) um número variável dos instrumentos de capital próprio da entidade ou uma quantidade variável de activos dos quais o justo valor a receber (ou a entregar) seja equivalente a um número fixo ou determinável de unidades monetárias é um item monetário. Pelo contrário, a característica essencial de um item não monetário é a ausência de um direito de receber (ou de uma obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias. Exemplos incluem: quantias pagas antecipadamente de bens e serviços (por exemplo, uma renda paga antecipadamente), goodwill, activos intangíveis, inventários, activos fixos tangíveis e provisões que devam ser liquidadas pela entrega de um activo não monetário.

Resumo da abordagem exigida por esta Norma

17 Ao preparar demonstrações financeiras, cada entidade — seja uma entidade autónoma, uma entidade com unidades operacionais estrangeiras (como uma empresa-mãe) ou uma unidade operacional estrangeira (como uma subsidiária ou uma sucursal) — determina a sua moeda funcional de acordo com os parágrafos 9–14. A entidade transpõe os itens de moeda estrangeira para a sua moeda funcional e relata os efeitos dessa transposição de acordo com os parágrafos 20–37 e 50.

18 Muitas entidades que relatam compreendem um número de entidades individuais (por exemplo, um grupo é composto por uma empresa-mãe e uma ou mais subsidiárias). Vários tipos de entidades, sejam membros de um grupo ou não, podem ter investimentos em associadas ou acordos conjuntos. Também podem ter sucursais. É necessário que os resultados e a posição financeira de cada entidade individual incluída na entidade que relata sejam transpostos para a moeda na qual a entidade que relata apresenta as suas

demonstrações financeiras. Esta Norma permite que a moeda de apresentação de uma entidade que relata seja qualquer moeda (ou moedas). Os resultados e a posição financeira de qualquer entidade individual da entidade que relata e cuja moeda funcional difira da moeda de apresentação são transpostos de acordo com os parágrafos 38–50.

19 Esta Norma também permite que uma entidade autónoma que prepare demonstrações financeiras ou uma entidade que prepare demonstrações financeiras separadas de acordo com a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Separadas* apresente as suas demonstrações financeiras em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação da entidade diferir da sua moeda funcional, os seus resultados e posição financeira também são transpostos para a moeda de apresentação de acordo com os parágrafos 38–50.

Relato de transacções em moeda estrangeira na moeda funcional

Reconhecimento inicial

20 Uma transacção em moeda estrangeira é uma transacção que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transacções que resultem quando uma entidade:

(a) compra ou vende bens ou serviços cujo preço é denominado numa moeda estrangeira;

(b) obtém ou concede fundos quando as quantias a pagar ou a receber são denominadas numa moeda estrangeira; ou

(c) adquire ou aliena activos ou assume ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.

21 Uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada, no reconhecimento inicial na moeda funcional, aplicando à quantia em moeda estrangeira a taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transacção.

22 A data de uma transacção é a data na qual a transacção é elegível pela primeira vez para reconhecimento de acordo com as IFRS. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime da taxa real à data da transacção, por exemplo, pode ser usada uma taxa média para uma semana ou

um mês para todas as transacções em cada moeda estrangeira que ocorram durante esse período. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é apropriado.

Relato no final dos períodos de relato subsequentes

23 **No final de cada período de relato:**

(a) os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;

(b) os itens não monetários que sejam mensurados pelo custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção; e

(c) os elementos não monetários mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos utilizando as taxas de câmbio à data em que o justo valor foi mensurado.

24 A quantia escriturada de um item é determinada em conjunto com outras Normas relevantes. Por exemplo, os activos fixos tangíveis podem ser mensurados pelo justo valor ou custo histórico de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Quer a quantia escriturada seja determinada na base do custo histórico, quer na base do justo valor, se a quantia for determinada numa moeda estrangeira, ela deve ser transposta para a moeda funcional de acordo com esta Norma.

25 A quantia escriturada de alguns itens é determinada pela comparação de duas ou mais quantias. Por exemplo, a quantia escriturada de inventários é a menor entre o custo e o valor realizável líquido de acordo com a IAS 2 *Inventários*. Da mesma forma, de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*, a quantia escriturada de um activo para o qual exista a indicação de imparidade é a menor entre a sua quantia escriturada antes de considerar as possíveis perdas por imparidade e a sua quantia recuperável. Quando esse activo é um activo não monetário e é mensurado numa moeda estrangeira, a quantia escriturada é determinada comparando:

(a) o custo ou quantia escriturada, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio na data em que a quantia foi determinada (isto é, a taxa à data da transacção para um item mensurado pelo custo histórico); e

(b) o valor realizável líquido ou quantia recuperável, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio na data em que o valor foi determinado (por exemplo, a taxa de fecho no fim do período de relato).

O efeito desta comparação pode ser que uma perda por imparidade seja reconhecida na moeda funcional, mas não seja reconhecida na moeda estrangeira, ou vice-versa.

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

Reconhecimento de diferenças de câmbio

27 Tal como referem os parágrafos 3(a) e 5, a IFRS 9 aplica-se à contabilidade de cobertura para itens em moeda estrangeira. A aplicação da contabilidade de cobertura exige que uma entidade contabilize algumas diferenças de câmbio diferentemente do tratamento de diferenças de câmbio exigido nesta Norma. Por exemplo, a IFRS 9 exige que as diferenças de câmbio em itens monetários que se qualifiquem como instrumentos de cobertura numa cobertura de fluxo de caixa sejam inicialmente reconhecidas em outro rendimento integral até ao ponto em que a cobertura seja eficaz.

28 As diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários ou da transposição de itens monetários a taxas diferentes daquelas a que foram transpostos no reconhecimento inicial durante o período ou em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas em resultados do período em que ocorram, excepto tal como descrito no parágrafo 32.

29 Quando itens monetários resultam de uma transacção em moeda estrangeira e ocorre uma alteração na taxa de câmbio entre a data da transacção e a data da liquidação, existe uma diferença de câmbio. Quando a transacção é liquidada dentro do mesmo período contabilístico em que ocorreu, toda a diferença de

câmbio é reconhecida nesse período. Porém, quando a transacção é liquidada num período contabilístico subsequente, a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.

30 **Quando um ganho ou perda num item não monetário for reconhecido em outro rendimento integral, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido em outro rendimento integral. Pelo contrário, quando um ganho ou perda com um item não monetário for reconhecido em resultados, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido em resultados.**

31 Outras IFRS exigem que alguns ganhos ou perdas sejam reconhecidos em outro rendimento integral. Por exemplo, a IAS 16 exige que alguns ganhos ou perdas resultantes de uma revalorização de activos fixos tangíveis sejam reconhecidos em outro rendimento integral. Quando um desses activos é mensurado numa moeda estrangeira, o parágrafo 23(c) desta Norma exige que a quantia revalorizada seja transposta usando a taxa à data em que o valor é determinado, resultando numa diferença de câmbio que também é reconhecida em outro rendimento integral.

32 **As diferenças de câmbio resultantes de um item monetário que faça parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata (ver o parágrafo 15) devem ser reconhecidas em resultados nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata ou nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira, conforme apropriado. Nas demonstrações financeiras que incluam a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (por exemplo, as demonstrações financeiras consolidadas quando a unidade operacional estrangeira for uma subsidiária), essas diferenças de câmbio devem ser reconhecidas inicialmente em outro rendimento integral e reclassificadas do capital próprio para os resultados aquando da alienação do investimento líquido de acordo com o parágrafo 48.**

33 Quando um item monetário fizer parte do investimento líquido de uma unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata e estiver denominado na moeda funcional da entidade que relata, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira de acordo com o parágrafo 28. Se esse item estiver denominado na moeda funcional da unidade operacional estrangeira, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata de acordo com o parágrafo 28. Se esse item estiver denominado numa moeda diferente da moeda funcional, tanto da entidade que relata como da unidade operacional estrangeira, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata e nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira, de acordo com o parágrafo 28. Essas diferenças de câmbio são reconhecidas em outro rendimento integral nas demonstrações financeiras que incluem a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (isto é, as demonstrações financeiras nas quais a unidade operacional estrangeira está consolidada ou contabilizada usando o método da equivalência patrimonial).

34 Quando uma entidade mantiver os seus livros e registos numa moeda diferente da sua moeda funcional, quando preparar as suas demonstrações financeiras todas as quantias são transpostas para a moeda funcional de acordo com os parágrafos 20–26. Isto resulta nas mesmas quantias na moeda funcional que teriam ocorrido se os itens tivessem sido registados inicialmente na moeda funcional. Por exemplo, os itens monetários são transpostos para a moeda funcional usando a taxa de fecho, e os itens não monetários que são mensurados numa base do custo histórico são transpostos usando a taxa de câmbio à data da transacção que resultou no seu reconhecimento.

Alteração na moeda funcional

35 **Quando ocorrer uma alteração na moeda funcional de uma entidade, a entidade deve aplicar os procedimentos de transposição aplicáveis à nova moeda funcional prospectivamente a partir da data da alteração.**

36 Conforme referido no parágrafo 13, a moeda funcional de uma entidade reflecte as transacções, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a entidade. Assim, uma vez determinada a moeda funcional, ela só pode ser alterada se ocorrer uma alteração nessas transacções, acontecimentos e condições subjacentes. Por exemplo, uma alteração na moeda que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços pode levar a uma alteração na moeda funcional de uma entidade.

37 O efeito de uma alteração na moeda funcional é contabilizado prospectivamente. Por outras palavras, uma entidade transpõe todos os itens para a nova moeda funcional usando a taxa de câmbio à data da alteração. As quantias transpostas resultantes para itens não monetários são tratadas como o seu custo histórico. As diferenças de câmbio resultantes da transposição de uma unidade operacional estrangeira anteriormente reconhecida em outro rendimento integral de acordo com os parágrafos 32 e 39(c) não são reclassificadas do capital próprio para resultados até à alienação da unidade operacional.

Uso de uma moeda de apresentação diferente da moeda funcional

Transposição para a moeda de apresentação

38 Uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação diferir da moeda funcional da entidade, ela transpõe os seus resultados e posição financeira para a moeda de apresentação. Por exemplo, quando um grupo incluir entidades individuais com diferentes moedas funcionais, os resultados e a posição financeira de cada entidade são expressos numa moeda comum para que seja possível apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

39 Os resultados e a posição financeira de uma entidade cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária devem ser convertidos para uma moeda de apresentação diferente usando os seguintes procedimentos:

(a) os activos e passivos de cada demonstração da posição financeira apresentada (isto é, incluindo comparativos) devem ser

transpostos à taxa de fecho da data dessa demonstração da posição financeira;

(b) os rendimentos e gastos para cada demonstração que apresente os resultados e o outro rendimento integral (isto é, incluindo comparativos) devem ser convertidos usando a taxa de câmbio à data das transacções; e

(c) todas as diferenças de câmbio daí resultantes devem ser reconhecidas em outro rendimento integral.

40 Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime das taxas de câmbio à data das transacções, por exemplo, uma taxa média do período, para transpor os itens de rendimentos e de gastos. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é apropriado.

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

(a) da transposição de rendimentos e gastos às taxas de câmbio nas datas das transacções e de activos e passivos à taxa de fecho;

(b) da transposição dos activos líquidos de abertura a uma taxa de fecho que difira da taxa de fecho anterior.

Estas diferenças de câmbio não são reconhecidas nos resultados porque as alterações nas taxas de câmbio têm pouco ou nenhum efeito sobre os fluxos de caixa presentes e futuros das operações. A quantia acumulada das diferenças de câmbio é apresentada num componente separado de capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira. Quando as diferenças de câmbio se relacionam com uma unidade operacional estrangeira que esteja consolidada mas não totalmente detida, as diferenças de câmbio acumuladas resultantes da transposição e atribuíveis a interesses que não controlam são imputadas a interesses que não controlam, e reconhecidas como parte deles, na demonstração da posição financeira consolidada.

42 Os resultados e a posição financeira de uma entidade cuja moeda funcional seja a moeda de uma economia hiperinflacionária devem ser transpostos para uma moeda de apresentação diferente usando os seguintes procedimentos:

(a) todas as quantias (isto é, activos, passivos, itens de capital próprio, rendimento e gastos, incluindo comparativos) devem ser transpostas à taxa de fecho da data da demonstração da posição financeira mais recente, excepto que,

(b) quando as quantias forem transpostas para a moeda de uma economia não hiperinflacionária, as quantias comparativas devem ser aquelas que tenham sido apresentadas como quantias do ano corrente nas demonstrações financeiras relevantes do ano anterior (isto é, não ajustadas para alterações subsequentes no nível dos preços ou alterações subsequentes nas taxas de câmbio).

43 **Quando a moeda funcional de uma entidade é a moeda de uma economia hiperinflacionária, a entidade deve reexpressar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 29 antes de aplicar o método de transposição estabelecido no parágrafo 42, excepto quanto às quantias comparativas que são transpostas para uma moeda de uma economia não hiperinflacionária (ver o parágrafo 42(b)). Quando a economia deixar de ser hiperinflacionária e a entidade já não reexpressa as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 29, deve usar como custos históricos para a transposição para a moeda de apresentação as quantias reexpressas ao nível do preço à data em que a entidade cessou de reexpressar as suas demonstrações financeiras.**

Transposição de uma unidade operacional estrangeira

44 Os parágrafos 45–47, além dos parágrafos 38–43, aplicam-se quando os resultados e a posição financeira de uma unidade operacional estrangeira são transpostos para uma moeda de apresentação a fim de que a unidade operacional estrangeira possa ser incluída nas demonstrações financeiras da entidade que relata pela consolidação ou pelo método de equivalência patrimonial.

45 A incorporação dos resultados e da posição financeira de uma unidade operacional estrangeira com os da entidade que relata segue os procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação dos saldos e transacções intragrupo de uma subsidiária (ver a IFRS 10 *Demonstrações Financeiras*

Consolidadas). Porém, um activo (ou passivo) monetário intragrupo, seja de curto ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o correspondente passivo (ou activo) intragrupo sem que sejam mostrados os resultados das flutuações da moeda nas demonstrações financeiras consolidadas. Isto resulta do facto de o item monetário representar um compromisso para converter uma moeda noutra e expor a entidade que relata a um ganho ou perda através das flutuações cambiais. Assim, nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que relata, essa diferença de câmbio é reconhecida nos resultados ou, se derivar das circunstâncias descritas no parágrafo 32, reconhecida em outro rendimento integral e acumulada num componente separado de capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira.

46 Quando as demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira se referem a uma data diferente da entidade que relata, a unidade operacional estrangeira prepara muitas vezes demonstrações adicionais à mesma data que as demonstrações financeiras da entidade que relata. Quando tal não for feito, a IFRS 10 permite a utilização de uma data diferente, desde que a diferença não seja superior a três meses e sejam efectuados ajustamentos para ter em conta os efeitos de qualquer transacção significativa ou outros acontecimentos que ocorrem entre as diferentes datas. Nesse caso, os activos e passivos da unidade operacional estrangeira são convertidos à taxa de câmbio do final do período de relato da unidade operacional estrangeira. São efectuados ajustamentos para as alterações significativas das taxas de câmbio até ao final do período de relato da entidade que relata, de acordo com as IFRS 10. A mesma abordagem é usada na aplicação do método da equivalência patrimonial a associadas e acordos conjuntos de acordo com a IAS 28 (como emendada em 2011).

47 **Qualquer goodwill proveniente da aquisição de uma unidade operacional estrangeira e quaisquer ajustamentos de justo valor às quantias escrituradas de activos e passivos provenientes da aquisição dessa unidade operacional estrangeira devem ser tratados como activos e passivos da unidade operacional estrangeira. Desse modo, devem ser expressos na moeda funcional da unidade operacional estrangeira e transpostos à taxa de fecho de acordo com os parágrafos 39 e 42.**

Alienação ou alienação parcial de uma unidade operacional estrangeira

48 **Na alienação de uma unidade operacional estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio relativas a essa unidade operacional estrangeira, reconhecida em outro rendimento integral e acumulada num componente separado do capital próprio, deve ser reclassificada do capital próprio para resultados (como ajustamento de reclassificação) quando o ganho ou perda resultante da alienação for reconhecido (ver a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007)).**

48A Para além da alienação da totalidade dos interesses de uma entidade numa operação estrangeira, são contabilizadas como alienações as seguintes alienações parciais:

(a) quando a alienação parcial envolve a perda de controlo de uma subsidiária que inclui uma operação estrangeira, independentemente de a entidade manter ou não um interesse que não controla na sua antiga subsidiária após a alienação parcial; e

(b) quando o interesse retido após a alienação parcial de um interesse num acordo conjunto ou a alienação parcial de um interesse numa associada que inclui uma operação estrangeira é um activo financeiro que inclui uma operação estrangeira.

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

48C **Na alienação parcial de uma subsidiária que inclua uma unidade operacional estrangeira, a entidade deve reatribuir a parte proporcional da quantia acumulada das diferenças de câmbio reconhecidas em outro rendimento integral aos interesses que não controlam nessa unidade operacional estrangeira. Em qualquer outra alienação parcial de uma unidade operacional estrangeira, a entidade deve reclassificar para**

resultados apenas a parte proporcional da quantia acumulada das diferenças de câmbio reconhecidas em outro rendimento integral.

48D Uma alienação parcial do interesse de uma entidade numa unidade operacional estrangeira é qualquer redução no interesse de propriedade de uma entidade numa unidade operacional estrangeira, excepto as reduções indicadas no parágrafo 48A que sejam contabilizadas como alienações.

49 Uma entidade pode alienar total ou parcialmente os seus interesses numa unidade operacional estrangeira através de venda, liquidação, reembolso do capital por acções ou pelo abandono de parte ou da totalidade dessa entidade. Uma redução da quantia escriturada de uma unidade operacional estrangeira, quer devido às suas próprias perdas ou por causa de uma imparidade reconhecida pelo investidor, não constitui uma alienação parcial. Assim, nenhuma parte do ganho ou perda cambial reconhecida em outro rendimento integral é reclassificada para resultados no momento da redução.

Efeitos fiscais de todas as diferenças de câmbio

50 Os ganhos e perdas com transacções em moeda estrangeira e as diferenças de câmbio resultantes da transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade (incluindo uma unidade operacional estrangeira) para outra moeda podem ter efeitos fiscais. A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* aplica-se a estes efeitos fiscais.

Divulgação

51 Nos parágrafos 53 e 55–57, as referências a "moeda funcional" aplicam-se, no caso de um grupo, à moeda funcional da empresa-mãe.

52 Uma entidade deve divulgar:

(a) a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados excepto as que resultem de instrumentos financeiros mensurados pelo justo valor através dos resultados de acordo com a IFRS 9; e

(b) as diferenças de câmbio líquidas reconhecidas em outro rendimento integral e acumuladas num componente separado de

capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no começo e no fim do período.

53 **Quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, esse facto deve ser declarado, junto com a divulgação da moeda funcional e a razão para o uso de uma moeda de apresentação diferente.**

54 **Quando houver uma alteração na moeda funcional tanto da entidade que relata como de uma unidade operacional estrangeira significativa, esse facto e a razão para a alteração na moeda funcional devem ser divulgados.**

55 **Quando uma entidade apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda que seja diferente da sua moeda funcional, só deve descrever que as demonstrações financeiras estão conformes com as IFRS se elas cumprirem todos os requisitos das IFRS, incluindo o método de transposição descrito nos parágrafos 39 e 42.**

56 Por vezes, uma entidade apresenta as suas demonstrações financeiras ou outra informação financeira numa moeda que não é a sua moeda funcional sem satisfazer os requisitos do parágrafo 55. Por exemplo, uma entidade pode converter noutra moeda apenas itens seleccionados das suas demonstrações financeiras. Ou uma entidade cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária pode converter as demonstrações financeiras noutra moeda através da transposição de todos os itens à taxa de fecho mais recente. Essas conversões não estão de acordo com as IFRS, sendo exigidas as divulgações referidas no parágrafo 57.

57 **Quando uma entidade apresentar as suas demonstrações financeiras ou outra informação financeira numa moeda que não seja a sua moeda funcional ou a sua moeda de apresentação e os requisitos do parágrafo 55 não são sejam satisfeitos, deve:**

(a) identificar claramente a informação como informação suplementar para distingui-la da informação que satisfaça as IFRS;

(b) divulgar a moeda na qual a informação suplementar é apresentada; e

(c) divulgar a moeda funcional da entidade e o método de transposição usado para determinar a informação suplementar.

Data de eficácia e transição

58 Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

58A O documento *Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira* (Emenda à IAS 21), emitido em Dezembro de 2005, adicionou o parágrafo 15A e emendou o parágrafo 33. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação antecipada.

59 Uma entidade deve aplicar o parágrafo 47 prospectivamente a todas as aquisições que ocorram após o início do período de relato financeiro em que esta Norma seja aplicada pela primeira vez. É permitida a aplicação retrospectiva do parágrafo 47 a aquisições anteriores. Para a aquisição de uma unidade operacional estrangeira tratada prospectivamente mas que tenha ocorrido antes da data em que esta Norma seja aplicada pela primeira vez, a entidade não deve reexpressar os anos anteriores e em conformidade pode, quando apropriado, tratar os ajustamentos no goodwill e no justo valor que resultem dessa aquisição como activos e passivos da entidade em vez de activos e passivos da unidade operacional estrangeira. Assim, esses ajustamentos no goodwill e no justo valor ou estão já expressos na moeda funcional da entidade ou são itens não monetários em moeda estrangeira, que são relatados usando a taxa de câmbio à data da aquisição.

60 Todas as outras alterações resultantes da aplicação desta Norma devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*.

60A A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 e 52. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou

após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

60B A IAS 27 (como emendada em 2008) adicionou os parágrafos 48A–48D e emendou o parágrafo 49. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, as emendas devem ser aplicadas a esse período anterior.

60C [Eliminado]

60D O parágrafo 60B foi emendado pelo documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS* emitido em Maio de 2010. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2010. É permitida a aplicação antecipada.

60E [Eliminado]

60F A IFRS 10 e a IFRS 11 *Acordos Conjuntos*, emitidas em Maio de 2011, emendaram os parágrafos 3(b), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 e 48A. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 10 e a IFRS 11.

60G A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou a definição de justo valor no parágrafo 8 e emendou o parágrafo 23. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

60H O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 39. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IAS 1 como emendada em Junho de 2011.

60I [Eliminado]

60J A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 3, 4, 5, 27 e 52 e eliminou os parágrafos 60C, 60E e 60I. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Revogação de outras tomadas de posição

61 Esta Norma substitui a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* (revista em 1993).

62 Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

(a) SIC-11 *Moeda Estrangeira — Capitalização de Perdas Resultantes de Desvalorizações Monetárias Bruscas*;

(b) SIC-19 *Moeda de Relato — Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo a IAS 21 e a IAS 29*; e

(c) SIC-30 *Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação*.

Norma Internacional de Contabilidade 23
Custos de Empréstimos Obtidos

Do parágrafo

PRINCÍPIO BASE 1
ÂMBITO 2
DEFINIÇSÕES 5
RECONHECIMENTO 8
Custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização 10
Excesso da quantia escriturada do activo elegível sobre a quantia recuperável 16
Começo da capitalização 17
Suspensão da capitalização 20
Cessação da capitalização 22
DIVULGAÇÃO 26
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS 27
DATA DE EFICÁCIA 29
REVOGAÇÃO DA IAS 23 (REVISTA EM 1993) 30

Norma Internacional de Contabilidade 23
Custos de Empréstimos Obtidos

Princípio base

1 **Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível formam parte do custo desse activo. Outros custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como um gasto.**

Âmbito

2 **Uma entidade deve aplicar esta Norma na contabilização dos custos de empréstimos obtidos.**

3 A Norma não trata do custo real ou imputado do capital próprio, incluindo o capital preferencial não classificado como passivo.

4 Uma entidade não é obrigada a aplicar a Norma a custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de:

(a) um activo elegível mensurado pelo justo valor, por exemplo, um activo biológico no âmbito da IAS 41 *Agricultura*; ou

(b) inventários que sejam fabricados ou produzidos em grandes quantidades de uma forma repetitiva.

Definições

5 **Esta Norma usa os seguintes termos com os significados especificados:**

***Activo elegível* é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.**

***Custos de empréstimos obtidos* são os juros e outros custos suportados por uma entidade relativamente a pedidos de empréstimos de fundos.**

6 Os custos de empréstimos obtidos incluem:

(a) gastos de juros calculados com base na utilização do método do juro efectivo como descrito na IFRS 9;

(b) [eliminada]

(c) [eliminada]

(d) encargos financeiros respeitantes a locações financeiras reconhecidas de acordo com a IAS 17 *Locações*; e

(e) diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira na medida em que sejam consideradas um ajustamento aos custos com juros.

7 Dependendo das circunstâncias, qualquer dos seguintes elementos podem ser activos elegíveis:

(a) inventários

(b) instalações industriais

(c) instalações de geração de energia

(d) activos intangíveis

(e) propriedades de investimento

(f) plantas destinadas à produção.

Os activos financeiros, e os inventários que sejam fabricados ou produzidos, durante um curto período de tempo não são activos elegíveis. Os activos que estejam prontos para o seu uso pretendido ou para venda quando adquiridos não são activos elegíveis.

Reconhecimento

8 **Uma entidade deve capitalizar os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível como parte do custo desse activo. Uma entidade deve reconhecer outros custos de empréstimos obtidos como um gasto no período em que sejam suportados.**

9 Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível são incluídos no custo desse activo. Esses empréstimos obtidos são capitalizados como parte do custo do activo quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e os custos possam ser mensurados com fiabilidade. Quando uma entidade aplicar a IAS 29 *Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*, reconhece como gasto a parte dos custos de

empréstimos obtidos que compensa a inflação durante o mesmo período, de acordo com o parágrafo 21 dessa Norma.

Custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização

10 Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível são os custos de empréstimos obtidos que teriam sido evitados se o dispêndio no activo elegível não tivesse sido feito. Quando uma entidade pede fundos emprestados especificamente com o fim de obter um determinado activo elegível, os custos dos empréstimos obtidos que estejam relacionados directamente com esse activo elegível podem ser prontamente identificados.

11 Pode ser difícil identificar um relacionamento directo entre certos empréstimos obtidos e um activo elegível e determinar os empréstimos obtidos que poderiam de outra maneira ser evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a actividade de financiamento de uma entidade for coordenada centralmente. Também surgem dificuldades quando um grupo usa uma variedade de instrumentos de dívida para pedir fundos emprestados a taxas de juro variáveis e empresta esses fundos em bases variadas a outras entidades no grupo. Outras complicações surgem através do uso de empréstimos estabelecidos ou ligados a moedas estrangeiras, quando o grupo opera em economias altamente inflacionárias, e de flutuações em taxas de câmbio. Como consequência, a determinação da quantia dos custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição de um activo elegível é difícil exigindo-se o exercício de julgamento.

12 Na medida em que uma entidade peça fundos emprestados especificamente com o fim de obter um activo elegível, a entidade deve determinar a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização como os custos reais dos empréstimos obtidos suportados nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento resultante do investimento temporário desses empréstimos.

13 Os acordos de financiamento de um activo elegível podem fazer com que uma entidade obtenha fundos emprestados e suporte custos de empréstimos associados antes de alguns ou todos os fundos serem usados para dispêndios

no activo elegível. Nestas circunstâncias, os fundos são muitas vezes temporariamente investidos aguardando o seu dispêndio no activo elegível. Ao determinar a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização durante um período, qualquer rendimento do investimento gerado de tais fundos é deduzido dos custos suportados com os empréstimos obtidos.

14 **Na medida em que uma entidade pede fundos emprestados de uma forma geral e os usa com o fim de obter um activo elegível, deve determinar a quantia de custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização mediante a aplicação de uma taxa de capitalização aos dispêndios respeitantes a esse activo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em aberto no período, que não sejam empréstimos obtidos especificamente com o fim de obter um activo elegível. A quantia dos custos de empréstimos obtidos que uma entidade capitaliza durante um período não deve exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos suportados durante esse período.**

15 Em algumas circunstâncias, é apropriado incluir todos os empréstimos obtidos da empresa-mãe e das suas subsidiárias para calcular uma média ponderada dos custos dos empréstimos obtidos; noutras circunstâncias, é apropriado que cada subsidiária use uma média ponderada dos custos dos empréstimos obtidos aplicáveis aos seus próprios empréstimos obtidos.

Excesso da quantia escriturada do activo elegível sobre a quantia recuperável

16 Quando a quantia escriturada ou o último custo esperado do activo elegível excede a sua quantia recuperável ou o seu valor realizável líquido, a quantia escriturada é reduzida ou anulada de acordo com os requisitos de outras Normas. Em determinadas circunstâncias, a quantia da redução ou do abate é revertida de acordo com essas outras Normas.

Começo da capitalização

17 **Uma entidade deve começar a capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo elegível na data de começo. A data de começo da capitalização é a data em que a entidade passa a satisfazer todas as seguintes condições:**

(a) faz dispêndios com o activo;

(b) suporta custos de empréstimos obtidos; e

(c) realiza actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou para venda.

18 Os dispêndios de um activo elegível incluem somente os dispêndios que tenham resultado em pagamentos por caixa, transferência de outros activos ou a assunção de passivos que incorram em juros. Os dispêndios são reduzidos por quaisquer pagamentos por conta recebidos e por subsídios recebidos relacionados com o activo (ver a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*). A quantia escriturada média do activo durante um período, incluindo os custos de empréstimos obtidos previamente capitalizados, é geralmente uma aproximação razoável dos dispêndios aos quais a taxa de capitalização é aplicada nesse período.

19 As actividades necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou para venda englobam mais do que a construção física do activo. Elas englobam o trabalho técnico e administrativo anterior ao começo da construção física, tais como as actividades associadas à obtenção de licenças antes do começo da construção física. Porém, tais actividades excluem a detenção de um activo quando nenhuma produção ou desenvolvimento que altere a condição do activo esteja a ter lugar. Por exemplo, os custos de empréstimos obtidos suportados enquanto o terreno esteja em desenvolvimento são capitalizados durante o período em que as actividades relacionadas com o desenvolvimento estejam a decorrer. Porém, os custos de empréstimos obtidos suportados enquanto os terrenos adquiridos para fins de construção sejam detidos sem qualquer actividade associada de desenvolvimento não são elegíveis para capitalização.

Suspensão da capitalização

20 **Uma entidade deve suspender a capitalização dos custos de empréstimos obtidos durante períodos prolongados em que suspenda o desenvolvimento activo de um activo elegível.**

21 Uma entidade poderá suportar custos de empréstimos obtidos durante um período prolongado em que suspenda as actividades necessárias para preparar um activo para o seu uso pretendido ou para venda. Tais custos são custos de detenção de activos parcialmente concluídos e não são elegíveis para capitalização. Porém, uma entidade não suspende normalmente a capitalização de custos de empréstimos obtidos durante um período em que realize trabalho técnico e administrativo substancial. Uma entidade também não suspende a capitalização de custos de empréstimos obtidos quando uma demora temporária seja uma parte necessária do processo de preparar um activo para o seu uso pretendido ou para venda. Por exemplo, a capitalização continua durante o período prolongado em que os altos níveis das águas atrasam a construção de uma ponte, se esses altos níveis de água forem usuais durante o período da construção na região geográfica envolvida.

Cessação da capitalização

22 **Uma entidade deve cessar a capitalização de custos de empréstimos obtidos quando todas as actividades necessárias para preparar o activo elegível para o seu uso pretendido ou para venda estiverem substancialmente concluídas.**

23 Um activo está normalmente pronto para o seu uso pretendido ou para venda quando a construção física do activo estiver concluída ainda que o trabalho administrativo de rotina possa continuar. Se tudo o que está por completar forem modificações menores, tais como a decoração de uma propriedade conforme as especificações do comprador ou do utilizador, isto indica que todas as actividades estão substancialmente concluídas.

24 **Quando uma entidade concluir a construção de um activo elegível por partes e cada parte estiver em condições de ser usada enquanto a construção continua noutras partes, a entidade deve cessar a**

capitalização dos custos de empréstimos obtidos quando todas as actividades necessárias para preparar essa parte para o seu uso pretendido ou para venda estejam substancialmente concluídas.

25 Um parque empresarial compreendendo vários edifícios em que cada um deles pode ser usado individualmente é um exemplo de um activo elegível relativamente ao qual cada parte está em condições de ser usada embora a construção continue noutras partes. Um exemplo de um activo elegível que necessita de estar concluído antes que cada parte possa ser usada é uma instalação industrial que envolve vários processos que devem ser executados sequencialmente em diferentes partes da fábrica dentro do mesmo local, tal como uma laminagem de aço.

Divulgação

26 Uma entidade deve divulgar:

(a) a quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e

(b) a taxa de capitalização usada para determinar a quantia dos custos dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.

Disposições transitórias

27 Quando a aplicação desta Norma constituir uma alteração na política contabilística, uma entidade deve aplicar a Norma a custos de empréstimos obtidos relacionados com activos elegíveis cuja data de começo da capitalização seja em ou após a data de eficácia.

28 Porém, uma entidade pode designar qualquer data antes da data de eficácia e aplicar a Norma a custos de empréstimos obtidos relacionados com todos os activos elegíveis cuja data de começo da capitalização seja em ou após essa data.

Data de eficácia

29 Uma entidade deve aplicar a Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma

entidade aplicar a Norma a partir de uma data antes de 1 de Janeiro de 2009, ela deve divulgar esse facto.

29A O parágrafo 6 foi emendado pelo documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

29B A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou o parágrafo 6. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 9.

Revogação da IAS 23 (revista em 1993)

30 Esta Norma substitui a IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* revista em 1993.

Norma Internacional de Contabilidade 24
Divulgações de Partes Relacionadas

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
ÂMBITO ····· 2
FINALIDADE DAS DIVULGAÇÕES DE PARTES RELACIONADAS ····· 5
DEFINIÇÕES ····· 9
DIVULGAÇÃO ····· 13
Todas as entidades ····· 13
Entidades relacionadas com o governo ····· 25
DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO ····· 28
Revogação da IAS 24 (2003) ····· 29

Norma Internacional de Contabilidade 24
Divulgações de Partes Relacionadas

Objectivo

1 O objectivo desta Norma é assegurar que as demonstrações financeiras de uma entidade contêm as divulgações necessárias para chamar a atenção para a possibilidade de a sua posição financeira e os resultados poderem ter sido afectados pela existência de partes relacionadas e por transacções e saldos em aberto, incluindo compromissos, com tais partes.

Âmbito

2 Esta Norma deve ser aplicada ao:

(a) identificar relacionamentos e transacções com partes relacionadas;

(b) identificar saldos em aberto, incluindo compromissos, entre uma entidade e as suas partes relacionadas;

(c) identificar as circunstâncias em que é exigida a divulgação dos itens (a) e (b); e

(d) determinar as divulgações a fazer relativamente a esses itens.

3 Esta Norma exige a divulgação das transacções com partes relacionadas e das transacções e saldos, incluindo compromissos, nas demonstrações financeiras consolidadas e separadas de uma empresa-mãe, ou investidoras com controlo conjunto ou influência significativa sobre uma investida, apresentadas de acordo com a IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas* ou com a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Separadas*. Esta Norma aplica-se também a demonstrações financeiras individuais.

4 As transacções com partes relacionadas e os saldos com outras entidades de um grupo são divulgados nas demonstrações financeiras de uma entidade. As transacções e os saldos com partes relacionadas dentro do grupo deverão ser eliminados, excepto as transacções e os saldos entre uma entidade de investimento e as suas subsidiárias mensuradas pelo justo valor através dos

resultados, na preparação das demonstrações financeiras consolidadas do grupo.

Finalidade das divulgações de partes relacionadas

5 Os relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal do comércio e negócios. Por exemplo, as entidades realizam frequentemente partes das suas actividades através de subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas. Nestas circunstâncias, a entidade tem a capacidade de afectar as políticas financeiras e operacionais da investida por via da presença de controlo, controlo conjunto ou influência significativa.

6 Um relacionamento com partes relacionadas pode ter um efeito nos resultados e na posição financeira de uma entidade. As partes relacionadas podem efectuar transacções que partes não relacionadas não realizariam. Por exemplo, uma entidade que venda bens à sua empresa-mãe pelo custo poderá não vender nesses termos a outro cliente. Além disso, as transacções entre partes relacionadas podem não ser feitas pelas mesmas quantias que entre partes não relacionadas.

7 Os resultados e a posição financeira de uma entidade podem ser afectados por um relacionamento com partes relacionadas mesmo que não ocorram transacções com partes relacionadas. A mera existência do relacionamento pode ser suficiente para afectar as transacções da entidade com outras partes. Por exemplo, uma subsidiária pode cessar relações com um parceiro comercial aquando da aquisição pela empresa-mãe de uma outra subsidiária dedicada à mesma actividade que o parceiro comercial anterior. Como alternativa, uma parte pode abster-se de agir por causa da influência significativa de outra — por exemplo, uma subsidiária pode ser instruída pela sua empresa-mãe a não se dedicar a actividades de pesquisa e desenvolvimento.

8 Por estas razões, o conhecimento das transacções, saldos, incluindo compromissos, e relacionamentos com partes relacionadas pode afectar as avaliações das suas operações pelos utilizadores das demonstrações financeiras, incluindo avaliações dos riscos e oportunidades com que a entidade se depara.

Definições

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

Entidade relacionada com o Governo **é uma entidade que é controlada, controlada conjuntamente ou sob a influência significativa de um governo.**

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

Membros íntimos da família de uma pessoa **são aqueles membros da família que se espera possam influenciar essa pessoa, ou ser por ela influenciados, nos seus negócios com a entidade, incluindo:**

(a) **os filhos e o cônjuge ou parceiro doméstico da pessoa em causa;**

(b) **os filhos do cônjuge ou parceiro doméstico da pessoa em causa; e**

(c) **os dependentes da pessoa em causa ou do seu cônjuge ou parceiro doméstico.**

Parte relacionada **é uma pessoa ou entidade relacionada com a entidade que está a preparar as suas demonstrações financeiras (referida nesta Norma como a "entidade que relata").**

(a) **Uma pessoa ou um membro íntimo da sua família é relacionado com uma entidade que relata se:**

(i) **tiver o controlo ou controlo conjunto da entidade que relata;**

(ii) **tiver influência significativa sobre a entidade que relata; ou**

(iii) **for membro do pessoal chave da gestão da entidade que relata ou de uma empresa-mãe dessa entidade que relata.**

(b) **Uma entidade é relacionada com uma entidade que relata se estiver cumprida qualquer uma das seguintes condições:**

(i) **a entidade e a entidade que relata são membros de um mesmo grupo (o que implica que as empresas-mãe, subsidiárias e outras subsidiárias estão relacionadas entre si).**

(ii) **uma entidade é associada ou um empreendimento conjunto da outra entidade (ou é associada ou um**

empreendimento comum de um membro de um grupo a que pertence a outra entidade).

(iii) ambas as entidades são empreendimentos conjuntos da mesma parte terceira.

(iv) uma entidade é um empreendimento comum da entidade terceira e a outra entidade é associada da entidade terceira.

(v) a entidade é um plano de benefícios pós-emprego a favor dos empregados da entidade que relata ou de uma entidade relacionada com a entidade que relata. Se uma entidade que relata for ela própria um plano desse tipo, os empregadores promotores são também relacionados com a entidade que relata.

(vi) a entidade é controlada ou conjuntamente controlada por uma pessoa identificada em (a).

(vii) uma pessoa identificada em (a)(i) detém uma influência significativa sobre a entidade ou é membro do pessoal chave da gestão da entidade (ou de uma empresa-mãe da entidade).

(viii) a entidade, ou qualquer membro de um grupo de que faça parte, presta serviços de pessoal chave da gestão à entidade que relata ou à empresa-mãe da entidade que relata.

Pessoal chave da gestão **são as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direcção e controlo das actividades da entidade, directa ou indirectamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade.**

Remuneração **inclui todos os benefícios dos empregados (tal como definidos na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*), incluindo os benefícios dos empregados a que se aplica a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*. Os benefícios dos empregados são todas as formas de retribuição paga, pagável ou proporcionada pela entidade, ou por conta da entidade, em troca de serviços prestados à entidade. Incluem também as retribuições pagas em nome de uma empresa-mãe da entidade com respeito à entidade. A remuneração inclui:**

(a) benefícios de empregados de curto prazo, tais como ordenados, salários e contribuições para a segurança social, licença anual paga e baixa por doença paga, participação nos lucros e bónus (se pagáveis num período de doze meses após o fim do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados em actividade;

(b) benefícios pós-emprego tais como pensões, outros benefícios de reforma, seguro de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego;

(c) outros benefícios de empregados de longo prazo, incluindo licença por anos de serviço ou licença sabática, benefícios por jubileu ou outros benefícios ligados à antiguidade no serviço, benefícios de invalidez de longo prazo e, se não forem pagáveis na totalidade num período de doze meses após o final do período, participação nos lucros, bónus e remuneração diferida;

(d) benefícios de cessação de emprego; e

(e) pagamento com base em acções.

***Transacção com partes relacionadas* é uma transferência de recursos, serviços ou obrigações entre uma entidade que relata e uma entidade relacionada, independentemente de haver ou não um débito de preço.**

Os termos "controlo", "entidade de investimento", "controlo conjunto" e "influência significativa" são definidos na IFRS 10, IFRS 11 *Acordos Conjuntos* e IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos* e são utilizadas nesta Norma com os significados especificados nessas IFRSs.

10 Ao considerar cada possível relacionamento com partes relacionadas, a atenção é dirigida para a substância do relacionamento e não meramente para a sua forma legal.

11 No contexto desta Norma, não são partes relacionadas:

(a) duas entidades simplesmente por terem um administrador ou outro membro do pessoal chave da gestão em comum ou por um membro do pessoal chave da gestão de uma entidade ter influência significativa sobre a outra entidade.

(b) dois empreendedores conjuntos simplesmente por partilharem o controlo conjunto de um empreendimento conjunto.

(c) (i) financiadores,

(ii) sindicatos,

(iii) empresas de serviços públicos, e

(iv) departamentos e agências de um governo que não exercem controlo, controlo conjunto ou influência significativa sobre a entidade que relata.

simplesmente em virtude dos seus negócios normais com uma entidade (embora possam afectar a liberdade de acção de uma entidade ou participar no seu processo de tomada de decisões).

(d) um cliente, fornecedor, franquiador, distribuidor ou agente geral com quem uma entidade transaccione um volume de negócios significativo, meramente em virtude da dependência económica daí resultante.

12 Na definição de uma parte relacionada, uma associada inclui subsidiárias da associada e um empreendimento conjunto inclui subsidiárias do empreendimento conjunto. Assim, por exemplo, uma subsidiária de uma associada e a investidora que disponha de uma influência significativa sobre essa associada são partes relacionadas entre si.

Divulgação

Todas as entidades

13 **Os relacionamentos entre uma empresa-mãe e as suas subsidiárias devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transacções entre elas. Uma entidade deve divulgar o nome da sua empresa-mãe e, se for diferente, da entidade que controla final. Se nem a empresa-mãe da entidade nem a entidade que controla final produzirem demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público, deve também ser divulgado o nome da empresa-mãe sénior seguinte que as produza.**

14 Para permitir aos utilizadores das demonstrações financeiras terem uma visão acerca dos efeitos dos relacionamentos com partes relacionadas numa entidade, é apropriado divulgar o relacionamento com partes relacionadas

onde exista controlo, independentemente de ter havido ou não transacções entre as partes relacionadas.

15 O requisito de divulgação dos relacionamentos com partes relacionadas entre uma empresa-mãe e as suas subsidiárias é adicional aos requisitos de divulgação indicados na IAS 27 e na IFRS 12 *Divulgação de Interesses Noutras Entidades*.

16 O parágrafo 13 faz referência à empresa-mãe sénior seguinte. Essa referência respeita à primeira empresa-mãe do grupo, acima da empresa-mãe imediata, que produz demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público.

17 Uma entidade deve divulgar a remuneração do pessoal chave da gestão no total e para cada uma das seguintes categorias:

(a) benefícios dos empregados de curto prazo;

(b) benefícios pós-emprego;

(c) outros benefícios de longo prazo;

(d) benefícios de cessação de emprego; e

(e) pagamento com base em acções.

17A Se uma entidade obtiver serviços de pessoal chave da gestão de outra entidade (a "entidade de gestão"), não é obrigada a aplicar os requisitos do parágrafo 17 à retribuição paga ou a pagar pela entidade de gestão aos seus directores e empregados.

18 Se uma entidade tiver tido transacções com partes relacionadas durante os períodos abrangidos pelas demonstrações financeiras, deve divulgar a natureza do relacionamento com essas partes, assim como informação sobre as transacções e saldos em aberto, incluindo compromissos, necessária para os utilizadores compreenderem o potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações financeiras. Estes requisitos de divulgação são adicionais aos previstos no parágrafo 17. No mínimo, as divulgações devem incluir:

(a) a quantia das transacções;

(b) a quantia dos saldos em aberto, incluindo compromissos, e:

(i) os seus termos e condições, incluindo se estão ou não seguros, e a natureza da retribuição a ser proporcionada na liquidação; e

(ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas;

(c) provisões para dívidas duvidosas relacionadas com a quantia dos saldos em aberto; e

(d) os gastos reconhecidos durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou duvidosas devidas por partes relacionadas.

18A As quantias suportadas pela entidade relativas a serviços de pessoal chave da gestão prestados por uma entidade de gestão separada devem ser divulgadas.

19 As divulgações exigidas no parágrafo 18 devem ser feitas separadamente para cada uma das seguintes categorias:

(a) a empresa-mãe;

(b) entidades com controlo conjunto ou influência significativa sobre a entidade;

(c) subsidiárias;

(d) associadas;

(e) empreendimentos conjuntos nos quais a entidade seja um empreendedor conjunto;

(f) pessoal chave da gestão da entidade ou da sua empresa-mãe; e

(g) outras partes relacionadas.

20 A classificação de quantias a pagar a partes relacionadas, e a receber delas, em diferentes categorias conforme exigido no parágrafo 19 é uma extensão do requisito de divulgação determinado na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* relativamente à informação a apresentar na demonstração da posição financeira ou nas notas. As categorias são alargadas para proporcionar uma análise mais exaustiva dos saldos das partes relacionadas e aplicam-se a transacções com partes relacionadas.

21 Seguem-se exemplos de transacções que são divulgadas se forem feitas com uma parte relacionada:

(a) compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);

(b) compras ou vendas de imóveis e outros activos;

(c) prestação ou recepção de serviços;

(d) locações;

(e) transferências de pesquisa e desenvolvimento;

(f) transferências segundo acordos de licenciamento.

(g) transferências ao abrigo de acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições de capital em dinheiro ou em espécie);

(h) prestação de garantias ou colaterais;

(i) compromissos no sentido de fazer algo se um determinado evento ocorrer ou não no futuro, nomeadamente contratos executórios [1] (reconhecidos e não reconhecidos); e

(j) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome dessa parte relacionada.

22 A participação de uma empresa-mãe ou subsidiária num plano de benefício definido que partilha riscos entre entidades do grupo é uma transacção entre partes relacionadas (ver o parágrafo 42 da IAS 19 (como emendada em 2011)).

23 As divulgações de que as transacções com partes relacionadas foram feitas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transacções em que não existe relacionamento entre as partes são feitas apenas se esses termos puderem ser comprovados.

24 Os itens de natureza similar podem ser divulgados de forma agregada, excepto quando forem necessárias divulgações separadas para a compreensão dos efeitos das transacções com partes relacionadas nas demonstrações financeiras da entidade.

Entidades relacionadas com o governo

25 Uma entidade que relata está isenta dos requisitos de divulgação do parágrafo 18 no que respeita às transacções e saldos em aberto, incluindo compromissos, com as seguintes partes relacionadas:

---

1 A IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* define os contratos executórios como contratos pelos quais nenhuma das partes cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só parcialmente cumpriram as suas obrigações em igual extensão.

(a) um governo que tenha o controlo, ou o controlo conjunto ou tenha influência significativa sobre a entidade que relata; e

(b) outra entidade que seja parte relacionada pelo facto de o mesmo governo controlar, ou controlar conjuntamente ou ter influência significativa tanto sobre a entidade que relata como sobre essa outra entidade.

26 Se uma entidade que relata aplicar a isenção prevista no parágrafo 25, deve divulgar os seguintes elementos no que respeita às transacções e aos respectivos saldos em aberto referidos nesse parágrafo 25:

(a) nome do governo e natureza da sua relação com a entidade que relata (isto é, controlo, controlo conjunto ou influência significativa);

(b) a seguinte informação, com suficiente detalhe para permitir aos utilizadores das demonstrações financeiras da entidade a compreensão dos efeitos das transacções com partes relacionadas nessas demonstrações financeiras:

(i) natureza e quantia de cada transacção individualmente significativa; e

(ii) em relação a outras transacções que sejam no seu conjunto mas não individualmente significativas, uma indicação qualitativa ou quantitativa da respectiva dimensão. Os tipos de transacção em causa incluem as transacções referidas no parágrafo 21.

27 Ao utilizar o seu julgamento para decidir do nível de detalhe a divulgar de acordo com os requisitos do parágrafo 26(b), a entidade que relata deve tomar em consideração o grau de proximidade com a parte relacionada e outros factores relevantes para a determinação do nível de relevância das transacções, verificando se são:

(a) significativas em termos de dimensão;

(b) conduzidas em condições que não são as condições de mercado;

(c) distintas das operações comerciais normais, como a aquisição ou alienação de negócios;

(d) divulgadas a autoridades de regulação ou de supervisão;

(e) comunicadas ao órgão de gestão de topo;

(f) sujeitas a aprovação pelos sócios.

Data de eficácia e transição

28 Uma entidade deve aplicar esta Norma de forma retroactiva aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2011. É permitida a aplicação antecipada, tanto da Norma no seu todo como da isenção parcial prevista nos parágrafos 25–27 no que respeita às entidades relacionadas com o governo. Se uma entidade aplicar esta Norma no seu todo ou essa isenção parcial a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2011, deve divulgar esse facto.

28A A IFRS 10, a IFRS 11 *Acordos Conjuntos* e a IFRS 12, emitidas em Maio de 2011, emendaram os parágrafos 3, 9, 11(b), 15, 19(b) e (e) e 25. Uma entidade deve aplicar essas emendas ao aplicar a IFRS 10, a IFRS 11 e a IFRS 12.

28B O documento *Entidades de Investimento* (Emendas à IFRS 10, IFRS 12 e IAS 27), emitido em Outubro de 2012, emendou os parágrafos 4 e 9. Uma entidade deve aplicar essas emendas em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada deste documento. Se uma entidade aplicar essas emendas antecipadamente, deve também aplicar simultaneamente todas as emendas incluídas no documento *Entidades de Investimento*.

28C O documento *Melhorias anuais nas IFRS - Ciclo 2010–2012*, emitido em Dezembro de 2013, emendou o parágrafo 9 e adicionou os parágrafos 17A e 18A. Uma entidade deve aplicar aquela emenda em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2014. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar aquela emenda antecipadamente, deve divulgar esse facto.

Revogação da IAS 24 (2003)

29 Esta Norma substitui a IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas* (como revista em 2003).

Norma Internacional de Contabilidade 26
Contabilização e Relato pelos Planos de Benefícios de Reforma

Do parágrafo

ÂMBITO 1
DEFINIÇÕES 8
PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA 13
PLANOS DE BENEFÍCIO DEFINIDO 17
Valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos 23
Frequência das avaliações actuariais 27
Conteúdo das demonstrações financeiras 28
TODOS OS PLANOS 32
Avaliação dos activos do plano 32
Divulgação 34
DATA DE EFICÁCIA 37

Norma Internacional de Contabilidade 26
Contabilização e Relato pelos Planos de Benefícios de Reforma

Âmbito

1 **Esta Norma deve ser aplicada nas demonstrações financeiras dos planos de benefícios de reforma sempre que tais demonstrações financeiras forem preparadas.**

2 Os planos de benefícios de reforma são muitas vezes referidos por vários outros nomes, tais como "esquemas de pensão", "esquemas supra anuais" ou "esquemas de benefício de reforma". Esta Norma vê um plano de benefício de reforma como uma entidade de relato separada da dos empregadores dos participantes no plano. Todas as outras Normas aplicam-se às demonstrações financeiras de planos na medida em que não sejam derrogadas por esta Norma.

3 Esta Norma trata da contabilização e relato pelo plano para todos os participantes como um grupo. Não trata do relato para participantes individuais acerca dos seus direitos de benefícios de reforma.

4 A IAS 19 *Benefícios dos Empregados* trata da determinação do custo de benefícios de reforma nas demonstrações financeiras de empregadores que tenham planos. Deste modo, esta Norma complementa a IAS 19.

5 Os planos de benefícios de reforma podem ser definidos como planos de contribuição definida ou planos de benefício definido. Muitos requerem a criação de fundos separados, que podem ou não ter identidade jurídica separada e podem não ter trustees, a quem são feitas as contribuições e pelos quais são pagos os benefícios de reforma. Esta Norma aplica-se independentemente de tal fundo estar ou não criado e independentemente de existir ou não trustees.

6 Os planos de benefícios de reforma com activos investidos em empresas de seguros estão sujeitos aos mesmos requisitos contabilísticos e de requisitos de financiamento que os acordos de investimento privado. Consequentemente,

eles incluem-se no âmbito desta Norma a menos que o contrato com a empresa de seguros esteja em nome de um participante específico ou de um grupo de participantes e a obrigação de benefícios de reforma seja exclusivamente da responsabilidade da empresa de seguros.

7 Esta Norma não trata de outras formas de benefícios dos empregados, tais como indemnizações por cessação de emprego, acordos de retribuição diferida, benefícios por ausências de longo prazo, planos especiais de reforma antecipada ou de redundância, planos de saúde e de bem-estar ou planos de gratificações. Os acordos tipo segurança social do governo também são excluídos do âmbito desta Norma.

Definições

8 **Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:**

***Financiamento* é a transferência de activos para uma entidade (o *fundo*) separada da entidade do empregador para satisfazer futuras obrigações de pagamento dos benefícios de reforma.**

***Planos de benefícios de reforma* são acordos, pelos quais uma entidade proporciona benefícios aos empregados na ou após a cessação do serviço (quer na forma de um rendimento anual, quer como uma quantia única) quando tais benefícios, ou as contribuições para eles, puderem ser determinados ou estimados antecipadamente em relação à reforma a partir das cláusulas de um documento ou das práticas da entidade.**

***Planos de benefício definido* são planos de benefícios de reforma pelos quais as quantias a serem pagas como benefício de reforma são determinadas por referência a uma fórmula geralmente baseada nos rendimentos do empregado e/ou nos anos de serviço.**

***Planos de contribuição definida* são planos de benefícios de reforma pelos quais as quantias a serem pagas como benefícios de reforma são determinadas pelas contribuições para um fundo juntamente com os respectivos ganhos de investimento.**

Para as finalidades desta Norma são também usados os termos seguintes:

Activos líquidos disponíveis para benefícios são os activos menos os passivos de um plano que não sejam o valor actuarial presente dos benefícios de reforma prometidos.

Benefícios adquiridos são benefícios cujos direitos, de acordo com as condições de um plano de benefício de reforma, não estejam condicionados a emprego continuado.

Participantes são os membros de um plano de benefícios de reforma bem como outros que tenham direito a benefícios segundo o plano.

Valor actuarial presente dos benefícios de reforma prometidos é o valor presente dos pagamentos esperados através de um plano de benefícios de reforma a empregados existentes e antigos, atribuível aos serviços já prestados.

9 Alguns planos de benefícios de reforma têm patrocinadores diferentes dos empregadores; esta Norma também se aplica às demonstrações financeiras desses planos.

10 A maior parte dos planos de benefícios de reforma é baseada em acordos formais. Alguns planos são informais mas adquiriram um grau de obrigação como resultado das práticas estabelecidas do empregador. Enquanto que alguns planos permitem ao empregador limitar as suas obrigações fixadas nos planos, geralmente é difícil para um empregador cancelar um plano se quiser reter os empregados. O mesmo regime de contabilização e relato aplica-se tanto a um plano informal como a um plano formal.

11 Muitos planos de benefícios de reforma proporcionam o estabelecimento de fundos separados para os quais são feitas contribuições e dos quais são pagos benefícios. Tais fundos podem ser administrados por terceiros que actuam independentemente na gestão dos activos do fundo. Esses terceiros são chamados trustees em alguns países. O termo trustee é usado nesta Norma para descrever tais terceiros independentemente de se ter formado, ou não, um trust.

12 Os planos de benefícios de reforma são geralmente descritos como planos de contribuição definida ou como planos de benefício definido, tendo cada um deles as suas próprias características distintivas. Existem ocasionalmente

planos que contêm características de ambos. Tais planos híbridos consideram-se que são planos de benefício definido para os objectivos desta Norma.

Planos de contribuição definida

13 **As demonstrações financeiras de um plano de contribuição definida devem conter uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios e uma descrição da política de financiamento.**

14 Num plano de contribuição definida, a quantia dos benefícios futuros de um participante é determinada pelas contribuições pagas pelo empregador, pelo participante, ou por ambos, e pela eficiência e ganhos de investimento do fundo. As obrigações do empregador são geralmente desoneradas pelas contribuições para o fundo. Geralmente não é necessário o apoio de um actuário, se bem que tal apoio seja algumas vezes utilizado para estimar os benefícios futuros que possam ser alcançáveis com base nas contribuições actuais e nos níveis de variação das contribuições futuras e ganhos do investimento.

15 Os participantes estão interessados nas actividades do plano porque elas afectam directamente o nível dos seus benefícios futuros. Os participantes estão interessados em saber se as contribuições foram recebidas e se foi exercido controlo apropriado para proteger os direitos dos beneficiários. Um empregador está interessado no funcionamento eficiente e adequado do plano.

16 O objectivo do relato por parte de um plano de contribuição definida é proporcionar periodicamente informação acerca do plano e do desempenho dos seus investimentos. Esse objectivo é geralmente atingido ao serem fornecidas demonstrações financeiras incluindo o seguinte:

(a) uma descrição das actividades significativas do período e o efeito de quaisquer alterações relacionadas com o plano, e com os seus membros e seus termos e condições;

(b) demonstrações relatando sobre as operações e o desempenho dos investimentos do período e a posição financeira do plano no fim do período; e

(c) uma descrição das políticas de investimento.

Planos de benefício definido

17 As demonstrações financeiras de um plano de benefício definido devem conter ou:

(a) uma demonstração que mostre:

(i) os activos líquidos disponíveis para benefícios;

(ii) o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, distinguindo entre benefícios adquiridos e benefícios não adquiridos, e

(iii) o excesso ou o défice resultante; ou

(b) uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios incluindo:

(i) uma nota a divulgar o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, distinguindo entre benefícios adquiridos e benefícios não adquiridos; ou

(ii) uma referência a esta informação num relatório actuarial que a acompanhe.

Se não tiver sido preparada uma avaliação actuarial à data das demonstrações financeiras, deve ser usada a avaliação mais recente como base e divulgada a data da avaliação.

18 Para efeitos do parágrafo 17, o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos deve ser baseado nos benefícios prometidos segundo os termos do plano sobre os serviços prestados até à data usando quer níveis de salário corrente, quer níveis de salário projectado com divulgação da base usada. O efeito de quaisquer alterações nos pressupostos actuariais que tenha tido um efeito significativo no valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos deve também ser divulgado.

19 As demonstrações financeiras devem explicar a relação entre o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos e os activos líquidos disponíveis para benefícios e a política de financiamento de benefícios prometidos.

20 Num plano de benefício definido, o pagamento dos benefícios de reforma prometidos depende da posição financeira do plano e da capacidade dos contribuintes fazerem contribuições futuras para o plano assim como do desempenho do investimento e eficiência operacional do plano.

21 Um plano de benefício definido necessita do apoio periódico de um actuário para determinar a condição financeira do plano, rever os pressupostos e recomendar níveis de contribuição futura.

22 O objectivo do relato por parte de um plano de benefício definido é proporcionar periodicamente informação acerca dos recursos e actividades do plano que seja útil na determinação das relações entre a acumulação de recursos e os benefícios do plano ao longo do tempo. Este objectivo é geralmente atingido ao serem apresentadas demonstrações financeiras incluindo o seguinte:

(a) uma descrição das actividades significativas do período e o efeito de quaisquer alterações relacionadas com o plano, e com os seus membros e seus termos e condições;

(b) demonstrações relatando sobre as transacções e o desempenho dos investimentos do período e a posição financeira do plano no fim do período;

(c) informação actuarial seja como parte das demonstrações, seja por meio de um relatório separado; e

(d) uma descrição das políticas de investimento.

Valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos

23 O valor presente dos pagamentos esperados por um plano de benefícios de reforma pode ser calculado e relatado usando níveis salariais correntes ou níveis salariais projectados para o momento da reforma dos participantes.

24 As razões dadas para adoptar uma abordagem pelos salários correntes incluem:

(a) o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, que é a soma das quantias actualmente atribuíveis a cada um dos participantes do plano, pode ser calculado mais objectivamente do

que com níveis de salário projectados, porque envolve menos pressupostos;

(b) os aumentos nos benefícios atribuíveis a um aumento salarial tornam-se numa obrigação do plano no momento do aumento de salário; e

(c) a quantia do valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos usando os níveis de salário correntes está geralmente mais intimamente relacionada com a quantia a pagar no caso de o plano terminar ou ser interrompido.

25 As razões dadas para a adopção de uma abordagem pelo salário projectado incluem:

(a) a informação financeira deve ser preparada na base do princípio da continuidade sem atender aos pressupostos e estimativas que tenham de ser feitos;

(b) em planos de pagamento finais, os benefícios são determinados com referência a salários em ou perto da data de reforma; pelo que os salários, níveis de contribuição e taxas de retorno devam ser projectados; e

(c) a falha de incorporar projecções de salários, quando a maior parte do financiamento é baseado em projecções salariais, pode resultar no relato de um aparente sobrefinanciamento do fundo quando o plano não está sobrefinanciado, ou no relato de um financiamento adequado quando o plano está subfinanciado.

26 O valor presente actuarial de benefícios de reforma prometidos baseados nos salários correntes é divulgado nas demonstrações financeiras do plano para indicar a obrigação dos benefícios obtidos à data das demonstrações financeiras. O valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos baseados nos salários projectados é divulgado para indicar a grandeza da obrigação potencial numa base de continuidade a qual é geralmente a base para financiamento. Adicionalmente à divulgação do valor ctual actuarial dos benefícios de reforma prometidos, pode ser necessário dar explicações adicionais a fim de indicar claramente o contexto em que deve ser lido o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos. Tal explicação pode ser na forma de informação acerca da adequação do financiamento planeado

futuro e da política de financiamento baseada nas projecções salariais. Isto pode ser incluído nas demonstrações financeiras ou no relatório do actuário.

Frequência das avaliações actuariais

27 Em muitos países, as avaliações actuariais não são obtidas mais frequentemente do que de três em três anos. Se uma avaliação actuarial não tiver sido preparada na data das demonstrações financeiras, a avaliação mais recente é usada como base, sendo divulgada a data da avaliação.

Conteúdo das demonstrações financeiras

28 Para planos de benefício definido, a informação é apresentada numa das formas seguintes que reflectem práticas diferentes na divulgação e na apresentação da informação actuarial:

(a) é incluída nas demonstrações financeiras uma demonstração que mostre os activos líquidos disponíveis para benefícios, o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos e o excesso ou défice resultante. As demonstrações financeiras do plano também contêm demonstrações de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios e alterações no valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos. As demonstrações financeiras podem ser acompanhadas por um relatório separado do actuário que suporte o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos;

(b) demonstrações financeiras que incluam uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios e uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios. O valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos é divulgado numa nota às demonstrações. As demonstrações financeiras também podem ser acompanhadas por um relatório de um actuário que suporte o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos; e

(c) demonstrações financeiras que incluam uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios e uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios com o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos contido num relatório actuarial separado.

Em cada forma de apresentação pode também acompanhar as demonstrações financeiras um relatório dos trustees, semelhante a um relatório de gestão, e um relatório sobre os investimentos.

29 Os que são a favor das formas de apresentação descritas nos parágrafos 28(a) e (b) crêem que a quantificação dos benefícios de reforma prometidos e as outras informações proporcionadas por essas abordagens ajudam os utilizadores a avaliarem a situação corrente do plano e a probabilidade de serem satisfeitas as obrigações do plano. Crêem também que as demonstrações financeiras devem ser completas em si próprias e não confiarem nas demonstrações que as acompanhem. Porém, alguns crêem que as formas descritas no parágrafo 28(a) podem dar a impressão que existe uma obrigação, quando o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos não tem na sua opinião todas as características de um passivo.

30 Os que são a favor da forma de apresentação descrita no parágrafo 28(c) crêem que o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos não deve ser incluído numa demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios como na forma de apresentação descrita no parágrafo 28(a) ou mesmo ser divulgado numa nota como em 28(b) porque será directamente comparado com os activos do plano e tal comparação pode não ser válida. Eles argumentam que os actuários não comparam necessariamente o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos com os valores de mercado dos investimentos mas em lugar disso podem estimar o valor presente dos fluxos de caixa esperados dos investimentos. Por isso, os que são a favor desta forma consideram improvável que tal comparação reflicta a estimativa global do plano pelo actuário e que isso possa ser mal entendido. Também, alguns consideram que, independentemente de estar ou não quantificada, a informação acerca dos benefícios de reforma prometidos deve estar contida unicamente no relatório actuarial separado desde que possa ser proporcionada explicação apropriada.

31 Esta Norma aceita os pontos de vista a favor da permissão de divulgação da informação respeitante aos benefícios de reforma prometidos num relatório actuarial separado. Rejeita os argumentos contra a quantificação do valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos. Consequentemente,

as formas de apresentação descritas no parágrafo 28(a) e (b) são consideradas aceitáveis nesta Norma bem como a descrita no parágrafo 28(c) desde que as demonstrações financeiras contenham uma referência a, e sejam acompanhadas por, um relatório actuarial que inclua o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos.

Todos os planos

Avaliação dos activos do plano

32 **Os investimentos do plano de benefícios de reforma devem ser escriturados pelo justo valor. No caso dos títulos negociáveis, o justo valor é o valor de mercado. Quando sejam detidos investimentos do plano para os quais não seja possível uma estimativa do justo valor, deve ser feita a divulgação da razão por que é que não é usado o justo valor.**

33 No caso de títulos negociáveis o justo valor é geralmente o valor de mercado porque este é considerado a mensuração mais útil para os títulos à data de relato e para o desempenho do investimento no período. Os títulos que tenham um valor fixo de resgate e que tenham sido adquiridos para fazer face às obrigações do plano, ou partes específicas do mesmo, podem ser escriturados por quantias baseadas no seu valor de resgate final presumindo uma taxa constante de retorno até ao vencimento. Quando sejam mantidos planos de investimento para os quais não seja possível uma estimativa do justo valor, tal como detenção total de uma entidade, é feita divulgação da razão pela qual o justo valor não é usado. O justo valor é também geralmente divulgado na medida em que os investimentos sejam escriturados por outras quantias que não sejam as do valor de mercado ou do justo valor. Os activos usados nas operações do fundo são contabilizados de acordo com as Normas aplicáveis.

Divulgação

34 **As demonstrações financeiras de um plano de benefícios de reforma, quer de benefício definido, quer de contribuição definida, devem também conter as informações seguintes:**

(a) uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios;

(b) um resumo das políticas contabilísticas significativas; e

(c) uma descrição do plano e os efeitos de quaisquer alterações no plano durante o período.

35 As demonstrações financeiras apresentadas pelos planos de benefícios de reforma incluem o que se segue, se aplicável:

(a) uma demonstração dos activos líquidos disponíveis divulgando:

(i) activos no fim do período convenientemente classificados;

(ii) a base de avaliação dos activos;

(iii) detalhes de qualquer investimento individual excedendo 5% dos activos líquidos disponíveis para benefícios ou 5% de qualquer classe ou tipo de títulos;

(iv) detalhes de qualquer investimento no empregador; e

(v) passivos que não sejam o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos;

(b) uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios mostrando o que se segue:

(i) contribuições do empregador;

(ii) contribuições do empregado;

(iii) rendimentos do investimento tais como juros e dividendos;

(iv) outros rendimentos;

(v) benefícios pagos ou a pagar (analisados, por exemplo, como benefícios de reforma, por morte e por incapacidade, bem como pagamentos de quantias únicas);

(vi) gastos administrativos;

(vii) outros gastos;

(viii) impostos sobre o rendimento;

(ix) resultados pela alienação de investimentos e alterações no valor dos investimentos; e

(x) transferência de e para outros planos;

(c) uma descrição da política de financiamento;

(d) para os planos de benefício definido, o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos (que podem distinguir entre

benefícios adquiridos e benefícios não adquiridos) baseado nos benefícios prometidos segundo os termos do plano, nos serviços prestados até à data e usando quer o nível de salários correntes quer o nível de salários projectados; esta informação pode ser incluída num relatório actuarial para ser lido em conjunto com as respectivas demonstrações financeiras que o acompanham; e

(e) para os planos de benefício definido, uma descrição dos pressupostos actuariais significativos adoptados e do método usado para calcular o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos.

36 O relatório de um plano de benefícios de reforma contém uma descrição do plano, quer como parte das demonstrações financeiras quer num relatório separado. Pode conter o seguinte:

(a) os nomes dos empregadores e os grupos de empregados abrangidos;

(b) o número de participantes que recebem benefícios e o número de outros participantes, apropriadamente classificado;

(c) o tipo de plano — contribuição definida ou benefício definido;

(d) uma nota sobre se os participantes contribuem ou não para o plano;

(e) uma descrição dos benefícios de reforma prometidos aos participantes;

(f) uma descrição de quaisquer cláusulas de extinção do plano; e

(g) alterações nos itens (a) a (f) durante o período abrangido pelo relatório.

Por vezes faz-se referência a outros documentos que estejam prontamente disponíveis aos utilizadores e nos quais o plano seja descrito, e só se inclui informação sobre alterações subsequentes.

Data de eficácia

37 Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras dos planos de benefícios de reforma que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1988.

Norma Internacional de Contabilidade 27
Demonstrações Financeiras Separadas

Do parágrafo

OBJECTIVO **1**
ÂMBITO **2**
DEFINIÇÕES **4**
PREPARAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS SEPARADAS **9**
DIVULGAÇÃO **15**
DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO **18**
Referências à IFRS 9 ..... **19**
REVOGAÇÃO DA IAS 27 (2008) **20**

Norma Internacional de Contabilidade 27
Demonstrações Financeiras Separadas

Objectivo

1 O objectivo desta Norma é prescrever os requisitos de contabilização e divulgação aplicáveis aos investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas.

Âmbito

2 Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas quando uma entidade optar por apresentar demonstrações financeiras separadas ou quando lhe for exigido pelos regulamentos locais.

3 Esta Norma não estipula quais as entidades que apresentam demonstrações financeiras separadas. Aplica-se quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas que cumprem as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

Definições

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

***Demonstrações financeiras consolidadas* são as demonstrações financeiras de um grupo em que os activos, passivos, capitais próprios, rendimentos, gastos e fluxos de caixa da empresa-mãe e das suas subsidiárias são apresentados como respeitantes a uma única entidade económica.**

***Demonstrações financeiras separadas* são as apresentadas por uma entidade que pode optar, sujeita aos requisitos desta Norma, por contabilizar os seus investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas ou pelo custo, de acordo com a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*, ou pelo método da equivalência patrimonial conforme descrito na IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos*.**

5 Os seguintes termos são definidos no Apêndice A da IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, no Apêndice A da IFRS 11 *Acordos Conjuntos* e no parágrafo 3 da IAS 28:

- associada
- controlo conjunto
- controlo de uma investida
- empreendedor conjunto
- empreendimento conjunto
- empresa-mãe
- entidade de investimento
- grupo
- influência significativa
- método da equivalência patrimonial
- subsidiária.

6 As demonstrações financeiras separadas são as apresentadas além das demonstrações financeiras consolidadas ou além das demonstrações financeiras de uma investidora que não tem investimentos em subsidiárias mas tem investimentos em associadas ou empreendimentos conjuntos e em que é exigido pela IAS 28 que os investimentos em associadas ou empreendimentos conjuntos sejam contabilizados pelo método de equivalência patrimonial, excepto nas circunstâncias previstas nos parágrafos 8–8A.

7 As demonstrações financeiras de uma entidade que não tenha qualquer subsidiária, associada ou interesse num empreendimento conjunto enquanto empreendedor conjunto não são demonstrações financeiras separadas.

8 Uma entidade que esteja isenta de consolidação de acordo com o parágrafo 4(a) da IFRS 10 ou da aplicação do método de equivalência patrimonial de acordo com o parágrafo 17 da IAS 28 (como emendada em 2011) pode apresentar demonstrações financeiras separadas como as suas únicas demonstrações financeiras.

8A Uma entidade de investimento que seja obrigada, ao longo do período corrente e de todos os períodos comparativos apresentados, a aplicar a

excepção à consolidação de todas as suas subsidiárias de acordo com o parágrafo 31 da IFRS 10 apresenta as demonstrações financeiras separadas como as suas únicas demonstrações financeiras.

Preparação de demonstrações financeiras separadas

9 **As demonstrações financeiras separadas devem ser preparadas de acordo com todas as IFRS aplicáveis, excepto no que respeita ao disposto no parágrafo 10.**

10 **Quando uma entidade preparar demonstrações financeiras separadas, deve contabilizar os investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas:**

(a) pelo custo;

(b) de acordo com a IFRS 9; ou

(c) usando o método da equivalência patrimonial conforme descrito na IAS 28.

A entidade deve aplicar a mesma contabilização para cada categoria de investimentos. Os investimentos contabilizados pelo custo ou pelo método da equivalência patrimonial devem ser contabilizados de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas* quando forem classificados como detidos para venda ou distribuição (ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda ou distribuição). A mensuração de investimentos contabilizados de acordo com a IFRS 9 não é alterada em tais circunstâncias.

11 Se uma entidade optar, de acordo com o parágrafo 18 da IAS 28 (como emendada em 2011), por mensurar os seus investimentos em associadas ou empreendimentos conjuntos pelo justo valor através dos resultados de acordo com a IFRS 9, deve também contabilizar esses investimentos da mesma forma nas suas demonstrações financeiras separadas.

11A Se uma empresa-mãe for obrigada, de acordo com o parágrafo 31 da IFRS 10, a mensurar o seu investimento numa subsidiária pelo justo valor através dos resultados de acordo com a IFRS 9, deve também contabilizar o seu

investimento numa subsidiária da mesma forma nas suas demonstrações financeiras separadas.

11B Quando uma empresa-mãe deixar de ser ou se tornar uma entidade de investimento, deve contabilizar essa alteração a partir da data em que ocorreu a alteração de estatuto, da seguinte forma:

(a) quando uma entidade deixa de ser uma entidade de investimento, deve contabilizar um investimento de acordo com o parágrafo 10. A data de alteração de estatuto deve ser a data de aquisição considerada. O justo valor da subsidiária na data de aquisição considerada deve representar a retribuição considerada transferida aquando da contabilização do investimento de acordo com o parágrafo 10;

(i) [eliminada]

(ii) [eliminada]

(b) quando uma entidade se torna uma entidade de investimento, deve contabilizar um investimento numa subsidiária pelo justo valor através dos resultados de acordo com a IFRS 9. A diferença entre o valor contabilístico anterior da subsidiária e o seu justo valor à data da alteração de estatuto da investidora deve ser reconhecida como um ganho ou perda nos resultados. A quantia acumulada de qualquer ganho ou perda anteriormente reconhecida em outro rendimento integral em relação a essas subsidiárias deve ser tratada como se a entidade de investimento tivesse alienado essas subsidiárias à data da alteração de estatuto.

12 **Os dividendos de uma subsidiária, empreendimento conjunto ou associada são reconhecidos nos resultados das demonstrações financeiras separadas de uma entidade quando o seu direito de receber o dividendo estiver estabelecido. O dividendo é reconhecido em resultados a menos que a entidade opte por usar o método da equivalência patrimonial, caso em que o dividendo é reconhecido como uma redução da quantia escriturada do investimento.**

13 Quando uma empresa-mãe reorganiza a estrutura do seu grupo estabelecendo uma nova entidade como a sua empresa-mãe, de modo a satisfazer os seguintes critérios:

(a) a nova empresa-mãe obtém o controlo da empresa-mãe inicial emitindo instrumentos de capital próprio em troca de instrumentos de capital próprio existentes da empresa-mãe inicial;

(b) os activos e os passivos do novo grupo e do grupo inicial são os mesmos imediatamente antes e depois da reorganização; e

(c) os proprietários da empresa-mãe inicial antes da reorganização têm os mesmos interesses absolutos e relativos nos activos líquidos do grupo inicial e do novo grupo imediatamente antes e depois da reorganização,

e a nova empresa-mãe contabiliza o seu investimento na empresa-mãe inicial nas suas demonstrações financeiras separadas de acordo com o parágrafo 10(a), a nova empresa-mãe deve mensurar o custo pela quantia escriturada da sua parte dos itens de capital próprio apresentados nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe inicial à data da reorganização.

14 Do mesmo modo, uma entidade que não seja uma empresa-mãe pode estabelecer uma nova entidade como a sua empresa-mãe de modo a satisfazer os critérios indicados do parágrafo 13. Os requisitos do parágrafo 13 aplicam-se igualmente a essas reorganizações. Nesses casos, as referências à "empresa-mãe inicial" e a "grupo inicial" devem ser entendidas como referências à "entidade inicial".

Divulgação

15 Uma entidade deve aplicar todas as IFRS aplicáveis quando faz divulgações nas suas demonstrações financeiras separadas, incluindo os requisitos dos parágrafos 16–17.

16 Quando uma empresa-mãe, de acordo com o parágrafo 4(a) da IFRS 10, opta por não preparar demonstrações financeiras consolidadas e em vez disso prepara demonstrações financeiras separadas, deve divulgar nessas demonstrações financeiras separadas:

(a) o facto de que as demonstrações financeiras são demonstrações financeiras separadas; que foi usada a dispensa de consolidação; a denominação e a localização principal das suas actividades (e o país de constituição, se for diferente) da entidade cujas

demonstrações financeiras consolidadas que cumprem as Normas Internacionais de Relato Financeiro foram preparadas para uso público; e a morada onde essas demonstrações financeiras consolidadas podem ser obtidas;

(b) uma lista dos investimentos significativos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas, incluindo:

(i) a denominação dessas investidas;

(ii) a localização principal das actividades (e o país de constituição, se for diferente) dessas investidas;

(iii) a proporção do interesse de propriedade que detêm (e proporção dos direitos de voto, se for diferente) nessas investidas;

(c) uma descrição do método usado para contabilizar os investimentos enumerados em (b).

16A Quando uma entidade de investimento que seja uma empresa-mãe (distinta da empresa-mãe abrangida pelo parágrafo 16) prepara, de acordo com o parágrafo 8A, demonstrações financeiras separadas como as suas únicas demonstrações financeiras, deve divulgar esse facto. A entidade de investimento deve também apresentar as divulgações relativas a entidades de investimento exigidas pela IFRS 12 *Divulgação de Interesses Noutras Entidades*.

17 Quando uma empresa-mãe (distinta da empresa-mãe abrangida pelos parágrafos 16-16A) ou uma investidora com controlo conjunto ou influência significativa sobre uma investida prepara demonstrações financeiras separadas, essa empresa-mãe ou investidora deve identificar as demonstrações financeiras preparadas de acordo com a IFRS 10, a IFRS 11 ou a IAS 28 (como emendada em 2011) a que respeitam. A empresa-mãe ou investidora deve também divulgar nas suas demonstrações financeiras separadas:

(a) o facto de que as demonstrações são demonstrações financeiras separadas e as razões que levaram à preparação dessas demonstrações, no caso de não serem exigidas por lei;

(b) uma lista dos investimentos significativos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas, incluindo:

(i) a denominação dessas investidas;

(ii) a localização principal das actividades (e o país de constituição, se for diferente) dessas investidas;

(iii) a proporção do interesse de propriedade que detêm (e proporção dos direitos de voto, se for diferente) nessas investidas;

(c) uma descrição do método usado para contabilizar os investimentos enumerados em (b).

Data de eficácia e transição

18 Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Norma antecipadamente, deve divulgar esse facto e aplicar simultaneamente a IFRS 10, a IFRS 11, a IFRS 12 e a IAS 28 (como emendada em 2011).

18A O documento *Entidades de Investimento* (Emendas às IFRS 10, IFRS 12 e IAS 27), emitido em Outubro de 2012, emendou os parágrafos 5, 6, 17 e 18 e adicionou os parágrafos 8A, 11A–11B, 16A e 18B–18I. Uma entidade deve aplicar essas emendas em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. É permitida a adopção antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto e aplicar simultaneamente todas as emendas incluídas no documento *Entidades de Investimento*.

18B Se, na data de aplicação inicial das alterações do documento *Entidades do Investimento* (que, para efeitos desta IFRS, é a data de início do exercício de relato anual no qual essas emendas são aplicadas pela primeira vez), uma empresa-mãe concluir que é uma entidade de investimento, deve aplicar os parágrafos 18C–18I ao seu investimento numa subsidiária.

18C Na data da aplicação inicial, uma entidade de investimento que tenha anteriormente mensurado o seu investimento numa subsidiária pelo custo deverá, em vez disso, mensurar esse investimento pelo justo valor através dos resultados como se os requisitos desta IFRS tivessem estado sempre em vigor. A entidade de investimento deve ajustar retrospectivamente o período anual

imediatamente anterior à data da aplicação inicial e deverá ajustar os resultados retidos no início do período imediatamente anterior relativamente a qualquer diferença entre:

(a) a quantia escriturada anterior do investimento; e

(b) o justo valor do investimento da entidade investidora na subsidiária.

18D Na data da aplicação inicial, uma entidade de investimento que tenha anteriormente mensurado o seu investimento numa subsidiária pelo justo valor através de outro rendimento integral deverá continuar a mensurar esse investimento pelo justo valor. A quantia acumulada de qualquer ajustamento ao justo valor anteriormente reconhecidos em outro rendimento integral deve ser transferida para resultados retidos no início do período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial.

18E Na data da aplicação inicial, uma entidade de investimento não deve fazer ajustamentos à contabilização anterior de um interesse numa subsidiária que tenha previamente optado por mensurar pelo justo valor através dos resultados de acordo com a IFRS 9, como permitido pelo parágrafo 10.

18F Antes da data de adopção da IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*, uma entidade de investimento deve usar as quantias de justo valor anteriormente divulgadas aos investidores ou ao órgão de gestão, se essas quantias representarem a quantia pela qual o investimento poderia ter sido transaccionado entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre si à data da avaliação.

18G Se for impraticável mensurar o investimento na subsidiária de acordo com os parágrafos 18C–18F (como definido na IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*), uma entidade de investimento deve aplicar os requisitos desta IFRS no início do primeiro período ao qual for praticável aplicar os parágrafos 18C–18F, que pode ser o período corrente. A investidora deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial, a menos que o início do primeiro período relativamente ao qual a aplicação deste parágrafo é praticável seja o período corrente. Quando a data em que é praticável à entidade de investimento mensurar o justo valor da subsidiária for anterior ao

início do período imediatamente anterior, a investidora deve ajustar o capital próprio no início do período imediatamente anterior relativamente a qualquer diferença entre:

(a) a quantia escriturada anterior do investimento; e

(b) o justo valor do investimento da entidade investidora na subsidiária.

Se o primeiro período relativamente ao qual a aplicação deste parágrafo é praticável for o período em curso, o ajustamento dos capitais próprios deve ser reconhecido no início do período em curso.

18H Se uma entidade de investimento tiver alienado ou perdido o controlo de um investimento numa subsidiária antes da data de aplicação inicial das alterações do documento *Entidades de Investimento*, a entidade de investimento não é obrigada a fazer ajustamentos na contabilização anterior desse investimento.

18I Não obstante as referências ao período anual imediatamente anterior à data da aplicação inicial (o "período imediatamente anterior") nos parágrafos 18C–18G, uma entidade pode também apresentar informação comparativa ajustada para quaisquer períodos anteriores apresentados, mas não é obrigada a fazê-lo. Se uma entidade não apresentar informação comparativa ajustada para qualquer período anterior, todas as referências ao "período imediatamente anterior" nos parágrafos 18C–18G devem ser lidas como o "primeiro período comparativo ajustado apresentado". Se uma entidade apresentar informação comparativa não ajustada relativamente a quaisquer períodos anteriores, deve identificar claramente a informação que não foi ajustada, declarar que a mesma foi preparada segundo uma base diferente e explicar essa base.

18J O documento *O Método da Equivalência Patrimonial nas Demonstrações Financeiras Separadas* (Emendas à IAS 27), emitido em Agosto de 2014, emendou os parágrafos 4–7, 10, 11B e 12. Uma entidade deve aplicar essas emendas em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016 retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

Referências à IFRS 9

19 Se uma entidade aplicar esta Norma mas ainda não aplicar a IFRS 9 qualquer referência à IFRS 9 deve ser lida como uma referência à IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*.

Revogação da IAS 27 (2008)

20 Esta Norma é emitida em simultâneo com a IFRS 10. Em conjunto, as duas IFRS substituem a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* (como emendada em 2008).

Norma Internacional de Contabilidade 28
Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
ÂMBITO ····· 2
DEFINIÇÕES ····· 3
INFLUÊNCIA SIGNIFICATIVA ····· 5
MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL ····· 10
Aplicação do método da equivalência patrimonial ····· 16
Excepções à aplicação do método da equivalência patrimonial ····· 17
Classificação como detido para venda ····· 20
Cessação da utilização do método da equivalência patrimonial ····· 22
Alterações em interesses de propriedade ····· 25
Procedimentos do método da equivalência patrimonial ····· 26
Perdas por imparidade ····· 40
DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS SEPARADAS ····· 44
DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO ····· 45
Referências à IFRS 9 ····· 46
REVOGAÇÃO DA IAS 28 (2003) ····· 47

Norma Internacional de Contabilidade 28
Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Objectivo

1 **O objectivo desta Norma é prescrever a contabilização dos investimentos em associadas e definir os requisitos para a aplicação do método da equivalência patrimonial quando se contabilizam os investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos.**

Âmbito

2 **Esta Norma será aplicada por todas as entidades que sejam investidoras com controlo conjunto ou influência significativa sobre uma investida.**

Definições

3 **Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:**

***Acordo conjunto* é um acordo relativamente ao qual duas ou mais partes têm controlo conjunto.**

***Associada* é uma entidade sobre a qual a investidora exerce influência significativa.**

***Controlo conjunto* é a partilha contratualmente acordada do controlo sobre um acordo, que apenas existe quando as decisões relativas às actividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que exercem o controlo partilhado.**

***Demonstrações financeiras consolidadas* são as demonstrações financeiras de um grupo em que os activos, passivos, capital próprio, rendimentos, gastos e fluxos de caixa da empresa-mãe e das suas subsidiárias são apresentados como os de uma única entidade económica.**

***Empreendedor conjunto* é uma parte num empreendimento conjunto que tem controlo conjunto sobre esse empreendimento conjunto.**

***Empreendimento conjunto* é um acordo conjunto em que as partes que exercem o controlo conjunto dispõem de direitos sobre os activos líquidos do acordo.**

***Influência significativa* é o poder de participar nas decisões de política financeira e operacional da investida, mas não é controlo ou controlo conjunto dessas políticas.**

***Método da equivalência patrimonial* é um método de contabilização nos termos do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e depois ajustado pela alteração pós-aquisição da quota-parte da investidora dos activos líquidos da investida. Os resultados da investidora incluem a sua quota-parte dos resultados da investida e o outro rendimento integral da investidora inclui a sua quota-parte do outro rendimento integral da investida.**

4 Os termos que se seguem são definidos no parágrafo 4 da IAS 27 *Demonstrações Financeiras Separadas* e no Apêndice A da IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, sendo usados nesta Norma com os significados especificados nas IFRS em que são definidos:

- controlo de uma investida
- demonstrações financeiras separadas
- empresa-mãe
- grupo
- subsidiária.

Influência significativa

5 Se uma entidade detiver, directa ou indirectamente (por exemplo através de subsidiárias), 20% ou mais dos direitos de voto na investida, presume-se que essa entidade exerce influência significativa, a não ser que possa ser claramente demonstrado que não é esse o caso. Inversamente, se a entidade detiver, directa ou indirectamente (por exemplo através de subsidiárias), menos de 20% dos direitos de voto na investida, presume-se que a entidade não exerce uma influência significativa, a menos que tal influência possa ser claramente demonstrada. Um interesse substancial ou maioritário de outra investidora não impede necessariamente uma entidade de exercer influência significativa.

6 A existência de influência significativa por uma entidade é geralmente evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:

(a) representação no conselho de administração ou órgão de gestão equivalente da investida;

(b) participação em processos de definição de políticas, incluindo a participação em decisões sobre dividendos ou outras distribuições;

(c) transacções materiais entre a entidade e a investida;

(d) intercâmbio de pessoal de gestão; ou

(e) prestação de informação técnica essencial.

7 Uma entidade pode deter warrants de acções, opções de compra de acções, instrumentos de dívida ou de capital próprio convertíveis em acções ordinárias ou outros instrumentos similares que têm o potencial, se exercidos ou convertidos, de lhe conferir direitos de voto adicionais ou reduzir os direitos de voto de outra parte relativamente à política financeira e operacional de outra entidade (ou seja, direitos de voto potenciais). A existência e efeito de direitos de voto potenciais que sejam exercíveis ou convertíveis no momento, incluindo direitos de voto potenciais detidos por outras entidades, são considerados ao avaliar se uma entidade exerce influência significativa. Os direitos de voto potenciais não são exercíveis ou convertíveis no momento quando, por exemplo, não puderem ser exercidos ou convertidos até uma data futura ou até à ocorrência de um acontecimento futuro.

8 Ao avaliar se os direitos de voto potenciais contribuem para uma influência significativa, a entidade examina todos os factos e circunstâncias (incluindo as condições de exercício dos direitos de voto potenciais e quaisquer outros acordos contratuais, considerados individualmente ou em conjunto) que afectem os direitos potenciais, com excepção das intenções do órgão de gestão e da capacidade financeira para exercer ou converter esses direitos potenciais.

9 Uma entidade perde influência significativa sobre uma investida quando perde o poder de participar nas decisões de política financeira e operacional dessa investida. A perda de influência significativa pode ocorrer com ou sem alteração nos níveis absolutos ou relativos de propriedade. Pode ocorrer, por exemplo, quando uma associada passa a estar sujeita ao controlo de um

governo, tribunal, administrador judicial ou autoridade reguladora. Pode também ocorrer como resultado de um acordo contratual.

Método da equivalência patrimonial

10 No método da equivalência patrimonial, o investimento numa associada ou num empreendimento conjunto é reconhecido pelo custo aquando do reconhecimento inicial, sendo a quantia escriturada aumentada ou diminuída para reconhecer a quota-parte da investidora nos resultados da investida após a data de aquisição. A quota-parte da investidora nos resultados da investida é reconhecida nos resultados da investidora. As distribuições recebidas de uma investida reduzem a quantia escriturada do investimento. A quantia escriturada poderá também ter de ser ajustada para reflectir alterações no interesse da investidora na investida que surjam de alterações no outro rendimento integral da investida. Estas alterações incluem as resultantes da revalorização de activos fixos tangíveis e das diferenças de transposição de moeda estrangeira. A parte da investidora nessas alterações é reconhecida no outro rendimento integral da investidora (ver a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*).

11 O reconhecimento de rendimentos com base em distribuições recebidas pode não ser uma mensuração adequada do rendimento obtido por uma investidora com um investimento numa associada ou num empreendimento conjunto, pelo facto de as distribuições recebidas poderem ter pouca relação com o desempenho da associada ou do empreendimento conjunto. Dado que a investidora exerce controlo conjunto ou influência significativa sobre a investida, a investidora tem um interesse no desempenho da associada ou empreendimento conjunto e, consequentemente, no retorno do seu investimento. A investidora contabiliza este interesse alargando o âmbito das suas demonstrações financeiras para incluir a sua quota-parte nos resultados de uma tal investida. Consequentemente, a aplicação do método da equivalência patrimonial proporciona um relato mais informativo dos activos líquidos e dos resultados da investidora.

12 Quando existirem direitos de voto potenciais ou outros instrumentos derivados que incluam direitos de voto potenciais, o interesse de uma

entidade numa associada ou num empreendimento conjunto é determinado exclusivamente com base dos interesses de propriedade existentes e não reflecte o eventual exercício ou conversão dos direitos de voto potenciais e outros instrumentos derivados, a menos que o parágrafo 13 se aplique.

13 Em algumas circunstâncias, uma entidade dispõe, em substância, de propriedade em resultado de uma transacção que no momento lhe dá acesso aos retornos associados a um interesse de propriedade. Nessas circunstâncias, a proporção atribuída à entidade é determinada tomando em consideração o eventual exercício desses direitos de voto potenciais e outros instrumentos derivados que no momento dão à entidade acesso aos retornos.

14 A IFRS 9 *Instrumentos Financeiros* não se aplica aos interesses em associadas e empreendimentos conjuntos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial. Quando os instrumentos que incluem direitos de voto potenciais dão acesso, no momento e em substância, aos retornos associados a um interesse de propriedade numa associada ou num empreendimento conjunto, esses instrumentos não estão sujeitos à IFRS 9. Em todos os outros casos, os instrumentos que incluem direitos de voto potenciais numa associada ou num empreendimento conjunto devem ser contabilizados de acordo com a IFRS 9.

15 Excepto quando um investimento ou parte de um investimento numa associada ou num empreendimento conjunto for classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, esse investimento, ou qualquer interesse retido no mesmo não classificado como detido para venda, deve ser classificado como um activo não corrente.

Aplicação do método da equivalência patrimonial

16 Uma entidade que exerce controlo conjunto ou influência significativa sobre uma investida deve contabilizar o seu investimento numa associada ou empreendimento conjunto usando o método da equivalência patrimonial, excepto quando esse investimento puder beneficiar de uma excepção nos termos dos parágrafos 17–19.

Excepções à aplicação do método da equivalência patrimonial

17 Uma entidade não é obrigada a aplicar o método da equivalência patrimonial ao seu investimento numa associada ou empreendimento conjunto se for uma empresa-mãe que esteja isenta de preparar demonstrações financeiras consolidadas no âmbito das excepções previstas no parágrafo 4(a) da IFRS 10 ou se estiverem cumpridas cumulativamente as seguintes condições:

(a) a entidade é uma subsidiária total ou parcialmente detida por outra entidade e todos os outros proprietários, incluindo aqueles que não têm direito a voto, foram informados e não se opuseram a que entidade não aplicasse o método da equivalência patrimonial;

(b) os seus instrumentos de dívida ou de capital próprio não são negociados num mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);

(c) a entidade não depositou nem está em vias de depositar as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou outro organismo regulador com o objectivo de emitir qualquer categoria de instrumentos num mercado público; e

(d) a sua empresa-mãe final ou qualquer empresa-mãe intermédia elabora demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público e cumprem as IFRS, nas quais as subsidiárias são consolidadas ou são mensuradas pelo justo valor através dos resultados de acordo com a IFRS 10.

18 Quando um investimento numa associada ou empreendimento conjunto for detido por uma entidade que é uma organização de capital de risco, um fundo mútuo, um trust ou uma entidade semelhante, incluindo fundos de seguros ligados a investimentos, ou for detido indirectamente através de uma entidade desse tipo, a investidora pode optar por mensurar os investimentos nessas associadas ou empreendimentos conjuntos pelo justo valor através dos resultados, de acordo com a IFRS 9.

19 Quando uma entidade tiver um investimento numa associada, parte do qual é detido indirectamente através de uma organização de capital de risco, um fundo mútuo, um trust ou uma entidade similar, incluindo fundos de seguros

ligados a investimentos, a entidade pode optar por mensurar essa parte do investimento pelo justo valor através dos resultados de acordo com a IFRS 9, independentemente de a organização de capital de risco, fundo mútuo, trust ou entidade similar, incluindo fundos de seguros ligados a investimentos, ter influência significativa sobre essa parte do investimento. Se a entidade tomar essa opção deve aplicar o método da equivalência patrimonial a qualquer parte remanescente do seu investimento numa associada que não seja detida através de uma organização de capital de risco, um fundo mútuo, um trust ou uma entidade similar, incluindo fundos de seguros ligados a investimentos.

Classificação como detido para venda

20 Uma entidade deve aplicar a IFRS 5 a um investimento ou parte de um investimento numa associada ou empreendimento conjunto que satisfaça os critérios para ser classificados como detido para venda. Qualquer parte retida de um investimento numa associada ou empreendimento conjunto que não tenha sido classificado como detido para venda deve ser contabilizada pelo método da equivalência patrimonial até à alienação da parte classificada como detido para venda. Após ocorrer a alienação, uma entidade deve contabilizar qualquer interesse retido numa associada ou empreendimento conjunto de acordo com a IFRS 9, a menos que esse interesse retido continue a ser uma associada ou empreendimento conjunto, caso em que a entidade deverá usar o método da equivalência patrimonial.

21 Quando um investimento ou parte de um investimento numa associada ou empreendimento conjunto, anteriormente classificado como detido para venda, deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial retrospectivamente, a partir da data da sua classificação como detido para venda. As demonstrações financeiras relativas aos períodos posteriores à classificação como detido para venda devem ser emendadas em conformidade.

Cessação da utilização do método da equivalência patrimonial

22 Uma entidade deve deixar de utilizar o método de equivalência patrimonial a partir da data em que o seu investimento deixe de ser uma associada ou um empreendimento conjunto, do seguinte modo:

(a) se o investimento se tornar uma subsidiária, a entidade deve contabilizar o seu investimento de acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* e a IFRS 10;

(b) se o interesse retido na antiga associada ou empreendimento conjunto for um activo financeiro, a entidade deve mensurar esse interesse retido pelo justo valor. O justo valor do interesse retido deve ser considerado como o seu justo valor no reconhecimento inicial como activo financeiro de acordo com a IFRS 9. A entidade deve reconhecer nos resultados qualquer diferença entre:

(i) o justo valor de qualquer interesse retido e quaisquer proventos da alienação de um interesse parcial na associada ou empreendimento conjunto; e

(ii) a quantia escriturada do investimento à data em que deixou de ser utilizado o método da equivalência patrimonial.

(c) quando uma entidade deixar de utilizar o método da equivalência patrimonial, deve contabilizar todas as quantias anteriormente reconhecidas em outro rendimento integral em relação a esse investimento da mesma forma que lhe seria exigido se a investida tivesse alienado directamente os respectivos activos ou passivos.

23 Assim, caso um ganho ou perda anteriormente reconhecido pela investida em outro rendimento integral devesse ser reclassificado para resultados aquando da alienação dos respectivos activos ou passivos, a entidade deve reclassificar o ganho ou perda de capital próprio para resultados (como ajustamento de reclassificação) quando o método da equivalência patrimonial deixar de ser utilizado. Por exemplo, se uma associada ou empreendimento conjunto tiver diferenças de câmbio acumuladas relativas a uma unidade operacional estrangeira, e a entidade deixar de usar o método da equivalência patrimonial, deve reclassificar para resultados o ganho ou perda anteriormente reconhecido em outro rendimento integral em relação à unidade operacional estrangeira.

24 Se um investimento numa associada se tornar um investimento num empreendimento conjunto ou se um investimento num empreendimento conjunto se tornar um investimento numa associada, a entidade continua

a aplicar o método da equivalência patrimonial e não mensura novamente o interesse retido.

Alterações em interesses de propriedade

25 Se o interesse de propriedade de uma entidade numa associada ou empreendimento conjunto for reduzido, mas o investimento continua a ser classificado como associada ou empreendimento conjunto, respectivamente, a entidade deve reclassificar para resultados a parte do ganho ou perda anteriormente reconhecidos em outro rendimento integral relacionado com essa redução de interesse de propriedade, se esse ganho ou perda devesse ser reclassificados para resultados aquando da alienação dos respectivos activos ou passivos.

Procedimentos do método da equivalência patrimonial

26 Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são similares aos procedimentos de consolidação descritos na IFRS 10. Além disso, os conceitos subjacentes aos procedimentos usados na contabilização da aquisição de uma subsidiária são também adoptados na contabilização da aquisição de um investimento numa associada ou empreendimento conjunto.

27 A quota-parte de um grupo numa associada ou empreendimento conjunto é o agregado das participações detidas nessa associada ou empreendimento conjunto pela empresa-mãe e suas subsidiárias. As participações detidas pelas outras associadas ou empreendimentos conjuntos do grupo são ignoradas para este fim. Quando uma associada ou empreendimento conjunto tiver subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos, os resultados, o outro rendimento integral e os activos líquidos tomados em consideração na aplicação do método da equivalência patrimonial são os reconhecidos nas demonstrações financeiras da associada ou empreendimento conjunto (incluindo a parte que cabe à associada ou ao empreendimento conjunto dos resultados, do outro rendimento integral e dos activos líquidos das suas associadas e empreendimentos conjuntos), depois de qualquer ajustamento necessário para garantir a uniformidade das políticas contabilísticas (ver os parágrafos 35–36A).

28 O ganho ou perda resultante de transacções "ascendentes" e "descendentes" envolvendo activos que não constituam um negócio, como definido na IFRS 3, entre uma entidade (incluindo as suas subsidiárias consolidadas) e uma sua associada ou empreendimento conjunto, só é reconhecido nas demonstrações financeiras da entidade na medida dos interesses das investidoras não relacionados na associada ou empreendimento conjunto. Operações "ascendentes" são, por exemplo, vendas de activos de uma associada ou empreendimento conjunto à investidora. A quota-parte da investidora nos resultados da associada ou empreendimento conjunto resultantes destas transacções é eliminada. Operações "descendentes" são, por exemplo, vendas ou transferências de activos da investidora para a sua associada ou empreendimento conjunto.

29 Quando as operações "descendentes" evidenciarem uma redução no valor realizável líquido dos activos a vender ou a transferir, ou uma perda por imparidade desses activos, essas perdas devem ser integralmente reconhecidas pela investidora. Quando as operações "ascendentes" evidenciarem uma redução no valor realizável líquido dos activos a adquirir ou uma perda por imparidade desses activos, a investidora deve reconhecer a sua quota-parte nessas perdas.

30 O ganho ou perda resultante de transferências de activos não monetários que não constituam um negócio, como definido na IFRS 3, para uma associada ou empreendimento conjunto em troca de um interesse no capital próprio dessa associada ou empreendimento conjunto, deve ser contabilizado de acordo com o parágrafo 28, excepto quando a transferência carecer de substância comercial, na acepção descrita na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Se tal transferência carecer de substância comercial, o ganho ou perda é considerado como não realizado e não é reconhecido, a menos que também seja aplicável o parágrafo 31. Esses ganhos e perdas não realizados devem ser eliminados contra o investimento contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, e não devem ser apresentados como ganhos ou perdas diferidos na demonstração da posição financeira consolidada da entidade ou na demonstração da posição financeira da entidade em que os investimentos estão contabilizados pelo método da equivalência patrimonial.

31 Se, além de receber um interesse no capital próprio de uma associada ou empreendimento conjunto, uma entidade receber activos monetários ou não monetários, deve reconhecer integralmente nos resultados a quota-parte do ganho ou perda na transferência não monetária relativa aos activos monetários ou não monetários recebidos.

31A O ganho ou perda resultante de uma transacção "descendente" envolvendo activos que constituam um negócio, como definido na IFRS 3, entre uma entidade (incluindo as suas subsidiárias consolidadas) e as suas associadas ou empreendimentos conjuntos, é reconhecido integralmente nas demonstrações financeiras da investidora.

31B Uma entidade pode vender ou transferir activos em dois ou mais acordos (transacções). Ao determinar se os activos vendidos ou transferidos constituem um negócio, como definido na IFRS 3, uma entidade deve considerar se a venda ou transferência desses activos é parte de múltiplos acordos que devam ser contabilizados como uma única transacção de acordo com os requisitos do parágrafo B97 da IFRS 10.

32 Um investimento é contabilizado pelo método da equivalência patrimonial a partir da data em que se torne uma associada ou um empreendimento conjunto. Aquando da aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento e a quota-parte da entidade no justo valor líquido dos activos e passivos identificáveis da investida é contabilizada do seguinte modo:

(a) o goodwill relacionado com uma associada ou um empreendimento conjunto é incluído na quantia escriturada do investimento. A amortização desse goodwill não é permitida;

(b) qualquer excedente da quota-parte da entidade no justo valor líquido dos activos e passivos identificáveis da investida relativamente ao custo do investimento é incluído como rendimento na determinação da quota-parte da entidade nos resultados da associada ou empreendimento conjunto no período em que o investimento é adquirido.

Devem ser feitos ajustamentos apropriados à quota-parte da entidade nos resultados da associada ou empreendimento conjunto após a aquisição para contabilizar, por exemplo, a depreciação dos activos depreciáveis com base

nos seus justos valores à data da aquisição. Da mesma forma, devem ser efectuados ajustamentos apropriados à quota-parte da entidade nos resultados da associada ou empreendimento conjunto após a aquisição relativos a perdas por imparidade, nomeadamente imparidade do goodwill ou dos activos fixos tangíveis.

33 **Para aplicação do método da equivalência patrimonial a entidade utiliza as demonstrações financeiras disponíveis mais recentes da associada ou empreendimento conjunto. Quando o final do período de relato da entidade for diferente do final do período de relato da associada ou empreendimento conjunto, a associada ou o empreendimento conjunto preparam, para uso da entidade, demonstrações financeiras com a mesma data das demonstrações financeiras da entidade, a menos que seja impraticável fazê-lo.**

34 **Quando, de acordo com o parágrafo 33, as demonstrações financeiras de uma associada ou de um empreendimento conjunto utilizadas na aplicação do método da equivalência patrimonial forem preparadas com uma data diferente da utilizada pela entidade, devem ser feitos ajustamentos para ter em conta os efeitos de transacções ou acontecimentos significativos que ocorram entre essa data e a data das demonstrações financeiras da entidade. Em qualquer caso, a diferença entre o final do período de relato da associada ou empreendimento conjunto e o final do período de relato da entidade não deve exceder três meses. A duração dos períodos de relato e qualquer diferença entre as datas finais dos períodos de relato devem manter-se de período para período.**

35 **As demonstrações financeiras da entidade devem ser preparadas utilizando políticas contabilísticas uniformes para transacções e acontecimentos semelhantes em circunstâncias similares.**

36 Excepto conforme descrito no parágrafo 36A, se uma associada ou um empreendimento conjunto utilizar políticas contabilísticas diferentes das da entidade para transacções e acontecimentos semelhantes em circunstâncias similares, devem ser feitos ajustamentos para garantir a conformidade das

políticas contabilísticas da associada ou empreendimento conjunto com as da entidade, quando as demonstrações financeiras da associada ou empreendimento conjunto forem usadas pela entidade para efeitos da aplicação do método da equivalência patrimonial.

36A Não obstante o requisito no parágrafo 36, se uma entidade que não seja ela mesma uma entidade de investimento detiver um interesse numa associada ou empreendimento conjunto que seja uma entidade de investimento, deve, quando aplica o método da equivalência patrimonial, manter a mensuração pelo justo valor aplicado pela entidade de investimento associada ou empreendimento conjunto aos interesses destas entidades de investimento em subsidiárias.

37 Excepto conforme descrito no parágrafo 36A, se uma associada ou um empreendimento conjunto tiver acções preferenciais cumulativas em circulação que sejam detidas por partes diferentes da entidade e que estejam classificadas como capital próprio, a entidade calcula a sua quota-parte nos resultados depois de ajustar os dividendos de tais acções, quer os dividendos tenham ou não sido declarados.

38 Se a quota-parte de uma entidade nos prejuízos de uma associada ou empreendimento conjunto igualar ou exceder o seu interesse na associada ou empreendimento conjunto, a entidade deixa de reconhecer a sua quota-parte dos prejuízos futuros. O interesse numa associada ou num empreendimento conjunto é a quantia escriturada do investimento na associada ou empreendimento conjunto, determinada com base no método da equivalência patrimonial, juntamente com quaisquer interesses de longo prazo que, em substância, façam parte do investimento líquido da entidade na associada ou empreendimento conjunto. Por exemplo, um item cuja liquidação não esteja planeada nem seja provável ocorrer num futuro previsível constitui, em substância, uma extensão do investimento da entidade nessa associada ou empreendimento conjunto. Esses itens podem incluir acções preferenciais e empréstimos ou contas a receber de longo prazo, mas não incluem contas a receber comerciais ou quaisquer contas a receber de longo prazo para as quais existam colaterais adequados, tais como empréstimos garantidos. As perdas reconhecidas segundo o método da equivalência patrimonial que excedam o

investimento da entidade em acções ordinárias são aplicadas aos outros componentes do interesse da entidade numa associada ou empreendimento conjunto por ordem inversa da sua antiguidade (isto é, da prioridade na liquidação).

39 Depois de o interesse da entidade ser reduzido a zero, apenas são provisionadas as perdas adicionais e constituído o correspondente passivo na medida em que a entidade tenha assumido obrigações legais ou construtivas ou feito pagamentos por conta da associada ou do empreendimento conjunto. Se posteriormente a associada ou empreendimento conjunto registar lucros, a entidade retoma o reconhecimento da sua quota-parte nesses lucros apenas a partir do momento em que essa quota-parte igualar a parte não reconhecida das perdas.

Perdas por imparidade

40 Após a aplicação do método da equivalência patrimonial, incluindo o reconhecimento das perdas da associada ou empreendimento conjunto de acordo com o parágrafo 38, a entidade aplica os parágrafos 41A–41C para determinar se existe qualquer evidência objectiva de que seu investimento líquido na associada ou empreendimento conjunto está em imparidade.

41 A entidade aplica os requisitos da IFRS 9 aos seus outros interesses na associada ou empreendimento conjunto que esteja no âmbito da IFRS 9 e que não constitua parte do investimento líquido.

41A O investimento líquido numa associada ou empreendimento conjunto está em imparidade e existem perdas por imparidade se, e somente se, houver evidência objectiva de imparidade em resultado da ocorrência de um ou mais acontecimentos após o reconhecimento inicial do investimento líquido (um "acontecimento que origina perda") e esse acontecimento (ou acontecimentos) tem um impacto nos fluxos de caixa futuros estimados do investimento líquido que possa ser estimado com fiabilidade. Pode não ser possível identificar um único e distinto acontecimento que causou a imparidade. Pelo contrário, isso pode acontecer pelo efeito combinado de vários acontecimentos. As perdas esperadas como consequência de acontecimentos futuros, independentemente da probabilidade de ocorrerem, não são

reconhecidas. A evidência objectiva de que o investimento líquido está em imparidade inclui dados observáveis que chegam ao conhecimento da entidade sobre os seguintes acontecimentos que originam perda:

(a) dificuldades financeiras significativas da associada ou empreendimento conjunto;

(b) uma quebra de contrato, como por exemplo um incumprimento ou atraso nos pagamentos da associada ou empreendimento conjunto;

(c) a entidade, devido a razões económicas ou legais relacionadas com as dificuldades financeiras da associada ou empreendimento conjunto, faz concessões à associada ou empreendimento conjunto que não faria noutras circunstâncias;

(d) probabilidade de a associada ou empreendimento conjunto declarar falência ou entrar em reorganização financeira; ou

(e) já não existe um mercado activo para o investimento líquido dadas as dificuldades financeiras da associada ou empreendimento conjunto.

41B A não existência de um mercado activo em virtude de os instrumentos financeiros ou de capital próprio da associada ou empreendimento conjunto não serem já comercializados publicamente não é evidência de imparidade. A redução da notação de crédito de uma associada ou empreendimento conjunto ou um declínio no justo valor de uma associada ou empreendimento conjunto, não é em si mesmo evidência de imparidade muito embora possam ser evidência de imparidade quando considerados em conjunto com outra informação disponível.

41C Para além dos tipos de acontecimentos referidos no parágrafo 41A, a evidência objectiva de imparidade do investimento líquido em relação aos instrumentos de capital próprio da associada ou empreendimento conjunto inclui informação acerca de alterações significativas com efeito adverso e que tenham ocorrido no ambiente tecnológico, económico, legal ou de mercado em que a associada ou empreendimento conjunto operam, e indica que o custo do investimento no instrumento de capital próprio pode não ser recuperado. Um declínio significativo ou prolongado no justo valor de um investimento no instrumento de capital próprio abaixo do seu custo é também evidência objectiva de imparidade.

42 Dado que o goodwill incluído na quantia escriturada do investimento líquido numa associada ou empreendimento conjunto não é reconhecido separadamente, não é testado separadamente quanto à imparidade por aplicação dos requisitos do teste de imparidade do goodwill contidos na IAS 36 *Imparidade de Activos*. Em vez disso, a totalidade da quantia escriturada do investimento é testada quanto à imparidade de acordo com a IAS 36 como um activo único, comparando a sua quantia recuperável (a maior quantia entre o valor de uso e o justo valor, menos os custos de alienação) com a sua quantia escriturada, sempre que a aplicação dos parágrafos 41A–41C indicar que o investimento líquido possa estar em imparidade. Uma perda por imparidade reconhecida nessas circunstâncias não é imputada a qualquer activo, incluindo o goodwill, que faça parte da quantia escriturada do investimento líquido na associada ou empreendimento conjunto. Consequentemente, qualquer reversão dessa perda por imparidade é reconhecida de acordo com a IAS 36, na medida em que a quantia recuperável do investimento líquido aumente subsequentemente. Para determinar o valor de uso do investimento líquido, uma entidade estima:

(a) a sua quota-parte do valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera venham a ser gerados pela associada ou empreendimento conjunto, incluindo os fluxos de caixa das operações da associada ou empreendimento conjunto e os proventos da alienação definitiva do investimento; ou

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

Utilizando pressupostos apropriados, ambos os métodos conduzem ao mesmo resultado.

43 A quantia recuperável de um investimento numa associada ou empreendimento conjunto deve ser avaliada para cada associada ou empreendimento conjunto, a menos que a associada ou empreendimento conjunto não dê origem a influxos de caixa do seu uso continuado que sejam em grande medida independentes dos influxos de outros activos da entidade.

Demonstrações financeiras separadas

44 Um investimento numa associada ou num empreendimento conjunto deve ser contabilizado nas demonstrações financeiras separadas da entidade de acordo com o parágrafo 10 da IAS 27 (como emendada em 2011).

Data de eficácia e transição

45 Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Norma antecipadamente, deve divulgar esse facto e aplicar ao mesmo tempo a IFRS 10, a IFRS 11 *Acordos Conjuntos*, a IFRS 12 *Divulgação de Interesses Noutras Entidades* e a IAS 27 (como emendada em 2011).

45A A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 40–42 e adicionou os parágrafos 41A–41C. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

45B O documento *O Método da Equivalência Patrimonial nas Demonstrações Financeiras Separadas* (Emendas à IAS 27), emitido em Agosto de 2014, emendou o parágrafo 25. Uma entidade deve aplicar essa emenda retrospectivamente para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016 de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essa emenda antecipadamente, deve divulgar esse facto.

45C O documento *Venda ou Contribuição de Activos entre uma Investidora e as suas Associadas* ou Empreendimentos Conjuntos (Emendas à IFRS 10 e à IAS 28), emitido em Setembro de 2014, emendou os parágrafos 28 e 30 e adicionou os parágrafos 31A–31B. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente às vendas ou transferências que ocorram nos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

45D O documento *Entidades de Investimento: Aplicação das Excepções à Consolidação* (Emendas às IFRS 10, IFRS 12 e IAS 28), emitido em Dezembro de 2014, emendou os parágrafos 17, 27 e 36 e adicionou o parágrafo 36A. Uma entidade deve aplicar essas emendas para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

Referências à IFRS 9

46 Se uma entidade aplicar esta Norma mas ainda não aplicar a IFRS 9, qualquer referência à IFRS 9 deve ser entendida como uma referência à IAS 39.

Revogação da IAS 28 (2003)

47 Esta Norma substitui a IAS 28 *Investimentos em Associadas* (como revista em 2003).

Norma Internacional de Contabilidade 29
Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias

Do parágrafo

ÂMBITO **1**
A REEXPRESSÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS **5**
Demonstrações financeiras a custo histórico **11**
Demonstrações financeiras a custo corrente **29**
Impostos **32**
Demonstração de fluxos de caixa **33**
Números correspondentes **34**
Demonstrações financeiras consolidadas **35**
Selecção e uso do índice geral de preços **37**
ECONOMIAS QUE DEIXEM DE SER HIPERINFLACIONÁRIAS **38**
DIVULGAÇÕES **39**
DATA DE EFICÁCIA **41**

Norma Internacional de Contabilidade 29
Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias [1]

Âmbito

1 **Esta Norma deve ser aplicada às demonstrações financeiras, incluindo as demonstrações financeiras consolidadas, de qualquer entidade cuja moeda funcional seja a moeda de uma economia hiperinflacionária.**

2 Numa economia hiperinflacionária, o relato dos resultados operacionais e da posição financeira na moeda local sem reexpressão não tem utilidade. O dinheiro perde poder de compra a uma taxa tal que a comparação de quantias de transacções e outros acontecimentos que ocorreram em momentos diferentes, mesmo durante o mesmo período contabilístico, é enganadora.

3 Esta Norma não estabelece uma taxa absoluta a partir da qual se presuma estar perante hiperinflação. É uma questão de julgamento quando se tornar necessária a reexpressão das demonstrações financeiras de acordo com esta Norma. A hiperinflação é indicada por características do ambiente económico de um país que incluem nomeadamente as seguintes:

(a) a população em geral prefere conservar a sua riqueza em activos não monetários ou numa moeda estrangeira relativamente estável. As quantias de moeda local detidas são imediatamente investidas para manter o poder de compra;

(b) a população em geral vê as quantias monetárias não em termos de moeda local mas em termos de uma moeda estrangeira estável. Os preços podem ser cotados nessa moeda;

(c) as vendas e compras a crédito têm lugar a preços que compensem a perda esperada do poder de compra durante o período de crédito, mesmo que o período seja curto;

(d) as taxas de juro, os salários e os preços estão ligados a um índice de preços; e

---

1 Como parte do documento *Melhorias às IFRS*, emitido em Maio de 2008, o Conselho emendou termos usados na IAS 29 para efeitos de consistência com outras IFRS do seguinte modo: (a) "valor de mercado" foi alterado para "justo valor", e (b) "resultados das operações" e "resultado líquido" foram alterados para "resultados".

(e) a taxa de inflação acumulada durante três anos aproxima-se ou excede os 100%.

4 É preferível que todas as entidades que relatam na moeda da mesma economia hiperinflacionária apliquem esta Norma a partir da mesma data. Contudo, esta Norma aplica-se às demonstrações financeiras de qualquer entidade desde o início do período de relato em que se identifique a existência de hiperinflação no país em cuja moeda ela relata.

A reexpressão de demonstrações financeiras

5 Os preços variam no decorrer do tempo como resultado de várias forças políticas, económicas e sociais, específicas ou gerais. Forças específicas tais como alterações na oferta e na procura e alterações tecnológicas podem fazer com que os preços individuais aumentem ou diminuam significativamente e de forma independente uns dos outros. Adicionalmente, as forças gerais podem fazer com que surjam alterações no nível geral de preços e por isso no poder geral de compra do dinheiro.

6 As entidades que preparam demonstrações financeiras com base no custo histórico fazem-no sem ter em conta as variações do nível geral de preços ou os aumentos de preços específicos de activos ou passivos reconhecidos. As excepções a esta prática são os activos e passivos que a entidade deve mensurar, ou opta por mensurar, pelo justo valor. Por exemplo, os activos fixos tangíveis podem ser revalorizados para o justo valor e exige-se geralmente que os activos biológicos sejam mensurados pelo justo valor. Algumas entidades, porém, apresentam as demonstrações financeiras baseadas no custo corrente, que reflecte os efeitos das variações de preços específicos dos activos detidos.

7 Numa economia hiperinflacionária, as demonstrações financeiras, sejam elas baseadas no custo histórico ou no custo corrente, só têm utilidade se forem expressas em termos da unidade de mensuração corrente no fim do período de relato. Em consequência, esta Norma aplica-se às demonstrações financeiras de entidades que relatem na moeda de uma economia hiperinflacionária. A apresentação da informação exigida por esta Norma como suplemento às demonstrações financeiras não reexpressas não é permitida. Além disso, é

desencorajada a apresentação separada das demonstrações financeiras antes da reexpressão.

8 **As demonstrações financeiras de uma entidade cuja moeda funcional seja a moeda de uma economia hiperinflacionária, quer estejam baseadas no custo histórico ou no custo corrente, devem ser expressas em termos da unidade de mensuração corrente no final do período de relato. Os números correspondentes do período precedente exigidos pela IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007) e qualquer informação no que respeita a períodos anteriores devem igualmente ser expressos em termos da unidade de mensuração corrente no final do período de relato. Para a finalidade de apresentar quantias comparativas numa moeda de apresentação diferente, aplicam-se os parágrafos 42(b) e 43 da IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*.**

9 **O ganho ou perda na posição monetária líquida deve ser incluído nos resultados e divulgado separadamente.**

10 A reexpressão de demonstrações financeiras de acordo com esta Norma exige a aplicação de determinados procedimentos assim como de julgamento. A aplicação consistente destes procedimentos e julgamentos de período para período é mais importante de que a correcção exacta das quantias resultantes incluídas nas demonstrações financeiras reexpressas.

Demonstrações financeiras a custo histórico

Demonstração da posição financeira

11 As quantias da demonstração da posição financeira ainda não expressas em termos da unidade de mensuração corrente no fim do período de relato são reexpressas pela aplicação de um índice geral de preços.

12 Os itens monetários não são reexpressos porque já estão expressos em termos da unidade monetária corrente no fim do período de relato. Os itens monetários representam dinheiro detido e quantias a receber ou a pagar em dinheiro.

13 Os activos e passivos que por acordo estejam vinculados a alterações de preços, tais como obrigações e empréstimos indexados, são ajustados nos termos do acordo a fim de determinar a quantia em saldo no fim do período de relato. Estes itens são escriturados por esta quantia ajustada na demonstração da posição financeira reexpressa.

14 Todos os outros activos e passivos são não monetários. Alguns itens não monetários são escriturados pelas quantias correntes no final do período de relato, como o valor realizável líquido e o justo valor, pelo que não são reexpressos. Todos os outros activos e passivos não monetários são reexpressos.

15 A maior parte dos itens não monetários é escriturada pelo custo ou pelo custo menos depreciação; por conseguinte são expressos por quantias correntes à data da sua aquisição. O custo reexpresso, ou o custo menos depreciação, de cada item é determinado pela aplicação ao seu custo histórico e à depreciação acumulada da variação de um índice geral de preços a partir da data da aquisição e até à data de relato. Por exemplo, os activos fixos tangíveis, inventários de matérias-primas e mercadorias, goodwill, patentes, marcas e activos similares são reexpressos a partir das datas da sua compra. Os inventários de produtos semiacabados e acabados são reexpressos a partir das datas em que foram suportados os custos de compra e de conversão.

16 Podem não estar disponíveis registos detalhados das datas de aquisição de itens dos activos fixos tangíveis ou pode não ser possível a sua estimação. Nestas circunstâncias raras, pode ser necessário utilizar, no primeiro período de aplicação desta Norma, uma avaliação profissional independente do valor dos itens como a base para a sua reexpressão.

17 Um índice geral de preços pode não estar disponível para os períodos relativamente aos quais a reexpressão dos activos fixos tangíveis é exigida por esta Norma. Nestas circunstâncias, pode ser necessário usar uma estimativa baseada, por exemplo, nos movimentos da taxa de câmbio entre a moeda funcional e uma moeda estrangeira relativamente estável.

18 Alguns itens não monetários são escriturados por quantias correntes de datas diferentes das de aquisição ou da demonstração da posição financeira, como

por exemplo, os activos fixos tangíveis que tenham sido revalorizados numa data anterior. Nestes casos, as quantias escrituradas serão reexpressas a partir da data da revalorização.

19 A quantia reexpressa de um item não monetário é reduzida, de acordo com as IFRS relevantes, quando excede a sua quantia recuperável. Por exemplo, as quantias reexpressas de activos fixos tangíveis, goodwill, patentes e marcas são reduzidas para a quantia recuperável e as quantias reexpressas de inventários são reduzidas para o valor realizável líquido.

20 Uma investida que seja contabilizada pelo método da equivalência patrimonial pode relatar na moeda de uma economia hiperinflacionária. A demonstração da posição financeira e a demonstração do rendimento integral dessa investida são reexpressas de acordo com esta Norma, a fim de calcular a quota-parte da investidora nos seus activos líquidos e resultados. Quando as demonstrações financeiras reexpressas da investida forem expressas numa moeda estrangeira são transpostas às taxas de fecho.

21 O impacto da inflação é geralmente reconhecido nos custos de empréstimos obtidos. Não é apropriado reexpressar os dispêndios de capital financiados através de empréstimos e capitalizar a parte dos custos dos empréstimos que compensa a inflação durante o mesmo período. Esta parte dos custos dos empréstimos é reconhecida como um gasto no período em que os custos sejam suportados.

22 Uma entidade pode adquirir activos por meio de um acordo que lhe permita diferir o pagamento sem suportar um encargo explícito de juros. Quando for impraticável imputar a quantia dos juros, esses activos são reexpressos a partir da data do pagamento e não da data da compra.

23 [Eliminado]

24 No início do primeiro período de aplicação desta Norma, os componentes do capital próprio dos proprietários, excepto resultados retidos e qualquer excedente de revalorização, são reexpressos pela aplicação de um índice geral de preços desde as datas em que os componentes foram constituídos ou surgiram. Qualquer excedente de revalorização que tivesse origem em

períodos anteriores é eliminado. Os resultados retidos reexpressos são determinados a partir de todas as outras quantias na demonstração da posição financeira reexpressa.

25 No fim do primeiro período e nos períodos subsequentes, todos os componentes do capital próprio dos proprietários são reexpressos pela aplicação de um índice geral de preços desde o início do período ou da data da sua constituição se posterior. Os movimentos do período, no capital próprio dos proprietários, são divulgados de acordo com a IAS 1.

Demonstração do rendimento integral

26 Esta Norma exige que todos os itens da demonstração do rendimento integral sejam expressos em termos da unidade de mensuração corrente no fim do período de relato. Por isso, todas as quantias necessitam de ser reexpressas pela aplicação da alteração no índice geral de preços a partir das datas em que os itens de rendimentos e gastos foram inicialmente registados nas demonstrações financeiras.

Ganho ou perda na posição monetária líquida

27 Num período de inflação, uma entidade que detenha um excesso de activos monetários sobre passivos monetários perde poder de compra e uma entidade com um excesso de passivos monetários sobre activos monetários ganha poder de compra até ao ponto em que os activos e passivos não estejam indexados a um nível de preços. Este ganho ou esta perda na posição monetária líquida pode ser obtido a partir da diferença resultante da reexpressão de activos não monetários, do capital próprio dos proprietários e itens na demonstração do rendimento integral e do ajustamento de activos e passivos indexados. O ganho ou perda pode ser estimado pela aplicação da variação do índice geral de preços à média ponderada para o período da diferença entre activos monetários e passivos monetários.

28 O ganho ou perda na posição monetária líquida é incluído nos resultados. O ajustamento dos activos e passivos vinculados por acordo às variações nos preços efectuado de acordo com o parágrafo 13 é compensado com o ganho ou perda na posição monetária líquida. Outros itens de rendimento ou gasto,

tais como os rendimentos e gastos de juros, e as diferenças de câmbio relativas a fundos investidos ou a empréstimos obtidos são também associadas à posição monetária líquida. Se bem que esses itens sejam divulgados separadamente, pode ser útil que eles sejam apresentados juntamente com o ganho ou perda na posição monetária líquida na demonstração do rendimento integral.

Demonstrações financeiras a custo corrente

Demonstração da posição financeira

29 Os itens expressos pelo custo corrente não são reexpressos porque estão já expressos em termos da unidade de mensuração corrente no fim do período de relato. Outros itens da demonstração da posição financeira são reexpressos de acordo com os parágrafos 11 a 25.

Demonstração do rendimento integral

30 A demonstração do rendimento integral a custo corrente, antes da reexpressão, relata geralmente custos correntes no momento em que ocorreram as transacções ou acontecimentos subjacentes. O custo das vendas e a depreciação são registados a custos correntes no momento do consumo; as vendas e outros gastos são registados pelas quantias em dinheiro quando ocorrerem. Por isso, todas as quantias necessitam de ser reexpressas para a unidade monetária corrente no fim do período de relato pela aplicação de um índice geral de preços.

Ganho ou perda na posição monetária líquida

31 O ganho ou perda na posição monetária líquida é contabilizado de acordo com os parágrafos 27 e 28.

Impostos

32 A reexpressão de demonstrações financeiras de acordo com esta Norma pode originar diferenças entre a quantia escriturada de activos e passivos individuais na demonstração da posição financeira e as suas bases fiscais.

Estas diferenças são contabilizadas de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

Demonstração de fluxos de caixa

33 Esta Norma exige que todos os itens da demonstração de fluxos de caixa sejam expressos em termos da unidade de mensuração corrente no fim do período de relato.

Números correspondentes

34 Os números correspondentes do período de relato anterior, quer se tenham baseado no custo histórico ou no custo corrente, são reexpressos pela aplicação de um índice geral de preços para que as demonstrações financeiras comparativas sejam apresentadas em termos da unidade de mensuração corrente no final do período de relato. A informação divulgada a respeito de períodos anteriores também é expressa em termos da unidade de mensuração corrente no final do período de relato. Para efeitos de apresentação de quantias comparativas numa moeda de apresentação diferente, aplicam-se os parágrafos 42(b) e 43 da IAS 21.

Demonstrações financeiras consolidadas

35 Uma empresa-mãe que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária pode ter subsidiárias que também relatem nas moedas de economias hiperinflacionárias. As demonstrações financeiras de qualquer uma destas subsidiárias necessitam de ser reexpressas pela aplicação de um índice geral de preços do país em cuja moeda ela relata antes de serem incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas emitidas pela sua empresa-mãe. Quando uma tal subsidiária seja uma subsidiária estrangeira as suas demonstrações financeiras reexpressas são transpostas às taxas do fecho. As demonstrações financeiras de subsidiárias que não relatem nas moedas de economias hiperinflacionárias são tratadas de acordo com a IAS 21.

36 Se forem consolidadas demonstrações financeiras com fins de períodos de relato diferentes, todas os itens, sejam eles monetários ou não monetários,

necessitam de ser reexpressos na unidade de mensuração corrente à data das demonstrações financeiras consolidadas.

Selecção e uso do índice geral de preços

37 A reexpressão de demonstrações financeiras de acordo com esta Norma exige o uso de um índice geral de preços que reflicta alterações no poder geral de compra. É preferível que todas as entidades que relatem na moeda da mesma economia usem o mesmo índice.

Economias que deixem de ser hiperinflacionárias

38 Quando uma economia deixar de ser hiperinflacionária e uma entidade interromper a preparação e apresentação de demonstrações financeiras preparadas de acordo com esta Norma, deve tratar as quantias expressas na unidade de mensuração corrente no fim do período de relato anterior como base para as quantias escrituradas nas suas demonstrações financeiras subsequentes.

Divulgações

39 Devem ser feitas as divulgações seguintes:

(a) o facto de as demonstrações financeiras e os números correspondentes de períodos anteriores terem sido reexpressos devido às alterações no poder geral de compra da moeda funcional e, como resultado, serem expressos em termos da unidade de mensuração corrente do fim do período de relato;

(b) se as demonstrações financeiras estão baseadas no custo histórico ou no custo corrente; e

(c) a identificação e o nível do índice de preços no fim do período de relato e o movimento no índice durante o período de relato corrente e o período de relato anterior.

40 As divulgações exigidas por esta Norma são necessárias para tornar clara a base de tratamento dos efeitos da inflação nas demonstrações financeiras. Elas destinam-se também a proporcionar outras informações necessárias à compreensão dessa base e das quantias resultantes.

Data de eficácia

41 Esta Norma é eficaz para as demonstrações financeiras que cubram os períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 1990.

Norma Internacional de Contabilidade 32
Instrumentos Financeiros: Apresentação

Do parágrafo

OBJECTIVO 2
ÂMBITO 4
DEFINIÇÕES (VER TAMBÉM OS PARÁGRAFOS AG3-AG23) 11
APRESENTAÇÃO 15
Passivos e capital próprio (ver também os parágrafos AG13-AG14J e AG25-AG29A) 15
Instrumentos financeiros compostos (ver também os parágrafos AG30-AG35 e Exemplos Ilustrativos 9-12*) 28
Acções próprias (ver também o parágrafo AG36) 33
Juros, dividendos, perdas e ganhos (ver também o parágrafo AG37) 35
Compensação de um activo financeiro com um passivo financeiro (ver também os parágrafos AG38A-AG38F e AG39) 42
DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO 96
REVOGAÇÃO DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO 98
APÊNDICE GUIA DE APLICAÇÃO

Norma Internacional de Contabilidade 32
Instrumentos Financeiros: Apresentação

Objectivo

1 [Eliminado]

2 O objectivo desta Norma é estabelecer princípios para a apresentação de instrumentos financeiros como passivos ou capital próprio e para a compensação entre activos financeiros e passivos financeiros. Aplica-se à classificação de instrumentos financeiros, do ponto de vista do emitente, em activos financeiros, passivos financeiros e instrumentos de capital próprio, à classificação dos juros, dividendos e perdas e ganhos associados, e às circunstâncias em que os activos financeiros e os passivos financeiros devem ser compensados.

3 Os princípios estabelecidos nesta Norma complementam os princípios para o reconhecimento e a mensuração de activos financeiros e de passivos financeiros estabelecidos na IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*, e para a divulgação de informação sobre os mesmos estabelecidos na IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*.

Âmbito

4 Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades a todos os tipos de instrumentos financeiros excepto:

(a) as participações em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos que sejam contabilizadas de acordo com a IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Separadas* ou a IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos*. Contudo, em alguns casos, a IFRS 10, a IAS 27 ou a IAS 28 exigem ou permitem que uma entidade contabilize os interesses numa subsidiária, associada ou empreendimento conjunto aplicando a IFRS 9 e, nesses casos, as entidades devem aplicar os requisitos desta Norma. As entidades também devem aplicar esta Norma a todos

os derivados associados a interesses em subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos;

(b) **direitos e obrigações dos empregadores segundo planos de benefícios dos empregados, aos quais se aplica a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*;**

(c) [eliminada]

(d) **contratos de seguro tal como definidos na IFRS 4 *Contratos de Seguro*. Contudo, esta Norma aplica-se a derivados que estejam embutidos em contratos de seguro se a IFRS 9 exigir que a entidade os contabilize separadamente. Além disso, um emitente deve aplicar esta Norma aos contratos de garantia financeira, caso o emitente aplique a IFRS 9 ao reconhecimento e mensuração dos contratos, aplicando todavia a IFRS 4 caso o emitente decida, de acordo com o parágrafo 4(d) da IFRS 4, aplicar esta Norma ao seu reconhecimento e mensuração.**

(e) **instrumentos financeiros que estejam incluídos no âmbito da IFRS 4 porque contêm uma característica de participação discricionária. O emitente destes instrumentos está dispensado de aplicar a estas características os parágrafos 15-32 e AG25-AG35 desta Norma no que diz respeito à distinção entre passivos financeiros e instrumentos de capital próprio. Contudo, estes instrumentos estão sujeitos a todos os outros requisitos desta Norma. Além disso, esta Norma aplica-se aos derivados que estejam embutidos nestes instrumentos (ver a IFRS 9).**

(f) **instrumentos financeiros, contratos e obrigações segundo transacções de pagamento com base em acções aos quais se aplica a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*, com a excepção:**

(i) **de contratos incluídos no âmbito dos parágrafos 8-10 desta Norma, aos quais esta Norma se aplica;**

(ii) **dos parágrafos 33 e 34 desta Norma, que devem ser aplicados às acções próprias compradas, vendidas, emitidas ou canceladas em relação com os planos de opções sobre acções dos empregados, planos de compra de acções dos empregados, e todos os outros acordos de pagamento com base em acções.**

5–7 [Eliminados]

8 Esta Norma deve ser aplicada aos contratos de compra ou venda de um item não financeiro que possam ser liquidados em dinheiro ou por meio de outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se os contratos fossem instrumentos financeiros, com excepção dos contratos celebrados e que continuam a estar detidos para recebimento ou entrega de um item não financeiro, de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade. Contudo, esta Norma deve ser aplicada aos contratos que uma entidade designa como mensurados pelo justo valor através dos resultados, de acordo com o parágrafo 2.5 da IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*.

9 Existem várias formas pelas quais um contrato de compra ou venda de um item não financeiro pode ser liquidado de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros, incluindo:

(a) quando os termos do contrato permitem a qualquer das partes a liquidação de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros;

(b) quando a capacidade de liquidar de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, não está explícita nos termos do contrato, mas a entidade tem uma prática de liquidação de forma líquida de contratos similares em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros (quer seja com a contraparte, mediante a celebração de contratos de compensação ou a venda do contrato antes do seu exercício ou do seu vencimento);

(c) quando, para contratos similares, a entidade tem uma prática de aceitar a entrega do item subjacente e vendê-lo num curto período após a entrega com a finalidade de gerar lucro com as flutuações de curto prazo no preço ou na margem do intermediário; e

(d) quando o item não financeiro que é o objecto do contrato é imediatamente convertível em dinheiro.

Um contrato ao qual se aplique (b) ou (c) não se celebra com a finalidade de receber ou entregar o item não financeiro de acordo com os requisitos de

compra, venda ou uso esperados pela entidade e, por conseguinte, está incluído no âmbito desta Norma. Outros contratos aos quais se aplica o parágrafo 8 são avaliados para determinar se foram celebrados e se continuam a estar detidos para a finalidade de receber ou entregar o item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade, e, por conseguinte, se estão incluídos no âmbito desta Norma.

10 Uma opção subscrita de compra ou venda de um item não financeiro que possa ser liquidada de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, de acordo com o parágrafo 9(a) ou (d) encontra-se incluída no âmbito desta Norma. Tal contrato não se pode celebrar com a finalidade de receber ou entregar o item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade.

Definições (ver também os parágrafos AG3-AG23)

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

Um *activo financeiro* é qualquer activo que seja:

(a) dinheiro;

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

(c) um direito contratual:

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

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

(d) um contrato que será ou poderá ser liquidado nos instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja:

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

(ii) um derivado que será ou poderá ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo dos

instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para este efeito, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem os instrumentos financeiros com uma opção de venda, classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e 16B, os instrumentos que impõem à entidade uma obrigação de entrega a outra parte de uma parte pro rata dos activos líquidos da entidade apenas no caso de liquidação e sejam classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16C e 16D, ou os instrumentos que consistam em contratos que estabeleçam uma futura recepção ou entrega de instrumentos de capital próprio da própria entidade.

Um *instrumento com uma opção de venda* é um instrumento financeiro que confere ao seu detentor o direito de o devolver ao emitente contra um pagamento em dinheiro ou num outro activo financeiro ou que é automaticamente devolvido ao emitente aquando da ocorrência de um evento futuro incerto ou por morte ou passagem à reforma do detentor do instrumento.

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

Um *instrumento financeiro* é qualquer contrato que dê origem a um activo financeiro de uma entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio de uma outra entidade.

***Justo Valor* é o preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração. (Ver a IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*).**

Um *passivo financeiro* é qualquer passivo que seja:

(a) uma obrigação contratual:

(i) de entregar dinheiro ou outro activo financeiro a uma outra entidade; ou

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

(b) um contrato que será ou poderá ser liquidado nos instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja:

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

(ii) um derivado que será ou poderá ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para este efeito, os direitos, opções ou warrants para comprar um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade por uma quantia fixa de qualquer moeda constituem instrumentos de capital próprio se a entidade os oferecer pro rata a todos os proprietários da mesma classe dos seus próprios instrumentos de capital próprio não derivados. Também para este efeito, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem os instrumentos financeiros com uma opção de venda classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e 16B, os instrumentos que impõem à entidade uma obrigação de entrega a outra parte de uma parte pro rata dos activos líquidos da entidade apenas no caso de liquidação e que sejam classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16C e 16D, ou instrumentos que consistem em contratos que estabelecem uma futura recepção ou entrega de instrumentos de capital próprio da própria entidade.

A título de excepção, um instrumento que satisfaça a definição de passivo financeiro será classificado como instrumento do capital próprio se tiver todas as características e satisfizer as condições

estabelecidas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D.

12 Os seguintes termos são definidos no apêndice A da IFRS 9 ou no parágrafo 9 da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* e são utilizados nesta Norma com os significados especificados na IAS 39 e na IFRS 9.

- compra ou venda convencional
- compromisso firme
- contrato de garantia financeira
- custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro
- custos de transacção
- derivado
- desreconhecimento
- detido para negociação
- eficácia da cobertura
- instrumento de cobertura
- item coberto
- método do juro efectivo
- passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados
- transacção prevista.

13 Nesta Norma, "contrato" e "contratual" referem-se a um acordo entre duas ou mais partes que tenha consequências económicas evidentes de que as partes têm pouca, se alguma, possibilidade de evitar, geralmente porque o acordo é executável por lei. Os contratos, e por conseguinte os instrumentos financeiros, podem tomar formas variadas não necessitando de ser formalizados por escrito.

14 Nesta Norma, "entidade" inclui indivíduos, parcerias, sociedades, trusts e agências governamentais.

Apresentação

Passivos e capital próprio (ver também os parágrafos AG13-AG14J e AG25-AG29A)

15 **O emitente de um instrumento financeiro deve classificar o instrumento, ou as suas partes componentes, no reconhecimento inicial como um passivo financeiro, um activo financeiro ou um instrumento de capital próprio de acordo com a substância do acordo contratual e as definições de passivo financeiro, activo financeiro ou instrumento de capital próprio.**

16 Quando um emitente aplica as definições do parágrafo 11 para determinar se um instrumento financeiro é um instrumento de capital próprio em vez de um passivo financeiro, o instrumento é um instrumento de capital próprio se, e apenas se, ambas as condições (a) e (b) abaixo forem satisfeitas:

(a) O instrumento não inclui qualquer obrigação contratual:

(i) de entregar dinheiro ou outro activo financeiro a uma outra entidade, ou

(ii) de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente desfavoráveis para o emitente.

(b) Se o instrumento for ou puder ser liquidado nos instrumentos de capital próprio do próprio emitente, é:

(i) um não derivado que não inclui qualquer obrigação contratual para o emitente de entregar um número variável dos seus próprios instrumentos de capital próprio; ou

(ii) um derivado que será liquidado apenas pelo emitente trocando uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo dos seus próprios instrumentos de capital próprio. Para este efeito, os direitos, opções ou warrants para comprar um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade por uma quantia fixa de qualquer moeda constituem instrumentos de capital próprio se a entidade oferecer os direitos, opções ou warrants pro rata a todos os proprietários da mesma classe

dos seus próprios instrumentos de capital próprio não derivados. Também para este efeito, os instrumentos de capital próprio do próprio emitente não incluem os instrumentos que têm todas as características e satisfazem todas as condições descritas nos parágrafos 16A e 16B ou 16C e 16D nem os instrumentos que consistem em contratos para o futuro recebimento ou entrega de instrumentos de capital próprio do próprio emitente.

Uma obrigação contratual, incluindo a que decorre de um instrumento financeiro derivado, que resultará ou poderá resultar no futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio do próprio emitente, mas que não corresponde às condições (a) e (b) acima, não é um instrumento de capital próprio. A título de excepção, um instrumento que satisfaça a definição de passivo financeiro será classificado como instrumento do capital próprio se tiver todas as características e satisfizer as condições estabelecidas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D.

Instrumentos com uma opção de venda

16A Um instrumento com uma opção de venda inclui uma obrigação contratual para o emitente de o recomprar ou remir contra dinheiro ou outro instrumento financeiro, aquando do exercício da opção de venda. A título de excepção à definição de passivo financeiro, um instrumento que inclua uma tal obrigação será classificado como um instrumento de capital próprio se tiver todas as características seguintes:

(a) dá ao seu detentor o direito a uma parte pro rata dos activos líquidos da entidade em caso de liquidação da entidade. Os activos líquidos da entidade são os activos remanescentes após dedução de todos os outros créditos sobre os seus activos. A parte pro rata é determinada do seguinte modo:

(i) dividindo os activos líquidos da entidade em liquidação em unidades de igual quantia; e

(ii) multiplicando essa quantia pelo número de unidades na posse do detentor do instrumento financeiro;

(b) o instrumento pertence à classe de instrumentos que é subordinada a todas as outras classes. Um instrumento que pertença a tal classe:

(i) não tem qualquer prioridade face a outros créditos em relação aos activos da entidade em liquidação, e

(ii) não tem de ser convertido noutro instrumento antes de entrar na classe de instrumentos que é subordinada em relação a todas as outras classes;

(c) todos os instrumentos da classe que é subordinada em relação a todas as outras classes de instrumentos têm características idênticas. Por exemplo, todos eles devem dispor de uma opção de venda e a fórmula ou outro método utilizado para calcular o preço de recompra ou de remição é igual para todos os instrumentos dessa classe;

(d) para além da obrigação contratual que recai no emitente de recomprar ou remir o instrumento contra dinheiro ou outro activo financeiro, o instrumento não inclui qualquer obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro activo financeiro a outra entidade ou de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições potencialmente desfavoráveis para si, não devendo ser um contrato que possa ou deva ser liquidado nos instrumentos de capital próprio da entidade, nos termos de (b) da definição de passivo financeiro;

(e) os fluxos de caixa totais esperados, que podem ser atribuídos aos instrumentos ao longo da sua vida, baseiam-se substancialmente no resultado, na alteração dos activos líquidos reconhecidos ou na alteração do justo valor dos activos reconhecidos e não reconhecidos da entidade ao longo da vida do instrumento (com a exclusão de quaisquer efeitos do instrumento).

16B Para que um instrumento seja classificado como um instrumento de capital próprio, para além de dever ter todas as características acima referidas, o emitente não deve ter qualquer outro instrumento financeiro ou contrato que tenha:

(a) fluxos de caixa totais que se baseiam substancialmente no resultado, na alteração dos activos líquidos reconhecidos ou na alteração do justo valor dos activos líquidos reconhecidos e não reconhecidos da entidade ao longo da vida dos instrumento (com a exclusão de quaisquer efeitos do instrumento ou contrato); e

(b) o efeito de fixar ou restringir substancialmente o retorno residual para os detentores do instrumento com uma opção de venda.

Para efeitos da aplicação desta condição, a entidade não deverá considerar os contratos não financeiros com um detentor de um instrumento descrito no parágrafo 16A, cujos termos e condições contratuais são semelhantes aos termos e às condições contratuais de um contrato equivalente, que poderia ocorrer entre um não detentor do instrumento e a entidade emitente. Se a entidade não puder determinar se esta condição é satisfeita, não deve classificar o instrumento com uma opção de venda como um instrumento de capital próprio.

Instrumentos, ou componentes de instrumentos, que impõem à entidade uma obrigação de entregar a outra entidade uma parte pro rata dos activos líquidos da entidade apenas em caso de liquidação

16C Alguns instrumentos financeiros impõem à entidade emitente uma obrigação contratual de entregar a outra entidade uma parte pro rata dos seus activos líquidos apenas em caso de liquidação. A obrigação surge porque existe certeza quanto à ocorrência da liquidação e esta escapa ao controlo da entidade (por exemplo, uma entidade com uma duração de vida limitada) ou é incerta, mas constitui uma opção para o detentor do instrumento. A título de excepção à definição de passivo financeiro, um instrumento que inclui tal obrigação é classificado como um instrumento de capital próprio se tiver todas as características seguintes:

(a) confere ao detentor o direito a uma parte pro rata dos activos líquidos da entidade no caso da sua liquidação. Os activos líquidos da entidade são os activos remanescentes após a dedução de todos os outros créditos sobre os seus activos. A parte pro rata será determinada:

(i) dividindo os activos líquidos da entidade em liquidação em unidades de igual quantia; e

(ii) multiplicando essa quantia pelo número de unidades na posse de detentor do instrumento financeiro;

(b) o instrumento pertence à classe de instrumentos que é subordinada em relação a todas as outras classes. Um instrumento que pertença a tal classe:

(i) não tem qualquer prioridade face a outros créditos em relação aos activos da entidade em liquidação; e

(ii) não tem de ser convertido noutro instrumento antes de entrar na classe de instrumentos que é subordinada em relação a todas as outras classes;

(c) todos os instrumentos da classe que é subordinada em relação a todas as outras classes de instrumentos devem prever uma obrigação contratual idêntica para a entidade emitente de entregar uma parte pro rata dos seus activos líquidos da liquidação.

16D Para que um instrumento possa ser classificado como um instrumento de capital próprio, para além de ter todas as características acima referidas, o emitente não deve ter qualquer outro instrumento financeiro ou contrato que tenha:

(a) fluxos de caixa totais que se baseiam substancialmente no resultado, na alteração dos activos líquidos reconhecidos ou na alteração do justo valor dos activos líquidos reconhecidos e não reconhecidos da entidade (com a exclusão de quaisquer efeitos de um tal instrumento ou contrato); e

(b) o efeito de fixar ou restringir substancialmente o retorno residual para os detentores do instrumento.

Para efeitos da aplicação desta condição, a entidade não toma em consideração os contratos não financeiros com um detentor de um instrumento descrito no parágrafo 16C com termos e condições contratuais semelhantes aos termos e às condições contratuais de um contrato equivalente que poderia ocorrer entre um não detentor do instrumento e a entidade emitente. Se a entidade não puder determinar se esta condição está a ser cumprida, não classifica o instrumento como um instrumento de capital próprio.

Reclassificação de instrumentos com uma opção de venda e instrumentos que impõem à entidade uma obrigação de entregar a outra entidade uma parte pro rata dos activos líquidos da entidade apenas em caso de liquidação

16E Uma entidade deve classificar um instrumento financeiro como um instrumento de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e 16B ou com os parágrafos 16C e 16D a partir da data em que o instrumento tiver adquirido todas as características e satisfizer as condições enumeradas nesses parágrafos. Uma entidade deve reclassificar um instrumento financeiro a partir da data em que o instrumento deixar de ter todas as características ou de cumprir todas as condições enumeradas nesses parágrafos. Por exemplo, se uma entidade remir todos os seus instrumentos não acompanhados de uma opção de venda por si emitidos e quaisquer instrumentos com uma opção de venda remanescentes tiverem todas as características e cumprirem todas as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B, a entidade deve reclassificar os instrumentos com uma opção de venda como instrumentos de capital próprio a partir da data em que remir os instrumentos não acompanhados de uma opção de venda.

16F Uma entidade deve contabilizar a reclassificação de um instrumento de acordo com o parágrafo 16E do seguinte modo:

(a) a reclassificação de um instrumento de capital próprio como um passivo financeiro deve ocorrer a partir da data em que o instrumento deixar de ter todas as características ou satisfizer as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D. O passivo financeiro deve ser mensurado pelo justo valor do instrumento na data de reclassificação. A entidade deve reconhecer no capital próprio qualquer diferença entre a quantia escriturada do instrumento de capital próprio e o justo valor do passivo financeiro à data da reclassificação;

(b) a reclassificação de um passivo financeiro como instrumento de capital próprio deve ocorrer a partir da data em que o instrumento possua todas as características e satisfaça as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D. Um

instrumento de capital próprio deve ser mensurado pela quantia escriturada do passivo financeiro na data de reclassificação.

Nenhuma obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro activo financeiro (parágrafo 16(a))

17 Com excepção das circunstâncias descritas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D, uma característica crítica na diferenciação entre um passivo financeiro e um instrumento de capital próprio é a existência de uma obrigação contratual de um participante do instrumento financeiro (o emitente) de entregar dinheiro ou outro activo financeiro ao outro participante (o detentor), ou de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com o detentor em condições que sejam potencialmente desfavoráveis para o emitente. Embora o detentor de um instrumento de capital próprio possa ter o direito de receber uma parte pro rata de quaisquer dividendos ou outras distribuições de capital próprio, o emitente não tem uma obrigação contratual de fazer tais distribuições porque não se lhe pode exigir que entregue dinheiro ou outro activo financeiro a uma outra parte.

18 A substância de um instrumento financeiro, mais do que a sua forma legal, rege a sua classificação na demonstração da posição financeira da entidade. Substância e forma legal são geralmente consistentes, mas nem sempre. Alguns instrumentos financeiros tomam a forma legal de capital próprio, embora sejam passivos em substância, e outros podem combinar características associadas a instrumentos de capital próprio com características associadas a passivos financeiros. Por exemplo:

(a) uma acção preferencial que esteja sujeita a remição obrigatória pelo emitente por uma quantia fixa ou determinável numa data futura fixa ou determinável ou der ao detentor o direito de exigir que o emitente redima o instrumento em ou após uma data particular por uma quantia fixa ou determinável, é um passivo financeiro;

(b) um instrumento financeiro que dá ao detentor o direito de devolver o instrumento ao emitente em troca de dinheiro ou outro activo financeiro (um "instrumento com uma opção de venda") é um passivo financeiro, à excepção dos instrumentos classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e

16B ou os parágrafos 16C e 16D. O instrumento financeiro é um passivo financeiro, mesmo que a quantia de dinheiro ou de outros activos financeiros seja determinada com base num índice ou em outro item susceptível de subir ou descer. A existência de uma opção para o detentor de devolver o instrumento ao emitente em troca de dinheiro ou outro activo financeiro significa que o instrumento com uma opção de venda corresponde à definição de passivo financeiro, à excepção dos instrumentos classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D. Por exemplo, os fundos mútuos abertos, trusts, parcerias e algumas entidades cooperativas podem proporcionar aos seus detentores ou membros o direito de remir os seus interesses no emitente em qualquer momento por uma quantia em dinheiro, o que terá com resultado que os interesses dos detentores ou membros sejam classificados como passivos financeiros, à excepção dos instrumentos classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D. Contudo, a classificação como um passivo financeiro não exclui o uso de descritores como "valor do activo líquido atribuível aos detentores" e "alteração no valor do activo líquido atribuível aos detentores" nas demonstrações financeiras de uma entidade que não tenha capital próprio contribuído (como, por exemplo, alguns fundos mútuos e trusts — ver o Exemplo Ilustrativo 7)* nem a apresentação de divulgação adicional para mostrar que os interesses totais dos membros compreendem itens como reservas que correspondem à definição de capital próprio e instrumentos com uma opção de venda que não correspondem (ver o Exemplo Ilustrativo 8)*.

19 Se uma entidade não tiver um direito incondicional de evitar a entrega de dinheiro ou outro activo financeiro para liquidar uma obrigação contratual, a obrigação corresponde à definição de passivo financeiro, excepto no caso de instrumentos classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D. Por exemplo:

(a) uma restrição na capacidade de uma entidade de satisfazer uma obrigação contratual, tal como a falta de acesso a moeda estrangeira

ou a necessidade de obter aprovação de pagamento de uma autoridade reguladora, não nega a obrigação contratual da entidade nem o direito contratual do detentor segundo o instrumento;

(b) uma obrigação contratual que seja condicional numa contraparte que exerça o seu direito de remir é um passivo financeiro porque a entidade não tem o direito incondicional de evitar entregar dinheiro ou outro activo financeiro.

20 Um instrumento financeiro que não estabeleça explicitamente uma obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro activo financeiro pode estabelecer uma obrigação indirectamente através dos seus termos e condições. Por exemplo:

(a) um instrumento financeiro pode conter uma obrigação não financeira que deve ser liquidada se, e apenas se, a entidade não efectuar distribuições ou não remir o instrumento. Se a entidade pode evitar uma transferência de dinheiro ou outro activo financeiro só liquidando a obrigação não financeira, o instrumento financeiro é um passivo financeiro;

(b) um instrumento financeiro é um passivo financeiro se determinar que no momento da liquidação a entidade vai entregar ou:

(i) dinheiro ou outro activo financeiro, ou

(ii) as suas próprias acções cujo valor esteja determinado para exceder substancialmente o valor do dinheiro ou do outro activo financeiro.

Embora a entidade não tenha uma obrigação contratual explícita de entregar dinheiro ou outro activo financeiro, o valor da alternativa de liquidação das acções é tal que a entidade liquidará em dinheiro. Em qualquer caso, o detentor tem substancialmente garantido o recebimento de uma quantia que é pelo menos equivalente à opção de liquidação em dinheiro (ver o parágrafo 21).

Liquidação nos instrumentos de capital próprio da própria entidade (parágrafo 16(b))

21 Um contrato não é um instrumento de capital próprio apenas porque pode resultar no recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da

própria entidade. Uma entidade pode ter um direito ou obrigação contratual de receber ou entregar um número das suas próprias acções ou outros instrumentos de capital próprio que varia de forma a que o justo valor dos instrumentos de capital próprio da própria entidade a receber ou entregar seja equivalente à quantia do direito ou obrigação contratual. Esse direito ou obrigação contratual pode corresponder a uma quantia fixa ou a uma quantia que flutue parcial ou totalmente em resposta a alterações numa variável diferente do preço de mercado dos instrumentos de capital próprio da própria entidade (por exemplo, uma taxa de juro, o preço de uma mercadoria ou o preço de um instrumento financeiro). Dois exemplos são (a) um contrato para entregar o número de instrumentos de capital próprio da entidade que corresponda ao valor de 100 UM, [1] e (b) um contrato para entregar o número de instrumentos de capital próprio da entidade que corresponda ao valor de 100 onças de ouro. Tal contrato é um passivo financeiro da entidade mesmo que a entidade deva ou possa liquidá-lo entregando os seus instrumentos de capital próprio. Não é um instrumento de capital próprio porque a entidade utiliza um número variável dos seus instrumentos de capital próprio como forma de liquidar o contrato. Deste modo, o contrato não evidencia um interesse residual nos activos da entidade após dedução de todos os seus passivos.

22 Excepto quanto ao disposto no parágrafo 22A, um contrato que será liquidado pela entidade (recebendo ou) entregando um número fixo dos seus instrumentos de capital próprio em troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro é um instrumento de capital próprio. Por exemplo, uma opção sobre acções emitida que dê à contraparte o direito de comprar um número fixo de acções da entidade por um preço fixo ou por uma quantia de capital declarada e fixa de uma obrigação, é um instrumento de capital próprio. As alterações no justo valor de um contrato decorrentes de variações nas taxas de juro do mercado que não afectem a quantia em dinheiro ou outros activos financeiros a serem pagos ou recebidos, ou o número de instrumentos de capital próprio a serem recebidos ou entregues, no momento da liquidação do contrato não impedem que o contrato seja um instrumento de capital próprio. Qualquer retribuição recebida (como o prémio recebido por uma

1 Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em "unidades monetárias (UM)".

opção subscrita ou um warrant sobre as acções da própria entidade) é adicionada directamente ao capital próprio. Qualquer retribuição paga (como um prémio pago por uma opção adquirida) é deduzida directamente no capital próprio. As alterações no justo valor de um instrumento de capital próprio não são reconhecidas nas demonstrações financeiras.

22A Se os instrumentos de capital próprio da própria entidade, a receber ou a entregar pela entidade aquando da liquidação de um contrato, forem instrumentos financeiros com uma opção de venda com todas as características e que satisfazem as condições descritas parágrafos 16A e 16B, ou instrumentos que impõem à entidade uma obrigação de entregar a outra parte uma parte pro rata dos activos líquidos da entidade apenas em caso de liquidação, e que têm todas as características e satisfazem as condições descritas parágrafos 16C e 16D, esse contrato é um activo financeiro ou um passivo financeiro. Este facto é extensível a um contrato a ser liquidado pela entidade que recebe ou entrega um número fixo de tais instrumentos em troca de uma quantia fixa de dinheiro ou de outro activo financeiro.

23 Com excepção das circunstâncias descritas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D, um contrato que contém uma obrigação para uma entidade comprar os seus próprios instrumentos de capital próprio em troca de dinheiro ou qualquer outro activo financeiro dá origem a um passivo financeiro correspondente ao valor presente da quantia de remição (por exemplo, ao valor presente do preço de recompra a prazo, ao preço de exercício de opção ou a outra quantia de remição). É este o caso mesmo que o próprio contrato seja um instrumento de capital próprio. Um exemplo é a obrigação de uma entidade adquirir os seus instrumentos de capital próprio a dinheiro, nos termos de um contrato a prazo. O passivo financeiro é reconhecido inicialmente pelo valor presente da quantia de remição, e é reclassificado do capital próprio. Subsequentemente, o passivo financeiro é mensurado de acordo com a IFRS 9. Se o contrato expirar sem entrega, a quantia escriturada do passivo financeiro é reclassificada para o capital próprio. A obrigação contratual de uma entidade comprar os seus próprios instrumentos de capital próprio dá origem a um passivo financeiro pelo valor presente da quantia de remição mesmo que a obrigação de comprar esteja sujeita ao exercício de um direito de remição pela contraparte (por exemplo,

uma opção de venda subscrita que dá à contraparte o direito a vender os instrumentos de capital próprio de uma entidade à entidade por um preço fixo).

24 Um contrato que será liquidado pela entidade entregando ou recebendo um número fixo dos seus instrumentos de capital próprio em troca de uma quantia variável em dinheiro ou outro activo financeiro é um activo financeiro ou um passivo financeiro. Um exemplo é um contrato para que a entidade entregue 100 dos seus instrumentos de capital próprio em troca de uma quantia em dinheiro calculada para igualar o valor de 100 onças de ouro.

Cláusulas de liquidação contingente

25 Um instrumento financeiro pode exigir que a entidade entregue dinheiro ou outro activo financeiro, ou que o liquide de outra forma de modo que constitua um passivo financeiro, no caso de ocorrência ou não ocorrência de acontecimentos futuros incertos (ou como resultado de circunstâncias incertas) que estejam fora do controlo tanto do emitente como do detentor do instrumento, tal como uma alteração no índice do mercado de acções, no índice de preços no consumidor, na taxa de juro ou nos requisitos fiscais, ou no futuro rendimento, rendimento líquido ou rácio dívida/capital próprio do emitente. O emitente de tal instrumento não tem o direito incondicional de evitar entregar dinheiro ou outro activo financeiro (ou de outra forma liquidar o mesmo de modo a que seja um passivo financeiro). Portanto, é um passivo financeiro do emitente a não ser que:

(a) a parte da cláusula de liquidação contingente susceptível de exigir a liquidação em dinheiro ou outro activo financeiro (ou, de outra forma, de modo que constitua um passivo financeiro) não seja genuína;

(b) possa ser exigido ao emitente que liquide a obrigação em dinheiro ou outro activo financeiro (ou que a liquide de outra forma, de modo que constitua um passivo financeiro) apenas no caso de liquidação por parte do emitente; ou

(c) o instrumento tem todas as características e cumpre as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B.

Opções de liquidação

26 **Quando um instrumento financeiro derivado dá a uma parte a opção sobre como será liquidado (por exemplo, o emitente ou o detentor pode optar pela liquidação de forma líquida em dinheiro ou por troca de acções por dinheiro), trata-se de um activo financeiro ou de um passivo financeiro a não ser que todas as alternativas de liquidação resultem em que seja um instrumento de capital próprio.**

27 Um exemplo de instrumento financeiro derivado com opção de liquidação que seja um passivo financeiro é uma opção sobre acções que o emitente pode decidir liquidar de forma líquida em dinheiro ou trocando as suas próprias acções por dinheiro. De forma semelhante, alguns contratos para comprar ou vender um item não financeiro em troca dos instrumentos de capital próprio da própria entidade estão incluídos no âmbito desta Norma porque podem ser liquidados ou por entrega do item não financeiro ou de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro (ver os parágrafos 8-10). Tais contratos são activos financeiros ou passivos financeiros e não instrumentos de capital próprio.

Instrumentos financeiros compostos (ver também os parágrafos AG30-AG35 e Exemplos Ilustrativos 9-12*)

28 **O emitente de um instrumento financeiro não derivado deve avaliar os termos do instrumento financeiro para determinar se este contém tanto um componente do passivo como um do capital próprio. Tais componentes devem ser classificados separadamente como passivos financeiros, activos financeiros ou instrumentos de capital próprio de acordo com o parágrafo 15.**

29 Uma entidade reconhece separadamente os componentes de um instrumento financeiro que (a) crie um passivo financeiro na entidade e (b) conceda uma opção ao detentor do instrumento para o converter num instrumento de capital próprio da entidade. Por exemplo, uma obrigação ou instrumento similar convertível pelo emitente num número fixo de acções ordinárias da entidade é um instrumento financeiro composto. Do ponto de vista da entidade, tal instrumento compreende dois componentes: um passivo financeiro (um

acordo contratual para entregar dinheiro ou outro activo financeiro) e um instrumento de capital próprio (uma opção de compra concedendo ao detentor o direito, por um período de tempo especificado, de o converter num número fixo de acções ordinárias da entidade). O efeito económico de emitir tal instrumento é substancialmente o mesmo que emitir simultaneamente um instrumento de dívida com uma cláusula de liquidação antecipada e warrants de compra de acções ordinárias, ou que emitir um instrumento de dívida com warrants destacáveis de compra de acções. Por conseguinte, em todos os casos, a entidade apresenta os componentes do passivo e do capital próprio separadamente na sua demonstração da posição financeira.

30 A classificação das componentes do passivo e do capital próprio de um instrumento convertível não é revista em consequência de uma alteração na probabilidade de uma opção de conversão vir a ser exercida, mesmo quando o exercício da opção possa parecer ter-se tornado economicamente vantajosa para alguns detentores. Os detentores podem nem sempre agir da forma que se possa esperar porque, por exemplo, as consequências fiscais resultantes das conversões podem divergir entre os detentores. Adicionalmente, a probabilidade de conversão alterar-se-á de tempos a tempos. A obrigação contratual da entidade de fazer futuros pagamentos permanece pendente até que seja extinta pela conversão, pela maturidade do instrumento ou por alguma outra transacção.

31 A IFRS 9 trata da mensuração dos activos financeiros e dos passivos financeiros. Os instrumentos de capital próprio são instrumentos que evidenciam um interesse residual nos activos de uma entidade após dedução de todos os seus passivos. Portanto, quando a quantia escriturada inicial de um instrumento financeiro composto é imputada aos seus componentes do capital próprio e do passivo, é atribuída ao componente do capital próprio a quantia residual depois de deduzida ao justo valor do instrumento como um todo a quantia separadamente determinada para o componente do passivo. O valor de quaisquer características de derivado (tal com uma opção de compra) embutidas no instrumento financeiro composto diferentes do componente do capital próprio (como uma opção de conversão em capital próprio) está incluído no componente do passivo. A soma das quantias escrituradas atribuídas aos componentes do passivo e do capital próprio no

reconhecimento inicial é sempre igual ao justo valor que seria atribuído ao instrumento como um todo. Nenhum ganho ou perda resulta do reconhecimento inicial separado dos componentes do instrumento.

32 Segundo a abordagem descrita no parágrafo 31, o emitente de uma obrigação convertível em acções ordinárias começa por determinar a quantia escriturada do componente do passivo mensurando o justo valor de um passivo similar (incluindo quaisquer características embutidas de derivado que não seja capital próprio) que não tenha um componente do capital próprio associado. A quantia escriturada do instrumento de capital próprio representada pela opção de converter o instrumento em acções ordinárias é então determinada ao deduzir-se o justo valor do passivo financeiro ao justo valor do instrumento financeiro composto como um todo.

Acções próprias (ver também o parágrafo AG36)

33 **Se uma entidade readquirir os seus próprios instrumentos de capital próprio, esses instrumentos ("acções próprias") devem ser deduzidos no capital próprio. Não é reconhecido qualquer ganho ou perda nos resultados da compra, venda, emissão ou cancelamento dos instrumentos de capital próprio da própria entidade. Essas acções próprias podem ser adquiridas e detidas pela entidade ou por outros membros do grupo consolidado. A retribuição paga ou recebida deve ser reconhecida directamente no capital próprio.**

34 O número de acções próprias detidas é divulgado separadamente ou na demonstração da posição financeira ou nas notas, de acordo com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*. Uma entidade proporciona a divulgação de acordo com a IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas* se a entidade readquirir os seus próprios instrumentos de capital próprio de partes relacionadas.

Juros, dividendos, perdas e ganhos (ver também o parágrafo AG37)

35 **Os juros, dividendos, perdas e ganhos relacionados com um instrumento financeiro ou com um componente que seja um passivo financeiro devem ser reconhecidos como rendimento ou gasto nos resultados. As**

distribuições aos detentores de um instrumento de capital próprio devem ser reconhecidas pela entidade directamente no capital próprio. Os custos de transacção de uma transacção de capital próprio devem ser contabilizados como uma dedução ao capital próprio.

35A O imposto sobre o rendimento respeitante às distribuições aos detentores de um instrumento de capital próprio e aos custos de transacção de uma transacção de capital próprio devem ser contabilizados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o rendimento*.

36 A classificação de um instrumento financeiro como um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio determina se os juros, os dividendos, as perdas e os ganhos relacionados com esse instrumento são reconhecidos como rendimento ou gasto nos resultados. Assim, os pagamentos de dividendos sobre acções totalmente reconhecidas como passivos são reconhecidos como gastos da mesma forma que os juros sobre uma obrigação. Da mesma forma, os ganhos e perdas associados às remições ou refinanciamentos de passivos financeiros são reconhecidos nos resultados, enquanto que as remições ou refinanciamentos de instrumentos de capital próprio são reconhecidos como alterações no capital próprio. As alterações no justo valor de um instrumento de capital próprio não são reconhecidas nas demonstrações financeiras.

37 Uma entidade suporta geralmente vários custos ao emitir ou adquirir os seus próprios instrumentos de capital próprio. Esses custos podem incluir taxas de registo e outras taxas reguladoras, quantias pagas a conselheiros jurídicos, contabilísticos e outros profissionais, custos de impressão e imposto de selo. Os custos de transacção de uma transacção de capital próprio são contabilizados em dedução ao capital próprio na medida em que são custos incrementais directamente imputáveis à transacção de capital próprio, que de outra forma teriam sido evitados. Os custos de uma transacção de capital próprio que se abandonou são reconhecidos como um gasto.

38 Os custos de transacção que se relacionam com a emissão de um instrumento financeiro composto são imputados aos componentes do passivo e do capital próprio do instrumento em proporção à imputação de proventos. Os custos de transacção que se relacionam juntamente com mais de uma transacção (por

exemplo, os custos de uma oferta concomitante de algumas acções e uma cotação na bolsa de outras acções) são imputados a essas transacções utilizando uma base de imputação que seja racional e consistente com transacções similares.

39 A quantia dos custos de transacção contabilizados em dedução ao capital próprio durante o período é divulgada separadamente, de acordo com a IAS 1.

40 Os dividendos classificados como um gasto podem ser apresentados na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral em juros sobre outros passivos ou como uma rubrica separada. Além dos requisitos desta Norma, a divulgação dos juros e dividendos está sujeita aos requisitos da IAS 1 e da IFRS 7. Nalgumas circunstâncias, devido às diferenças entre juros e dividendos relativamente a aspectos como a dedutibilidade fiscal, é desejável divulgá-los separadamente na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral. As divulgações relativas aos efeitos fiscais são feitas de acordo com a IAS 12.

41 Os ganhos e perdas relacionados com alterações na quantia escriturada de um passivo financeiro são reconhecidos como rendimento ou gasto nos resultados mesmo quando se relacionam com um instrumento que inclui um direito a um interesse residual nos activos da entidade em troca de dinheiro ou outro activo financeiro (ver o parágrafo 18(b)). Segundo a IAS 1, a entidade apresenta qualquer ganho ou perda resultante da remensuração desse instrumento separadamente na demonstração do rendimento integral quando é relevante para explicar o desempenho da entidade.

Compensação de um activo financeiro com um passivo financeiro (ver também os parágrafos AG38A-AG38F e AG39)

42 Um activo financeiro e um passivo financeiro devem ser compensados e a quantia líquida apresentada na demonstração da posição financeira quando, e apenas quando, uma entidade:

(a) tiver actualmente um direito legalmente exigível para compensar as quantias reconhecidas; e

(b) pretender, ou liquidar numa base líquida, ou realizar o activo e liquidar simultaneamente o passivo.

Ao contabilizar uma transferência de um activo financeiro não elegível para desreconhecimento, a entidade não deve compensar o activo transferido e o passivo associado (ver o parágrafo 3.2.22 da IFRS 9).

43 A presente Norma exige a apresentação dos activos financeiros e passivos financeiros numa base líquida, sempre que isso reflicta os futuros fluxos de caixa previstos de uma entidade decorrentes da liquidação de dois ou mais instrumentos financeiros distintos. Quando uma entidade tem o direito de receber ou a obrigação de pagar uma quantia líquida única e tenciona fazê-lo, só tem, na realidade, um único activo financeiro ou passivo financeiro. Noutras circunstâncias, os activos financeiros e os passivos financeiros são apresentados separadamente uns dos outros, de forma coerente com as suas características enquanto recursos ou obrigações da entidade. Uma entidade deve divulgar as informações exigidas pelos parágrafos 13B–13E da IFRS 7 relativamente aos instrumentos financeiros reconhecidos que estejam incluídos no âmbito do parágrafo 13A da IFRS 7.

44 A compensação de um activo financeiro reconhecido com um passivo financeiro reconhecido e a apresentação da quantia líquida difere do desreconhecimento de um activo financeiro ou de um passivo financeiro. Embora a compensação não dê origem ao reconhecimento de um ganho ou de uma perda, o desreconhecimento de um instrumento financeiro resulta não somente na remoção do item previamente reconhecido da demonstração da posição financeira, mas pode também resultar no reconhecimento de um ganho ou de uma perda.

45 Um direito de compensar é um direito legal do devedor, por contrato ou de outra maneira, de liquidar ou eliminar a totalidade ou uma parte de uma quantia devida a um credor ao aplicar contra essa quantia uma quantia devida pelo credor. Em circunstâncias não usuais, um devedor pode ter um direito legal de aplicar uma quantia devida de um terceiro contra a quantia devida a um credor desde que haja um acordo entre as três partes que estabeleça claramente o direito do devedor de compensar quantias. Porque o direito de compensar é um direito legal, as condições que suportam o direito podem variar de uma jurisdição legal para uma outra e as leis aplicáveis às relações entre as partes devem ser consideradas.

46 A existência de um direito exigível de compensar um activo financeiro com um passivo financeiro afecta os direitos e as obrigações associados a um activo financeiro e a um passivo financeiro e pode afectar a exposição de uma entidade aos riscos de crédito e de liquidez. Porém, a existência do direito, por si mesma, não é uma base suficiente para a compensação. Na ausência de uma intenção de exercer o direito ou de liquidar simultaneamente, a quantia e a oportunidade dos futuros fluxos de caixa de uma entidade não são afectadas. Quando uma entidade pretende exercer o direito ou liquidar simultaneamente, a apresentação do activo e do passivo numa base líquida reflecte mais apropriadamente as quantias e a oportunidade dos futuros fluxos de caixa esperados, assim como os riscos a que estão expostos tais fluxos de caixa. A intenção por uma ou ambas as partes de liquidar numa base líquida sem o direito legal de o fazer não é suficiente para justificar a compensação dado que os direitos e obrigações associados ao activo financeiro e passivo financeiro individuais permanecem inalterados.

47 As intenções de uma entidade com respeito à liquidação de activos e passivos particulares podem ser influenciadas pelas suas práticas de negócio normais, pelos requisitos dos mercados financeiros e por outras circunstâncias que possam limitar a capacidade de liquidar de forma líquida ou de liquidar simultaneamente. Quando uma entidade tem o direito de compensar, mas não pretende liquidar de forma líquida ou realizar o activo e liquidar o passivo simultaneamente, o efeito do direito na exposição ao risco de crédito da entidade deve ser divulgado de acordo com o parágrafo 36 da IFRS 7.

48 A liquidação simultânea de dois instrumentos financeiros pode ocorrer através, por exemplo, da operação de uma câmara de compensação num mercado financeiro organizado ou de uma troca directa. Nestas circunstâncias, os fluxos de caixa são, com efeito, equivalentes a uma quantia única líquida e não há exposição a riscos de crédito ou de liquidez. Noutras circunstâncias, uma entidade pode liquidar dois instrumentos ao receber e pagar quantias separadas, ficando exposta a risco de crédito por toda a quantia do activo ou a risco de liquidez por toda a quantia do passivo. Tais exposições ao risco podem ser significativas ainda que por relativamente pouco tempo. Desse modo, a realização de um activo financeiro e a liquidação de um passivo

financeiro são apenas tratadas como simultâneas quando as transacções ocorrem no mesmo momento.

49 As condições estabelecidas no parágrafo 42 não são geralmente satisfeitas e a compensação não é geralmente apropriada quando:

(a) vários instrumentos financeiros diferentes são usados para emular as características de um instrumento financeiro único (um "instrumento sintético");

(b) os activos financeiros e passivos financeiros provêm de instrumentos financeiros que tenham a mesma exposição a riscos primários (por exemplo, activos e passivos de uma carteira de contratos a prazo ou de outros instrumentos derivados) mas envolvem diferentes contrapartes;

(c) os activos financeiros ou outros activos são dados de penhor como colateral de passivos financeiros sem recurso;

(d) os activos financeiros são colocados à parte num trust por um devedor com o objectivo de libertar uma obrigação sem que aqueles activos tenham sido aceites pelo credor na liquidação da obrigação (por exemplo, um acordo de fundo de amortização); ou

(e) se espera que as obrigações assumidas como resultado de acontecimentos que deram origem a perdas sejam recuperadas de terceiros em virtude de uma reclamação feita de acordo com um contrato de seguro.

50 Uma entidade que negoceie uma quantidade de transacções de instrumentos financeiros com uma única contraparte pode entrar num "acordo principal de compensação" com essa contraparte. Tal acordo proporciona uma liquidação de forma líquida única de todos os instrumentos financeiros cobertos pelo acordo no caso de incumprimento ou no término de qualquer contrato. Estes acordos são geralmente usados por instituições financeiras para proporcionar protecção contra perdas no caso de falência ou de outras circunstâncias que resultem na incapacidade de uma contraparte de cumprir as suas obrigações. Um acordo principal de compensação geralmente cria um direito de compensação que se torna exigível e afecta a realização ou a liquidação de activos financeiros e de passivos financeiros individuais no seguimento de um acontecimento especificado de incumprimento ou noutras circunstâncias que

não se espera que surjam no decurso normal do negócio. Um acordo principal de compensação não proporciona uma base de compensação a menos que ambos os critérios do parágrafo 42 sejam satisfeitos. Quando os activos financeiros e os passivos financeiros sujeitos a um acordo principal de compensação não são compensados, o efeito do acordo na exposição de uma entidade ao risco de crédito é divulgado de acordo com o parágrafo 36 da IFRS 7.

51–95 [Eliminados]

Data de eficácia e transição

96 Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É permitida a aplicação antecipada. Uma entidade não deve aplicar esta Norma a períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2005, a não ser que também aplique a IAS 39 (emitida em Dezembro de 2003), incluindo as emendas emitidas em Março de 2004. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, deve divulgar esse facto.

96A O documento *Instrumentos financeiros com uma opção de venda e obrigações decorrentes de uma liquidação* (Emendas às IAS 32 e IAS 1), emitido em Fevereiro de 2008, exigiu que os instrumentos financeiros com todas as características e que cumpram as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D devem ser classificados como instrumentos de capital próprio, emendou os parágrafos 11, 16, 17-19, 22, 23, 25, AG13, AG14 e AG27, e adicionou os parágrafos 16A-16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A- -AG14J e AG29A. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Caso a entidade aplique as emendas relativamente a um período anterior, deve divulgar esse facto e aplicar em simultâneo as emendas às IAS 1, IAS 39, IFRS 7 e IFRIC 2.

96B O documento *Instrumentos financeiros com uma opção de venda e obrigações decorrentes de uma liquidação* introduziu uma excepção de

âmbito limitado. Por conseguinte, uma entidade não deve aplicar a excepção por analogia.

96C A classificação de instrumentos ao abrigo desta excepção é restringida à contabilização de tais instrumentos nos termos das IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 e IFRS 9. O instrumento não deve ser considerado um instrumento de capital próprio ao abrigo de outras orientações, como por exemplo a IFRS 2.

97 Esta Norma deve ser aplicada retrospectivamente.

97A A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 40. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

97B A IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (como revista em 2008) eliminou o parágrafo 4(c). Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, a emenda também deve ser aplicada a esse período anterior. No entanto, a emenda não se aplica à retribuição contingente decorrente de uma concentração de actividades empresariais em que a data de aquisição seja anterior à aplicação da IFRS 3 (revista em 2008). A entidade deve, nesse caso, contabilizar essa retribuição de acordo com os parágrafos 65A–65E da IFRS 3 (como emendada em 2010).

97C Ao aplicar as emendas descritas no parágrafo 96A, uma entidade deve dividir os instrumentos financeiros compostos que incluem uma obrigação de entregar a outra entidade uma parte pro rata dos activos líquidos da entidade apenas em caso de liquidação em componentes distintas do passivo e do capital próprio. Se o componente do passivo já não se encontrar em aberto, a aplicação retrospectiva dessas emendas à IAS 32 implicaria a separação em duas componentes do capital próprio. O primeiro componente seria incluído nos resultados retidos e representaria os juros acumulados, acrescidos ao componente do passivo. O outro componente representaria o componente inicial do capital próprio. Por conseguinte, uma entidade não terá de separar

estes dois componentes se o componente do passivo já não se encontrar em aberto à data de aplicação das emendas.

97D O parágrafo 4 foi emendado com base no documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto e aplicar a esse período anterior as emendas ao parágrafo 3 da IFRS 7, ao parágrafo 1 da IAS 28 e ao parágrafo 1 da IAS 31, emitidas em Maio de 2008. É permitido a uma entidade aplicar a emenda prospectivamente.

97E Os parágrafos 11 e 16 foram emendados com base no documento *Classificação dos Direitos de Emissão*, emitido em Outubro de 2009. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Fevereiro de 2010. É permitida a aplicação antecipada. Se aplicar as emendas a um período anterior, a entidade deve divulgar esse facto.

97F [Eliminado]

97G O parágrafo 97B foi emendado pelo documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS* emitido em Maio de 2010. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2010. É permitida a aplicação antecipada.

97H [Eliminado]

97I A IFRS 10 e a IFRS 11 *Acordos Conjuntos*, emitidas em Maio de 2011, emendaram os parágrafos 4(a) e AG29. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 10 e a IFRS 11.

97J A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou a definição de justo valor no parágrafo 11 e emendou os parágrafos 23 e AG31. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

97K O documento *Apresentação de Itens de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 40. Uma entidade

deve aplicar essa emenda quando aplicar a IAS 1 como emendada em Junho de 2011.

97L O documento *Compensação entre Activos Financeiros e Passivos Financeiros* (Emendas à IAS 32), emitido em Dezembro de 2011, eliminou o parágrafo AG38 e adicionou os parágrafos AG38A–AG38F. Uma entidade deve aplicar essas emendas em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. Uma entidade deve aplicar essas emendas retrospectivamente. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas relativamente a um período anterior, deve divulgar esse facto e proceder também às divulgações exigidas pelo documento *Divulgações—Compensação entre Activos Financeiros e Passivos Financeiros* (Emendas à IFRS 7), emitido em Dezembro de 2011.

97M O documento *Divulgações—Compensação entre Activos Financeiros e Passivos Financeiros* (Emendas à IFRS 7), emitido em Dezembro de 2011, emendou o parágrafo 43 exigindo a uma entidade que divulgue a informação exigida pelos parágrafos 13B-13E da IFRS 7 para activos financeiros reconhecidos que estejam incluídos no âmbito do parágrafo 13A da IFRS 7. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013 e aos períodos intercalares incluídos nesses períodos anuais. Uma entidade proporciona as divulgações exigidas por esta emenda retrospectivamente.

97N O documento *Melhorias anuais nas IFRS – Ciclo 2009-2011*, emitido em Maio de 2012, emendou os parágrafos 35, 37 e 39 e adicionou o parágrafo 35A. Uma entidade deve aplicar essa emenda retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

97O O documento *Entidades de Investimento* (Emendas à IFRS 10, à IFRS 12 e à IAS 27), emitido em Outubro de 2012, emendou o parágrafo 4. Uma entidade deve aplicar essa emenda em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada do documento

Entidades de Investimento. Se uma entidade aplicar a emenda de forma antecipada, deve também aplicar todas as emendas incluídas no documento *Entidades de Investimento* ao mesmo tempo.

97P [Eliminado]

97Q A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou o parágrafo AG21. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IFRS 15.

97R A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, AG2 e AG30, e eliminou os parágrafos 97F, 97H e 97P. Uma entidade deve aplicar estas alterações quando aplicar a IFRS 9.

Revogação de outras tomadas de posição

98 Esta Norma substitui a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* revista em 2000. [2]

99 Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

(a) SIC-5 *Classificação de Instrumentos Financeiros — Cláusulas de Liquidação Contingente*;

(b) SIC-16 *Capital por Acções — Instrumentos de Capital Próprio Readquiridos (Acções Próprias)*; e

(c) SIC-17 *Capital próprio — Custos de uma Transacção de Capital Próprio*.

100 Esta Norma revoga a minuta da Interpretação SIC-D34 *Instrumentos Financeiros — Instrumentos ou Direitos Remíveis pelo Detentor*.

* N.T. – O Exemplos Ilustrativos podem ser consultados na Parte B do Red Book na sua versão original em língua inglesa.

2 Em Agosto de 2005, o IASB transferiu todas as divulgações relacionadas com instrumentos financeiros para a IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*.

Apêndice
Guia de Aplicação
IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*

Este apêndice é parte integrante da Norma.

AG1 Este Guia de Aplicação explica a aplicação de determinados aspectos da Norma.

AG2 A Norma não trata do reconhecimento ou da mensuração de instrumentos financeiros. Os requisitos acerca do reconhecimento e da mensuração de activos financeiros e passivos financeiros estão estabelecidos na IFRS 9.

Definições (parágrafos 11–14)

Activos financeiros e passivos financeiros

AG3 O dinheiro (caixa) é um activo financeiro porque representa o meio de troca, sendo, por isso, a base pela qual são mensuradas e reconhecidas todas as transacções nas demonstrações financeiras. Um depósito de dinheiro num banco ou instituição financeira similar é um activo financeiro porque representa o direito contratual do depositante de obter dinheiro da instituição ou de sacar um cheque ou instrumento financeiro similar contra o saldo a favor de um credor em pagamento de um passivo financeiro.

AG4 Exemplos comuns de activos financeiros que representam um direito contratual de receber dinheiro no futuro e de passivos financeiros correspondentes que representam uma obrigação contratual de entregar dinheiro no futuro são:

(a) contas comerciais a receber e a pagar;

(b) títulos a receber e a pagar;

(c) empréstimos a receber e a pagar; e

(d) obrigações a receber e a pagar.

Em cada caso, o direito contratual de uma parte a receber (ou obrigação a pagar) dinheiro é balanceado pela obrigação correspondente da outra parte a pagar (ou direito a receber).

AG5 Um outro tipo de instrumento financeiro é aquele pelo qual o benefício económico a ser recebido ou cedido é um activo financeiro, que não seja caixa. Por exemplo, um título pagável em obrigações governamentais dá ao detentor o direito contratual a receber e ao emitente a obrigação contratual de entregar obrigações governamentais, mas não dinheiro. As obrigações são activos financeiros porque representam obrigações do governo emitente de entregar dinheiro. O título é, por isso, um activo financeiro do detentor do título e um passivo financeiro do emitente do mesmo.

AG6 Instrumentos de dívida "perpétuos" (tais como obrigações "perpétuas", obrigações não garantidas e dívida não garantida) proporcionam geralmente ao detentor o direito contratual de receber pagamentos por conta de juros em datas fixas que se prolongam para o futuro indefinido, seja sem qualquer direito de receber um retorno de capital seja um direito a um retorno de capital segundo termos que tornem isso muito improvável ou muito longínquo no futuro. Por exemplo, uma entidade pode emitir um instrumento financeiro que exija que se façam pagamentos anuais em perpetuidades iguais a uma taxa de juro expressa de 8% aplicada a uma quantia expressa ao par ou quantia de capital de 1 000 UM. [3] Presumindo que 8% é a taxa de juro do mercado para o instrumento quando emitido, o emitente assume uma obrigação contratual de fazer um fluxo de pagamentos de juros futuros que tenham um justo valor (valor presente) de 1 000 UM no reconhecimento inicial. O detentor e o emitente do instrumento têm um activo financeiro e um passivo financeiro, respectivamente.

AG7 Um direito contratual ou uma obrigação contratual de receber, entregar ou trocar instrumentos financeiros é, em si mesmo, um instrumento financeiro. Uma cadeia de direitos contratuais ou de obrigações contratuais satisfaz a definição de um instrumento financeiro se acabar por conduzir ao recebimento ou pagamento de dinheiro ou à aquisição ou emissão de um instrumento de capital próprio.

AG8 A capacidade de exercer um direito contratual ou o requisito de satisfazer uma obrigação contratual podem ser absolutos ou podem estar dependentes da ocorrência de um acontecimento futuro. Por exemplo, uma garantia financeira

3 Neste guia, as quantias monetárias estão denominadas em "unidades monetárias (UM)".

é um direito contratual do mutuante de receber dinheiro do garante, e uma obrigação contratual correspondente do garante de pagar ao mutuante, se o mutuário não pagar. O direito e a obrigação contratuais existem por força de uma transacção ou acontecimento passado (pressuposto da garantia), mesmo se a capacidade do mutuante de exercer o seu direito e o requisito do garante de cumprir a sua obrigação forem ambos contingentes de um acto futuro de não cumprimento por parte do mutuário. Um direito e uma obrigação contingentes satisfazem a definição de activo financeiro e de passivo financeiro, mesmo se tais activos e passivos nem sempre forem reconhecidos nas demonstrações financeiras. Alguns destes direitos e obrigações contingentes podem constituir contratos de seguro no âmbito da IFRS 4.

AG9 Segundo a IAS 17 *Locações*, considera-se que uma locação financeira é primordialmente um direito do locador a receber, e uma obrigação do locatário a pagar, uma série de pagamentos que são substancialmente o mesmo que pagamentos combinados de capital e de juros segundo um acordo de empréstimo. O locador contabiliza o seu investimento pela quantia a receber segundo o contrato de locação e não segundo o próprio activo locado. Uma locação operacional, por outro lado, considera-se que é primordialmente um contrato não concluído que compromete o locador a proporcionar o uso de um activo em períodos futuros em troca de uma retribuição similar a honorários por um serviço. O locador continua a contabilizar o próprio activo locado e não qualquer quantia a receber no futuro segundo o contrato. Assim, uma locação financeira considera-se um instrumento financeiro e uma locação operacional não se considera um instrumento financeiro (excepto no que respeita aos pagamentos individuais correntemente devidos e pagáveis).

AG10 Os activos físicos (tais como inventários, activos fixos tangíveis), os activos locados e os activos intangíveis (tais como patentes e marcas comerciais) não são activos financeiros. O controlo de tais activos físicos e intangíveis cria uma oportunidade de gerar um influxo de caixa ou outro activo financeiro, mas não dá origem a um direito presente de receber dinheiro ou outro activo financeiro.

AG11 Os activos (tais como gastos pagos antecipadamente) pelos quais o benefício económico futuro é o recebimento de bens ou serviços e não o direito de

receber dinheiro ou um outro activo financeiro não são activos financeiros. De forma semelhante, itens como rédito diferido e a maior parte das obrigações respeitantes a garantias não são passivos financeiros porque o exfluxo de benefícios económicos a eles associados é a entrega de bens e serviços e não uma obrigação contratual de pagar dinheiro ou outro activo financeiro.

AG12 Os passivos ou activos que não sejam contratuais (tais como impostos sobre o rendimento que sejam criados em consequência de exigências legais impostas pelos governos) não são passivos financeiros nem activos financeiros. A contabilização de impostos sobre o rendimento é tratada na IAS 12. De forma semelhante, as obrigações construtivas, tal como definido na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, não resultam de contratos e não são passivos financeiros.

Instrumentos de capital próprio

AG13 Exemplos de instrumentos de capital próprio incluem acções ordinárias sem opção de venda, alguns instrumentos com uma opção de venda (ver os parágrafos 16A e 16B), alguns instrumentos que impõem à entidade a obrigação de entregar a outra entidade uma parte pro rata dos seus activos líquidos apenas em caso de liquidação (ver os parágrafos 16C e 16D), alguns tipos de acções preferenciais (ver os parágrafos AG25 e AG26) e warrants ou opções de compra subscritas que permitam ao detentor subscrever ou comprar um número fixo de acções ordinárias sem opção de venda na entidade emissora em troca de uma quantia fixa de dinheiro ou de um outro activo financeiro. A obrigação de uma entidade emitir ou comprar um número fixo dos seus próprios instrumentos de capital próprio em troca de uma quantia fixa de dinheiro ou de um outro activo financeiro é um instrumento de capital próprio da entidade (excepto como disposto no parágrafo 22A). Contudo, se tal contrato contiver uma obrigação para que a entidade pague uma quantia em dinheiro ou outro activo financeiro (com excepção de um contrato classificado com instrumento de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D), dá também origem a um passivo correspondente ao valor presente da quantia de remição (ver o parágrafo AG27(a)). Um emitente de acções ordinárias sem opção de venda assume um passivo quando agir formalmente para fazer uma distribuição e se tornar

legalmente obrigado perante os accionistas a fazê-lo. Isto pode ser o caso que se segue à declaração de um dividendo ou quando a entidade estiver a ser liquidada e quaisquer activos remanescentes após a satisfação dos passivos se tornarem distribuíveis aos accionistas.

AG14 Uma opção de compra adquirida ou outro contrato similar adquirido por uma entidade que lhe dê o direito de readquirir um número fixo dos seus próprios instrumentos de capital próprio em troca da entrega de uma quantia fixa de dinheiro ou de um outro activo financeiro não é um activo financeiro da entidade (excepto no caso referido no parágrafo 22A). Em vez disso, qualquer retribuição paga por tal contrato é deduzida do capital próprio.

Classe de instrumentos subordinada a todas as outras classes (parágrafos 16A(b) e 16C(b))

AG14A Uma das características descritas nos parágrafos 16A e 16C consiste no facto de o instrumento financeiro pertencer à classe de instrumentos subordinada a todas as outras classes.

AG14B Para determinar se um instrumento está na classe subordinada, uma entidade avalia a notação do crédito sobre o instrumento aquando da liquidação como se fosse proceder à liquidação na data em que classifica o instrumento. Uma entidade reaprecia a classificação se ocorrer uma alteração das circunstâncias relevantes. Por exemplo, se a entidade emitir ou remir outro instrumento financeiro, este facto pode afectar a inclusão do instrumento em questão na classe de instrumentos subordinada a todas as outras classes.

AG14C Um instrumento que confere um direito preferencial aquando da liquidação da entidade não é um instrumento que confere um direito a uma parte pro rata dos activos líquidos da entidade. Por exemplo, um instrumento confere um direito preferencial aquando da liquidação se conferir ao seu detentor um dividendo fixo em caso de liquidação, para além de uma parte dos activos líquidos da entidade, enquanto outros instrumentos na classe subordinada com um direito a uma parte proporcional dos activos líquidos da entidade não conferem o mesmo direito em caso de liquidação.

AG14D Se uma entidade tiver apenas uma classe de instrumentos financeiros, essa classe será tratada como se fosse subordinada em relação a todas as outras classes.

Fluxos de caixa totais esperados atribuíveis ao instrumento durante a sua vida (parágrafo 16A(e))

AG14E Os fluxos de caixa totais esperados do instrumento durante a sua vida devem basear-se substancialmente no resultado, na variação dos activos líquidos reconhecidos ou no justo valor dos activos líquidos reconhecidos e não reconhecidos da entidade durante a vida do instrumento. O resultado e a variação dos activos líquidos reconhecidos devem ser mensurados de acordo com as IFRS relevantes.

Transacções celebradas por um detentor do instrumento que não seja o proprietário da entidade (parágrafos 16A e 16C)

AG14F O detentor de um instrumento financeiro com uma opção de venda ou de um instrumento que impõe à entidade uma obrigação de entregar a outra entidade uma parte pro rata dos activos líquidos da entidade, apenas em caso de liquidação, pode celebrar transacções com a entidade sem ser na qualidade de proprietário. Por exemplo, o detentor de um instrumento pode ser igualmente um empregado da entidade. Só devem ser tomados em consideração os fluxos de caixa e os termos e as condições contratuais do instrumento que se referem ao detentor do instrumento na qualidade de proprietário da entidade, com vista a avaliar se o instrumento deve ser classificado como um instrumento de capital próprio ao abrigo 16A ou do parágrafo 16C.

AG14G Um exemplo é uma parceria com sócios gerais e sócios de responsabilidade limitada. Alguns sócios gerais podem prestar uma garantia à entidade e podem ser remunerados por esse facto. Em tais situações, a garantia e os fluxos de caixa associados referem-se aos detentores do instrumento na qualidade de garantes e não na qualidade de proprietários da entidade. Por conseguinte, a prestação de uma tal garantia e os fluxos de caixa correspondentes não teriam como efeito o facto de os sócios gerais serem considerados subordinados face aos sócios de responsabilidade limitada e seriam negligenciados ao avaliar se os termos contratuais dos instrumentos da

parceria de responsabilidade limitada e os dos instrumentos da parceria geral são idênticos.

AG14H Outro exemplo é um acordo de partilha de resultados que os atribui aos detentores do instrumento com base nos serviços prestados ou no negócio gerado no ano corrente e nos precedentes. Tais acordos são transacções com os detentores de instrumentos na sua qualidade de não proprietários e não deveriam ser tomados em consideração para avaliar as características enumeradas no parágrafo 16A ou no parágrafo 16C. Contudo, os acordos de partilha de resultados que os atribuem aos detentores do instrumento com base na proporção do valor nominal dos seus instrumentos face a outros na classe, representam transacções com os detentores de instrumentos na sua qualidade de proprietários e deverão ser tomados em consideração aquando da avaliação das características enumeradas no parágrafo 16A ou no parágrafo 16C.

AG14I Os fluxos de caixa e os termos e as condições contratuais de uma transacção entre o detentor do instrumento (na qualidade de não proprietário) e a entidade emissora devem ser semelhantes aos de uma transacção equivalente que poderia ocorrer entre um não detentor do instrumento e a entidade emitente.

Inexistência de outro instrumento financeiro ou contrato com fluxos de caixa totais que fixam ou restringem substancialmente o retorno residual a favor do detentor do instrumento (parágrafos 16B e 16D)

AG14J Uma das condições para que um instrumento financeiro que satisfaz, em relação aos restantes aspectos, os critérios enumerados no parágrafo 16A ou no parágrafo 16C seja classificado como capital próprio consiste no facto de a entidade não deter outro instrumento ou contrato financeiro (a) com fluxos de caixa totais baseados substancialmente no resultado, na variação dos activos líquidos reconhecidos ou na variação do justo valor dos activos líquidos reconhecidos e não reconhecidos da entidade e (b) tenha o efeito de restringir ou fixar substancialmente o retorno residual. Os seguintes instrumentos, quando contratados em condições comerciais normais com partes não relacionadas, não são susceptíveis de impedir que os instrumentos que, em

relação aos restantes aspectos, preenchem os critérios enumerados no parágrafo 16A ou no parágrafo 16C, sejam classificados no capital próprio:

(a) instrumentos com fluxos de caixa totais baseados substancialmente em activos específicos da entidade;

(b) instrumentos com os fluxos de caixa totais baseados numa percentagem do rédito;

(c) contratos concebidos para recompensar empregados individuais por serviços prestados à entidade;

(d) contratos que exigem o pagamento de uma percentagem insignificante do lucro pelos serviços prestados ou produtos fornecidos.

Instrumentos financeiros derivados

AG15 Os instrumentos financeiros incluem instrumentos primários (tais como contas a receber, contas a pagar e instrumentos de capital próprio) e instrumentos financeiros derivados (tais como opções financeiras, futuros e a prazos, swaps de taxas de juro e swaps de divisas). Os instrumentos financeiros derivados satisfazem a definição de um instrumento financeiro e, assim, estão incluídos no âmbito desta Norma.

AG16 Os instrumentos financeiros derivados criam direitos e obrigações que têm como efeito transferir entre as partes do instrumento um ou mais dos riscos financeiros inerentes a um instrumento financeiro primário subjacente. No início, os instrumentos financeiros derivados dão a uma das partes um direito contratual de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com uma outra parte em condições que sejam potencialmente favoráveis, ou uma obrigação contratual de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com uma outra parte em condições que sejam potencialmente desfavoráveis. Contudo, geralmente [4] não resultam numa transferência do instrumento financeiro primário subjacente no início do contrato, nem tal transferência ocorre necessariamente na maturidade do contrato. Alguns instrumentos incorporam tanto um direito como uma obrigação de fazer uma troca. Dado que os termos

4 Isto é verdade para a maior parte, mas não para todos, os derivados, por exemplo, em alguns swaps de taxa de juro de moeda cruzada, o capital é trocado no início (e trocado novamente na maturidade).

da troca são determinados no início do instrumento derivado, logo que os preços nos mercados financeiros se alterem, esses termos podem tornar-se favoráveis ou desfavoráveis.

AG17 Uma opção de venda ou de compra para trocar instrumentos financeiros ou passivos financeiros (isto é instrumentos financeiros que não sejam os próprios instrumentos de capital próprio da entidade) dá ao detentor o direito de obter potenciais benefícios económicos futuros associados às alterações no justo valor do instrumento financeiro subjacente ao contrato. Inversamente, o subscritor de uma opção assume uma obrigação de renunciar a potenciais benefícios económicos futuros ou de suportar potenciais perdas de benefícios económicos associados a alterações no justo valor do instrumento financeiro subjacente. O direito contratual do detentor e a obrigação do subscritor satisfazem a definição de um activo financeiro e de um passivo financeiro, respectivamente. O instrumento financeiro subjacente a um contrato de opção pode ser qualquer activo financeiro, incluindo acções de outras entidades e instrumentos que vençam juros. Uma opção pode exigir que o subscritor emita um instrumento de dívida, em vez de transferir um activo financeiro, mas o instrumento subjacente à opção constituirá um activo financeiro do detentor se a opção for exercida. O direito do detentor da opção de trocar o activo financeiro em condições potencialmente favoráveis e a obrigação do subscritor de trocar o activo financeiro em condições potencialmente desfavoráveis são distintas do activo financeiro subjacente a ser trocado no exercício da opção. A natureza do direito do detentor e da obrigação do subscritor não é afectada pela probabilidade de a opção vir a ser exercida.

AG18 Um outro exemplo de um instrumento financeiro derivado é um contrato a prazo a ser liquidado no prazo de seis meses em que uma parte (o comprador) promete entregar 1 000 000 UM em dinheiro em troca de 1 000 000 UM da quantia facial de obrigações governamentais de taxa fixa e a outra parte (o vendedor) promete entregar 1 000 000 UM da quantia facial de obrigações governamentais de taxa fixa em troca de 1 000 000 UM em dinheiro. Durante os seis meses, ambas as partes têm um direito contratual e uma obrigação contratual de trocar instrumentos financeiros. Se o preço de mercado das obrigações governamentais subir acima de 1 000 000 UM, as condições são favoráveis para o comprador e desfavoráveis para o vendedor; se o preço de

mercado descer abaixo de 1 000 000 UM, o efeito será o oposto. O comprador tem um direito contratual (um activo financeiro) semelhante ao direito segundo uma opção de compra detida e uma obrigação contratual (um passivo financeiro) semelhante à obrigação segundo uma opção de venda subscrita; o vendedor tem um direito contratual (um activo financeiro) semelhante ao direito segundo uma opção de venda detida e uma obrigação contratual (um passivo financeiro) semelhante à obrigação segundo uma opção de compra subscrita. Tal como acontece com as opções, estes direitos e obrigações contratuais constituem activos financeiros e passivos financeiros separados e distintos dos instrumentos financeiros subjacentes (as obrigações e o dinheiro a serem trocados). Ambas as partes de um contrato a prazo têm uma obrigação de agir no momento acordado, ao passo que o desempenho segundo um contrato de opção só ocorre se e quando o detentor da opção optar por exercê-la.

AG19 Muitos outros tipos de instrumentos derivados incorporam um direito ou obrigação de fazer uma troca futura, incluindo swaps de taxa de juro e de divisas, caps de taxa de juro, collars e floors, compromissos de empréstimo, facilidades de emissão de livranças e cartas de crédito. Um contrato de swap de taxa de juro pode ser visto como uma variação de um contrato a prazo em que as partes concordam em fazer uma série de trocas futuras de quantias de dinheiro, uma quantia calculada com referência a uma taxa de juro variável e a outra com referência a uma taxa de juro fixa. Os contratos de futuros são uma outra variação dos contratos a prazo, diferindo primordialmente em que os contratos estão normalizados e são comercializados num mercado regulamentado.

Contratos de compra ou venda de itens não financeiros (parágrafos 8-10)

AG20 Os contratos de compra ou venda de itens não financeiros não satisfazem a definição de um instrumento financeiro porque o direito contratual de uma parte receber um activo não financeiro ou serviço e a correspondente obrigação da outra parte não estabelecem um direito ou obrigação presente de qualquer das partes de receber, entregar ou trocar um activo financeiro. Por exemplo, os contratos que proporcionam a liquidação apenas por recebimento

ou entrega de um item não financeiro (por exemplo, uma opção, contrato de futuros ou a prazo sobre prata) não são instrumentos financeiros. Muitos dos contratos de mercadorias são deste tipo. Alguns estão normalizados na forma e comercializados em mercados organizados da mesma forma que alguns instrumentos financeiros derivados. Por exemplo, um contrato de futuros sobre mercadorias pode ser prontamente comprado e vendido a dinheiro dado que está cotado para negociação numa bolsa, podendo mudar de mãos muitas vezes. Porém, as partes que compram e que vendem o contrato estão, com efeito, a negociar a mercadoria subjacente. A capacidade de comprar ou de vender um contrato sobre mercadorias a dinheiro, a facilidade com que ele pode ser comprado ou vendido e a possibilidade de negociar uma liquidação em dinheiro da obrigação de receber ou de entregar a mercadoria não alteram o carácter fundamental do contrato de tal maneira que cria um instrumento financeiro. Não obstante, alguns contratos de compra ou venda de itens não financeiros que possam ser liquidados de forma líquida ou por troca de instrumentos financeiros, ou em que o item não financeiro seja prontamente convertível em dinheiro, estão incluídos no âmbito da Norma como se fossem instrumentos financeiros (ver o parágrafo 8).

AG21 Sem prejuízo do exigido pela IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, um contrato que envolva a recepção ou entrega de activos físicos não dá origem a um activo financeiro de uma parte e a um passivo financeiro de outra parte, a menos que qualquer pagamento correspondente seja diferido após a data em que os activos físicos são transferidos. Tal é o caso da compra ou venda de bens a crédito.

AG22 Alguns contratos estão ligados a mercadorias, mas não envolvem liquidação por intermédio do recebimento ou entrega física de uma mercadoria. Eles especificam liquidações por meio de pagamentos a dinheiro que são determinados de acordo com uma fórmula incluída no contrato e não por meio de pagamento de quantias fixas. Por exemplo, a quantia do capital de uma obrigação pode ser calculada pela aplicação do preço do mercado do petróleo prevalecente na data de maturidade da obrigação para uma quantidade fixa de petróleo. O capital é indexado com referência a um preço de mercadoria, mas é liquidado apenas a dinheiro. Tal contrato constitui um instrumento financeiro.

AG23 A definição de instrumento financeiro abrange também um contrato que dê origem a um activo não financeiro ou a um passivo não financeiro além de um activo ou passivo financeiro. Tais instrumentos financeiros dão muitas vezes a uma parte uma opção de trocar um activo financeiro por um activo não financeiro. Por exemplo, uma obrigação associada ao petróleo pode dar ao detentor o direito de receber um fluxo de pagamentos de juros periódicos fixos e uma quantia fixa de dinheiro na maturidade, com a opção de trocar a quantia do capital por uma quantia fixa de petróleo. A conveniência de exercer esta opção variará de tempos a tempos dependendo do justo valor do petróleo relativo ao rácio de troca de dinheiro por petróleo (o preço de troca) inerente na obrigação. As intenções do detentor da obrigação respeitantes ao exercício da opção não afectam a substância dos activos componentes. O activo financeiro do detentor e o passivo financeiro do emitente fazem da obrigação um instrumento financeiro, independentemente dos outros tipos de activos e passivos também criados.

AG24 [Eliminado]

Apresentação

Passivos e capital próprio (parágrafos 15-27)

Nenhuma obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro activo financeiro (parágrafos 17-20)

AG25 As acções preferenciais podem ser emitidas com vários direitos. Ao determinar se uma acção preferencial é um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio, um emitente avalia os direitos particulares associados à acção para determinar se ela exibe ou não a característica fundamental de um passivo financeiro. Por exemplo, uma acção preferencial que proporcione remição numa data específica ou de acordo com a opção do detentor contém um passivo financeiro porque o emitente tem a obrigação de transferir activos financeiros para o detentor da acção. A potencial incapacidade de um emitente de satisfazer uma obrigação de remir uma acção preferencial quando for contratualmente obrigado a fazê-lo, seja devido a uma falta de fundos, a uma restrição estatutária ou a lucros ou reservas insuficientes, não nega a obrigação. Uma opção do emitente de remir as

acções por dinheiro não satisfaz a definição de passivo financeiro porque o emitente não tem uma obrigação presente de transferir activos financeiros para os accionistas. Neste caso, a remição das acções depende unicamente da vontade do emitente. Pode surgir uma obrigação, porém, quando o emitente das acções exercer a sua opção, geralmente notificando formalmente os accionistas da intenção de remir as acções.

AG26 Quando as acções preferenciais são não remíveis, a classificação apropriada é determinada pelos outros direitos que a elas estejam ligados. A classificação baseia-se numa avaliação da substância dos acordos contratuais e das definições de passivo financeiro e de instrumento de capital próprio. Quando distribuições a detentores das acções preferenciais, cumulativas ou não cumulativas, forem feitas de acordo com a vontade do emitente, as acções são instrumentos de capital próprio. A classificação de uma acção preferencial como instrumento de capital próprio ou passivo financeiro não é afectada, por exemplo, por:

(a) um historial de fazer distribuições;

(b) uma intenção de fazer distribuições no futuro;

(c) um possível impacto negativo no preço de acções ordinárias do emitente se não forem feitas distribuições (devido a restrições no pagamento de dividendos das acções ordinárias se não forem pagos dividendos das acções preferenciais);

(d) a quantia das reservas do emitente;

(e) a expectativa de um emitente de obter lucros ou prejuízos num período; ou

(f) a capacidade ou incapacidade do emitente de influenciar a quantia dos seus resultados do período.

Liquidação nos instrumentos de capital próprio da própria entidade (parágrafos 21-24)

AG27 Os exemplos que se seguem ilustram a forma como devem ser classificados os diferentes tipos de contratos sobre os instrumentos de capital próprio da própria entidade:

(a) um contrato que será liquidado quando a entidade receber ou entregar um número fixo das suas próprias acções sem retribuição futura, ou

trocar um número fixo das suas próprias acções por uma quantia fixa de dinheiro ou outro activo financeiro, é um instrumento de capital próprio (excepto nos termos do disposto no parágrafo 22A). Assim, qualquer retribuição recebida ou paga por tal contrato é directamente adicionada a ou deduzida do capital próprio. Um exemplo é uma opção sobre acções emitida que dê à contraparte o direito de comprar um número fixo de acções da entidade por uma quantia fixa em dinheiro. Contudo, se o contrato exigir que a entidade compre (faça a remição) as suas próprias acções por dinheiro ou outro activo financeiro numa data fixa ou determinável ou a seu pedido, a entidade reconhece também um passivo financeiro para o valor presente da quantia de remição (com excepção dos instrumentos que têm todas as características e cumprem as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D). Um exemplo é a obrigação imposta a uma entidade de recomprar um número fixo das suas próprias acções por uma quantia fixa em dinheiro, por força de um contrato a prazo;

(b) a obrigação de uma entidade de comprar as suas próprias acções por dinheiro dá origem a um passivo financeiro pelo valor presente da quantia de remição, mesmo que o número de acções que a entidade está obrigada a recomprar não seja fixo ou que a obrigação esteja dependente de a contraparte exercer o direito de remição (excepto nos termos do disposto nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D). Um exemplo de uma obrigação condicional é uma opção emitida que exige que a entidade recompre as suas próprias acções por dinheiro se a contraparte exercer a opção;

(c) um contrato que será liquidado em dinheiro ou noutro activo financeiro é um activo financeiro ou passivo financeiro mesmo que a quantia de dinheiro ou de outro activo financeiro que será recebida ou entregue se baseie em alterações no preço de mercado do próprio capital próprio da entidade (excepto nos termos do disposto nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D). Um exemplo é uma opção sobre acções cuja quantia líquida é paga em dinheiro;

(d) um contrato que será liquidado num número variável das acções da própria entidade cujo valor equivale a uma quantia fixa ou a uma

quantia baseada em alterações numa variável subjacente (por exemplo, o preço de uma mercadoria) é um activo financeiro ou um passivo financeiro. Um exemplo é uma opção emitida para comprar ouro que, se exercida, é liquidada de forma líquida nos instrumentos da própria entidade pelo facto de a entidade entregar tantos desses instrumentos quanto for equivalente ao valor do contrato de opção. Tal contrato é um activo financeiro ou um passivo financeiro mesmo que a variável subjacente seja o preço de cada acção da entidade em vez de ouro. De forma semelhante, um contrato que será liquidado num número fixo das próprias acções da entidade, mas em que os direitos associados a essas acções serão variados de modo a que o valor de liquidação seja equivalente a uma quantia fixa ou a uma quantia baseada nas alterações numa variável subjacente, é um activo financeiro ou um passivo financeiro.

Cláusulas de liquidação contingente (parágrafo 25)

AG28 O parágrafo 25 exige que, se uma parte de uma cláusula de liquidação contingente que possa exigir liquidação em dinheiro ou noutro activo financeiro (ou de outra forma que resultasse que o instrumento fosse um passivo financeiro) não for genuína, a cláusula de liquidação não afecta a classificação de um instrumento financeiro. Deste modo, um contrato que exija a liquidação em dinheiro ou num número variável das próprias acções da entidade apenas na ocorrência de um acontecimento que seja extremamente raro, altamente anormal e muito pouco provável de ocorrer é um instrumento de capital próprio. De forma semelhante, a liquidação num número fixo das próprias acções de uma entidade pode ser contratualmente impedida em circunstâncias que estejam fora do controlo da entidade, mas se essas circunstâncias não tiverem qualquer possibilidade genuína de ocorrerem, a classificação como um instrumento de capital próprio é apropriada.

Tratamento nas demonstrações financeiras consolidadas

AG29 Nas demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade apresenta os interesses que não controlam — ou seja, os interesses de outras partes no capital próprio e no resultado das suas subsidiárias — de acordo com a IAS 1

e com a IFRS 10. Quando classificar um instrumento financeiro (ou um componente do mesmo) nas demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade considera todos os termos e condições acordados entre membros do grupo e os detentores do instrumento ao determinar se o grupo como um todo tem uma obrigação de entregar dinheiro ou outro activo financeiro a respeito do instrumento ou de o liquidar de uma forma que resulte na classificação como passivo. Quando uma subsidiária de um grupo emitir um instrumento financeiro e uma empresa-mãe ou outra entidade de grupo acordar termos adicionais directamente com os detentores do instrumento (por exemplo, uma garantia), o grupo poderá não ter poder sobre distribuições ou remição. Embora a subsidiária possa classificar o instrumento apropriadamente nas suas demonstrações financeiras individuais sem considerar estes termos adicionais, o efeito de outros acordos entre membros do grupo e os detentores do instrumento é considerado por forma a assegurar que as demonstrações financeiras consolidadas reflectem os contratos e as transacções celebrados pelo grupo como um todo. Até ao ponto em que exista tal obrigação ou cláusula de liquidação, o instrumento (ou o componente do mesmo que esteja sujeito à obrigação) é classificado como passivo financeiro nas demonstrações financeiras consolidadas.

AG29A Alguns tipos de instrumentos que impõem uma obrigação contratual à entidade são classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D. A classificação de acordo com esses parágrafos constitui uma excepção aos princípios que de outra forma seriam aplicados à classificação de um instrumento. Esta excepção não é alargada à classificação dos interesses que não controlam nas demonstrações financeiras consolidadas. Por conseguinte, os instrumentos classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D nas demonstrações financeiras separadas ou individuais que são interesses que não controlam são classificados como elementos do passivo nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo.

Instrumentos financeiros compostos (parágrafos 28-32)

AG30 O parágrafo 28 aplica-se apenas aos emitentes de instrumentos financeiros compostos não derivados. O parágrafo 28 não trata os instrumentos financeiros compostos na perspectiva dos detentores. A IFRS 9 trata a classificação e mensuração de activos financeiros que são instrumentos financeiros compostos na perspectiva do detentor.

AG31 Uma forma comum de instrumento financeiro composto é um instrumento de dívida com uma opção de conversão embutida, por exemplo uma obrigação convertível em acções ordinárias do emitente, e sem quaisquer outras características de derivado embutido. O parágrafo 28 exige que o emitente de tal instrumento financeiro apresente separadamente o componente do passivo e o componente do capital próprio na demonstração da posição financeira, do seguinte modo:

(a) a obrigação do emitente de fazer pagamentos calendarizados de juros e de capital constitui um passivo financeiro que existe enquanto o instrumento não for convertido. No reconhecimento inicial, o justo valor do componente do passivo é o valor presente do fluxo contratualmente determinado de fluxos de caixa futuros descontados à taxa de juro aplicada pelo mercado nessa altura a instrumentos de notação de crédito comparável e que proporcionem substancialmente o mesmo fluxo de caixa, nos mesmos termos, mas sem a opção de conversão;

(b) o instrumento de capital próprio é uma opção embutida de conversão do passivo em capital próprio do emitente. Esta opção tem valor no reconhecimento inicial mesmo quando esteja out of the money.

AG32 Na conversão de um instrumento convertível no momento da maturidade, a entidade desreconhece o componente do passivo e reconhece-o como capital próprio. O componente original do capital próprio permanece como capital próprio (embora possa ser transferido de uma linha dentro do capital próprio para outra). Não há qualquer ganho ou perda na conversão no momento da maturidade.

AG33 Quando uma entidade extingue um instrumento convertível antes da maturidade através de uma remição ou recompra antecipada em que os privilégios originais da conversão permanecem inalterados, a entidade imputa a retribuição paga e quaisquer custos de transacção pela recompra ou remição aos componentes do passivo e do capital próprio do instrumento à data da transacção. O método usado na imputação da retribuição paga e dos custos de transacção aos componentes separados é consistente com o usado na imputação original aos componentes separados dos proventos recebidos pela entidade quando o instrumento convertível foi emitido, de acordo com os parágrafos 28-32.

AG34 Logo que a imputação da retribuição seja feita, qualquer ganho ou perda resultante é tratado de acordo com princípios contabilísticos aplicáveis ao componente relacionado, da seguinte forma:

(a) a quantia do ganho ou perda relacionado com o componente do passivo é reconhecida nos resultados; e

(b) a quantia de retribuição relacionada com o componente do capital próprio é reconhecida no capital próprio.

AG35 Uma entidade pode emendar os termos de um instrumento convertível para induzir a conversão antecipada, por exemplo, oferecendo um rácio de conversão mais favorável ou pagando outra retribuição adicional na eventualidade de conversão antes de uma data especificada. A diferença, à data em que os termos são emendados, entre o justo valor da retribuição que o detentor recebe na conversão do instrumento segundo os termos revistos e o justo valor da retribuição que o detentor teria recebido segundo os termos originais é reconhecida como uma perda nos resultados.

Acções próprias (parágrafos 33 e 34)

AG36 Os instrumentos de capital próprio de uma entidade não são reconhecidos como um activo financeiro independentemente da razão pela qual sejam readquiridos. O parágrafo 33 exige que uma entidade que readquira os seus próprios instrumentos de capital próprio deduza esses instrumentos de capital próprio do capital próprio. Contudo, quando uma entidade detém e seu próprio capital próprio em nome de outros, por exemplo, uma instituição

financeira que detém o seu próprio capital próprio em nome de um cliente, existe um relacionamento de agência e, como resultado, essas detenções não são incluídas na demonstração da posição financeira da entidade.

Juros, dividendos, perdas e ganhos (parágrafos 35-41)

AG37 O seguinte exemplo ilustra a aplicação do parágrafo 35 a um instrumento financeiro composto. Vamos assumir que uma acção preferencial não cumulativa é obrigatoriamente remível em dinheiro em cinco anos, mas que os dividendos são devidos à discrição da entidade antes da data da remição. Tal instrumento é um instrumento financeiro composto, sendo que o componente do passivo é o valor presente da quantia da remição. O desenrolar do desconto neste componente é reconhecido nos resultados e classificado como gasto de juros. Quaisquer dividendos pagos relacionam-se com o componente do capital próprio e, em conformidade, são reconhecidos como uma distribuição dos resultados. Um tratamento semelhante aplicar-se-ia se a remição não fosse obrigatória mas à escolha do detentor, ou se a acção fosse obrigatoriamente convertível num número variável de acções ordinárias calculadas para igualar uma quantia fixa ou uma quantia baseada nas alterações numa variável subjacente (por exemplo, uma mercadoria). Contudo, se quaisquer dividendos por pagar forem adicionados à quantia da remição, a totalidade do instrumento é um passivo. Em tal caso, quaisquer dividendos são classificados como gasto de juros.

Compensação de um activo financeiro com um passivo financeiro (parágrafos 42-50)

AG38 [Eliminado]

Critério segundo o qual uma entidade "tem um direito legalmente exigível para compensar as quantias reconhecidas" (parágrafo 42(a))

AG38A Um direito de compensação pode estar actualmente disponível ou pode depender de um acontecimento futuro (por exemplo, o direito pode ser desencadeado ou só poder ser exercido quando ocorrer um determinado acontecimento futuro, como o incumprimento, a insolvência ou a falência de uma das contrapartes). Mesmo que o direito de compensação não dependa de

um acontecimento futuro, poderá só ser legalmente exigível no decurso das actividades normais do negócio ou em caso de incumprimento, insolvência ou falência de uma ou de todas as contrapartes.

AG38B Para preencher o critério referido no parágrafo 42(a), uma entidade deve possuir no momento um direito legalmente exigível de compensação. Tal significa que o direito de compensação:

(a) não pode estar dependente de um acontecimento futuro; e

(b) deve ser legalmente exigível em todas as seguintes circunstâncias:

(i) no decurso das actividades normais;

(ii) em caso de incumprimento; e

(iii) em caso de insolvência ou falência

da entidade e de todas as contrapartes.

AG38C A natureza e a extensão do direito de compensação, incluindo quaisquer condições associadas ao seu exercício e a possibilidade de se manter nos casos de incumprimento, insolvência ou falência, podem variar de uma jurisdição para outra. Por conseguinte, não se pode assumir que o direito de compensação esteja automaticamente disponível fora do decurso das actividades normais da empresa. Por exemplo, em determinadas circunstâncias, a legislação de uma jurisdição em matéria de falência ou insolvência pode proibir ou limitar o direito de compensação em caso de falência ou insolvência.

AG38D A legislação aplicável às relações entre as partes (por exemplo, disposições contratuais, a legislação que rege o contrato ou a legislação em matéria de incumprimento, insolvência ou falência aplicável às partes) deve ser tida em conta para determinar se o direito de compensação é legalmente exigível no decurso das actividades normais da empresa e em caso de incumprimento, insolvência ou falência da entidade e de todas as contrapartes (tal como especificado no parágrafo AG38B(b)).

Critério segundo o qual uma entidade "pretende liquidar numa base líquida, ou realizar o activo e liquidar simultaneamente o passivo" (parágrafo 42(b))

AG38E Para satisfazer o critério referido no parágrafo 42(b), uma entidade deve pretender liquidar numa base líquida ou realizar o activo e liquidar simultaneamente o passivo. Embora possa ter o direito de liquidar numa base líquida, a entidade continua a poder realizar o activo e liquidar separadamente o passivo.

AG38F Se uma entidade estiver em condições de liquidar quantias de modo a que o resultado seja, na realidade, equivalente a uma liquidação pelos valores líquidos, essa entidade preenche o critério de liquidação pelos valores líquidos referido no parágrafo 42(b). Tal ocorrerá se, e apenas se, o mecanismo de liquidação pelos valores brutos incluir características que eliminem ou resultem num risco de crédito e de liquidez insignificante, e que processem as contas a receber e a pagar num único processo ou ciclo de liquidação. Por exemplo, um sistema de liquidação pelos valores brutos que inclua todas as seguintes características preencheria o critério de liquidação pelos valores líquidos referido no parágrafo 42(b):

(a) os activos financeiros e os passivos financeiros elegíveis para compensação são apresentados para processamento no mesmo momento;

(b) ao apresentarem os activos financeiros e os passivos financeiros para processamento, as partes assumem o compromisso de cumprir a obrigação de liquidação;

(c) não existem perspectivas de alteração dos fluxos de caixa provenientes dos activos e passivos depois de terem sido apresentados para processamento (a menos que o processamento falhe – ver (d) abaixo);

(d) os activos e passivos colaterizados por valores mobiliários serão liquidados através de um sistema de transferência dos valores mobiliários ou similar (por exemplo, entrega contra pagamento), de modo a que, no caso de a transferência de valores mobiliários falhar, o processamento da conta a receber ou a pagar associada que esses títulos garantem também falhará (e vice-versa);

(e) todas as transacções falhadas, como descrito em (d), serão novamente introduzidas para processamento até serem liquidadas;

(f) a liquidação é realizada através da mesma instituição de liquidação (por exemplo, um banco de liquidação, um banco central ou uma central de depósito de títulos); e

(g) existe um sistema de crédito intradiário que disponibilizará valores a descoberto suficientes para permitir o processamento dos pagamentos na data de liquidação para cada uma das partes, sendo praticamente certo que esse sistema de crédito intradiário cumprirá as respectivas funções, se vier a ser accionado.

AG39 A Norma não proporciona tratamento especial para os chamados "instrumentos sintéticos", que são grupos de instrumentos financeiros separados adquiridos e detidos para igualar as características de um outro instrumento. Por exemplo, uma dívida de longo prazo de taxa variável combinada com um swap de taxa de juro que envolva receber pagamentos variáveis e fazer pagamentos fixos sintetiza uma dívida de longo prazo de taxa fixa. Cada um dos instrumentos financeiros individuais que em conjunto constitua um "instrumento sintético" representa um direito ou uma obrigação contratual com os seus próprios termos e condições e cada um pode ser transferido ou liquidado separadamente. Cada instrumento financeiro está exposto a riscos que podem diferir dos riscos a que estejam expostos outros instrumentos financeiros. Em conformidade, quando um instrumento financeiro de um "instrumento sintético" é um activo e o outro é um passivo, eles não são compensados e apresentados na demonstração da posição financeira de uma entidade numa base líquida a menos que satisfaçam os critérios de compensação do parágrafo 42.

AG40 [Eliminado]

Norma Internacional de Contabilidade 33
Resultados por Acção

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· **1**
ÂMBITO ····· **2**
DEFINIÇÕES ····· **5**
MENSURAÇÃO ····· **9**
Resultados por acção básicos ····· **9**
Resultados por acção diluídos ····· **30**
AJUSTAMENTOS RETROSPECTIVOS ····· **64**
APRESENTAÇÃO ····· **66**
DIVULGAÇÃO ····· **70**
DATA DE EFICÁCIA ····· **74**
REVOGAÇÃO DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO ····· **75**
Apêndice A Guia de aplicação

Norma Internacional de Contabilidade 33
Resultados por Acção

Objectivo

1 O objectivo desta Norma é prescrever princípios para a determinação e a apresentação de resultados por acção, com vista a melhorar as comparações de desempenho entre diferentes entidades no mesmo período de relato e entre períodos de relato diferentes para a mesma entidade. Mesmo que os dados dos resultados por acção tenham limitações por causa das diferentes políticas contabilísticas que podem ser usadas para determinar "resultados", um denominador determinado consistentemente melhora o relato financeiro. O foco desta Norma está no denominador do cálculo dos resultados por acção.

Âmbito

2 A presente Norma aplica-se:

(a) às demonstrações financeiras separadas ou individuais de uma entidade:

(i) cujas acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias sejam negociadas num mercado regulamentado (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais); ou

(ii) que tenha depositado, ou esteja em vias de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outra organização reguladora, com vista a emitir acções ordinárias num mercado regulamentado; e

(b) às demonstrações financeiras consolidadas de um grupo com uma empresa-mãe:

(i) cujas acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias sejam negociadas num mercado regulamentado (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais), ou

(ii) que tenha depositado, ou esteja em vias de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de

valores mobiliários ou de outra organização reguladora, com vista a emitir acções ordinárias num mercado regulamentado.

3 **Uma entidade que divulgue resultados por acção deve calcular e divulgar esses resultados por acção de acordo com esta Norma.**

4 **Quando uma entidade apresenta demonstrações financeiras consolidadas e demonstrações financeiras preparadas de acordo com a IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas* e com a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Separadas*, respectivamente, as divulgações exigidas por esta Norma podem ser apresentadas apenas com base na informação consolidada. Uma entidade que opte por divulgar os resultados por acção com base nas suas demonstrações financeiras separadas deve apresentar essa informação relativa aos resultados por acção apenas na sua demonstração do rendimento integral. Uma entidade não deve apresentar essa informação sobre os resultados por acção nas demonstrações financeiras consolidadas.**

4A **Se uma entidade apresentar rubricas dos resultados numa demonstração separada, tal como descrito no parágrafo 10A da IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como emendada em 2011), apresenta os resultados por acção apenas nessa demonstração separada.**

Definições

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

Uma *acção ordinária* é um instrumento de capital próprio que está subordinado a todas as outras classes de instrumentos de capital próprio.

***Acções ordinárias de emissão contingente* são acções ordinárias que podem ser emitidas por pouco ou nenhum dinheiro ou outra retribuição após satisfação das condições especificadas num acordo de emissão de acções contingente.**

Um *acordo de emissão de acções contingente* é um acordo para emitir acções que esteja dependente da satisfação de condições especificadas.

Antidiluição é um aumento nos lucros por acção ou uma redução nos prejuízos por acção resultante do pressuposto de que os instrumentos convertíveis são convertidos, de que as opções ou warrants são exercidos ou de que são emitidas acções ordinárias após satisfação das condições especificadas.

Diluição é uma redução nos lucros por acção ou um aumento nos prejuízos por acção resultante do pressuposto de que os instrumentos convertíveis são convertidos, de que as opções ou warrants são exercidos ou de que são emitidas acções ordinárias após satisfação das condições especificadas.

Opções de venda sobre acções ordinárias são contratos que dão ao seu detentor o direito de vender acções ordinárias a um preço especificado durante um determinado período.

Opções, warrants e seus equivalentes são instrumentos financeiros que dão ao detentor o direito de comprar acções ordinárias.

Uma _potencial acção ordinária_ é um instrumento financeiro ou outro contrato que dá ao seu detentor o direito a acções ordinárias.

6 As acções ordinárias somente participam nos lucros do período após outros tipos de acções, tais como acções preferenciais, terem participado. Uma entidade pode ter mais de uma classe de acções ordinárias. As acções ordinárias da mesma classe têm os mesmos direitos a receber dividendos.

7 São exemplos de potenciais acções ordinárias:

(a) passivos financeiros ou instrumentos de capital próprio, incluindo acções preferenciais, que sejam convertíveis em acções ordinárias;

(b) opções e warrants;

(c) acções que seriam emitidas após o cumprimento de condições resultantes de acordos contratuais, tais como a compra de um negócio ou de outros activos.

8 Os termos definidos na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* são utilizados nesta Norma com os significados especificados no parágrafo 11 da IAS 32, salvo indicação em contrário. A IAS 32 define instrumento financeiro, activo financeiro, passivo financeiro e instrumento de capital próprio e proporciona orientação sobre a aplicação dessas definições. A IFRS 13

Mensuração pelo Justo Valor define justo valor e estabelece os requisitos de aplicação desta definição.

Mensuração

Resultados por acção básicos

9 Uma entidade deve calcular as quantias dos resultados por acção básicos relativas aos lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da empresa-mãe e, se apresentado, os lucros ou prejuízos resultantes das unidades operacionais em continuação atribuíveis a esses detentores de capital próprio.

10 Os resultados por acção básicos devem ser calculados dividindo os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da empresa-mãe (o numerador) pelo número médio ponderado de acções ordinárias em circulação (o denominador) durante o período.

11 O objectivo da informação relativa aos resultados por acção básicos é proporcionar uma medida dos interesses de cada acção ordinária de uma empresa-mãe no desempenho da entidade durante o período de relato.

Resultados

12 Para a finalidade de calcular os resultados por acção básicos, as quantias atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da empresa-mãe com respeito a:

(a) lucros ou prejuízos resultantes das unidades operacionais em continuação atribuíveis à empresa-mãe; e

(b) lucros ou prejuízos atribuíveis à empresa-mãe

devem ser as quantias correspondentes a (a) e (b) ajustadas para as quantias após impostos dos dividendos preferenciais, diferenças resultantes da liquidação das acções preferenciais e outros efeitos similares das acções preferenciais classificadas como capital próprio.

13 Todos os itens de rendimentos e gastos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da empresa-mãe que forem reconhecidos num período, incluindo gasto de imposto e dividendos de acções preferenciais classificados

como passivos, são incluídos na determinação dos lucros ou prejuízos para o período atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da empresa-mãe (ver a IAS 1).

14 A quantia após impostos dos dividendos preferenciais que é deduzida dos lucros ou prejuízos é:

(a) a quantia após impostos de quaisquer dividendos preferenciais de acções preferenciais não cumulativas declarados com respeito ao período; e

(b) a quantia após impostos dos dividendos preferenciais de acções preferenciais acumuladas necessárias relativas ao período, quer os dividendos tenham ou não sido declarados. A quantia de dividendos preferenciais do período não inclui a quantia de quaisquer dividendos preferenciais de acções preferenciais acumuladas pagos ou declarados durante o período corrente com respeito a períodos anteriores.

15 As acções preferenciais que proporcionam um baixo dividendo inicial para compensar uma entidade pela venda das acções preferenciais com desconto ou um dividendo acima do preço do mercado em períodos posteriores para compensar os investidores pela aquisição de acções preferenciais acima do preço de mercado são, por vezes, referidos como acções preferenciais de taxa crescente. Qualquer desconto ou prémio na emissão original de acções preferenciais de taxa crescente é amortizado em resultados retidos usando o método do juro efectivo e é tratado como dividendo preferencial para calcular os resultados por acção.

16 As acções preferenciais podem ser readquiridas no âmbito de uma oferta de aquisição de uma entidade feita aos detentores. O excesso do justo valor da retribuição paga aos accionistas preferenciais em relação com a quantia escriturada das acções preferenciais representa um retorno para os detentores das acções preferenciais e um débito nos resultados retidos para a entidade. Esta quantia é deduzida no cálculo dos lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da empresa-mãe.

17 A conversão antecipada de acções preferenciais convertíveis pode ser induzida por uma entidade através de alterações favoráveis aos termos de

conversão originais ou do pagamento de retribuição adicional. O excesso do justo valor das acções ordinárias ou de outras retribuições pagas em relação com o justo valor das acções ordinárias que podem ser emitidas segundo os termos de conversão originais é um retorno para os accionistas preferenciais, sendo deduzido no cálculo dos lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da empresa-mãe.

18 Qualquer excesso da quantia escriturada de acções preferenciais sobre o justo valor da retribuição paga para as liquidar é adicionado no cálculo dos lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da empresa-mãe.

Acções

19 **Para efeitos do cálculo dos resultados por acção básicos, o número de acções ordinárias deve corresponder ao número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período.**

20 O uso do número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período reflecte a possibilidade de a quantia de capital dos accionistas poder ter variado durante o período como resultado do maior ou menor número de acções em circulação em qualquer momento. O número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período é o número de acções ordinárias em circulação no início do período, ajustado pelo número de acções ordinárias readquiridas ou emitidas durante o período multiplicado por um factor ponderador de tempo. O factor ponderador de tempo é o número de dias que as acções estão em circulação como uma proporção do número total de dias do período; uma aproximação razoável da média ponderada é adequada em muitas circunstâncias.

21 As acções são normalmente incluídas no número médio ponderado de acções desde a data em que a retribuição seja recebível (que é geralmente a data da sua emissão), por exemplo:

(a) as acções ordinárias emitidas em troca de dinheiro são incluídas quando o dinheiro seja recebível;

(b) as acções ordinárias emitidas por reinvestimento voluntário de dividendos em acções ordinárias ou preferenciais são incluídas quando os dividendos são reinvestidos;

(c) as acções ordinárias emitidas em resultado da conversão de um instrumento de dívida em acções ordinárias são incluídas desde a data em que o juro cessa de acrescer;

(d) as acções ordinárias emitidas em lugar de juros ou de capital de outros instrumentos financeiros são incluídas desde a data em que o juro cessa de acrescer;

(e) as acções ordinárias emitidas em troca da liquidação de um passivo da entidade são incluídas desde a data da liquidação;

(f) as acções ordinárias emitidas como compensação pela aquisição de um activo que não seja dinheiro são incluídas à data em que a aquisição seja reconhecida; e

(g) as acções ordinárias emitidas em troca da prestação de serviços à entidade são incluídas logo que os serviços sejam prestados.

O momento da inclusão de acções ordinárias é determinado pelos termos e condições associados à sua emissão. É dada a devida importância à substância de qualquer contrato associado à emissão.

22 As acções ordinárias emitidas como parte da retribuição transferida numa concentração de actividades empresariais são incluídas no número médio ponderado de acções a partir da data de aquisição. Isto deve-se ao facto de a adquirente incorporar na sua demonstração do rendimento integral os resultados da adquirida a partir dessa data.

23 As acções ordinárias que sejam emitidas aquando da conversão de um instrumento obrigatoriamente convertível são incluídas no cálculo dos resultados por acção básicos a partir da data de celebração do contrato.

24 As acções de emissão contingente são tratadas como estando em circulação e são incluídas no cálculo dos resultados por acção básicos apenas a partir da data em que todas as condições necessárias estejam satisfeitas (isto é, em que os acontecimentos tenham ocorrido). As acções que apenas sejam emitidas após a passagem do tempo não são acções de emissão contingente, dado que a passagem do tempo é uma certeza. As acções ordinárias em circulação que

sejam contingentemente retornáveis (isto é, sujeitas a recompra) não são tratadas como estando em circulação e são excluídas do cálculo dos resultados por acção básicos até à data em que as acções deixem de estar sujeitas a recompra.

25 [Eliminado]

26 O número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período e para todos os períodos apresentados deve ser ajustado pelos acontecimentos, que não sejam a conversão de potenciais acções ordinárias, que tenham alterado o número de acções ordinárias em circulação sem a correspondente alteração nos recursos.

27 As acções ordinárias podem ser emitidas, ou o número de acções ordinárias em circulação pode ser reduzido, sem a correspondente alteração nos recursos. Exemplos incluem:

(a) uma emissão de capitalização ou de bónus (por vezes referenciada como dividendo em acções);

(b) um elemento de bónus em qualquer outra emissão, por exemplo, um elemento de bónus numa emissão de direitos aos accionistas existentes;

(c) um desdobramento de acções; e

(d) um desdobramento de acções inverso (consolidação de acções).

28 Numa emissão de capitalização ou de bónus ou num desdobramento de acções, são emitidas acções ordinárias para os accionistas existentes sem qualquer retribuição adicional. Por isso, o número de acções ordinárias em circulação é aumentado sem um aumento nos recursos. O número de acções ordinárias em circulação antes do acontecimento é ajustado quanto à alteração proporcional na quantidade de acções ordinárias em circulação como se o acontecimento tivesse ocorrido no começo do período mais antigo apresentado. Por exemplo, numa emissão de bónus de duas para uma, o número de acções ordinárias em circulação anterior à emissão é multiplicado por três, para obter a nova quantidade total de acções ordinárias, ou por dois, para obter o número de acções ordinárias adicionais.

29 Geralmente, uma consolidação de acções ordinárias reduz o número de acções ordinárias em circulação sem uma redução correspondente nos recursos. Contudo, quando o efeito global é uma recompra de acções ao justo valor, a redução no número de acções ordinárias em circulação é o resultado de uma redução correspondente nos recursos. Um exemplo é uma consolidação de acções combinada com um dividendo especial. O número médio ponderado de acções ordinárias em circulação para o período em que a transacção combinada tem lugar é ajustado para a redução no número de acções ordinárias a partir da data em que o dividendo especial é reconhecido.

Resultados por acção diluídos

30 **Uma entidade deve calcular as quantias relativas aos resultados por acção diluídos para os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da empresa-mãe e, se apresentados, os lucros ou prejuízos resultantes das unidades operacionais em continuação atribuíveis a esses detentores de capital próprio.**

31 **Para efeitos do cálculo dos resultados por acção diluídos, uma entidade deve ajustar os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da empresa-mãe, bem como o número médio ponderado de acções em circulação, para todas as potenciais acções ordinárias diluidoras.**

32 O objectivo dos resultados por acção diluídos é consistente com o dos resultados por acção básicos — proporcionar uma medida do interesse de cada acção ordinária no desempenho de uma entidade — ao mesmo tempo que se consideram todas as potenciais acções ordinárias diluidoras em circulação durante o período. Como resultado:

(a) os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da empresa-mãe são aumentados pela quantia após impostos de dividendos e de interesse reconhecidos no período com respeito às potenciais acções ordinárias diluidoras e são ajustados por quaisquer outras alterações nos rendimentos ou gastos que resultariam da conversão das potenciais acções ordinárias diluidoras; e

(b) o número médio ponderado de acções ordinárias em circulação é aumentado pelo número médio ponderado de outras acções ordinárias que teriam estado em circulação assumindo a conversão de todas as potenciais acções ordinárias diluidoras.

Resultados

33 **Para efeitos do cálculo dos resultados por acção diluídos, uma entidade deve ajustar os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da empresa-mãe, como calculado de acordo com o parágrafo 12, pelo efeito após impostos de:**

(a) quaisquer dividendos ou outros itens relacionados com potenciais acções ordinárias diluidoras que tenham sido deduzidos para chegar aos os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da empresa-mãe, como calculado de acordo com o parágrafo 12;

(b) qualquer juro reconhecido no período relacionado com as potenciais acções ordinárias diluidoras; e

(c) quaisquer outras alterações nos rendimentos ou gastos que resultariam da conversão das potenciais acções ordinárias diluidoras.

34 Depois de as potenciais acções ordinárias terem sido convertidas em acções ordinárias, os itens identificados no parágrafo 33(a)-(c), deixam de ser aplicáveis. Em vez disso, as novas acções ordinárias podem ser incluídas nos resultados atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da empresa-mãe. Assim, os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da empresa-mãe calculados de acordo com o parágrafo 12 são ajustados em função dos itens identificados no parágrafo 33(a)-(c), bem como de quaisquer impostos relacionados. As despesas associadas às potenciais acções ordinárias incluem os custos de transacção e os descontos contabilizados de acordo com o método do juro efectivo (ver a IFRS 9).

35 A conversão de potenciais acções ordinárias pode conduzir a consequentes alterações nos rendimentos ou gastos. Por exemplo, a redução de gasto de

juros relacionado com as potenciais acções ordinárias e o aumento resultante no lucro ou a redução no prejuízo podem conduzir a um aumento nos gastos relacionado com um plano não discricionário de participação nos lucros por empregados. Para efeitos do cálculo dos resultados por acção diluídos, os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da empresa-mãe são ajustados para tais alterações consequentes nos rendimentos ou gastos.

Acções

36 **Para efeitos do cálculo dos resultados por acção diluídos, o número de acções ordinárias deve ser o número médio ponderado de acções ordinárias calculado de acordo com os parágrafos 19 e 26, mais o número médio ponderado de acções ordinárias que seriam emitidas na conversão de todas as potenciais acções ordinárias diluidoras em acções ordinárias. As potenciais acções ordinárias diluidoras devem-se considerar como tendo sido convertidas em acções ordinárias no início do período ou, se mais tarde, na data de emissão das potenciais acções ordinárias.**

37 As potenciais acções ordinárias diluidoras devem ser determinadas independentemente para cada período apresentado. O número de potenciais acções ordinárias diluidoras incluídas no período desde o início do ano até à data não é uma média ponderada das potenciais acções ordinárias diluidoras incluídas em cada cálculo intercalar.

38 As potenciais acções ordinárias são ponderadas no período em que estão em circulação. As potenciais acções ordinárias que são canceladas ou que tenham expirado durante o período somente são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos apenas para a parte do período durante o qual estão em circulação. As potenciais acções ordinárias que são convertidas em acções ordinárias durante o período são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos desde o começo do período até à data da conversão. A partir da data da conversão, as acções ordinárias resultantes são incluídas tanto nos resultados por acção básicos como nos diluídos.

39 O número de acções ordinárias que seriam emitidas na conversão de potenciais acções ordinárias diluidoras é determinado a partir dos termos das

potenciais acções ordinárias. Quando existe mais de uma base de conversão, o cálculo presume a taxa de conversão mais vantajosa ou o preço de exercício do ponto de vista do detentor das potenciais acções ordinárias.

40 Uma subsidiária, um empreendimento conjunto ou uma associada pode emitir para outras partes que não a empresa-mãe ou investidores com o controlo conjunto, ou com influência significativa, sobre o potencial da investida, acções ordinárias que são convertíveis quer em acções ordinárias da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada, ou em acções ordinárias da empresa-mãe ou de investidores com controlo conjunto, ou com influência significativa (a entidade que relata), sobre a investida. Se estas potenciais acções ordinárias da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada tiverem um efeito diluidor nos resultados por acção básicos da entidade que relata, elas são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos.

Potenciais acções ordinárias diluidoras

41 **As potenciais acções ordinárias devem ser tratadas como diluidoras quando, e somente quando, a sua conversão em acções ordinárias diminuiria os resultados por acção ou aumentaria a perda por acção provenientes de unidades operacionais em continuação.**

42 Uma entidade usa os lucros ou prejuízos de unidades operacionais em continuação atribuíveis à empresa-mãe como o número de controlo para estabelecer se as potenciais acções ordinárias são diluidoras ou antidiluidoras. Os lucros ou prejuízos de unidades operacionais em continuação atribuíveis à empresa-mãe são ajustados de acordo com o parágrafo 12 e excluem itens relacionados com as unidades operacionais descontinuadas.

43 As potenciais acções ordinárias são antidiluidoras quando a sua conversão em acções ordinárias aumentaria os resultados por acção ou diminuiria a perda por acção das unidades operacionais em continuação. O cálculo dos resultados por acção diluídos não presume a conversão, o exercício ou outra emissão de potenciais acções ordinárias que teria um efeito antidiluidor sobre os resultados por acção.

44 Ao determinar se as potenciais acções ordinárias são diluidoras ou antidiluidoras, cada emissão ou série de potenciais acções ordinárias é considerada separadamente e não em conjunto. A sequência em que as potenciais acções ordinárias são consideradas pode afectar a qualificação como sendo diluidoras. Deste modo, para maximizar a diluição dos resultados por acção básicos, cada emissão ou série de potenciais acções ordinárias é considerada em sequência desde as mais diluidoras até à menos diluidora, ou seja, as potenciais acções ordinárias diluidoras com o menor "resultado por acção incremental" são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos antes daquelas que tenham mais resultados por acção incremental. As opções e os warrants são geralmente incluídos primeiro porque não afectam o numerador do cálculo.

Opções, warrants e seus equivalentes

45 Para efeitos do cálculo dos resultados por acção diluídos, uma entidade deve assumir o exercício de opções e warrants diluidores da entidade. Os proventos assumidos destes instrumentos devem ser vistos como tendo sido recebidos da emissão de acções ordinárias ao preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período. A diferença entre o número de acções ordinárias emitidas e o número de acções ordinárias que teriam sido emitidas ao preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período deve ser tratada como uma emissão de acções ordinárias sem qualquer retribuição.

46 As opções e os warrants são diluidores quando resultariam na emissão de acções ordinárias por menos do que o preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período. A quantia da diluição é o preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período menos o preço de emissão. Deste modo, para calcular os resultados por acção diluídos, as potenciais acções ordinárias são tratadas como consistindo nas duas situações seguintes:

(a) um contrato para emitir um determinado número das acções ordinárias pelo seu preço médio de mercado durante o período. Pressupõe-se que essas acções ordinárias têm um preço justo e não são diluidoras nem antidiluidoras. São ignoradas no cálculo de resultados por acção diluídos;

(b) um contrato para emitir as acções ordinárias remanescentes sem qualquer retribuição. Tais acções ordinárias não geram proventos e não têm efeitos nos lucros ou prejuízos atribuíveis às acções ordinárias em circulação. Por isso, tais acções são diluidoras e são adicionadas ao número de acções ordinárias em circulação no cálculo dos resultados por acção diluídos.

47 As opções e os warrants só têm um efeito diluidor quando o preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período exceder o preço de exercício das opções ou warrants (isto é, estão in the money). Os resultados por acção anteriormente apresentados não são ajustados retroactivamente para reflectir as alterações nos preços das acções ordinárias.

47A Relativamente a opções sobre acções e outros acordos de pagamento com base em acções aos quais aplica a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*, o preço de emissão referido no parágrafo 46 e o preço de exercício referido no parágrafo 47 devem incluir o justo valor (mensurado de acordo com a IFRS 2) de quaisquer bens ou serviços a fornecer à entidade no futuro segundo a opção sobre acções ou outro acordo de pagamento com base em acções.

48 As opções sobre acções de empregados com termos fixos ou determináveis e as acções ordinárias cujos direitos não foram adquiridos são tratadas como opções no cálculo dos resultados por acção diluídos, mesmo que possam ser contingentes à aquisição do direito. São tratadas como estando em circulação na data da concessão. As opções sobre acções de empregados baseadas no desempenho são tratadas como acções de emissão contingente porque a sua emissão é contingente após a satisfação das condições especificadas, além da passagem do tempo.

Instrumentos convertíveis

49 O efeito diluidor dos instrumentos convertíveis deve ser reflectido nos resultados por acção diluídos, de acordo com os parágrafos 33 e 36.

50 As acções preferenciais convertíveis são antidiluidoras sempre que a quantia do dividendo dessas acções declarado ou acumulado para o corrente período por acção ordinária passível de obtenção por conversão, exceda os resultados

por acção básicos. De modo semelhante, a dívida convertível é antidiluidora sempre que o seu juro (líquido de impostos e de outras alterações nos rendimentos ou gastos) por acção ordinária passível de obtenção por conversão exceda os resultados por acção básicos.

51 A remição ou conversão induzida das acções preferenciais convertíveis pode afectar apenas uma parte das acções preferenciais convertíveis anteriormente em circulação. Nesses casos, qualquer retribuição em excesso referida no parágrafo 17 é atribuída às acções que foram remidas ou convertidas para a finalidade de determinar se as restantes acções preferenciais em circulação são diluidoras. As acções remidas ou convertidas são consideradas separadamente das acções que não foram remidas ou convertidas.

Acções de emissão contingente

52 Tal como no cálculo dos resultados por acção básicos, as acções ordinárias de emissão contingente são tratadas como estando em circulação e incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos se as condições forem satisfeitas (isto é, os acontecimentos tiverem ocorrido). As acções de emissão contingente são incluídas desde o início do período (ou desde a data do acordo de emissão contingente de acções, se for posterior). Se as condições não forem satisfeitas, o número de acções de emissão contingente incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos baseia-se no número de acções que seriam emitidas se o fim do período fosse o fim do período de contingência. A reexpressão não é permitida se as condições não foram satisfeitas quando o período de contingência expirar.

53 Se alcançar ou manter uma quantia especificada de resultados para um período for a condição para a emissão contingente e se essa quantia tiver sido alcançada no final do período de relato mas tiver de ser mantida para lá do final do período de relato durante um período adicional, então as acções ordinárias adicionais são tratadas como estando em circulação, se o efeito for diluidor, aquando do cálculo dos resultados por acção diluídos. Nesse caso, o cálculo dos resultados por acção diluídos baseia-se no número de acções ordinárias que teriam sido emitidas se a quantia dos resultados no final do período de relato fosse a quantia dos resultados no final do período de

contingência. Uma vez que os resultados podem mudar num período futuro, o cálculo dos resultados por acção básicos não inclui tais acções ordinárias de emissão contingente até ao final do período de contingência porque nem todas as condições necessárias foram satisfeitas.

54 O número de acções ordinárias de emissão contingente pode depender do futuro preço de mercado das acções ordinárias. Nesse caso, se o efeito for diluidor, o cálculo dos resultados por acção diluídos baseia-se no número de acções ordinárias que teriam sido emitidas se o preço de mercado no final do período de relato fosse o preço de mercado no final do período de contingência. Se a condição se basear numa média dos preços de mercado durante um período de tempo que se estende para lá do final do período de relato, é usada a média para o período de tempo que decorreu. Uma vez que o preço de mercado pode mudar num período futuro, o cálculo dos resultados por acção básicos não inclui tais acções ordinárias de emissão contingente até ao final do período de contingência porque nem todas as condições necessárias foram satisfeitas.

55 O número de acções ordinárias de emissão contingente pode depender dos resultados futuros e dos preços das acções ordinárias futuros. Nesses casos, o número de acções ordinárias incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos baseia-se em ambas as condições (isto é, resultados até à data e o preço de mercado corrente no final do período de relato). As acções ordinárias de emissão contingente não são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos, a não ser que ambas as condições sejam cumpridas.

56 Noutros casos, o número de acções ordinárias de emissão contingente depende de uma condição diferente dos resultados ou do preço de mercado (por exemplo, a abertura de um número específico de lojas de retalho). Nesses casos, assumindo que o presente estado da condição se mantém inalterado até ao final do período de contingência, as acções ordinárias de emissão contingente são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos de acordo com a situação no final do período de relato.

57 As potenciais acções ordinárias de emissão contingente (diferentes daquelas cobertas por um acordo de emissão contingente de acções, tais como os

instrumentos convertíveis de emissão contingente) são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos como se indica a seguir:

(a) uma entidade determina se as potenciais acções ordinárias podem ser emitidas com base nas condições especificadas para a sua emissão de acordo com as disposições relativas às acções ordinárias contingentes nos parágrafos 52-56; e

(b) se essas potenciais acções ordinárias devem ser reflectidas nos resultados por acção diluídos, uma entidade determina o seu impacto no cálculo dos resultados por acção diluídos seguindo as disposições para opções e warrants nos parágrafos 45-48, as disposições para instrumentos convertíveis nos parágrafos 49-51, as disposições para contratos que possam ser liquidados em acções ordinárias ou em dinheiro nos parágrafos 58-61, ou outras disposições, conforme se julgar apropriado.

Contudo, o exercício ou a conversão não é assumido para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, a menos que seja assumido o exercício ou a conversão de potenciais acções ordinárias em circulação similares que não sejam de emissão contingente.

Contratos que possam ser liquidados em acções ordinárias ou dinheiro

58 **Quando uma entidade tenha emitido um contrato que possa ser liquidado em acções ordinárias ou dinheiro por opção da entidade, a entidade deve presumir que o contrato será liquidado em acções ordinárias e as potenciais acções ordinárias resultantes devem ser incluídas nos resultados por acção diluídos se o efeito for diluidor.**

59 Quando tal contrato for apresentado para fins contabilísticos como activo ou passivo, ou tiver um componente da capital próprio e um componente de passivo, a entidade deve ajustar o numerador para quaisquer alterações nos lucros ou prejuízos que tivessem resultado durante o período se o contrato tivesse sido classificado totalmente como instrumento de capital próprio. Esse ajustamento é semelhante aos ajustamentos exigidos no parágrafo 33.

60 **Para contratos que possam ser liquidados em acções ordinárias ou dinheiro por opção do detentor, será usado no cálculo dos resultados por**

acção diluídos o mais diluidor entre liquidação em dinheiro e liquidação em acções.

61 Um exemplo de um contrato que pode ser liquidado em acções ordinárias ou dinheiro é um instrumento de dívida que, na maturidade, concede à entidade o direito ilimitado de liquidar a quantia de capital em dinheiro ou nas suas próprias acções ordinárias. Outro exemplo é uma opção de venda subscrita que permite ao detentor optar entre liquidação em acções ordinárias e liquidação em dinheiro.

Opções compradas

62 Os contratos como opções de venda compradas e opções de compra compradas (isto é, opções detidas pela entidade sobre as suas próprias acções ordinárias) não são incluídos no cálculo dos resultados por acção diluídos porque a sua inclusão seria antidiluidora. A opção de venda seria exercida apenas se o preço de exercício fosse superior ao preço de mercado e a opção de compra seria exercida apenas se o preço de exercício fosse inferior ao preço de mercado.

Opções de venda subscritas

63 Os contratos que exijam que a entidade readquira as suas próprias acções, tais como as opções de venda subscritas e os contratos de compra a prazo, são reflectidos no cálculo dos resultados por acção diluídos se o efeito for diluidor. Se estes contratos estiverem "in the money" durante o período (isto é, o preço de exercício ou de liquidação for superior ao preço médio de mercado para esse período), o potencial efeito diluidor sobre os resultados por acção deve ser calculado da seguinte forma:

(a) deve presumir-se que, no início do período, serão emitidas suficientes acções ordinárias (ao preço médio do mercado durante o período) para gerar proventos que satisfaçam o contrato;

(b) deve presumir-se que os proventos resultantes da emissão são usados para satisfazer o contrato (isto é, para comprar de volta as acções ordinárias); e

(c) as acções ordinárias incrementais (a diferença entre o número de acções ordinárias presumidas como emitidas e o número de

acções ordinárias recebidas como resultado da satisfação do contrato) devem ser incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos.

Ajustamentos retrospectivos

64 **Se o número de acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias em circulação aumentar como resultado de uma capitalização, uma emissão de bónus ou de um desdobramento de acções ou diminuir como resultado de um desdobramento de acções inverso, o cálculo dos resultados por acção básicos e diluídos para todos os períodos apresentados deve ser ajustado retrospectivamente. Se estas alterações ocorrerem após o período de relato, mas antes da autorização para a emissão das demonstrações financeiras, os cálculos por acção daquelas e de quaisquer demonstrações financeiras de períodos anteriores apresentadas devem ser baseados no novo número de acções. Deve ser divulgado o facto de os cálculos por acção reflectirem tais alterações no número de acções. Além disso, os resultados por acção básicos e diluídos de todos os períodos apresentados devem ser ajustados quanto aos efeitos dos erros e ajustamentos resultantes de alterações nas políticas contabilísticas contabilizadas retrospectivamente.**

65 Uma entidade não reexpressa os resultados por acção diluídos de qualquer período anterior apresentado devido a alterações nos pressupostos usados no cálculo dos resultados por acção ou para a conversão de potenciais acções ordinárias em acções ordinárias.

Apresentação

66 **Uma entidade deve apresentar os resultados por acção básicos e diluídos na demonstração do rendimento integral relativamente aos lucros ou prejuízos das unidades operacionais em continuação atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da empresa-mãe e relativamente aos lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da empresa-mãe durante o período, para cada classe de acções ordinárias que tenha um direito diferente de participação no lucro durante o período. Uma entidade deve apresentar os resultados por acção**

básicos e diluídos com igual proeminência para todos os períodos apresentados.

67 Os resultados por acção são apresentados para cada período para o qual seja apresentada uma demonstração do rendimento integral. Se os resultados por acção diluídos forem relatados para pelo menos um período, devem ser relatados para todos os períodos apresentados, mesmo que sejam iguais aos resultados por acção básicos. Se os resultados por acção básicos e diluídos forem iguais, pode ser feita uma dupla apresentação numa só linha da demonstração do rendimento integral.

67A Se uma entidade apresentar itens dos resultados numa demonstração separada, como descrito no parágrafo 10A da IAS 1 (como emendada em 2011), apresenta os resultados por acção básicos e diluídos, como exigido nos parágrafos 66 e 67, nessa demonstração separada.

68 Uma entidade que relate uma unidade operacional descontinuada deve divulgar as quantias por acção básicas e diluídas relativamente à unidade operacional descontinuada, seja na demonstração do rendimento integral ou nas notas.

68A Se uma entidade apresentar rubricas dos resultados numa demonstração separada como descrito no parágrafo 10A da IAS 1 (conforme emendada em 2011), apresenta os resultados por acção básicos e diluídos para a unidade operacional descontinuada, como exigido no parágrafo 68, nessa demonstração separada ou nas notas.

69 Uma entidade deve apresentar os resultados por acção básicos e diluídos, mesmo que as quantias divulgadas sejam negativas (isto é, um prejuízo por acção).

Divulgação

70 Uma entidade deve divulgar o seguinte:

(a) as quantias usadas como numeradores no cálculo dos resultados por acção básicos e diluídos e uma reconciliação dessas quantias com os lucros ou prejuízos atribuíveis à empresa-mãe para o

período em questão. A reconciliação deve incluir o efeito individual de cada classe de instrumentos que afecta os resultados por acção;

(b) o número médio ponderado de acções ordinárias usado como denominador no cálculo dos resultados por acção básicos e diluídos e uma reconciliação destes denominadores uns com os outros. A reconciliação deve incluir o efeito individual de cada classe de instrumentos que afecta os resultados por acção;

(c) instrumentos (incluindo acções de emissão contingente) que poderiam potencialmente diluir os resultados por acção básicos no futuro, mas que não foram incluídos no cálculo dos resultados por acção diluídos porque são antidiluidores para o(s) período(s) apresentado(s);

(d) uma descrição das transacções de acções ordinárias ou das transacções de potenciais acções ordinárias, que não sejam aquelas contabilizadas de acordo com o parágrafo 64, que ocorram após o período de relato e que teriam alterado significativamente o número de acções ordinárias ou de potenciais acções ordinárias em circulação no final do período se essas transacções tivessem ocorrido antes do final do período de relato.

71 Exemplos de transacções referidas no parágrafo 70(d) incluem:

(a) uma emissão de acções a dinheiro;

(b) uma emissão de acções quando os proventos são usados para reembolsar dívidas ou acções preferenciais em circulação no fim do período de relato;

(c) a remição de acções ordinárias em circulação;

(d) a conversão ou o exercício de potenciais acções ordinárias em circulação no fim do período de relato em acções ordinárias;

(e) uma emissão de opções, warrants ou instrumentos convertíveis; e

(f) a consecução de condições que resultariam na emissão de acções de emissão contingente.

As quantias dos resultados por acção não são ajustadas devido a transacções que ocorram após o período de relato porque tais transacções não afectam a quantia de capital usada para produzir o lucro ou prejuízo do período.

72 Os instrumentos financeiros e outros contratos que gerem potenciais acções ordinárias podem incorporar termos e condições que afectem a mensuração de resultados por acção básicos e diluídos. Estes termos e condições podem determinar se quaisquer potenciais acções ordinárias são diluidoras e, em caso afirmativo, o efeito sobre o número médio ponderado de acções em circulação e quaisquer ajustamentos consequentes nos lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário. A divulgação dos termos e condições desses instrumentos financeiros e outros contratos é encorajada, se não for exigida (ver a IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*).

73 Se uma entidade divulgar, além dos resultados por acção básicos e diluídos, quantias por acção usando um componente relatado da demonstração do rendimento integral diferente do exigido por esta Norma, tais quantias devem ser calculadas usando o número médio ponderado de acções ordinárias determinado de acordo com esta Norma. As quantias básicas e diluídas por acção relativamente a esse componente devem ser divulgadas com igual proeminência e apresentadas nas notas. Uma entidade deve indicar a base segundo a qual o(s) numerador(es) é(são) determinado(s), incluindo se as quantias por acção são antes ou depois dos impostos. Se um componente da demonstração do rendimento integral for usado que não seja relatado como linha na demonstração do rendimento integral, deve ser apresentada uma reconciliação entre o componente usado e uma linha que seja relatada na demonstração do rendimento integral.

73A O parágrafo 73 é também aplicável a uma entidade que divulgue, para além dos resultados por acção básicos e diluídos, quantias por acção utilizando um item relatado dos resultados diferente do exigido por esta Norma.

Data de eficácia

74 Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, deve divulgar esse facto.

74A A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, adicionou os parágrafos 4A, 67A, 68A e 73A. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, essas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

74B A IFRS 10 e a IFRS 11 *Acordos Conjuntos*, emitidas em Maio de 2011, emendaram os parágrafos 4, 40 e A11. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 10 e a IFRS 11.

74C A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou os parágrafos 8, 47A e A2. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

74D O documento *Apresentação de Itens de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou os parágrafos 4A, 67A, 68A e 73A. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IAS 1 (como emendada em Junho de 2011).

74E A IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*, como emitida em Julho de 2014, emendou o parágrafo 34. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 9.

Revogação de outras tomadas de posição

75 Esta Norma substitui a IAS 33 *Resultados por Acção* (emitida em 1997).

76 Esta Norma substitui a SIC-24 *Resultados por Acção — Instrumentos Financeiros e Outros Contratos que Possam ser Liquidados em Acções.*

Apêndice A
Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante desta Norma.

Lucros ou prejuízos atribuídos à empresa-mãe

A1 Para efeitos do cálculo dos resultados por acção com base nas demonstrações financeiras consolidadas, os lucros ou prejuízos atribuíveis à empresa-mãe referem-se aos lucros ou prejuízos da entidade consolidada depois do ajustamento devido a interesses que não controlam.

Emissão de direitos

A2 A emissão de acções ordinárias no momento do exercício ou da conversão de potenciais acções ordinárias não origina normalmente um elemento de bónus. Isto deve-se ao facto de as potenciais acções ordinárias serem normalmente emitidas pelo seu justo valor, resultando numa alteração proporcional nos recursos disponíveis da entidade. Numa emissão de direitos, contudo, o preço de exercício é frequentemente menor que o justo valor das acções. Deste modo, conforme indicado no parágrafo 27(b), tal emissão de direitos inclui um elemento de bónus. Se uma emissão de direitos for oferecida a todos os accionistas existentes, o número de acções ordinárias a serem usadas no cálculo de resultados por acção básicos e diluídos para todos os períodos antes da emissão de direitos é o número de acções ordinárias em circulação antes da emissão, multiplicado pelo seguinte factor:

$$\frac{\text{Justo valor por acção imediatamente antes do exercício dos direitos}}{\text{Justo valor teórico da acção sem direitos}}$$

O justo valor teórico da acção sem direitos é calculado adicionando o justo valor agregado das acções imediatamente anterior ao exercício dos direitos aos proventos obtidos pelo exercício dos direitos e dividindo pelo número de acções em circulação após o exercício dos direitos. Quando os direitos forem negociados em mercado regulamentado separadamente das acções antes da data do exercício, o justo valor é mensurado no fecho do último dia em que as acções sejam negociadas juntamente com os direitos.

Número de controlo

A3 Para ilustrar a aplicação da noção de número de controlo descrita nos parágrafos 42 e 43, assuma-se que uma entidade tem lucro resultante de unidades operacionais em continuação atribuível à empresa-mãe no valor de 4 800 UM [1] uma perda resultante de unidades operacionais descontinuadas atribuível à empresa-mãe de (7 200 UM), uma perda atribuível à empresa-mãe de (2 400 UM) e 2 000 acções ordinárias e 400 potenciais acções ordinárias em circulação. Os resultados por acção básicos da entidade são 2,40 UM para as unidades operacionais em continuação (3,60 UM) para as unidades operacionais descontinuadas e (1,20 UM) para a perda. As 400 potenciais acções ordinárias são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos porque os resultados resultantes de 2,00 UM por acção para as unidades operacionais em continuação é diluidor, assumindo nenhum impacto dessas 400 potenciais acções ordinárias nos lucros ou prejuízos. Dado que o lucro das unidades operacionais em continuação atribuível à empresa-mãe é o número de controlo, a entidade também inclui essas 400 potenciais acções ordinárias no cálculo das quantias dos outros resultados por acção, mesmo que as quantias dos resultados por acção resultantes sejam antidiluidoras para as suas quantias comparáveis dos resultados por acção básicos, isto é a perda por acção é menor [(3,00 UM) por acção para a perda decorrente das unidades operacionais descontinuadas e (1,00 UM) por acção para a perda].

Preço médio de mercado das acções ordinárias

A4 Para efeitos do cálculo dos resultados por acção diluídos, o preço médio de mercado das acções ordinárias assumidas como emitidas é calculado com base no preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período. Teoricamente, cada transacção de mercado relativa às acções ordinárias de uma entidade poderia ser incluída na determinação do preço médio de mercado. Como medida prática, contudo, é normalmente adequada uma média simples dos preços semanais ou mensais.

A5 Em geral, as cotações de fecho são adequadas para calcular o preço médio do mercado. Porém, quando ocorre uma grande flutuação nos preços, a média

1 Neste guia, as quantias monetárias estão denominadas em "unidades monetárias (UM)".

dos preços mais alto e mais baixo costuma produzir um preço mais representativo. O método usado para calcular o preço médio de mercado é usado de forma consistente, a menos que deixe de ser representativo devido a condições alteradas. Por exemplo, uma entidade que usa as cotações de fecho para calcular o preço médio do mercado durante vários anos de preços relativamente estáveis pode mudar para a média dos preços mais alto e mais baixo se os preços começarem a ter grande flutuação e as cotações de fecho deixarem de produzir um preço médio representativo.

Opções, warrants e seus equivalentes

A6 As opções ou warrants para compra de instrumentos convertíveis são assumidos como exercidos para compra do instrumento convertível sempre que o preço médio tanto do instrumento convertível como das acções ordinárias passíveis de obtenção por conversão estiver acima do preço de exercício das opções ou warrants. Contudo, o exercício não é assumido, a menos que a conversão de instrumentos convertíveis em circulação similares, caso existam, também seja assumida.

A7 As opções ou warrants podem permitir ou exigir a oferta de aquisição da dívida ou de outros instrumentos da entidade (ou da respectiva empresa-mãe ou uma subsidiária) como pagamento da totalidade ou de uma parte do preço de exercício. No cálculo dos resultados por acção diluídos, essas opções ou warrants têm um efeito diluidor se (a) o preço médio de mercado das acções ordinárias relacionadas para o período exceder o preço de exercício ou (b) o preço de venda do instrumento a ser oferecido para aquisição for inferior ao preço pelo qual o instrumento possa ser oferecido para aquisição segundo o acordo de opção ou warrant e o desconto resultante estabelecer um preço de exercício efectivo abaixo do preço de mercado das acções ordinárias passíveis de obtenção mediante exercício. No cálculo dos resultados por acção diluídos, essas opções ou warrants são assumidos como exercidos e a dívida ou outros instrumentos são assumidos como oferecidos para aquisição. Se o dinheiro da oferta de aquisição for mais vantajoso para o detentor da opção ou do warrant e o contrato permitir dinheiro da oferta de aquisição, assume-se o dinheiro da oferta de aquisição. O juro (líquido de impostos) de qualquer dívida assumida como oferecida para aquisição é adicionado como ajustamento no numerador.

A8 Recebem um tratamento semelhante as acções preferenciais que tenham disposições semelhantes, bem como outros instrumentos que tenham opções de conversão que permitem ao investidor pagar em dinheiro para obter uma taxa de conversão mais favorável.

A9 Os termos subjacentes a certas opções ou warrants podem exigir que os proventos recebidos do exercício desses instrumentos sejam aplicados para remir dívidas ou outros instrumentos da entidade (ou da respectiva empresa-mãe ou de uma subsidiária). No cálculo dos resultados por acção diluídos, essas opções ou warrants são assumidos como exercidos e os proventos são aplicados para compra da dívida ao seu preço médio de mercado em vez da compra de acções ordinárias. Contudo, o excesso de proventos recebidos do exercício assumido sobre a quantia usada para a compra assumida da dívida é considerado (isto é, assumido como usado para comprar de volta acções ordinárias) no cálculo dos resultados por acção diluídos. O juro (líquido de impostos) de qualquer dívida assumida como comprada é adicionado como ajustamento no numerador.

Opções subscritas

A10 Para ilustrar a aplicação do parágrafo 63, assuma-se que uma entidade tem 120 opções de venda subscritas em circulação sobre as suas acções ordinárias, com um preço de exercício de 35 UM. O preço médio de mercado das suas acções ordinárias durante o período é 28 UM. Ao calcular os resultados por acção diluídos, a entidade assume que emitiu 150 acções a 28 UM por acção no início do período para satisfazer a sua obrigação de venda de 4 200 UM. A diferença entre as 150 acções ordinárias emitidas e as 120 acções ordinárias recebidas como resultado da satisfação da opção de venda (30 acções ordinárias incrementais) é adicionada ao denominador no cálculo dos resultados por acção diluídos.

Instrumentos de subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou associadas

A11 As potenciais acções ordinárias de uma subsidiária, empreendimento conjunto ou associada convertíveis quer em acções ordinárias da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada, quer em acções ordinárias da

empresa-mãe, ou de investidores com controlo conjunto, ou com influência significativa (a entidade que relata sobre a investida, são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos da seguinte forma:

(a) os instrumentos emitidos por uma subsidiária, um empreendimento conjunto ou uma associada que permitam aos seus detentores a obtenção de acções ordinárias da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada são incluídos no cálculo dos dados relativos aos resultados por acção diluídos da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada. Esses resultados por acção são então incluídos nos cálculos dos resultados por acção da entidade que relata, com base na detenção, por parte da entidade que relata, dos instrumentos da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada.

(b) os instrumentos de uma subsidiária, empreendimento conjunto ou associada que sejam convertíveis em acções ordinárias da entidade que relata são considerados entre as potenciais acções ordinárias da entidade que relata para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos. Do mesmo modo, as opções ou warrants emitidos por uma subsidiária, empreendimento conjunto ou associada para a compra de acções ordinárias da entidade que relata são considerados entre as potenciais acções ordinárias da entidade que relata no cálculo dos resultados por acção diluídos consolidados.

A12 Para efeitos da determinação do efeito dos resultados por acção dos instrumentos emitidos por uma entidade que relata e que sejam convertíveis em acções ordinárias de uma subsidiária, empreendimento conjunto ou associada, os instrumentos são assumidos como convertidos e o numerador (lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da empresa-mãe) é ajustado conforme necessário de acordo com o parágrafo 33. Além desses ajustamentos, o numerador é ajustado para qualquer alteração nos lucros ou prejuízos registados pela entidade que relata (tal como rendimento de dividendos ou rendimento do método da equivalência patrimonial) que sejam atribuíveis ao aumento no número de acções ordinárias em circulação da subsidiária, empreendimento conjunto ou associada como resultado da conversão assumida. O denominador do cálculo

dos resultados por acção diluídos não é afectado porque o número de acções ordinárias em circulação da entidade que relata não se alteraria com a conversão assumida.

Instrumentos de capital próprio participantes e acções ordinárias com duas classes

A13 O capital próprio de algumas entidades inclui:

(a) instrumentos que participam nos dividendos com acções ordinárias de acordo com uma fórmula predeterminada (por exemplo, duas para uma), com, por vezes, um limite superior na extensão da participação (por exemplo, até ao máximo de uma quantia especificada por acção);

(b) uma classe de acções ordinárias com uma taxa de dividendo diferente da de uma outra classe de acções ordinárias, mas sem direitos de antiguidade ou senioridade.

A14 Para efeitos do cálculo dos resultados por acção diluídos, a conversão é assumida para aqueles instrumentos descritos no parágrafo A13 que são convertíveis em acções ordinárias se o efeito for diluidor. Para os instrumentos que não sejam convertíveis numa classe de acções ordinárias, os lucros ou prejuízos para o período são atribuídos às diferentes classes de acções e instrumentos de capital próprio participantes de acordo com os seus direitos a dividendos ou outros direitos e participação nos resultados não distribuídos. Para calcular os resultados por acção básicos e diluídos:

(a) os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da empresa-mãe são ajustados (um lucro reduzido e um prejuízo aumentado) pela quantia de dividendos declarada no período para cada classe de acções e pela quantia contratual de dividendos (ou juros das obrigações participantes) que devem ser pagas relativamente ao período em questão (por exemplo, dividendos acumulados não pagos).

(b) os restantes lucros ou prejuízos são atribuídos às acções ordinárias e aos instrumentos de capital próprio participantes, na medida em que cada instrumento participe nos resultados, como se todos os lucros ou prejuízos do período tivessem sido distribuídos. O total dos lucros ou prejuízos atribuídos a cada classe de instrumento de capital próprio é

determinado adicionando a quantia atribuída para dividendos à quantia atribuída para um elemento de participação.

(c) a quantia total dos lucros ou prejuízos atribuída a cada classe de instrumentos de capital próprio é dividida pelo número de instrumentos em circulação aos quais os resultados são atribuídos para determinar os resultados por acção do instrumento.

Para o cálculo dos resultados por acção diluídos, todas as potenciais acções ordinárias que se assume terem sido emitidas são incluídas nas acções ordinárias em circulação.

Acções parcialmente pagas

A15 Quando sejam emitidas acções ordinárias, que estejam parcialmente pagas, estas são tratadas no cálculo dos resultados por acção básicos com uma fracção de uma acção ordinária até ao ponto em que tenham o direito de participar nos dividendos durante o período relativo a uma acção ordinária totalmente paga.

A16 Na medida em que as acções parcialmente pagas não tenham o direito de participar nos dividendos durante o período, estas são tratadas como equivalentes a warrants ou opções no cálculo dos resultados por acção diluídos. A diferença não paga é assumida como representando proventos usados para a compra de acções ordinárias. O número de acções incluídas nos resultados por acção diluídos é a diferença entre o número de acções subscritas e o número de acções que se assume terem sido compradas.

Norma Internacional de Contabilidade 34
Relato Financeiro Intercalar

Do parágrafo

OBJECTIVO
ÂMBITO ····· 1
DEFINIÇÕES ····· 4
CONTEÚDO DE UM RELATÓRIO FINANCEIRO INTERCALAR ····· 5
Componentes mínimos de um relatório financeiro intercalar ····· 8
Forma e conteúdo de demonstrações financeiras intercalares ····· 9
Transacções e acontecimentos significativos ····· 15
Outras divulgações ····· 16A
Divulgação de conformidade com as IFRS ····· 19
Períodos em que se exige que sejam apresentadas demonstrações financeiras intercalares ····· 20
Materialidade ····· 23
DIVULGAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ANUAIS ····· 26
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO ····· 28
As mesmas políticas contabilísticas que as anuais ····· 28
Réditos recebidos sazonal, cíclica ou ocasionalmente ····· 37
Custos suportados não linearmente durante o ano financeiro ····· 39
Aplicação dos princípios de reconhecimento e mensuração ····· 40
Uso de estimativas ····· 41
REEXPRESSÃO DE PERÍODOS INTERCALARES ANTERIORMENTE RELATADOS ····· 43
DATA DE EFICÁCIA ····· 46

Norma Internacional de Contabilidade 34
Relato Financeiro Intercalar

Objectivo

O objectivo desta Norma é prescrever o conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar e de prescrever os princípios de reconhecimento e mensuração em demonstrações financeiras completas ou condensadas para um período intercalar. A oportunidade e fiabilidade do relato financeiro intercalar melhora a capacidade de investidores, credores e outros para compreender a capacidade de uma entidade gerar resultados e fluxos de caixa e a sua situação financeira e liquidez.

Âmbito

1 Esta Norma não estabelece a que entidades deve ser exigido que publiquem relatórios financeiros intercalares, qual a frequência, e qual o prazo após o final de um período intercalar. Porém, os governos, os reguladores de valores mobiliários, as bolsas de valores e as organizações contabilísticas exigem muitas vezes que as entidades cujos valores mobiliários representativos de dívida e de capital próprio sejam publicamente negociados publiquem relatórios financeiros intercalares. Esta Norma aplica-se se for exigido a uma entidade, ou ela optar, que publique um relatório financeiro intercalar de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS). O International Accounting Standards Committee [1] encoraja as entidades cujos títulos sejam publicamente negociados a divulgarem relatórios financeiros intercalares que se conformem com o reconhecimento, a mensuração e a divulgação dos princípios estabelecidos nesta Norma. Especificamente, as entidades cujos valores mobiliários sejam publicamente negociados são encorajadas a:

(a) divulgar relatórios financeiros intercalares pelo menos no fim da primeira metade do seu ano financeiro; e

(b) tornar os seus relatórios financeiros intercalares disponíveis o mais tardar até 60 dias após o fim do período intercalar.

---

1 O International Accounting Standards Board sucedeu ao International Accounting Standards Committee, o qual iniciou funções em 2001.

2 Cada relatório financeiro, anual ou intercalar, é avaliado por si próprio quanto à conformidade com as IFRS. O facto de uma entidade não ter proporcionado relatórios financeiros intercalares durante um ano financeiro em particular, ou ter proporcionado relatórios financeiros intercalares que não cumpram esta Norma, não impede que as demonstrações financeiras anuais da entidade se conformem com as IFRS se elas estiverem conforme.

3 Se um relatório financeiro intercalar de uma entidade for descrito como estando de acordo com as IFRS, tem de cumprir todos os requisitos desta Norma. O parágrafo 19 exige determinadas divulgações a este respeito.

Definições

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

***Período intercalar* é um período de relato financeiro mais curto do que um ano financeiro completo.**

***Relatório financeiro intercalar* significa um relatório financeiro contendo ou um conjunto completo de demonstrações financeiras (como descrito na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007)) ou um conjunto de demonstrações financeiras condensadas (como descrito nesta Norma) para um período intercalar.**

Conteúdo de um relatório financeiro intercalar

5 A IAS 1 define um conjunto completo de demonstrações financeiras como incluindo os componentes seguintes:

(a) uma demonstração da posição financeira no final do período;

(b) uma demonstração dos resultados e outro rendimento integral do período;

(c) uma demonstração das alterações no capital próprio do período;

(d) uma demonstração de fluxos de caixa do período;

(e) notas, compreendendo as políticas contabilísticas significativas e outras informações explicativas;

(ea) informação comparativa para o período precedente, como especificado nos parágrafos 38 e 38A da IAS 1; e

(f) uma demonstração da posição financeira no início do período precedente quando uma entidade aplica uma política contabilística retrospectivamente ou faz uma reexpressão retrospectiva de itens nas suas demonstrações financeiras, ou quando reclassifica itens nas suas demonstrações financeiras nos termos dos parágrafos 40A–40D da IAS 1.

Uma entidade pode usar títulos para as demonstrações distintos dos usados nesta Norma. Por exemplo, uma entidade pode usar o título "Demonstração de rendimento integral" em vez de "Demonstração dos resultados e outro rendimento integral".

6 No interesse de considerações de oportunidade e custo e para evitar repetição de informação previamente relatada, pode ser exigido a uma entidade, ou esta optar por, proporcionar menos informação em datas intercalares em comparação com as suas demonstrações financeiras anuais. Esta Norma define o conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar como incluindo demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas. O relatório financeiro intercalar pretende proporcionar uma actualização do último conjunto de demonstrações financeiras anuais. Assim, ele dá ênfase a novas actividades, acontecimentos e circunstâncias e não duplica informação previamente relatada.

7 Nada nesta Norma pretende proibir ou desencorajar uma entidade de publicar um conjunto completo de demonstrações financeiras (como descrito na IAS 1) no seu relatório financeiro intercalar, em vez de demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas. Nem esta Norma proíbe ou desencoraja uma entidade de incluir nas demonstrações financeiras condensadas mais do que as linhas de itens mínimas ou notas explicativas seleccionadas como estabelecido nesta Norma. As orientações de reconhecimento e mensuração nesta Norma aplicam-se também a demonstrações financeiras completas de um período intercalar e tais demonstrações devem incluir todas as divulgações exigidas por esta Norma (particularmente as divulgações de notas seleccionadas referidas no parágrafo 16A) assim como as exigidas por outras IFRS.

Componentes mínimos de um relatório financeiro intercalar

8 **Um relatório financeiro intercalar deve incluir, no mínimo, os seguintes componentes:**

(a) **uma demonstração da posição financeira condensada;**

(b) **uma demonstração ou demonstrações dos resultados e outro rendimento integral condensadas;**

(c) **uma demonstração de alterações no capital próprio condensada;**

(d) **uma demonstração de fluxos de caixa condensada; e**

(e) **notas explicativas seleccionadas.**

8A **Se uma entidade apresentar itens de resultados numa demonstração separada, tal como descrito no parágrafo 10A da IAS 1 (como emendada em 2011), apresenta informação intercalar condensada a partir dessa demonstração.**

Forma e conteúdo de demonstrações financeiras intercalares

9 **Se uma entidade publicar um conjunto completo de demonstrações financeiras no seu relatório financeiro intercalar, a forma e o conteúdo dessas demonstrações devem conformar-se com os requisitos da IAS 1 relativos a um conjunto completo de demonstrações financeiras.**

10 **Se uma entidade publicar um conjunto de demonstrações financeiras condensadas no seu relatório financeiro intercalar, essas demonstrações condensadas devem incluir, no mínimo, cada um dos títulos e subtotais que foram incluídos nas suas demonstrações financeiras anuais mais recentes e as notas explicativas seleccionadas como exigido por esta Norma. Devem ser incluídos linhas ou notas adicionais se a sua omissão fizer com que as demonstrações financeiras condensadas intercalares fiquem enganadoras.**

11 **Uma entidade deve apresentar, na demonstração que apresenta os itens de resultados de um período intercalar, os resultados por acção básicos e**

diluídos para esse período quando a entidade se encontrar no âmbito da IAS 33 *Resultados por Acção* [2].

11A Se uma entidade apresentar itens de resultados numa demonstração separada, tal como descrito no parágrafo 10A da IAS 1 (como emendada em 2011), deve apresentar os resultados por acção básicos e diluídos nessa demonstração.

12 A IAS 1 (como revista em 2007) proporciona orientação sobre a estrutura das demonstrações financeiras. O Guia de Implementação da IAS 1 dá exemplos de formas como a demonstração da posição financeira, a demonstração do rendimento integral e a demonstração de alterações no capital próprio podem ser apresentados.

13 [Eliminado]

14 Um relatório financeiro intercalar será preparado numa base consolidada se as mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade tiverem sido demonstrações consolidadas. As demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe não são consistentes ou comparáveis com as demonstrações consolidadas no mais recente relatório financeiro anual. Se um relatório financeiro anual de uma entidade incluiu as demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe adicionalmente às demonstrações financeiras consolidadas, esta Norma não exige nem proíbe a inclusão das demonstrações separadas da empresa-mãe no relatório financeiro intercalar da entidade.

Transacções e acontecimentos significativos

15 Uma entidade deve incluir no seu relatório financeiro intercalar uma explicação dos acontecimentos e transacções significativos para a compreensão das alterações na posição financeira e no desempenho da entidade desde o último período de relato anual. A informação divulgada em relação a esses acontecimentos e transacções deve actualizar a informação relevante apresentada no mais recente relatório financeiro anual.

---

2 Este parágrafo foi emendado com base no documento *Melhorias às IFRS*, emitido em Maio de 2008, a fim de esclarecer o âmbito da IAS 34.

15A Um utilizador de um relatório financeiro intercalar de uma entidade terá acesso ao relatório financeiro anual mais recente dessa entidade. Assim, é desnecessário que as notas de um relatório financeiro intercalar incluam actualizações relativamente insignificantes da informação já relatada nas notas do relatório financeiro anual mais recente.

15B Apresenta-se em seguida uma lista de acontecimentos e transacções cuja divulgação será exigida, caso sejam significativos. A lista apresentada não é exaustiva.

(a) redução de inventários para o valor realizável líquido e a reversão de tal redução;

(b) reconhecimento de uma perda por imparidade de activos financeiros, activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos com origem em contratos com clientes ou outros activos e a reversão de tal perda por imparidade;

(c) reversão de qualquer provisão para custos de reestruturação;

(d) aquisições e alienações de itens de activo fixo tangível;

(e) compromissos para comprar activos fixos tangíveis;

(f) resolução de litígios;

(g) correcções de erros de períodos anteriores;

(h) evolução das circunstâncias comerciais ou económicas que afectem o justo valor dos activos e passivos financeiros da entidade, sejam esses activos ou passivos reconhecidos pelo justo valor ou pelo custo amortizado;

(i) qualquer incumprimento de um empréstimo ou violação de um acordo de empréstimo que não tenha sido resolvido até ao final do período de relato;

(j) transacções com partes relacionadas;

(k) transferências entre os diferentes níveis hierárquicos de justo valor utilizados na mensuração do justo valor de instrumentos financeiros;

(l) alteração na classificação de activos financeiros em resultado de uma alteração na finalidade ou utilização desses activos; e

(m) alterações em passivos contingentes ou activos contingentes.

15C Cada uma das IFRS proporciona orientação sobre os requisitos de divulgação aplicáveis a muitos dos itens listados no parágrafo 15B. Quando uma

transacção ou acontecimento for significativo para a compreensão das alterações na posição financeira ou no desempenho de uma entidade desde o último período anual de relato, o relatório financeiro intercalar dessa entidade deverá apresentar uma explicação e uma actualização das informações relevantes incluídas nas demonstrações financeiras do último período anual de relato.

16 [Eliminado]

Outras divulgações

16A Além de divulgar as transacções e acontecimentos significativos de acordo com os parágrafos 15–15C, uma entidade deve incluir a informação a seguir indicada nas notas às suas demonstrações financeiras intercalares ou em qualquer outro local do relatório financeiro intercalar. As divulgações a seguir indicadas devem ser apresentadas nas demonstrações financeiras intercalares ou através de referência cruzada das demonstrações financeiras intercalares para outras demonstrações (como o relatório de gestão ou o relatório de riscos) que estejam disponíveis aos utilizadores das demonstrações financeiras nas mesmas condições e na mesma altura que as demonstrações financeiras intercalares. Se os utilizadores das demonstrações financeiras não tiverem acesso à informação incluída por referência cruzada nas mesmas condições e ao mesmo tempo, o relatório financeiro intercalar está incompleto. A informação deve geralmente ser relatada na base do exercício financeiro até à data.

(a) uma declaração de que as demonstrações financeiras intercalares aplicam as mesmas políticas contabilísticas e métodos de cálculo aplicados nas mais recentes demonstrações financeiras anuais ou, se essas políticas ou métodos tiverem sido alterados, uma descrição da natureza e efeitos dessa alteração.

(b) comentários explicativos acerca da sazonabilidade ou do carácter cíclico das operações intercalares.

(c) a natureza e a quantia dos itens que afectem activos, passivos, capital próprio, resultados ou fluxos de caixa e que sejam não usuais devido à sua natureza, dimensão ou incidência.

(d) **a natureza e quantia das alterações nas estimativas de quantias relatadas em períodos intercalares anteriores do exercício financeiro corrente ou das alterações em estimativas de quantias relatadas nos exercícios financeiros anteriores.**

(e) **emissões, recompras e reembolsos de valores mobiliários representativos de dívida e de capital próprio.**

(f) **dividendos pagos (agregados ou por acção) separadamente para as acções ordinárias e para outras categorias de acções.**

(g) **as seguintes informações por segmentos (a divulgação de informação por segmentos apenas é exigida no relatório financeiro intercalar de uma entidade se a IFRS 8 *Segmentos Operacionais* exigir que essa entidade divulgue informação por segmentos nas suas demonstrações financeiras anuais):**

(i) **réditos provenientes de clientes externos, desde que sejam incluídos na mensuração dos resultados do segmento analisada pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais ou apresentada regularmente a este.**

(ii) **réditos intersegmentos, desde que sejam incluídos na mensuração dos resultados do segmento analisada pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais ou apresentada regularmente a este.**

(iii) **uma mensuração dos resultados do segmento.**

(iv) **uma mensuração do total dos activos e passivos de um determinado segmento de relato, se essas quantias forem apresentadas regularmente ao principal responsável pela tomada de decisões operacionais e se tiver havido uma alteração substancial do valor divulgado nas últimas demonstrações financeiras anuais para esse segmento de relato.**

(v) **uma descrição das diferenças relativamente às últimas demonstrações financeiras anuais na base de segmentação ou na base de mensuração dos resultados do segmento.**

(vi) **uma reconciliação do total das mensurações dos resultados dos segmentos relatáveis com os resultados da entidade antes do gasto de impostos (rendimento de**

impostos) e unidades operacionais descontinuadas. Todavia, se a entidade imputar a segmentos relatáveis itens como gastos de impostos (rendimentos de impostos), pode reconciliar o total das mensurações dos resultados dos segmentos com os resultados após esses itens. Os itens de reconciliação materiais devem ser identificados separadamente e descritos nessa reconciliação.

(h) acontecimentos após o período intercalar que não tenham sido reflectidos nas demonstrações financeiras desse período intercalar.

(i) o efeito de alterações na composição da entidade durante o período intercalar, incluindo concentrações de actividades empresariais, obtenção ou perda de controlo de subsidiárias e investimentos de longo prazo, reestruturações e unidades operacionais descontinuadas. No caso de concentrações de actividades empresariais, a entidade deve divulgar a informação exigida pela IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais.*

(j) no caso de instrumentos financeiros, as divulgações sobre o justo valor exigidas pelos parágrafos 91–93(h), 94–96, 98 e 99 da IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor* e pelos parágrafos 25, 26 e 28–30 da IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações.*

(k) para as entidades que se tornem ou deixem de ser entidades de investimento, como definidas na IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, as divulgações previstas no parágrafo 9B da IFRS 12 *Divulgação de Interesses Noutras Entidades.*

(l) a desagregação do rédito de contratos com clientes exigida pelos parágrafos 114–115 da IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*.

17–18 [Eliminados]

Divulgação de conformidade com as IFRS

19 Se um relatório financeiro intercalar de uma entidade estiver de acordo com esta Norma, esse facto deve ser divulgado. Um relatório financeiro

intercalar não deve ser descrito como estando de acordo com as IFRS a menos que cumpra todos os requisitos das IFRS.

Períodos em que se exige que sejam apresentadas demonstrações financeiras intercalares

20 **Os relatórios intercalares devem incluir demonstrações financeiras intercalares (condensadas ou completas) para os períodos do seguinte modo:**

(a) demonstração da posição financeira no fim do período intercalar corrente e uma demonstração da posição financeira comparativa no fim do ano financeiro imediatamente precedente;

(b) demonstrações dos resultados e de outro rendimento integral para o período intercalar corrente e cumulativamente para o ano financeiro corrente até à data, com demonstrações comparativas dos resultados e do rendimento integral para os períodos intercalares comparáveis (corrente e desde o início do ano até à data) do ano financeiro imediatamente precedente. Como permitido pela IAS 1 (como emendada em 2011), um relatório intercalar pode apresentar para cada período uma demonstração ou demonstrações dos resultados e de outro rendimento integral;

(c) demonstração das alterações no capital próprio cumulativamente para o ano financeiro corrente desde o início até à data, com uma demonstração comparativa para o período comparável desde o início do ano até à data, do ano financeiro imediatamente precedente; e

(d) demonstração de fluxos de caixa cumulativamente para o ano financeiro corrente até à data, com uma demonstração comparativa para o período comparável desde o início do ano até à data, do ano financeiro imediatamente precedente.

21 Para uma entidade cujo negócio seja altamente sazonal, pode ser útil informação financeira para os doze meses até ao fim do período intercalar e informação comparativa para o período anterior de doze meses. Assim, as entidades cujo negócio seja altamente sazonal são encorajadas a considerar o

relato de tal informação adicionalmente à informação pedida no parágrafo precedente.

22 A Parte A* dos exemplos ilustrativos que acompanham esta Norma mostram os períodos exigidos a apresentar por uma entidade que relate semestralmente e por uma entidade que relate trimestralmente.

Materialidade

23 Ao decidir como reconhecer, mensurar, classificar ou divulgar um item para efeitos de relato financeiro intercalar, a materialidade deve ser avaliada com relação aos dados financeiros do período intercalar. Ao se fazerem avaliações da materialidade, deve ser reconhecido que as mensurações intercalares podem estar mais baseadas em estimativas do que as mensurações de dados financeiros anuais.

24 A IAS 1 e a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* definem um item como material se a sua omissão ou incorrecção puderem influenciar as decisões económicas dos utilizadores das demonstrações financeiras. A IAS 1 exige a divulgação separada de itens materiais, incluindo (por exemplo) unidades operacionais descontinuadas, e a IAS 8 exige a divulgação de alterações em estimativas contabilísticas, erros e alterações de políticas contabilísticas. As duas Normas não contêm orientação quantificada no que respeita à materialidade.

25 Embora seja sempre exigido julgamento para avaliar a materialidade, esta Norma baseia a decisão de reconhecimento e de divulgação em dados do período intercalar por si só para efeitos de compreensibilidade dos números intercalares. Deste modo, por exemplo, os itens não usuais, as alterações de políticas ou estimativas contabilísticas e os erros são reconhecidos e divulgados na base da materialidade em relação a dados do período intercalar para evitar inferências enganadoras que possam resultar da não divulgação. O objectivo que prevalece é o de assegurar que um relatório financeiro intercalar inclua toda a informação relevante para a compreensão da posição financeira e do desempenho de uma entidade durante o período intercalar.

Divulgação nas demonstrações financeiras anuais

26 Se uma estimativa de uma quantia relatada num período intercalar for significativamente alterada durante o período intercalar final do ano financeiro mas não for publicado um relatório financeiro separado para esse período intercalar final, a natureza e quantia dessa alteração na estimativa deve ser divulgada numa nota às demonstrações financeiras anuais para esse ano financeiro.

27 A IAS 8 exige a divulgação da natureza e (se praticável) da quantia de uma alteração numa estimativa que tenha um efeito material no período corrente ou que se espere que venha a ter um efeito material nos períodos posteriores. O parágrafo 16A(d) desta Norma exige uma divulgação similar num relatório financeiro intercalar. Os exemplos incluem alterações nas estimativas do período intercalar final referentes a reduções dos inventários, reestruturações ou perdas por imparidade que tenham sido relatadas num período intercalar anterior do ano financeiro. A divulgação exigida pelo parágrafo anterior é consistente com o requisito da IAS 8 e destina-se a ter um âmbito restrito — relativo apenas à alteração na estimativa. Não se exige a uma entidade que inclua informação financeira adicional relativa ao período intercalar nas suas demonstrações financeiras anuais.

Reconhecimento e mensuração

As mesmas políticas contabilísticas que as anuais

28 Uma entidade deve aplicar nas suas demonstrações financeiras intercalares as mesmas políticas contabilísticas que sejam aplicadas nas suas demonstrações financeiras anuais, excepto quanto a alterações de políticas contabilísticas feitas após a data das mais recentes demonstrações financeiras anuais que devam ser reflectidas nas próximas demonstrações financeiras anuais. Porém, a frequência do relato de uma entidade (anual, semestral ou trimestral) não deve afectar a mensuração dos seus resultados anuais. Para conseguir esse objectivo, as mensurações para efeitos de relato intercalar devem ser feitas desde o início do ano até à data.

29 A exigência de que uma entidade aplique as mesmas políticas contabilísticas nas suas demonstrações financeiras intercalares e nas suas demonstrações anuais pode parecer sugerir que as mensurações do período intercalar são feitas como se cada período intercalar seja um período de relato independente. Porém, ao dispor que a frequência de relato de uma entidade não deve afectar a mensuração dos seus resultados anuais, o parágrafo 28 reconhece que um período intercalar é uma parte de um ano financeiro mais alargado. A mensuração desde o início do ano até à data pode envolver alterações em estimativas de quantias relatadas em períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente. Mas os princípios de reconhecimento de activos, passivos, rendimentos e gastos dos períodos intercalares são os mesmos que nas demonstrações financeiras anuais.

30 Por exemplo:

(a) os princípios de reconhecimento e mensuração de perdas por reduções de inventários, reestruturações ou imparidades num período intercalar são os mesmos que os que uma entidade seguiria se apenas preparasse demonstrações financeiras anuais. Porém, se esses itens forem reconhecidos e mensurados num período intercalar e a estimativa se alterar num período intercalar subsequente desse ano financeiro, a estimativa original é alterada no período intercalar subsequente seja por acréscimo de uma quantia adicional de perdas seja por reversão da quantia previamente reconhecida;

(b) um custo que não satisfaça a definição de activo no fim de um período intercalar não é diferido na demonstração da posição financeira seja para aguardar informação futura quanto à satisfação da definição de activo seja para suavizar resultados durante períodos intercalares dentro de um ano financeiro; e

(c) o gasto de impostos sobre o rendimento é reconhecido em cada período intercalar com base na melhor estimativa da taxa média ponderada anual de imposto sobre o rendimento esperada para o ano financeiro inteiro. As quantias de gasto de impostos sobre o rendimento provisionadas num período intercalar podem ter de ser ajustadas num período intercalar subsequente desse ano financeiro se a estimativa da taxa anual do imposto sobre o rendimento se alterar.

31 Segundo a *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* [3] (a *Estrutura Conceptual*), o reconhecimento é o "processo de incorporar no balanço ou na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento". As definições de activos, passivos, rendimentos e gastos são fundamentais para o reconhecimento, no fim dos períodos de relato financeiro tanto anual como intercalar.

32 Relativamente a activos, aplicam-se os mesmos testes sobre benefícios económicos futuros tanto nas datas intercalares como no final do ano financeiro de uma entidade. Os custos que, pela sua natureza, não forem elegíveis como activos no final do ano financeiro, também não são elegíveis como tal em datas intercalares. Similarmente, um passivo no fim de um período de relato anual deve representar uma obrigação existente nessa data, tal como deve representar no fim de um período de relato anual.

33 Uma característica essencial de rendimentos (rédito) e de gastos é a de que os influxos e exfluxos de activos e passivos já tenham ocorrido. Se esses influxos ou exfluxos já tiverem ocorrido, os réditos e gastos associados são reconhecidos; se não, não são reconhecidos. A *Estrutura Conceptual* diz que "os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando houver uma diminuição nos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou tenha surgido um aumento de um passivo que possa ser mensurado com fiabilidade... [A] *Estrutura Conceptual* não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou passivos".

34 Na mensuração de activos, passivos, rendimentos, gastos e fluxos de caixa relatados nas suas demonstrações financeiras, uma entidade que só relata anualmente está apta a tomar em consideração informação que se torne disponível durante o ano financeiro. As suas mensurações são feitas, com efeito, desde o início do ano até à data.

---

3 A *Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras* do IASC foi adoptado pelo IASB em 2001. Em Setembro de 2010 o IASB substitui a *Estrutura Conceptual* pela *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro.*

35 Uma entidade que relata semestralmente usa informação disponível no meio do ano ou perto dele, ao fazer as mensurações nas suas demonstrações financeiras para o primeiro período de seis meses e informação disponível no fim do ano ou próximo, para o período de doze meses. As mensurações de doze meses reflectirão possíveis alterações nas estimativas de quantias relatadas para o primeiro período de seis meses. As quantias incluídas no relato financeiro intercalar para o primeiro período de seis meses não são ajustadas retrospectivamente. Os parágrafos 16A(d) e 26 exigem, porém, que sejam divulgadas a natureza e quantia de quaisquer alterações significativas nas estimativas.

36 Uma entidade que relate mais frequentemente do que semestralmente mensura os rendimentos e gastos desde o início do ano até à data para cada período intercalar utilizando a informação disponível quando cada conjunto de demonstrações financeiras está a ser preparado. As quantias de rendimentos e gastos relatados no período intercalar corrente reflectirão quaisquer alterações nas estimativas de quantias relatadas em períodos intercalares anteriores do ano financeiro. As quantias relatadas em períodos intercalares anteriores não são ajustadas retrospectivamente. Os parágrafos 16A(d) e 26 exigem, porém, que sejam divulgadas a natureza e quantia de quaisquer alterações significativas nas estimativas.

Réditos recebidos sazonal, cíclica ou ocasionalmente

37 **Os réditos que sejam recebidos sazonal, cíclica ou ocasionalmente dentro de um ano financeiro não devem ser antecipados ou diferidos numa data intercalar se a antecipação ou diferimento não for apropriado no fim do ano financeiro da entidade.**

38 Exemplos incluem o rédito de dividendos, royalties e subsídios do governo. Adicionalmente, algumas entidades obtêm consistentemente mais réditos em certos períodos intercalares de um ano financeiro do que em outros períodos intercalares, como, por exemplo, réditos sazonais de retalhistas. Tais réditos são reconhecidos quando ocorrerem.

Custos suportados não linearmente durante o ano financeiro

39 Os custos que sejam suportados não linearmente durante o ano financeiro de uma entidade devem ser antecipados ou diferidos para efeitos de relato intercalar se, e somente se, for também apropriado antecipar ou diferir esse tipo de custo no fim do ano financeiro.

Aplicação dos princípios de reconhecimento e mensuração

40 A Parte B* dos exemplos ilustrativos que acompanham esta Norma dá exemplos de aplicação dos princípios gerais de reconhecimento e de mensuração estabelecidos nos parágrafos 28–39.

Uso de estimativas

41 Os procedimentos de mensuração a seguir num relatório financeiro intercalar devem ser concebidos para assegurar que a informação resultante é fiável e que toda a informação financeira material que seja relevante para a compreensão da posição financeira ou do desempenho da entidade é apropriadamente divulgada. Embora as mensurações tanto nos relatórios financeiros anuais como nos intercalares sejam muitas vezes baseadas em estimativas razoáveis, a preparação de relatórios financeiros intercalares exigirá geralmente um maior uso de métodos de estimação do que os relatórios financeiros anuais.

42 A Parte C* dos exemplos ilustrativos que acompanha esta Norma dá exemplos ilustrativos do uso de estimativas em períodos intercalares.

Reexpressão de períodos intercalares anteriormente relatados

43 Uma alteração numa política contabilística, que não seja uma alteração para a qual a transição seja especificada por uma nova IFRS, deve ser reflectida:

(a) reexpressando as demonstrações financeiras de períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente e de períodos intercalares comparáveis de qualquer ano financeiro anterior que serão reexpressos nas demonstrações financeiras anuais de acordo com a IAS 8; ou

(b) quando for impraticável determinar o efeito acumulado no início do ano financeiro da aplicação de uma nova política contabilística a todos os períodos anteriores, ajustando as demonstrações financeiras de períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente, e de períodos intercalares comparáveis de anos financeiros anteriores para aplicar a nova política contabilística prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

44 Um objectivo do princípio precedente é assegurar que seja aplicada apenas uma única política contabilística a uma determinada classe de transacções ao longo de todo o ano financeiro. Segundo a IAS 8, uma alteração numa política contabilística é reflectida por aplicação retrospectiva, com reexpressão de dados financeiros do período anterior até uma data tão antiga quanto for praticável. Contudo, se for impraticável determinar a quantia acumulada do ajustamento relativo aos anos financeiros anteriores, então, segundo a IAS 8, a nova política é aplicada prospectivamente a partir da data mais antiga praticável. O efeito do princípio enunciado no parágrafo 43 é exigir que durante o ano financeiro corrente qualquer alteração numa política contabilística seja aplicada retrospectivamente ou, se tal não for praticável, prospectivamente, no mínimo a partir do início do ano financeiro.

45 Permitir que alterações contabilísticas sejam reflectidas numa data intercalar dentro do ano financeiro seria permitir que fossem aplicadas duas políticas contabilísticas diferentes a uma classe particular de transacções dentro de um único ano financeiro. O resultado seria a existência de dificuldades de imputação intercalar, resultados operacionais pouco claros, e análises complicadas e incompreensibilidade de informação periódica intercalar.

Data de eficácia

46 Esta Norma é eficaz para as demonstrações financeiras que cubram períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 1999. É encorajada a aplicação antecipada.

47 A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 4, 5, 8, 11, 12 e 20, eliminou o parágrafo 13 e adicionou os parágrafos 8A e 11A. Uma entidade deve aplicar

essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) antecipadamente, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

48 A IFRS 3 (como revista em 2008) emendou o parágrafo 16(i). Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) antecipadamente, a emenda também deve ser aplicada a esse período anterior.

49 Os parágrafos 15, 27, 35 e 36 foram emendados, os parágrafos 15A–15C e 16A foram adicionados e os parágrafos 16–18 foram eliminados através do documento *Melhorias às IFRS* emitido em Maio de 2010. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2011. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

50 A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, adicionou o parágrafo 16A(j). Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 13.

51 O documento *Apresentação de Itens em Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou os parágrafos 8, 8A, 11A e 20. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IAS 1 como emendada em Junho de 2011.

52 O documento *Melhorias anuais - Ciclo 2009 - 2011*, emitido em Maio de 2012, emendou o parágrafo 5, como emenda consequente à emenda da IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*. Uma entidade deve aplicar essa emenda retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda antecipadamente, deve divulgar esse facto.

53 O documento *Melhorias anuais - Ciclo 2009 - 2011*, emitido em Maio de 2012, emendou o parágrafo 16A. Uma entidade deve aplicar essa emenda retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* aos períodos anuais com

início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda antecipadamente, deve divulgar esse facto.

54 O documento *Entidades de Investimento* (Emendas à IFRS 10, IFRS 12 e IAS 27), emitido em Outubro de 2012, adicionou o parágrafo 16A. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada do documento *Entidades de Investimento*. Se uma entidade aplicar essa emenda antecipadamente, deve também aplicar simultaneamente todas as emendas incluídas no documento *Entidades de Investimento*.

55 A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitido em Maio de 2014, emendou os parágrafos 15B e 16A. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 15.

56 O documento *Melhorias anuais das IFRS — Ciclo 2012-2014*, emitido em Setembro de 2014, emendou o parágrafo 16A. Uma entidade deve aplicar essa emenda retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

57 O documento *Iniciativa de Divulgação* (Emendas à IAS 1), emitido em Dezembro de 2014, emendou o parágrafo 5. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada dessa emenda.

* N.T. – O Exemplos Ilustrativos podem ser consultados na Parte B do Red Book na sua versão original em língua inglesa.

Norma Internacional de Contabilidade 36
Imparidade de Activos

Do parágrafo

OBJECTIVO ····· 1
ÂMBITO ····· 2
DEFINIÇÕES ····· 6
IDENTIFICAÇÃO DE UM ACTIVO QUE POSSA ESTAR EM IMPARIDADE ····· 7
MENSURAÇÃO DA QUANTIA RECUPERÁVEL ····· 18
Mensuração da quantia recuperável de um activo intangível com uma vida útil indefinida ····· 24
Justo valor menos os custos de alienação ····· 28
Valor de uso ····· 30
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE ····· 58
UNIDADES GERADORAS DE CAIXA E GOODWILL ····· 65
Identificação da unidade geradora de caixa a que pertence um activo ····· 66
Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa ····· 74
Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa ····· 104
REVERSÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE ····· 109
Reversão de uma perda por imparidade de um activo individual ····· 117
Reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa ····· 122
Reversão de uma perda por imparidade de goodwill ····· 124
DIVULGAÇÃO ····· 126
Estimativas usadas para mensurar quantias recuperáveis de unidades geradoras de caixa contendo goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas ····· 134
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS E DATA DE EFICÁCIA ····· 139
REVOGAÇÃO DA IAS 36 (EMITIDA EM 1998) ····· 141
Apêndice A Uso de técnicas de valor presente para mensurar o valor de uso
Apêndice C Teste de imparidade a unidades geradoras de caixa com goodwill e interesses que não controlam

Norma Internacional de Contabilidade 36
Imparidade de Activos

Objectivo

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

Âmbito

2 Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, que não sejam:

(a) inventários (ver a IAS 2 *Inventários*);

(b) activos de contratos e activos com origem em custos para obter ou cumprir um contrato que sejam reconhecidos de acordo com a IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*;

(c) activos por impostos diferidos (ver a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*);

(d) activos provenientes de benefícios dos empregados (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*);

(e) activos financeiros que estejam no âmbito da IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*;

(f) propriedades de investimento que sejam mensuradas pelo justo valor (ver a IAS 40 *Propriedades de Investimento*);

(g) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola que sejam mensurados pelo justo valor menos os custos de alienação (ver a IAS 41 *Agricultura*);

(h) custos de aquisição diferidos, e activos intangíveis, com origem em direitos contratuais de uma seguradora segundo contratos de seguro no âmbito da IFRS 4 *Contratos de Seguro*; e

(i) activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.*

3 Esta Norma não se aplica a inventários, activos resultantes de contratos de construção, activos por impostos diferidos, activos resultantes de benefícios dos empregados ou activos classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) dado que as IFRS existentes aplicáveis a esses activos contêm requisitos para o reconhecimento e mensuração desses activos.

4 Esta Norma aplica-se a activos financeiros classificados como:

(a) subsidiárias, tal como definidas na IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*;

(b) associadas, tal como definidas na IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos*; e

(c) empreendimentos conjuntos, tal como definidos na IFRS 11 *Acordos Conjuntos*.

Quanto à imparidade de outros activos financeiros, remete-se para a IFRS 9.

5 Esta Norma não se aplica a activos financeiros no âmbito da IFRS 9, a propriedades de investimento mensuradas pelo justo valor no âmbito da IAS 40 ou a activos biológicos relacionados com a actividade agrícola mensurados pelo justo valor menos os custos de alienação, no âmbito da IAS 41. Porém, a Norma aplica-se a activos escriturados por quantias revalorizadas (ou seja, o justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada ou perdas por imparidade acumuladas subsequentes), de acordo com outras IFRS, por exemplo o modelo de revalorização da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* e da IAS 38 *Activos Intangíveis*. A única diferença entre o justo valor de um activo e o seu justo valor menos os custos de alienação são os custos directos incrementais imputáveis à alienação do activo.

(a) se os custos de alienação forem negligenciáveis, a quantia recuperável do activo revalorizado aproxima-se necessariamente da sua quantia revalorizada. Neste caso, após terem sido aplicados os requisitos de revalorização, é improvável que o activo revalorizado esteja em imparidade e não será necessário estimar a quantia recuperável;

(b) [Eliminada]

(c) se os custos de alienação não forem negligenciáveis, o justo valor menos os custos de alienação do activo revalorizado é necessariamente inferior ao seu justo valor. Por isso, o activo revalorizado está em imparidade se o seu valor de uso for inferior à sua quantia revalorizada. Neste caso, após terem sido aplicados os requisitos de revalorização, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar em imparidade.

Definições

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

***Activos corporate* são activos distintos do goodwill que contribuam para os fluxos de caixa futuros quer da unidade geradora de caixa em causa, quer de outras unidades geradoras de caixa.**

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

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

***Justo valor* é o preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração. (Ver a IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*)**

***Perda por imparidade* é a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo ou unidade geradora de caixa excede a sua quantia recuperável.**

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

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

***Quantia escriturada* é a quantia pela qual um activo é reconhecido após dedução de qualquer depreciação (amortização) acumulada e de perdas por imparidade acumuladas a ele associadas.**

***Quantia recuperável* de um activo ou unidade geradora de caixa é o valor mais elevado entre o justo valor menos os custos de alienação e o seu valor de uso.**

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

***Valor de uso* é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera que sejam derivados de um activo ou unidade geradora de caixa.**

***Vida útil* é:**

(a) o período de tempo durante o qual se espera que um activo seja usado pela entidade; ou

(b) o número de unidades de produção ou unidades similares que se espera obter do activo pela entidade.

Identificação de um activo que possa estar em imparidade

7 Os parágrafos 8–17 especificam quando a quantia recuperável deve ser determinada. Estes requisitos usam o termo "um activo" aplicando-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. O restante desta Norma está estruturado como segue:

(a) os parágrafos 18–57 estabelecem os requisitos para mensuração da quantia recuperável. Estes requisitos usam também o termo "um activo" aplicando-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa;

(b) os parágrafos 58–108 estabelecem os requisitos de reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade. O reconhecimento e mensuração das perdas por imparidade de activos individuais que não sejam goodwill são tratados nos parágrafos 58–64. Os parágrafos 65–108 tratam do reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de unidades geradoras de caixa e de goodwill;

(c) os parágrafos 109–116 estabelecem os requisitos para reverter uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores para um

activo ou uma unidade geradora de caixa. Também aqui estes requisitos usam o termo "um activo" aplicando-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. São estabelecidos requisitos adicionais para um activo individual nos parágrafos 117–121, para uma unidade geradora de caixa nos parágrafos 122 e 123 e para o goodwill nos parágrafos 124 e 125;

(d) os parágrafos 126–133 especificam a informação a divulgar acerca das perdas por imparidade e das reversões de perdas por imparidade para activos e unidades geradoras de caixa. Os parágrafos 134–137 especificam requisitos de divulgação adicionais para unidades geradoras de caixa em relação às quais o goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas tenham sido imputados para efeitos de testar a imparidade.

8 Um activo está em imparidade quando a sua quantia escriturada exceder a sua quantia recuperável. Os parágrafos 12–14 descrevem algumas indícios de que possa ter ocorrido uma perda por imparidade. Se qualquer desses indícios estiver presente, exige-se que uma entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável. Excepto como descrito no parágrafo 10, esta Norma não exige que uma entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável se não estiver presente qualquer indício de perda por imparidade.

9 **Uma entidade deve avaliar no fim de cada período de relato se existe qualquer indício de que um activo possa estar em imparidade. Se existir qualquer indício, a entidade deve estimar a quantia recuperável do activo.**

10 **Independentemente de existir ou não qualquer indício de imparidade, uma entidade deve também:**

(a) testar anualmente a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida ou um activo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável. Este teste de imparidade pode ser efectuado em qualquer momento durante o período anual, desde que seja efectuado no mesmo momento de cada ano. Activos intangíveis diferentes podem ser testados quanto a imparidade em momentos

diferentes. Contudo, se um desses activos intangíveis foi inicialmente reconhecido durante o período anual corrente, esse activo intangível deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período anual corrente;

(b) testar anualmente a imparidade do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais de acordo com os parágrafos 80–99.

11 A capacidade de um activo intangível gerar benefícios económicos futuros suficientes para recuperar a sua quantia escriturada está geralmente sujeita a uma maior incerteza antes de o activo estar disponível para uso do que depois. Portanto, esta Norma exige que uma entidade teste a imparidade, pelo menos anualmente, da quantia escriturada de um activo intangível que ainda não esteja disponível para uso.

12 Ao avaliar se existe qualquer indício de que um activo possa estar em imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, o seguinte:

Fontes externas de informação

(a) existem dados observáveis de que durante o período o valor do activo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;

(b) ocorreram durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o activo está dedicado;

(c) as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre o investimento aumentaram durante o período, e esses aumentos irão provavelmente afectar a taxa de desconto usada para calcular o valor de uso de um activo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do activo;

(d) a quantia escriturada dos activos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado.

Fontes internas de informação

(e) existe evidência de obsolescência ou dano físico de um activo;

(f) ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, até ao ponto em que, ou na forma em que, um activo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um activo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar as actividades a que o activo pertence, planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada, e reavaliação da vida útil de um activo como finita em vez de indefinida [2];

(g) existe evidência em relatórios internos que indica que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.

Dividendo de uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto

(h) para um investimento numa subsidiária, associada ou empreendimento conjunto, a investidora reconhece um dividendo do investimento e existe evidência disponível de que:

(i) a quantia escriturada do investimento nas demonstrações financeiras separadas excede as quantias escrituradas dos activos líquidos da investida nas demonstrações financeiras consolidadas, incluindo o goodwill associado; ou

(ii) o dividendo excede o rendimento integral total da subsidiária, associada ou empreendimento conjunto no período em que o dividendo é declarado.

13 A lista do parágrafo 12 não é exaustiva. Uma entidade pode identificar outros indícios de que um activo possa estar em imparidade e estes também exigiriam que a entidade determine a quantia recuperável do activo ou, no caso de goodwill, efectue um teste de imparidade de acordo com os parágrafos 80–99.

---

2 No momento em que um activo satisfizer os critérios para ser classificado como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda), é excluído do âmbito desta Norma e contabilizado de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*

14 A evidência proveniente de relatórios internos que indicie que um activo pode estar em imparidade inclui a existência de:

(a) fluxos de caixa para a aquisição do activo, ou necessidades de caixa subsequentes para operar ou manter o mesmo, que sejam significativamente superiores aos originariamente orçamentados;

(b) fluxos de caixa reais líquidos ou resultados operacionais que fluam do activo que sejam significativamente piores do que os orçamentados;

(c) um declínio significativo nos fluxos de caixa líquidos orçamentados ou no lucro operacional, ou um aumento significativo no prejuízo orçamentado, que fluem do activo; ou

(d) prejuízos operacionais ou exfluxos de caixa líquidos relativos ao activo, quando as quantias do período corrente são agregadas com quantias orçamentadas para o futuro.

15 Conforme indicado no parágrafo 10, esta Norma exige que um activo intangível com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso e o goodwill sejam testados quanto a imparidade, pelo menos anualmente. Excepto quando se aplicarem os requisitos do parágrafo 10, deve aplicar-se o conceito de materialidade ao identificar se a quantia recuperável de um activo necessita ou não de ser estimada. Por exemplo, se cálculos anteriores mostrarem que a quantia recuperável de um activo é significativamente superior à sua quantia escriturada, a entidade não necessita de reestimar a quantia recuperável do activo se nenhuns acontecimentos tiverem ocorrido que eliminassem essa diferença. De modo semelhante, análises anteriores podem mostrar que a quantia recuperável de um activo não é sensível a um (ou mais) dos indícios listados no parágrafo 12.

16 Como ilustração do parágrafo 15, se as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre o investimento tiverem aumentado durante o período, não é exigido a uma entidade que faça uma estimativa formal da quantia recuperável de um activo nos casos seguintes:

(a) se for improvável que a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um activo seja afectada pelo aumento nestas taxas de mercado. Por exemplo, aumentos em taxas de juro de curto prazo podem não ter um efeito material na taxa de desconto usada para um activo que tenha uma vida útil remanescente longa;

(b) se for provável que a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um activo seja afectada pelo aumento nestas taxas de mercado, mas análises de sensibilidade anteriores da quantia recuperável mostrarem que:

(i) é improvável que haja um decréscimo material na quantia recuperável porque os fluxos de caixa futuros provavelmente também aumentam (por exemplo, em alguns casos, uma entidade pode ser capaz de demonstrar que ajusta os seus réditos para compensar qualquer aumento nas taxas de mercado); ou

(ii) é improvável que o decréscimo na quantia recuperável resulte numa perda por imparidade material.

17 Se houver um indício de que um activo possa estar em imparidade, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do activo precisam de ser revistos e ajustados de acordo com a Norma aplicável ao activo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade para esse activo.

Mensuração da quantia recuperável

18 Esta Norma define quantia recuperável como a maior entre o justo valor menos os custos de alienação de um activo ou de uma unidade geradora de caixa e o seu valor de uso. Os parágrafos 19–57 estabelecem os requisitos para mensurar a quantia recuperável. Estes requisitos usam o termo "um activo" mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa.

19 Nem sempre é necessário determinar tanto o justo valor de um activo menos os custos de alienação como o seu valor de uso. Se qualquer destas quantias exceder a quantia escriturada do activo, o activo não está em imparidade e não é necessário estimar a outra quantia.

20 Pode ser possível mensurar o justo valor menos os custos de alienação, mesmo que não exista um preço cotado num mercado activo para um activo idêntico. Porém, por vezes não será possível mensurar o justo valor menos os custos de alienação porque não há qualquer base para fazer uma estimativa

fiável do preço ao qual se faria uma transacção ordenada de venda do activo entre participantes do mercado à data da mensuração nas condições correntes de mercado. Neste caso, a entidade pode usar o valor de uso do activo como a sua quantia recuperável.

21 Se não houver razão para crer que o valor de uso de um activo excede materialmente o seu justo valor menos os custos de alienação, o justo valor menos os custos de alienação pode ser usado como sua quantia recuperável. Isto será muitas vezes o caso de um activo que seja detido para alienação. Isto justifica-se porque o valor de uso de um activo detido para alienação consistirá principalmente nos proventos líquidos da alienação, pois os fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do activo até à sua alienação são provavelmente negligenciáveis.

22 A quantia recuperável é determinada para um activo individual, a menos que o activo não consiga gerar influxos de caixa que sejam em larga medida independentes de outros activos ou grupos de activos. Se for este o caso, a quantia recuperável é determinada para a unidade geradora de caixa à qual o activo pertença (ver os parágrafos 65–103), a não ser que:

(a) o justo valor menos os custos de alienação seja superior à sua quantia escriturada; ou

(b) o valor de uso do activo possa ser estimado como estando próximo do seu justo valor menos os custos de alienação e o justo valor menos os custos de alienação possa ser determinado.

23 Em alguns casos, estimativas, médias e simplificações computacionais podem proporcionar aproximações razoáveis dos cálculos detalhados exemplificados nesta Norma para determinar o justo valor menos os custos de alienação ou o valor de uso.

Mensuração da quantia recuperável de um activo intangível com uma vida útil indefinida

24 O parágrafo 10 exige que um activo intangível com uma vida útil indefinida seja anualmente testado quanto a imparidade mediante comparação da sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável, independentemente de existir ou não qualquer indício de que possa estar em imparidade. Contudo, o

cálculo detalhado mais recente da quantia recuperável de um tal activo feito num período precedente pode ser usado no teste de imparidade para esse activo no período corrente, desde que sejam satisfeitos todos os seguintes critérios:

(a) se o activo intangível não gerar influxos de caixa do uso continuado que sejam em larga medida independentes dos de outros activos ou grupos de activos e for portanto testado quanto a imparidade como parte de uma unidade geradora de caixa à qual pertença, os activos e passivos que compõem essa unidade não alteraram significativamente desde o cálculo mais recente da quantia recuperável;

(b) o mais recente cálculo da quantia recuperável resultou numa quantia que excedeu a quantia escriturada do activo por uma margem substancial; e

(c) com base numa análise dos acontecimentos que tenham ocorrido e das circunstâncias que tenham alterado desde o cálculo mais recente da quantia recuperável, seja remota a probabilidade de que uma determinação da quantia recuperável corrente seja inferior à quantia escriturada do activo.

Justo valor menos os custos de alienação

25–27 [Eliminados]

28 Os custos de alienação, que não tenham sido os reconhecidos como passivos, são deduzidos para mensurar o justo valor menos os custos de alienação. Exemplos de tais custos são os custos legais, imposto de selo e impostos sobre transacções semelhantes, custos de remoção do activo e custos incrementais directos para colocar um activo em condições para a sua venda. Porém, os benefícios de cessação de emprego (tal como definidos na IAS 19) e os custos associados à redução ou reorganização de um negócio após a alienação de um activo não são custos incrementais directos para alienar o activo.

29 Por vezes, a alienação de um activo exige que o comprador assuma um passivo e apenas existe um único justo valor menos os custos de alienação

tanto para o activo como para o passivo. O parágrafo 78 explica como tratar esses casos.

Valor de uso

30 Os seguintes elementos devem ser reflectidos no cálculo do valor de uso de um activo:

(a) uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo;

(b) expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na oportunidade desses fluxos de caixa futuros;

(c) o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco do mercado;

(d) o preço de assumir a incerteza inerente ao activo; e

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

31 A estimativa do valor de uso de um activo envolve os seguintes passos:

(a) estimar os influxos e exfluxos de caixa futuros resultantes do uso continuado do activo e da sua alienação final; e

(b) aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros.

32 Os elementos identificados no parágrafo 30(b), (d) e (e) podem ser reflectidos ou como ajustamentos nos fluxos de caixa futuros ou como ajustamentos na taxa de desconto. Seja qual for a abordagem que uma entidade adopte para reflectir as expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na oportunidade de fluxos de caixa futuros, o resultado deve reflectir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, isto é, a média ponderada de todos os desfechos possíveis. O Apêndice A proporciona orientação adicional sobre o uso de técnicas de valor presente ao mensurar o valor de uso de um activo.

Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros

33 Ao mensurar o valor de uso, uma entidade deve:

(a) basear as projecções de fluxos de caixa em pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa do órgão de gestão da amplitude de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo. Deve ser dada maior ponderação a evidências externas;

(b) basear as projecções de fluxos de caixa nos orçamentos/previsões financeiros mais recentes aprovados pelo órgão de gestão, excluindo porém quaisquer influxos ou exfluxos de caixa futuros estimados que se espera venham a resultar de reestruturações futuras ou de aumentos ou melhorias no desempenho do activo. As projecções baseadas nestes orçamentos/previsões devem abranger um período máximo de cinco anos, a menos que possa ser justificado um período mais longo;

(c) estimar projecções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes fazendo extrapolações das projecções baseadas nos orçamentos/previsões usando uma taxa de crescimento estável ou decrescente para os anos subsequentes, a menos que possa ser justificada uma taxa crescente. Esta taxa de crescimento não deve exceder a taxa de crescimento média de longo prazo dos produtos, sectores ou país ou países em que a entidade opera, ou do mercado em que o activo é usado, a menos que possa ser justificada uma taxa mais alta.

34 O órgão de gestão avalia a razoabilidade dos pressupostos em que se baseiam as suas projecções correntes dos fluxos de caixa examinando as causas das diferenças entre projecções passadas dos fluxos de caixa e os fluxos de caixa reais. O órgão de gestão deve assegurar que os pressupostos sobre os quais se baseiam as suas projecções correntes dos fluxos de caixa são consistentes com desfechos passados reais, desde que os efeitos de acontecimentos ou circunstâncias subsequentes que não existiam quando esses fluxos de caixa reais foram gerados tornem este requisito apropriado.

35 Geralmente, não estão disponíveis orçamentos/previsões financeiros detalhados, explícitos e fiáveis de fluxos de caixa futuros para períodos superiores a cinco anos. Por esta razão, as estimativas de fluxos de caixa

futuros do órgão de gestão são baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões para um máximo de cinco anos. O órgão de gestão pode usar projecções de fluxos de caixa baseadas em orçamentos/previsões financeiros para um período superior a cinco anos se estiver confiante de que essas projecções são fiáveis e possa demonstrar a sua capacidade, baseada na experiência passada, para prever fluxos de caixa com rigor durante esse período mais longo.

36 As projecções de fluxos de caixa até ao fim da vida útil de um activo são estimadas extrapolando as projecções de fluxos de caixa baseadas nos orçamentos/previsões financeiros usando uma taxa de crescimento para os anos subsequentes. Esta taxa é estável ou decrescente, a menos que um aumento na taxa coincida com informação objectiva acerca de tendências sobre o ciclo de vida de um produto ou de um sector. Se apropriado, a taxa de crescimento é zero ou negativa.

37 Quando as condições forem favoráveis, é provável que entrem concorrentes no mercado e restrinjam o crescimento. Por isso, as entidades terão dificuldade em exceder a longo prazo (diga-se, vinte anos) a taxa histórica média de crescimento dos produtos, sectores, ou país ou países em que a entidade opera, ou do mercado em que o activo é usado.

38 Ao usar informação dos orçamentos/previsões financeiros, uma entidade considera se a informação reflecte pressupostos razoáveis e suportáveis e representa a melhor estimativa do órgão de gestão sobre o conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo.

Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros

39 As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

(a) projecções de influxos de caixa derivados do uso continuado do activo;

(b) projecções de exfluxos de caixa que sejam necessariamente originados para gerar os influxos de caixa derivados do uso continuado do activo (incluindo exfluxos de caixa para preparar o

activo para uso) e que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao activo; e

(c) fluxos de caixa líquidos, se houver, a receber (ou a pagar) pela alienação do activo no fim da sua vida útil.

40 As estimativas de fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto reflectem pressupostos consistentes acerca de aumentos de preços atribuíveis à inflação geral. Assim, se a taxa de desconto incluir o efeito de aumentos de preços atribuíveis à inflação geral, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos nominais. Se a taxa de desconto excluir o efeito dos aumentos de preços atribuíveis à inflação geral, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos reais (mas incluem futuros aumentos ou diminuições de preços específicos).

41 As projecções de exfluxos de caixa incluem os relativos à manutenção diária do activo, assim como gastos gerais futuros que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao uso do activo.

42 Quando a quantia escriturada de um activo ainda não incluir todos os exfluxos de caixa que ocorram antes de ele estar pronto para uso ou venda, a estimativa de exfluxos de caixa futuros inclui uma estimativa de quaisquer exfluxos de caixa adicionais que se espera que ocorram antes de o activo estar pronto para uso ou venda. Por exemplo, este é o caso de um edifício em construção ou de um projecto de desenvolvimento que ainda não esteja concluído.

43 Para evitar duplicação, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

(a) influxos de caixa de activos que giram influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa do activo em avaliação (por exemplo, activos financeiros tais como contas a receber); e

(b) exfluxos de caixa que sejam relativos a obrigações que tenham sido reconhecidas como passivos (por exemplo, contas a pagar, pensões ou provisões).

44 Os futuros fluxos de caixa devem ser estimados para o activo na condição actual. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir

influxos ou exfluxos de caixa futuros estimados que se esperem tenham origem de:

(a) uma reestruturação futura com a qual uma entidade ainda não esteja comprometida; ou

(b) aumentos ou melhorias no desempenho do activo.

45 Dado que os fluxos de caixa futuros são estimados para o activo na condição actual, o valor de uso não reflecte:

(a) exfluxos de caixa futuros ou poupanças de custos relacionadas (por exemplo, reduções nos custos com o pessoal) ou benefícios que se espera que surjam de uma reestruturação futura com a qual uma entidade ainda não esteja comprometida; ou

(b) exfluxos de caixa futuros que melhorem ou aumentem o desempenho do activo ou os influxos de caixa relacionados que se espera que surjam desses exfluxos.

46 Uma reestruturação é um programa que é planeado e controlado pelo órgão de gestão e altera materialmente ou o âmbito do negócio empreendido por uma entidade, ou a maneira pela qual o negócio é conduzido. A IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* contém orientação que esclarece quando é que uma entidade está comprometida com uma reestruturação.

47 Quando uma entidade ficar comprometida com uma reestruturação, é provável que alguns activos sejam afectados por essa reestruturação. Logo que a entidade esteja comprometida com a reestruturação:

(a) as suas estimativas dos influxos e exfluxos de caixa futuros para efeitos de determinar o valor de uso reflectem as poupanças de custos e outros benefícios resultantes da reestruturação (baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões financeiros que tenham sido aprovados pelo órgão de gestão); e

(b) as suas estimativas de exfluxos de caixa futuros para a reestruturação são incluídas numa provisão para reestruturação de acordo com a IAS 37.

O Exemplo Ilustrativo 5* mostra o efeito de uma futura reestruturação num cálculo do valor de uso.

48 Até que uma entidade tenha exfluxos de caixa que aumentem ou melhorem o desempenho do activo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem os influxos de caixa futuros estimados que se espera que resultem do aumento de benefícios económicos associados ao exfluxo de caixa (ver o Exemplo Ilustrativo 6*).

49 As estimativas de fluxos de caixa futuros incluem os exfluxos de caixa futuros necessários para manter o nível de benefícios económicos que se espera que resultem do activo na sua condição actual. Quando uma unidade geradora de caixa consistir de activos com diferentes vidas úteis estimadas, sendo todos essenciais para a continuação da operação da unidade, a substituição de activos com vidas mais curtas é considerada como fazendo parte da manutenção diária da unidade ao estimar os fluxos de caixa futuros associados à unidade. Da mesma forma, quando um único activo consistir em componentes com diferentes vidas úteis estimadas, a substituição de componentes com vidas mais curtas é considerada como fazendo parte da manutenção diária do activo ao estimar os fluxos de caixa futuros gerados pelo activo.

50 As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

(a) influxos ou exfluxos de caixa de actividades de financiamento; ou

(b) recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento.

51 As estimativas de fluxos de caixa futuros reflectem pressupostos que são consistentes com a forma como a taxa de desconto é determinada. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será duplicado ou ignorado. Dado que o valor temporal do dinheiro é considerado ao descontar os fluxos de caixa futuros estimados, estes fluxos de caixa excluem influxos ou exfluxos de caixa de actividades de financiamento. Da mesma forma, dado que a taxa de desconto é determinada numa base antes dos impostos, os fluxos de caixa futuros são também estimados numa base antes dos impostos.

52 A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação de um activo no fim da sua vida útil deve ser a quantia que uma entidade espera obter da alienação do activo numa transacção entre

partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após deduzir os custos de alienação estimados.

53 A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação de um activo no fim da sua vida útil é determinada de maneira similar ao justo valor menos os custos de alienação de um activo, excepto que, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:

(a) uma entidade usa os preços prevalecentes à data da estimativa para activos semelhantes que tenham atingido o fim da sua vida útil e tenham operado em condições semelhantes àquelas em que o activo será usado;

(b) a entidade ajusta esses preços do efeito de futuros aumentos de preços devido à inflação geral e de futuros aumentos ou diminuições de preços específicos. Contudo, se as estimativas dos fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do activo e da taxa de desconto excluírem o efeito da inflação geral, a entidade também exclui este efeito da estimativa de fluxos de caixa líquidos aquando da alienação.

53A O justo valor difere do valor de uso. O justo valor reflecte os pressupostos que os participantes do mercado considerariam ao apreçar o activo. Em contraste, o valor de uso reflecte os efeitos de factores que podem ser específicos da entidade e não aplicáveis às entidades em geral. Por exemplo, o justo valor não reflecte nenhum dos seguintes factores, na medida em que os mesmos não estejam geralmente disponíveis para os participantes no mercado:

(a) valor adicional derivado do agrupamento de activos (como seja a criação de uma carteira de propriedades de investimento em diferentes locais);

(b) sinergias entre o activo a mensurar e outros activos;

(c) direitos ou restrições legais específicos que sejam exclusivos do actual proprietário do activo; e

(d) benefícios ou encargos fiscais específicos do actual proprietário do activo.

Fluxos de caixa futuros de moeda estrangeira

54 Os fluxos de caixa futuros são estimados na moeda em que serão gerados e depois descontados usando uma taxa de desconto apropriada para essa moeda. Uma entidade transpõe o valor presente usando a taxa de câmbio à vista na data do cálculo do valor de uso.

Taxa de desconto

55 A taxa (taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (taxas) antes dos impostos que reflicta(m) as avaliações correntes de mercado sobre:

(a) o valor temporal do dinheiro; e

(b) os riscos específicos para o activo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não foram ajustadas.

56 Uma taxa que reflicta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos para o activo é o retorno que os investidores exigiriam se fossem eles a optar por um investimento que gerasse fluxos de caixa de quantias, tempestividade e perfil de risco equivalentes àquelas que a entidade espera obter do activo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita em transacções de mercado correntes para activos semelhantes ou a partir do custo médio ponderado de capital de uma entidade cotada em bolsa que tenha um único activo (ou uma carteira de activos) semelhante em termos de potencial de serviço e de riscos para o activo em avaliação. Contudo, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) para mensurar o valor de uso de um activo não deve(m) reflectir riscos em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será duplicado.

57 Quando não estiver directamente disponível no mercado uma taxa para um activo específico, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto. O Apêndice A proporciona orientação adicional quando se estima a taxa de desconto nessas circunstâncias.

Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade

58 Os parágrafos 59–64 estabelecem os requisitos para o reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de um activo individual que não seja o goodwill. O reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de unidades geradoras de caixa e goodwill são tratados nos parágrafos 65–108.

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

60 Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos resultados, a não ser que o activo esteja escriturado por quantia revalorizada de acordo com uma outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da IAS 16). Qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como um decréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.

61 Uma perda por imparidade num activo não revalorizado é reconhecida nos resultados. Porém, uma perda por imparidade num activo revalorizado é reconhecida em outro rendimento integral até ao ponto em que a perda por imparidade não exceda a quantia do excedente de revalorização do mesmo activo. Essa perda por imparidade num activo revalorizado reduz o excedente de revalorização desse activo.

62 Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for superior à quantia escriturada do activo com o qual se relaciona, uma entidade deve reconhecer um passivo se, e apenas se, tal for exigido por uma outra Norma.

63 Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o gasto de depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado nos períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.

64 Se for reconhecida uma perda por imparidade, quaisquer activos ou passivos por impostos diferidos relacionados devem ser determinados de acordo com a IAS 12, comparando a quantia escriturada revista do activo com a sua base fiscal (ver o Exemplo Ilustrativo 3*).

Unidades geradoras de caixa e goodwill

65 Os parágrafos 66–108 e o Apêndice C estabelecem os requisitos para identificar a unidade geradora de caixa à qual um activo pertence e determinar a quantia escriturada das unidades geradoras de caixa e goodwill, e reconhecer as perdas por imparidade respectivas.

Identificação da unidade geradora de caixa a que pertence um activo

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

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

(a) o valor de uso do activo não puder ser estimado como estando próximo do seu justo valor menos os custos de alienação (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros do uso continuado do activo não puderem ser estimados como sendo negligenciáveis); e

(b) o activo não gerar influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos de outros activos.

Nestes casos, o valor de uso e, portanto, a quantia recuperável só podem ser determinados para a unidade geradora de caixa do activo.

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

Exemplo
Não é possível estimar a quantia recuperável da linha férrea privada porque o seu valor de uso não pode ser determinado e é provavelmente diferente do valor de sucata. Por isso, a entidade estima a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual a linha férrea privada pertence, isto é, a mina como um todo.

68 Tal como definido no parágrafo 6, uma unidade geradora de caixa de um activo é o mais pequeno grupo de activos que inclui o activo e que gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. A identificação da unidade geradora de caixa de um activo envolve julgamento. Se a quantia recuperável não puder ser determinada para um activo individual, uma entidade identifica o menor agregado de activos que geram influxos de caixa em larga medida independentes.

Exemplo
Uma empresa de autocarros presta serviços sob contrato com um município que exige serviço mínimo em cada uma de cinco carreiras separadas. Os activos afectos a cada carreira e os fluxos de caixa de cada carreira podem ser identificados separadamente. Uma das carreiras opera com perdas significativas. *Dado que a entidade não tem a opção de encerrar qualquer carreira de autocarros, o nível mais baixo dos influxos de caixa identificáveis que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos é o que corresponde aos influxos de caixa gerados pelas cinco carreiras conjuntamente. A unidade geradora de caixa para cada carreira é a empresa de autocarros no seu todo.*

69 Os influxos de caixa são influxos de caixa e equivalentes de caixa recebidos de partes externas à entidade. Ao identificar se os influxos de caixa de um activo (ou grupo de activos) são em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos (ou grupos de activos), uma entidade considera

vários factores incluindo a forma como o órgão de gestão monitoriza as actividades da entidade (por exemplo, por linhas de produtos, negócios, locais individuais, áreas distritais ou regionais) ou como o órgão de gestão toma decisões acerca da continuação ou alienação dos activos e actividades da entidade. O Exemplo Ilustrativo 1* dá exemplos de identificação de uma unidade geradora de caixa.

70 **Se existir um mercado activo para o produto gerado por um activo ou grupo de activos, esse activo ou grupo de activos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa, mesmo se uma parte ou todo o produto for usado internamente. Se os influxos de caixa gerados por qualquer activo ou unidade geradora de caixa forem afectados por preços de transferência internos, uma entidade deve usar a melhor estimativa do órgão de gestão do(s) futuro(s) preço(s) que possa(m) ser alcançado(s) em transacções em que não exista relacionamento entre as partes para estimar:**

(a) os influxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso do activo ou da unidade geradora de caixa; e

(b) os exfluxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso de quaisquer outros activos ou unidades geradoras de caixa que sejam afectados pelos preços de transferência internos.

71 Mesmo se parte ou todo o produto gerado por um activo ou grupo de activos for usado por outras unidades da entidade (por exemplo, produtos num estádio intermédio de um processo de produção), este activo ou grupo de activos forma uma unidade geradora de caixa separada se a entidade puder vender o produto num mercado activo. Isto justifica-se porque o activo ou grupo de activos podia gerar influxos de caixa que seriam em grande medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. Ao usar informação baseada em orçamentos/previsões financeiros com relação a uma tal unidade geradora de caixa, ou a qualquer outro activo ou unidade geradora de caixa afectado por preços de transferência internos, uma entidade ajusta esta informação se os preços de transferência internos não reflectirem a melhor estimativa do órgão de gestão dos preços futuros que poderiam ser alcançados em transacções em que não exista relacionamento entre as partes.

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

73 Se uma entidade determinar que um activo pertence a uma unidade geradora de caixa diferente da de períodos anteriores, ou que os tipos de activos agregados da unidade geradora de caixa do activo se alteraram, o parágrafo 130 exige divulgações acerca da unidade geradora de caixa, se for reconhecida ou revertida uma perda por imparidade para a unidade geradora de caixa.

Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa

74 A quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é o valor mais elevado entre o justo valor menos os custos de alienação da unidade geradora de caixa e o seu valor de uso. Para efeitos de determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa, qualquer referência nos parágrafos 19–57 a "um activo" é lida como uma referência a "uma unidade geradora de caixa".

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

76 A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa:

(a) inclui apenas a quantia escriturada dos activos que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, à unidade geradora de caixa e que gerarão os influxos de caixa futuros usados ao determinar o valor de uso da unidade geradora de caixa; e

(b) não inclui a quantia escriturada de qualquer passivo reconhecido, a menos que a quantia recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinada sem considerar este passivo.

Isto justifica-se porque o justo valor menos os custos de alienação e o valor de uso de uma unidade geradora de caixa são determinados excluindo os fluxos de caixa relativos aos activos que não façam parte da unidade geradora de caixa e passivos que tenham sido reconhecidos (ver os parágrafos 28 e 43).

77 Quando os activos são agrupados para avaliação da sua recuperabilidade, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os activos que geram ou são usados para gerar a corrente relevante de influxos de caixa. Se assim não for, a unidade geradora de caixa pode parecer que é totalmente recuperável quando de facto ocorreu uma perda por imparidade. Em alguns casos, se bem que alguns activos contribuam para os fluxos de caixa futuros estimados de uma unidade geradora de caixa, eles não podem ser imputados à unidade geradora de caixa numa base razoável e consistente. Este pode ser o caso do goodwill ou activos corporate tais como os activos dos escritórios centrais. Os parágrafos 80–103 explicam como tratar estes activos ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa.

78 Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa. Isto pode ocorrer se a alienação de uma unidade geradora de caixa exigir que o comprador assuma o passivo. Neste caso, o justo valor menos os custos de alienação (ou o fluxo de caixa estimado da alienação final) da unidade geradora de caixa é o preço para vender os activos da unidade geradora de caixa e o passivo conjuntamente, menos os custos de alienação. Para fazer uma comparação lógica entre a quantia escriturada da unidade geradora de caixa e a sua quantia recuperável, a quantia escriturada do passivo é deduzida ao determinar tanto o valor de uso da unidade geradora de caixa como a sua quantia escriturada.

Exemplo
Uma empresa explora uma mina num país onde a legislação exige que o proprietário restaure o local quando concluir a sua exploração da mina. O custo de restauro inclui a reposição da camada de terra que teve de ser removida antes do começo da exploração mineira. Uma provisão para os custos de reposição da camada de terra foi reconhecida logo que a camada foi removida. A quantia provisionada foi reconhecida como parte do custo da mina e tem sido depreciada durante a vida útil da mina. A quantia escriturada da provisão para os custos de restauro corresponde a 500 UM,[(a)] que é igual ao valor presente dos custos de restauro. A entidade está a testar a imparidade da mina. A unidade geradora de caixa da mina é a mina no seu todo. A entidade recebeu várias ofertas de compra

Exemplo

da mina a um preço aproximado de 800 UM. Este preço reflecte o facto de que o comprador assumirá a obrigação de restaurar a camada de terra. Os custos de alienação da mina são negligenciáveis. O valor de uso da mina é aproximadamente 1 200 UM, excluindo os custos de restauro. A quantia escriturada da mina é 1 000 UM.

O justo valor menos os custos de alienação da unidade geradora de caixa é 800 UM. Esta quantia considera os custos de restauro que já foram provisionados. Consequentemente, o valor de uso da unidade geradora de caixa é determinado após consideração dos custos de restauro e é estimado em 700 UM (1 200 UM menos 500 UM). A quantia escriturada da unidade geradora de caixa é 500 UM, que é a quantia escriturada da mina (1 000 UM) menos a quantia escriturada da provisão para custos de restauro (500 UM). Assim, a quantia recuperável da unidade geradora de caixa excede a sua quantia escriturada.

(a) Nesta Norma, as quantias monetárias estão expressas em "unidades monetárias" (UM).

79 Por razões práticas, a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é por vezes determinada após tomar em consideração activos que não fazem parte da unidade geradora de caixa (por exemplo, contas a receber ou outros activos financeiros) ou passivos que tenham sido reconhecidos (por exemplo, contas a pagar, pensões e outras provisões). Nestes casos, a quantia escriturada da unidade geradora de caixa é aumentada pela quantia escriturada desses activos e diminuída pela quantia escriturada desses passivos.

Goodwill

Imputação de goodwill a unidades geradoras de caixa

80 **Para efeitos de testar a imparidade, o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais deve, a partir da data da aquisição, ser imputado a cada uma das unidades geradoras de caixa, ou grupo de unidades geradoras de caixa, da adquirente, que se espera que**

beneficiem das sinergias da concentração de actividades empresariais, independentemente de outros activos ou passivos da adquirida estarem atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. Cada unidade ou grupo de unidades ao qual o goodwill seja assim imputado:

(a) deve representar o nível mais baixo na entidade em que o goodwill é monitorizado para efeitos de gestão interna; e

(b) não deve ser maior do que um segmento operacional como definido pelo parágrafo 5 da IFRS 8 *Segmentos Operacionais* antes da agregação.

81 O goodwill reconhecido numa concentração de actividades empresariais é um activo que representa os benefícios económicos futuros resultantes de outros activos adquiridos numa concentração de actividades empresariais que não sejam individualmente identificados nem separadamente reconhecidos. O goodwill não gera fluxos de caixa independentes de outros activos ou grupos de activos e muitas vezes contribui para os fluxos de caixa de várias unidades geradoras de caixa. O goodwill por vezes não pode ser imputado numa base não arbitrária a unidades geradoras de caixa individuais, mas apenas a grupos de unidades geradoras de caixa. Assim, o nível mais baixo dentro da entidade em que o goodwill é monitorizado para efeitos de gestão interna compreende por vezes um número de unidades geradoras de caixa com as quais o goodwill se relaciona, mas a que não pode ser imputado. As referências nos parágrafos 83–99 e no Apêndice C a uma unidade geradora de caixa à qual o goodwill é imputado devem ser lidas como referências também a um grupo de unidades geradoras de caixa às quais o goodwill é imputado.

82 A aplicação dos requisitos do parágrafo 80 faz com que o goodwill seja testado por imparidade a um nível que reflecte a forma como uma entidade gere as suas actividades e com as quais o goodwill estaria naturalmente associado. Portanto, o desenvolvimento de sistemas de relato adicionais não é geralmente necessário.

83 Uma unidade geradora de caixa à qual o goodwill seja imputado para efeitos de testar a imparidade pode não coincidir com o nível a que o goodwill é imputado de acordo com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* para efeitos de mensurar os ganhos e perdas cambiais. Por exemplo,

se for exigido a uma entidade pela IAS 21 que impute goodwill a níveis relativamente baixos com a finalidade de mensurar os ganhos e perdas cambiais, não é exigido que teste o goodwill quanto a imparidade ao mesmo nível a não ser que também monitorize o goodwill a esse nível para efeitos de gestão interna.

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

85 De acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais puder ser determinada apenas provisoriamente no final do período em que a concentração seja efectuada, a adquirente:

(a) contabiliza a concentração usando esses valores provisórios; e

(b) reconhece qualquer ajustamento a esses valores provisórios como resultado de completar a contabilização inicial no período de mensuração, o qual não deve exceder doze meses após a data de aquisição.

Nestas circunstâncias, pode também não ser possível concluir a imputação inicial do goodwill reconhecido na concentração antes do fim do período anual em que a concentração é efectuada. Quando for este o caso, a entidade divulga a informação exigida pelo parágrafo 133.

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

(a) incluído na quantia escriturada da unidade operacional quando se apura o ganho ou perda no momento da alienação; e

(b) mensurado com base nos valores relativos da actividade alienada e da porção da unidade geradora de caixa retida, a não ser que a entidade possa demonstrar que algum outro método reflecte melhor o goodwill associado à actividade alienada.

Exemplo
Uma entidade vende por 100 UM uma actividade que fazia parte de uma unidade geradora de caixa a que tinha sido imputado goodwill O goodwill imputado à unidade não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos a um nível inferior ao dessa unidade, excepto arbitrariamente. A quantia recuperável da parte da unidade geradora de caixa retida é de 300 UM. *Dado que o goodwill imputado à unidade geradora de caixa não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos de forma não arbitrária a um nível inferior ao dessa unidade, o goodwill associado à actividade alienada é mensurado na base dos valores relativos da actividade alienada e da parte da unidade retida. Assim, 25 % do goodwill imputado à unidade geradora de caixa é incluído na quantia escriturada da actividade que é vendida.*

87 **Se uma entidade reorganiza a sua estrutura de relato de forma que altera a composição de uma ou mais unidades geradoras de caixa às quais tenha sido imputado goodwill, o goodwill deve ser reimputado às unidades afectadas. Esta nova imputação deve ser efectuada usando uma abordagem de valor relativo semelhante à utilizada quando uma entidade aliena uma actividade de uma unidade geradora de caixa, a não ser que a entidade possa demonstrar que outro método reflecte melhor o goodwill associado às unidades reorganizadas.**

Exemplo
O goodwill tinha anteriormente sido imputado à unidade geradora de caixa A. O goodwill imputado a A não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos a um nível inferior ao de A, excepto arbitrariamente. A unidade geradora de caixa A vai ser dividida e integrada em três outras unidades geradoras de caixa, B, C e D. *Dado que o goodwill imputado a A não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos de forma não arbitrária a um nível inferior ao de A, ele é reimputado às unidades B, C e D na base dos valores relativos das*

Exemplo
três partes de A antes de essas partes serem integradas em B, C e D.

Teste de imparidade das unidades geradoras de caixa com goodwill

88 **Quando, tal como descrito no parágrafo 81, o goodwill for relativo a uma unidade geradora de caixa mas não tenha sido imputado a essa unidade, a unidade deve ser testada quanto a imparidade, sempre que exista um indício de que essa unidade possa estar em imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, excluindo qualquer goodwill, com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 104.**

89 Se uma unidade geradora de caixa descrita no parágrafo 88 incluir na sua quantia escriturada um activo intangível que tenha uma vida útil indefinida ou ainda não esteja disponível para uso e se esse activo apenas puder ser testado quanto a imparidade como parte da unidade geradora de caixa, o parágrafo 10 exige que a unidade também seja testada quanto a imparidade anualmente.

90 **Uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill deve ser testada quanto a imparidade anualmente, e sempre que exista um indício de que essa unidade possa estar em imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, incluindo o goodwill, com a sua quantia recuperável. Se a quantia recuperável da unidade exceder a sua quantia escriturada, a unidade e o goodwill imputado a essa unidade devem ser considerados como não estando em imparidade. Se a quantia escriturada da unidade exceder a sua quantia recuperável, a entidade deve reconhecer a perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104.**

91–95 [Eliminados]

Oportunidade dos testes de imparidade

96 **O teste de imparidade anual para uma unidade geradora de caixa a que tenha sido imputado goodwill pode ser efectuado a qualquer momento**

durante um período anual, desde que o teste seja efectuado no mesmo momento todos os anos. Unidades geradoras de caixa diferentes podem ser testadas quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se uma parte ou todo o goodwill imputado a uma unidade geradora de caixa foi adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período corrente anual, essa unidade deve ser testada quanto a imparidade antes do final do período corrente anual.

97 **Se os activos que constituem a unidade geradora de caixa a que tenha sido imputado goodwill forem testados quanto a imparidade ao mesmo tempo que a unidade que contém o goodwill, eles devem ser testados quanto a imparidade antes da unidade que contém o goodwill. Do mesmo modo, se as unidades geradoras de caixa que constituem um grupo de unidades geradoras de caixa a que tenha sido imputado goodwill forem testadas quanto a imparidade ao mesmo tempo que o grupo de unidades que contém o goodwill, as unidades individuais devem ser testadas quanto a imparidade antes do grupo de unidades que contém o goodwill.**

98 No momento do teste de imparidade de uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill, pode haver um indício de uma imparidade de um activo dentro da unidade que contém o goodwill. Nessas circunstâncias, a entidade testa o activo quanto a imparidade primeiro, e reconhece qualquer perda por imparidade para esse activo antes de testar a imparidade da unidade geradora de caixa que contém o goodwill. Do mesmo modo, pode haver um indício de uma imparidade de uma unidade geradora de caixa dentro de um grupo de unidades que contém o goodwill. Nessas circunstâncias, a entidade testa a unidade geradora de caixa quanto a imparidade primeiro, e reconhece qualquer perda por imparidade nessa unidade antes de testar a imparidade do grupo de unidades ao qual seja imputado o goodwill.

99 **O cálculo detalhado mais recente da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill feito num período precedente pode ser usado no teste de imparidade para essa unidade no período corrente, desde que sejam satisfeitos todos os seguintes critérios:**

(a) **os activos e passivos que compõem a unidade não alteraram significativamente desde o cálculo mais recente da quantia recuperável;**

(b) **o mais recente cálculo da quantia recuperável resultou numa quantia que excedeu a quantia escriturada da unidade por uma margem substancial; e**

(c) **com base numa análise dos acontecimentos que tenham ocorrido e das circunstâncias que tenham alterado desde o cálculo mais recente da quantia recuperável, seja remota a probabilidade de que uma determinação da quantia recuperável corrente seja inferior à quantia escriturada da unidade.**

Activos corporate

100 Os activos corporate incluem activos do grupo ou departamentais tais como o edifício de uma sede ou de uma divisão da entidade, equipamento de processamento de dados ou um centro de pesquisa. A estrutura de uma entidade determina se um activo satisfaz a definição desta Norma de activos corporate para uma unidade geradora de caixa em particular. As características distintivas dos activos corporate são as de que eles não geram influxos de caixa independentemente de outros activos ou grupos de activos e a sua quantia escriturada não pode ser inteiramente atribuída à unidade geradora de caixa em análise.

101 Dado que os activos corporate não geram influxos de caixa separados, a quantia recuperável de um activo corporate individual não pode ser determinada a não ser que o órgão de gestão tenha decidido alienar o activo. Consequentemente, se houver um indício de que um activo corporate possa estar em imparidade, a quantia recuperável é determinada para a unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa ao qual o activo corporate pertença, sendo comparada com a quantia escriturada desta unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa. Qualquer perda por imparidade é reconhecida de acordo com o parágrafo 104.

102 **Ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa, uma entidade deve identificar todos os activos corporate relativos à unidade geradora**

de caixa em análise. Se uma parte da quantia escriturada de um activo corporate:

(a) puder ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve comparar a quantia escriturada da unidade, incluindo a parte da quantia escriturada do activo corporate imputada à unidade, com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 104.

(b) não puder ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve:

(i) comparar a quantia escriturada da unidade, excluindo o activo corporate, com a sua quantia recuperável e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104;

(ii) identificar o mais pequeno grupo de unidades geradoras de caixa que inclua a unidade geradora de caixa em análise e a que uma parte da quantia escriturada do activo corporate possa ser imputada numa base razoável e consistente; e

(iii) comparar a quantia escriturada desse grupo de unidades geradoras de caixa, incluindo a parte da quantia escriturada do activo corporate imputada a esse grupo de unidades, com a quantia recuperável do grupo de unidades. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 104.

103 O Exemplo Ilustrativo 8* mostra a aplicação destes requisitos aos activos corporate.

Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

104 Uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa (o grupo mais pequeno de unidades geradoras de caixa ao qual tenha sido imputado goodwill ou um activo corporate) deve ser reconhecida se, e apenas se, a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) for inferior à quantia escriturada da unidade (grupo de unidades). A perda

por imparidade deve ser imputada para reduzir a quantia escriturada dos activos da unidade (grupo de unidades) pela ordem que se segue:

(a) primeiro, reduzindo a quantia escriturada de qualquer goodwill imputado à unidade geradora de caixa (grupo de unidades); e

(b) depois, reduzindo a quantia escriturada dos outros activos da unidade (grupo de unidades) proporcionalmente com base na quantia escriturada de cada activo da unidade (grupo de unidades).

Estas reduções nas quantias escrituradas devem ser tratadas como perdas por imparidade nos activos individuais e reconhecidas de acordo com o parágrafo 60.

105 Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104, uma entidade não deve reduzir a quantia escriturada de um activo que fique abaixo do maior valor entre:

(a) o seu justo valor menos os custos de alienação (se mensurável);

(b) o seu valor de uso (se determinável); e

(c) zero.

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

106 Se não for praticável estimar a quantia recuperável de cada activo individual de uma unidade geradora de caixa, esta Norma exige uma imputação arbitrária de uma perda por imparidade entre os activos dessa unidade, que não sejam goodwill, dado que todos os activos de uma unidade geradora de caixa funcionam conjuntamente.

107 Se a quantia recuperável de um activo individual não puder ser determinada (ver o parágrafo 67):

(a) é reconhecida uma perda por imparidade do activo se a sua quantia escriturada for maior do que o mais alto entre o seu justo valor menos os custos de alienação e os resultados dos procedimentos de imputação descritos nos parágrafos 104 e 105; e

(b) não é reconhecida qualquer perda por imparidade do activo se a unidade geradora de caixa relacionada não estiver em imparidade.

Isto aplica-se mesmo se o justo valor menos os custos de alienação do activo for inferior à sua quantia escriturada.

Exemplo

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

Pressuposto 1: os orçamentos/previsões aprovados pelo órgão de gestão reflectem que não existe compromisso do mesmo para substituir a máquina. *A quantia recuperável da máquina por si só não pode ser estimada porque o valor de uso da máquina:*

(a) pode diferir do seu justo valor menos os custos de alienação; e
(b) apenas pode ser determinada para a unidade geradora de caixa a que a máquina pertence (a linha de produção).

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

Pressuposto 2: os orçamentos/provisões aprovados pelo órgão de gestão reflectem que existe um compromisso do mesmo para substituir a máquina e vendê-la no futuro próximo. Estima-se que os fluxos de caixa do uso continuado da máquina até à sua alienação serão negligenciáveis.

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

108 Após terem sido aplicados os requisitos dos parágrafos 104 e 105, deve ser reconhecido um passivo para qualquer quantia remanescente de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa se, e apenas se, isso for exigido por outra IFRS.

Reversão de uma perda por imparidade

109 Os parágrafos 110–116 estabelecem os requisitos para reverter uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores para um activo ou unidade geradora de caixa. Estes requisitos usam o termo "um activo" mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. São estabelecidos requisitos adicionais para um activo individual nos parágrafos 117–121, para uma unidade geradora de caixa nos parágrafos 122 e 123 e para o goodwill nos parágrafos 124 e 125.

110 Uma entidade deve avaliar no fim de cada período de relato se há qualquer indício de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores para um activo, que não o goodwill, possa já não existir ou possa ter diminuído. Se existir qualquer indício, a entidade deve estimar a quantia recuperável desse activo.

111 Ao avaliar se existe qualquer indício de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores para um activo, que não o goodwill, possa já não existir ou possa ter diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, o seguinte:

Fontes externas de informação

(a) existem dados observáveis de que durante o período o valor do activo aumentou significativamente.

(b) ocorreram durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito favorável na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o activo está dedicado;

(c) as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre o investimento diminuíram durante o período, e essas reduções irão provavelmente afectar a taxa de desconto usada para calcular o valor de uso de um activo e aumentarão materialmente a quantia recuperável do activo.

Fontes internas de informação

(d) ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, alterações significativas com um efeito favorável na entidade, até ao ponto em que, ou na forma em que, um activo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos suportados durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do activo ou reestruturar a actividade a que o activo pertence.

(e) existe evidência em relatórios internos que indica que o desempenho económico de um activo é, ou será, melhor do que o esperado.

112 Os indícios de um potencial decréscimo numa perda por imparidade descritos no parágrafo 111 são principalmente o espelho dos indícios de uma potencial perda por imparidade descritos no parágrafo 12.

113 Se houver um indício de que uma perda por imparidade reconhecida para um activo, que não seja o goodwill, possa já não existir ou possa ter diminuído, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual pode necessitar de ser revisto e ajustado de acordo com a IFRS aplicável ao activo, mesmo que nenhuma perda por imparidade do activo seja revertida.

114 Uma perda por imparidade de um activo, que não o goodwill, reconhecida em períodos anteriores deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do activo desde que foi reconhecida a última perda por imparidade. Se for este o caso, a quantia escriturada do activo deve, excepto como descrito no parágrafo 117, ser aumentada para a sua quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.

115 Uma reversão de uma perda por imparidade reflecte um aumento no potencial de serviço estimado do activo, seja por uso ou por venda, desde a última data em que uma entidade reconheceu uma perda por imparidade para esse activo. O parágrafo 130 exige que uma entidade identifique a alteração nas estimativas que origina o aumento no potencial de serviço estimado. Exemplos de alterações nas estimativas incluem:

(a) uma alteração na base da quantia recuperável (isto é, se a quantia recuperável está baseada no justo valor menos os custos de alienação ou no valor de uso);

(b) se a quantia recuperável foi baseada no valor de uso, uma alteração na quantia ou na oportunidade dos fluxos de caixa futuros estimados ou na taxa de desconto; ou

(c) se a quantia recuperável foi baseada no justo valor menos os custos de alienação, uma alteração na estimativa dos componentes do justo valor menos os custos de alienação.

116 O valor de uso de um activo pode tornar-se maior do que a quantia escriturada do activo simplesmente porque o valor presente dos influxos de caixa futuros aumentam à medida que se tornam mais próximos. Porém, o potencial de serviço do activo não aumentou. Por conseguinte, uma perda por imparidade não é revertida apenas por efeito da passagem do tempo, mesmo se a quantia recuperável do activo se tornar superior à sua quantia escriturada.

Reversão de uma perda por imparidade de um activo individual

117 A quantia escriturada aumentada de um activo, que não o goodwill, atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade não deve

exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) caso não tivesse sido reconhecida qualquer perda por imparidade para o activo em anos anteriores.

118 Qualquer aumento na quantia escriturada de um activo, que não o goodwill, acima da quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) caso não tivesse sido reconhecida qualquer perda por imparidade nesse activo em anos anteriores, é uma revalorização. Ao contabilizar tal revalorização, uma entidade aplica a IFRS aplicável a esse activo.

119 Uma reversão de uma perda por imparidade de um activo, que não o goodwill, deve ser reconhecida imediatamente nos resultados, a não ser que o activo esteja escriturado pela quantia revalorizada segundo uma outra IFRS (por exemplo, o modelo de revalorização da IAS 16). Qualquer reversão de uma perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como um acréscimo de revalorização de acordo com essa outra IFRS.

120 Uma reversão de uma perda por imparidade num activo revalorizado é reconhecida em outro rendimento integral e aumenta o excedente de revalorização desse activo. Contudo, até ao ponto em que uma perda por imparidade no mesmo activo revalorizado tenha sido anteriormente reconhecida nos resultados, uma reversão dessa perda por imparidade também é reconhecida nos resultados.

121 Após ser reconhecida uma reversão de uma perda por imparidade, o gasto de depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.

Reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

122 Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos activos da unidade, excepto para o

goodwill, proporcionalmente às quantias escrituradas desses activos. Estes aumentos nas quantias escrituradas devem ser tratados como reversões de perdas por imparidade de activos individuais e reconhecidos de acordo com o parágrafo 119.

123 Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo 122, a quantia escriturada de um activo não deve ser aumentada acima do mais baixo valor entre:

(a) a sua quantia recuperável (se determinável); e

(b) a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortizações ou depreciações) se não tivesse sido reconhecida qualquer perda por imparidade para o activo em períodos anteriores.

A quantia da reversão da perda por imparidade que de outra forma teria sido imputada ao activo deve ser imputada proporcionalmente aos outros activos da unidade, excepto para o goodwill.

Reversão de uma perda por imparidade de goodwill

124 Uma perda por imparidade reconhecida para o goodwill não deve ser revertida num período subsequente.

125 A IAS 38 *Activos Intangíveis* proíbe o reconhecimento de goodwill gerado internamente. Qualquer aumento na quantia recuperável de goodwill nos períodos que se seguem ao reconhecimento de uma perda por imparidade nesse goodwill é provável que seja um aumento no goodwill gerado internamente, e não uma reversão de uma perda por imparidade reconhecida para o goodwill adquirido.

Divulgação

126 Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos:

(a) a quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período e as linhas da demonstração do rendimento integral em que essas perdas por imparidade são incluídas.

(b) a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período e as linhas da demonstração do

rendimento integral em que essas perdas por imparidade são revertidas.

(c) a quantia de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas em outro rendimento integral durante o período.

(d) a quantia de reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas em outro rendimento integral durante o período.

127 Uma classe de activos é um agrupamento de activos de natureza e uso similares nas operações de uma entidade.

128 A informação exigida no parágrafo 126 pode ser apresentada com outra informação divulgada para a classe de activos. Por exemplo, esta informação pode ser incluída numa reconciliação da quantia escriturada de activos fixos tangíveis, no início e no fim do período, tal como exigido pela IAS 16.

129 Uma entidade que relata informação por segmentos de acordo com a IFRS 8 deve divulgar o seguinte para cada segmento relatável:

(a) a quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados e em outro rendimento integral durante o período.

(b) a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados e em outro rendimento integral durante o período.

130 Uma entidade deve divulgar o seguinte para um activo individual (incluindo goodwill) ou uma unidade geradora de caixa relativamente ao qual foi reconhecida ou revertida uma perda por imparidade durante o período:

(a) os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda por imparidade;

(b) a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida;

(c) para um activo individual:

(i) a natureza do activo; e

(ii) se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a IFRS 8, o segmento relatável ao qual o activo pertence;

(d) para uma unidade geradora de caixa:

(i) uma descrição da unidade geradora de caixa (por exemplo, se é uma linha de produtos, uma fábrica, uma actividade operacional, uma área geográfica ou um segmento relatável tal como definido na IFRS 8);

(ii) a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida por classe de activos e, se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a IFRS 8, por segmento relatável; e

(iii) se a agregação de activos relativa à identificação da unidade geradora de caixa se alterou desde a estimativa anterior da quantia recuperável (se a houver) da unidade geradora de caixa, uma descrição da forma actual e anterior de agregar activos e as razões de alterar a forma como é identificada a unidade geradora de caixa.

(e) a quantia recuperável do activo (unidade geradora de caixa) e se essa quantia recuperável é o seu justo valor menos os custos de alienação ou o seu valor de uso;

(f) se a quantia recuperável for o justo valor menos os custos de alienação, a entidade deve divulgar a seguinte informação:

(i) o nível na hierarquia do justo valor (ver a IFRS 13) no qual a mensuração pelo justo valor do activo (unidade geradora de caixa) é classificada na sua totalidade (sem ter em conta a observância dos "custos da alienação");

(ii) relativamente a mensurações pelo justo valor classificadas no Nível 2 e Nível 3 daquela hierarquia, uma descrição das técnicas de avaliação usadas para mensurar o justo valor menos os custos de alienação. Se tiver havido uma alteração na técnica de avaliação, a entidade deve divulgar as razões para o fazer; e

(iii) relativamente a mensurações pelo justo valor classificadas no Nível 2 e Nível 3 daquela hierarquia, os pressupostos principais nos quais o órgão de gestão baseou a sua determinação do justo valor menos os custos de alienação. Os pressupostos principais são os que se mostrem mais sensíveis à quantia recuperável do activo (unidade

geradora de caixa). A entidade deve também divulgar as taxas de desconto usadas na mensuração corrente e na mensuração anterior caso o justo valor menos os custos de alienação seja mensurado usando uma técnica de valor presente.

(g) se a quantia recuperável for o valor de uso, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa corrente e anterior (se houver) do valor de uso.

131 Uma entidade deve divulgar a seguinte informação para as perdas por imparidade agregadas e as reversões de perdas por imparidade agregadas reconhecidas durante o período relativamente às quais não seja divulgada qualquer informação de acordo com o parágrafo 130:

(a) as principais classes de activos afectadas por perdas por imparidade e as principais classes de activos afectadas por reversões de perdas por imparidade.

(b) os principais acontecimentos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento destas perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade.

132 Uma entidade é encorajada a divulgar os pressupostos usados para determinar a quantia recuperável de activos (unidades geradoras de caixa) durante o período. Contudo, o parágrafo 134 exige que uma entidade divulgue informação acerca das estimativas usadas para mensurar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa quando o goodwill ou um activo intangível com uma vida útil indefinida for incluído na quantia escriturada dessa unidade.

133 Se, de acordo com o parágrafo 84, qualquer parte do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período não tiver sido imputada a uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) no fim do período de relato, a quantia do goodwill não imputado deve ser divulgada em conjunto com as razões pelas quais a quantia permanece não imputada.

Estimativas usadas para mensurar quantias recuperáveis de unidades geradoras de caixa contendo goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas

134 **Uma entidade deve divulgar a informação exigida por (a)-(f) para cada unidade geradora de caixa (grupo de unidades) relativamente às quais a quantia escriturada de goodwill ou de activos intangíveis com vida útil indefinida imputados a essa unidade (grupo de unidades) seja significativa em comparação com a quantia escriturada total de goodwill ou de activos intangíveis com vida útil indefinida da entidade:**

(a) **a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade (grupo de unidades).**

(b) **a quantia escriturada de activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada à unidade (grupo de unidades).**

(c) **a base na qual a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) tenha sido determinada (ou seja, o valor de uso ou o justo valor menos os custos de alienação).**

(d) **se a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) for baseada no valor de uso:**

(i) **cada pressuposto-chave em que o órgão de gestão baseou as suas projecções de fluxos de caixa para o período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes. Os pressupostos-chave são aqueles relativamente aos quais a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja mais sensível.**

(ii) **uma descrição da abordagem do órgão de gestão para determinar os valores atribuídos a cada pressuposto-chave, se esses valores reflectem a experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação.**

(iii) **o período sobre o qual o órgão de gestão projectou fluxos de caixa com base em orçamentos/previsões financeiros por ele aprovados e, quando for usado um período**

superior a cinco anos para uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades), uma explicação da justificação de utilizar um período mais longo.

(iv) a taxa de crescimento usada para extrapolar projecções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes, e a justificação para usar qualquer taxa de crescimento que exceda a taxa média de crescimento a longo prazo para os produtos, indústrias ou país ou países nos quais a entidade opera, ou para o mercado ao qual a unidade (grupo de unidades) se dedica.

(v) as taxas de desconto aplicadas às projecções de fluxos de caixa.

(e) se a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) se basear no justo valor menos os custos de alienação, as técnicas de avaliação utilizadas para mensurar esse justo valor menos os custos de alienação. Uma entidade não é obrigada a fazer as divulgações exigidas pela IFRS 13. Se o justo valor menos os custos de alienação não for mensurado com base num preço cotado de uma unidade (grupo de unidades) idêntica, uma entidade deve divulgar a seguinte informação:

(i) cada pressuposto-chave no qual o órgão de gestão baseou o seu cálculo de justo valor menos os custos de alienação. Os pressupostos-chave são aqueles relativamente aos quais a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja mais sensível.

(ii) uma descrição da abordagem do órgão de gestão para determinar os valores atribuídos a cada pressuposto-chave, se esses valores reflectem a experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação.

(iiA) o nível na hierarquia do justo valor (ver a IFRS 13) no qual a mensuração pelo justo valor é classificada na sua

totalidade (sem ter em conta a observância dos "custos da alienação").

(iiB) se tiver ocorrido uma alteração na técnica de avaliação, a alteração e os respectivos motivos.

Se o justo valor menos os custos de alienação for mensurado utilizando projecções de fluxos de caixa descontados, uma entidade deve divulgar a seguinte informação:

(iii) o período durante o qual o órgão de gestão projectou os fluxos de caixa.

(iv) a taxa de crescimento utilizada para extrapolar as projecções de fluxos de caixa.

(v) as taxas de desconto aplicadas às projecções de fluxos de caixa.

(f) se uma alteração razoavelmente possível num pressuposto-chave em que o órgão de gestão tenha baseado a sua determinação da quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) fizesse com que a quantia escriturada da unidade (grupo de unidades) excedesse a sua quantia recuperável:

(i) a quantia pela qual a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) excede a sua quantia escriturada;

(ii) o valor atribuído ao pressuposto-chave;

(iii) a quantia pela qual o valor atribuído ao pressuposto-chave deverá ser alterado, após incorporar quaisquer efeitos resultantes dessa alteração nas outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, por forma a que a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja igual à sua quantia escriturada.

135 Se uma parte ou toda a quantia escriturada de goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas for imputada a várias unidades geradoras de caixa (grupos de unidades), e a quantia assim imputada a cada unidade (grupo de unidades) não for significativa em comparação com a quantia escriturada total de goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas da entidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com a quantia escriturada agregada de goodwill ou activos

intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada a essas unidades (grupos de unidades). Além disso, se as quantias recuperáveis de qualquer dessas unidades (grupos de unidades) se basearem nos mesmos pressupostos-chave e a quantia escriturada agregada de goodwill ou activos intangíveis com vidas indefinidas imputada aos mesmos for significativa em comparação com a quantia escriturada total de goodwill ou activos intangíveis com vidas indefinidas da entidade, uma entidade deve divulgar esse facto, em conjunto com:

(a) a quantia escriturada agregada de goodwill imputada a essas unidades (grupo de unidades).

(b) a quantia escriturada agregada de activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada a essas unidades (grupo de unidades).

(c) uma descrição dos pressupostos-chave.

(d) uma descrição da abordagem do órgão de gestão para determinar os valores atribuídos aos pressupostos-chave, se esses valores reflectem a experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação.

(e) se uma alteração razoavelmente possível nos pressupostos-chave levasse a que o agregado das quantias escrituradas das unidades (grupos de unidades) exceda o agregado das suas quantias recuperáveis:

(i) a quantia pela qual o agregado das quantias recuperáveis das unidades (grupos de unidades) excede o agregado das suas quantias escrituradas.

(ii) os valores atribuídos aos pressupostos-chave.

(iii) a quantia pela qual os valores atribuídos aos pressupostos-chave deverão ser alterados, após incorporação de quaisquer efeitos consequenciais da alteração nas outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, por forma a que o agregado das quantias recuperáveis das unidades (grupo de unidades) seja igual ao agregado das suas quantias escrituradas.

136 O cálculo detalhado mais recente, feito num período precedente, da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) pode, de acordo com o parágrafo 24 ou 99, ser transportado e usado no teste de imparidade para essa unidade (grupo de unidades) no período corrente, desde que sejam satisfeitos critérios especificados. Quando for este o caso, a informação relativa a essa unidade (grupo de unidades) que é incorporada nas divulgações exigidas pelos parágrafos 134 e 135 relaciona-se com o cálculo transportado da quantia recuperável.

137 O Exemplo Ilustrativo 9* mostra as divulgações exigidas pelos parágrafos 134 e 135.

Disposições transitórias e data de eficácia

138 [Eliminado]

139 Uma entidade deve aplicar esta Norma:

(a) ao goodwill e a activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais para as quais a data do acordo seja em ou após 31 de Março de 2004; e

(b) a todos os outros activos prospectivamente a partir do início do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004.

140 As entidades às quais se aplique o parágrafo 139 são encorajadas a aplicar os requisitos desta Norma antes das datas de eficácia especificadas no parágrafo 139. Contudo, se uma entidade aplicar esta Norma antes dessas datas de eficácia, deve também aplicar simultaneamente a IFRS 3 e a IAS 38 (como revista em 2004).

140A A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 61, 120, 126 e 129. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

140B A IFRS 3 (como revista em 2008) emendou os parágrafos 65, 81, 85 e 139, eliminou os parágrafos 91–95 e 138 e adicionou o Apêndice C. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, as emendas também deverão ser aplicadas a esse período anterior.

140C O parágrafo 134(e) foi emendado com base no documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda antecipadamente, deve divulgar esse facto.

140D O documento *Custo de um Investimento numa Subsidiária, Entidade Conjuntamente Controlada ou Associada* (emendas à IFRS 1 *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* e IAS 27), emitido em Maio de 2008, adicionou o parágrafo 12(h). Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas com ela relacionadas, constantes dos parágrafos 4 e 38A da IAS 27, antecipadamente, deve aplicar a emenda constante do parágrafo 12(h) em simultâneo.

140E O documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS* emitido em Abril de 2009 emendou o parágrafo 80(b). Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda antecipadamente, deve divulgar esse facto.

140F [Eliminado]

140G [Eliminado]

140H A IFRS 10 e a IFRS 11, emitidas em Maio de 2011, emendaram o parágrafo 4, o título que antecede o parágrafo 12(h) e o parágrafo 12(h). Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 10 e a IFRS 11.

140I A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou os parágrafos 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 e 134, eliminou os parágrafos 25–27 e adicionou o parágrafo 53A. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

140J Em Maio de 2013 foram emendados os parágrafos 130 e 134 e o título do parágrafo 138. Uma entidade deve aplicar essas emendas retrospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada. Uma entidade não deve aplicar essas emendas a períodos (incluindo períodos comparativos) em que não aplique também a IFRS 13.

140K [Eliminado]

140L A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou o parágrafo 2. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 15.

140M A IFRS 9, emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 2, 4 e 5 e eliminou os parágrafos 140F, 140G e 140K. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Revogação da IAS 36 (emitida em 1998)

141 Esta Norma substitui a IAS 36 *Imparidade de Activos* (emitida em 1998).

Apêndice A
Uso de técnicas de valor presente para mensurar o valor de uso

Este apêndice é parte integrante desta Norma. Proporciona orientação sobre o uso de técnicas de valor presente na mensuração do valor de uso. Embora a orientação use o termo "activo", ela aplica-se igualmente a um grupo de activos que formem uma unidade geradora de caixa.

Os componentes de uma mensuração do valor presente

A1 Os seguintes elementos em conjunto mostram as diferenças económicas entre activos:

(a) uma estimativa do fluxo de caixa futuro, ou em casos mais complexos, de uma série de fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo;

(b) expectativas acerca das variações possíveis na quantia ou momento desses fluxos de caixa;

(c) o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco do mercado;

(d) o preço de assumir a incerteza inerente ao activo; e

(e) outros factores (tais como a falta de liquidez), por vezes não identificáveis, que os participantes do mercado reflectiriam ao apreçar os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.

A2 Este apêndice põe em contraste duas abordagens para calcular o valor presente, podendo qualquer delas ser usada para estimar o valor de uso de um activo, dependendo das circunstâncias. Segundo a abordagem "tradicional", os ajustamentos dos factores (b)–(e) descritos no parágrafo A1 estão embutidos na taxa de desconto. Segundo a abordagem do "fluxo de caixa esperado", os factores (b), (d) e (e) provocam ajustamentos para atingir fluxos de caixa esperados com risco ajustado. Qualquer que seja a abordagem que uma entidade adopte para reflectir as expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou momento de fluxos de caixa futuros, o resultado deve ser o de reflectir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, isto é, a média ponderada de todos os desfechos possíveis.

Princípios gerais

A3 As técnicas usadas para estimar os fluxos de caixa futuros e as taxas de juro variarão de uma situação para outra dependendo das circunstâncias que rodeiam o activo em questão. Contudo, os princípios gerais seguintes regulam qualquer aplicação de técnicas de valor presente na mensuração de activos:

(a) as taxas de juro usadas para descontar fluxos de caixa devem reflectir pressupostos que sejam consistentes com os inerentes aos fluxos de caixa estimados. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será duplicado ou ignorado. Por exemplo, uma taxa de desconto de 12% pode ser aplicada a fluxos de caixa contratuais de um empréstimo concedido. Essa taxa reflecte as expectativas acerca de futuros incumprimentos de empréstimos com características particulares. Essa taxa de 12% não deveria ser usada para descontar fluxos de caixa esperados porque esses fluxos de caixa já reflectem pressupostos acerca de futuros incumprimentos.

(b) os fluxos de caixa e as taxas de desconto estimados devem estar isentos de enviesamentos e factores não relacionados com o activo em questão. Por exemplo, uma subavaliação deliberada dos fluxos de caixa líquidos estimados para melhorar a aparente futura rentabilidade de um activo introduz um enviesamento na mensuração.

(c) os fluxos de caixa estimados ou as taxas de desconto devem reflectir a variedade de possíveis desfechos e não uma única quantia possível, mínima ou máxima mais provável.

Abordagem tradicional e pelo fluxo de caixa esperado ao valor presente

Abordagem tradicional

A4 As aplicações contabilísticas do valor presente têm tradicionalmente usado um único conjunto de fluxos de caixa estimados e uma única taxa de desconto, muitas vezes descrita como "a taxa correspondente ao risco". Com efeito, a abordagem tradicional assume que uma convenção única de taxa de desconto pode incorporar todas as expectativas acerca dos fluxos de caixa futuros e o

prémio de risco apropriado. Assim, a abordagem tradicional coloca muito da ênfase na selecção da taxa de desconto.

A5 Em algumas circunstâncias, como nos casos em que podem ser observados activos comparáveis no mercado, é relativamente fácil de aplicar uma abordagem tradicional. Para activos com fluxos de caixa contratuais, ela é consistente com a forma como os participantes do mercado descrevem activos, como "uma obrigação a 12%".

A6 Contudo, a abordagem tradicional pode não abordar apropriadamente alguns problemas de mensuração complexos, tal como a mensuração de activos não financeiros para os quais não existe mercado para o item ou um item comparável. Uma procura apropriada "da taxa correspondente ao risco" exige a análise de pelo menos dois itens – um activo que exista no mercado e que tenha uma taxa de juro observada e o activo a mensurar. A taxa de desconto apropriada para os fluxos de caixa a mensurar deve ser inferida da taxa de juro observável nesse outro activo. Para efectuar essa inferência, as características dos fluxos de caixa do outro activo devem ser similares às do activo a mensurar. Portanto, quem mensura deve fazer o seguinte:

(a) identificar o conjunto de fluxos de caixa que serão descontados;

(b) identificar outro activo no mercado que pareça ter características de fluxo de caixa similares;

(c) comparar os conjuntos de fluxos de caixa dos dois itens para assegurar que são similares (por exemplo, são ambos conjuntos de fluxos de caixa contratuais, ou um é contratual e o outro um fluxo de caixa estimado?);

(d) avaliar se há um elemento num item que não esteja presente no outro (por exemplo, um é menos líquido do que o outro?); e

(e) avaliar se é provável que ambos os conjuntos de fluxos de caixa se comportem (isto é, variem) de forma similar face a alterações em condições económicas.

Abordagem pelo fluxo de caixa esperado

A7 A abordagem pelo fluxo de caixa esperado é, em algumas situações, uma ferramenta de mensuração mais eficaz do que a abordagem tradicional. Ao

desenvolver uma mensuração, a abordagem pelo fluxo de caixa esperado usa todas as expectativas acerca dos possíveis fluxos de caixa em vez do fluxo de caixa único mais provável. Por exemplo, um fluxo de caixa pode ser de 100 UM, 200 UM ou 300 UM com probabilidades de 10%, 60% e 30%, respectivamente. O fluxo de caixa esperado é de 220 UM. A abordagem pelo fluxo de caixa esperado difere assim da abordagem tradicional ao se focar na análise directa dos fluxos de caixa em questão e em demonstrações mais explícitas dos pressupostos usados na mensuração.

A8 A abordagem pelo fluxo de caixa esperado também permite o uso de técnicas de valor presente quando o momento dos fluxos de caixa for incerto. Por exemplo, um fluxo de caixa de 1 000 UM pode ser recebido num ano, dois anos ou três anos com probabilidades de 10%, 60% e 30%, respectivamente. O exemplo abaixo mostra o cálculo do valor presente esperado nessa situação.

Valor presente de 1 000 UM em 1 ano a 5%	952,38 UM	
Probabilidade	10.00%	95,24 UM
Valor presente de 1 000 UM em 2 anos a 5,25%	902,73 UM	
Probabilidade	60.00%	541,64 UM
Valor presente de 1 000 UM em 3 anos a 5,50%	851,61 UM	
Probabilidade	30.00%	255,48 UM
Valor presente esperado		892,36 UM

A9 O valor presente esperado de 892,36 UM difere da noção tradicional da melhor estimativa de 902,73 UM (a probabilidade de 60%). Um cálculo tradicional do valor presente aplicado a este exemplo exige uma decisão sobre quais os momentos possíveis dos fluxos de caixa usar e, assim, não reflecte as probabilidades de outros momentos. Isto deve-se ao facto de a taxa de desconto num cálculo de valor presente tradicional não reflectir as incertezas da oportunidade.

A10 O uso de probabilidades é um elemento essencial da abordagem pelo fluxo de caixa esperado. Alguns questionam se a consideração de probabilidades a

estimativas altamente subjectivas sugere maior precisão do que, de facto, existe. Contudo, a correcta aplicação da abordagem tradicional (descrita no parágrafo A6) exige as mesmas estimativas e subjectividade sem proporcionar a transparência de cálculo da abordagem pelo fluxo de caixa esperado.

A11 Muitas estimativas desenvolvidas na prática corrente já incorporam informalmente os elementos dos fluxos de caixa esperados. Além disso, os contabilistas enfrentam muitas vezes a necessidade de mensurar um activo usando informação limitada sobre as probabilidades de possíveis fluxos de caixa. Por exemplo, um contabilista pode ser confrontado com as seguintes situações:

(a) a quantia estimada fica algures entre 50 UM e 250 UM, mas nenhuma quantia neste intervalo é mais provável do que qualquer outra. Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 150 UM [(50 + 250)/2].

(b) a quantia estimada fica algures entre 50 UM e 250 UM, e a quantia mais provável é 100 UM. Contudo, as probabilidades associadas a cada quantia são desconhecidas. Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 133,33 UM [(50 + 100 + 250)/3].

(c) a quantia estimada será 50 UM (10% de probabilidade), 250 UM (30% de probabilidade) ou 100 UM (60% de probabilidade). Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 140 UM [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

Em cada caso, é provável que o fluxo de caixa esperado estimado proporcione uma melhor estimativa do valor de uso do que o mínimo, o mais provável ou o máximo tomado individualmente.

A12 A aplicação de uma abordagem pelo fluxo de caixa esperado está sujeita a um constrangimento custo/benefício. Em alguns casos, uma entidade pode ter acesso a muitos dados e pode ser capaz de desenvolver muitos cenários de fluxo de caixa. Noutros casos, uma entidade pode não ser capaz de desenvolver mais do que demonstrações gerais acerca da variabilidade dos fluxos de caixa sem suportar custos substanciais. A entidade precisa de equilibrar o custo da obtenção de informação adicional face à fiabilidade adicional que essa informação trará à mensuração.

A13 Alguns defendem que as técnicas pelo fluxo de caixa esperado não são apropriadas para mensurar um único item ou um item com um número limitado de possíveis desfechos. Eles dão o exemplo de um activo com dois possíveis desfechos: uma probabilidade de 90% de que o fluxo de caixa seja 10 UM e uma probabilidade de 10% de que o fluxo de caixa seja 1 000 UM. Observam que o fluxo de caixa esperado nesse exemplo é de 109 UM e criticam que esse resultado não representa nenhuma das quantias que podem, por fim, ser pagas.

A14 Afirmações como a anterior reflectem desacordo subjacente com o objectivo da mensuração. Se o objectivo é a acumulação dos custos a suportar, os fluxos de caixa esperados podem não produzir uma estimativa fidedignamente representativa do custo esperado. Contudo, esta Norma trata da mensuração da quantia recuperável de um activo. A quantia recuperável do activo neste exemplo não é provável que seja 10 UM, mesmo que esse seja o fluxo de caixa mais provável. Isto deve-se ao facto de uma mensuração de 10 UM não incorporar a incerteza do fluxo de caixa na mensuração do activo. Em vez disso, o fluxo de caixa incerto é apresentado como se fosse um fluxo de caixa certo. Nenhuma entidade racional venderia um activo com estas características por 10 UM.

Taxa de desconto

A15 Qualquer que seja a abordagem que uma entidade adopte para mensurar o valor de uso de um activo, as taxas de juro usadas para descontar os fluxos de caixa não devem reflectir riscos para os quais os fluxos de caixa estimados tenham sido ajustados. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos estará duplicado.

A16 Quando não estiver directamente disponível no mercado uma taxa de um activo específico, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto. A finalidade é estimar, tanto quanto possível, uma avaliação de mercado:

(a) do valor temporal do dinheiro para os períodos até ao fim da vida útil do activo; e

(b) dos factores (b), (d) e (e) descritos no parágrafo A1, até ao ponto em que esses factores não originaram ajustamentos para atingir os fluxos de caixa estimados.

A17 Como ponto de partida para a determinação de tal estimativa, a entidade deve ter em conta as seguintes taxas:

(a) o custo médio ponderado do capital da entidade determinado usando técnicas tais como o Modelo de Apreçamento de Activos de Capital (Capital Asset Pricing Model);

(b) a taxa incremental de empréstimos obtidos pela entidade; e

(c) outras taxas de mercado de empréstimos obtidos.

A18 Contudo, estas taxas devem ser ajustadas para:

(a) reflectir a forma como o mercado avaliará os riscos específicos associados aos fluxos de caixa estimados do activo; e

(b) excluir os riscos que não sejam relevantes para os fluxos de caixa estimados do activo ou para os quais os fluxos de caixa estimados tenham sido ajustados.

Devem ser considerados riscos como o risco país, o risco de moeda e o risco de preço.

A19 A taxa de desconto é independente da estrutura de capital da entidade e da forma como a entidade financiou a compra do activo, porque os fluxos de caixa futuros que se espera obter de um activo não dependem da forma como a entidade financiou a compra do activo.

A20 O parágrafo 55 exige que a taxa de desconto usada seja uma taxa antes de impostos. Assim, quando a base usada para estimar a taxa de desconto for uma taxa depois de impostos, essa base é ajustada para reflectir uma taxa antes de impostos.

A21 Uma entidade usa normalmente uma única taxa de desconto para a estimativa do valor de uso de um activo. Porém, uma entidade usa taxas de desconto separadas para períodos futuros distintos quando o valor de uso for sensível a uma diferença nos riscos para períodos distintos ou à estrutura de prazos das taxas de juro.

Apêndice C
Teste de imparidade a unidades geradoras de caixa com goodwill e interesses que não controlam

Este apêndice é parte integrante desta Norma.

C1 De acordo com a IFRS 3 (como revista em 2008), a adquirente mensura e reconhece o goodwill à data de aquisição como o excesso de (a) sobre (b) adiante:

(a) o agregado de:

(i) a retribuição transferida mensurada de acordo com a IFRS 3, que geralmente exige o justo valor à data de aquisição;

(ii) a quantia de qualquer interesse que não controla na adquirida mensurada de acordo com a IFRS 3; e

(iii) numa concentração de actividades empresariais alcançada por fases, o justo valor à data de aquisição do interesse de capital próprio anteriormente detido da adquirente na adquirida.

(b) o valor líquido das quantias à data de aquisição dos activos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos mensurados de acordo com a IFRS 3.

Imputação de goodwill

C2 O parágrafo 80 desta Norma exige que o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais seja imputado a cada uma das unidades geradoras de caixa, ou grupos de unidades geradoras de caixa, da adquirente, que se espera que beneficiem das sinergias da concentração, independentemente de outros activos ou passivos da adquirida serem ou não atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. É possível que algumas das sinergias resultantes de uma concentração de actividades empresariais sejam imputadas a uma unidade geradora de caixa na qual o interesse que não controla não tem um interesse.

Testar a imparidade

C3 O teste da imparidade implica comparar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa com a sua quantia escriturada.

C4 Se uma entidade mensurar interesses que não controlam como o seu interesse proporcional nos activos identificáveis líquidos de uma subsidiária à data de aquisição, em vez de pelo justo valor, o goodwill imputável a interesses que não controlam é incluído na quantia recuperável da unidade geradora de caixa relacionada, mas não é reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe. Como consequência, uma entidade deve aumentar a quantia escriturada de goodwill imputado à unidade de modo a incluir o goodwill imputável ao interesse que não controla. Esta quantia escriturada ajustada é depois comparada com a quantia recuperável da unidade para determinar se a unidade geradora de caixa está em imparidade.

Imputar uma perda por imparidade

C5 O parágrafo 104 exige que qualquer perda por imparidade identificada seja primeiro imputada para reduzir a quantia escriturada de goodwill imputado à unidade e depois aos outros activos da unidade proporcionalmente à quantia escriturada de cada activo da unidade.

C6 Se uma subsidiária, ou parte de uma subsidiária, com um interesse que não controla for ela própria uma unidade geradora de caixa, a perda por imparidade é imputada entre a empresa-mãe e o interesse que não controla na mesma base em que são imputados os resultados.

C7 Se uma subsidiária, ou parte de uma subsidiária, com um interesse que não controla fizer parte de uma unidade geradora de caixa maior, as perdas por imparidade do goodwill são imputadas às partes da unidade geradora de caixa que têm um interesse que não controla e às partes que não o têm. As perdas por imparidade devem ser imputadas às partes da unidade geradora de caixa com base no seguinte:

(a) até ao ponto em que a imparidade se relacione com o goodwill na unidade geradora de caixa, os valores escriturados relativos do goodwill das partes antes da imparidade; e

(b) até ao ponto em que a imparidade se relacione com activos identificáveis na unidade geradora de caixa, os valores escriturados relativos dos activos identificáveis líquidos das partes antes da imparidade. Qualquer imparidade deste género é imputada aos activos

das partes de cada unidade proporcionalmente à quantia escriturada de cada activo na parte.

Nas partes que tenham um interesse que não controla, a perda por imparidade é imputada entre a empresa-mãe e o interesse que não controla na mesma base em que são imputados os resultados.

C8 Se uma perda por imparidade imputável a um interesse que não controla se relacionar com o goodwill que não esteja reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe (ver o parágrafo C4), essa imparidade não é reconhecida como uma perda por imparidade do goodwill. Nesses casos, apenas a perda por imparidade relativa ao goodwill que seja imputado à empresa-mãe é reconhecida como uma perda por imparidade do goodwill.

C9 O Exemplo Ilustrativo 7* mostra o teste de imparidade de uma unidade geradora de caixa não totalmente detida com goodwill.

* N.T. – O Exemplos Ilustrativos podem ser consultados na Parte B do Red Book na sua versão original em língua inglesa.

Norma Internacional de Contabilidade 37
Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

Do parágrafo

OBJECTIVO
ÂMBITO 1
DEFINIÇÕES 10
Provisões e outros passivos 11
Relacionamento entre provisões e passivos contingentes 12
RECONHECIMENTO 14
Provisões 14
Passivos contingentes 27
Activos contingentes 31
MENSURAÇÃO 36
Melhor estimativa 36
Riscos e incertezas 42
Valor presente 45
Acontecimentos futuros 48
Alienação esperada de activos 51
REEMBOLSOS 53
ALTERAÇÕES EM PROVISÕES 59
UTILIZAÇÃO DE PROVISÕES 61
APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E DE MENSURAÇÃO 63
Perdas operacionais futuras 63
Contratos onerosos 66
Reestruturações 70
DIVULGAÇÃO 84
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS 93
DATA DE EFICÁCIA 95

Norma Internacional de Contabilidade 37
Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

Objectivo

O objectivo desta Norma é assegurar que são aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e activos contingentes e que é divulgada informação suficiente nas notas de modo a permitir aos utilizadores a compreender a sua natureza, oportunidade e quantia.

Âmbito

1 **Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, excepto:**

(a) os que resultem de contratos executórios a não ser que sejam contratos onerosos; e

(b) [eliminada]

(c) os que estejam no âmbito de outra Norma.

2 Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que se estejam no âmbito da IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*.

3 Contratos executórios são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só cumpriram parcialmente as suas obrigações em igual extensão. Esta Norma não se aplica a contratos executórios a menos que eles sejam onerosos.

4 [Eliminado]

5 Quando outra Norma tratar um tipo específico de provisão, passivo contingente ou activo contingente, uma entidade aplica essa Norma em vez da presente Norma. Por exemplo, alguns tipos de provisões são tratados nas Normas relativas a:

(a) [eliminada]

(b) impostos sobre o rendimento (ver a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*);

(c) locações (ver a IAS 17 *Locações*). Porém, como a IAS 17 não contém requisitos específicos para tratar locações operacionais que se tenham tornado onerosas, esta Norma aplica-se a tais casos;

(d) benefícios dos empregados (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*);

(e) contratos de seguro (ver a IFRS 4 *Contratos de Seguro*). Porém, esta Norma aplica-se às provisões, passivos contingentes e activos contingentes de uma seguradora, que não sejam os resultantes das suas obrigações e direitos contratuais ao abrigo de contratos de seguro abrangidos pela IFRS 4;

(f) remuneração contingente de uma adquirente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*); e

(g) rédito de contratos com clientes (ver a IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*). Porém, como a IFRS 15 não contém requisitos específicos para tratar contratos com clientes que sejam, ou se tenham tornado, onerosas, esta Norma aplica-se a tais casos.

6 [Eliminado]

7 Esta Norma define provisões como passivos de oportunidade ou quantia incertas. Em alguns países o termo "provisão" é também usado no contexto de itens tais como depreciação, imparidade de activos e dívidas de cobrança duvidosa: estes são ajustamentos às quantias escrituradas de activos e não são tratados nesta Norma.

8 Outras Normas especificam se os dispêndios são tratados como activos ou como gastos. Estes assuntos não são abordados nesta Norma. Assim, esta Norma não proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando é feita uma provisão.

9 Esta Norma aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação satisfizer a definição de uma unidade operacional descontinuada, a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas* pode exigir divulgações adicionais.

Definições

10 **Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:**

Acontecimento que cria obrigações **é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.**

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

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

Obrigação construtiva **é uma obrigação que decorre das acções de uma entidade em que:**

(a) **por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará determinadas responsabilidades; e**

(b) **em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.**

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

(a) **um contrato (através dos seus termos explícitos ou implícitos);**

(b) **legislação; ou**

(c) **outra operação da lei.**

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

Passivo contingente **é:**

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

(b) uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:

(i) não é provável que seja exigido um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos para liquidar a obrigação, ou

(ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

***Provisão* é um passivo de oportunidade ou quantia incerta.**

***Reestruturação* é um programa que é planeado e controlado pelo órgão de gestão e altera de forma material:**

(a) o âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou

(b) a maneira como esse negócio é conduzido.

Provisões e outros passivos

11 As provisões podem ser distinguidas de outros passivos tais como contas a pagar comerciais e acréscimos porque há incerteza acerca da oportunidade ou da quantia do dispêndio futuro necessário para a sua liquidação. Pelo contrário:

(a) as contas a pagar comerciais são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido facturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e

(b) os acréscimos são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos mas que não tenham sido pagos, facturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relativas a acréscimos de gastos com férias). Se bem que algumas vezes seja necessário estimar a quantia ou oportunidade de acréscimos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os acréscimos são muitas vezes relatados como parte de contas a pagar comerciais e outras, enquanto que as provisões são relatadas separadamente.

Relacionamento entre provisões e passivos contingentes

12 Num sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas na sua oportunidade ou quantia. Porém, nesta Norma o termo "contingente" é

usado para passivos e activos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade. Adicionalmente, o termo "passivo contingente" é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

13 Esta Norma faz a distinção entre:

(a) provisões — que são reconhecidas como passivos (presumindo que possa ser feita uma estimativa fiável) porque são obrigações presentes e é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar as obrigações; e

(b) passivos contingentes — que não são reconhecidos como passivos porque são:

(i) obrigações possíveis, dado ter ainda de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, ou

(ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma (porque ou não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação).

Reconhecimento

Provisões

14 Uma *provisão* deve ser reconhecida quando:

(a) uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;

(b) seja provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação; e

(c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Se estas condições não forem satisfeitas, não deve ser reconhecida qualquer provisão.

Obrigação presente

15 **Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, é mais provável do que não que existe uma obrigação presente no fim do período de relato.**

16 Em quase todos os casos será claro se um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros, por exemplo num processo judicial, pode ser discutível se determinados acontecimentos ocorreram ou se esses acontecimentos resultaram numa obrigação presente. Nesse caso, uma entidade determina se uma obrigação presente existe no fim do período de relato tomando em conta toda a evidência disponível incluindo por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após o período de relato. Com base em tal evidência:

(a) quando seja mais provável do que não que exista uma obrigação presente no fim do período de relato, a entidade reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e

(b) quando seja mais provável que não existe uma obrigação presente no fim do período de relato, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos (ver o parágrafo 86).

Acontecimento passado

17 Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um acontecimento ser um acontecimento que cria obrigações, é necessário que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo acontecimento. Este é o caso somente:

(a) quando a liquidação da obrigação possa ser imposta legalmente; ou

(b) no caso de uma obrigação construtiva, quando o acontecimento (que pode ser uma acção da entidade) crie expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.

18 As demonstrações financeiras tratam da posição financeira de uma entidade no fim do seu período de relato e não da sua possível posição no futuro. Por isso, não é reconhecida qualquer provisão para custos que precisem de ser suportados para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos na demonstração da posição financeira de uma entidade são os que existam no fim do período de relato.

19 Apenas as obrigações que surgem de acontecimentos passados e que existam independentemente de acções futuras de uma entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios) são reconhecidas como provisões. São exemplos de tais obrigações as penalizações ou custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos independentemente das futuras acções da entidade. Da mesma forma, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de encerramento de um poço de petróleo ou de uma central de energia nuclear até ao ponto em que uma entidade seja obrigada a rectificar danos já causados. Pelo contrário, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma entidade pode pretender ou precisar de incorrer em dispêndios para operar de uma forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumo num certo tipo de fábricas). Dado que a entidade pode evitar os dispêndios futuros pelas suas próprias acções, por exemplo alterando o seu método de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse dispêndio futuro e não é reconhecida qualquer provisão.

20 Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem a obrigação é devida. Porém, não é necessário saber a identidade da parte a quem a obrigação é devida — na verdade a obrigação pode ser devida ao público em geral. Dado que uma obrigação envolve sempre um compromisso com uma outra parte, isto implica que uma decisão do órgão de gestão não dá origem a uma obrigação construtiva no fim do período de relato a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afectados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.

21 Um acontecimento que não dê origem imediatamente a uma obrigação pode dá-la numa data posterior, por força de alterações na lei ou porque um acto da

entidade (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dá origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais pode não haver obrigação para remediar as consequências. Porém, o facto de ter havido o dano tornar-se-á um acontecimento que cria obrigações quando uma nova lei exigir que o dano existente seja rectificado ou quando a entidade publicamente aceitar a responsabilidade pela rectificação de uma maneira que crie uma obrigação construtiva.

22 Quando os detalhes de uma nova proposta de lei tiverem ainda de ser ultimados, uma obrigação só se verifica quando se tiver virtualmente a certeza de que a legislação será decretada conforme proposto. Para efeitos desta Norma, tal obrigação é tratada como uma obrigação legal. As diferenças de circunstâncias que rodeiem a promulgação tornam impossível especificar um único acontecimento que tornará a promulgação de uma lei virtualmente certa. Em muitos casos será impossível ter-se virtualmente a certeza de que uma lei será decretada até que ela seja decretada.

Exfluxo provável de recursos que incorporam benefícios económicos

23 Para que um passivo se qualifique para reconhecimento é necessário que haja não só uma obrigação presente mas também a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar essa obrigação. Para efeitos desta Norma [1], um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como provável se o acontecimento for mais provável de ocorrer do que não, isto é, se a probabilidade de o acontecimento ocorrer for maior do que a probabilidade de não ocorrer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, uma entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (ver o parágrafo 86).

24 Quando houver várias obrigações semelhantes (por exemplo, garantias de produtos ou contratos similares) a probabilidade de que um exfluxo será exigido na liquidação é determinado ao se considerar a classe de obrigações como um todo. Se bem que a probabilidade de exfluxo de qualquer um dos

1 A interpretação de "provável" nesta Norma como "mais provável do que não" não se aplica necessariamente em outras Normas.

itens possa ser pequeno, pode bem ser possível que algum exfluxo de recursos será necessário para liquidar a classe de obrigações como um todo. Se esse for o caso, é reconhecida uma provisão (se os outros critérios de reconhecimento forem satisfeitos).

Estimativa fiável da obrigação

25 O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza incorporam mais incerteza do que a maior parte de outros itens na demonstração da posição financeira. Excepto em casos extremamente raros, uma entidade será capaz de determinar um leque de desfechos possíveis e pode por isso fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar quando reconhece uma provisão.

26 No caso extremamente raro em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo deve ser divulgado como um passivo contingente (ver o parágrafo 86).

Passivos contingentes

27 Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

28 Um passivo contingente deve ser divulgado, como exigido pelo parágrafo 86, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.

29 Quando uma entidade estiver conjunta e solidariamente comprometida a uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que seja satisfeita por outras partes é tratada como um passivo contingente. A entidade reconhece uma provisão para a parte da obrigação relativamente à qual seja provável um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa possa ser feita.

30 Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não esperada inicialmente. Por isso, são avaliados continuadamente para determinar se um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos se tornou

provável. Caso se torne provável que um exfluxo de benefícios económicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como um passivo contingente, é reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorra (excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita).

Activos contingentes

31 **Uma entidade não deve reconhecer um activo contingente.**

32 Os activos contingentes surgem normalmente de acontecimento não planeados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a entidade. Um exemplo é uma reclamação que uma entidade esteja a fazer através de processos legais, em que o desfecho seja incerto.

33 Os activos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras dado que isso pode resultar no reconhecimento de rendimentos que podem nunca ser realizados. Porém, quando a realização do rendimento seja virtualmente certa, então o activo relacionado não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

34 Um activo contingente deve ser divulgado, como exigido pelo parágrafo 89, quando for provável um influxo de benefícios económicos.

35 Os activos contingentes são avaliados continuadamente para assegurar que os respectivos desenvolvimentos são apropriadamente reflectidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar virtualmente certo que ocorrerá um influxo de benefícios económicos, o activo e o rendimento relacionado são reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorra. Se um influxo de benefícios económicos se tornar provável, uma entidade divulga o activo contingente (ver o parágrafo 89).

Mensuração

Melhor estimativa

36 **A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente no fim do período de relato.**

37 A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação no fim do período de relato ou para a transferir para uma terceira parte nessa data. Será muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação no fim do período de relato. Porém, a estimativa da quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente no fim do período de relato.

38 As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento do órgão de gestão da entidade, suplementada pela experiência de transacções similares e, em alguns casos, por relatos de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após o período de relato.

39 As incertezas que rodeiam a quantia a reconhecer como uma provisão são tratadas de várias formas de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a mensurar envolve uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para este método estatístico de estimativa é "valor esperado". A provisão será por isso diferente dependendo de a probabilidade de uma perda de uma determinada quantia ser, por exemplo, de 60% ou de 90%. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

Exemplo
Uma entidade vende bens com uma garantia segundo a qual os clientes estão cobertos pelo custo das reparações de qualquer defeito de fabrico que se torna evidente dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se forem detectados pequenos defeitos em todos os produtos vendidos, resultarão custos de reparação de 1 milhão. Se forem detectados grandes defeitos em todos os produtos vendidos, resultarão custos de reparação de 4 milhões. A experiência passada da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o ano que vem, 75% dos bens vendidos não terão defeitos, 20% dos bens vendidos terão pequenos defeitos e 5% dos bens vendidos terão grandes defeitos. De acordo com o parágrafo 24, uma entidade avalia a probabilidade de um exfluxo para as obrigações de garantias como um todo. O valor esperado do custo das reparações é: (75% de 0) + (20% de 1 milhão) + (5% de 4 milhões) = 400 000

40 Quando estiver a ser mensurada uma única obrigação, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo nesse caso, a entidade deve considerar outros desfechos possíveis. Quando outros desfechos possíveis forem maioritariamente mais altos ou maioritariamente mais baixos do que o desfecho mais provável, a melhor estimativa será uma quantia mais alta ou mais baixa. Por exemplo, se uma entidade tiver de rectificar uma falha grave numa fábrica importante que tenha construído para um cliente, o mais provável desfecho individual pode ser a reparação ter sucesso à primeira tentativa por um custo de 1 000, mas ser feita uma provisão por uma quantia maior se houver uma grande hipótese de que serão necessárias tentativas subsequentes.

41 A provisão é mensurada antes de impostos, dado que as consequências fiscais da provisão, e suas alterações, são tratadas na IAS 12.

Riscos e incertezas

42 **Os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tidos em conta para se chegar à melhor estimativa de uma provisão.**

43 O risco descreve a variabilidade de desfechos. Um ajustamento do risco pode aumentar a quantia pela qual é mensurado um passivo. É necessária cautela ao fazer julgamentos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou activos não sejam subavaliados e os gastos ou passivos não sejam sobreavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projectados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base prudente, então esse desfecho não deve ser deliberadamente tratado como mais provável do que for realisticamente o caso. É necessário cuidado para evitar duplicação de ajustamentos do risco e incerteza com a consequente sobreavaliação de uma provisão.

44 A divulgação das incertezas que rodeiam a quantia do dispêndio deve ser feita de acordo com o parágrafo 85(b).

Valor presente

45 **Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera sejam necessários para liquidar a obrigação.**

46 Por causa do valor temporal do dinheiro, as provisões relativas a exfluxos de caixa que surjam logo após o período de relato são mais onerosas do que aquelas em que os exfluxos de caixa da mesma quantia surgem mais tarde. As provisões são por isso descontadas, quando o efeito seja material.

47 **A taxa (ou taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (ou taxas) antes de impostos que reflicta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo. As taxas de desconto não devem reflectir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas.**

Acontecimentos futuros

48 Os acontecimentos futuros que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objectiva suficiente de que eles ocorrerão.

49 Os acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma entidade pode crer que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido por via de futuras alterações na tecnologia. A quantia reconhecida reflecte uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objectivos, tendo em conta toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Por conseguinte, é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custos esperadas associadas à maior experiência na aplicação da tecnologia existente ou os custos esperados de aplicação da tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada a efeito. Porém, uma entidade não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objectiva suficiente.

50 O efeito de nova legislação possível é tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando exista evidência objectiva suficiente de que a promulgação da lei é virtualmente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um acontecimento único que proporcionará evidência subjectiva suficiente em todos os casos. É requerida evidência quer do que a legislação vai exigir quer de que a sua promulgação é virtualmente certa e implementada de seguida. Em muitos casos não existirá evidência objectiva suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

Alienação esperada de activos

51 Os ganhos da alienação esperada de activos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.

52 Os ganhos na alienação esperada de activos não são tidos em conta ao mensurar uma provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente

ligada ao acontecimento que dá origem à provisão. Em vez disso, uma entidade reconhece ganhos nas alienações esperadas de activos no momento especificado pela Norma que trata dos respectivos activos.

Reembolsos

53 **Quando se esperar que algum ou todo o dispêndio necessário para liquidar uma provisão seja reembolsado por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um activo separado. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão.**

54 **Na demonstração do rendimento integral, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.**

55 Algumas vezes, uma entidade é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o dispêndio necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indemnização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode reembolsar quantias pagas pela entidade ou pagar directamente as quantias.

56 Na maioria dos casos, a entidade permanecerá comprometida pela totalidade da quantia em questão no sentido que a entidade teria de liquidar a quantia total se a terceira parte por qualquer razão não fizesse o pagamento. Nesta situação, é reconhecida uma provisão para a quantia total do passivo e é reconhecido um activo separado pelo reembolso esperado quando seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar o passivo.

57 Nalguns casos, a entidade não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte não fizer o pagamento. Nesse caso, a entidade não tem nenhum passivo relativo a esses custos não sendo assim incluídos na provisão.

58 Como referido no parágrafo 29, uma obrigação pela qual uma entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é um passivo contingente até ao ponto em que seja esperado que a obrigação será liquidada pelas outras partes.

Alterações em provisões

59 As provisões devem ser revistas no fim de cada período de relato e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

60 Quando seja usado o desconto, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para reflectir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um custo de empréstimos obtidos.

Utilização de provisões

61 Uma provisão deve ser utilizada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.

62 Apenas os dispêndios que se relacionem com a provisão original são contrabalançados com a mesma. Contrabalançar os dispêndios com uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade esconderia o impacto de dois acontecimentos diferentes.

Aplicação das regras de reconhecimento e de mensuração

Perdas operacionais futuras

63 Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras.

64 As perdas operacionais futuras não satisfazem a definição de passivo do parágrafo 10 e os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 14.

65 Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que determinados activos do negócio podem estar em imparidade. Uma entidade

testa estes activos quanto a imparidade segundo a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

Contratos onerosos

66 **Se a entidade tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.**

67 Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e por isso não há obrigação. Outros contratos estabelecem tanto direitos como obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os acontecimentos tornem tal contrato oneroso, o contrato fica incluído no âmbito desta Norma, existindo um passivo que deve ser reconhecido. Os contratos executórios que não sejam onerosos ficam excluídos do âmbito desta Norma.

68 Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera venham a ser recebidos segundo o mesmo. Os custos inevitáveis segundo um contrato reflectem o menor do custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo do custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades provenientes da falta de o cumprir.

69 Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade reconhece qualquer perda por imparidade que tenha ocorrido nos activos inerentes a esse contrato (ver a IAS 36).

Reestruturações

70 Apresentam-se a seguir exemplos de acontecimentos que podem cair na definição de reestruturação:

(a) venda ou cessação de uma linha de negócios;

(b) encerramento de locais de negócio num país ou região ou relocalização de actividades de negócio de um país ou uma região para um outro ou outra;

(c) alterações na estrutura de gestão, por exemplo, eliminando um nível de gestão; e

(d) reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e foco das operações da entidade.

71 Uma provisão para custos de reestruturação apenas é reconhecida quando os critérios gerais de reconhecimento de provisões estabelecidos no parágrafo 14 são satisfeitos. Os parágrafos 72–83 estabelecem a forma como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam a reestruturações.

72 **Uma obrigação construtiva de reestruturar apenas surge quando uma entidade:**

(a) tem um plano formal detalhado para a reestruturação identificando pelo menos:

(i) o negócio ou parte de um negócio em questão;

(ii) as principais localizações afectadas;

(iii) a localização, função e número aproximado de empregados que serão indemnizados pela cessação dos seus serviços;

(iv) os dispêndios que serão efectuados, e

(v) quando será implementado o plano; e

(b) tenha criado uma expectativa válida nos afectados de que levará a efeito a reestruturação começando a implementá-lo ou anunciando as suas principais características aos afectados por ele.

73 A evidência de que uma entidade tenha começado a implementar um plano de reestruturação pode ser proporcionada, por exemplo, ao desmantelar uma fábrica ou ao vender activos ou ao anunciar publicamente as principais características do plano. Um anúncio público de um plano detalhado para reestruturar somente constitui uma obrigação construtiva para reestruturar se ele for feito de tal maneira e com detalhe suficiente (isto é, estabelecendo as principais características do plano) que dê origem a expectativas válidas em outras partes, tais como clientes, fornecedores e empregados (ou os seus representantes) de que a entidade levará a efeito a reestruturação.

74 Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação construtiva quando comunicado aos afectados pelo mesmo, a sua implementação necessita ser planeada para começar logo que possível e ser completada segundo um calendário que torne improváveis alterações significativas ao plano. Se se esperar que haverá uma longa demora antes da reestruturação começar ou que a reestruturação levará um tempo longo não razoável, é improvável que o plano suscite uma expectativa válida da parte de outros de que a entidade está presentemente comprometida com a reestruturação, porque o calendário dá oportunidades à entidade de alterar os seus planos.

75 Uma decisão de reestruturação pelo órgão de gestão tomada antes do fim do período de relato não origina uma obrigação construtiva no fim da período de relato a não ser que a entidade tenha, antes do fim do período de relato:

(a) iniciado a implementação do plano de reestruturação; ou

(b) anunciado as principais características do plano de reestruturação aos que são por ele afectados, de forma suficientemente específica para gerar nos mesmos expectativas válidas de que a entidade irá realizar a reestruturação.

Se uma entidade iniciar a implementação de um plano de reestruturação, ou anunciar as suas principais características aos que são por ele afectados, somente após o fim do período de relato, é exigida divulgação segundo a IAS 10 *Acontecimentos após o Período de Relato*, se a reestruturação for material e se a não divulgação puder influenciar as decisões económicas que os utilizadores tomam com base nas demonstrações financeiras.

76 Se bem que uma obrigação construtiva não seja criada unicamente por uma decisão do órgão de gestão, uma obrigação pode resultar de outros acontecimentos anteriores juntamente com tal decisão. Por exemplo, negociações com representantes de empregados para pagamentos de cessação de emprego, ou com compradores para a venda de um negócio podem ter sido concluídas sujeitos somente à aprovação do conselho de administração. Uma vez que a aprovação tenha sido obtida e comunicada a outras partes, a entidade tem uma obrigação construtiva de reestruturar, se as condições do parágrafo 72 forem satisfeitas.

77 Em alguns países, a autoridade final está investida num conselho cujos membros incluem representantes de interesses que não sejam os do órgão de gestão (por exemplo, empregados) ou pode ser necessária notificação a tais representantes antes da decisão do conselho ser tomada. Porque uma decisão por tal conselho envolve comunicação a esses representantes, pode resultar numa obrigação construtiva de reestruturar.

78 **Não surge qualquer obrigação pela venda de um negócio até que a entidade esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo de venda vinculativo.**

79 Mesmo quando uma entidade tenha tomado uma decisão de vender um negócio e anunciado publicamente essa decisão, ela não pode estar comprometida com a venda até que um comprador tenha sido identificado e que haja um acordo vinculativo de venda. Até que haja um acordo vinculativo de venda, a entidade estará em condições de alterar a sua intenção e na verdade terá de tomar uma outra orientação se não puder ser encontrado um comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de um negócio for concebida como parte de uma reestruturação, os respectivos activos são revistos quanto à sua imparidade, segundo a IAS 36. Quando uma venda for somente parte de uma reestruturação, pode surgir uma obrigação construtiva para as outras partes da reestruturação antes que exista um acordo de venda vinculativo.

80 **Uma provisão para reestruturação apenas deve incluir os dispêndios directos decorrentes da reestruturação, que são os que:**

(a) estão necessariamente vinculados à reestruturação; e

(b) não estão associados às actividades continuadas da entidade.

81 Uma provisão para reestruturação não inclui custos como:

(a) relocalização ou nova formação do pessoal que continua;

(b) marketing; ou

(c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes dispêndios relacionam-se com a condução futura dos negócios e não são passivos de reestruturação no fim do período de relato. Estes dispêndios são

reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.

82 Perdas operacionais futuras identificáveis até à data de uma reestruturação não são incluídas numa provisão, a menos que se relacionem com um contrato oneroso como definido no parágrafo 10.

83 Como exigido pelo parágrafo 51, os ganhos esperados na alienação de activos não são tidos em consideração na mensuração de uma provisão para reestruturação, mesmo se a venda de activos for vista como parte da reestruturação.

Divulgação

84 Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

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

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

(c) as quantias utilizadas (isto é, suportadas e debitadas à provisão) durante o período;

(d) quantias não utilizadas revertidas durante o período; e

(e) o aumento durante o período na quantia descontada resultante da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.

Não é exigida informação comparativa.

85 Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de provisão:

(a) uma breve descrição da natureza da obrigação e do momento de ocorrência esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos daí resultantes;

(b) uma indicação das incertezas acerca da quantia ou do momento de ocorrência desses exfluxos. Sempre que necessário para proporcionar informação adequada, uma entidade deve divulgar os principais pressupostos considerados respeitantes a acontecimentos futuros, como abordado no parágrafo 48; e

(c) a quantia de qualquer reembolso esperado, indicando a quantia de qualquer activo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado.

86 A menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, uma entidade deve divulgar para cada classe de passivo contingente no fim do período de relato uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

(a) uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado segundo os parágrafos 36–52;

(b) uma indicação das incertezas relativas à quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo; e

(c) a possibilidade de qualquer reembolso.

87 Ao determinar que provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma classe, é necessário considerar se a natureza dos elementos é suficientemente similar para fazer uma única divulgação acerca deles de modo a cumprir os requisitos dos parágrafos 85(a) e (b) e 86(a) e (b). Por conseguinte, pode ser apropriado tratar como uma classe única de provisão quantias relativas a garantias de produtos diferentes, mas não seria apropriado tratar como uma classe única quantias relativas a garantias normais e quantias que estão sujeitas a processos judiciais.

88 Quando uma provisão e um passivo contingente tenham origem no mesmo conjunto de circunstâncias, uma entidade faz as divulgações exigidas pelos parágrafos 84–86 de uma maneira que mostre a ligação entre a provisão e o passivo contingente.

89 Quando for provável um influxo de benefícios económicos, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes no fim do período de relato e, quando praticável, uma estimativa dos seu efeito financeiro, mensurado usando os princípios estabelecidos para as provisões nos parágrafos 36–52.

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

91 **Quando quaisquer das informações exigidas pelos parágrafos 86 e 89 não estiverem divulgadas porque não é praticável fazê-lo, esse facto deve ser indicado.**

92 **Em casos extremamente raros, pode prever-se que a divulgação de alguma ou toda a informação exigida pelos parágrafos 84–89 prejudique seriamente a posição da entidade numa disputa com outras partes nas matérias sujeitas a provisão, passivo contingente ou activo contingente. Nestes casos, uma entidade não necessita de divulgar a informação, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o facto de que, e a razão por que, a informação não foi divulgada.**

Disposições transitórias

93 **O efeito da adopção desta Norma na sua data de eficácia (ou antecipadamente) deve ser relatado como um ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos do período em que a Norma é adoptada pela primeira vez. As entidades são encorajadas, mas não são obrigadas, a ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos do período mais antigo apresentado e de refazer a informação comparativa. Se a informação comparativa não for reexpressa, este facto deve ser divulgado.**

94 [Eliminado]

Data de eficácia

95 Esta Norma é eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos com início em ou após 1 de Julho de 1999. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Norma a períodos com início antes de 1 de Julho de 1999, ela deve divulgar esse facto.

96 [Eliminado]

97 [Eliminado]

98 [Eliminado]

99 O documento *Melhorias Anuais nas IFRS - Ciclo 2010–2012,* emitido em Dezembro de 2013 emendou o parágrafo 5 em consequência da emenda à IFRS 3. Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente a concentrações de actividades empresariais às quais de aplique a IFRS 3.

100 A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou o parágrafo 5 e eliminou o parágrafo 6. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 15.

101 A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou o parágrafo 2 e eliminou os parágrafos 97 e 98. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Norma Internacional de Contabilidade 38
Activos Intangíveis

Do parágrafo

OBJECTIVO 1
ÂMBITO 2
DEFINIÇÕES 8
Activos intangíveis 9
Reconhecimento e mensuração 18
AQUISIÇÃO SEPARADA 25
Aquisição como parte de uma concentração de actividades empresariais 33
Aquisição com recurso a um subsídio do governo 44
Troca de activos 45
Goodwill gerado internamente 48
Activos intangíveis gerados internamente 51
RECONHECIMENTO DE UM GASTO 68
Gastos passados a não reconhecer como um activo 71
MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO 72
Modelo do custo 74
Modelo da revalorização 75
Vida útil 88
Activos intangíveis com vidas úteis definidas 97
Perí Valor residualodo de amortização e método de amortização 97
Valor residual 100
Revisão do período de amortização e do método de amortização 104
Activos intangíveis com vidas úteis indefinidas 107
Revisão da avaliação da vida útil 109
Recuperabilidade da quantia escriturada — perdas por imparidade 111
Abates e alienações 112
DIVULGAÇÃO 118
Geral 118
Activos intangíveis mensurados após reconhecimento usando o modelo da revalorização 124
Dispêndios de pesquisa e desenvolvimento 126
Outra informação 128

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS E DATA DE EFICÁCIA ····· 130
Troca de activos similares ····· 131
Aplicação antecipada ····· 132
REVOGAÇÃO DA IAS 38 (EMITIDA EM 1998) ····· 133

Norma Internacional de Contabilidade 38
Activos Intangíveis

Objectivo

1 O objectivo desta Norma é prescrever o tratamento contabilístico de activos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas. Esta Norma exige que uma entidade reconheça um activo intangível se, e apenas se, forem satisfeitos critérios especificados. A Norma também especifica como mensurar a quantia escriturada de activos intangíveis e exige divulgações especificadas acerca de activos intangíveis.

Âmbito

2 Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de activos intangíveis, excepto:

(a) activos intangíveis que estejam no âmbito de outra Norma;

(b) activos financeiros, tal como definidos na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*;

(c) o reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação (ver a IFRS 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*); e

(d) dispêndios com o desenvolvimento e extracção de minérios, petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares.

3 Se uma outra Norma prescrever a contabilização de um tipo específico de activo intangível, uma entidade aplica essa Norma em vez desta. Por exemplo, esta Norma não se aplica a:

(a) activos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso normal da actividade empresarial (ver a IAS 2 *Inventários*).

(b) activos por impostos diferidos (ver a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*).

(c) locações que estejam incluídas no âmbito da IAS 17 *Locações.*

(d) activos provenientes de benefícios dos empregados (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*).

(e) activos financeiros, tal como definido na IAS 32. O reconhecimento e mensuração de alguns activos financeiros são abrangidos pela

IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, IAS 27 *Demonstrações Financeiras Separadas* e IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos.*

(f) goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*).

(g) custos de aquisição diferidos, e activos intangíveis, resultantes dos direitos contratuais de uma seguradora segundo contratos de seguro no âmbito da IFRS 4 *Contratos de Seguro*. A IFRS 4 define os requisitos específicos de divulgação para aqueles custos de aquisição diferidos mas não para aqueles activos intangíveis. Assim, os requisitos de divulgação nesta Norma aplicam-se a esses activos intangíveis.

(h) activos intangíveis não correntes classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.*

(i) activos com origem em contratos com clientes que sejam reconhecidos de acordo com a IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*.

4 Alguns activos intangíveis podem estar contidos numa substância física tal como um disco compacto (no caso de software de computadores), documentação legal (no caso de uma licença ou patente) ou filme. Ao determinar se um activo que incorpore tanto elementos intangíveis como tangíveis deve ser tratado segundo a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* ou como um activo intangível segundo esta Norma, a entidade exerce julgamento para avaliar qual o elemento mais significativo. Por exemplo, o software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funcione sem esse software específico é uma parte integrante do equipamento respectivo e é tratado como activo fixo tangível. O mesmo aplica-se ao sistema operativo de um computador. Quando o software não for uma parte integrante do hardware respectivo, o software de computador é tratado como um activo intangível.

5 Esta Norma aplica-se, entre outras matérias, a dispêndios com publicidade, formação, início de negócio e actividades de pesquisa e desenvolvimento. As

actividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimentos. Por isso, se bem que estas actividades possam resultar num activo com substância física (por exemplo, num protótipo), o elemento físico do activo é secundário em relação ao seu componente intangível, isto é, o conhecimento incorporado no mesmo.

6 No caso de uma locação financeira, o activo subjacente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, um locatário contabiliza um activo intangível, detido sob uma locação financeira, de acordo com esta Norma. Os direitos protegidos por acordos de licenciamento de itens tais como filmes, vídeos, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos de autor são excluídos do âmbito da IAS 17 e caem no âmbito desta Norma.

7 As exclusões do âmbito de uma Norma podem ocorrer se as actividades ou transacções forem tão especializadas que dêem origem a questões contabilísticas que podem necessitar de ser tratadas de uma maneira diferente. Tais questões surgem na contabilização dos dispêndios com a exploração de, ou desenvolvimento e extracção de, petróleo, gás e depósitos minerais em indústrias extractivas e no caso de contratos de seguro. Por isso, esta Norma não se aplica a dispêndios com tais actividades e contratos. Porém, esta Norma aplica-se a outros activos intangíveis usados (tais como software de computador), e a outros dispêndios incorridos (tais como custos de início de negócio), em indústrias extractivas ou por seguradoras.

Definições

8 **Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:**

***Activo* é um recurso:**

(a) controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados; e

(b) do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.

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

Activos monetários **são dinheiro detido e activos a receber em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro.**

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

Custo **é a quantia de caixa ou equivalentes de caixa paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras IFRS, por exemplo, a IFRS 2** ***Pagamento com Base em Acções*****.**

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

Justo Valor **é o preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração. (Ver a IFRS 13** ***Mensuração pelo Justo Valor*****)**

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

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

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

Quantia escriturada **é a quantia pela qual um activo é reconhecido na demonstração da posição financeira após dedução de qualquer amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas a ele associados.**

Valor específico para a entidade **é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera obter do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou que espera ceder ao liquidar um passivo.**

Valor residual **de um activo intangível é a quantia estimada que uma entidade obteria actualmente pela alienação do activo, após dedução dos**

custos estimados de alienação, se o activo tivesse já a idade e nas condições esperadas no final da sua vida útil.

***Vida útil* é:**

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

(b) o número de unidades de produção ou unidades similares que uma entidade espera obter do activo.

Activos intangíveis

9 As entidades gastam com frequência recursos, ou assumem passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis tais como conhecimentos científicos ou técnicos, concepção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos comuns de itens englobados nestes grupos são o software de computadores, patentes, direitos de autor, filmes, listas de clientes, direitos de hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelização de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização.

10 Nem todos os itens descritos no parágrafo 9 satisfazem a definição de um activo intangível, isto é identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros. Se um item que esteja no âmbito desta Norma não satisfizer a definição de um activo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando for efectuado. Porém, se o item for adquirido numa concentração de actividades empresariais, faz parte do goodwill reconhecido à data da aquisição (ver o parágrafo 68).

Identificabilidade

11 A definição de um activo intangível exige que um activo intangível seja identificável para o distinguir do goodwill. O goodwill reconhecido numa concentração de actividades empresariais é um activo que representa os benefícios económicos futuros resultantes de outros activos adquiridos numa concentração de actividades empresariais que não sejam individualmente

identificados nem separadamente reconhecidos. Os benefícios económicos futuros podem resultar de sinergias entre os activos identificáveis adquiridos ou de activos que, individualmente, não são elegíveis para reconhecimento nas demonstrações financeiras.

12 **Um activo é identificável se:**

(a) for separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato relacionado, ou com activo ou passivo identificável, independentemente da intenção da entidade de o fazer; ou

(b) decorrer de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlo

13 Uma entidade controla um activo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios. A capacidade de uma entidade de controlar os benefícios económicos futuros de um activo intangível enraíza-se nos direitos legais que sejam imponíveis num tribunal. Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar controlo sobre o activo. Porém, o cumprimento legal de um direito não é uma condição necessária para o controlo porque uma entidade pode ser capaz de controlar os benefícios económicos futuros de alguma outra maneira.

14 O mercado e o conhecimento técnico podem dar origem a benefícios económicos futuros. Uma entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento estiver protegido por direitos legais tais como direitos de autor, uma restrição de acordos de comércio (quando permitido) ou por deveres legais dos empregados de manter a confidencialidade.

15 Uma entidade pode ter uma equipa de pessoal com experiência e pode ser capaz de identificar capacidades incrementais do pessoal que conduzam a benefícios económicos futuros derivados da formação. A entidade pode também esperar que o pessoal continue a colocar as suas capacidades ao

dispor da entidade. Porém, geralmente uma entidade não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos futuros provenientes de uma equipa de pessoal com experiência e formação para que estes itens satisfaçam a definição de um activo intangível. Por uma razão semelhante, é improvável que uma pessoa com talento técnico ou de gestão específico satisfaça a definição de activo intangível, a menos que esteja protegido por direitos legais para usá-lo e obter dele os benefícios económicos futuros esperados e que também satisfaça as outras partes da definição.

16 Uma entidade pode ter uma carteira de clientes ou uma quota de mercado e esperar que, devido aos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a empresa. Porém, na ausência de direitos legais para proteger, ou de outras formas controlar, o relacionamento com clientes ou a sua fidelidade para com a entidade, a entidade geralmente não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos esperados derivados do relacionamento e fidelização dos clientes para que tais itens (por exemplo, carteira de clientes, quotas de mercado, relacionamento com clientes e fidelidade dos clientes) satisfaçam a definição de activos intangíveis. Na ausência de direitos legais para proteger os relacionamentos com os clientes, as transacções de troca para os mesmos relacionamentos com os clientes ou outros semelhantes (que não sejam como parte de uma concentração de actividades empresariais) constituem prova de que a entidade está, não obstante, capacitada para controlar os benefícios económicos futuros esperados que fluam dos relacionamentos com os clientes. Dado que essas transacções de troca também constituem prova de que os relacionamentos com os clientes são separáveis, esses relacionamentos com os clientes satisfazem a definição de activo intangível.

Benefícios económicos futuros

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

Reconhecimento e mensuração

18 O reconhecimento de um item como um activo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz:

(a) a definição de um activo intangível (ver os parágrafos 8–17); e

(b) os critérios de reconhecimento (ver os parágrafos 21–23).

Este requisito aplica-se aos custos suportados inicialmente para adquirir ou gerar internamente um activo intangível e os suportados posteriormente para o adicionar, substituir uma parte ou prestar-lhe assistência.

19 Os parágrafos 25–32 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento a activos intangíveis adquiridos separadamente, e os parágrafos 33–43 tratam da sua aplicação a activos intangíveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais. O parágrafo 44 trata da mensuração inicial dos activos intangíveis adquiridos com recurso a um subsídio do governo, os parágrafos 45–47 das trocas de activos intangíveis e os parágrafos 48–50 do tratamento do goodwill gerado internamento. Os parágrafos 51–67 tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos activos intangíveis gerados internamente.

20 A natureza dos activos intangíveis é tal que, em muitos casos, não há adições a um tal activo ou substituições de parte do mesmo. Assim, é provável que a maioria dos dispêndios subsequentes mantenha os benefícios económicos futuros esperados incorporados num activo intangível existente em vez de corresponder à definição de activo intangível e aos critérios de reconhecimento nesta Norma. Além disso, é muitas vezes difícil atribuir os dispêndios subsequentes directamente a um activo intangível em particular em vez de à actividade como um todo. Portanto, apenas raramente os dispêndios subsequentes — dispêndios efectuados após o reconhecimento inicial de um activo intangível adquirido ou após a conclusão de um activo intangível gerado internamente — serão reconhecidos na quantia escriturada de um activo. Consistentemente com o parágrafo 63, os dispêndios subsequentes com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes (sejam eles adquiridos externamente ou gerados internamente) são sempre reconhecidos nos

resultados como suportados. Tal acontece porque um tal dispêndio não pode ser distinguido do dispêndio para desenvolver o negócio como um todo.

21 Um activo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

(a) for provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao activo fluam para a entidade; e

(b) o custo do activo possa ser mensurado com fiabilidade.

22 Uma entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros esperados usando pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa do órgão de gestão do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil do activo.

23 Uma entidade usa o julgamento para avaliar o grau de certeza associado ao fluxo de benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao uso do activo na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso à evidência externa.

24 Um activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo custo.

Aquisição separada

25 Geralmente, o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um activo intangível irá reflectir as expectativas acerca da probabilidade de que os benefícios económicos futuros esperados incorporados no activo irão fluir para a entidade. Por outras palavras, a entidade espera que haja um influxo de benefícios económicos, mesmo que haja incerteza quanto à oportunidade ou à quantia do influxo. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21(a) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos separadamente.

26 Além disso, o custo de um activo intangível adquirido separadamente pode normalmente ser mensurado com fiabilidade. Isto é particularmente verdade quando a retribuição de compra for na forma de dinheiro ou outros activos monetários.

27 O custo de um activo intangível adquirido separadamente compreende:

(a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos; e

(b) qualquer custo directamente atribuível de preparação do activo para o seu uso pretendido.

28 Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

(a) custos de benefícios dos empregados (como definidos na IAS 19) decorrentes directamente da colocação do activo na sua condição de funcionamento;

(b) honorários profissionais decorrentes directamente da colocação do activo na sua condição de funcionamento; e

(c) custos de testar se o activo funciona correctamente.

29 Exemplos de dispêndios que não fazem parte do custo de um activo intangível são:

(a) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);

(b) custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e

(c) custos de administração e outros custos gerais.

30 O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um activo intangível cessa quando o activo está na condição necessária para ser capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão. Assim, os custos suportados na utilização ou reinstalação de um activo intangível não são incluídos na quantia escriturada desse activo. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um activo intangível:

(a) os custos suportados enquanto um activo capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão ainda esteja para ser colocado em uso; e

(b) perdas operacionais iniciais, tais como as suportadas enquanto se desenvolve a procura da produção do activo.

31 Algumas operações ocorrem em ligação com o desenvolvimento de um activo intangível, mas não são necessárias para colocar o activo na condição

necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão. Estas operações ocasionais podem ocorrer antes ou durante as actividades de desenvolvimento. Dado que as operações ocasionais não são necessárias para colocar um activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão, os rendimentos e os gastos relacionados de operações ocasionais são reconhecidos imediatamente nos resultados e incluídos nas respectivas classificações de rendimento ou gasto.

32 Se o pagamento de um activo intangível for diferido para além do prazo normal de crédito, o seu custo é o equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período do crédito a não ser que sejam capitalizados de acordo com a IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*.

Aquisição como parte de uma concentração de actividades empresariais

33 De acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, se um activo intangível for adquirido numa concentração de actividades empresariais, o custo desse activo intangível é o seu justo valor à data da aquisição. O justo valor de um activo intangível irá reflectir as expectativas dos participantes do mercado à data da aquisição sobre a probabilidade de que os benefícios económicos futuros esperados incorporados no activo fluam para a entidade. Por outras palavras, a entidade espera que haja um influxo de benefícios económicos, mesmo que haja incerteza quanto à oportunidade ou à quantia do influxo. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21(a) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais. Se um activo adquirido numa concentração de actividades empresariais for separável ou decorrer de direitos contratuais ou de outros direitos legais, existe informação suficiente para mensurar com fiabilidade o justo valor do activo. Assim, o critério da mensuração fiável no parágrafo 21(b) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais.

34 De acordo com esta Norma e com a IFRS 3 (como revista em 2008), uma adquirente reconhece na data da aquisição, separadamente do goodwill, um activo intangível da adquirida, independentemente de o activo ter sido ou não reconhecido pela adquirida antes da concentração de actividades empresariais. Isto significa que a adquirente reconhece como um activo separadamente do goodwill um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida caso o projecto corresponda à definição de activo intangível. Um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso de uma adquirida satisfaz a definição de activo intangível quando:

(a) satisfizer a definição de activo; e

(b) for identificável, isto é, separável, ou decorrer de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais

35 Se um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais for separável ou decorrer de direitos contratuais ou de outros direitos legais, existe informação suficiente para mensurar com fiabilidade o justo valor do activo. Quando, em relação às estimativas usadas para mensurar o justo valor de um activo intangível, existir uma série de possíveis desfechos com diferentes probabilidades, essa incerteza entra na mensuração do justo valor do activo.

36 Um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais pode ser separável, mas apenas em conjunto com um contrato relacionado ou um activo ou passivo identificável. Nestes casos, a adquirente reconhece o activo intangível separadamente do goodwill, mas em conjunto com o item relacionado.

37 A adquirente pode reconhecer um grupo de activos intangíveis complementares como um único activo desde que os activos individuais do grupo tenham vidas úteis similares. Por exemplo, os termos "marca" e "nome de marca" são muitas vezes usados como sinónimos de marcas comerciais e outras marcas. Contudo, os primeiros são termos gerais de marketing que são tipicamente usados para referir um grupo de activos complementares tais

como uma marca comercial (ou marca de serviço) e o nome comercial, fórmulas, receitas e especialização tecnológica com ela relacionados.

38–41 [Eliminados]

Dispêndio subsequente num projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso adquirido

42 O dispêndio com pesquisa e desenvolvimento que:

(a) seja relativo a um projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido separadamente ou numa concentração de actividades empresariais e reconhecido como activo intangível; e

(b) seja suportado após a aquisição desse projecto,

deve ser contabilizado de acordo com os parágrafos 54–62.

43 A aplicação dos requisitos dos parágrafos 54–62 significa que o dispêndio subsequente num projecto de pesquisa ou investigação em curso adquirido separadamente ou numa concentração de actividades empresariais e reconhecido como activo intangível é:

(a) reconhecido como um gasto quando suportado se for dispêndio de pesquisa;

(b) reconhecido como um gasto quando suportado se for dispêndio de desenvolvimento que não satisfaça os critérios de reconhecimento como activo intangível do parágrafo 57; e

(c) adicionado à quantia escriturada do projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido se for dispêndio de desenvolvimento que satisfaça os critérios de reconhecimento do parágrafo 57.

Aquisição com recurso a um subsídio do governo

44 Em alguns casos, um activo intangível pode ser adquirido livre de encargos, ou por retribuição nominal, com recurso a um subsídio do governo. Isto pode acontecer quando um governo transferir ou imputar a uma entidade activos intangíveis tais como direitos de aterragem em aeroportos, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou

direitos para aceder a outros recursos restritos. De acordo com a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*, uma entidade pode optar por reconhecer inicialmente pelo justo valor tanto o activo intangível como o subsídio. Se uma entidade optar não reconhecer o activo inicialmente pelo justo valor, a entidade reconhece inicialmente o activo por uma quantia nominal (o outro tratamento permitido pela IAS 20) acrescido de qualquer dispêndio que seja directamente atribuível para preparar o activo para o seu uso pretendido.

Troca de activos

45 Um ou mais activos intangíveis podem ser adquiridos em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. O que se indica a seguir refere-se simplesmente a uma troca de um activo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de tal activo intangível é mensurado pelo justo valor a não ser que (a) a transacção da troca careça de substância comercial ou (b) nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam mensuráveis com fiabilidade. O activo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o activo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

46 Uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus fluxos de caixa futuros sejam alterados como resultado da transacção. Uma transacção de troca tem substância comercial se:

(a) a configuração (isto é, risco, oportunidade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido; ou

(b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectadas pela transacção altera em resultado da troca; e

(c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

Para a efeitos de determinar se uma transacção de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da

entidade afectada pela transacção deve reflectir os fluxos de caixa depois de impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efectuar cálculos detalhados.

47 O parágrafo 21(b) especifica que uma condição para o reconhecimento de um activo intangível é que o custo do activo possa ser mensurado com fiabilidade. O justo valor de um activo intangível é mensurável com fiabilidade se (a) a variabilidade no intervalo de mensurações razoáveis pelo justo valor não for significativa para esse activo; ou (b) as probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas na mensuração pelo justo valor. Se uma entidade puder mensurar com fiabilidade o justo valor do activo recebido ou o justo valor do activo cedido, o justo valor do activo cedido é usado para mensurar o custo, a menos que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.

Goodwill gerado internamente

48 O goodwill gerado internamente não deve ser reconhecido como um activo.

49 Em alguns casos, é suportado dispêndio para gerar benefícios económicos futuros, mas isso não resulta na criação de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. Tal dispêndio é muitas vezes descrito como contribuindo para o goodwill gerado internamente. O goodwill gerado internamente não é reconhecido como activo porque não é um recurso identificável (isto é, não é separável nem resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais) controlado pela entidade que possa ser mensurado com fiabilidade pelo custo.

50 As diferenças entre o justo valor de uma entidade e a quantia escriturada dos seus activos líquidos identificáveis em qualquer momento podem reflectir uma série de factores que afectam o justo valor da entidade. Tais diferenças não representam, porém, o custo dos activos intangíveis controlados pela entidade.

Activos intangíveis gerados internamente

51 Por vezes, é difícil avaliar se um activo intangível gerado internamente é elegível para reconhecimento por causa de problemas em:

(a) identificar se e quando existe um activo identificável que gere benefícios económicos futuros esperados; e

(b) determinar com fiabilidade o custo do activo. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um activo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o goodwill da entidade gerado internamente ou do decorrer operacional do dia-a-dia.

Por isso, além de se conformar com os requisitos gerais do reconhecimento e mensuração inicial de um activo intangível, uma entidade aplica os requisitos e orientação dos parágrafos 52–67 a todos os activos intangíveis gerados internamente.

52 Para avaliar se um activo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, uma entidade classifica a geração do activo em:

(a) uma fase de pesquisa; e

(b) uma fase de desenvolvimento.

Se bem que os termos "pesquisa" e "desenvolvimento" estejam definidos, os termos "fase de pesquisa" e "fase de desenvolvimento" têm um sentido mais amplo para a finalidade desta Norma.

53 Se uma entidade não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento num projecto interno para criar um activo intangível, a entidade trata o dispêndio nesse projecto como se fosse suportado somente na fase de pesquisa.

Fase de pesquisa

54 Nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for suportado.

55 Na fase de pesquisa de um projecto interno, uma entidade não pode demonstrar que existe um activo intangível que irá gerar benefícios

económicos futuros prováveis. Por isso, este dispêndio é reconhecido como um gasto quando for suportado.

56 Exemplos de actividades de pesquisa são:

(a) actividades visando a obtenção de novos conhecimentos;

(b) a procura, avaliação e selecção final de aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;

(c) a procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e

(d) a formulação, concepção, avaliação e selecção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Fase de desenvolvimento

57 **Um activo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projecto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:**

(a) a viabilidade técnica de concluir o activo intangível afim de que esteja disponível para uso ou venda;

(b) a sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo;

(c) a sua capacidade de usar ou vender o activo intangível;

(d) a forma como o activo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do activo intangível ou para o próprio activo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do activo intangível;

(e) a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível; e

(f) a sua capacidade para mensurar com fiabilidade o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

58 Na fase de desenvolvimento de um projecto interno, uma entidade pode, nalguns casos, identificar um activo intangível e demonstrar que o activo

gerará prováveis benefícios económicos futuros. Tal acontece porque a fase de desenvolvimento de um projecto é mais avançada do que a fase de pesquisa.

59 Exemplos das actividades de desenvolvimento são:

(a) a concepção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;

(b) a concepção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;

(c) a concepção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial; e

(d) a concepção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

60 Para demonstrar como um activo intangível gerará benefícios económicos futuros prováveis, uma entidade avalia os benefícios económicos futuros a receber do activo usando os princípios da IAS 36 *Imparidade de Activos*. Se o activo gerar benefícios económicos apenas em combinação com outros activos, a entidade aplica o conceito de unidades geradoras de caixa tal como definido na IAS 36.

61 A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios de um activo intangível pode ser demonstrada por, por exemplo, um plano empresarial que mostre os recursos técnicos, financeiros e outros necessários e a capacidade da entidade para assegurar esses recursos. Em alguns casos, uma entidade demonstra a disponibilidade de financiamento externo pela obtenção de uma indicação do mutuante da sua vontade de financiar o plano.

62 Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com fiabilidade o custo de gerar internamente um activo intangível, tais como salários e outros dispêndios suportados para assegurar direitos de autor ou licenças ou para desenvolver software de computadores.

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

64 Dispêndios com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens semelhantes em substância gerados internamente não podem ser distinguidos do custo de desenvolver a empresa no seu todo. Por isso, tais itens não são reconhecidos como activos intangíveis.

Custo de um activo intangível gerado internamente

65 O custo de um activo intangível gerado internamente para efeitos do parágrafo 24 é a soma dos dispêndios suportados desde a data em que o activo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento dos parágrafos 21, 22 e 57. O parágrafo 71 proíbe a reposição de dispêndio anteriormente reconhecido como um gasto.

66 O custo de um activo intangível gerado internamente compreende todos os custos directamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o activo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

(a) os custos dos materiais e serviços usados ou consumidos ao gerar o activo intangível;

(b) os custos dos benefícios dos empregados (tal como definido na IAS19) resultantes da geração do activo intangível;

(c) as taxas de registo de um direito legal; e

(d) a amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o activo intangível.

A IAS 23 especifica os critérios para o reconhecimento dos juros como um elemento do custo de um activo intangível gerado internamente.

67 O que se segue não são componentes do custo de um activo intangível gerado internamente:

(a) os dispêndios comerciais, administrativos e outros gastos gerais a menos que estes dispêndios possam ser directamente atribuídos à preparação do activo para uso;

(b) ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais suportadas antes de o activo atingir o desempenho planeado; e

(c) dispêndios com a formação do pessoal para operar o activo.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 65

Uma entidade está a desenvolver um novo processo de produção. Durante 20X5, os dispêndios suportados foram 1 000 UM,[(a)] dos quais 900 UM foram suportados antes de 1 de Dezembro de 20X5 e 100 UM foram suportados entre 1 de Dezembro de 20X5 e 31 de Dezembro de 20X5. A entidade é capaz de demonstrar que, em 1 de Dezembro de 20X5, o processo de produção satisfazia os critérios de reconhecimento como um activo intangível. A quantia recuperável do know-how incorporado no processo (incluindo os exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de ele estar disponível para uso) é estimada em 500 UM.

No fim de 20X5, o processo de produção é reconhecido como um activo intangível por um custo de 100 UM (dispêndio suportado desde a data em que os critérios de reconhecimento foram satisfeitos, isto é, 1 de Dezembro de 20X5). O dispêndio de 900 UM suportado antes de 1 de Dezembro de 20X5 foi reconhecido como um gasto porque os critérios de reconhecimento não foram satisfeitos até 1 de Dezembro de 20X5. Este dispêndio não faz parte do custo do processo de produção reconhecido na demonstração da posição financeira.

Durante 20X6, o dispêndio suportado foi de 2 000 UM. No fim de 20X6, a quantia recuperável do know-how incorporado no processo (incluindo os exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de ele estar disponível para uso) é estimada em 1 900 UM.

No fim de 20X6, o custo do processo de produção é de 2.100 UM (dispêndio de 100 UM reconhecido no fim de 20X5 mais dispêndio de 2 000 UM reconhecido em 20X6). A entidade reconhece uma perda por imparidade de 200 UM para ajustar a quantia escriturada do processo antes da perda por imparidade (2 100 UM) à sua quantia recuperável (1 900 UM). Esta perda por imparidade será revertida num período subsequente se os requisitos da IAS 36 para a reversão de uma perda por imparidade forem satisfeitos.

(a) Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em "unidades monetárias - UM".

Reconhecimento de um gasto

68 O dispêndio com um item intangível deve ser reconhecido como um gasto quando for suportado a menos que:

(a) faça parte do custo de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento (ver os parágrafos 18–67); ou

(b) o item seja adquirido numa concentração de actividades empresariais e não possa ser reconhecido como um activo intangível. Se for este o caso, ele faz parte da quantia reconhecida como goodwill à data de aquisição (ver a IFRS 3).

69 Em alguns casos, o dispêndio é suportado para proporcionar benefícios económicos futuros a uma entidade, mas não é adquirido ou criado qualquer activo intangível ou outro activo que possa ser reconhecido. No caso do fornecimento de bens, a entidade reconhece tal dispêndio como um gasto quando tem o direito de acesso a esses bens. No caso da prestação de serviços, a entidade reconhece o dispêndio como um gasto quando recebe os serviços. Por exemplo, o dispêndio com pesquisa é reconhecido como um gasto quando for suportado (ver o parágrafo 54), excepto quando for adquirido como parte de uma concentração de actividades empresariais. Outros exemplos de dispêndio que é reconhecido como um gasto quando for suportado incluem:

(a) dispêndio com actividades de arranque (isto é, custos de arranque), a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de activo fixo tangível de acordo com a IAS 16. Os custos de arranque podem consistir em custos de constituição tais como os custos legais ou de secretariado suportados na constituição de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócio (isto é, custos de pré-abertura) ou dispêndios para iniciar novas operações ou lançar novos produtos ou processos (isto é, custos pré-operacionais);

(b) dispêndios com actividades de formação;

(c) o dispêndio com actividades de publicidade e promocionais (incluindo catálogos de venda por correspondência);

(d) dispêndios com a mudança de localização ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

69A Uma entidade tem o direito de acesso aos bens quando estão na sua posse. Do mesmo modo, tem o direito de acesso aos bens quando forem produzidos por um fornecedor de acordo com os termos de um contrato de fornecimento e a entidade puder exigir a sua entrega em contrapartida de um pagamento. Os serviços são recebidos quando forem prestados por um prestador de acordo com um contrato de prestação à entidade e não quando a entidade os utilizar para prestar outro serviço, por exemplo, para entregar um anúncio a clientes.

70 O parágrafo 68 não exclui a possibilidade de uma entidade reconhecer um pagamento antecipado como um activo quando o pagamento dos bens for feito antes de a entidade obter o direito de acesso a esses bens. Do mesmo modo, o parágrafo 68 não exclui a possibilidade de uma entidade reconhecer um pagamento antecipado como um activo quando o pagamento dos serviços for efectuado antes de a entidade receber esses serviços.

Gastos passados a não reconhecer como um activo

71 **O dispêndio com um item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como um gasto não deve ser reconhecido como parte do custo de um activo intangível em data posterior.**

Mensuração após o reconhecimento

72 **Uma entidade deve escolher como sua política contabilística ou o modelo do custo do parágrafo 74 ou o modelo da revalorização do parágrafo 75. Se um activo intangível for contabilizado usando o modelo de revalorização, todos os outros activos da sua classe devem também ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não haja mercado activo para esses activos.**

73 Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. Os itens de uma classe de activos intangíveis são simultaneamente revalorizados para evitar revalorizações selectivas de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que representem uma mistura de custos e de valores em datas diferentes.

Modelo do custo

74 **Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.**

Modelo da revalorização

75 **Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. Para efeitos das revalorizações nos termos desta Norma, o justo valor deve ser mensurado por referência a um mercado activo. As revalorizações devem ser feitas com tal regularidade que no final do período a quantia escriturada do activo não difira materialmente do seu justo valor.**

76 O modelo da revalorização não permite:

(a) a revalorização de activos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como activos; ou

(b) o reconhecimento inicial de activos intangíveis por quantias que não sejam o custo.

77 O modelo da revalorização é aplicado depois de um activo ter sido inicialmente reconhecido pelo seu custo. Porém, se apenas parte do custo de um activo intangível for reconhecido como um activo porque o activo só satisfez os critérios de reconhecimento a meio do seu processo de fabrico (ver o parágrafo 65), o modelo da revalorização pode ser aplicado ao total desse activo. Além disso, o modelo da revalorização pode ser aplicado a um activo intangível que tenha sido recebido com recurso a um subsídio do governo e reconhecido por uma quantia nominal (ver o parágrafo 44).

78 Não é vulgar que exista um mercado activo para um activo intangível, se bem que isto possa acontecer. Por exemplo, em algumas jurisdições, pode existir um mercado activo para licenças de táxis livremente transferíveis, licenças de pesca ou quotas de produção. Contudo, pode não existir um mercado activo para marcas, cabeçalhos de jornais, direitos de editar músicas e filmes,

patentes ou marcas comerciais, porque cada um de tais activos é único. Além disso, se bem que activos intangíveis sejam comprados e vendidos, os contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais, sendo as transacções relativamente pouco frequentes. Por estas razões, o preço pago por um activo pode não proporcionar evidência suficiente do justo valor de um outro. Além disso, os preços não estão muitas vezes disponíveis publicamente.

79 A frequência de revalorizações depende da volatilidade dos justos valores dos activos intangíveis que estão a ser revalorizados. Se o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é necessária uma revalorização adicional. Alguns activos intangíveis podem sofrer movimentos significativos e voláteis no justo valor necessitando, por conseguinte, de revalorizações anuais. Essas revalorizações frequentes são desnecessárias para activos intangíveis com apenas movimentos insignificantes no justo valor.

80 Se um activo intangível for revalorizado, a quantia escriturada do activo é ajustada para a quantia revalorizada. Na data da revalorização, o activo é tratado de uma das seguintes formas:

(a) a quantia escriturada bruta é ajustada de uma forma consistente com a revalorização da quantia escriturada do activo. Por exemplo, a quantia escriturada bruta pode ser reexpressa por referência a dados de mercado observáveis ou pode ser reexpressa proporcionalmente à alteração na quantia escriturada. A amortização acumulada à data da revalorização é ajustada para igualar a diferença entre a quantia escriturada bruta e a quantia escriturada do activo após ter em conta as perdas por imparidade acumuladas; ou

(b) a amortização acumulada é eliminada contra a quantia bruta escriturada do activo.

A quantia do ajustamento da amortização acumulada faz parte do aumento ou diminuição na quantia escriturada que é contabilizado de acordo com os parágrafos 85 e 86.

81 Se um activo intangível numa classe de activos intangíveis revalorizados não puder ser revalorizado porque não há qualquer mercado activo para

esse activo, o activo deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização e perdas por imparidade acumuladas.

82 **Se o justo valor de um activo intangível revalorizado deixou de poder ser mensurado com referência a um mercado activo, a quantia escriturada do activo deve ser a sua quantia revalorizada à data da mais recente revalorização com referência ao mercado activo menos qualquer amortização e qualquer perda por imparidade acumuladas subsequentes.**

83 O facto de já não existir um mercado activo para um activo intangível revalorizado pode indiciar que o activo pode estar em imparidade e que ele necessita de ser testado de acordo com a IAS 36.

84 Se o justo valor do activo puder ser mensurado por referência a um mercado activo numa data de mensuração subsequente, o modelo de reavaliação é aplicado a partir dessa data.

85 **Se a quantia escriturada de um activo intangível for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser reconhecido em outro rendimento integral e acumulado no capital próprio numa conta com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados.**

86 **Se a quantia escriturada de um activo intangível for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser reconhecida em outro rendimento integral até ao ponto de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo. A diminuição reconhecida em outro rendimento integral reduz a quantia acumulada no capital próprio com o título de excedente de revalorização.**

87 O excedente de revalorização acumulado incluído no capital próprio pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o activo for desreconhecido. O excedente total pode ser realizado pelo abate ou alienação do activo. Contudo, uma parte do excedente pode ser realizada quando o

activo for usado pela entidade; nesse caso, a quantia do excedente realizada é a diferença entre a amortização baseada na quantia escriturada revalorizada do activo e a amortização que teria sido reconhecida com base no custo histórico do activo. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita através dos resultados.

Vida útil

88 Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um activo intangível é definida ou indefinida e, se for definida, qual a sua duração, ou o número de unidades produção ou unidades similares que constituam essa vida útil. Um activo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo irá gerar influxos de caixa líquidos para a entidade.

89 A contabilização de um activo intangível baseia-se na sua vida útil. Um activo intangível com uma vida útil definida é amortizado (ver os parágrafos 97–106), e um activo intangível com uma vida útil indefinida não o é (ver os parágrafos 107–110). Os Exemplos Ilustrativos* que acompanham esta Norma ilustram a determinação da vida útil para diferentes activos intangíveis, e a contabilização subsequente desses activos com base na determinação da vida útil.

90 Muitos factores são considerados na determinação da vida útil de um activo intangível, incluindo:

(a) o uso esperado do activo por parte da entidade e se o activo pode ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão;

(b) os ciclos de vida típicos para o activo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de activos similares que sejam usados de forma similar;

(c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;

(d) a estabilidade do sector em que o activo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo activo;

(e) acções esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;

(f) o nível de dispêndios com manutenção exigidos para obter os benefícios económicos futuros esperados do activo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;

(g) o período de controlo sobre o activo e limites legais ou similares sobre o uso do activo, tais como datas de término de locações relacionadas; e

(h) se a vida útil do activo está dependente da vida útil de outros activos da entidade.

91 O termo "indefinida" não significa "infinita". A vida útil de um activo intangível reflecte apenas o nível de dispêndio futuro com manutenção exigido para manter o activo no seu padrão de desempenho avaliado no momento da estimativa da vida útil do activo, e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. Uma conclusão de que a vida útil de um activo intangível é indefinida não deve depender do dispêndio futuro planeado para além do exigido para manter o activo nesse padrão de desempenho.

92 Dada a história de alterações rápidas na tecnologia, o software de computadores e muitos outros activos intangíveis são susceptíveis de obsolescência tecnológica. Por isso, é provável que a sua vida útil seja curta. As reduções futuras esperadas no preço de venda de um item que foi produzido usando um activo intangível, pode indicar a expectativa de obsolescência comercial ou técnica do activo que, por sua vez, possa reflectir a redução dos benefícios económicos futuros incorporados no activo.

93 A vida útil de um activo intangível pode ser muito longa ou mesmo indefinida. Essa incerteza justifica que se estime a vida útil de um activo intangível numa base prudente, mas isso não justifica escolher uma vida curta irrealista.

94 A vida útil de um activo intangível que resulte de direitos contratuais ou de outros direitos legais não deve exceder o período dos direitos contratuais ou de outros direitos legais, mas pode ser mais curta dependendo do período durante o qual a entidade espera usar o activo. Se os direitos contratuais ou outros direitos legais forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do activo intangível deve incluir os períodos de renovação apenas se existir

evidência que suporte a renovação pela entidade sem um custo significativo. A vida útil de um direito readquirido reconhecido como activo intangível numa concentração de actividades empresariais é o período remanescente do contrato no qual o direito foi concedido e não deve incluir períodos de renovação.

95 Podem existir factores legais ou económicos que influenciem a vida útil de um activo intangível. Os factores económicos determinam o período durante o qual os benefícios económicos futuros serão recebidos pela entidade. Os factores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil é o mais curto dos períodos determinados por estes factores.

96 A existência dos seguintes factores, entre outros, indica que uma entidade deveria ser capaz de renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais sem um custo significativo:

(a) há evidência, possivelmente baseada na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender do consentimento de terceiros, isto inclui evidência de que os terceiros darão o seu consentimento;

(b) há evidência de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão satisfeitas; e

(c) o custo da renovação para a entidade não é significativo quando comparado com os benefícios económicos futuros que se espera que fluam para a entidade a partir da renovação.

Se o custo da renovação for significativo quando comparado com os benefícios económicos futuros que se espera que fluam para a entidade a partir da renovação, o custo da "renovação" representa, em substância, o custo de aquisição de um novo activo intangível à data de renovação.

Activos intangíveis com vidas úteis definidas

Período de amortização e método de amortização

97 **A quantia depreciável de um activo intangível com uma vida útil definida deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso,**

isto é, quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. A amortização deve cessar na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 e a data em que o activo for desreconhecido. O método de amortização usado deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os benefícios económicos futuros do activo sejam consumidos pela entidade. Se não for possível determinar com fiabilidade esse modelo, deve usar-se o método da linha recta. O gasto de amortização em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que esta ou outra Norma permita ou exija que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.

98 Pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção. O método usado é seleccionado na base do modelo de consumo esperado dos benefícios económicos futuros incorporados no activo e é aplicado consistentemente de período a período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses benefícios económicos futuros.

98A Há uma presunção refutável de que um método de amortização que se baseia no rédito gerado por uma actividade que inclua a utilização de um activo intangível seja inapropriado. O rédito gerado por uma actividade que inclui a utilização de um activo intangível reflecte, tipicamente, factores que não estão directamente ligados ao consumo dos benefícios económicos incorporados no activo intangível. Por exemplo, o rédito é afectado por outros elementos e processos, actividades de venda e alterações em volumes de vendas e preços. O componente de preço do rédito pode ser afectado pela inflação, que não tem qualquer influência sobre a forma como um activo é consumido. Esta presunção apenas pode ser ultrapassada nas circunstâncias muito limitadas:

(a) em que o activo intangível é expresso como uma medida de rédito, como descrito no parágrafo 98C; ou

(b) quando puder ser demonstrado que o rédito e o consumo dos benefícios económicos do activo intangível estão fortemente correlacionados.

98B Ao optar por um método de amortização apropriado de acordo com o parágrafo 98, uma entidade pode determinar o principal factor limitativo que seja inerente ao activo intangível. Por exemplo, o contrato que estabelece os direitos da entidade sobre a utilização que fizer de um activo intangível pode especificar a utilização desse activo intangível como um determinado número de anos (isto é, tempo), como um a quantidade de unidades produzidas ou como uma quantia total fixa de rédito a gerar. A identificação desse principal factor limitativo pode constituir o ponto de partida para a identificação da base apropriada de amortização, mas pode ser aplicada outra base caso ela reflicta melhor o padrão de consumo esperado dos benefícios económicos.

98C Na circunstância em que o principal factor limitativo inerente a um activo intangível consiste na realização de um limiar de rédito, o rédito a gerar pode ser uma base apropriada para a amortização. Por exemplo, uma entidade pode obter uma concessão para explorar e extrair ouro a partir de uma mina. O termo do contrato pode basear-se numa quantia fixada de rédito a gerar a partir da extracção (por exemplo, um contrato pode permitir a extracção de ouro da mina até que o total acumulado de rédito resultante da venda do ouro atinja 2 mil milhões de UM), e não se basear no tempo ou na quantidade de ouro extraído. Num outro exemplo, o direito de explorar uma estrada com portagem pode basear-se numa quantia de rédito fixado total gerado pela cobrança acumulada das portagens (por exemplo, um contrato pode permitir a exploração da estrada com portagem até que a quantia acumulada de portagens geradas com a exploração da estrada atinja 100 milhões de UM). No caso em que o rédito tenha sido estabelecido como o principal factor limitativo no contrato para a utilização do activo intangível, o rédito a gerar pode constituir uma base apropriada para a amortização do activo intangível, desde que o contrato especifique uma quantia total de rédito a gerar com base no qual a amortização vai ser determinada.

99 A amortização é geralmente reconhecida nos resultados. Contudo, por vezes, os benefícios económicos futuros incorporados num activo são absorvidos

pela produção de outros activos. Neste caso, o gasto de amortização constitui uma parte do custo do outro activo e é incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a amortização de activos intangíveis usados num processo de produção é incluída na quantia escriturada dos inventários (ver a IAS 2 *Inventários*).

Valor residual

100 **O valor residual de um activo intangível com uma vida útil definida deve ser assumido como sendo zero a menos que:**

(a) haja um compromisso de um terceiro para comprar o activo no final da sua vida útil; ou

(b) exista um mercado activo (tal como definido na IFRS 13) para o activo e:

(i) o valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado; e

(ii) seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.

101 A quantia depreciável de um activo com uma vida útil definida é determinada após dedução do seu valor residual. Um valor residual que não seja zero implica que uma entidade espera alienar o activo intangível antes do fim da sua vida económica.

102 Uma estimativa do valor residual de um activo baseia-se na quantia recuperável resultante da alienação usando os preços prevalecentes à data da estimativa para a venda de um activo similar que tenha atingido o final da sua vida útil e que tenha funcionado em condições similares àquelas em que o activo será utilizado. O valor residual é revisto pelo menos no final de cada ano financeiro. Uma alteração no valor residual do activo é contabilizada como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*.

103 O valor residual de um activo intangível pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Se assim for, o gasto de amortização do activo é zero a não ser (e até que) o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo.

Revisão do período de amortização e do método de amortização

104 O período de amortização e o método de amortização para um activo intangível com uma vida útil definida devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada de um activo for diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado em conformidade. Se tiver havido uma alteração no modelo de consumo esperado dos benefícios económicos futuros incorporados no activo, o método de amortização deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tais alterações devem ser contabilizadas como alterações em estimativas contabilísticas de acordo com a IAS 8.

105 Durante a vida de um activo intangível, pode tornar-se evidente que a estimativa da vida útil é desapropriada. Por exemplo, o reconhecimento de uma perda por imparidade pode indicar que o período de amortização deve ser alterado.

106 Com o decorrer do tempo, o modelo de benefícios económicos futuros que são esperados que fluam para uma entidade provenientes de um activo intangível pode alterar-se. Por exemplo, pode tornar-se evidente que um método de amortização de saldo decrescente seja apropriado e não um método de linha recta. Um outro exemplo é se o uso dos direitos representados por uma licença é diferido dependendo de acção sobre outros componentes do plano de negócio. Neste caso, os benefícios económicos que fluem do activo só podem vir a ser recebidos em períodos subsequentes.

Activos intangíveis com vidas úteis indefinidas

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

108 De acordo com a IAS 36, exige-se a uma entidade que teste a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida comparando a sua quantia recuperável com a sua quantia escriturada

(a) anualmente; e

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

Revisão da avaliação da vida útil

109 A vida útil de um activo intangível que não esteja a ser amortizado deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a suportar uma avaliação de vida útil indefinida para esse activo. Se assim não for, a alteração na avaliação da vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8.

110 De acordo com a IAS 36, a reavaliação da vida útil de um activo intangível como definida em vez de indefinida é um indicador de que o activo pode estar em imparidade. Assim, a entidade testa a imparidade do activo comparando a sua quantia recuperável, determinada de acordo com a IAS 36, com a sua quantia escriturada, reconhecendo qualquer excesso da quantia escriturada em relação à quantia recuperável como uma perda por imparidade.

Recuperabilidade da quantia escriturada — perdas por imparidade

111 Para determinar se um activo intangível está em imparidade, uma entidade aplica a IAS 36. Esta Norma explica quando e como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte uma perda por imparidade.

Abates e alienações

112 Um activo intangível deve ser desreconhecido:

(a) no momento da alienação; ou

(b) quando não se esperarem benefícios económicos futuros do seu uso ou alienação.

113 O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um activo intangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se houver, e a quantia escriturada do activo. Deve ser reconhecido nos resultados quando o activo for desreconhecido (a menos que a IAS 17 exija diferentemente numa venda seguida de locação). Os ganhos não devem ser classificados como rédito.

114 A alienação de um activo intangível pode ocorrer numa variedade de formas (por exemplo, por venda, por celebração de um contrato de locação financeira ou por doação). A data da alienação de um activo intangível é a data em que o receptor obtém desse activo de acordo com os requisitos para determinar quando é que uma obrigação de desempenho está satisfeita nos termos da IFRS 15. A IAS 17 aplica-se à alienação por venda seguida de locação.

115 Se, segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 21, uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um activo intangível o custo de uma substituição de parte de um activo intangível, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída. Se não for praticável a uma entidade determinar a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação do custo que teria a parte substituída no momento em que foi adquirida ou gerada internamente.

115A No caso de um direito readquirido numa concentração de actividades empresariais, se o direito for subsequentemente reemitido (vendido) a um terceiro, a respectiva quantia escriturada, se houver, deve ser usada para determinar o ganho ou perda com a reemissão.

116 A quantia da retribuição a incluir no ganho ou perda resultante do desreconhecimento de um activo intangível é determinada de acordo com os requisitos para determinar o preço da transacção previstos nos parágrafos 47–72 da IFRS 15. Alterações posteriores à quantia estimada de retribuição incluída no ganho ou perda, devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos para as alterações aos preços de transacção previstos na IFRS 15.

117 A amortização de um activo intangível com uma vida útil definida não cessa quando o activo intangível já não for usado, a não ser que o activo tenha sido totalmente amortizado ou esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5.

Divulgação

Geral

118 Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:

(a) se as vidas úteis são indefinidas ou definidas e, se forem definidas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;

(b) os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis definidas;

(c) a quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;

(d) os itens de cada linha da demonstração do rendimento integral em que qualquer amortização de activos intangíveis esteja incluída;

(e) uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando:

(i) adições, indicando separadamente as adições provenientes de desenvolvimento interno, as adquiridas separadamente e as adquiridas através de concentrações de actividades empresariais;

(ii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;

(iii) aumentos ou reduções resultantes de revalorizações, segundo os parágrafos 75, 85 e 86, e de perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio de acordo com a IAS 36 (se houver);

(iv) perdas por imparidade reconhecidas nos resultados de acordo com a IAS 36 (se houver);

(v) perdas por imparidade revertidas nos resultados de acordo com a IAS 36 (se houver);

(vi) qualquer amortização reconhecida no período;

(vii) as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação, e a transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade, e

(viii) outras alterações na quantia escriturada durante o período.

119 Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso similares nas operações de uma entidade. Exemplos de classes separadas podem incluir:

(a) marcas comerciais;

(b) cabeçalhos e títulos de publicações;

(c) software de computadores;

(d) licenças e franquias;

(e) direitos de autor, patentes e outros direitos de propriedade industrial, direitos de serviços e operacionais;

(f) receitas, fórmulas, modelos, concepções e protótipos; e

(g) activos intangíveis em desenvolvimento.

As classes mencionadas acima são desagregadas (agregadas) em classes mais pequenas (maiores) se isto resultar em informação mais relevante para os utlizadores das demonstrações financeiras.

120 Uma entidade deve divulgar informação sobre activos intangíveis em imparidade de acordo com a IAS 36 adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 118(e)(iii)–(v).

121 A IAS 8 exige que uma entidade divulgue a natureza e a quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito material no período corrente ou que se espere que venha a ter um efeito material em períodos posteriores. Tais divulgações podem surgir de alterações:

(a) na avaliação da vida útil de um activo intangível;

(b) no método de amortização; ou

(c) nos valores residuais.

122 Uma entidade deve também divulgar:

(a) para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que suportam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever os factores que tiveram um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida;

(b) uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização remanescente de qualquer activo intangível individual que seja material para as demonstrações financeiras da entidade;

(c) para os activos intangíveis adquiridos com recurso a um subsídio do governo e inicialmente reconhecidos pelo justo valor (ver o parágrafo 44):

(i) o justo valor inicialmente reconhecido para estes activos,

(ii) a sua quantia escriturada, e

(iii) se são mensurados após o reconhecimento segundo o modelo do custo ou o modelo da revalorização;

(d) a existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos;

(e) a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.

123 Quando uma entidade descrever os factores que tiveram um papel significativo na determinação de que a vida útil de um activo intangível é indefinida, a entidade considera a lista de factores do parágrafo 90.

Activos intangíveis mensurados após reconhecimento usando o modelo da revalorização

124 Se activos intangíveis forem contabilizados por quantias revalorizadas, uma entidade deve divulgar o seguinte:

(a) por classe de activos intangíveis:

(i) a data de eficácia da revalorização;

(ii) a quantia escriturada de activos intangíveis revalorizados; e

(iii) a quantia escriturada que teria sido reconhecida se a classe revalorizada de activos intangíveis tivesse sido mensurada após o reconhecimento usando o modelo do custo conforme parágrafo 74; e

(b) a quantia do excedente de revalorização relativa a activos intangíveis no início e no final do período, indicando as alterações durante o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas.

(c) [eliminada]

125 Pode ser necessário agregar as classes de activos revalorizados em classes maiores para efeitos de divulgação. Porém, as classes não são agregadas se isto resultar na combinação de uma classe de activos intangíveis que inclua quantias mensuradas segundo o modelo do custo e o modelo da revalorização.

Dispêndios de pesquisa e desenvolvimento

126 Uma entidade deve divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período.

127 O dispêndio com pesquisa e desenvolvimento compreende todo o dispêndio que seja directamente atribuível a actividades de pesquisa ou desenvolvimento (ver os parágrafos 66 e 67 para orientação sobre o tipo de dispêndio a incluir para efeitos do requisito de divulgação no parágrafo 126).

Outra informação

128 Uma entidade é encorajada, mas não obrigada, a divulgar a informação seguinte:

(a) uma descrição de qualquer activo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em uso; e

(b) uma breve descrição de activos intangíveis significativos controlados pela entidade mas não reconhecidos como activos porque não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma ou porque foram adquiridos ou gerados antes de a versão da IAS 38 *Activos Intangíveis* emitida em 1998 ter entrado em vigor.

Disposições transitórias e data de eficácia

129 [Eliminado]

130 Uma entidade deve aplicar esta Norma:

(a) na contabilização de activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais para as quais a data de acordo seja em ou após 31 de Março de 2004; e

(b) na contabilização de todos os outros activos intangíveis prospectivamente a partir do início do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004. Assim, a entidade não deve ajustar a quantia escriturada dos activos intangíveis reconhecidos nessa data. Contudo, a entidade deve, nessa data, aplicar esta Norma para reavaliar as vidas úteis desses activos intangíveis. Se, como resultado dessa reavaliação, a entidade alterar a sua avaliação da vida útil de um activo, essa alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8.

130A Uma entidade deve aplicar as emendas do parágrafo 2 aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. Se uma entidade aplicar a IFRS 6 a um período anterior, essas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

130B A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 85, 86 e 118(e)(iii). Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

130C A IFRS 3 (como revista em 2008) emendou os parágrafos 12, 33–35, 68, 69, 94 e 130, eliminou os parágrafos 38 e 129 e adicionou o parágrafo 115A. O documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS* emitido em Abril de 2009 emendou os parágrafos 36 e 37. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Por conseguinte, as quantias reconhecidas de activos intangíveis e goodwill relativos a concentrações de actividades empresariais anteriores não

devem ser ajustadas. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, deve aplicar as emendas a esse período anterior e divulgar esse facto.

130D Os parágrafos 69, 70 e 98 foram emendados e o parágrafo 69A foi adicionado com base no documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

130E [Eliminado]

130F A IFRS 10 e a IFRS 11 *Acordos Conjuntos*, emitidas em Maio de 2011, emendaram o parágrafo 3(e). Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 10 e a IFRS 11.

130G A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou os parágrafos 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 e 124 e eliminou os parágrafos 39–41 e 130E. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

130H O documento *Melhorias Anuais nas IFRS — Ciclo 2010-2012*, emitido em Dezembro de 2013, emendou o parágrafo 80. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2014. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a emenda antecipadamente, deve divulgar esse facto.

130I Uma entidade deve aplicar a emenda do documento *Melhorias Anuais nas IFRS — Ciclo 2010-2012* a todas as revalorizações reconhecidas em períodos anuais com início em ou após a data da aplicação inicial dessa emenda e ao período anual imediatamente precedente. Uma entidade pode também apresentar informação comparativa ajustada para quaisquer períodos anteriores apresentados, mas não é obrigada a fazê-lo. Se uma entidade apresentar informação comparativa não ajustada para quaisquer períodos anteriores, deve identificar claramente a informação que não foi ajustada, declarar que ela foi apresentada numa base diferente e explicar essa base.

130J O documento *Clarificação dos Métodos Aceitáveis de Depreciação e Amortização* (emendas às IAS 16 e IAS 38), emitido em Maio de 2014, emendou os parágrafos 92 e 98 e adicionou os parágrafos 98A–98C. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas antecipadamente, deve divulgar esse facto.

130K A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou os parágrafos 3, 114 e 116. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 15.

Troca de activos similares

131 O requisito dos parágrafos 129 e 130(b) para a aplicação prospectiva desta Norma significa que se uma troca de activos foi mensurada antes da data de eficácia desta Norma com base na quantia escriturada do activo cedido, a entidade não reexpressa a quantia escriturada do activo adquirido para reflectir o seu justo valor na data da aquisição.

Aplicação antecipada

132 As entidades às quais se aplica o parágrafo 130 são encorajadas a aplicar os requisitos desta Norma antes das datas de eficácia especificadas no parágrafo 130. Contudo, se uma entidade aplicar esta Norma antes dessas datas de eficácia, deve também aplicar a IFRS 3 e a IAS 36 (como revista em 2004) ao mesmo tempo.

Revogação da IAS 38 (emitida em 1998)

133 Esta Norma substitui a IAS 38 *Activos Intangíveis* (emitida em 1998).

* N.T. – O Exemplos Ilustrativos podem ser consultados na Parte B do Red Book na sua versão original em língua inglesa.

Norma Internacional de Contabilidade 39
Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

Do parágrafo

ÂMBITO **2**
DEFINIÇÕES **8**
COBERTURA **71**
Instrumentos de cobertura **72**
Itens cobertos **78**
Contabilidade de cobertura **85**
DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO **103**
REVOGAÇÃO DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO **109**
Apêndice A Guia de aplicação

Norma Internacional de Contabilidade 39
Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

1 [Eliminado]

Âmbito

2 Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades a todos os instrumentos financeiros incluídos no âmbito da IFRS 9 *Instrumentos Financeiros* se, e na medida em que:

(a) a IFRS 9 permitir que os requisitos da contabilidade de cobertura contidos nesta Norma sejam aplicados; e

(b) o instrumento financeiro fizer parte de um relacionamento de cobertura elegível para contabilidade de cobertura de acordo com esta Norma.

2A–7 [Eliminados]

Definições

8 Os termos definidos na IFRS 13, na IFRS 9 e na IAS 32 são usados nesta Norma com os significados especificados no apêndice A da IFRS 13, no apêndice A da IFRS 9 e no parágrafo 11 da IAS 32. A IFRS 13, a IFRS 9 e a IAS 32 definem os seguintes termos:

- activo financeiro
- custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro
- derivado
- desreconhecimento
- instrumento de capital próprio
- instrumento financeiro
- justo valor
- método do juro efectivo
- passivo financeiro
- taxa de juro efectiva

e proporcionam orientações sobre a aplicação dessas definições.

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

Definições relativas à contabilidade de cobertura

Um *compromisso firme* é um acordo vinculativo para a troca de uma quantidade especificada de recursos a um preço especificado numa data ou em datas futuras especificadas.

***Eficácia de cobertura* é o grau segundo o qual as alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa do item coberto que sejam atribuíveis a um risco coberto são compensadas por alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa do instrumento de cobertura (ver os parágrafos AG105-AG113A do Apêndice A).**

Um *instrumento de cobertura* é um derivado designado ou (apenas para uma cobertura do risco de alterações nas taxas de câmbio de moeda estrangeira) um activo financeiro não derivado designado ou um passivo financeiro não derivado cujo justo valor ou fluxos de caixa se espera que compense as alterações no justo valor ou fluxos de caixa de um item coberto designado (os parágrafos 72-77. e os parágrafos AG94-AG97 do Apêndice A desenvolvem a definição de um instrumento de cobertura).

Um *item coberto* é um activo, passivo, compromisso firme, transacção prevista altamente provável ou investimento líquido numa unidade operacional estrangeira que (a) expõe a entidade ao risco de alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa futuros e (b) foi designado como estando coberto (os parágrafos 78–84 e os parágrafos AG98-AG101 do Apêndice A desenvolvem a definição de itens cobertos).

Uma *transacção prevista* é uma transacção futura prevista mas não comprometida.

10–70 [Eliminados]

Cobertura

71 Se uma entidade aplicar a IFRS 9 e não tiver optado, como sua política contabilística, por continuar a aplicar os requisitos de contabilidade de cobertura contidos nesta Norma (ver o parágrafo 7.2.21 da IFRS 9), deve aplicar os requisitos de contabilidade de cobertura contidos no capítulo 6

da IFRS 9. No entanto, para uma cobertura de justo valor da exposição à taxa de juro de uma parte de uma carteira de activos financeiros ou passivos financeiros, uma entidade pode, de acordo com o parágrafo 6.1.3 da IFRS 9, aplicar os requisitos de contabilidade de cobertura contidos nesta Norma em vez dos previstos na IFRS 9. Nesse caso, a entidade deve aplicar também os requisitos específicos para contabilidade de cobertura do justo valor para uma cobertura de carteira do risco de taxa de juro (ver os parágrafos 81A, 89A e AG114–AG132).

Instrumentos de cobertura

Instrumentos elegíveis

72 Esta Norma não restringe as circunstâncias em que um derivado possa ser designado como um instrumento de cobertura desde que as condições do parágrafo 88 sejam satisfeitas, com a excepção de determinadas opções subscritas (ver o parágrafo AG94 do Apêndice A). Porém, um activo financeiro não derivado ou um passivo financeiro não derivado só pode ser designado como um instrumento de cobertura para a cobertura de um risco cambial.

73 Para efeitos de contabilidade de cobertura, apenas os instrumentos que envolvam uma parte externa à entidade que relata (por exemplo, externa ao grupo ou entidade individual sobre quem se relata) podem ser designados como instrumentos de cobertura. Embora as entidades individuais dentro de um grupo consolidado ou as divisões dentro de uma entidade possam fazer transacções de cobertura com outras entidades dentro do grupo ou outras divisões dentro da entidade, quaisquer transacções intragrupo são eliminadas na consolidação. Portanto, tais transacções de cobertura não são elegíveis para a contabilidade de cobertura nas demonstrações financeiras consolidadas. Contudo, podem ser elegíveis para a contabilidade de cobertura nas demonstrações financeiras individuais ou separadas de entidades individuais do grupo, desde que sejam externas à entidade individual sobre quem se está a relatar.

Designação de instrumentos de cobertura

74 Existe geralmente uma única mensuração do justo valor para um instrumento de cobertura na sua totalidade, e os factores que dão origem a alterações no justo valor são codependentes. Assim, um relacionamento de cobertura é designado por uma entidade para um instrumento de cobertura na sua totalidade. As únicas excepções permitidas são:

(a) separar o valor intrínseco e o valor temporal de um contrato de opção e designar como instrumento de cobertura apenas a alteração no valor intrínseco de uma opção e excluindo a alteração no seu valor temporal; e

(b) separar o elemento do juro e o preço à vista de um contrato a prazo.

Estas excepções são permitidas porque o valor intrínseco da opção e o prémio sobre o a prazo podem geralmente ser mensurados separadamente. Uma estratégia de cobertura dinâmica que avalia tanto o valor intrínseco como o valor temporal de um contrato de opção pode ser elegível para contabilidade de cobertura.

75 Uma parte do total do instrumento de cobertura, como 50% da quantia nocional, pode ser designada como o instrumento de cobertura num relacionamento de cobertura. Porém, um relacionamento de cobertura não pode ser designado para apenas uma parte do período de tempo durante o qual o instrumento de cobertura está em circulação.

76 Um único instrumento de cobertura pode ser designado como cobertura para mais de um tipo de risco desde que (a) os riscos cobertos possam ser claramente identificados; (b) a eficácia da cobertura possa ser demonstrada; e (c) seja possível assegurar que existe uma designação específica do instrumento de cobertura e diferentes posições de risco.

77 Dois ou mais derivados, ou partes dos mesmos (ou, no caso de uma cobertura de risco cambial, dois ou mais não derivados ou partes dos mesmos, ou uma combinação de derivados e não derivados ou partes dos mesmos), podem ser vistos em combinação e conjuntamente designados como o instrumento de cobertura, incluindo quando o(s) risco(s) resultante(s) de alguns derivados compensa(m) os resultantes de outros. Contudo, um collar de taxa de juro ou

outro instrumento derivado que combine uma opção subscrita e uma opção comprada não é elegível como instrumento de cobertura se for, com efeito, uma opção subscrita líquida (para a qual um prémio líquido seja recebido). De forma similar, dois ou mais instrumentos (ou partes dos mesmos) só podem ser designados como o instrumento de cobertura se nenhum deles for uma opção subscrita ou uma opção subscrita líquida.

Itens cobertos

Itens elegíveis

78 Um item coberto pode ser um activo ou passivo reconhecido, um compromisso firme não reconhecido, uma transacção prevista altamente provável ou um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira. O item coberto pode ser (a) um único activo, passivo, compromisso firme, transacção prevista altamente provável ou investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, (b) um grupo de activos, passivos, compromissos firmes, transacções previstas altamente prováveis ou investimentos líquidos em unidades operacionais estrangeiras com características de risco semelhantes ou (c) apenas numa cobertura de carteira do risco de taxa de juro, uma parte da carteira de activos financeiros ou passivos financeiros que partilham o risco que está a ser coberto.

79 [Eliminado]

80 Para efeitos de contabilidade de cobertura, apenas activos, passivos, compromissos firmes ou transacções previstas altamente prováveis que envolvam uma parte externa à entidade podem ser designados como itens cobertos. Isto significa que a contabilidade de cobertura só pode ser aplicada a transacções entre entidades do mesmo grupo nas demonstrações financeiras individuais ou separadas dessas entidades e não nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo, excepto para as demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade de investimento, tal como definido na IFRS 10, caso em que as transacções entre uma entidade de investimento e as suas subsidiárias mensuradas pelo justo valor através dos resultados não serão eliminadas nas demonstrações financeiras consolidadas. Como excepção, o risco cambial de um item monetário intragrupo (por exemplo, uma conta a

pagar/receber entre duas subsidiárias) pode ser elegível como um item coberto nas demonstrações financeiras consolidadas se resultar em uma exposição a ganhos ou perdas cambiais que não sejam totalmente eliminados na consolidação de acordo com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*. De acordo com a IAS 21, os ganhos e perdas cambiais resultantes de itens monetários intragrupo não são totalmente eliminados na consolidação quando o item monetário intragrupo é transaccionado entre duas entidades do grupo que tenham diferentes moedas funcionais. Além disso, o risco cambial de uma transacção intragrupo prevista altamente provável pode ser elegível como um item coberto nas demonstrações financeiras consolidadas, desde que a transacção seja denominada numa moeda que não a moeda funcional da entidade participante na transacção e o risco cambial venha a afectar os resultados consolidados

Designação de itens financeiros como itens cobertos

81 Se o item coberto for um activo financeiro ou um passivo financeiro, pode ser um item coberto com respeito aos riscos associados apenas a uma parte dos seus fluxos de caixa ou justo valor (tais como um ou mais fluxos de caixa contratuais seleccionados ou partes dos mesmos ou uma percentagem do justo valor) desde que essa eficácia possa ser mensurada. Por exemplo, uma parte identificável e separadamente mensurável da exposição à taxa de juro de um activo que vença juros ou de um passivo que vença juros pode ser designada como o risco coberto (como uma taxa de juro sem risco ou um componente de referência de taxa de juro da exposição total à taxa de juro de um instrumento financeiro coberto).

81A Numa cobertura de justo valor da exposição à taxa de juro de uma carteira de activos financeiros ou passivos financeiros (e apenas numa tal cobertura), a parte coberta pode ser designada em termos de uma quantia de uma moeda (por exemplo, uma quantia em dólares, euros, libras ou rands) em vez de o ser como activos (ou passivos) individuais. Embora a carteira possa, para efeitos de gestão do risco, incluir activos e passivos, a quantia designada é uma quantia de activos ou uma quantia de passivos. A designação de uma quantia líquida incluindo activos e passivos não é permitida. A entidade pode cobrir uma parte do risco de taxa de juro associado a esta quantia designada. Por

exemplo, no caso de uma cobertura de uma carteira que contém activos pagos antecipadamente, a entidade pode cobrir a alteração no justo valor que seja atribuível a uma alteração na taxa de juro coberta com base nas datas de reapreçamento esperadas em vez das datas contratuais. Quando a parte coberta for baseada nas datas de reapreçamento esperadas, o efeito que essas alterações na taxa de juro coberta têm sobre as datas de reapreçamento esperadas será incluído ao determinar a alteração no valor justo do item coberto. Consequentemente, se uma carteira que contém itens pagáveis antecipadamente é coberta com um derivado não pagável antecipadamente, surge ineficácia se as datas em que se espera que os itens na carteira coberta sejam pagos antecipadamente forem revistas ou se as datas de pagamento antecipado reais diferirem das esperadas.

Designação de itens não financeiros como itens cobertos

82 **Se o item coberto for um activo não financeiro ou um passivo não financeiro, deve ser designado como um item coberto (a) para riscos cambiais, ou (b) na sua totalidade para todos os riscos, devido à dificuldade de isolar e mensurar a parte apropriada das alterações nos fluxos de caixa ou no justo valor atribuíveis a riscos específicos que não sejam riscos cambiais.**

Designação de grupos de itens como itens cobertos

83 Activos similares ou passivos similares apenas devem ser agregados e cobertos como um grupo se os activos individuais ou passivos individuais do grupo partilharem a exposição ao risco designada como estando coberta. Além disso, esperar-se-á que a alteração no justo valor atribuível ao risco coberto relativo a cada item individual do grupo seja aproximadamente proporcional à alteração global no justo valor atribuível ao risco coberto do grupo de itens.

84 Dado que uma entidade avalia a eficácia da cobertura comparando a alteração no justo valor ou no fluxo de caixa de um instrumento de cobertura (ou grupo de instrumentos de cobertura similares) e de um item coberto (ou grupo de itens cobertos similares), comparar um instrumento de cobertura com uma posição líquida global (por exemplo, o líquido de todos os activos de taxa fixa

e passivos de taxa fixa com maturidades similares), em vez de comparar com um item coberto específico, não é elegível para contabilidade de cobertura.

Contabilidade de cobertura

85 A contabilidade de cobertura reconhece os efeitos de compensação nos resultados das alterações nos justos valores do instrumento de cobertura e do item coberto.

86 Os relacionamentos de cobertura são de três tipos:

(a) ***cobertura de justo valor*: uma cobertura da exposição às alterações no justo valor de um activo ou passivo reconhecido ou de um compromisso firme não reconhecido, ou de uma parte identificada de tal activo, passivo ou compromisso firme, que seja atribuível a um risco particular e possa afectar os resultados;**

(b) ***cobertura de fluxo de caixa*: uma cobertura da exposição à variabilidade nos fluxos de caixa que (i) seja atribuível a um risco particular associado a um activo ou passivo reconhecido (tal como todos ou alguns dos futuros pagamentos de juros sobre uma dívida de taxa variável) ou a uma transacção prevista altamente provável e que (ii) possa afectar os resultados;**

(c) ***cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira* como definido na IAS 21.**

87 Uma cobertura de um risco cambial de um compromisso firme pode ser contabilizada como uma cobertura de justo valor ou como uma cobertura de fluxo de caixa.

88 Um relacionamento de cobertura é elegível para contabilidade de cobertura segundo os parágrafos 89-102 se, e apenas se, todas as condições seguintes forem satisfeitas;

(a) no início da cobertura, existe designação e documentação formais do relacionamento de cobertura e do objectivo e estratégia da gestão de risco da entidade para levar a efeito a cobertura. Essa documentação deve incluir a identificação do instrumento de cobertura, o item ou transacção coberto, a natureza do risco a ser coberto e a forma como a entidade vai avaliar a eficácia do

instrumento de cobertura na compensação da exposição a alterações no justo valor ou fluxos de caixa do item coberto atribuíveis ao risco coberto;

(b) espera-se que a cobertura seja altamente eficaz (ver os parágrafos AG105-AG113A do Apêndice A) ao conseguir alterações de compensação no justo valor ou fluxos de caixa atribuíveis ao risco coberto, consistentemente com a estratégia de gestão de risco originalmente documentada para esse relacionamento de cobertura em particular;

(c) quanto a coberturas de fluxos de caixa, uma transacção prevista que seja o objecto da cobertura tem de ser altamente provável e tem de apresentar uma exposição a variações nos fluxos de caixa que poderia em última análise afectar os resultados;

(d) a eficácia da cobertura pode ser mensurada com fiabilidade, isto é, o justo valor ou os fluxos de caixa do item coberto atribuíveis ao risco coberto e o justo valor do instrumento de cobertura podem ser mensurados com fiabilidade;

(e) a cobertura é avaliada numa base contínua e efectivamente determinada como tendo sido altamente eficaz durante todo o período de relato financeiro para o qual a cobertura foi designada.

Coberturas de justo valor

89 Se uma cobertura de justo valor satisfizer as condições do parágrafo 88. durante o período, deve ser contabilizada como segue:

(a) o ganho ou perda resultante da remensuração do instrumento de cobertura pelo justo valor (para um instrumento de cobertura derivado) ou do componente de moeda estrangeira da sua quantia escriturada mensurado de acordo com a IAS 21 (para um instrumento de cobertura não derivado) deve ser reconhecido nos resultados; e

(b) o ganho ou perda resultante do item coberto atribuível ao risco coberto deve ajustar a quantia escriturada do item coberto e ser reconhecido nos resultados. Isto aplica-se se o item coberto for de outra forma mensurado pelo custo. O reconhecimento do ganho

ou perda atribuível ao risco coberto nos resultados aplica-se se o item coberto for um activo financeiro mensurado pelo justo valor em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 4.1.2A da IFRS 9.

89A Para uma cobertura de justo valor da exposição à taxa de juro de uma parte de uma carteira de activos financeiros ou passivos financeiros (e apenas numa tal cobertura), o requisito do parágrafo 89(b) pode ser satisfeito apresentando o ganho ou perda atribuível ao item coberto ou:

(a) numa única linha separada entre os activos, para aqueles períodos de tempo de reapreçamento durante os quais o item coberto é um activo; ou

(b) numa única linha separada entre os passivos, para aqueles períodos de tempo de reapreçamento durante os quais o item coberto é um passivo.

As linhas de itens separadas referidas em (a) e (b) acima devem ser apresentadas ao lado de activos financeiros ou passivos financeiros. As quantias incluídas nestas linhas devem ser retiradas da demonstração da posição financeira quando os activos ou passivos a que digam respeito forem desreconhecidos.

90 Se só forem cobertos riscos particulares atribuíveis a um item coberto, as alterações reconhecidas no justo valor do item coberto não relacionadas com o risco coberto são reconhecidas como definido no parágrafo 5.7.1. da IFRS 9.

91 Uma entidade deve descontinuar prospectivamente a contabilidade de cobertura especificada no parágrafo 89 se:

(a) o instrumento de cobertura expirar ou for vendido, terminado ou exercido. Para esse efeito, a substituição ou passagem de um instrumento de cobertura para outro instrumento de cobertura não é uma expiração ou término se essa substituição ou transferência fizer parte da estratégia de cobertura documentada da entidade. Além disso, para o mesmo efeito, não se considera que ocorreu uma expiração ou término do instrumento de cobertura se:

(i) em consequência da legislação ou regulamentação existente ou da introdução de legislação ou regulamentação, as partes do instrumento de cobertura chegam a acordo no sentido de que uma ou mais contrapartes de compensação deverão substituir a sua contraparte original e tornar-se na nova contraparte de cada uma das partes. Para o efeito, uma contraparte de compensação é uma contraparte central (por vezes chamada "organização de compensação" ou "agência de compensação") ou uma entidade ou entidades, por exemplo um membro de compensação de uma organização de compensação ou um cliente de um membro de compensação de uma organização de compensação, que actuam na qualidade de contraparte para efeitos de compensação por uma contraparte central. No entanto, quando as partes no instrumento de cobertura substituem as suas contrapartes originais por outras contrapartes diferentes o presente parágrafo só é aplicável se todas as partes procederem à compensação com a mesma contraparte central;

(ii) as outras alterações, caso existam, do instrumento de cobertura limitam-se ao necessário para efectuar essa substituição da contraparte. Essas alterações estão limitadas às alterações que sejam coerentes com os termos que seriam de esperar se o instrumento de cobertura fosse compensado pela contraparte central como originalmente previsto. Estas alterações incluem alterações dos requisitos em matéria de colaterais, dos direitos de compensação dos saldos de contas a receber e a pagar e das taxas cobradas;

(b) a cobertura deixar de satisfazer os critérios para contabilidade de cobertura do parágrafo 88; ou

(c) a entidade revogar a designação.

92 **Qualquer ajustamento resultante do parágrafo 89(b) feito na quantia escriturada de um instrumento financeiro coberto para o qual seja usado o método do juro efectivo (ou, no caso de uma cobertura de carteira do risco de taxa de juro, na linha separada na demonstração da posição financeira descrita no parágrafo 89A) deve ser amortizado nos resultados. A amortização pode começar assim que existir um ajustamento e deve começar não mais tarde do que quando o item coberto cessar de ser ajustado quanto às alterações no seu justo valor atribuíveis ao risco que está a ser coberto. O ajustamento baseia-se numa taxa de juro efectiva recalculada à data de início da amortização. Contudo, se, no caso de uma cobertura de justo valor da exposição à taxa de juro de uma carteira de activos financeiros ou passivos financeiros (e apenas numa tal cobertura), a amortização usando uma taxa de juro efectiva recalculada não for praticável, o ajustamento deve ser amortizado usando um método de linha recta. O ajustamento deve ser completamente amortizado até à maturidade do instrumento financeiro ou, no caso de uma cobertura de carteira do risco de taxa de juro, até à expiração do período de tempo de reapreçamento relevante.**

93 Quando um compromisso firme não reconhecido for designado como um item coberto, a alteração acumulada subsequente no justo valor do compromisso firme atribuível ao risco coberto é reconhecida como um activo ou passivo com um ganho ou perda correspondente reconhecido nos resultados (ver o parágrafo 89(b)). As alterações no justo valor do instrumento de cobertura também são reconhecidas nos resultados.

94 Quando uma entidade entra num compromisso firme para adquirir um activo ou assumir um passivo que seja um item coberto numa cobertura de justo valor, a quantia escriturada inicial do activo ou do passivo que resulta de a entidade satisfazer o compromisso firme é ajustada para incluir a alteração acumulada no justo valor do compromisso firme atribuível ao risco coberto que foi reconhecido na demonstração da posição financeira.

Coberturas de fluxo de caixa

95 Se uma cobertura de fluxo de caixa satisfizer as condições do parágrafo 88 durante o período, deve ser contabilizada como se segue:

(a) a parte do ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura que seja determinada como uma cobertura eficaz (ver o parágrafo 88) deve ser reconhecida em outro rendimento integral; e

(b) a parte ineficaz do ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura deve ser reconhecida nos resultados.

96 Mais especificamente, uma cobertura de fluxos de caixa é contabilizada como segue:

(a) o componente separado do capital próprio associado ao item coberto é ajustado para o mais baixo do seguinte (em quantias absolutas):

(i) o ganho ou perda acumulado resultante do instrumento de cobertura desde o início da cobertura; e

(ii) a alteração acumulada no justo valor (valor actual) dos fluxos de caixa futuros esperados do item coberto desde o início da cobertura;

(b) qualquer ganho ou perda remanescente resultante do instrumento de cobertura ou do componente designado do mesmo (que não seja uma cobertura eficaz) é reconhecido nos resultados; e

(c) se a estratégia de gestão do risco documentada da entidade para um relacionamento de cobertura particular excluir da avaliação da eficácia da cobertura, um componente específico do ganho ou perda ou os fluxos de caixa relacionados do instrumento de cobertura (ver os parágrafos 74, 75 e 88(a)), esse componente do ganho ou perda excluído é reconhecido de acordo com o parágrafo 5.7.1 da IFRS 9.

97 Se uma cobertura de uma transacção prevista resultar subsequentemente no reconhecimento de um activo financeiro ou de um passivo financeiro, os ganhos ou perdas associados que foram reconhecidos em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 95 devem ser reclassificados do capital próprio para os resultados como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1 (como revista em 2007)) no mesmo período

ou períodos durante os quais os fluxos de caixa previstos cobertos afectam os resultados (tal como nos períodos em que é reconhecido o rendimento de juros ou o gasto de juros). Contudo, se uma entidade tiver a expectativa de que a totalidade ou uma parte de uma perda reconhecida em outro rendimento integral não será recuperada num ou mais períodos futuros, deve reclassificar para os resultados como ajustamento de reclassificação a quantia que não espera recuperar.

98 **Se uma cobertura de uma transacção prevista resultar subsequentemente no reconhecimento de um activo não financeiro ou de um passivo não financeiro, ou se uma transacção prevista de um activo não financeiro ou de um passivo não financeiro se tornar um compromisso firme para o qual se aplica contabilidade de cobertura de justo valor, então a entidade deve adoptar ou (a) ou (b) seguinte:**

(a) reclassifica os ganhos e perdas associados que foram reconhecidos em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 95 nos resultados como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1 (revista em 2007)) no mesmo período ou períodos durante os quais o activo adquirido ou o passivo assumido afecta os resultados (tal como nos períodos em que o gasto de depreciação ou o custo das vendas é reconhecido). Contudo, se uma entidade tiver a expectativa de que a totalidade ou uma parte de uma perda reconhecida em outro rendimento integral não será recuperada num ou mais períodos futuros, deve reclassificar do capital próprio para os resultados como ajustamento de reclassificação a quantia que não espera recuperar.

(b) remove os ganhos e perdas associados que foram reconhecidos em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 95, e inclui-os no custo inicial ou noutra quantia escriturada do activo ou passivo.

99 **Uma entidade deve adoptar ou (a) ou (b) do parágrafo 98 como sua política contabilística e deve aplicá-la consistentemente a todas as coberturas com as quais o parágrafo 98 se relaciona.**

100 Relativamente às coberturas de fluxos de caixa que não sejam as abrangidas pelos parágrafos 97 e 98, as quantias que tenham sido reconhecidas em outro rendimento integral devem ser reclassificadas do capital próprio para os resultados como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1 (revista em 2007)) no mesmo período ou períodos durante os quais os fluxos de caixa previstos cobertos afectam os resultados (por exemplo, quando ocorrer uma venda prevista).

101 Em qualquer das seguintes circunstâncias, uma entidade deve descontinuar prospectivamente a contabilidade de cobertura especificada nos parágrafos 95-100:

(a) o instrumento de cobertura expirar ou for vendido, terminado ou exercido. Neste caso, os ganhos ou perdas acumulados resultantes do instrumento de cobertura reconhecidos em outro rendimento integral a partir do período em que a cobertura produz efeitos (ver o parágrafo 95 (a)) devem permanecer separados nos capitais próprios até que ocorra a transacção prevista. Quando a transacção ocorrer, aplicam-se os parágrafos 97, 98 ou 100. Para efeitos do presente subparágrafo, a substituição ou transferência de um instrumento de cobertura para outro instrumento de cobertura não é uma expiração ou término se essa substituição ou transferência fizer parte da estratégia de cobertura documentada da entidade. Além disso, para o mesmo efeito, não se considera que ocorreu uma expiração ou término do instrumento de cobertura se:

(i) em consequência da legislação ou regulamentação ou da introdução de legislação ou regulamentação, as partes do instrumento de cobertura chegam a acordo no sentido de que uma ou mais contrapartes de compensação deverão substituir a sua contraparte original e tornar-se na nova contraparte de cada uma das partes. Para o efeito, uma contraparte de compensação é uma contraparte central (por vezes chamado "organização de compensação" ou "agência de compensação") ou uma entidade ou entidades, por exemplo um membro de compensação de uma

organização de compensação ou um cliente de um membro de compensação de uma organização de compensação, que actuam na qualidade de contraparte para efeitos de compensação por uma contraparte central. No entanto, quando as partes no instrumento de cobertura substituem as suas contrapartes originais por outras contrapartes diferentes o presente parágrafo só é aplicável se todas as partes procederem à compensação com a mesma contraparte central;

(ii) as outras alterações, caso existam, do instrumento de cobertura limitam-se ao necessário para efectuar essa substituição da contraparte. Essas alterações estão limitadas às alterações que sejam coerentes com os termos que seriam de esperar se o instrumento de cobertura fosse compensado pela contraparte central como originalmente previsto. Estas alterações incluem alterações dos requisitos em matéria de colaterais, dos direitos de compensação dos saldos de contas a receber e a pagar e das taxas cobradas;

(b) a cobertura deixa de satisfazer os critérios para contabilidade de cobertura do parágrafo 88. Neste caso, o ganho ou perda acumulado resultante do instrumento de cobertura que tenha sido reconhecido em outro rendimento integral desde o período em que a cobertura era eficaz (ver o parágrafo 95(a)) deve permanecer separado no capital próprio até que a transacção prevista ocorra. Quando a transacção ocorrer, aplicam-se os parágrafos 97, 98 ou 100;

(c) já não se espera que a transacção prevista ocorra, caso em que qualquer ganho ou perda acumulado relacionado resultante do instrumento de cobertura que permaneça reconhecido directamente no capital próprio desde o período em que a cobertura era efectiva (ver o parágrafo 95(a)) deve ser reclassificado do capital próprio para os resultados como ajustamento de reclassificação. Pode ainda esperar-se que ocorra

uma transacção prevista que deixou de ser altamente provável (ver o parágrafo 88(c));

(d) a entidade revoga a designação. Para coberturas de uma transacção prevista, o ganho ou perda acumulado resultante do instrumento de cobertura que tenha sido reconhecido em outro rendimento integral desde o período em que a cobertura era eficaz (ver o parágrafo 95(a)) deve permanecer separada no capital próprio até que a transacção prevista ocorra ou deixe de se esperar que ocorra. Quando a transacção ocorrer, aplicam-se os parágrafos 97, 98 ou 100. Se já não se esperar que a transacção ocorra, o ganho ou perda acumulado que tenha sido reconhecido(a)(s) em outro rendimento integral deve ser reclassificado do capital próprio para os resultados como ajustamento de reclassificação.

Coberturas de um investimento líquido

102 As coberturas de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, incluindo uma cobertura de um item monetário que seja contabilizada como parte do investimento líquido (ver a IAS 21), devem ser contabilizadas de forma semelhante às coberturas de fluxo de caixa:

(a) a parte do ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura que seja determinada como uma cobertura eficaz (ver o parágrafo 88) deve ser reconhecida em outro rendimento integral; e

(b) a parte ineficaz deve ser reconhecida nos resultados.

O ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura relacionado com a parte eficaz da cobertura que tenha sido reconhecida em outro rendimento integral deve ser reclassificado do capital próprio para os resultados como ajustamento de reclassificação (ver a IAS 1 (revista em 2007)) de acordo com os parágrafos 48–49 da IAS 21 na alienação ou alienação parcial da unidade operacional estrangeira.

Data de eficácia e transição

103 Uma entidade deve aplicar esta Norma (incluindo as emendas emitidas em Março de 2004) aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É permitida a aplicação antecipada. Uma entidade não deve aplicar esta Norma (incluindo as emendas emitidas em Março de 2004) aos períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2005 a não ser que também aplique a IAS 32 (emitida em Dezembro de 2003). Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, deve divulgar esse facto.

103A Uma entidade deve aplicar a emenda do parágrafo 2(j) aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. Se uma entidade aplicar a IFRIC 5 *Direitos a Interesses derivados de Fundos relativos a Custos de Encerramento, Restauro e Reabilitação Ambiental* a um período anterior, esta emenda deve ser aplicada a esse período anterior.

103B [Eliminado]

103C A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 95(a), 97, 98, 100, 102, 108 e AG99B. Uma entidade deve aplicar essas alterações em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

103D [Eliminado]

103E A IAS 27 (como emendada 2008) emendou o parágrafo 102. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, a emenda deverá ser aplicada a esse período anterior.

103F [Eliminado]

103G Uma entidade deve aplicar os parágrafos AG99BA, AG99E, AG99F, AG110A e AG110B retrospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009, de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas,*

Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar o documento *Itens Cobertos Elegíveis* (Emenda à IAS 39) a períodos com início antes de 1 de Julho de 2009, deve divulgar esse facto.

103H– 103J [Eliminados]

103K O documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Abril de 2009, emendou os parágrafos 2(g), 97 e 100. Uma entidade deve aplicar as emendas a esses parágrafos prospectivamente a todos os contratos não expirados durante os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

103L– 103P [Eliminados]

103Q A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou os parágrafos 9, 13, 28, 47, 88, AG46, AG52, AG64, AG76, AG76A, AG80, AG81 e AG96, adicionou o parágrafo 43A e eliminou os parágrafos 48-49, AG69-AG75, AG77-AG79 e AG82. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

103R O documento *Entidades de Investimento* (Emendas à IFRS 10, à IFRS 12 e à IAS 27), emitido em Outubro de 2012, emendou os parágrafos 2 e 80. Uma entidade deve aplicar essas emendas em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada do documento *Entidades de Investimento*. Se uma entidade aplicar as emendas de forma antecipada, deve também aplicar todas as emendas incluídas no documento *Entidades de Investimento* ao mesmo tempo.

103S [Eliminado]

103T A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou os parágrafos 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 e AG48 e adicionou os parágrafos 2A, 44A, 55A e AG8A-AG8C. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 15.

103U A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, AG95, AG114, AG118 e os títulos que antecedem o parágrafo AG133 e eliminou os parágrafos 1, 4–7, 10–70, 79, 103B, 103D, 103F, 103H–103J, 103L–103P, 103S, 105–107A, 108E–108F, AG1–AG93 e AG96. Uma entidade deve aplicar essas alterações quando aplicar a IFRS 9.

104 Esta Norma deve ser aplicada retrospectivamente, excepto como especificado no parágrafo 108. O saldo de abertura dos resultados retidos do período anterior mais recente apresentado e todas as outras quantias comparativas devem ser ajustadas como se esta Norma tivesse sempre estado em uso a não ser que seja impraticável reexpressar a informação. Se a reexpressão for impraticável, a entidade deve divulgar esse facto e indicar até que ponto a informação foi reexpressa.

105–107A [Eliminados]

108 Uma entidade não deve ajustar a quantia escriturada de activos não financeiros e de passivos não financeiros para excluir ganhos e perdas relacionados com as coberturas de fluxos de caixa que tenham sido incluídas na quantia escriturada antes do início do ano financeiro no qual esta Norma seja aplicada pela primeira vez. No início do período financeiro no qual esta Norma seja aplicada pela primeira vez, qualquer quantia reconhecida fora dos resultados (em outro rendimento integral ou directamente no capital próprio) para uma cobertura de um compromisso firme que segundo esta Norma seja contabilizada como cobertura de justo valor deve ser reclassificada como um activo ou passivo, excepto no caso de uma cobertura de risco cambial que continue a ser tratada como cobertura de fluxo de caixa.

108A Uma entidade deve aplicar a última frase do parágrafo 80 e os parágrafos AG99A e AG99B a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação antecipada. No caso de uma entidade ter designado como item coberto uma transacção prevista externa que:

(a) seja denominada na moeda funcional da entidade que seja parte na transacção,

(b) implique uma exposição que venha a ter um efeito sobre os resultados consolidados (isto é, seja denominada numa moeda que não a moeda de apresentação das demonstrações financeiras do grupo), e

(c) teria sido elegível para efeitos de contabilidade de cobertura, caso não tivesse sido denominada na moeda funcional da entidade parte na transacção,

essa entidade pode aplicar a contabilidade de cobertura nas demonstrações financeiras consolidadas no período ou períodos anteriores à data de aplicação do último período do parágrafo 80 e dos parágrafos AG99A e AG99B.

108B Uma entidade não tem de aplicar o parágrafo AG99B à informação comparativa relativa aos períodos anteriores à data de aplicação da última frase do parágrafo 80 e do parágrafo AG99A.

108C Os parágrafos 73 e AG8 foram emendados com base no documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. O parágrafo 80 foi emendado com base no documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Abril de 2009. Uma entidade deve aplicar essas alterações em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitido aplicar antecipadamente todas as alterações. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

108D O documento *Substituição de Derivados e Continuação da Contabilidade de Cobertura* (emendas à IAS 39), emitido em Junho de 2013, emendou os parágrafos 91 e 101 e adicionou o parágrafo AG113A. Uma entidade deve aplicar estes parágrafos aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. Uma entidade deve aplicar essas emendas retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

108E– [Eliminados]
108F

Revogação de outras tomadas de posição

109 Esta Norma substitui a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* revista em Outubro de 2000.

110 Esta Norma e o Guia de Implementação* que a acompanha substituem o Guia de Implementação* emitido pelo Implementation Guidance Committee da IAS 39, estabelecido pelo anterior IASC.

* N.T. – O Guia de Implementação pode ser consultado na Parte B do Red Book na sua versão original em língua inglesa.

Apêndice A
Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante desta Norma.

AG1– [Eliminados]
AG93

Cobertura (parágrafos 71–102)

Instrumentos de cobertura (parágrafos 72-77)

Instrumentos elegíveis (parágrafos 72 e 73)

AG94 A potencial perda com uma opção que uma entidade subscreva pode ser significativamente superior ao potencial ganho em valor de um item coberto relacionado. Por outras palavras, uma opção subscrita não é eficaz na redução da exposição aos resultados de um item coberto. Portanto, uma opção subscrita não é elegível como instrumento de cobertura a não ser que seja designada como uma compensação de uma opção comprada, incluindo uma que esteja embutida noutro instrumento financeiro (por exemplo, uma opção de compra subscrita usada para a cobertura de um passivo resgatável). Pelo contrário, uma opção comprada tem potenciais ganhos iguais ou superiores às perdas e, por conseguinte, tem o potencial para reduzir a exposição aos resultados devido a alterações nos justos valores ou fluxos de caixa. Consequentemente, pode ser elegível como um instrumento de cobertura.

AG95 Um activo financeiro mensurado pelo custo amortizado pode ser designado como instrumento de cobertura numa cobertura de risco cambial.

AG96 [Eliminado]

AG97 Os instrumentos de capital próprio da própria entidade não são activos financeiros nem passivos financeiros da entidade e portanto não podem ser designados como instrumentos de cobertura.

Itens cobertos (parágrafos 78-84)

Itens elegíveis (parágrafos 78-80)

AG98 Um compromisso firme para adquirir um negócio numa concentração de actividades empresariais não pode ser um item coberto, excepto quanto ao risco cambial, porque os outros riscos a serem cobertos não podem ser especificamente identificados e mensurados. Esses outros riscos são riscos gerais do negócio.

AG99 Um investimento contabilizado pelo método da equivalência patrimonial não pode ser um item coberto numa cobertura de justo valor porque o método da equivalência patrimonial reconhece nos resultados a parte da investidora nos resultados da associada, em vez de alterações no justo valor do investimento. Por uma razão semelhante, um investimento numa subsidiária consolidada não pode ser um item coberto numa cobertura de justo valor porque a consolidação reconhece nos resultados os resultados da subsidiária, em vez de alterações no justo valor do investimento. Uma cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira é diferente porque é uma cobertura da exposição a moeda estrangeira e não uma cobertura de justo valor da alteração no valor do investimento.

AG99A O parágrafo 80 estabelece que, nas demonstrações financeiras consolidadas, o risco cambial de uma transacção intragrupo prevista altamente provável pode ser elegível como um item coberto numa cobertura de fluxos de caixa, desde que a transacção seja denominada numa moeda que não a moeda funcional da entidade participante na transacção e que o risco cambial venha a afectar os resultados consolidados. Para o efeito, uma entidade pode ser uma empresa-mãe, uma subsidiária, uma associada, um empreendimento conjunto ou uma sucursal. Se o risco cambial de uma transacção intragrupo prevista não afectar os resultados consolidados, a transacção intragrupo não pode ser elegível como um item coberto. Este é geralmente o caso dos pagamentos de royalties, dos pagamentos de juros ou dos encargos de gestão entre os membros do mesmo grupo, excepto se existir uma transacção externa relacionada. No entanto, quando o risco cambial de uma transacção intragrupo prevista venha a afectar os resultados consolidados, a transacção intragrupo

pode ser elegível como um item coberto. Um exemplo dessa situação consiste em vendas previstas ou em compras previstas de inventários entre membros do mesmo grupo, caso se venha a verificar uma venda subsequente de inventários a uma parte externa ao grupo. Analogamente, a venda intragrupo prevista de instalações produtivas e de equipamentos da entidade do grupo que os produziu a uma entidade do grupo que utilizará essas instalações e equipamentos nas suas operações podem afectar os resultados consolidados. Tal pode suceder, por exemplo, devido ao facto de as instalações produtivas e os equipamentos virem a ser depreciados pela entidade compradora e o quantia reconhecida inicialmente relativamente às instalações produtivas e aos equipamentos poder alterar-se, caso a transacção intragrupo prevista seja denominada numa moeda que não a moeda funcional da entidade compradora.

AG99B Se uma cobertura de uma transacção intragrupo prevista for elegível para contabilidade de cobertura, qualquer ganho ou perda reconhecido em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 95(a) deve ser reclassificado do capital próprio para os resultados como ajustamento de reclassificação no mesmo período ou períodos durante os quais o risco cambial da transacção coberta afecta os resultados consolidados.

AG99BA Uma entidade pode designar todas as alterações nos fluxos de caixa ou justo valor de um item coberto num relacionamento de cobertura. Uma entidade também pode designar apenas alterações nos fluxos de caixa ou justo valor de um item coberto acima ou abaixo de um preço especificado ou de outra variável (um risco unilateral). O valor intrínseco de um instrumento de cobertura de opção comprada (presumindo que tem os mesmos termos principais que o risco designado), mas não o seu valor temporal, reflecte um risco unilateral num item coberto. Por exemplo, uma entidade pode designar a variabilidade de futuros desfechos de fluxos de caixa resultante de um aumento de preço de uma compra de mercadoria prevista. Neste tipo de situação, apenas são designadas as perdas de fluxos de caixa resultantes de um aumento de preço acima do nível especificado. O risco coberto não inclui o valor temporal de uma opção comprada porque o valor temporal não é um componente da transacção prevista que afecte os resultados (parágrafo 86(b)).

Designação de itens financeiros como itens cobertos (parágrafos 81 e 81A)

AG99C Se uma parte dos fluxos de caixa de um activo financeiro ou passivo financeiro for designada como item coberto, essa parte designada deve ser menor que os fluxos de caixa totais do activo ou passivo. Por exemplo, no caso de um passivo cuja taxa de juro efectiva é menor que a taxa LIBOR, uma entidade não node designar (a) uma parte do passivo igual à quantia de capital mais o juro à taxa LIBOR e (b) uma parte residual negativa. Contudo, a entidade pode designar todos os fluxos de caixa da totalidade do activo financeiro ou passivo financeiro como o item coberto e cobri-los apenas em relação a um único risco particular (por exemplo, apenas em relação a alterações que sejam atribuíveis a alterações na taxa LIBOR). Por exemplo, no caso de um passivo financeiro cuja taxa de juro efectiva seja 100 pontos base abaixo da taxa LIBOR, uma entidade pode designar como o item coberto a totalidade do passivo (isto é, o capital mais o juro à taxa LIBOR menos 100 pontos base) e cobrir a alteração no justo valor ou nos fluxos de caixa da totalidade do passivo que seja atribuível a alterações na taxa LIBOR. A entidade também pode optar por um rácio de cobertura diferente de um para um por forma a melhorar a eficácia da cobertura tal como descrito no parágrafo AG100.

AG99D Além disso, se um instrumento financeiro de taxa fixa estiver coberto algum tempo depois da sua origem e as taxas de juro tiverem entretanto mudado, a entidade pode designar uma parte igual a uma taxa de referência que seja superior à taxa contratual paga sobre o item. A entidade pode proceder desse modo desde que a taxa de referência seja inferior à taxa de juro efectiva calculada assumindo que a entidade comprou o instrumento no dia em que designou pela primeira vez o item coberto. Por exemplo, considere-se que uma entidade origina um activo financeiro de taxa fixa de 100 UM com uma taxa de juro efectiva de 6% numa altura em que a taxa LIBOR está a 4%. Começa a cobrir esse activo algum tempo depois quando a taxa LIBOR subiu para 8% e o justo valor do activo desceu para 90 UM. A entidade calcula que se tivesse comprado o activo na data em que pela primeira vez o designou como o item coberto pelo seu justo valor de 90 UM nessa altura, a taxa de rendibilidade efectiva teria sido de 9,5%. Dado que a taxa LIBOR é inferior a

esta taxa de rendibilidade efectiva, a entidade pode designar uma parte da LIBOR de 8% que consiste parcialmente nos fluxos de caixa do juro contratual e parcialmente na diferença entre o justo valor corrente (isto é, 90 UM) e a quantia reembolsável na maturidade (isto é, 100 UM).

AG99E O parágrafo 81 permite a uma entidade designar algo que não seja a totalidade da alteração no justo valor ou da variabilidade nos fluxos de caixa de um instrumento financeiro. Por exemplo:

(a) todos os fluxos de caixa de um instrumento financeiro podem ser designados para alterações nos fluxos de caixa ou no justo valor atribuíveis a alguns (mas não todos os) riscos; ou

(b) alguns (mas não todos os) fluxos de caixa de um instrumento financeiro podem ser designados para alterações nos fluxos de caixa ou no justo valor atribuíveis a todos ou apenas a alguns riscos (isto é, uma "parte" dos fluxos de caixa do instrumento financeiro pode ser designada para alterações atribuíveis a todos ou apenas a alguns riscos).

AG99F Para serem elegíveis para a contabilidade de cobertura, os riscos e partes designados têm de ser componentes separadamente identificáveis do instrumento financeiro, e as alterações nos fluxos de caixa ou no justo valor da totalidade do instrumento financeiro decorrentes de alterações nos riscos e partes designados têm de ser mensuráveis com fiabilidade. Por exemplo:

(a) para um instrumento financeiro de taxa fixa coberto para alterações no justo valor atribuíveis a alterações numa taxa de juro sem risco ou de referência, a taxa sem risco ou de referência é geralmente encarada como um componente separadamente identificável de um instrumento financeiro e como mensurável com fiabilidade;

(b) a inflação não é separadamente identificável e fiavelmente mensurável e não pode ser designada como um risco ou uma parte de um instrumento financeiro, a menos que os requisitos em (c) sejam satisfeitos;

(c) uma parte de inflação contratualmente especificada dos fluxos de caixa de uma obrigação indexada à inflação reconhecida (presumindo que não haja qualquer requisito de contabilizar um derivado embutido separadamente) é separadamente identificável e fiavelmente

mensurável desde que outros fluxos de caixa do instrumento não sejam afectados pela parte de inflação.

Designação de itens não financeiros como itens cobertos (parágrafo 82)

AG100 As alterações no preço de um ingrediente ou de um componente de um activo não financeiro ou de um passivo não financeiro não têm, de uma forma geral, um efeito previsível e separadamente mensurável no preço do item que seja comparável ao efeito de, por exemplo, uma alteração nas taxas de juro do mercado ou no preço de uma obrigação. Assim, um activo não financeiro ou um passivo não financeiro é um item coberto apenas para a sua totalidade ou para risco cambial. Se existir uma diferença entre os termos do instrumento de cobertura e o item coberto (tal como na cobertura da previsão de compra de café do Brasil usando um contrato a prazo para comprar café da Colômbia em termos de outro modo semelhantes), o relacionamento de cobertura pode, não obstante, ser elegível como relacionamento de cobertura desde que todas as condições do parágrafo 88 sejam satisfeitas, incluindo que se espera que a cobertura seja altamente eficaz. Para este efeito, a quantia do instrumento de cobertura pode ser superior ou inferior à do item coberto se isto melhorar a eficácia do relacionamento de cobertura. Por exemplo, pode ser efectuada uma análise de regressão para estabelecer um relacionamento estatístico entre o item coberto (por exemplo, uma transacção em café do Brasil) e o instrumento de cobertura (por exemplo, uma transacção em café da Colômbia). Se existir um relacionamento estatístico válido entre as duas variáveis (isto é, entre os preços unitários do café brasileiro e do café colombiano), pode ser usado o declive da linha de regressão para estabelecer o rácio de cobertura que irá maximizar a eficácia esperada. Por exemplo, se o declive da linha de regressão corresponder a 1,02, um rácio de cobertura baseado em 0,98 unidades de itens cobertos para 1,00 unidades do instrumento de cobertura maximiza a eficácia esperada. Contudo, o relacionamento de cobertura pode resultar em ineficácia que é reconhecida nos resultados durante o prazo do relacionamento de cobertura.

Designação de grupos de itens como itens cobertos (parágrafos 83 e 84)

AG101 Uma cobertura de uma posição líquida global (por exemplo, o líquido de todos os activos de taxa fixa e passivos de taxa fixa com maturidades semelhantes), em vez de um item coberto específico, não é elegível para contabilidade de cobertura. Contudo, pode ser alcançado praticamente o mesmo efeito sobre os resultados da contabilidade de cobertura para este tipo de relacionamento de cobertura designando como o item coberto parte dos itens subjacentes. Por exemplo, se um banco tiver 100 UM de activos e 90 UM de passivos com riscos e condições de natureza semelhante e cobrir a exposição líquida de 10 UM, ele pode designar 10 UM desses activos como o item coberto. Esta designação pode ser usada se tais activos e passivos forem instrumentos de taxa fixa, caso em que é uma cobertura de justo valor, ou instrumentos de taxa variável, caso em que é uma cobertura de fluxo de caixa. De forma semelhante, se uma entidade tiver um compromisso firme para efectuar uma compra numa moeda estrangeira de 100 UM e um compromisso firme para efectuar uma venda na moeda estrangeira de 90 UM, ela pode cobrir a quantia líquida de 10 UM adquirindo um derivado e designando-o como um instrumento de cobertura associado a 10 UM do compromisso firme de compra de 100 UM.

Contabilidade de cobertura (parágrafos 85-102)

AG102 Um exemplo de uma cobertura de justo valor é a cobertura da exposição a alterações no justo valor de um instrumento de dívida de taxa fixa em consequência de alterações nas taxas de juro. Tal cobertura pode ser celebrada pelo emitente ou pelo detentor.

AG103 Um exemplo de uma cobertura de fluxo de caixa é o uso de um swap para alterar a dívida de taxa variável para dívida de taxa fixa (isto é, uma cobertura de uma transacção futura em que os fluxos de caixa futuros a serem cobertos são os pagamentos de juros futuros).

AG104 Uma cobertura de um compromisso firme (por exemplo, uma cobertura da alteração no preço do combustível relacionada com um compromisso contratual não reconhecido de um serviço público de electricidade para

comprar combustível a um preço fixo) é uma cobertura de uma exposição a uma alteração no justo valor. Assim, uma tal cobertura é uma cobertura de justo valor. Contudo, segundo o parágrafo 87, uma cobertura do risco cambial de um compromisso firme pode alternativamente ser contabilizada como cobertura de fluxo de caixa.

Avaliar a eficácia de cobertura

AG105 Uma cobertura só é considerada altamente eficaz se ambas as condições seguintes forem satisfeitas:

(a) no início da cobertura e em períodos posteriores, espera-se que a cobertura seja altamente eficaz em alcançar alterações de compensação no justo valor ou nos fluxos de caixa atribuíveis ao risco coberto durante o período relativamente ao qual a cobertura foi designada. Uma tal expectativa pode ser demonstrada de várias formas, incluindo uma comparação das alterações passadas no justo valor ou nos fluxos de caixa do item coberto que sejam atribuíveis ao risco coberto com as alterações passadas no justo valor ou nos fluxos de caixa do instrumento de cobertura, ou pela demonstração de uma elevada correlação estatística entre o justo valor ou os fluxos de caixa do item coberto e os do instrumento de cobertura. A entidade pode optar por um rácio de cobertura diferente de um para um por forma a melhorar a eficácia da cobertura tal como descrito no parágrafo AG100;

(b) os resultados reais da cobertura estão dentro do intervalo de 80-125%. Por exemplo, se os resultados reais forem tais que a perda no instrumento de cobertura corresponder a 120 UM e o ganho no instrumento de caixa corresponder a 100 UM, a compensação pode ser mensurada por 120/100, que é 120%, ou por 100/120, que é 83%. Neste exemplo, presumindo que a cobertura satisfaz a condição em (a), a entidade concluiria que a cobertura tem sido altamente eficaz.

AG106 A eficácia é avaliada, no mínimo, no momento em que a entidade prepara as suas demonstrações financeiras anuais ou intercalares.

AG107 Esta Norma não especifica um método único para avaliar a eficácia de cobertura. O método que uma entidade adoptar para avaliar a eficácia da cobertura depende da sua estratégia de gestão do risco. Por exemplo, se a estratégia de gestão do risco da entidade for a de ajustar a quantia do instrumento de cobertura periodicamente para reflectir as alterações na posição coberta, a entidade precisa de demonstrar que só se espera que a cobertura seja altamente eficaz durante o período até que a quantia do instrumento de cobertura seja novamente ajustada. Nalguns casos, uma entidade adopta métodos diferentes para tipos diferentes de cobertura. A documentação da entidade da sua estratégia de cobertura inclui os seus procedimentos para avaliar a eficácia. Esses procedimentos dispõem sobre se a avaliação inclui todo o ganho ou perda num instrumento de cobertura ou se o valor temporal do instrumento é ou não excluído.

AG107ASe uma entidade cobrir menos que 100% da exposição a um item, tal como 85%, ela deve designar o item como sendo 85% da exposição e deve mensurar a ineficácia com base na alteração nesses 85% de exposição. Contudo, quando designa 85% da exposição, a entidade pode usar um rácio de cobertura diferente de um para um se isso melhorar a eficácia esperada da cobertura, conforme explicado no parágrafo AG100.

AG108 Se as principais condições do instrumento de cobertura e do activo, passivo, compromisso firme ou transacção prevista altamente provável coberto forem as mesmas, as alterações no justo valor e nos fluxos de caixa atribuíveis ao risco que está a ser coberto podem compensar completamente umas com as outras, não só quando a cobertura for celebrada como depois. Por exemplo, um swap de taxa de juro pode ser uma cobertura eficaz se as quantias nocional e de capital, o prazo, as datas de reapreçamento, as datas dos recebimentos e pagamentos de juros e de capital, e a base de mensuração das taxas de juro forem os mesmos para o instrumento de cobertura e para o item coberto. Além disso, uma cobertura de uma compra prevista altamente provável de uma mercadoria com um contrato a prazo pode ser altamente eficaz se:

(a) o contrato a prazo for relativo à compra da mesma quantidade da mesma mercadoria na mesma data e localização que a compra prevista coberta;

(b) o justo valor do contrato a prazo no início for zero; e

(c) a alteração no desconto ou no prémio sobre o contrato a prazo for excluída da avaliação da eficácia e reconhecida nos resultados ou a alteração nos fluxos de caixa esperados da transacção prevista altamente provável se basear no preço a prazo da mercadoria.

AG109 Por vezes, o instrumento de cobertura compensa apenas parte do risco coberto. Por exemplo, uma cobertura não será totalmente eficaz se o instrumento de cobertura e o item coberto forem denominados em moedas diferentes que não se comportem do mesmo modo. Além disso, uma cobertura de risco de taxa de juro usando um derivado não será completamente eficaz se parte da alteração no justo valor do derivado for atribuível ao risco de crédito da contraparte.

AG110 Para ser elegível para contabilidade de cobertura, a cobertura tem de se relacionar com um risco específico identificado e designado, e não meramente com os riscos de negócio gerais da entidade, e em última análise tem de afectar os resultados da entidade. Uma cobertura do risco de obsolescência de um activo físico ou do risco de expropriação de propriedade por parte de um governo não é elegível para contabilidade de cobertura; a eficácia não pode ser mensurada porque esses riscos não são mensuráveis com fiabilidade.

AG110A O parágrafo 74(a) permite a uma entidade separar o valor intrínseco e o valor temporal de um contrato de opção e designar como instrumento de cobertura apenas a alteração no valor intrínseco do contrato de opção. Este tipo de designação pode resultar num relacionamento de cobertura que seja perfeitamente eficaz em alcançar alterações de compensação nos fluxos de caixa atribuíveis a um risco unilateral coberto de uma transacção prevista, se os principais termos da transacção prevista e do instrumento de cobertura forem os mesmos.

AG110B Se uma entidade designar a totalidade de uma opção comprada como o instrumento de cobertura de um risco unilateral decorrente de uma transacção prevista, o relacionamento de cobertura não será perfeitamente eficaz. Isto deve-se ao facto de o prémio pago pela opção incluir o valor temporal e, conforme expresso no parágrafo AG99BA, um risco unilateral designado não

inclui o valor temporal de uma opção. Portanto, nesta situação, não haverá compensação entre os fluxos de caixa relacionados com o valor temporal do prémio pago pela opção e o risco coberto designado.

AG111 No caso de risco de taxa de juro, a eficácia da cobertura pode ser avaliada preparando um quadro de maturidades para activos financeiros e passivos financeiros que mostre a exposição à taxa de juro líquida para cada período de tempo, desde que a exposição líquida esteja associada a um activo ou passivo específico (ou um grupo específico de activos ou passivos ou uma parte específica dos mesmos) dando origem à exposição líquida, e a eficácia da cobertura seja avaliada face a esse activo ou passivo.

AG112 Ao avaliar a eficácia de uma cobertura, uma entidade considera normalmente o valor temporal do dinheiro. A taxa de juro fixa sobre um item coberto não necessita de corresponder exactamente à taxa de juro fixa sobre um swap designado como uma cobertura de justo valor. Nem a taxa de juro variável sobre um activo ou passivo que vença juros necessita de ser a mesma que a taxa de juro variável sobre um swap designado como uma cobertura de fluxo de caixa. O justo valor de um swap deriva das suas liquidações de forma líquida. As taxas fixas e variáveis sobre um swap podem ser alteradas sem afectar a liquidação de forma líquida se ambas forem alteradas pela mesma quantia.

AG113 Se uma entidade não cumprir os critérios de eficácia de cobertura, a entidade descontinua a contabilidade de cobertura desde a última data em que a conformidade com a eficácia de cobertura foi demonstrada. Contudo, se a entidade identificar o acontecimento ou a alteração nas circunstâncias que levaram o relacionamento de cobertura a não satisfazer os critérios de eficácia, e demonstrar que a cobertura foi eficaz antes da ocorrência do acontecimento ou da alteração nas circunstâncias, a entidade descontinua a contabilidade de cobertura a partir da data do acontecimento ou da alteração nas circunstâncias.

AG113A Para evitar quaisquer dúvidas, os efeitos da substituição da contraparte original por uma contraparte de compensação e as alterações correspondentes, tal como descritas nos parágrafos 91(a)(ii) e 101(a)(ii), devem ser reflectidas

na mensuração do instrumento de cobertura e, portanto, na avaliação e na mensuração da eficácia de cobertura.

Contabilidade de cobertura do justo valor do risco de taxa de juro associada a uma carteira

AG114 Relativamente a uma cobertura de justo valor do risco de taxa de juro associada a uma carteira de activos financeiros ou passivos financeiros, uma entidade satisfaz os requisitos desta Norma se cumprir os procedimentos definidos em (a)–(i) e nos parágrafos AG115-AG132 adiante:

(a) como parte do seu processo de gestão do risco, a entidade identifica uma carteira de itens cujo risco de taxa de juro pretende cobrir. A carteira pode compreender apenas activos, apenas passivos ou activos e passivos. A entidade pode identificar duas ou mais carteiras, caso em que aplica a orientação adiante a cada carteira separadamente;

(b) a entidade analisa a carteira em períodos de tempo de reapreçamento com base nas datas de reapreçamento esperadas, em vez de contratuais. A análise em períodos de tempo de reapreçamento pode ser efectuada de várias formas, incluindo a calendarização de fluxos de caixa nos períodos em que se espera que ocorram, ou a calendarização de quantias nocionais de capital em todos os períodos até que se espera que o reapreçamento ocorra;

(c) com base nesta análise, a entidade decide a quantia que pretende cobrir. A entidade designa como o item coberto uma quantia de activos ou passivos (mas não uma quantia líquida) da carteira identificada igual à quantia que pretende designar como estando coberta. Esta quantia também determina a medida percentual que é usada para testar a cobertura de acordo com o parágrafo AG126(b);

(d) a entidade designa o risco de taxa de juro que está a cobrir. Este risco pode ser uma parte do risco de taxa de juro em cada um dos itens na posição coberta, tal como uma taxa de juro de referência (por exemplo, a taxa LIBOR);

(e) a entidade designa um ou mais instrumentos de cobertura para cada período de tempo de reapreçamento;

(f) usando as designações feitas em (c)-(e) acima, a entidade avalia, no início e em períodos posteriores, se se espera que a cobertura seja

altamente eficaz durante o período relativamente ao qual a cobertura esteja designada;

(g) periodicamente, a entidade mensura a alteração no justo valor do item coberto (tal como designado em c)) que é atribuível ao risco coberto (tal como designado em d)), com base nas datas de reapreçamento determinadas em (b). Desde que se determine realmente que a cobertura foi altamente eficaz quando avaliada usando o método documentado da entidade de avaliação da eficácia, a entidade reconhece a alteração no justo valor do item coberto como um ganho ou uma perda nos resultados e numa de duas linhas na demonstração da posição financeira como descrito no parágrafo 89A. A alteração no justo valor não necessita de ser imputada a activos ou passivos individuais;

(h) a entidade mensura a alteração no justo valor do(s) instrumento(s) de cobertura (como designado em e)) e reconhece-a como ganho ou perda nos resultados. O justo valor do(s) instrumento(s) de cobertura é reconhecido como activo ou passivo na demonstração da posição financeira;

(i) qualquer ineficácia [1] será reconhecida nos resultados como a diferença entre a alteração no justo valor referida em (g) e a referida em (h).

AG115 Esta abordagem está descrita adiante mais detalhadamente. A abordagem deve ser aplicada apenas a uma cobertura de justo valor do risco de taxa de juro associado a uma carteira de activos financeiros ou passivos financeiros.

AG116 A carteira identificada no parágrafo AG114(a) pode conter activos e passivos. Como alternativa, pode tratar-se de uma carteira contendo apenas activos, ou apenas passivos. A carteira é usada para determinar a quantia dos activos ou passivos que a entidade pretende cobrir. Contudo, a carteira não está em si própria designada como o item coberto.

AG117 Ao aplicar o parágrafo AG114(b), a entidade determina a data de reapreçamento esperada de um item como a mais antiga das datas em que se

1 Aplicam-se neste contexto as mesmas considerações de materialidade que se aplicam a todas as IFRS.

espera que o item atinja a maturidade ou o reapreçamento de acordo com as taxas de mercado. As datas de reapreçamento esperadas são estimadas no início da cobertura e durante o prazo da cobertura, com base na experiência histórica e noutras informações disponíveis, incluindo informações e expectativas relativas a taxas de pagamento antecipado, taxas de juro e à interacção entre ambas. As entidades que não tenham experiência específica ou experiência suficiente usam a experiência conjunta similar para instrumentos financeiros comparáveis. Estas estimativas são revistas periodicamente e actualizadas à luz da experiência. No caso de um item de taxa fixa que seja pagável antecipadamente, a data de reapreçamento esperada é a data em que se espera que o item seja pago antecipadamente a menos que seja reapreçado de acordo com as taxas de mercado numa data anterior. Para um grupo de itens semelhantes, a análise em períodos de tempo com base nas datas de reapreçamento esperadas pode tomar a forma de imputação de uma percentagem do grupo, em vez de itens individuais, para cada período de tempo. Uma entidade pode aplicar outras metodologias para essas finalidades de imputação. Por exemplo, pode usar um multiplicador da taxa de pagamento antecipado para imputar empréstimos amortizáveis a períodos de tempo baseados em datas de reapreçamento esperadas. Contudo, a metodologia para uma tal imputação deve estar de acordo com os procedimentos e objectivos de gestão do risco da entidade.

AG118 Como exemplo da designação definida no parágrafo AG114(c), se, num determinado período de reapreçamento, uma entidade estimar que tem activos a taxa fixa de 100 UM e passivos a taxa fixa de 80 UM e decidir cobrir toda a posição líquida de 20 UM, designa como os itens cobertos activos na quantia de 20 UM (uma parte dos activos). [2] A designação é expressa como uma "quantia de uma moeda" (por exemplo, uma quantia em dólares, euros, libras ou rands) em vez de o ser como um activo individual. Daí resulta que todos os activos (ou passivos) dos quais a quantia coberta é retirada — ou seja, todas as 100 UM de activos do exemplo acima — devem ser:

(a) itens cujo justo valor altera em resposta a alterações na taxa de juro que está a ser coberta; e

2 A Norma permite que uma entidade designe qualquer quantia dos activos ou passivos disponíveis elegíveis, isto é, neste exemplo, qualquer quantia de activos entre 0 UM e 100 UM.

(b) itens que poderiam ser elegíveis para contabilização de cobertura de justo valor, se tivessem sido designados como cobertos individualmente. Em particular, como a IFRS 13 especifica que o justo valor de um passivo financeiro com um elemento à vista (como, por exemplo, depósitos à ordem e alguns tipos de depósitos a prazo) não é menor que o valor pagável à vista, descontado desde a primeira data em que o valor deveria ser pago, esse item não pode ser elegível para contabilização de cobertura de justo valor para qualquer período de tempo além do período mais curto em que o detentor possa exigir o pagamento. No exemplo acima, a posição coberta é uma quantia de activos. Portanto, esses passivos não fazem parte do item coberto designado, mas são usados pela entidade para determinar a quantia do activo que é designado com estando coberto. Se a posição que a entidade desejava cobrir era uma quantia de passivos, a quantia que representa o item coberto designado deve ser retirado dos passivos de taxa fixa, que não sejam os passivos que a entidade tem que restituir num momento anterior, e a mensuração percentual usada para avaliar a eficácia da cobertura, de acordo com o parágrafo AG126(b), seria calculada como uma percentagem desses outros passivos. Por exemplo, suponhamos que uma entidade estima que, num período de reapreçamento específico, possui passivos à taxa fixa de 100 UM, compreendendo 40 UM de depósitos à ordem e 60 UM de passivos sem elemento à vista, e 70 UM de activos a taxa fixa. Se a entidade decidir cobrir toda a posição líquida de 30 UM, ela designa como item coberto passivos de 30 UM ou 50% dos passivos [3] sem elemento à vista.

AG119 A entidade também cumpre os outros requisitos de designação e documentação definidos no parágrafo 88(a). Para uma cobertura do risco de taxa de juro associada a uma carteira, esta designação e documentação especificam a política da entidade para todas as variáveis que são usadas para identificar a quantia que é coberta e a forma como a eficácia é mensurada, incluindo o seguinte:

3 30 UM ÷ (100 UM – 40 UM) = 50%

(a) quais os activos e passivos que devem ser incluídos na cobertura da carteira e a base a ser usada para remover os mesmos da carteira.

(b) como a entidade estima as datas de reapreçamento, incluindo os pressupostos de taxa de juro subjacentes às estimativas de taxas de pagamento antecipado e a base para alterar essas estimativas. O mesmo método é usado tanto para as estimativas iniciais feitas no momento em que um activo ou passivo é incluído na carteira coberta como para qualquer revisão posterior dessas estimativas.

(c) o número e a duração dos períodos de tempo de reapreçamento.

(d) a frequência com que a entidade vai testar a eficácia e qual dos dois métodos do parágrafo AG126 irá usar.

(e) a metodologia usada pela entidade para determinar a quantia de activos ou passivos que é designada como o item coberto e, consequentemente, a medida percentual usada quando a entidade testa a eficácia usando o método descrito no parágrafo AG126(b).

(f) quando a entidade testa a eficácia usando o método descrito no parágrafo AG126(b) se a entidade vai testar a eficácia para cada período de tempo de reapreçamento individualmente, para todos os períodos de tempo em agregado ou usando alguma combinação dos dois.

As políticas especificadas ao designar e documentar o relacionamento de cobertura devem estar de acordo com os procedimentos e objectivos de gestão do risco da entidade. Não devem ser feitas alterações arbitrárias nas políticas. Elas devem ser justificadas com base nas alterações nas condições do mercado e noutros factores em que devem ser baseadas e consistentes com os procedimentos e objectivos de gestão do risco da entidade.

AG120 O instrumento de cobertura referido no parágrafo AG114(e) pode ser um derivado único ou uma carteira de derivados contendo todos exposição ao risco de taxa de juro coberto designado no parágrafo AG114(d) (por exemplo, uma carteira de swaps de taxa de juro contendo todos exposição à taxa LIBOR). Uma tal carteira de derivados pode conter posições de risco que se compensam. Contudo, pode não incluir opções subscritas ou opções subscritas líquidas, porque a Norma [4] não permite que tais opções sejam

4 ver parágrafos 77 e AG94

designadas como instrumentos de cobertura (excepto quando uma opção subscrita é designada como compensação por uma opção comprada). Se o instrumento de cobertura cobrir a quantia designada no parágrafo AG114(c) por mais de um período de tempo de reapreçamento, ele é imputado a todos os períodos de tempo que cobrir. Contudo, a totalidade do instrumento de cobertura deve ser imputada a esses períodos de tempo de reapreçamento porque a Norma [5] não permite que um relacionamento de cobertura seja designado apenas para uma parte do período de tempo durante o qual o instrumento de cobertura se mantém em aberto.

AG121 Quando a entidade mensura a alteração no justo valor de um item pagável antecipadamente de acordo com o parágrafo AG114(g), uma alteração nas taxas de juro afecta o justo valor do item pagável antecipadamente de duas formas: afecta o justo valor dos fluxos de caixa contratuais e o justo valor da opção de pagável antecipadamente que está contida num item pagável antecipadamente. O parágrafo 81 da Norma permite que uma entidade designe uma parte de um activo financeiro ou passivo financeiro, que partilhem uma exposição comum ao risco, como o item coberto, desde que a eficácia possa ser mensurada. Para itens pagáveis antecipadamente, o parágrafo 81A permite que isso seja atingido designando o item coberto em termos da alteração no justo valor que é atribuível às variações na taxa de juro designada com base nas datas de reapreçamento *esperadas*, e não *contratuais*. Contudo, o efeito que essas alterações na taxa de juro coberta têm sobre essas datas de reapreçamento esperadas deve ser incluído ao determinar a alteração no justo valor do item coberto. Consequentemente, se as datas de reapreçamento esperadas forem revistas (por exemplo, para reflectir uma alteração nos pagamentos antecipados esperados) ou se as datas de reapreçamento reais diferirem das esperadas, surgirá ineficácia como descrito no parágrafo AG126. Pelo contrário, as alterações nas datas de reapreçamento esperadas que (a) claramente resultarem de factores que não sejam mudanças na taxa de juro coberta, (b) não estiverem correlacionadas com alterações na taxa de juros coberta e (c) puderem ser fiavelmente separadas das alterações que são atribuíveis à taxa de juro coberta (por exemplo, alterações nas taxas de pagamento antecipado claramente resultantes de uma alteração em factores

5 ver parágrafo 75

demográficos ou regulamentação fiscal, em vez de alterações nas taxas de juros) são excluídas ao determinar a alteração no justo valor do item coberto, porque não são atribuíveis ao risco coberto. Se houver incerteza em relação ao factor que deu origem à alteração nas datas de reapreçamento esperadas ou se a entidade não for capaz de separar fiavelmente as alterações que resultarem da taxa de juro coberta das que resultarem de outros factores, presume-se que a alteração resulta de alterações na taxa de juro coberta.

AG122 A Norma não especifica as técnicas usadas para determinar a quantia mencionada no parágrafo AG114(g), nomeadamente a alteração no justo valor do item coberto que é atribuível ao risco coberto. Se forem usadas técnicas estatísticas ou outras técnicas de estimação para fazer tal mensuração, o órgão de gestão deve esperar que o resultado de aproxime daquele que teria sido obtido da mensuração de todos os activos individuais ou passivos individuais que constituem o item coberto. Não é apropriado presumir que as alterações no justo valor do item coberto sejam iguais às alterações no valor do instrumento de cobertura.

AG123 O parágrafo 89A exige que, se o item coberto para um período de tempo de reapreçamento particular for um activo, a alteração no seu valor seja apresentada numa linha separada dentro dos activos. Inversamente, se o item coberto para um período de tempo de reapreçamento particular for um passivo, a alteração no seu valor é apresentada numa linha separada dentro dos passivos. Estas são as linhas separadas mencionadas no parágrafo AG114(g). Não é exigida a imputação específica a activos (ou passivos) individuais.

AG124 O parágrafo AG114(i) faz notar que a ineficácia resulta até ao ponto em que a alteração no justo valor do item coberto que é atribuível ao risco coberto difere da alteração no justo valor do derivado de cobertura. Uma tal diferença pode resultar de uma série de razões, incluindo:

(a) as datas de reapreçamento reais serem diferentes das esperadas, ou as datas se reapreçamento esperadas terem sido revistas;

(b) itens da carteira coberta passarem a estar em imparidade ou a ser desreconhecidos;

(c) as datas de pagamento do instrumento de cobertura e do item coberto serem diferentes; e

(d) outras causas (por exemplo quando alguns dos itens cobertos vencem juros a uma taxa inferior à taxa de referência relativamente à qual foram designados como estando cobertos, e a ineficácia resultante não é suficientemente grande que faça com que a carteira como um todo falhe na elegibilidade para contabilidade de cobertura).

Tal ineficácia [6] deve ser identificada e reconhecida nos resultados.

AG125 Geralmente, a eficácia da cobertura será melhorada:

(a) se a entidade calendarizar itens com diferentes características de pagamento antecipado de uma forma que tome em linha de conta as diferenças no comportamento de pagamento antecipado.

(b) quando o número de itens na carteira for grande. Quando apenas alguns itens estão contidos na carteira, é provável que ocorra uma ineficácia relativamente alta se um dos itens for pago antecipadamente antes ou depois do esperado. Inversamente, quando a carteira contiver muitos itens, o comportamento de pagamento antecipado pode ser previsto com maior exactidão.

(c) quando os períodos de tempo de reapreçamento forem mais estreitos (por exemplo, 1 mês por oposição a períodos de tempo de reapreçamento de 3 meses). Períodos de tempo de reapreçamento mais estreitos reduzem o efeito de qualquer não correspondência entre as datas de reapreçamento e de pagamento (dentro do período de tempo de reapreçamento) do item coberto e as do instrumento de cobertura.

(d) quanto maior for a frequência com que a quantia do instrumento de cobertura é ajustada para reflectir alterações no item coberto (por exemplo, devido a alterações nas expectativas de pagamento antecipado).

AG126 Uma entidade testa a eficácia periodicamente. Se as estimativas de datas de reapreçamento mudarem entre uma data em que uma entidade avalia a eficácia e a seguinte, ela calcula o valor da eficácia:

(a) como a diferença entre a alteração no justo valor do instrumento de cobertura (ver o parágrafo AG114(h)) e a alteração no valor de todo o

6 Aplicam-se neste contexto as mesmas considerações de materialidade que se aplicam a todas as IFRS.

item coberto que seja atribuível a alterações na taxa de juro coberta (incluindo o efeito que as alterações na taxa de juro coberta têm no justo valor de qualquer opção de pagamento antecipado embutido); ou

(b) usando a seguinte aproximação. A entidade:

(i) calcula a percentagem dos activos (ou passivos) em cada período de reapreçamento que for coberto, com base nas datas de reapreçamento estimadas na última data em que testou a eficácia.

(ii) aplica essa percentagem à sua estimativa revista da quantia nesse período de tempo de reapreçamento para calcular a quantia do item coberto com base em sua estimativa revista.

(iii) calcula a alteração no justo valor da sua estimativa revista do item coberto que é atribuível ao risco coberto e a apresenta conforme definido no parágrafo AG114(g).

(iv) reconhece a ineficácia igual à diferença entre a quantia determinada em (iii) e a alteração no justo valor do instrumento de cobertura (ver o parágrafo AG114(h)).

AG127 Ao mensurar a eficácia, a entidade distingue as revisões das datas de reapreçamento estimadas de activos (ou passivos) existentes da criação de novos activos (ou passivos), sendo que apenas a primeira resulta em ineficácia. Todas as revisões às datas de reapreçamento estimadas (excepto as excluídas de acordo com o parágrafo AG121), incluindo qualquer realocação de itens existentes entre os períodos de tempo, são incluídas ao rever a quantia estimada num período de tempo, de acordo com o parágrafo AG126(b)(ii) e, portanto, ao mensurar a eficácia. Uma vez reconhecida a ineficácia conforme descrito acima, a entidade estabelece uma nova estimativa do total dos activos (ou passivos) em cada período de tempo de reapreçamento, incluindo novos activos (ou passivos) que tenham sido criados desde a última vez que testou a eficácia, e designa uma nova quantia como o item coberto e uma nova percentagem como a percentagem coberta. Os procedimentos definidos no parágrafo AG126(b) são repetidos na data seguinte em que a eficácia é testada.

AG128 Os itens que tenham sido originalmente calendarizados num período de tempo de reapreçamento podem ser desreconhecidos devido a um pagamento antecipado mais cedo do que o esperado ou a anulações causadas por imparidade ou venda. Quando isto ocorrer, a quantia da alteração no justo valor incluída na linha separada mencionada no parágrafo AG114(g) que se relaciona com o item desreconhecido deve ser removida da demonstração da posição financeira, e incluída no ganho ou perda decorrente do desreconhecimento do item. Para esta finalidade, é necessário conhecer o(s) período(s) de tempo de reapreçamento no(s) qual(is) o item desreconhecido foi calendarizado, porque isto determina o(s) período(s) de tempo de reapreçamento do(s) qual(is) deverá ser removido e portanto a quantia a remover da linha separada mencionada no parágrafo AG114(g). Quando um item é desreconhecido, se for possível determinar o período de tempo em que foi incluído, ele é removido desse período de tempo. Se não for possível, ele é removido do primeiro período de tempo se o desreconhecimento resultou de pagamentos antecipados mais elevados do que o esperado, ou imputado a todos os períodos de tempo que contenham o item desreconhecido numa base sistemática e racional se o item foi vendido ou se passou a estar em imparidade.

AG129 Além disso, qualquer quantia relacionada com um período de tempo particular que não tenha sido desreconhecida quando o período de tempo expirou é reconhecida nos resultados nesse momento (ver o parágrafo 89A). Por exemplo, suponhamos que uma entidade programa itens em três períodos de reapreçamento. Na redesignação anterior, a alteração no justo valor relatada numa única linha na demonstração da posição financeira foi um activo de 25 UM. Essa quantia representa quantias atribuíveis aos períodos 1, 2 e 3 de 7 UM, 8 UM e 10 UM, respectivamente. Na redesignação seguinte, os activos atribuíveis ao período 1 foram realizados ou reprogramados para outros períodos. Portanto, são desreconhecidos 7 UM da demonstração da posição financeira e reconhecidos nos resultados. As quantias de 8 UM e 10 UM são agora atribuíveis aos períodos 1 e 2, respectivamente. Esses períodos remanescentes são então ajustados, conforme necessário, para as alterações no justo valor descritas no parágrafo AG114(g).

AG130 Como ilustração dos requisitos dos dois parágrafos anteriores, suponhamos que uma entidade programou activos, imputando uma percentagem da carteira em cada período de reapreçamento. Suponhamos também que ela programou 100 UM em cada um dos primeiros dois períodos. Quando o primeiro período de reapreçamento expirar, 110 UM de activos são desreconhecidos devido a restituições esperadas e não esperadas. Nesse caso, toda a quantia contida na linha separada referida no parágrafo AG114(g) relativa ao primeiro período é removida da demonstração da posição financeira, mais 10% da quantia relativa ao segundo período.

AG131 Se a quantia coberta para um período de tempo de reapreçamento for reduzida sem que os activos (ou passivos) relacionados sejam desreconhecidos, a quantia incluída na linha separada mencionada no parágrafo AG114(g) que se relaciona com a redução deve ser amortizada de acordo com o parágrafo 92.

AG132 Uma entidade pode pretender aplicar a abordagem definida nos parágrafos AG114-AG131 a uma cobertura de carteira que tenha sido anteriormente contabilizada como cobertura de fluxo de caixa de acordo com a IAS 39. Tal entidade deve revogar a designação anterior de uma cobertura de fluxo de caixa de acordo com o parágrafo 101(d), e aplicar os requisitos definidos nesse parágrafo. Deve também redesignar a cobertura como uma cobertura de justo valor e aplicar a abordagem definida nos parágrafos AG114-AG131 prospectivamente a períodos contabilísticos posteriores.

Transição (parágrafos 103–108C)

AG133 Uma entidade pode ter designado uma transacção intragrupo prevista como um item coberto no início de um período anual que comece em ou após 1 de Janeiro de 2005 (ou, para efeitos de reexpressão da informação comparativa, no início de um período comparativo anterior) numa cobertura que seria elegível para efeitos de contabilidade de cobertura de acordo com a presente Norma (como emendada pela última frase do parágrafo 80). Essa entidade pode utilizar essa designação para aplicar a contabilidade de cobertura às demonstrações financeiras consolidadas a partir do início do período anual que comece em ou após 1 de Janeiro de 2005 (ou do início do período comparativo anterior). Essa entidade também deve aplicar os parágrafos AG99A e AG99B a partir do início do período anual que comece em ou após 1 de Janeiro de 2005. Porém, de acordo com o parágrafo 108B, não tem de aplicar o parágrafo AG99B à informação comparativa de períodos anteriores.

Norma Internacional de Contabilidade 40
Propriedades de Investimento

Do parágrafo

OBJECTIVO 1
ÂMBITO 2
DEFINIÇÕES 5
CLASSIFICAÇÃO DE UMA PROPRIEDADE COMO PROPRIEDADE DE INVESTIMENTO OU PROPRIEDADE OCUPADA PELO DONO 6
RECONHECIMENTO 16
MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO 20
MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO 30
Política contabilística 30
Modelo do justo valor 33
Modelo do custo 56
TRANSFERÊNCIAS 57
ALIENAÇÕES 66
DIVULGAÇÃO 74
Modelo do justo valor e modelo do custo 74
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS 80
Modelo do justo valor 80
Modelo do custo 83
Concentrações de actividades empresariais 84A
DATA DE EFICÁCIA 85
REVOGAÇÃO DA IAS 40 (2000) 86

Norma Internacional de Contabilidade 40
Propriedades de Investimento

Objectivo

1 O objectivo desta Norma é prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e respectivos requisitos de divulgação.

Âmbito

2 Esta Norma deve ser aplicada no reconhecimento, mensuração e divulgação de propriedades de investimento.

3 Entre outras coisas, esta Norma aplica-se à mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário de interesses de propriedades de investimento detidos numa locação contabilizada como locação financeira e à mensuração nas demonstrações financeiras de um locador de propriedades de investimento disponibilizadas a um locatário numa locação operacional. Esta Norma não trata de assuntos cobertos pela IAS 17 *Locações*, incluindo:

(a) classificação de locações como locações financeiras ou locações operacionais;

(b) reconhecimento de rendimentos de locações resultantes de propriedades de investimento (ver também IAS 18 *Rédito de Contratos com Clientes*);

(c) mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário de interesses de propriedade detidos segundo uma locação contabilizada como locação operacional;

(d) mensuração nas demonstrações financeiras de um locador do seu investimento líquido numa locação financeira;

(e) contabilização de transacções de venda seguida de locação; e

(f) divulgações acerca de locações financeiras e de locações operacionais.

4 Esta Norma não se aplica:

(a) a activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 41 *Agricultura* e a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*); e

(b) direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis semelhantes.

Definições

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

***Custo* é a quantia de caixa ou equivalentes de caixa paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras IFRS, por exemplo, a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*.**

***Justo Valor* é o preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração. (Ver a IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*).**

***Propriedade de investimento* é a propriedade (terreno ou um edifício — ou parte de um edifício — ou ambos) detida (pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e não para:**

(a) usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou

(b) vender no curso ordinário do negócio.

***Propriedade ocupada pelo dono* é a propriedade detida (pelo dono ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos.**

***Quantia escriturada* é a quantia pela qual um activo é reconhecido na demonstração da posição financeira.**

Classificação de uma propriedade como propriedade de investimento ou propriedade ocupada pelo dono

6 Um *interesse de propriedade* que seja detido por um locatário segundo uma locação operacional pode ser classificado e contabilizado como propriedade de investimento se, e apenas se, a propriedade satisfizer a

definição de uma propriedade de investimento e o locatário usar o modelo do justo valor definido nos parágrafos 33-55 para o activo reconhecido. Esta classificação alternativa está disponível numa base de propriedade por propriedade. Contudo, uma vez seleccionada esta classificação alternativa para um interesse de propriedade deste género detido segundo uma locação operacional, todas as propriedades classificadas como propriedade de investimento devem ser contabilizadas usando o modelo do justo valor. Quando esta classificação alternativa for seleccionada, qualquer interesse assim classificado é incluído nas divulgações exigidas nos parágrafos 74-78.

7 As propriedades de investimento são detidas para a obtenção de rendas ou para valorização do capital, ou ambas. Assim, uma propriedade de investimento gera fluxos de caixa em larga medida independentes dos outros activos detidos por uma entidade. Isto distingue propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelos donos. A produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para efeitos administrativos) gera fluxos de caixa que são atribuíveis não apenas às propriedades, mas também a outros activos usados no processo de produção ou de fornecimento. A IAS 16 aplica-se às propriedades ocupadas pelo dono.

8 O que se segue são exemplos de propriedades de investimento:

(a) terrenos detidos para valorização do capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário de negócios;

(b) terrenos detidos para um uso futuro correntemente indeterminado (se uma entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo dono ou para venda a curto prazo no decurso normal do negócio, o terreno é considerado como detido para valorização de capital.);

(c) um edifício que seja propriedade da entidade (ou detido pela entidade numa locação financeira) e que seja locado segundo uma ou mais locações operacionais;

(d) um edifício que esteja desocupado mas detido para ser locado segundo uma ou mais locações operacionais;

(e) propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para uso futuro como propriedade de investimento.

9 Seguem-se exemplos de itens que não são propriedades de investimento, estando, por isso, excluídas do âmbito desta Norma:

(a) propriedades destinadas à venda no decurso normal do negócio ou em vias de construção ou desenvolvimento para tal venda (ver a IAS 2 *Inventários*), por exemplo, propriedade adquirida exclusivamente com vista a alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;

(b) [eliminada]

(c) propriedade ocupada pelo dono (ver a IAS 16), incluindo (entre outras coisas) propriedade detida para uso futuro como propriedade ocupada pelo dono, propriedade detida para futuro desenvolvimento e uso subsequente como propriedade ocupada pelo dono, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não os empregados rendas a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo dono aguardando alienação;

(d) [eliminada]

(e) propriedade que seja locada a outra entidade segundo uma locação financeira.

10 Algumas propriedades compreendem uma parte que é detida para obter rendas ou para valorização de capital e uma outra parte que é detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos. Se estas partes puderem ser vendidas separadamente (ou locadas separadamente segundo uma locação financeira), uma entidade contabiliza as partes separadamente. Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade só é uma propriedade de investimento se uma parte insignificante for detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos.

11 Em alguns casos, uma entidade proporciona serviços de apoio aos ocupantes de uma propriedade que ela detém. Uma entidade trata tal propriedade como propriedade de investimento se os serviços forem insignificantes em relação ao acordo como um todo. Um exemplo é quando o proprietário de um edifício de escritórios proporciona serviços de segurança e de manutenção aos locatários que ocupam o edifício.

12 Noutros casos, os serviços prestados são significativos. Por exemplo, se uma entidade possui e gere um hotel, os serviços proporcionados aos hóspedes são significativos para o acordo como um todo. Por isso, um hotel gerido pelo proprietário, é uma propriedade ocupada pelo dono e não uma propriedade de investimento.

13 Pode ser difícil determinar se os serviços de apoio são ou não tão significativos que uma propriedade não seja elegível como propriedade de investimento. Por exemplo, o proprietário de um hotel por vezes transfere algumas responsabilidades a terceiros segundo um contrato de gestão. Os termos de tais contratos variam significativamente. Num extremo do espectro, a posição do proprietário pode, em substância, ser a de um investidor passivo. No outro extremo do espectro, o proprietário pode simplesmente ter procurado fora funções do dia a dia embora ficando com significativa exposição a riscos de variações nos fluxos de caixa gerados pelas operações do hotel.

14 É necessário julgamento para determinar se uma propriedade é elegível como uma propriedade de investimento. Uma entidade desenvolve critérios para que possa exercer esse julgamento de forma consistente de acordo com a definição de propriedade de investimento e com a correspondente orientação nos parágrafos 7-13. O parágrafo 75(c) exige que uma entidade divulgue estes critérios quando a classificação for difícil.

14A É igualmente necessário julgamento para determinar se a aquisição da propriedade de investimento constitui uma aquisição de um activo ou grupo de activos ou uma concentração de actividades empresariais abrangida pela IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*. Deve ser consultada a IFRS 3 para determinar se está em causa uma concentração de actividades empresariais. A matéria discutida nos parágrafos 7-14 da presente Norma diz respeito à questão de saber se a propriedade é ou não ocupada pelo dono ou uma propriedade de investimento e não à questão de saber se a aquisição da propriedade representa uma concentração de actividades empresariais como definida na IFRS 3. Para determinar se uma determinada transacção satisfaz a definição de concentração de actividades empresariais constante da IFRS 3 e

inclui uma propriedade de investimento como definida nesta Norma será necessário aplicar separadamente ambas as Normas.

15 Em alguns casos, uma entidade possui propriedade que está locada e ocupada pela sua empresa-mãe ou por uma outra subsidiária. A propriedade não é elegível como propriedade de investimento nas demonstrações financeiras consolidadas, porque a propriedade está ocupada pelo dono da perspectiva do grupo. Porém, da perspectiva da entidade que a possui, tal propriedade é propriedade de investimento se satisfizer a definição do parágrafo 5. Por isso, o locador trata a propriedade como propriedade de investimento nas suas demonstrações financeiras individuais.

Reconhecimento

16 A propriedade de investimento deve ser reconhecida como um activo quando, e apenas quando:

(a) for provável que benefícios económicos futuros que estejam associados à propriedade de investimento fluirão para a entidade; e

(b) o custo da propriedade de investimento possa ser mensurado com fiabilidade.

17 Uma entidade avalia segundo este princípio de reconhecimento todos os seus custos da propriedade de investimento no momento em que eles sejam suportados. Estes custos incluem custos suportados inicialmente para adquirir uma propriedade de investimento e custos suportados subsequentemente para adicionar a, substituir partes de, ou fazer manutenção a uma propriedade.

18 De acordo com o princípio de reconhecimento do parágrafo 16, uma entidade não reconhece na quantia escriturada de uma propriedade de investimento os custos da manutenção diária à propriedade. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos resultados quando suportados. Os custos da manutenção diária são basicamente os custos da mão-de-obra e dos consumíveis, e podem incluir o custo de peças sobresselentes pequenas. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para "conservação e reparação" da propriedade.

19 Partes de propriedades de investimento podem ter sido adquiridas por substituição. Por exemplo, as paredes interiores podem ser substituições das paredes originais. De acordo com o princípio do reconhecimento, uma entidade reconhece na quantia escriturada de uma propriedade de investimento o custo da parte de substituição de uma propriedade de investimento existente no momento em que o custo seja suportado se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das partes que sejam substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento desta Norma.

Mensuração no reconhecimento

20 Uma propriedade de investimento deve ser mensurada inicialmente pelo seu custo. Os custos de transacção devem ser incluídos na mensuração inicial.

21 O custo de uma propriedade de investimento comprada compreende o seu preço de compra e qualquer dispêndio directamente atribuível. Os dispêndios directamente atribuíveis incluem, por exemplo, os honorários profissionais por serviços jurídicos, impostos de transferência de propriedade e outros custos de transacção.

22 [Eliminado]

23 O custo de uma propriedade de investimento não é aumentado por:

(a) custos de arranque (a menos que sejam necessários para trazer a propriedade à condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão);

(b) perdas operacionais suportadas antes de a propriedade de investimento ter atingido o nível de ocupação previsto; ou

(c) quantias anormais de material desperdiçado, mão-de-obra ou outros recursos consumidos suportados na construção ou desenvolvimento da propriedade.

24 Se o pagamento de uma propriedade de investimento for diferido, o seu custo é o preço a dinheiro equivalente. A diferença entre esta quantia e os

pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período de crédito.

25 **O custo inicial do interesse de propriedade detido numa locação e classificado como uma propriedade de investimento deve estar de acordo com o prescrito para uma locação financeira no parágrafo 20 da IAS 17, isto é, o activo deve ser reconhecido pelo menor do justo valor da propriedade e do valor presente dos pagamentos mínimos da locação. Uma quantia equivalente deve ser reconhecida como passivo de acordo com o mesmo parágrafo.**

26 Qualquer prémio pago por uma locação é tratado como parte dos pagamentos mínimos da locação para esta finalidade, e é portanto incluído no custo do activo, mas excluído do passivo. Se um interesse de propriedade detido segundo uma locação for classificado como propriedade de investimento, o item contabilizado pelo justo valor é esse interesse e não a propriedade subjacente. A orientação para a determinação do justo valor de um interesse de propriedade está desenvolvida para o modelo do justo valor nos parágrafos 33-35, 40, 41, 48, 50 e 52 e na IFRS 13. Essa orientação também é relevante para a mensuração do justo valor quando esse valor é usado como custo para efeitos de reconhecimento inicial.

27 Uma ou mais propriedades de investimento podem ser adquiridas em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. A matéria seguinte refere-se a uma troca de um activo não monetário por um outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de tal propriedade de investimento é mensurado pelo justo valor a menos que (a) a transacção de troca careça de substância comercial ou (b) nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam mensuráveis com fiabilidade. O activo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o activo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

28 Uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus futuros fluxos de caixa

sejam alterados como resultado da transacção. Uma transacção de troca tem substância comercial se:

(a) a configuração (risco, oportunidade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido; ou

(b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectadas pela transacção se altera em resultado da troca; e

(c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

Para efeitos de determinar se uma transacção de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção deve reflectir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efectuar cálculos detalhados.

29 O justo valor de um activo é fiavelmente mensurável se: (a) a variabilidade no intervalo de mensurações razoáveis pelo justo valor não é significativa para esse activo ou (b) as probabilidades das várias estimativas no intervalo podem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas ao mensurar o justo valor. Se a entidade for capaz de mensurar com fiabilidade tanto o justo valor do activo recebido como o justo valor do activo cedido, o justo valor do activo cedido é utilizado para mensurar o custo, a menos que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.

Mensuração após reconhecimento

Política contabilística

30 Com as excepções indicadas nos parágrafos 32A e 34, uma entidade deve escolher como sua política contabilística ou o modelo do justo valor referido nos parágrafos 33-55 ou o modelo do custo referido no parágrafo 56 e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades de investimento.

31 A IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* indica que uma alteração voluntária da política contabilística deve ser feita apenas se a alteração resultar em demonstrações financeiras que facultem

informação fiável e mais relevante sobre os efeitos de transacções, outros acontecimentos ou condições sobre a posição financeira, desempenho financeiro ou fluxo de caixa da entidade. É altamente improvável que uma alteração do modelo do justo valor para o modelo do custo venha a resultar numa apresentação mais relevante.

32 Esta Norma exige que todas as entidades mensurem o justo valor das propriedades de investimento para efeitos de mensuração (se a entidade usar o modelo do justo valor) ou de divulgação (se usar o modelo do custo). Uma entidade é encorajada, mas não é obrigada, a mensurar pelo justo valor a propriedade de investimento com base numa avaliação efectuada por um avaliador independente com uma qualificação profissional reconhecida e relevante e com experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento a avaliar.

32A Uma entidade pode:

(a) optar ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo para todas as propriedades de investimento que suportem passivos que pagam um retorno directamente ligado ao justo valor de, ou aos retornos de, activos especificados incluindo essa propriedade de investimento; e

(b) optar ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo para todas as outras propriedades de investimento, independentemente da opção feita em (a).

32B Algumas seguradoras e outras entidades operam um fundo de propriedades de investimento que emite unidades nocionais, com algumas unidades detidas por investidores em contratos associados e outras detidas pela entidade. O parágrafo 32A não permite que uma entidade mensure a propriedade detida pelo fundo parcialmente pelo custo e parcialmente pelo justo valor.

32C Se uma entidade escolher diferentes modelos para as duas categorias descritas no parágrafo 32A, as vendas de propriedades de investimento entre conjuntos de activos mensurados usando modelos diferentes devem ser reconhecidas pelo justo valor e a alteração acumulada no justo valor deve ser reconhecida nos resultados. Assim, se uma propriedade de investimento for vendida de um

conjunto em que se usa o modelo do justo valor para um conjunto em que se usa o modelo do custo, o justo valor da propriedade à data da venda torna-se o seu custo considerado.

Modelo do justo valor

33 **Após o reconhecimento inicial, uma entidade que opte pelo modelo do justo valor deve mensurar todas as suas propriedades de investimento pelo justo valor, excepto nos casos descritos no parágrafo 53.**

34 **Quando um interesse de propriedade detido por um locatário numa locação operacional for classificado como uma propriedade de investimento segundo o parágrafo 6, o parágrafo 30 deixa de ser opcional e deve ser aplicado o modelo do justo valor.**

35 **Um ganho ou uma perda proveniente de uma alteração no justo valor de propriedades de investimento deve ser reconhecido nos resultados do período em que ocorra.**

36–39 [Eliminados]

40 Ao mensurar o justo valor da propriedade de investimento de acordo com a IFRS 13, uma entidade deve garantir que o justo valor reflecte, entre outras coisas, os rendimentos de arrendamentos em curso e outros pressupostos que os participantes do mercado considerariam ao apreçar a propriedade de investimento em condições correntes de mercado.

41 O parágrafo 25 especifica a base do reconhecimento inicial do custo de um interesse numa propriedade locada. O parágrafo 33 exige que o interesse numa propriedade locada seja remensurado, se necessário, pelo justo valor. Numa locação negociada às taxas de mercado, o justo valor de um interesse numa propriedade locada na aquisição, líquido de todos os pagamentos de locação esperados (incluindo os relativos a passivos reconhecidos), deve ser zero. Este justo valor, para fins contabilísticos, não se altera independentemente de um activo e passivo locados serem reconhecidos pelo justo valor ou pelo valor presente dos pagamentos mínimos da locação, de

acordo com o parágrafo 20 da IAS 17. Assim, remensurar um activo locado do custo de acordo com o parágrafo 25 para o justo valor de acordo com o parágrafo 33 não deveria resultar em qualquer ganho ou perda inicial, a não ser que o justo valor seja mensurado em momentos diferentes. Isto pode ocorrer quando for feita uma opção para aplicar o modelo do justo valor após o reconhecimento inicial.

42–47 [Eliminados]

48 Em casos excepcionais, há indícios claros quando uma entidade adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedade existente se torna pela primeira vez propriedade de investimento na sequência de uma alteração do uso), de que a variabilidade no intervalo de mensurações razoáveis pelo justo valor será de tal forma elevada, e as probabilidades dos vários resultados possíveis de tal forma difíceis de avaliar, que uma mensuração única do justo valor será inútil. Isto pode indicar que o justo valor da propriedade não será mensurável com fiabilidade numa base continuada (ver o parágrafo 53).

49 [Eliminado]

50 Ao determinar a quantia escriturada da propriedade de investimento segundo o modelo do justo valor, uma entidade não conta duplamente activos ou passivos que estejam reconhecidos como activos ou passivos separados. Por exemplo:

(a) equipamento, tal como elevadores ou ar condicionado, é muitas vezes uma parte integrante de um edifício e está geralmente incluído no justo valor da propriedade de investimento, não sendo reconhecido separadamente como activos fixos tangíveis.

(b) se um escritório for locado mobilado, o justo valor do escritório inclui geralmente o justo valor da mobília, porque o rendimento das rendas se relaciona com o escritório mobilado. Quando a mobília for incluída no justo valor da propriedade de investimento, uma entidade não reconhece a mobília como um activo separado.

(c) o justo valor da propriedade de investimento exclui o rendimento da locação operacional acrescido ou pago antecipadamente, porque a entidade reconhece-o como um passivo ou activo separado.

(d) o justo valor da propriedade de investimento detida ao abrigo de uma locação reflecte os fluxos de caixa esperados (incluindo a renda contingente que se espera que se torne pagável). Assim, se uma valorização obtida para uma propriedade for líquida de todos os pagamentos que se espera que sejam feitos, será necessário voltar a adicionar qualquer passivo de locação reconhecido, para atingir a quantia escriturada da propriedade de investimento segundo o modelo do justo valor.

51 [Eliminado]

52 Em alguns casos, uma entidade espera que o valor presente dos seus pagamentos relacionados com uma propriedade de investimento (que não sejam pagamentos relacionados com passivos reconhecidos) excederá o valor presente dos respectivos recebimentos de caixa. Uma entidade aplica a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* para determinar se reconhece um passivo e, nesse caso, como mensurá-lo.

Incapacidade de mensurar o justo valor com fiabilidade

53 Há uma presunção refutável de que uma entidade pode mensurar com fiabilidade o justo valor de uma propriedade de investimento numa base continuada. Contudo, em casos excepcionais, há uma evidência clara quando uma entidade adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedade existente se torna pela primeira vez propriedade de investimento na sequência de uma alteração de uso) de que o valor justo da propriedade de investimento não é mensurável com fiabilidade numa base continuada. Isto ocorre quando, e apenas quando, o mercado de propriedades comparáveis se encontra inactivo (ou seja, são poucas as transacções recentes, as cotações de preços não estão actualizadas ou os preços de transacção observados indicam que o vendedor foi forçado a vender) e não estão disponíveis mensurações alternativas fiáveis do justo valor (por exemplo, com base

em projecções de fluxos de caixa descontados). Se uma entidade determinar que o justo valor de uma propriedade de investimento em construção não é mensurável com fiabilidade, mas esperar que o justo valor da propriedade seja mensurável com fiabilidade quando a construção estiver concluída, deve mensurar essa propriedade de investimento em construção pelo custo até o seu justo valor se tornar fiavelmente mensurável ou até à conclusão da construção (aplicando-se o que ocorrer primeiro). Se uma entidade determinar que o justo valor de uma propriedade de investimento (com excepção de uma propriedade de investimento em construção) não é mensurável com fiabilidade numa base continuada, a entidade deve mensurar essa propriedade de investimento utilizando o modelo do custo previsto na IAS 16. O valor residual da propriedade de investimento deve ser presumido como sendo zero. A entidade deve aplicar a IAS 16 até à alienação da propriedade de investimento.

53A Quando uma entidade passa a ser capaz de mensurar com fiabilidade o justo valor de uma propriedade de investimento em construção que foi previamente mensurada pelo custo, deve mensurar essa propriedade pelo seu justo valor. Uma vez concluída a construção dessa propriedade, presume-se que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade. Se não for esse o caso, de acordo com o parágrafo 53, a propriedade deve ser contabilizada utilizando o modelo do custo de acordo com a IAS 16.

53B A presunção de que o justo valor da propriedade de investimento em construção pode ser mensurado com fiabilidade pode ser refutada apenas no reconhecimento inicial. Uma entidade que tenha mensurado uma propriedade de investimento em construção pelo justo valor não pode concluir que o justo valor da propriedade de investimento concluída não pode ser mensurado com fiabilidade.

54 Nos casos excepcionais em que uma entidade é obrigada, pela razão referida no parágrafo 53, a mensurar uma propriedade de investimento utilizando o modelo do custo de acordo com a IAS 16, mensura pelo justo valor todas as suas outras propriedades de investimento, incluindo as propriedades de investimento em construção. Nestes casos, embora uma entidade possa usar o

modelo do custo para uma propriedade de investimento, a entidade deve continuar a contabilizar cada uma das propriedades restantes usando o modelo do justo valor.

55 Se uma entidade tiver previamente mensurado uma propriedade de investimento pelo justo valor, deve continuar a mensurar a propriedade pelo justo valor até à alienação (ou até que a propriedade se torne propriedade ocupada pelo dono ou a entidade comece a desenvolver a propriedade para subsequente venda no decurso normal do negócio) mesmo que transacções de mercado comparáveis se tornem menos frequentes ou que os preços do mercado se tornem menos prontamente disponíveis.

Modelo do custo

56 Após o reconhecimento inicial, uma entidade que opte pelo modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da IAS 16 para esse modelo, excepto as que satisfaçam os critérios de classificação como detidas para venda (ou que estejam incluídas num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda), de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*. As propriedades de investimento que satisfaçam os critérios de classificação como detidas para venda (ou que estejam incluídas num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) devem ser mensuradas de acordo com a IFRS 5.

Transferências

57 As transferências para, ou de, propriedades de investimento devem ser feitas quando, e apenas quando, houver uma alteração de uso, evidenciada pelo seguinte:

(a) começo de ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo dono;

(b) começo de desenvolvimento com vista à venda, para uma transferência de propriedade de investimento para inventários;

(c) fim de ocupação pelo dono, com vista a uma transferência da propriedade ocupada pelo dono para propriedade de investimento; ou

(d) começo de uma locação operacional a uma outra entidade, com vista a uma transferência de inventários para propriedade de investimento.

(e) [eliminada]

58 O parágrafo 57(b) exige que uma entidade transfira uma propriedade de propriedade de investimento para inventários quando, e apenas quando, houver uma alteração no uso, evidenciada pelo começo de desenvolvimento com vista à venda. Quando uma entidade decidir alienar uma propriedade de investimento sem desenvolvimento, continua a tratar a propriedade como uma propriedade de investimento até que seja desreconhecida (eliminada da demonstração da posição financeira) e não a trata como inventário. De forma semelhante, se uma entidade começar a desenvolver de novo uma propriedade de investimento existente para futuro uso continuado como propriedade de investimento, a propriedade permanece uma propriedade de investimento não sendo reclassificada como propriedade ocupada pelo dono durante o novo desenvolvimento.

59 Os parágrafos 60-65 aplicam-se aos aspectos de reconhecimento e mensuração que surgem quando uma entidade usa o modelo do justo valor para propriedades de investimento. Quando uma entidade usar o modelo do custo, as transferências entre propriedades de investimento, propriedades ocupadas pelo dono e inventários não alteram a quantia escriturada da propriedade transferida e não alteram o custo dessa propriedade para efeitos de mensuração ou divulgação.

60 Para uma transferência de propriedade de investimento escriturada pelo justo valor para propriedade ocupada pelo dono ou para inventários, o custo considerado da propriedade para subsequente contabilização de acordo com a IAS 16 ou a IAS 2 deve ser o seu justo valor à data da alteração de uso.

61 Se uma propriedade ocupada pelo dono se tornar uma propriedade de investimento que seja escriturada pelo justo valor, uma entidade deve aplicar a IAS 16 até à data da alteração de uso. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada de propriedade de acordo com a IAS 16 e o seu justo valor da mesma forma que uma revalorização de acordo com a IAS 16.

62 Até à data em que uma propriedade ocupada pelo dono se torne uma propriedade de investimento escriturada pelo justo valor, uma entidade deprecia a propriedade e reconhece quaisquer perdas por imparidade que tenham ocorrido. A entidade trata qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada de propriedade de acordo com a IAS 16 e o seu justo valor da mesma forma que uma revalorização de acordo com a IAS 16. Por outras palavras:

(a) qualquer diminuição na quantia escriturada da propriedade resultante é reconhecida nos resultados. Porém, até ao ponto em que uma quantia seja incluída no excedente de revalorização dessa propriedade, a diminuição é reconhecida em outro rendimento integral e reduz o excedente de revalorização no capital próprio;

(b) qualquer aumento na quantia escriturada resultante é tratado como se segue:

(i) até ao ponto em que o aumento reverta uma perda por imparidade dessa propriedade anterior, o aumento é reconhecido nos resultados. A quantia reconhecida nos resultados não pode exceder a quantia necessária para repor a quantia escriturada para a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciação) caso nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida;

(ii) qualquer parte remanescente do aumento é reconhecida em outro rendimento integral e aumenta o excedente de revalorização no capital próprio. Na alienação subsequente da propriedade de investimento, o excedente de revalorização incluído no capital próprio pode ser transferido para resultados retidos. A transferência do excedente de

revalorização para resultados retidos não é feita através dos resultados.

63 **Para uma transferência de inventários para propriedades de investimento que sejam escrituradas pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia escriturada anterior deve ser reconhecida nos resultados.**

64 O tratamento de transferências de inventários para propriedades de investimento que serão escrituradas pelo justo valor é consistente com o tratamento de vendas de inventários.

65 **Quando uma entidade concluir a construção ou o desenvolvimento de uma propriedade de investimento de construção própria que será escriturada pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia escriturada anterior deve ser reconhecida nos resultados.**

Alienações

66 **Uma propriedade de investimento deve ser desreconhecida (eliminada da demonstração da posição financeira) na alienação ou quando a propriedade de investimento for permanentemente retirada de uso e nenhuns benefícios económicos forem esperados da sua alienação.**

67 A alienação de uma propriedade de investimento pode ser alcançada através de venda ou da celebração de uma locação financeira. A data de alienação de propriedades de investimento é a data em que o destinatário obtém o controlo da propriedade de investimento de acordo com os requisitos na IFRS 15 para determinar quando uma obrigação de desempenho é satisfeita. A IAS 17 aplica-se a uma alienação efectuada através da celebração de uma locação financeira e uma venda seguida de locação.

68 Se, de acordo com o princípio de reconhecimento do parágrafo 16, uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um activo o custo de uma substituição de parte de uma propriedade de investimento, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída. Relativamente à

propriedade de investimento contabilizada usando o modelo do custo, uma parte substituída pode não ser uma parte que tenha sido depreciada separadamente. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, pode usar o custo da substituição como indicação de qual era o custo da parte substituída no momento em que foi adquirida ou construída. Segundo o modelo do justo valor, o justo valor da propriedade de investimento pode já reflectir o facto de que a parte a ser substituída perdeu o seu valor. Noutros casos, pode ser difícil discernir quanto do justo valor deve ser reduzido para a parte a ser substituída. Uma alternativa à redução do justo valor para a parte substituída, quando não for prático realizar essa redução, é incluir o custo da substituição na quantia escriturada do activo e reavaliar o justo valor, como seria exigido para adições não envolvendo substituição.

69 **Os ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de propriedades de investimento devem ser determinados como a diferença entre os proventos líquidos da alienação e a quantia escriturada do activo e devem ser reconhecidos nos resultados (a menos que a IAS 17 exija doutra maneira no caso de uma venda seguida de locação) no período da retirada ou da alienação.**

70 O quantia de retribuição a incluir no ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de uma propriedade de investimento é determinado de acordo com os requisitos para a determinação do preço de transacção constantes dos parágrafos 47-72 da IFRS 15. Alterações subsequentes à quantia estimada de retribuição incluída no ganho ou perda devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos para alterações no preço de transacção constantes da IFRS 15.

71 Uma entidade aplica a IAS 37 ou outras Normas, conforme apropriado, a quaisquer passivos que retenha após a alienação de uma propriedade de investimento.

72 **A compensação de terceiros para propriedades de investimento que tenham sofrido imparidade, se tenham perdido ou tenham sido cedidas**

deve ser reconhecida nos resultados quando a compensação se tornar recebível.

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

(a) as imparidades de propriedades de investimento são reconhecidas de acordo com a IAS 36;

(b) as retiradas ou alienações de propriedades de investimento são reconhecidas de acordo com os parágrafos 66-71 desta Norma;

(c) a compensação de terceiros por propriedades de investimento que tenham sofrido imparidade, se tenham perdido ou tenham sido cedidas é reconhecida nos resultados quando se tornar recebível; e

(d) o custo dos activos restaurados, comprados ou construídos como substituições é determinado de acordo com os parágrafos 20-29 desta Norma.

Divulgação

Modelo do justo valor e modelo do custo

74 As divulgações seguintes aplicam-se adicionalmente às que constam na IAS 17. De acordo com a IAS 17, o proprietário de uma propriedade de investimento apresenta as divulgações dos locadores acerca das locações que tenham celebrado. Uma entidade que detenha uma propriedade de investimento numa locação financeira ou operacional apresenta divulgações dos locatários para locações financeiras e divulgações dos locadores para qualquer locação operacional que tenham celebrado.

75 Uma entidade deve divulgar:

(a) se aplica o modelo do justo valor ou o modelo do custo;

(b) caso apliquem o modelo do justo valor, se, e em que circunstâncias, os interesses de propriedade detidos em locações operacionais são classificados e contabilizados como propriedades de investimento;

(c) **quando a classificação for difícil (ver o parágrafo 14), os critérios que usa para distinguir propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelo dono e de propriedades detidas para venda no decurso normal dos negócios;**

(d) [eliminada]

(e) **a extensão até à qual o justo valor da propriedade de investimento (tal como mensurado ou divulgado nas demonstrações financeiras) se baseia numa avaliação de um avaliador independente que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante e que tenha experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento que está a ser avaliada. Se não tiver havido tal avaliação, esse facto deve ser divulgado;**

(f) **as quantias reconhecidas nos resultados para:**

(i) **rendimentos de rendas de propriedades de investimento;**

(ii) **gastos operacionais directos (incluindo conservação e reparação) provenientes de propriedades de investimento que geraram rendimentos de rendas durante o período;**

(iii) **gastos operacionais directos (incluindo conservação e reparação) provenientes de propriedades de investimento que não geraram rendimentos de rendas durante o período; e**

(iv) **a alteração acumulada no justo valor reconhecido nos resultados com a venda de uma propriedade de investimento de um conjunto de activos em que se usa o modelo do custo para um conjunto em que se usa o modelo do justo valor (ver o parágrafo 32C);**

(g) **a existência e quantias de restrições sobre a capacidade de realização de propriedades de investimento ou a remessa de rendimentos e proventos de alienação;**

(h) **obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades de investimento ou para reparações, manutenção ou melhorias.**

Modelo do justo valor

76 **Além das divulgações exigidas pelo parágrafo 75, uma entidade que aplique o modelo do justo valor dos parágrafos 33-55 deve divulgar uma reconciliação entre as quantias escrituradas da propriedade de investimento no início e no fim do período, que mostre o seguinte:**

(a) **adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente reconhecido na quantia escriturada de um activo;**

(b) **adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;**

(c) **activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;**

(d) **ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustamentos de justo valor;**

(e) **as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição de demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;**

(f) **transferências para, e de, inventários e propriedade ocupada pelo dono; e**

(g) **outras alterações.**

77 **Quando uma avaliação obtida para propriedade de investimento é ajustada significativamente para a finalidade das demonstrações financeiras, por exemplo para evitar contagem dupla de activos ou passivos que sejam reconhecidos como activos e passivos separados conforme descrito no parágrafo 50, a entidade deve divulgar uma reconciliação entre a avaliação obtida e a avaliação ajustada incluída nas demonstrações financeiras, mostrando separadamente a quantia agregada de quaisquer obrigações de locação reconhecidas que tenham sido novamente adicionadas, e qualquer outro ajustamento significativo.**

78 **Nos casos excepcionais referidos no parágrafo 53, quando uma entidade mensura uma propriedade de investimento utilizando o modelo do custo**

da IAS 16, a reconciliação exigida pelo parágrafo 76 deve divulgar as quantias relacionadas com essa propriedade de investimento separadamente das quantias relacionadas com outras propriedades de investimento. Além disso, a entidade deve divulgar:

(a) uma descrição da propriedade de investimento;

(b) uma explicação dos motivos pelos quais o justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade;

(c) se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que esteja incluído o justo valor; e

(d) no momento da alienação da propriedade de investimento não escriturada pelo justo valor:

(i) o facto de que a entidade alienou a propriedade de investimento não escriturada pelo justo valor;

(ii) a quantia escriturada dessa propriedade de investimento no momento da venda; e

(iii) a quantia de ganho ou perda reconhecida.

Modelo do custo

79 Além das divulgações exigidas pelo parágrafo 75, uma entidade que aplique o modelo do custo do parágrafo 56 deve divulgar:

(a) os métodos de depreciação usados;

(b) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;

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

(d) uma reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e no fim do período, mostrando o seguinte:

(i) adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as que resultem de dispêndio subsequente reconhecido como activo;

(ii) adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;

(iii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;

(iv) depreciações;

(v) a quantia de perdas por imparidade reconhecida e a quantia de perdas por imparidade revertida durante o período de acordo com a IAS 36;

(vi) as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição de demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;

(vii) transferências para, e de, inventários e propriedade ocupada pelo dono; e

(viii) outras alterações;

(e) o justo valor da propriedade de investimento. Nos casos excepcionais descritos no parágrafo 53, quando uma entidade não estiver em condições de mensurar o justo valor da propriedade de investimento com fiabilidade, deve divulgar:

(i) uma descrição da propriedade de investimento;

(ii) uma explicação dos motivos pelos quais o justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade; e

(iii) se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o justo valor venha a estar incluído.

Disposições transitórias

Modelo do justo valor

80 Uma entidade que tenha anteriormente aplicado a IAS 40 (2000) e opte pela primeira vez por classificar e contabilizar alguns ou todos os interesses de propriedade elegíveis detidos segundo locações operacionais como propriedades de investimento deve reconhecer o efeito dessa opção como um ajustamento no saldo de abertura dos resultados retidos no período no qual a opção foi inicialmente feita. Além disso:

(a) se a entidade tiver anteriormente divulgado publicamente (nas demonstrações financeiras ou de outro modo) o justo valor desses interesses de propriedade em períodos anteriores (mensurado

numa base que satisfaça a definição de justo valor da IFRS 13), a entidade é incentivada, mas não é obrigada, a:

(i) ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos relativamente ao período mais antigo apresentado cujo justo valor foi publicamente divulgado; e

(ii) reexpressar a informação comparativa desses períodos; e

(b) se a entidade não tiver anteriormente divulgado publicamente a informação descrita em (a), não deve reexpressar a informação comparativa e deve divulgar esse facto.

81 Esta Norma exige um tratamento diferente do exigido pela IAS 8. A IAS 8 exige que a informação comparativa seja reexpressa, a menos que essa reexpressão seja impraticável.

82 Quando uma entidade aplicar esta Norma pela primeira vez, o ajustamento no saldo de abertura de resultados retidos inclui a reclassificação de qualquer quantia existente no excedente de revalorização da propriedade de investimento.

Modelo do custo

83 A IAS 8 aplica-se a qualquer alteração nas políticas contabilísticas que seja feita quando uma entidade aplicar esta Norma pela primeira vez e optar por usar o modelo do custo. O efeito da alteração nas políticas contabilísticas inclui a reclassificação de qualquer quantia mantida no excedente de revalorização da propriedade de investimento.

84 Os requisitos dos parágrafos 27-29 relativos à mensuração inicial de uma propriedade de investimento adquirida numa transacção de troca de activos devem ser aplicados prospectivamente apenas a futuras transacções.

Concentrações de actividades empresariais

84A O documento *Melhorias anuais das IFRS — Ciclo 2010-2013*, emitido em Dezembro de 2013, adicionou o parágrafo 14A e um título antes do parágrafo 6. Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente

para as aquisições de propriedades de investimento a partir do início do primeiro período para o qual adoptou a emenda. Consequentemente, a contabilização das aquisições da propriedade de investimento em períodos anteriores não devem ser ajustadas. No entanto, uma entidade pode optar por aplicar a emenda a determinadas aquisições de propriedades de investimento que tenham ocorrido antes do início do primeiro período anual que ocorra em ou após a data de eficácia se, e apenas se, dispuser das informações necessárias para aplicar a emenda a essas transacções anteriores.

Data de eficácia

85 Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, deve divulgar esse facto.

85A A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 62. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

85B Os parágrafos 8, 9, 48, 53, 54 e 57 foram emendados, o parágrafo 22 foi eliminado e os parágrafos 53A e 53B foram adicionados com base no documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Uma entidade pode aplicar as emendas às propriedades de investimento em construção a partir de qualquer data anterior a 1 de Janeiro de 2009, desde que os justos valores das propriedades de investimento em construção tenham sido mensurados nessas datas. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto e aplicar ao mesmo tempo as emendas aos parágrafos 5 e 81E da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*.

85C A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou a definição de justo valor no parágrafo 5, emendou os parágrafos 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78-80 e 85B e eliminou os parágrafos 36-39, 42-47, 49, 51 e 75(d). Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

85D O documento *Melhorias anuais nas IFRS — Ciclo 2010-2013*, emitido em Dezembro de 2013, adicionou títulos antes do parágrafo 6 e depois do parágrafo 84 e os parágrafos 14A e 84A. Uma entidade deve aplicar essas emendas em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2014. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

85E A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou os parágrafos 3(b), 9, 67 e 70. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 15.

Revogação da IAS 40 (2000)

86 Esta Norma substitui a IAS 40 *Propriedades de Investimento* (emitida em 2000).

Norma Internacional de Contabilidade 41
Agricultura

Do parágrafo

OBJECTIVO
ÂMBITO 1
DEFINIÇÕES 5
Definições relacionadas com a agricultura 5
Definições gerais 8
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO 10
Ganhos e perdas 26
Incapacidade de mensurar o justo valor com fiabilidade 30
SUBSÍDIOS DO GOVERNO 34
DIVULGAÇÃO 40
Geral 40
Divulgações adicionais de activos biológicos em que o justo valor não possa ser mensurado com fiabilidade 54
Subsídios do governo 57
DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO 58

Norma Internacional de Contabilidade 41
Agricultura

Objectivo

O objectivo desta Norma é estabelecer o tratamento contabilístico e as divulgações relativas à actividade agrícola.

Âmbito

1 **Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do que se segue quando se relacione com a actividade agrícola:**

(a) ativos biológicos, excepto plantas destinadas à produção;

(b) produtos agrícolas no ponto da colheita; e

(c) subsídios do governo incluídos nos parágrafos 34 e 35.

2 Esta Norma não se aplica:

(a) a terrenos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* e a IAS 40 *Propriedades de Investimento*);

(b) a plantas destinadas à produção relacionadas com a actividade agrícola (ver a IAS 16). Contudo, esta Norma aplica-se aos produtos obtidos a partir dessas plantas destinadas à produção;

(c) a subsídios do governo relacionados com plantas destinadas à produção (ver a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*);

(d) a activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 38 *Activos Intangíveis*).

3 Esta Norma é aplicada aos produtos agrícolas, que são os produtos colhidos dos activos biológicos da entidade no momento da colheita. Após esse momento, é aplicada a IAS 2 *Inventários* ou outra Norma aplicável. Assim, esta Norma não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita, por exemplo, a transformação de uvas em vinho por um vitivinicultor que tenha cultivado a vinha e colhido as uvas. Embora tal processamento possa ser uma extensão lógica e natural da actividade agrícola e os acontecimentos que tenham tido lugar possam ter alguma similitude com a transformação

biológica, tal processamento não é incluído na definição de actividade agrícola desta Norma.

4 O quadro abaixo proporciona exemplos de activos biológicos, produtos agrícolas e produtos que são o resultado de processamento após a colheita:

Activos biológicos	**Produtos agrícolas**	**Produtos resultantes de processamento após a colheita**
Ovelhas	Lã	Fio de lã, tapetes
Árvores numa plantação para produção de madeira	Árvores abatidas	Troncos, madeira serrada
Gado produtor de leite	Leite	Queijos
Porcos	Carcaças	Salsichas, presuntos
Plantas de algodão	Algodão colhido	Fio de algodão, roupas
Cana-de-açúcar	Cana-de-açúcar colhida	Açúcar
Plantas de tabaco	Folhas colhidas	Tabaco seco
Plantas de chá	Folhas colhidas	Chá
Vinhas	Uvas colhidas	Vinho
Árvores de fruto	Frutos colhidos	Fruta transformada
Dendezeiros	Frutos colhidos	Óleo de palma
Árvores da borracha	Látex recolhido	Artigos de borracha
Algumas plantas, como por exemplo plantas de chá, vinhas, dendezeiros ou árvores da borracha, inserem-se geralmente na definição de planta destinada à produção e estão incluídas no âmbito da IAS 16. No entanto, os produtos que crescem em plantas destinadas à produção, como por exemplo folhas de chá, uvas, óleo de palma ou látex, estão incluídos no âmbito da IAS 41.		

Definições

Definições relacionadas com a agricultura

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

***Actividade agrícola* é a gestão por uma entidade da transformação biológica e a colheita de activos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em activos biológicos adicionais.**

***Activo biológico* é um animal ou planta vivo.**

***Colheita* é a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico.**

***Custos de alienação* são os custos marginais directamente atribuíveis à alienação de um activo, com exclusão de custos financeiros e impostos sobre o rendimento.**

***Grupo de activos biológicos* é uma agregação de animais ou de plantas vivos similares.**

***Planta destinada à produção* é uma planta viva que:**

(a) é utilizada na produção ou fornecimento de produtos agrícolas;

(b) produzirá produtos agrícolas em mais do que um período; e

(c) tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, excepto como vendas ocasionais de resíduos.

***Produto agrícola* é o produto da colheita dos activos biológicos da entidade.**

***Transformação biológica* compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico.**

5A Não são plantas destinadas à produção as seguintes:

(a) plantas cultivadas para serem colhidas como produto agrícola (por exemplo, árvores cultivadas para utilização da madeira);

(b) plantas cultivadas pelo seu produto agrícola, caso exista uma probabilidade mais que remota de que a entidade irá também colher e vender a planta como produto agrícola, excepto em vendas ocasionais de resíduos (por exemplo, árvores cultivadas tanto pelos seus frutos como pela madeira); e

(c) culturas anuais (por exemplo, milho e trigo).

5B Quando as plantas destinadas à produção deixam de ser utilizadas para o cultivo de produtos agrícolas, podem ser cortadas e vendidas como resíduos, por exemplo, para utilização como lenha. Estas vendas ocasionais não fazem com que a planta deixe de se inserir na definição de planta destinada à produção.

5C Os produtos que crescem em plantas destinadas à produção são activos biológicos.

6 A actividade agrícola cobre uma ampla variedade de actividades; por exemplo, criação de gado, silvicultura, safra anual ou perene, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e aquacultura (incluindo criação de peixes). Existem determinadas características comuns dentro desta diversidade:

(a) *Capacidade de alteração*. Os animais e as plantas vivos são capazes de transformação biológica;

(b) *Gestão de alterações*. A gestão facilita a transformação biológica pelo aumento, ou, pelo menos, estabilização, de condições necessárias para que o processo tenha lugar (por exemplo, níveis nutricionais, mistura, temperatura, fertilidade e luz). Tal gestão distingue a actividade agrícola de outras actividades. Por exemplo, colher de fontes não geridas (tais como pesca oceânica e de florestação) não é uma actividade agrícola; e

(c) *Mensuração de alterações*. A alteração de qualidade (por exemplo, mérito genético, densidade, amadurecimento, cobertura de gordura, conteúdo de proteínas e resistência das fibras) ou de quantidade (por exemplo, progénie, peso, metros cúbicos, comprimento ou diâmetro das fibras e número de rebentos) ocasionada por transformação biológica ou colheita é mensurada e monitorizada como uma função de gestão rotinada.

7 A transformação biológica resulta nos tipos seguintes de consequências:

(a) alterações de activos por intermédio de (i) crescimento (um aumento de quantidade ou melhoria na qualidade de um animal ou planta), (ii) degeneração (uma diminuição na quantidade ou deterioração na

qualidade de um animal ou planta), ou (iii) procriação (criação de animais ou de plantas vivos adicionais); ou

(b) produção de produto agrícola tal como borracha em bruto, folhas de chá, lã e leite.

Definições gerais

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

***Quantia escriturada* é a quantia pela qual um activo é reconhecido na demonstração da posição financeira.**

***Justo valor* é o preço que seria recebido pela venda de um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção ordenada entre participantes do mercado à data da mensuração. (Ver a IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*.)**

***Subsídios do governo* são os definidos na IAS 20.**

9 [Eliminado]

Reconhecimento e mensuração

10 Uma entidade deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

(a) a entidade controlar o activo como consequência de acontecimentos passados;

(b) for provável que benefícios económicos futuros associados ao activo fluirão para a entidade; e

(c) o justo valor ou o custo do activo possa ser mensurado com fiabilidade.

11 Na actividade agrícola, o controlo pode ser evidenciado, por exemplo, pela posse legal do gado e a marcação a quente ou, de outro modo, a marcação do gado na aquisição, no nascimento ou na desmama. Os benefícios económicos futuros são geralmente estimados pela mensuração dos atributos físicos significativos.

12 **Um activo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data de relato pelo seu justo valor menos custos de alienação, excepto no caso descrito no parágrafo 30 em que o justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade.**

13 **O produto agrícola colhido dos activos biológicos de uma entidade deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos de alienação no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da IAS 2 *Inventários* ou uma outra Norma aplicável.**

14 [Eliminado]

15 A mensuração pelo justo valor de um activo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento de activos biológicos ou de produtos agrícolas de acordo com atributos relevantes, por exemplo, por idade ou qualidade. Uma entidade selecciona os atributos que correspondam aos atributos usados no mercado como base de apreçamento.

16 As entidades celebram muitas vezes contratos para vender os seus activos biológicos ou produtos agrícolas numa data futura. Os preços de contrato não são necessariamente relevantes na mensuração pelo justo valor, porque o justo valor reflecte as condições correntes do mercado em que os participantes compradores e vendedores transaccionariam. Consequentemente, o justo valor de um activo biológico ou produto agrícola não é ajustado por força da existência de um contrato. Em alguns casos, um contracto para a venda de um activo biológico ou produto agrícola pode ser um contrato oneroso, como definido na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. A IAS 37 aplica-se aos contratos onerosos.

17–21 [Eliminados]

22 Uma entidade não inclui quaisquer fluxos de caixa para financiar os activos, impostos, ou repor activos biológicos após colheita (por exemplo, o custo de replantar árvores numa plantação após o corte).

23 [Eliminado]

24 O custo pode por vezes aproximar-se do justo valor, particularmente quando:

(a) a transformação biológica ocorrida desde que o custo inicial foi suportado tenha sido pequena (por exemplo, pés que tenham sido plantados imediatamente antes do fim de um período de relato ou gado recém-adquirido); ou

(b) não se espera que o impacto da transformação biológica sobre os preços seja materialmente relevante (por exemplo, o crescimento inicial num ciclo de produção de 30 anos de uma plantação de pinheiros).

25 Os activos biológicos estão muitas vezes fisicamente implantados nos terrenos (por exemplo, árvores numa floresta plantada). Pode não haver mercado separado para activos biológicos que estejam implantados no terreno mas pode existir um mercado activo para os activos combinados, isto é, para os activos biológicos, terrenos em bruto e melhorias de terrenos, como um conjunto. Uma entidade pode usar informação relativa a activos combinados para mensurar o justo valor de activos biológicos. Por exemplo, o justo valor de terrenos em bruto e melhoria de terrenos pode ser deduzido do justo valor dos activos combinados para chegar ao justo valor de activos biológicos.

Ganhos e perdas

26 Um ganho ou uma perda proveniente do reconhecimento inicial de um activo biológico pelo justo valor menos custos de alienação e de uma alteração do justo valor menos custos de alienação de um activo biológico devem ser incluídos nos resultados do período em que surja.

27 Pode surgir uma perda no reconhecimento inicial de um activo biológico, porque os custos de alienação são deduzidos ao determinar o justo valor menos custos de alienação de um activo biológico. Pode surgir um ganho no reconhecimento inicial de um activo biológico, como quando nasce um bezerro.

28 Um ganho ou perda que surja no reconhecimento inicial do produto agrícola pelo justo valor menos custos de alienação devem ser incluídos nos resultados do período em que surja.

29 Pode surgir um ganho ou uma perda no reconhecimento inicial do produto agrícola como consequência de colheitas.

Incapacidade de mensurar o justo valor com fiabilidade

30 **Há um pressuposto de que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para um activo biológico. Contudo, esse pressuposto pode ser refutado apenas no reconhecimento inicial de um activo biológico relativamente ao qual não estão disponíveis preços cotados de mercado e cujas mensurações alternativas do justo valor estão determinadas como sendo claramente pouco fiáveis. Nesse caso, esse activo biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Quando o justo valor desse activo biológico se tornar fiavelmente mensurável, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos custos de alienação. Quando um activo biológico não corrente satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, presume-se que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade.**

31 A presunção do parágrafo 30 somente pode ser refutada no reconhecimento inicial. Uma entidade que tenha previamente mensurado um activo biológico pelo seu justo valor menos custos de alienação continuará a mensurar o activo biológico pelo seu justo valor menos custos de alienação até à sua alienação.

32 Em todos os casos, uma entidade mensura o produto agrícola no ponto de colheita pelo seu justo valor menos custos de alienação. Esta Norma reflecte o ponto de vista de que o justo valor do produto agrícola no ponto de colheita pode ser sempre mensurado com fiabilidade.

33 Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas, uma entidade toma em consideração a IAS 2, a IAS 16 e a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

Subsídios do governo

34 **Um subsídio do governo incondicional relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos de alienação deve ser reconhecido nos resultados quando, e apenas quando, o subsídio do governo se tornar recebível.**

35 **Se um subsídio do governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos de alienação for condicional, incluindo quando um subsídio do governo exige que uma entidade não realize uma actividade agrícola especificada, uma entidade deve reconhecer o subsídio do governo nos resultados quando, e apenas quando, as condições associadas ao subsídio do governo forem cumpridas.**

36 Os termos e condições de subsídios do governo variam. Por exemplo, um subsídio pode exigir que uma entidade cultive num dado local durante cinco anos e exigir que a entidade devolva todo o subsídio se ela cultivar durante menos do que cinco anos. Neste caso, o subsídio não é reconhecido nos resultados até que os cinco anos passem. Contudo, se os termos do subsídio permitirem que parte dele seja retido de acordo com o tempo que decorreu, a entidade reconhece essa parte nos resultados à medida que o tempo passar.

37 Se um subsídio do governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (ver o parágrafo 30), será aplicada a IAS 20.

38 Esta Norma exige um tratamento diferente do da IAS 20, se um subsídio do governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos de alienação ou se um subsídio do governo exigir que uma entidade não realize uma actividade agrícola especificada. A IAS 20 é somente aplicada a um subsídio do governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Divulgação

39 [Eliminado]

Geral

40 **Uma entidade deve divulgar o ganho ou perda agregada que surja durante o período corrente aquando do reconhecimento inicial dos activos biológicos e do produto agrícola e da alteração de justo valor menos custos de alienação de activos biológicos.**

41 **Uma entidade deve apresentar uma descrição de cada grupo de activos biológicos.**

42 A divulgação exigida pelo parágrafo 41 pode tomar a forma de uma descrição narrativa ou quantitativa.

43 Uma entidade é encorajada a apresentar uma descrição quantitativa de cada grupo de activos biológicos, distinguindo entre activos biológicos consumíveis e de produção ou entre activos maduros (ou adultos) e imaturos (ou juvenis), como apropriado. Por exemplo, uma entidade pode divulgar as quantias escrituradas de activos biológicos consumíveis e de produção por grupos. Uma entidade pode adicionalmente dividir essas quantias escrituradas entre activos maduros (ou adultos) e imaturos (ou juvenis). Estas distinções proporcionam informação que pode ser útil na avaliação da oportunidade de fluxos de caixa futuros. Uma entidade divulga a base para fazer tais distinções.

44 Os activos biológicos consumíveis são aqueles que estão prontos a ser colhidos como produtos agrícolas ou vendidos como activos biológicos. São exemplos de activos biológicos consumíveis: gado destinado à produção de carne, gado detido para venda, peixe em viveiros, colheitas tais como milho e trigo, produtos agrícolas de plantas destinadas à produção e árvores cultivadas para obtenção de madeira. Os activos biológicos de produção são os que não sejam activos biológicos consumíveis, por exemplo, gado utilizado para produzir leite e árvores de fruto das quais são colhidos os frutos. Os activos

biológicos destinados à produção não são produtos agrícolas, mas antes detidos para obter produtos agrícolas.

45 Os activos biológicos podem ser classificados quer como activos biológicos maduros (ou adultos), quer como activos biológicos imaturos (ou juvenis). Os activos biológicos maduros (ou adultos) são os que tenham atingido as especificações de colhíveis (relativamente aos activos biológicos consumíveis) ou sejam susceptíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos activos biológicos de produção).

46 Se não estiver divulgado noutra informação publicada com as demonstrações financeiras, uma entidade deve divulgar:

(a) a natureza das suas actividades que envolvam cada grupo de activos biológicos; e

(b) medidas ou estimativas não financeiras das quantidades físicas de:

(i) cada um dos grupos de activos biológicos da entidade no fim do período; e

(ii) output de produtos agrícolas durante o período.

47–48 [Eliminados]

49 Uma entidade deve divulgar:

(a) a existência e quantias escrituradas de activos biológicos cuja posse seja restrita e as quantias escrituradas de activos biológicos penhorados como garantia de passivos;

(b) a quantia de compromissos relativos ao desenvolvimento ou à aquisição de activos biológicos; e

(c) as estratégias d órgão de gestão dos riscos financeiros relacionados com a actividade agrícola.

50 Uma entidade deve apresentar uma reconciliação das alterações na quantia escriturada dos activos biológicos entre o início e o final do período corrente. A reconciliação deve incluir:

(a) o ganho ou perda proveniente de alterações no justo valor menos custos de alienação;

(b) aumentos devidos a compras;

(c) os decréscimos atribuíveis a vendas e a activos biológicos classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5;

(d) diminuições devidas a colheitas;

(e) aumentos devidos a concentrações de actividades empresariais;

(f) diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição de demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata; e

(g) outras alterações.

51 O justo valor menos custos de alienação de um activo biológico pode alterar-se quer devido a alterações físicas quer devido a alterações de preços no mercado. É útil a divulgação separada de alterações físicas e de preços na avaliação do desempenho do período corrente e das perspectivas futuras, particularmente quando haja um ciclo de produção maior do que um ano. Nestes casos, uma entidade é encorajada a divulgar, por grupo ou de qualquer outra maneira, a quantia de alterações no justo valor menos custos de alienação incluída nos resultados devido a alterações físicas e a alterações de preços. Esta informação é geralmente menos útil quando o ciclo produtivo seja menor do que um ano (por exemplo, quando se criem frangos ou se cultivem cereais).

52 A transformação biológica origina uma série de tipos de alterações físicas — crescimento, degeneração, produção e procriação, cada uma das quais é observável e mensurável. Cada um desses tipos de alterações físicas tem um relacionamento directo com benefícios económicos futuros. Uma alteração de justo valor de um activo biológico devido a colheita é também uma alteração física.

53 A actividade agrícola é muitas vezes exposta a riscos climáticos, de doenças e outros riscos naturais. Se ocorrer um acontecimento que dê origem a um item material de rendimento ou de gasto, a natureza e a quantia desse item são divulgadas de acordo com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações*

Financeiras. Exemplos de um tal acontecimento incluem o surto de uma doença virulenta, uma inundação, uma seca ou geada grave e uma praga de insectos.

Divulgações adicionais de activos biológicos em que o justo valor não possa ser mensurado com fiabilidade

54 Se uma entidade mensurar os activos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (ver o parágrafo 30) no fim do período, a entidade deve divulgar em relação a tais activos biológicos:

(a) uma descrição dos activos biológicos;

(b) uma explicação da razão por que o justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade;

(c) se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que esteja o justo valor;

(d) o método de depreciação usado;

(e) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; e

(f) a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período.

55 Se, durante o período corrente, uma entidade mensurar os activos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (ver o parágrafo 30), deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido na alienação de tais activos biológicos e a reconciliação exigida pelo parágrafo 50 deve divulgar separadamente as quantias relacionadas com tais activos biológicos. Adicionalmente, a reconciliação deve incluir as seguintes quantias incluídas nos resultados relacionadas com esses activos biológicos:

(a) perdas por imparidade;

(b) reversão de perdas por imparidade; e

(c) depreciação.

56 Se o justo valor dos activos biológicos previamente mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas se tornar fiavelmente mensurável durante o período corrente, uma entidade deve divulgar em relação a esses activos biológicos:

(a) uma descrição dos activos biológicos;

(b) uma explanação da razão pela qual o justo valor se tornou fiavelmente mensurável; e

(c) o efeito da alteração.

Subsídios do governo

57 Uma entidade deve divulgar o que se segue relacionado com a actividade agrícola abrangida por esta Norma:

(a) a natureza e a extensão dos subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras;

(b) condições não cumpridas e outras contingências associadas aos subsídios do governo; e

(c) diminuições significativas que se esperam no nível de subsídios do governo.

Data de eficácia e transição

58 Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Norma a períodos que tenham início antes de 1 de Janeiro de 2003, deve divulgar esse facto.

59 Esta Norma não estabelece quaisquer disposições transitórias. A adopção desta Norma é contabilizada de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*.

60 Os parágrafos 5, 6, 17, 20 e 21 foram emendados e o parágrafo 14 foi eliminado com base no documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de

2009. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

61 A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou os parágrafos 8, 15, 16, 25 e 30 e eliminou os parágrafos 9, 17-21, 23, 47 e 48. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 13.

62 O documento *Agricultura: Plantas destinadas à produção* (Emendas às IAS 16 e IAS 41), emitido em Junho de 2014, emendou os parágrafos 1–5, 8, 24 e 44 e adicionou os parágrafos 5A–5C e 63. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto. Uma entidade deve aplicar essas emendas retrospectivamente de acordo com a IAS 8.

63 No período de relato em que o documento *Agricultura: Plantas destinadas à produção* (Emendas às IAS 16 e IAS 41) for aplicado pela primeira vez, uma entidade não tem de divulgar as informações quantitativas exigidas pelo parágrafo 28(f) da IAS 8 em relação ao período corrente. No entanto, uma entidade deve apresentar a informação quantitativa exigida pelo parágrafo 28(f) da IAS 8 para cada período anterior apresentado.

Interpretação IFRIC 1
Alterações em Passivos Existentes Relativos a Custos de Encerramento, Restauro e Passivos Similares

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES ····· 1
ÂMBITO ····· 2
QUESTÃO ····· 3
CONSENSO ····· 4
DATA DE EFICÁCIA ····· 9
TRANSIÇÃO ····· 10

Interpretação IFRIC 1
Alterações em Passivos Existentes Relativos a Custos de Encerramento, Restauro e Passivos Similares

Referências

- IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007)
- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (como revista em 2003)
- IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*
- IAS 36 *Imparidade de Activos* (como revista em 2004)
- IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

Antecedentes

1 Muitas entidades têm a obrigação de desmantelar, remover e restaurar itens do activo fixo tangível. Nesta Interpretação, essas obrigações são referidas como "passivos relativos a custos de encerramento, restauro e passivos similares". Segundo a IAS 16, o custo de um item do activo fixo tangível inclui a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauro do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre seja quando o item é adquirido seja como consequência de o ter usado durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período. A IAS 37 contém requisitos sobre como mensurar passivos relativos a custos de encerramento, restauro e passivos similares. Esta Interpretação proporciona orientação sobre como contabilizar o efeito das alterações na mensuração de passivos relativos a custos de encerramento, restauro e passivos similares.

Âmbito

2 Esta Interpretação aplica-se às alterações na mensuração de qualquer passivo relativo a custos de encerramento, restauro e passivos similares que seja:

(a) reconhecido como parte do custo de um item do activo fixo tangível de acordo com a IAS 16; e

(b) reconhecido como passivo de acordo com a IAS 37.

Por exemplo, um passivo relativo a custos de encerramento, restauro e passivos similares pode existir para encerrar uma fábrica, reabilitar danos ambientais em indústrias extractivas, ou remover equipamento.

Questão

3 Esta Interpretação aborda a forma como o efeito dos seguintes acontecimentos que alteram a mensuração de um passivo existente relativo a custos de encerramento, restauro e passivos similares deve ser contabilizado:

(a) uma alteração no exfluxo estimado de recursos que incorporem benefícios económicos (por exemplo, fluxos de caixa) necessários para liquidar a obrigação;

(b) uma alteração na taxa de desconto corrente baseada no mercado tal como definida no parágrafo 47 da IAS 37 (isto inclui alterações no valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo); e

(c) um aumento que reflicta a passagem do tempo (também referido como o desenrolar do desconto).

Consenso

4 As alterações na mensuração de um passivo existente relativo a custos de encerramento, restauro e passivos similares que resultem de alterações na oportunidade ou quantia estimadas do exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos necessários para liquidar a obrigação, ou uma alteração na taxa de desconto, devem ser contabilizadas de acordo com os parágrafos 5-7 adiante.

5 Se o activo relacionado for mensurado usando o modelo do custo:

(a) sujeito (b), as alterações no passivo devem ser adicionadas, ou deduzidas, ao custo do activo relacionado no período corrente.

(b) a quantia deduzida do custo do activo não deve exceder a sua quantia escriturada. Se uma redução no passivo exceder a quantia escriturada do activo, o excesso deve ser reconhecido imediatamente nos resultados.

(c) se o ajustamento resultar numa adição ao custo de um activo, a entidade deve considerar se isto é uma indicação de que a nova quantia escriturada do activo poderá não ser totalmente recuperável.

Se for essa a indicação, a entidade deve testar o activo quanto a imparidade estimando a sua quantia recuperável, e deve contabilizar qualquer perda por imparidade, de acordo com a IAS 36.

6 Se o activo relacionado for mensurado usando o modelo da revalorização:

(a) as alterações no passivo alteram o excedente ou o défice de revalorização anteriormente reconhecido para esse activo, de forma que:

(i) uma redução no passivo (sujeito a (b)) deve ser reconhecida em outro rendimento integral e um aumento no excedente de revalorização no capital próprio, excepto que deve ser reconhecida nos resultados na medida em que reverta um défice de revalorização no activo que tenha sido anteriormente reconhecido nos resultados.

(ii) um aumento no passivo nos resultados deve ser reconhecido, excepto que deve ser reconhecido em outro rendimento integral, e uma redução do excedente de revalorização no capital próprio na medida de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização a respeito desse activo.

(b) no caso de uma redução no passivo exceder a quantia escriturada que teria sido reconhecida se o activo tivesse sido escriturado segundo o modelo do custo, o excesso deve ser reconhecido imediatamente nos resultados.

(c) uma alteração no passivo é uma indicação de que o activo pode ter de ser revalorizado por forma a assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente da quantia que teria sido determinada usando o justo valor na data da demonstração da posição financeira. Uma tal revalorização deve ser tida em conta ao determinar as quantias que devem ser reconhecidas nos resultados ou em outro rendimento integral segundo (a). Se for necessária uma revalorização, todos os activos dessa classe devem ser revalorizados.

(d) a IAS 1 exige a divulgação na demonstração do rendimento integral de cada componente de outro rendimento ou gasto integral. Ao cumprir este requisito, a alteração no excedente de revalorização

resultante de uma alteração no passivo deve ser separadamente identificada e divulgada como tal.

7 A quantia depreciável ajustada do activo é depreciada durante a sua vida útil. Portanto, assim que o activo relacionado tiver atingido o final da sua vida útil, todas as alterações subsequentes no passivo devem ser reconhecidos nos resultados à medida que forem ocorrendo. Isto aplica-se tanto segundo o modelo do custo como segundo o modelo da revalorização.

8 O desenrolar periódico do desconto deve ser reconhecido nos resultados como gasto financeiro à medida que for ocorrendo. A capitalização segundo a IAS 23 não é permitida.

Data de Eficácia

9 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Setembro de 2004. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a Interpretação a um período com início antes de 1 de Setembro de 2004, deve divulgar esse facto.

9A A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 6. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

Transição

10 As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros.* [1]

1 Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2005, a entidade deve aplicar os requisitos da versão anterior da IAS 8, intitulada *Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas*, a menos que a entidade esteja a aplicar a versão revista dessa Norma a esse período anterior.

Interpretação IFRIC 2
Títulos de Capital dos Membros de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES ····· 1
ÂMBITO ····· 3
QUESTÃO ····· 4
CONSENSO ····· 5
DIVULGAÇÃO ····· 13
DATA DE EFICÁCIA ····· 14
APÊNDICE
Exemplos de aplicação do consenso

Interpretação IFRIC 2
Títulos de Capital dos Membros de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares

Referências

- IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*
- IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*
- IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (como revista em 2003) [1]

Antecedentes

1 As entidades cooperativas e outras entidades semelhantes são constituídas por grupos de pessoas para satisfazer necessidades económicas ou sociais comuns. As leis nacionais normalmente definem uma cooperativa como uma sociedade que se esforça por promover o desenvolvimento económico dos seus membros por intermédio de uma unidade operacional de negócios conjunta (o princípio da auto-ajuda). Os interesses dos membros numa cooperativa são muitas vezes caracterizados como quotas dos membros, unidades ou algo semelhante, e são referidos adiante como "títulos de capital dos membros".

2 A IAS 32 estabelece princípios para a classificação de instrumentos financeiros como passivos financeiros ou capital próprio. Em particular, esses princípios aplicam-se à classificação de instrumentos com opção de venda que permitam ao detentor o direito de devolver esses instrumentos ao emitente em troca de dinheiro ou outro instrumento financeiro. A aplicação desses princípios a títulos de capital dos membros de entidades cooperativas e de instrumentos semelhantes é difícil. Alguns constituintes do *International Accounting Standards Board* pediram ajuda para compreenderem de que forma os princípios da IAS 32 se aplicam a títulos de capital dos membros e instrumentos semelhantes que tenham determinadas características, e as

1 Em Agosto de 2005, a IAS 32 passou a chamar-se IAS 32 Instrumentos Financeiros: Apresentação. Em Fevereiro de 2008 o IASB alterou a IAS 32 exigindo que os instrumentos sejam classificados como capital próprio no caso de terem todas as características e cumprirem as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D da IAS 32.

circunstâncias em que essas características afectam a classificação como passivos ou capital próprio.

Âmbito

3 Esta Interpretação aplica-se a instrumentos financeiros no âmbito da IAS 32, incluindo instrumentos financeiros emitidos a membros de entidades cooperativas que evidenciem o interesse de propriedade de membros na entidade. Esta Interpretação não se aplica a instrumentos financeiros que irão ou possam ser liquidados contra os próprios instrumentos de capital próprio da entidade.

Questão

4 Muitos instrumentos financeiros, incluindo títulos de capital dos membros, têm características de capital próprio, incluindo direitos de voto e direitos de participar em distribuições de dividendos. Alguns instrumentos financeiros dão ao detentor o direito de pedir a remição em dinheiro ou por outro activo financeiro, mas podem incluir ou estar sujeitos a limites em que os instrumentos financeiros serão remidos. Como deverão esses termos de remição ser avaliados ao determinar se os instrumentos financeiros devem ser classificados como passivos ou como capital próprio?

Consenso

5 O direito contratual do detentor de um instrumento financeiro (incluindo títulos de capital dos membros de entidades cooperativas) de pedir a remição não exige, por si, que o instrumento financeiro seja classificado como passivo financeiro. Pelo contrário, a entidade tem de considerar todos os termos e condições do instrumento financeiro ao determinar a sua classificação como passivo financeiro ou como capital próprio. Esses termos e condições incluem leis locais e regulamentos relevantes e os estatutos da entidade em vigor à data da classificação, mas não emendas futuras esperadas a essas leis, regulamentos ou estatutos.

6 Os títulos de capital dos membros que seriam classificadas como capital próprio se não tivessem um direito de pedir a remição são capital próprio se

qualquer uma das condições descritas nos parágrafos 7 e 8 estiver presente ou se esses títulos tiverem todas as características e cumprirem as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D da IAS 32. Depósitos à ordem, incluindo contas correntes, contas de depósito a prazo e contratos semelhantes que resultam quando os membros agem como clientes são passivos financeiros da entidade.

7 Os títulos de capital dos membros são capital próprio se a entidade tiver um direito incondicional de recusar a remição desses títulos.

8 A lei local, os regulamentos ou os estatutos da entidade podem impor vários tipos de proibições à remição dos títulos de capital dos membros, por exemplo, proibições incondicionais ou proibições baseadas em critérios de liquidez. Se a remição for incondicionalmente proibida por lei local, regulamento ou estatutos da entidade, os títulos de capital dos membros são situação líquida. Contudo, as disposições na lei local, regulamentos ou estatutos da entidade que proíbam a remição apenas se as condições — tais como restrições de liquidez — forem satisfeitas (ou não satisfeitas) não resultam em que os títulos de capital dos membros sejam capital próprio.

9 Uma proibição incondicional pode ser absoluta, no sentido de que todas as remições são proibidas. Uma proibição incondicional pode ser parcial, no sentido de que proíbe a remição de títulos de capital dos membros se essa remição fizesse com que o número desses títulos ou a quantia de capital realizado com esses títulos descesse abaixo de um nível especificado. Os títulos de capital dos membros que excedam a quantia objecto da proibição de remição são passivos, a menos que a entidade tenha o direito incondicional de recusar a remição, tal como descrito no parágrafo 7 ou os títulos de capital dos membros tenham todas as características e cumpram as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D da IAS 32. Em alguns casos, o número de títulos de capital ou a quantia de capital realizado sujeito à proibição de remição pode mudar de tempos a tempos. Tal alteração na proibição de remição conduz a uma transferência entre passivos financeiros e capital próprio.

10 No reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar pelo justo valor os seus passivos financeiros para remição. No caso de títulos de capital dos membros com uma característica de remição, a entidade mensura o justo valor do passivo financeiro para remição por um valor não inferior à quantia máxima pagável segundo as disposições de remição dos seus estatutos ou da lei aplicável descontado desde a primeira data em que o pagamento da quantia possa ser exigido (ver o exemplo 3).

11 Tal como exigido pelo parágrafo 35 da IAS 32, as distribuições de rendimentos a detentores de instrumentos de capital próprio são reconhecidas directamente no capital próprio. Os juros, dividendos e outros rendimentos relacionados com instrumentos financeiros classificados como passivos financeiros são gastos, independentemente de essas quantias pagas serem legalmente caracterizadas como dividendos, juros ou outra forma.

12 O Apêndice, que é parte integrante do consenso, proporciona exemplos de aplicação deste consenso.

Divulgação

13 Quando uma alteração na proibição de remição conduz a uma transferência entre passivos financeiros e capital próprio, a entidade deve divulgar separadamente a quantia, o momento e a razão da transferência.

Data de Eficácia

14 A data de eficácia e os requisitos de transição desta Interpretação são os mesmos da IAS 32 (como revista em 2003). Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto. Esta Interpretação deve ser aplicada retrospectivamente.

14A Uma entidade deve aplicar as emendas aos parágrafos 6, 9, A1 e A12 aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar o documento *Instrumentos financeiros com uma opção de venda e obrigações decorrentes de uma liquidação* (Emendas às IAS 32 e IAS 1),

emitido em Fevereiro de 2008, em relação a um período anterior, as alterações dos parágrafos 6, 9, A1 e A12 devem ser aplicadas a esse período anterior.

15 [Eliminado]

16 A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou o parágrafo A8. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 13.

17 O documento *Melhorias Anuais — Ciclo 2009 - 2011*, emitido em Maio de 2012, emendou o parágrafo 11. Uma entidade deve aplicar essa emenda retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros* aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. Se uma entidade aplicar essa emenda à IAS 32 no contexto das *Melhorias Anuais — Ciclo 2009 - 2011* (emitido em Maio de 2012) a um período anterior, a emenda ao parágrafo 11 deve ser aplicada a esse período anterior.

18 [Eliminado]

19 A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 8 e 10 e eliminou os parágrafos 15 e 18. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Apêndice
Exemplos de aplicação do consenso

Este apêndice é parte integrante da Interpretação.

A1 Este apêndice desenvolve sete exemplos de aplicação do consenso da IFRIC. Os exemplos não constituem uma lista exaustiva sendo possíveis outras situações com padrões idênticos. Cada exemplo parte do pressuposto de que não existem condições diferentes das enunciadas nos factos do exemplo, susceptíveis de impor a classificação do instrumento financeiro como passivo financeiro e que o instrumento financeiro não tem todas as características ou não cumpre as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D da IAS 32.

Direito Incondicional de Recusar a Remição (parágrafo 7)

Exemplo 1

Factos

A2 Os estatutos da entidade dispõem que as remições são feitas à exclusiva discrição da entidade. Os estatutos não proporcionam desenvolvimento adicional ou outras limitações a essa discrição. No seu historial, a entidade nunca recusou a remição de títulos de capital dos membros, embora o órgão de gestão tenha o direito de o fazer.

Classificação

A3 A entidade tem o direito incondicional de recusar a remição e os títulos de capital dos membros são capital próprio. A IAS 32 estabelece princípios de classificação que se baseiam nos termos do instrumento financeiro e salienta que um historial de, ou a intenção de fazer, pagamentos discricionários não despoleta a classificação como passivo. O parágrafo AG26 da IAS 32 dispõe que:

Quando as acções preferenciais são não remíveis, a classificação apropriada é determinada pelos outros direitos que a elas estejam ligados. A classificação baseia-se numa avaliação da substância dos acordos contratuais e das definições de passivo financeiro e de instrumento de capital próprio. Quando

distribuições a detentores das acções preferenciais, cumulativas ou não cumulativas, forem feitas de acordo com a vontade do emitente, as acções são instrumentos de capital próprio. A classificação de uma acção preferencial como instrumento de capital próprio ou passivo financeiro não é afectada, por exemplo, por:

(a) um historial de fazer distribuições;

(b) uma intenção de fazer distribuições no futuro;

(c) um possível impacto negativo no preço de acções ordinárias do emitente se não forem feitas distribuições (devido a restrições no pagamento de dividendos das acções ordinárias se não forem pagos dividendos das acções preferenciais);

(d) a quantia das reservas do emitente;

(e) a expectativa de um emitente de obter lucros ou prejuízos num período; ou

(f) a capacidade ou incapacidade do emitente de influenciar a quantia dos seus resultados do período.

Exemplo 2

Factos

A4 Os estatutos da entidade dispõem que as remições são feitas por exclusiva discrição da entidade. Contudo, os estatutos também dispõem que a aprovação de um pedido de remição é automática a não ser que a entidade não seja capaz de fazer pagamentos sem violar regulamentos locais relativos a liquidez ou a reservas.

Classificação

A5 A entidade não tem o direito incondicional de recusar a remição e os títulos de capital dos membros são um passivo financeiro. As restrições descritas atrás baseiam-se na capacidade da entidade para liquidar o seu passivo. Restringem as remições apenas se os requisitos de liquidez ou das reservas não forem satisfeitos e apenas até ao momento em que sejam satisfeitos. Assim, de acordo com os princípios estabelecidos na IAS 32, não resultam na classificação do instrumento financeiro como capital próprio. O parágrafo AG25 da IAS 32 dispõe que:

Acções preferenciais podem ser emitidas com vários direitos. Ao determinar se uma acção preferencial é um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio, um emitente avalia os direitos específicos associados à acção para determinar se ela exibe ou não a característica fundamental de um passivo financeiro. Por exemplo, uma acção preferencial que proporcione remição numa data específica ou de acordo com a opção do detentor contém um passivo financeiro porque o emitente tem a obrigação de transferir activos financeiros para o detentor da acção. A potencial incapacidade de um emitente de satisfazer uma obrigação de remir uma acção preferencial quando for contratualmente obrigado a fazê-lo, seja devido a uma falta de fundos, a uma restrição estatutária ou a lucros ou reservas insuficientes, não nega a obrigação. [Ênfase adicionada]

Proibições Contra a Remição (parágrafos 8 e 9)

Exemplo 3

Factos

A6 Uma entidade cooperativa emitiu títulos de capital aos seus membros em datas diferentes e por quantias diferentes do passado do seguinte modo:

(a) 1 de Janeiro de 20X1 100 000 títulos a 10 UM cada (1 000 000 UM);

(b) 1 de Janeiro de 20X2 100 000 títulos a 20 UM cada (2 000 000 UM suplementares, pelo que o total dos títulos de capital emitidos é 3 000 000 UM).

Os títulos de capital são remíveis à ordem pela quantia pela qual foram emitidas.

A7 Os estatutos da entidade dispõem que as remições acumuladas não podem exceder 20% do número mais elevado de títulos de capital dos membros já em circulação. A 31 de Dezembro de 20X2, a entidade tem 200 000 títulos de capital em circulação, que é o número mais elevado de títulos de capital dos membros já em circulação e não foram remidas quaisquer títulos de capital no passado. Em 1 de Janeiro de 20X3, a entidade emenda os seus estatutos e aumenta o nível permitido de remições acumuladas para 25% do número mais elevado de títulos de capital dos membros já em circulação.

Classificação

Antes de os estatutos serem emendados

A8 Os títulos de capital dos membros que excedam a proibição de remição são passivos financeiros. A entidade cooperativa mensura este passivo financeiro pelo justo valor no reconhecimento inicial. Dado que estes títulos de capital são remíveis à ordem, a entidade cooperativa mensura o justo valor desses passivos financeiros tal como exigido pelo parágrafo 47 da IFRS 13, que dispõe que: "O justo valor de um passivo financeiro com uma característica de ser à ordem (por exemplo, um depósito à ordem) não é inferior à quantia pagável à ordem". Assim, a entidade cooperativa classifica como passivos financeiros a quantia máxima pagável à ordem segundo as disposições de remição.

A9 Em 1 de Janeiro de 20X1, a quantia máxima pagável segundo as disposições de remição é de 20 000 títulos de capital a 10 UM cada e, assim, a entidade classifica 200 000 UM como passivo financeiro e 800 000 UM como capital próprio. Contudo, em 1 de Janeiro de 20X2, devido à nova emissão de títulos de capital a 20 UM, a quantia máxima pagável segundo as disposições de remição aumenta para 40 000 títulos de capital a 20 UM cada. A emissão de títulos de capital adicionais a 20 UM cria um novo passivo que é mensurado no reconhecimento inicial pelo justo valor. Após a emissão destes títulos, o passivo é 20% do total de títulos de capital emitidos (200 000), mensurados a 20 UM, ou 800 000 UM. Isto exige o reconhecimento de um passivo adicional de 600 000 UM. Neste exemplo, não é reconhecido qualquer ganho ou perda. Em conformidade, a entidade classifica agora 800 000 UM como passivos financeiros e 2 200 000 UM como capital próprio. Este exemplo assume que estas quantias não foram alteradas entre 1 de Janeiro de 20X1 e 31 de Dezembro de 20X2.

Depois de os estatutos serem emendados

A10 Na sequência da alteração dos seus estatutos, pode agora ser exigido à entidade cooperativa que proceda à remição de um máximo de 25% dos seus títulos de capital em circulação ou um máximo de 50 000 títulos de capital a 20 UM cada. Em conformidade, a 1 de Janeiro de 20X3, a entidade

cooperativa classifica como passivos financeiros uma quantia de 1 000 000 UM como sendo a quantia máxima pagável à ordem segundo as disposições de remição, tal como determinado de acordo com o parágrafo 47 da IFRS 13. Assim, ela transfere a 1 de Janeiro de 20X3 de capital próprio para passivos financeiros uma quantia de 200 000 UM, deixando 2 000 000 UM classificadas como capital próprio. Neste exemplo, a entidade não reconhece um ganho ou perda com a transferência.

Exemplo 4

Factos

A11 A lei local que regula as operações das cooperativas, ou os termos dos estatutos da entidade, proíbem uma entidade de remir títulos de capital dos membros se, ao proceder à remição, reduzir o capital realizado pelos títulos de capital abaixo de 75% da quantia mais elevada de capital realizado pelos títulos de capital dos membros. A quantia mais elevada de uma determinada cooperativa é 1 000 000 UM. No fim do período de relato, o saldo do capital realizado é 900 000 UM.

Classificação

A12 Neste caso, 750 000 UM seriam classificados como capital próprio e 150 000 UM seriam classificados como passivos financeiros. Além dos parágrafos já citados, o parágrafo 18(b) da IAS 32 dispõe em parte:
um instrumento financeiro que dá ao detentor o direito de entregar de volta o instrumento ao emitente em troca de dinheiro ou outro activo financeiro (um "instrumento com uma opção de venda") é um passivo financeiro, à excepção dos instrumentos classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D. O instrumento financeiro é um passivo financeiro mesmo que a quantia de dinheiro ou de outros activos financeiros seja determinada com base num índice ou em outro item susceptível de subir ou descer. A existência de uma opção para o detentor de entregar de volta o instrumento ao emitente em troca de dinheiro ou outro activo financeiro significa que o instrumento com uma opção de venda corresponde à definição de passivo financeiro, à excepção dos

instrumentos classificados como instrumentos de capital próprio de acordo com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D.

A13 A proibição de remição descrita neste exemplo é diferente das restrições descritas nos parágrafos 19 e AG25 da IAS 32. Essas restrições são limitações à capacidade da entidade para pagar a quantia devida por um passivo financeiro, isto é, impedem o pagamento do passivo apenas se forem satisfeitas as condições especificadas. Por contraste, este exemplo descreve uma proibição incondicional de remições para além de uma quantia especificada, independentemente da capacidade da entidade para remir os títulos de capital dos membros (por exemplo, considerando os seus recursos monetários, lucros ou reservas distribuíveis). Com efeito, a proibição de remição impede a entidade de incorrer em qualquer passivo financeiro para remir mais de uma quantia especificada do capital realizado. Portanto, a parte dos títulos de capital sujeita a proibição de remição não é um passivo financeiro. Embora os títulos de capital de cada membro possam ser individualmente remíveis, uma parte do total dos títulos de capital em circulação não é remível em qualquer circunstância que não seja a liquidação da entidade.

Exemplo 5

Factos

A14 Os factos deste exemplo são expressos no exemplo 4. Além disso, no fim do período de relato, os requisitos de liquidez impostos pela jurisdição local impedem a entidade de remir quaisquer títulos de capital dos membros a não ser que as suas posses de dinheiro e investimentos a curto prazo sejam superiores a uma quantia especificada. O efeito destes requisitos de liquidez no fim do período de relato é que a entidade não pode pagar mais de 50 000 UM para remir os títulos.

Classificação

A15 Tal como no exemplo 4, a entidade classifica 750 000 UM como capital próprio e 150 000 UM como passivo financeiro. Isto deve-se ao facto de a quantia classificada como passivo se basear no direito incondicional da

entidade de recusar a remição e não em restrições condicionais que impeçam a remição apenas se a liquidez ou outras condições não forem satisfeitas e depois apenas até ao momento em que sejam satisfeitas. As disposições dos parágrafos 19 e AG25 da IAS 32 aplicam-se neste caso.

Exemplo 6

Factos

A16 Os estatutos da entidade proíbem a remição de títulos de capital dos membros, excepto até ao ponto de proventos recebidos da emissão de títulos adicionais de capital a membros novos ou existentes durante os três anos anteriores. Os proventos da emissão de títulos de capital dos membros têm de ser aplicados para remir os títulos de capital para os quais os membros tenham pedido a remição. Durante os três anos anteriores, os proventos da emissão de títulos de capital dos membros foram 12 000 UM e não foram remidas quaisquer títulos de capital dos membros.

Classificação

A17 A entidade classifica 12 000 UM de títulos de capital dos membros como passivos financeiros. Consistentemente com as conclusões descritas no exemplo 4, os títulos de capital dos membros sujeitos a uma proibição incondicional de remição não são passivos financeiros. Essa proibição incondicional aplica-se a uma quantia igual aos proventos de títulos de capital emitidas antes dos três anos anteriores, e em conformidade, esta quantia é classificada como capital próprio. Contudo, uma quantia igual aos proventos de quaisquer títulos de capital emitidos nos três anos anteriores não está sujeita à proibição incondicional de remição. Assim, os proventos da emissão de títulos de capital dos membros nos três anos anteriores dão origem a passivos financeiros até que tais títulos deixem de estar disponíveis para remição. Como resultado, a entidade tem um passivo financeiro igual aos proventos de títulos de capital emitidos durante os três anos anteriores, líquidos de quaisquer remições durante esse período.

Exemplo 7

Factos

A18 A entidade é um banco cooperativo. A lei local que regula as operações de bancos cooperativos dispõe que pelo menos 50% do total dos "passivos em circulação" (um termo definido nos regulamentos para incluir as contas de títulos de capital dos membros) da entidade tem de existir na forma de capital realizado pelos membros. O efeito da regulamentação é que se todos os passivos em circulação de uma cooperativa existirem na forma de títulos de capital dos membros, a cooperativa pode remir todos os títulos de capital. A 31 de Dezembro de 20X1, a entidade tem um total de passivos em circulação de 200 000 UM, das quais 125 000 UM representam contas de títulos de capital dos membros. Os termos das contas de títulos de capital dos membros permitem ao detentor remir os títulos de capital à ordem e não há limitações à remição nos estatutos da entidade.

Classificação

A19 Neste exemplo, os títulos de capital dos membros são classificados como passivos financeiros. A proibição de remição descrita neste exemplo é similar às restrições descritas nos parágrafos 19 e AG25 da IAS 32. Essas restrições são limitações à capacidade da entidade para pagar a quantia devida por um passivo financeiro, isto é, impedem o pagamento do passivo apenas se forem satisfeitas as condições especificadas. Mais especificamente, podia ser exigido à entidade que proceda à remição da totalidade da quantia de títulos de capital dos membros (125 000 UM) se pagasse todos os seus outros passivos (75 000 UM). Como consequência, a proibição de remição não impede que a entidade assuma um passivo financeiro para remir mais de um número especificado de títulos de capital dos membros ou a quantia de capital realizado. Permite que a entidade apenas difira a remição até que uma condição seja satisfeita, isto é, o pagamento de outros passivos. Os títulos de capital dos membros neste exemplo não estão sujeitas a uma proibição incondicional de remição, sendo portanto classificadas como passivos financeiros.

Interpretação IFRIC 4
Determinar se um Acordo contém uma Locação

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES **1**
ÂMBITO **4**
QUESTÕES **5**
CONSENSO **6**
DATA DE EFICÁCIA **16**
TRANSIÇÃO **17**

Interpretação IFRIC 4
Determinar se um Acordo contém uma Locação

Referências

- IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*
- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (como revista em 2003)
- IAS 17 *Locações* (como revista em 2003)
- IAS 38 *Activos Intangíveis* (como revista em 2004)
- IFRIC 12 *Acordos de Concessão de Serviços*

Antecedentes

1 Uma entidade pode celebrar um acordo, compreendendo uma transacção ou uma série de transacções relacionadas, que não assuma a forma legal de uma locação mas transmita um direito de usar um activo (por exemplo, um item do activo fixo tangível) em contrapartida de um pagamento ou uma série de pagamentos. Exemplos de acordos em que uma entidade (o fornecedor) pode transmitir um direito de usar um activo a outra entidade (o comprador), muitas vezes em conjunto com serviços relacionados, incluem:

- acordos de fornecimentos externalizados (por exemplo, os fornecimentos externalizados das funções de processamento de dados de uma entidade).
- acordos no sector das telecomunicações, nos quais os fornecedores de capacidade de rede celebram contratos para fornecer aos compradores direitos de capacidade.
- contratos take-or-pay ou semelhantes, em que os compradores têm de fazer pagamentos especificados independentemente de receberem os produtos contratados ou serviços contratados (por exemplo, um contrato take-or-pay para adquirir substancialmente toda a produção de um gerador de energia de um fornecedor).

2 Esta Interpretação proporciona orientação para determinar se esses acordos são, ou contêm, locações que devam ser contabilizadas de acordo com a

IAS 17. Não proporciona orientação para determinar de que forma essa locação deverá ser classificada de acordo com essa Norma.

3 Em alguns acordos, o activo subjacente que é o objecto da locação é uma parte de um activo de maiores dimensões. Esta Interpretação não trata da forma como se determina quando é que uma parte de um activo de maiores dimensões é ela própria o activo subjacente para efeitos de aplicação da IAS 17. Não obstante, os acordos em que o activo subjacente representaria uma unidade de conta quer na IAS 16 quer na IAS 38 estão incluídas no âmbito desta Interpretação.

Âmbito

4 Esta Interpretação não se aplica a acordos que:

(a) sejam, ou contenham, locações excluídas do âmbito da IAS 17; ou

(b) sejam acordos de concessão de serviços pelo sector público ao privado no âmbito da IFRIC 12 *Acordos de Concessão de Serviços*.

Questões

5 As questões tratadas nesta Interpretação são:

(a) como determinar se um acordo é, ou contém, uma locação conforme definido na IAS 17;

(b) quando deve ser feita a avaliação ou uma reavaliação sobre se um acordo é, ou contém, uma locação; e

(c) se um acordo for, ou contiver, uma locação, como devem ser separados os pagamentos da locação dos pagamentos relativos a quaisquer outros elementos do acordo.

Consenso

Determinar se um acordo é, ou contém, uma locação

6 Determinar se um acordo é, ou contém, uma locação deve basear-se na substância do acordo e exige uma avaliação sobre se:

(a) o cumprimento do acordo está dependente do uso de um activo ou activos específicos (o activo); e

(b) o acordo transmite um direito de usar o activo.

O cumprimento do acordo está dependente do uso de um activo específico

7 Embora num acordo possa ser explicitamente identificado um activo específico, não é objecto de uma locação se o cumprimento do acordo não está dependente do uso do activo especificado. Por exemplo, se o fornecedor for obrigado a entregar uma quantidade especificada de bens ou serviços e tiver o direito e a capacidade de fornecer esses bens ou serviços pelo uso de outros activos não especificados no acordo, então o cumprimento do acordo não está dependente do activo especificado e o acordo não contém uma locação. Uma obrigação de garantia que permita ou exija a substituição do mesmo activo ou de activos semelhantes quando o activo especificado não estiver a funcionar correctamente não exclui o tratamento de locação. Além disso, uma disposição contratual (contingente ou outra) que permita ou exija que o fornecedor substitua outros activos por qualquer razão em ou após uma data especificada não exclui o tratamento por locação antes da data de substituição.

8 Um activo foi implicitamente especificado se, por exemplo, o fornecedor detiver ou locar apenas um activo para cumprir a obrigação e isso não for economicamente viável ou praticável para o fornecedor cumprir a sua obrigação através do uso de activos alternativos.

O acordo transmite um direito de usar o activo

9 Um acordo transmite o direito de usar o activo se o acordo transmitir ao comprador (locatário) o direito de controlar o uso do activo subjacente. O direito de controlar o uso do activo subjacente é transmitido se qualquer uma das condições seguintes for satisfeita:

(a) O comprador tem a capacidade ou o direito de operar o activo ou de mandar outros operar o activo da forma que ele determinar enquanto obtém ou controla mais do que uma quantia insignificante da produção ou de outra utilidade do activo;

(b) O comprador tem a capacidade ou o direito de controlar o acesso físico ao activo subjacente enquanto obtém ou controla mais do que

uma quantia insignificante da produção ou de outra utilidade do activo;

(c) Os factos e as circunstâncias indicam que é uma hipótese remota que uma ou mais partes que não o comprador assuma mais do que um volume insignificante da produção ou de outro serviço público que será produzido ou gerado pelo activo durante o prazo do acordo, e o preço que o comprador irá pagar pela produção não está nem contratualmente fixado por unidade de produção nem é igual ao preço de mercado corrente por unidade de produção no momento da entrega da produção.

Avaliar ou reavaliar se um acordo é, ou contém, uma locação

10 A avaliação sobre se um acordo contém uma locação deve ser feita no início do acordo, que é a data mais antiga entre a data do acordo e a data do compromisso pelas partes em relação aos principais termos do acordo, com base em todos os factos e circunstâncias. A reapreciação sobre se o acordo contém uma locação após o início do acordo só deve ser feita se qualquer das seguintes condições for satisfeita:

(a) Há uma alteração nos termos contratuais, a não ser que a alteração apenas renove ou estenda o acordo.

(b) É exercida uma opção de renovação ou é acordada pelas partes uma extensão do acordo, a não ser que o prazo da renovação ou extensão tenha sido inicialmente incluído no prazo da locação de acordo com o parágrafo 4 da IAS 17 Uma renovação ou extensão do acordo que não inclua a modificação de quaisquer termos do acordo original antes do final do prazo do acordo original deve ser avaliada segundo os parágrafos 6-9 apenas no que respeita ao período de renovação ou de extensão.

(c) Há uma alteração na determinação sobre se o cumprimento está dependente de um activo especificado.

(d) Há uma alteração substancial no activo, por exemplo, uma alteração física substancial em activos fixos tangíveis.

11 Uma reapreciação de um acordo deve basear-se nos factos e circunstâncias à data da reavaliação, incluindo o restante prazo do acordo. As alterações na

estimativa (por exemplo, a quantia estimada de produção a ser entregue ao comprador ou outros potenciais compradores) não iriam despoletar uma reavaliação. Se um acordo for reavaliado e se for determinado que contém uma locação (ou não contém uma locação), deve aplicar-se (ou deixar de aplicar) a contabilização de locações a partir do seguinte momento:

(a) no caso de (a), (c) ou (d) do parágrafo 10, quando ocorrer a alteração nas circunstâncias que dá origem à reavaliação;

(b) no caso de (b) do parágrafo 10, no início do período de renovação ou de extensão.

Separar pagamentos da locação de outros pagamentos

12 Se um acordo contiver uma locação, as partes do acordo devem aplicar os requisitos da IAS 17 ao elemento de locação do acordo, a não ser que estejam dispensadas desses requisitos de acordo com o parágrafo 2 da IAS 17. Assim, se um acordo contiver uma locação, essa locação deve ser classificada como locação financeira ou como locação operacional de acordo com os parágrafos 7-19 da IAS 17. Outros elementos do acordo que não estejam no âmbito da IAS 17 devem ser contabilizados de acordo com outras Normas.

13 Para a finalidade de aplicar os requisitos da IAS 17, os pagamentos e outras retribuições exigidos pelo acordo devem ser separados no início do acordo ou no momento de uma reavaliação do acordo naqueles que dizem respeito à locação e naqueles que dizem respeito a outros elementos com base nos seus justos valores relativos. Os pagamentos mínimos de locação conforme definido no parágrafo 4 da IAS 17 incluem apenas os pagamentos da locação (isto é, o direito de usar o activo) e excluem os pagamentos de outros elementos do acordo (por exemplo, por serviços e pelo custo dos inputs).

14 Em alguns casos, a separação dos pagamentos da locação dos pagamentos de outros elementos do acordo vai exigir que o comprador use uma técnica de estimação. Por exemplo, um comprador pode estimar os pagamentos da locação com referência a um acordo de locação relativo a um activo comparável que não contenha outros elementos, ou estimando os pagamentos dos outros elementos do acordo com referência a acordos comparáveis e

depois deduzindo esses pagamentos do total de pagamentos segundo o acordo.

15 Se um comprador concluir que é impraticável separar os pagamentos com fiabilidade, ele deve:

(a) no caso de uma locação financeira, reconhecer um activo e um passivo por uma quantia igual ao justo valor[1] do activo subjacente que foi identificado nos parágrafos 7 e 8 como o objecto da locação. Posteriormente, o passivo deve ser reduzido à medida que os pagamentos vão sendo feitos e deve ser reconhecido um gasto financeiro imputado sobre o passivo usando a taxa de juro de empréstimo incremental do comprador;[2]

(b) no caso de uma locação operacional, tratar todos os pagamentos segundo o acordo como pagamentos de locação para efeitos de cumprimento dos requisitos de divulgação da IAS 17, mas

(i) divulgar esses pagamentos separadamente dos pagamentos mínimos de locação de outros acordos que não incluam pagamentos de elementos que não sejam de locação; e

(ii) declarar que os pagamentos divulgados também incluem pagamentos de elementos do acordo que não são de locação.

Data de Eficácia

16 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2006, deve divulgar esse facto.

16A Uma entidade deve aplicar a emenda no parágrafo 4(b) para períodos anuais que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2008. Se uma entidade aplicar a IFRIC 12 para um período anterior, a emenda deve ser aplicada para esse período anterior.

---

1 A IAS 17 utiliza o termo "justo valor" de uma forma que difere em alguns aspectos da definição de justo valor da IFRS 13. Assim, quando aplicar a IAS 17 uma entidade mensura o justo valor de acordo com a IAS 17 e não de acordo com a IFRS 13.

2 Isto é, a taxa de juro de empréstimo incremental do locatário conforme definido no parágrafo 4 da IAS 17.

Transição

17 A IAS 8 especifica como uma entidade aplica uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Interpretação. Não é exigido a uma entidade que se conforme com esses requisitos quando aplicar esta Interpretação pela primeira vez. Se uma entidade usar esta dispensa, deve aplicar os parágrafos 6-9 da Interpretação aos acordos existentes no início do primeiro período para o qual seja apresentada informação comparativa segundo as IFRS com base nos factos e circunstâncias existentes no início desse período.

Interpretação IFRIC 5
Direitos a Interesses derivados de Fundos para Custos de Encerramento, Restauro e Reabilitação Ambiental

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES ····· **1**
ÂMBITO ····· **4**
QUESTÕES ····· **6**
CONSENSO ····· **7**
Contabilizar um interesse num fundo ····· **7**
Contabilizar obrigações de fazer contribuições adicionais ····· **10**
Divulgação ····· **11**
DATA DE EFICÁCIA ····· **14**
TRANSIÇÃO ····· **15**

Interpretação IFRIC 5
Direitos a Interesses derivados de Fundos para Custos de Encerramento, Restauro e Reabilitação Ambiental

Referências

- IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*
- IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*
- IFRS 11 *Acordos Conjuntos*
- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 28 *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos*
- IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

Antecedentes

1 A finalidade dos fundos para custos de encerramento, restauro e reabilitação ambiental, daqui por diante referidos como "fundos para custos de encerramento" ou "fundos", é segregar activos para financiar alguns ou todos os custos de encerramento de fábricas (como uma central nuclear) ou de determinado equipamento (como carros), ou de levar a cabo a reabilitação ambiental (como rectificar a poluição da água ou restaurar terreno minado), referidos em conjunto como "custos de encerramento".

2 As contribuições para estes fundos podem ser voluntárias ou exigidas por regulamentação ou por lei. Os fundos podem ter uma das seguintes estruturas:

(a) fundos que sejam estabelecidos por um único contribuinte para financiar as suas próprias obrigações com custos de encerramento, seja para um local em particular, ou para um número de locais geograficamente dispersos.

(b) fundos que sejam estabelecidos por vários contribuintes para financiar as suas obrigações individuais ou colectivas com custos de encerramento, quando os contribuintes têm direito a reembolso dos gastos de encerramento até ao ponto das suas contribuições mais quaisquer ganhos reais sobre essas contribuições menos a sua parte dos custos de administração do fundo. Os contribuintes podem ter

uma obrigação de fazer contribuições adicionais, por exemplo, no caso de falência de um outro contribuinte.

(c) fundos que sejam estabelecidos com vários contribuintes para financiar as suas obrigações individuais ou colectivas com custos de encerramento quando o nível de contribuições exigido se baseia na actividade corrente de um contribuinte e o benefício obtido pelo contribuinte se baseia na sua actividade passada. Nesses casos, há uma potencial falta de balanceamento entre a quantia de contribuições feita por um contribuinte (com base na actividade corrente) e o valor realizável pelo fundo (com base na actividade passada).

3 Esses fundos têm geralmente as seguintes características:

(a) o fundo é administrado separadamente por trustees independentes.

(b) as entidades (contribuintes) fazem contribuições para o fundo, que são investidas numa variedade de activos que podem incluir tanto investimentos em dívida como em capital próprio, e estão disponíveis para ajudar a pagar os custos de encerramento dos contribuintes. Os trustees determinam a forma como as contribuições são investidas, dentro das restrições definidas pelos documentos estatutários do fundo e qualquer legislação ou outros regulamentos aplicáveis.

(c) os contribuintes ficam com a obrigação de pagar os custos de encerramento. Contudo, os contribuintes podem obter do fundo um reembolso dos custos de encerramento até ao mais baixo dos custos de encerramento suportados e da parte do contribuinte dos activos do fundo.

(d) os contribuintes podem ter acesso restrito ou nenhum acesso a qualquer excedente de activos do fundo sobre os usados para satisfazer os custos de encerramento elegíveis.

Âmbito

4 Esta Interpretação aplica-se à contabilização, nas demonstrações financeiras de um contribuinte, dos interesses resultantes de fundos para custos de encerramento que tenham as duas características seguintes:

(a) os activos são administrados separadamente (quer detidos numa entidade legal separada, quer como activos segregados noutra entidade); e

(b) o direito de um contribuinte de aceder aos activos é restrito.

5 Um interesse residual num fundo que se estenda para além do direito a reembolso, tal como um direito contratual a distribuições quando todo o encerramento esteja concluído ou no momento de encerramento do fundo, pode ser um instrumento de capital próprio incluído no âmbito da IFRS 9 e excluído do âmbito desta Interpretação.

Questões

6 As questões tratadas nesta Interpretação são:

(a) como deve um contribuinte contabilizar o seu interesse num fundo?

(b) quando um contribuinte tem a obrigação de fazer contribuições adicionais, por exemplo, no caso de falência de um outro contribuinte, como deve essa obrigação ser contabilizada?

Consenso

Contabilizar um interesse num fundo

7 O contribuinte deve reconhecer a sua obrigação de pagar custos de encerramento como um passivo e reconhecer o seu interesse no fundo separadamente a não ser que o contribuinte não seja responsável por pagar custos de encerramento mesmo que o fundo não pague.

8 O contribuinte deve determinar se tem controlo ou controlo conjunto ou influência significativa sobre o fundo tendo por referência a IFRS 10, a IFRS 1 e a IAS 28. Se assim for, o contribuinte deve contabilizar o seu interesse no fundo de acordo com essas Normas.

9 Se um contribuinte não tiver controlo, controlo conjunto ou influência significativa sobre o fundo, deve reconhecer o direito a receber reembolsos do fundo como um reembolso de acordo com a IAS 37. Esse reembolso é mensurado como o menor de:

(a) a quantia da obrigação de encerramento reconhecida; e

(b) a parte do contribuinte do justo valor dos activos líquidos do fundo atribuível aos contribuintes.

As alterações na quantia escriturada do direito de receber reembolso que não sejam contribuições para o, e pagamentos do, fundo devem ser reconhecidas nos resultados do período em que essas alterações ocorram.

Contabilizar obrigações de fazer contribuições adicionais

10 Quando um contribuinte tem uma obrigação de fazer potenciais contribuições adicionais, por exemplo, no caso de falência de outro contribuinte ou se o valor dos activos de investimento detidos pelo fundo diminuir até ao ponto de ser insuficiente para cumprir as obrigações de reembolso do fundo, esta obrigação é um passivo contingente incluída no âmbito da IAS 37. O contribuinte deve reconhecer um passivo apenas se for provável que serão feitas contribuições adicionais.

Divulgação

11 Um contribuinte deve divulgar a natureza do seu interesse num fundo e quaisquer restrições no acesso aos activos do fundo.

12 Quando um contribuinte tiver uma obrigação de fazer potenciais contribuições adicionais que não seja reconhecida como passivo (ver o parágrafo 10), ele deve fazer as divulgações exigidas pelo parágrafo 86 da IAS 37.

13 Quando um contribuinte contabilizar o seu interesse no fundo de acordo com o parágrafo 9, ele deve fazer as divulgações exigidas pelo parágrafo 85 (c) da IAS 37.

Data de Eficácia

14 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2006, ela deve divulgar esse facto.

14A [Eliminado]

14B A IFRS 10 e a IFRS 11, emitidas em Maio de 2011, emendaram os parágrafos 8 e 9. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 10 e a IFRS 11.

14C [Eliminado]

14D A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou o parágrafo 5 e eliminou os parágrafos 14A e 14C. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Transição

15 As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos da IAS 8.

Interpretação IFRIC 6
Passivos decorrentes da Participação em Mercados Específicos — Resíduos de Equipamento Eléctrico e Electrónico

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES **1**
ÂMBITO **6**
QUESTÕES **8**
CONSENSO **9**
DATA DE EFICÁCIA **10**
TRANSIÇÃO **11**

Interpretação IFRIC 6
Passivos decorrentes da Participação em Mercados Específicos — Resíduos de Equipamento Eléctrico e Electrónico

Referências

- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

Antecedentes

1 O parágrafo 17 da IAS 37 especifica que um acontecimento que cria obrigações é um acontecimento passado que conduz a uma obrigação presente relativamente à qual a entidade não tem uma alternativa realista senão a de liquidar a obrigação.

2 O parágrafo 19 da IAS 37 estabelece que apenas são reconhecidas provisões para as "obrigações que surjam de acontecimentos passados que existam independentemente de acções futuras de uma entidade".

3 A Directiva da União Europeia relativa aos Resíduos de Equipamentos Eléctricos e Electrónicos (REEE), que regula a recolha, tratamento, recuperação e alienação sem danos para o ambiente dos resíduos de equipamentos suscitou questões sobre o momento em que deverão ser reconhecidos os passivos associados a estes custos. A Directiva distingue entre resíduos "novos" e "históricos" e entre resíduos domésticos e de outras fontes. Os resíduos novos dizem respeito a produtos vendidos após 13 de Agosto de 2005. Para efeitos da Directiva, considera-se que todos os equipamentos domésticos vendidos antes dessa data darão origem a resíduos históricos.

4 A Directiva estabelece que o custo da gestão de resíduos de equipamentos domésticos históricos deve ser suportado por produtores desse tipo de equipamento, que estejam no mercado durante um período a ser especificado pela legislação aplicável dos Estados-Membros (o período de mensuração). A

Directiva estabelece que cada Estado-Membro estabelecerá um mecanismo que assegure que os produtores contribuam proporcionalmente para os custos, isto é, "na proporção da respectiva quota do mercado por tipo de equipamento".

5 Vários termos utilizados na Interpretação, tais como "quota do mercado" e "período de mensuração", podem ser definidos de forma muito diferenciada na legislação aplicável dos Estados-Membros. Por exemplo, a duração do período de mensuração poderá ser de um ano ou de apenas um mês. De igual modo, a determinação da quota de mercado e as fórmulas para o cálculo do valor da obrigação poderão divergir nas várias legislações nacionais. Todavia, todos estes exemplos afectam apenas a mensuração do passivo, que não está incluído no âmbito da Interpretação.

Âmbito

6 Esta Interpretação proporciona orientações sobre o reconhecimento, nas demonstrações financeiras dos produtores, dos passivos associados à gestão dos resíduos, segundo a Directiva REEE da União Europeia, relativamente às vendas de equipamentos domésticos históricos.

7 A Interpretação não trata dos novos resíduos nem dos resíduos históricos de fontes que não sejam os domésticos. Os passivos decorrentes da gestão desse tipo de resíduos estão devidamente cobertos na IAS 37. Todavia, se os novos resíduos de particulares forem tratados, na legislação nacional, de uma maneira semelhante à dos resíduos históricos domésticos, os princípios da Interpretação aplicam-se por referência à hierarquia dos parágrafos 10-12 da IAS 8. A hierarquia estabelecida na IAS 8 é também relevante para outras regulamentações que imponham obrigações de uma forma similar ao modelo de atribuição do custo especificado na Directiva da União Europeia.

Questão

8 Foi pedido ao IFRIC que determinasse, no contexto dos custos de REEE, aquilo que constitui, de acordo com o parágrafo 14 (a) da IAS 37, o acontecimento que obriga a reconhecer uma provisão para custos de gestão de resíduos:

- produção ou venda de equipamentos domésticos históricos?
- participação no mercado durante o período de mensuração?
- suportar custos por força das actividades de gestão de resíduos?

Consenso

9 A participação no mercado durante o período de mensuração é o acontecimento que obriga de acordo com o parágrafo 14 (a) da IAS 37. Consequentemente, a produção ou venda de equipamentos domésticos históricos não dá lugar a um passivo associado aos custos de gestão de resíduos. Uma vez que a obrigação decorrente dos equipamentos domésticos históricos está ligada à participação no mercado durante o período de mensuração, e não à produção ou à venda dos itens a serem eliminados, não há a obrigação, a menos que, ou até que, exista uma quota de mercado durante o período de mensuração. A oportunidade do acontecimento que cria as obrigações pode também ser independente do período particular em que as actividades para executar a gestão de resíduos sejam empreendidas e dos custos relacionados suportados.

Data de Eficácia

10 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Dezembro de 2005. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a Interpretação a um período com início antes de 1 de Dezembro de 2005, deve divulgar esse facto.

Transição

11 As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

Interpretação IFRIC 7
Aplicar a Abordagem da Reexpressão nos Termos da IAS 29 Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES ····· **1**
QUESTÕES ····· **2**
CONSENSO ····· **3**
DATA DE EFICÁCIA ····· **6**

Interpretação IFRIC 7
Aplicar a Abordagem da Reexpressão nos Termos da IAS 29 Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias

Referências

- IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*
- IAS 29 *Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*

Antecedentes

1 Esta Interpretação proporciona orientação sobre como aplicar os requisitos previstos na IAS 29, num período de relato em que uma entidade identifica [1] a existência de hiperinflação na economia da sua moeda funcional, quando essa economia não era hiperinflacionária no período anterior, e, por isso, a entidade reexpressa as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 29.

Questões

2 As questões tratadas nesta Interpretação são as seguintes:

(a) Como deve ser interpretado o requisito "… expressas em termos da unidade de mensuração corrente no fim do período de relato", previsto no parágrafo 8 da IAS 29, quando uma entidade aplicar a Norma?

(b) Como deve uma entidade contabilizar os itens por impostos diferidos de abertura nas suas demonstrações financeiras reexpressas?

Consenso

3 No período de relato em que uma entidade identifica a existência de hiperinflação na economia da sua moeda funcional, não tendo sido hiperinflacionária no período anterior, a entidade deve aplicar os requisitos previstos na IAS 29 como se a economia tivesse sido sempre hiperinflacionária. Por conseguinte, relativamente a itens não monetários mensurados pelo custo histórico, a demonstração da posição financeira de

1 A identificação de hiperinflação baseia-se no julgamento da entidade dos critérios previstos no parágrafo 3 da IAS 29.

abertura da entidade no início do primeiro período apresentado nas demonstrações financeiras deve ser reexpresso para reflectir o efeito da inflação a partir da data em que os activos foram adquiridos e os passivos foram incorridos ou assumidos até ao fim do período de relato. Relativamente a itens não monetários escriturados na demonstração da posição financeira de abertura pelas quantias correntes em datas que não as datas de aquisição ou em que foram incorridas, essa reexpressão deve reflectir, em vez disso, o efeito da inflação desde as datas em que essas quantias escrituradas foram determinadas até ao fim do período de relato.

4 No fim do período de relato, os itens por impostos diferidos são reconhecidos e mensurados de acordo com a IAS 12. No entanto, as quantias de impostos diferidos na demonstração da posição financeira de abertura do período de relato devem ser determinadas como se segue:

(a) A entidade remensura os itens por impostos diferidos de acordo com a IAS 12, após ter reexpresso as quantias nominais escrituradas dos seus itens não monetários à data da demonstração da posição financeira de abertura do período de relato aplicando a unidade de mensuração nessa data;

(b) Os itens por impostos diferidos remensurados de acordo com (a) são reexpressos em função da alteração da unidade de mensuração, a partir da data da demonstração da posição financeira de abertura do período de relato até ao fim desse período de relato.

A entidade aplica a abordagem de (a) e (b) aquando da reexpressão dos itens por impostos diferidos na demonstração da posição financeira de abertura de quaisquer períodos comparativos apresentados nas demonstrações financeiras reexpressas do período de relato em que a entidade aplicar a IAS 29.

5 Após uma entidade ter reexpresso as suas demonstrações financeiras, todas as quantias correspondentes das demonstrações financeiras de um período de relato subsequente, incluindo itens por impostos diferidos, serão reexpressos pela entidade aplicando a alteração da unidade de mensuração desse período de relato subsequente apenas às demonstrações financeiras reexpressas do período de relato anterior.

Data de Eficácia

6 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Março de 2006. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Interpretação às demonstrações financeiras de um período com início anterior a 1 de Março de 2006, ela deve divulgar esse facto.

Interpretação IFRIC 10
Relato Financeiro Intercalar e Imparidade

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES ····· **1**
QUESTÕES ····· **3**
CONSENSO ····· **8**
DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO ····· **10**

Interpretação IFRIC 10
Relato Financeiro Intercalar e Imparidade

Referências

- IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*
- IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar*
- IAS 36 *Imparidade de Activos*

Antecedentes

1 Exige-se que uma entidade avalie a imparidade do goodwill no fim de cada período de relato e, se necessário, reconheça uma perda por imparidade nessa data, de acordo com a IAS 36. Todavia, no fim de um período de relato subsequente, as condições poderão ter-se alterado a tal ponto que a perda por imparidade se teria reduzido ou mesmo evitado se a avaliação da imparidade tivesse sido feita apenas nessa data. A presente Interpretação contém orientações quanto à eventualidade de tais perdas por imparidade poderem ser revertidas.

2 A presente Interpretação aborda a interacção entre os requisitos da IAS 34 e o reconhecimento das perdas por imparidade do goodwill previsto na IAS 36, e o efeito dessa interacção em demonstrações financeiras intercalares e anuais subsequentes.

Questão

3 O parágrafo 28 da IAS 34 dispõe que as entidades apliquem nas suas demonstrações financeiras intercalares as mesmas políticas contabilísticas das suas demonstrações financeiras anuais. Estipula igualmente que "a frequência do relato de uma entidade (anual, semestral ou trimestral) não deve afectar a mensuração dos seus resultados anuais. Para conseguir esse objectivo, as mensurações para efeitos de relato intercalar devem ser feitas desde o início do ano até à data".

4 O parágrafo 124 da IAS 36 estipula que "uma perda por imparidade reconhecida para o goodwill não deve ser revertida num período subsequente".

5– [Eliminados]
6

7 A Interpretação trata a seguinte questão:

Deve uma entidade reverter perdas por imparidade do goodwill reconhecidas num período intercalar, se uma perda não tivesse sido reconhecida, ou tivesse sido reconhecida uma perda menor, caso a avaliação da imparidade tivesse sido feita apenas no fim de um período de relato subsequente?

Consenso

8 Uma entidade não deve reverter uma perda por imparidade reconhecida num período intercalar anterior a respeito do goodwill.

9 Uma entidade não deve alargar este consenso, por analogia, a outras áreas de conflito potencial entre a IAS 34 e outras normas.

Data de Eficácia e Transição

10 Uma entidade deve aplicar a Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Novembro de 2006. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a Interpretação a um período com início antes de 1 de Novembro de 2006, deve divulgar esse facto. Uma entidade deve aplicar a Interpretação ao goodwill prospectivamente a partir da data em que aplicar pela primeira vez a IAS 36, e deve aplicar a Interpretação a investimentos em instrumentos de capital próprio ou em activos financeiros escriturados pelo custo prospectivamente a partir da data em que aplicar pela primeira vez os critérios de mensuração da IAS 39.

11– [Eliminados]
13

14 A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 1, 2, 7 e 8 e eliminou os parágrafos 5, 6, 11–13. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Interpretação IFRIC 12
Acordos de Concessão de Serviços

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES **1**
ÂMBITO **4**
QUESTÕES **10**
CONSENSO **11**
DATA DE EFICÁCIA **28**
TRANSIÇÃO **29**
APÊNDICE A
Guia de Aplicação

Interpretação IFRIC 12
Acordos de Concessão de Serviços

Referências

- *Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras* [1]
- IFRS 1 *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*
- IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*
- IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*
- IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*
- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*
- IAS 17 *Locações*
- IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*
- IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*
- IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*
- IAS 36 *Imparidade de Activos*
- IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*
- IAS 38 *Activos Intangíveis*.
- IFRIC 4 *Determinar se um Acordo contém uma Locação*
- SIC-29 *Acordos de Concessão de Serviços: Divulgações* [2]

Antecedentes

1 Em muitos países, as infra-estruturas dos serviços públicos — como estradas, pontes, túneis, prisões, hospitais, aeroportos, infra-estruturas de distribuição de água e redes de fornecimento de energia e de telecomunicações — têm sido tradicionalmente construídas, exploradas e mantidas pelo sector público e financiadas com base em dotações orçamentais.

---

1 Em Setembro de 2010 o IASB substituiu *a Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras* pela *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro*.

2 O título da SIC-29, anteriormente *Divulgação — Acordos de Concessão de Serviços*, foi emendada pela IFRIC 12.

2 Em alguns países, os governos introduziram acordos de prestação contratual de serviços, com vista a incentivar a participação do sector privado no desenvolvimento, financiamento, operação e manutenção dessas infra-estruturas. As infra-estruturas podem já existir ou podem ser construídas durante a vigência do acordo de prestação de serviços. Um acordo na acepção desta Interpretação envolve tipicamente uma entidade do sector privado (um concessionário) que constrói as infra-estruturas utilizadas para prestar o serviço público ou para as melhorar (por exemplo, ao aumentar a sua capacidade) e que explora e mantém essas infra-estruturas durante um período especificado. O concessionário é pago pelos seus serviços durante a vigência do acordo. O acordo rege-se por um contrato que estabelece os padrões de desempenho, os mecanismos de ajustamento dos preços e as disposições para a resolução de litígios. Um tal acordo é frequentemente designado como um acordo de concessão de serviços do tipo "construção-exploração-transferência", do tipo "recuperação-exploração-transferência" ou do tipo "pelo sector público ao privado".

3 Uma característica destes acordos de prestação de serviços é a natureza de serviço público da obrigação assumida pelo concessionário. A política pública vai no sentido de que os serviços relacionados com as infra-estruturas devem ser disponibilizados ao público, independentemente da identidade da parte que presta os serviços. O acordo de prestação de serviços obriga contratualmente o concessionário a prestar os serviços ao público por conta da entidade do sector público. Outras características comuns são:

(a) a parte que atribui o acordo de prestação de serviços (o concedente) é uma entidade do sector público, nomeadamente um organismo do governo, ou uma entidade do sector privado a quem foi delegada a responsabilidade pela prestação do serviço.

(b) o concessionário é responsável, pelo menos, pela gestão de uma parte das funções de gestão das infra-estruturas e serviços conexos e não actua apenas como um agente por conta do concedente.

(c) o contrato fixa os preços iniciais a cobrar pelo concessionário e regulamenta as revisões de preços durante a vigência do acordo de prestação de serviços.

(d) o concessionário está obrigado a transferir as infra-estruturas para o concedente no final da vigência do acordo, em condições especificadas, sem nenhuma ou pouca retribuição, independentemente da parte que assegurou o seu financiamento inicial.

Âmbito

4 Esta Interpretação proporciona orientação quanto à contabilização pelos concessionários dos acordos de concessão de serviços pelo sector público ao privado.

5 Esta Interpretação aplica-se aos acordos de concessão de serviços pelo sector público ao privado, se:

(a) o concedente controla ou regulamenta os serviços que o concessionário deve prestar com as infra-estruturas, a quem os deve prestar e a que preço; e

(b) o concedente controla — através da propriedade, de direitos de beneficiário ou outra forma — qualquer interesse residual significativo nas infra-estruturas no final da vigência do acordo.

6 As infra-estruturas utilizadas, no quadro de um acordo de concessão de serviços pelo sector público ao privado, durante a totalidade da sua vida útil (a totalidade da vida dos activos) estão incluídas no âmbito da presente Interpretação, se forem satisfeitas as condições previstas no parágrafo 5(a). Os parágrafos AG1–AG8 proporcionam orientação para determinar se, e em que medida, os acordos de concessão de serviços pelo sector público ao privado estão incluídos no âmbito da presente Interpretação.

7 Esta Interpretação aplica-se:

(a) às infra-estruturas que o concessionário constrói ou adquire a um terceiro para efeitos do acordo de prestação de serviços; e

(b) às infra-estruturas já existentes a que o concessionário acede por permissão do concedente para efeitos do acordo de prestação de serviços.

8 Esta Interpretação não especifica a contabilização das infra-estruturas detidas e reconhecidas como activos fixos tangíveis pelo concessionário antes da

conclusão do acordo de prestação de serviços. Os requisitos de desreconhecimento previstos nas IFRS (estabelecidos na IAS 16) aplicam-se a essas infra-estruturas.

9 Esta Interpretação não especifica a contabilização por parte dos concedentes.

Questões

10 Esta Interpretação estabelece princípios gerais em matéria de reconhecimento e mensuração das obrigações e direitos conexos no quadro dos acordos de concessão de serviços. Os requisitos de divulgação de informações acerca de acordos de concessão de serviços estão incluídos na SIC-29. As questões tratadas na presente Interpretação são as seguintes:

(a) tratamento dos direitos do concessionário relativamente às infra-estruturas;

(b) reconhecimento e mensuração da retribuição prevista nos acordos;

(c) serviços de construção ou de desenvolvimento;

(d) serviços operacionais;

(e) custos de empréstimos obtidos;

(f) tratamento contabilístico subsequente de um activo financeiro e de um activo intangível; e

(g) itens disponibilizados ao concessionário pelo concedente.

Consenso

Tratamento dos direitos do concessionário relativamente às infra-estruturas

11 As infra-estruturas incluídas no âmbito desta Interpretação não devem ser reconhecidas como activos fixos tangíveis do concessionário dado que o acordo contratual de serviços não confere ao concessionário o direito de controlar o uso das infra-estruturas de serviço público. O concessionário tem acesso às infra-estruturas para prestar o serviço público por conta do concedente, de acordo com as condições especificadas no contrato.

Reconhecimento e mensuração da retribuição prevista nos acordos

12 Nos termos dos acordos contratuais abrangidos pela presente Interpretação, o concessionário actua como um prestador de serviços. O concessionário constrói ou desenvolve infra-estruturas (serviços de construção ou de desenvolvimento) utilizadas para prestar um serviço público e opera e mantém essas infra-estruturas (serviços operacionais) durante um período especificado.

13 O concessionário deve reconhecer e mensurar o rédito pelos serviços prestados de acordo com a IFRS 15. A natureza da retribuição determina o seu tratamento contabilístico subsequente. A contabilização subsequente da retribuição recebida como um activo financeiro e como um activo intangível está detalhada nos parágrafos 23–26 abaixo.

Serviços de construção ou de desenvolvimento

14 O concessionário deve contabilizar os serviços de construção ou de desenvolvimento de acordo com a IFRS 15.

Retribuição dada pelo concedente ao concessionário

15 Caso o concessionário preste serviços de construção ou de desenvolvimento, a retribuição recebida ou a receber pelo concessionário deve ser reconhecida de acordo com a IFRS 15. A retribuição pode corresponder a direitos sobre:

(a) um activo financeiro; ou

(b) um activo intangível.

16 O concessionário deve reconhecer um activo financeiro na medida em que tenha um direito contratual incondicional de receber dinheiro ou outro activo financeiro do concedente, ou segundo as instruções deste, pelos serviços de construção. O concedente dispõe de poucos ou nenhuns poderes discricionários para evitar o pagamento, dado que o acordo é, em geral, legalmente vinculativo. O concessionário tem um direito incondicional de receber dinheiro, caso o concedente garanta contratualmente o pagamento ao concessionário do seguinte: (a) quantias especificadas ou determináveis ou (b) a diferença, se existir, entre as quantias recebidas dos utentes do serviço

público e as quantias especificadas ou determináveis, mesmo que o pagamento dependa do facto de o concessionário assegurar que as infra-estruturas respeitam requisitos especificados de qualidade ou eficiência.

17 O concessionário deve reconhecer um activo intangível na medida em que lhe seja conferido um direito (licença) de cobrar um preço aos utentes do serviço público. O direito de impor um pagamento aos utentes do serviço público não é um direito incondicional de receber dinheiro, dado que as quantias dependem da medida em que o público utiliza o serviço.

18 Caso o concessionário seja pago pelos serviços de construção, em parte através de num activo financeiro e, em parte através de num activo intangível, é necessário contabilizar separadamente cada componente da retribuição do concessionário. A retribuição recebida ou a receber relativamente às duas componentes deve ser reconhecida inicialmente segundo a IFRS 15.

19 A natureza da retribuição dada pelo concedente ao concessionário deve ser determinada por referência às condições contratuais e, se existir, à lei dos contratos relevante. A natureza da retribuição determina a contabilização subsequente como descrito nos parágrafos 23-26. Contudo, ambos os tipos de retribuição são classificados como um activo do contrato durante o período da construção ou desenvolvimento segundo a IFRS 15.

Serviços operacionais

20 O concessionário deve contabilizar os serviços operacionais de acordo com a IFRS 15.

Obrigações contratuais de repor as infra-estruturas a um nível especificado de serviço

21 O concessionário pode ter obrigações contratuais a respeitar como condição subjacente à sua licença, a fim de: (a) manter as infra-estruturas num nível especificado de serviço ou (b) repor as infra-estruturas numa condição especificada, antes da sua entrega ao concedente no final da vigência do acordo de serviços. Estas obrigações contratuais de manter ou repor as condições das infra-estruturas, com excepção de qualquer elemento de

desenvolvimento (ver o parágrafo 14), devem ser reconhecidas e mensuradas de acordo com a IAS 37, isto é, segundo a melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar a obrigação presente no final do período de relato.

Custos de empréstimos obtidos suportados pelo concessionário

22 De acordo com a IAS 23, os custos de empréstimos obtidos que sejam imputáveis ao acordo devem ser reconhecidos como um gasto do período em que sejam suportados, salvo se o concessionário tiver um direito contratual de receber um activo intangível (um direito de cobrar um preço aos utentes do serviço público). Neste caso, os custos de empréstimos obtidos atribuíveis ao acordo devem ser capitalizados durante a fase de construção do acordo, de acordo com essa Norma.

Activo financeiro

23 A IAS 32 e as IFRS 7 e 9 aplicam-se aos activos financeiros reconhecidos de acordo com os parágrafos 16 e 18.

24 A quantia devida pelo concedente, ou segundo as instruções deste, é contabilizada de acordo com a IFRS 9:

(a) pelo custo amortizado; ou

(b) pelo justo valor através de outro rendimento integral; ou

(c) pelo justo valor através dos resultados.

25 Caso a quantia devida pelo concedente for contabilizada pelo custo amortizado ou pelo justo valor através de outro rendimento integral, a IFRS 9 exige que os juros calculados pelo método do juro efectivo sejam reconhecidos nos resultados.

Activo intangível

26 A IAS 38 aplica-se aos activos intangíveis reconhecidos de acordo com os parágrafos 17 e 18. Os parágrafos 45–47 da IAS 38 dão orientações quanto à mensuração de activos intangíveis adquiridos em troca de um activo ou activos não monetários ou de uma combinação de activos monetários e não monetários.

Itens disponibilizados ao concessionário pelo concedente

27 De acordo com o parágrafo 11, os itens de infra-estruturas aos quais o concedente deu acesso ao concessionário para efeitos do acordo de serviços, não são reconhecidos como activos fixos tangíveis do concessionário. O concedente pode também disponibilizar outros itens ao concessionário, que este pode manter ou usar como pretender. Caso esses activos façam parte da retribuição a pagar pelo concedente pela prestação dos serviços, eles não configuram subsídios do governo conforme definidos na IAS 20. Em vez disso, são contabilizados como parte do preço de transacção como definido na IFRS 15.

Data de eficácia

28 As entidades devem aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2008. É permitida a sua aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar a presente Interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2008, deve divulgar esse facto.

28A–28C [Eliminados]

28D A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou a secção de "Referências" e os parágrafos 13–15, 18–20 e 27. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 15.

28E A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 23–25 e eliminou os parágrafos 28A–28C. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Transição

29 Sem prejuízo do parágrafo 30, as alterações das políticas contabilísticas são contabilizadas de acordo com a IAS 8, ou seja, retrospectivamente.

30 Se, num acordo de serviços específico, for impraticável para um concessionário aplicar esta Interpretação retrospectivamente no início do primeiro período apresentado, este deve:

(a) reconhecer os activos financeiros e os activos intangíveis existentes no início do primeiro período apresentado;

(b) usar a quantia anteriormente escriturada desses activos financeiros e activos intangíveis (embora classificados anteriormente) como as suas quantias escrituradas nessa data; e

(c) testar os activos financeiros e os activos intangíveis reconhecidos nessa data no que diz respeito à imparidade, salvo se não for praticável, sendo, nesse caso, testadas na data de início do período corrente.

Apêndice A
Guia de Aplicação

Este apêndice é parte integrante da Interpretação.

Âmbito (parágrafo 5)

AG1 O parágrafo 5 da presente Interpretação especifica que as infra-estruturas se enquadram no âmbito da Interpretação, sempre que estiverem reunidas as seguintes condições:

(a) o concedente controla ou regulamenta os serviços que o concessionário deve prestar com as infra-estruturas, a quem os deve prestar e a que preço; e

(b) o concedente controla — através da propriedade, de direitos de beneficiário ou de outra forma — qualquer interesse residual significativo nas infra-estruturas no final da vigência do acordo.

AG2 O controlo ou regulamentação referidos na condição (a) podem ser assegurados com base nas disposições contratuais ou outras (como as de um regulador) e incluem circunstâncias em que o concedente compra a totalidade da produção bem como circunstâncias em que a totalidade ou uma parte da produção é adquirida por outros utentes. Ao aplicar esta condição, o concedente e quaisquer partes relacionadas devem ser consideradas conjuntamente. Se o concedente for uma entidade do sector público, o sector público no seu todo, juntamente com quaisquer reguladores que actuem no interesse público, deve ser considerado como relacionado com o concedente, para efeitos da presente Interpretação.

AG3 Para efeitos da condição (a), o concedente não necessita de ter pleno controlo do preço sendo suficiente que o preço seja regulamentado pelo concedente, pelas disposições contratuais ou pelo regulador, por exemplo através de um mecanismo de tectos máximos. No entanto, a condição deve ser aplicada à substância do acordo. As características não substantivas, como um tecto que só se aplicará em circunstâncias excepcionais, devem ser ignoradas. Pelo contrário, se, por exemplo, um contrato previr conceder ao concessionário a liberdade de fixação de preços, mas quaisquer lucros em excesso serem

devolvidos ao concedente, o retorno do concessionário está limitado e o elemento preço do teste do controlo está satisfeito.

AG4 Para efeitos da condição (b), o controlo do concedente sobre qualquer interesse residual significativo deve restringir a capacidade prática do concessionário para vender ou dar em garantia as infra-estruturas e deve conceder ao concedente um direito de uso contínuo ao longo de toda a vigência do acordo. O interesse residual nas infra-estruturas consiste no seu valor corrente estimado, no pressuposto de já terem a idade e de estarem nas condições previstas no final da vigência do acordo.

AG5 Deve distinguir-se o controlo da gestão. Caso o concedente retenha o grau de controlo descrito no parágrafo 5(a) e qualquer interesse residual significativo nas infra-estruturas, o concessionário apenas gere as infra-estruturas por conta do concedente — apesar de, em muitos casos, pode dispor de poderes discricionários amplos em matéria de gestão.

AG6 As condições (a) e (b) identificam conjuntamente quando as infra-estruturas, incluindo as eventuais substituições necessárias (ver o parágrafo 21), são controladas pelo concedente durante a toda a sua vida económica. Por exemplo, caso o concessionário tenha de substituir uma parte de um item das infra-estruturas durante a vigência do acordo (por exemplo, o pavimento de uma estrada ou a cobertura de um edifício), o item das infra-estruturas deve ser considerado como um todo. Por conseguinte, a condição (b) é respeitada relativamente à totalidade das infra-estruturas, incluindo a parte substituída, caso o concedente controle qualquer interesse residual significativo na última substituição dessa parte.

AG7 O uso das infra-estruturas é por vezes regulamentado parcialmente do modo descrito no parágrafo 5(a) e parcialmente não regulamentado. No entanto, estes acordos assumem uma variedade de formas:

(a) quaisquer infra-estruturas fisicamente separáveis e capazes de serem exploradas independentemente e que respeitem a definição de unidade geradora de caixa, definida na IAS 36, devem ser analisadas separadamente, caso sejam exclusivamente utilizadas para fins não regulamentados. Por exemplo, tal poder-se-á aplicar a uma ala

privada de um hospital, sendo a parte restante do hospital utilizada pelo concedente para o tratamento de doentes do sistema público de saúde.

(b) sempre que actividades puramente acessórias (como a loja de um hospital) não estejam regulamentadas, os testes de controlo devem ser aplicados como se esses serviços não existissem, dado que, nos casos em que o concedente controla os serviços do modo descrito no parágrafo 5, a existência de actividades acessórias não afecta o controlo do concedente sobre as infra-estruturas.

AG8 O concessionário pode ter o direito de utilizar as infra-estruturas separáveis descritas no parágrafo AG7(a) ou as instalações utilizadas para prestar serviços não regulamentados acessórios descritos no parágrafo AG7(b). Em qualquer um dos casos pode existir, em termos substantivos, uma locação do concedente ao concessionário e, em caso afirmativo, essa locação deve ser contabilizada de acordo com a IAS 17.

Interpretação IFRIC 14
IAS 19—O Limite num Activo de Benefício Definido, Requisitos de Financiamento Mínimo e sua Interacção

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES ····· 1
ÂMBITO ····· 4
QUESTÕES ····· 6
CONSENSO ····· 7
Disponibilidade de uma restituição ou redução em futuras contribuições ····· 7
O efeito de um requisito de financiamento mínimo no benefício económico disponível como redução em futuras contribuições ····· 18
Quando é que um requisito de financiamento mínimo pode dar origem a um passivo ····· 23
DATA DE EFICÁCIA ····· 27
TRANSIÇÃO ····· 28

Interpretação IFRIC 14
IAS 19—O Limite num Activo de Benefício Definido, Requisitos de Financiamento Mínimo e sua Interacção

Referências

- IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*
- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 19 *Benefícios dos Empregados (como emendada em 2011)*
- IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

Antecedentes

1 O parágrafo 64 da IAS 19 limita a mensuração de um activo de benefício definido líquido ao mais baixo dos seguintes valores: o excedente no plano de benefício definido e o limite máximo dos activos. O parágrafo 8 da IAS 19 define o limite máximo de activos como "o valor presente de quaiquer benefícios económicos disponíveis na forma de restituições do plano ou de reduções em futuras contribuições para o plano". Têm surgido dúvidas quanto às situações em que as restituições ou as reduções em futuras contribuições deverão ser consideradas disponíveis, sobretudo quando existe um requisito de financiamento mínimo.

2 Em muitos países existem requisitos de financiamento mínimo para melhorar a segurança da promessa de benefícios pós-emprego feita aos membros de um plano de benefícios dos empregados. Esses requisitos geralmente estipulam uma quantia ou nível mínimo de contribuições que têm de ser feitas para um plano durante um determinado período. Assim, um requisito de financiamento mínimo pode limitar a capacidade da entidade para reduzir futuras contribuições.

3 Além disso, o limite sobre a mensuração de um activo de benefício definido pode tornar oneroso o requisito de financiamento mínimo. Geralmente, um requisito para fazer contribuições para um plano não afectaria a mensuração do activo ou passivo de benefício definido. Isto explica-se porque as contribuições, uma vez pagas, tornam-se activos do plano, pelo que o passivo

líquido adicional é nulo. Porém, um requisito de financiamento mínimo pode dar origem a um passivo, se as contribuições obrigatórias não ficarem disponíveis para a entidade uma vez que tenham sido pagas.

3A Em Novembro de 2009, o International Accounting Standards Board emendou a IFRIC 14 de modo a eliminar uma consequência não intencional decorrente do tratamento de pagamentos antecipados de futuras contribuições em determinadas circunstâncias em que é aplicável um requisito de financiamento mínimo.

Âmbito

4 Esta Interpretação aplica-se a todos os benefício definido pós-emprego e a outros benefício definido dos empregados de longo prazo.

5 Para efeitos desta Interpretação, os requisitos de financiamento mínimo referem-se a qualquer requisito para financiar um plano de benefício definido pós-emprego ou outro plano de benefício definido de longo prazo.

Questões

6 As questões tratadas nesta Interpretação são:

(a) quando é que as restituições ou reduções em futuras contribuições devem ser consideradas como disponíveis, de acordo com a definição de limite máximo de activos no parágrafo 8 da IAS 19;

(b) de que forma um requisito de financiamento mínimo pode afectar a disponibilidade de reduções em futuras contribuições;

(c) quando é que um requisito de financiamento mínimo pode dar origem a um passivo.

Consenso

Disponibilidade de uma restituição ou redução em futuras contribuições

7 Uma entidade deverá determinar a disponibilidade de uma restituição ou de uma redução em futuras contribuições de acordo com os termos e condições do plano e com quaisquer exigências legais na jurisdição do plano.

8 Um benefício económico, na forma de uma restituição ou de uma redução em futuras contribuições, está disponível se a entidade puder realizá-lo em algum momento durante a vida do plano ou quando os passivos do plano forem liquidados. Em particular, esse benefício económico pode estar disponível mesmo que não seja imediatamente realizável no final do período de relato.

9 O benefício económico disponível não depende da forma como a entidade pretende usar o excedente. Uma entidade deverá determinar o benefício económico máximo que esteja disponível resultante de restituições, reduções em futuras contribuições ou de uma combinação de ambas. Uma entidade não deverá reconhecer benefícios económicos resultantes de uma combinação de restituições e de reduções em futuras contribuições com base em pressupostos que sejam mutuamente exclusivos.

10 De acordo com a IAS 1, a entidade deverá divulgar informações acerca das principais fontes de incerteza das estimativas no final do período de relato que tenham um risco significativo de provocar um ajustamento material na quantia escriturada do activo ou passivo líquido reconhecido na demonstração da posição financeira. Isto pode incluir a divulgação de quaisquer restrições sobre a capacidade corrente de realização do excedente ou a divulgação da base usada para determinar a quantia do benefício económico disponível.

O benefício económico disponível como uma restituição

O direito a uma restituição

11 Uma restituição só está disponível para uma entidade se esta tiver um direito incondicional de receber uma restituição:

(a) durante a vida do plano, sem presumir que os passivos do plano têm de estar liquidados para a entidade obter a restituição (por exemplo, em algumas jurisdições, a entidade poderá ter direito a uma restituição durante a vida do plano, independentemente de os passivos do plano estarem ou não liquidados); ou

(b) presumindo a liquidação gradual dos passivos do plano durante o tempo até que todos os membros tenham saído do plano; ou

(c) presumindo a total liquidação dos passivos do plano num único acontecimento (isto é, como um encerramento do plano).

Um direito incondicional de receber uma restituição pode existir independentemente do nível de financiamento de um plano no final do período de relato.

12 Se o direito de uma entidade à restituição de um excedente depender da ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o seu controlo, a entidade não tem um direito incondicional e não deverá reconhecer um activo.

Mensuração do benefício económico

13 Uma entidade deverá mensurar o benefício económico disponível como restituição como a quantia do excedente no final do período de relato (sendo o justo valor dos activos do plano menos o valor presente da obrigação de benefício definido) que a entidade tenha o direito de receber como restituição, menos quaisquer custos associados. Por exemplo, se uma restituição estiver sujeita a um imposto que não o imposto sobre o rendimento, uma entidade deverá mensurar a quantia da restituição líquida do imposto.

14 Ao mensurar a quantia de uma restituição disponível quando o plano for encerrado [parágrafo 11(c)], uma entidade deverá incluir os custos, para o plano, de liquidar os passivos do plano e de realizar a restituição. Por exemplo, uma entidade deverá deduzir os honorários profissionais, se estes forem pagos pelo plano e não pela entidade, e os custos de quaisquer prémios de seguros que possam ser necessários para assegurar o passivo na altura do encerramento.

15 Se a quantia de uma restituição for determinada como a quantia total ou como uma proporção do excedente, em vez de uma quantia fixa, uma entidade não deverá fazer qualquer ajustamento do valor temporal do dinheiro, mesmo que a restituição apenas seja realizável numa data futura.

O benefício económico disponível como redução da contribuição

16 Se não houver um requisito de financiamento mínimo para as contribuições relativas a futuros serviços, o benefício económico disponível como redução em futuras contribuições é o futuro custo do serviço para a entidade em cada

período durante a vida esperada do plano ou a vida esperada da entidade, consoante o que for mais curto. O futuro custo do serviço para a entidade exclui as quantias que serão suportadas pelos empregados.

17 Uma entidade deverá determinar os custos futuros do serviço usando pressupostos consistentes com os usados para determinar a obrigação de benefício definido e com a situação que exista no final do período de relato, tal como determinado pela IAS 19. Portanto, uma entidade não deverá assumir qualquer alteração nos benefícios a serem proporcionados por um plano no futuro enquanto o plano não for emendado e deverá assumir um número de empregados estável no futuro, a menos que a entidade faça uma redução no número de empregados abrangidos pelo plano. No último caso, o pressuposto sobre o futuro número de empregados deverá incluir a redução.

O efeito de um requisito de financiamento mínimo no benefício económico disponível como redução em futuras contribuições

18 Uma entidade deverá analisar qualquer requisito de financiamento mínimo, em qualquer data, para contribuições que sejam necessárias para cobrir (a) qualquer insuficiência existente por serviços passados na base do financiamento mínimo, e (b) futuros serviços.

19 As contribuições para cobrir qualquer insuficiência existente na base do financiamento mínimo a respeito de serviços já recebidos não afectam contribuições futuras para serviços futuros, mas podem dar origem a um passivo, de acordo com os parágrafos 23–26.

20 Se houver um requisito de financiamento mínimo para contribuições relacionadas com serviços futuros, o benefício económico disponível como redução em futuras contribuições é a soma de:

(a) qualquer quantia que reduza os futuros requisitos de financiamento mínimo para contribuições relativas a serviços futuros pelo facto de a entidade ter procedido a um pagamento antecipado (ou seja, ter pago essa quantia antes da data exigida); e

(b) o futuro custo do serviço estimado para cada período, de acordo com os parágrafos 16 e 17, menos as contribuições estimadas do financiamento mínimo necessárias para serviços futuros nesses

períodos, caso não ocorra qualquer pagamento antecipado como descrito em (a).

21 Uma entidade deverá estimar as contribuições do financiamento mínimo futuras necessárias para os serviços futuros tomando em consideração o efeito de qualquer excedente determinado na base do requisito do financiamento mínimo mas excluindo o pagamento antecipado descrito no parágrafo 20(a). Uma entidade deverá usar pressupostos consistentes com a base de financiamento mínimo e, relativamente a quaisquer factores não especificados por essa base, pressupostos consistentes com os usados para determinar a obrigação de benefício definido e com a situação que exista no final do período de relato, tal como determinado pela IAS 19. A estimativa deverá incluir quaisquer alterações esperadas como resultado de a entidade pagar as contribuições mínimas no momento em que são devidas. Contudo, a estimativa não deverá incluir o efeito de alterações esperadas nos termos e condições da base do financiamento mínimo que não estejam substancialmente adoptadas ou contratualmente acordadas no final do período de relato.

22 Quando uma entidade determina a quantia descrita no parágrafo 20(b), se as contribuições futuras do financiamento mínimo relativas a serviços futuros excederem o custo do serviço futuro nos termos da IAS 19 num determinado período, o valor desse excesso reduz a quantia do benefício económico disponível como redução em contribuições futuras. Porém, a quantia referida no parágrafo 20(b) nunca pode ser inferior a zero.

Quando é que um requisito de financiamento mínimo pode dar origem a um passivo

23 Se uma entidade tiver a obrigação, ao abrigo de um requisito de financiamento mínimo, de pagar contribuições para cobrir uma insuficiência existente na base do financiamento mínimo relativamente a serviços já recebidos, a entidade deverá determinar se as contribuições a pagar ficarão disponíveis como restituição ou como redução em contribuições futuras depois de serem pagas ao plano.

24 Na medida em que as contribuições a pagar não ficarão disponíveis depois de serem pagas ao plano, a entidade deverá reconhecer um passivo quando a obrigação surgir. O passivo deverá reduzir o activo de benefício definido líquido ou aumentar o passivo de benefício definido líquido, de modo que nenhum ganho ou perda seja esperado em resultado da aplicação do parágrafo 64 da IAS 19 quando as contribuições forem pagas.

25– [Eliminados]
26

Data de eficácia

27 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2008. É permitida a aplicação antecipada.

27A A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 26. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

27B O documento *Pré-pagamento de um requisito de financiamento mínimo* adicionou o parágrafo 3A e emendou os parágrafos 16-18 e 20-22. Uma entidade deve aplicar essas emendas a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2011. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

27C A IAS 19 (como emendada em 2011) emendou os parágrafos 1, 6, 17 e 24 e eliminou os parágrafos 25 e 26. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IAS 19 (como emendada em 2011).

Transição

28 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação desde o início do primeiro período apresentado nas primeiras demonstrações financeiras às quais se aplique a Interpretação. Uma entidade deve reconhecer qualquer ajustamento inicial resultante da aplicação desta Interpretação nos resultados retidos no início desse período.

29 Uma entidade deve aplicar as emendas constantes dos parágrafos 3A, 16-18 e 20-22 desde o início do primeiro período comparativo apresentado nas primeiras demonstrações financeiras às quais a entidade aplique a presente Interpretação. Se uma entidade já tinha aplicado a presente interpretação antes de aplicar as emendas, deve reconhecer o ajustamento resultante da aplicação dessas emendas nos resultados retidos no início do primeiro período comparativo apresentado.

Interpretação IFRIC 16
Coberturas de um Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES 1
ÂMBITO 7
QUESTÕES 9
CONSENSO 10
Natureza do risco coberto e quantia do item coberto relativamente aos quais possa ser designado um relacionamento de cobertura 10
Onde é que o instrumento de cobertura pode ser detido 14
Alienação de uma unidade operacional estrangeira coberta 16
DATA DE EFICÁCIA 18
TRANSIÇÃO 19

Interpretação IFRIC 16
Coberturas de um Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira

Referências

- IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*
- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*

Antecedentes

1 Muitas entidades que relatam têm investimentos em unidades operacionais estrangeiras (tal como definido no parágrafo 8 da IAS 21). Essas unidades operacionais estrangeiras podem ser subsidiárias, associadas, empreendimentos conjuntos ou sucursais. A IAS 21 exige que uma entidade determine a moeda funcional de cada uma das suas unidades operacionais estrangeiras como a moeda do contexto económico principal dessa unidade operacional. Quando transpuser os resultados e a posição financeira de uma unidade operacional estrangeira para uma moeda de apresentação, a entidade é obrigada a reconhecer diferenças cambiais em outro rendimento integral até alienar a unidade operacional estrangeira.

2 A contabilidade de cobertura do risco cambial decorrente de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira apenas se aplica quando os activos líquidos dessa unidade operacional estrangeira forem incluídos nas demonstrações financeiras. [1] O item coberto devido ao risco cambial decorrente do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira pode ser uma quantia de activos líquidos igual ou inferior à quantia escriturada dos activos líquidos da unidade operacional estrangeira.

3 A IFRS 9 exige a designação de um item coberto elegível e de instrumentos de cobertura elegíveis num relacionamento de contabilidade de cobertura. Se

1 Será este o caso das demonstrações financeiras consolidadas, das demonstrações financeiras nas quais os investimentos tais como associadas ou empreendimentos conjuntos são contabilizados utilizando o método da equivalência patrimonial e das demonstrações financeiras que incluem uma sucursal ou uma operação conjunta conforme definido na IFRS 11 *Acordos Conjuntos*.

houver um relacionamento de cobertura designado, no caso da cobertura de um investimento líquido, o ganho ou perda decorrente do instrumento de cobertura que seja determinado como cobertura eficaz do investimento líquido é reconhecido em outro rendimento integral e é incluído em conjunto com as diferenças cambiais decorrentes da transposição dos resultados e posição financeira da unidade operacional estrangeira.

4 Uma entidade com muitas unidades operacionais estrangeiras pode ser exposta a uma série de riscos cambiais. Esta Interpretação dá orientações sobre a identificação dos riscos cambiais que são elegíveis como risco coberto na cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira.

5 A IFRS 9 permite que uma entidade designe um instrumento financeiro derivado ou não derivado (ou uma combinação de instrumentos financeiros derivados e não derivados) como instrumentos de cobertura para o risco cambial. Esta Interpretação dá orientações sobre as situações, dentro de um grupo, em que os instrumentos de cobertura que sejam coberturas de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira possam ser elegíveis para contabilidade de cobertura.

6 A IAS 21 e a IFRS 9 exigem que as quantias acumuladas reconhecidas em outro rendimento integral, tanto das diferenças cambiais decorrentes da transposição dos resultados e da posição financeira da unidade operacional estrangeira como do ganho ou perda decorrente do instrumento de cobertura que seja determinado como cobertura eficaz do investimento líquido, sejam reclassificadas do capital próprio para os resultados como ajustamento de reclassificação quando a empresa-mãe alienar a unidade operacional estrangeira. Esta Interpretação dá orientações sobre a forma como uma entidade deve determinar as quantias a serem reclassificadas do capital próprio para os resultados tanto para o instrumento de cobertura como para o item coberto.

Âmbito

7 Esta Interpretação aplica-se a uma entidade que cubra o risco cambial decorrente dos seus investimentos líquidos em unidades operacionais

estrangeiras e queira eleger-se para contabilidade de cobertura de acordo com a IFRS 9. Por conveniência, esta Interpretação refere-se a este tipo de entidade como uma empresa-mãe e às demonstrações financeiras nas quais se incluem os activos líquidos de unidades operacionais estrangeiras como demonstrações financeiras consolidadas. Todas as referências a uma empresa-mãe aplicam-se igualmente a uma entidade que tenha um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira que seja um empreendimento conjunto, uma associada ou uma sucursal.

8 Esta Interpretação aplica-se apenas a coberturas de investimentos líquidos em unidades operacionais estrangeiras não devendo ser aplicada por analogia a outros tipos de contabilidade de cobertura.

Questões

9 Os investimentos em unidades operacionais estrangeiras podem ser detidos directamente por uma empresa-mãe ou indirectamente pela sua subsidiária ou subsidiárias. As questões tratadas nesta Interpretação são:

(a) *a natureza do risco coberto e a quantia do item coberto relativamente aos quais possa ser designado um relacionamento de cobertura:*

(i) se a empresa-mãe pode designar como risco coberto apenas as diferenças cambiais decorrentes de uma diferença entre as moedas funcionais da empresa-mãe e da sua unidade operacional estrangeira, ou se pode também designar como risco coberto as diferenças cambiais decorrentes da diferença entre a moeda de apresentação das demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe e a moeda funcional da unidade operacional estrangeira;

(ii) se a empresa-mãe detiver a unidade operacional estrangeira indirectamente, se o risco coberto pode incluir apenas as diferenças cambiais decorrentes de diferenças nas moedas funcionais entre a unidade operacional estrangeira e a sua empresa-mãe imediata, ou se o risco coberto também pode incluir quaisquer diferenças cambiais entre a moeda funcional da unidade operacional estrangeira e qualquer empresa-mãe intermédia ou final (isto é, se o facto de o investimento

líquido na unidade operacional estrangeira ser detido através de uma empresa-mãe intermédia afecta o risco económico para a empresa-mãe final).

(b) *onde dentro de um grupo pode ser detido o instrumento de cobertura:*

(i) se só é possível estabelecer um relacionamento de contabilidade de cobertura elegível se a entidade que cobrir o seu investimento líquido é parte do instrumento de cobertura ou se qualquer entidade do grupo, independentemente da sua moeda funcional, pode deter o instrumento de cobertura;

(ii) se a natureza do instrumento de cobertura (derivado ou não derivado) ou o método de consolidação afecta a avaliação da eficácia de cobertura;

(c) *que quantias devem ser reclassificadas do capital próprio para os resultados como ajustamentos de reclassificação no momento da alienação da unidade operacional estrangeira:*

(i) quando uma unidade operacional estrangeira que tenha sido coberta for alienada, que quantias da reserva de transposição de moeda estrangeira da empresa-mãe relativamente ao instrumento de cobertura e relativamente a essa unidade operacional estrangeira devem ser reclassificadas do capital próprio para os resultados nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe;

(ii) se o método de consolidação afecta a determinação das quantias a serem reclassificadas do capital próprio para os resultados.

Consenso

Natureza do risco coberto e quantia do item coberto relativamente aos quais possa ser designado um relacionamento de cobertura

10 A contabilidade de cobertura só pode ser aplicada às diferenças cambiais que surjam entre a moeda funcional da unidade operacional estrangeira e a moeda funcional da empresa-mãe.

11 Numa cobertura dos riscos cambiais decorrentes de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, o item coberto pode ser uma quantia de activos líquidos igual ou inferior à quantia escriturada dos activos líquidos da unidade operacional estrangeira nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa mãe. A quantia escriturada dos activos líquidos de uma unidade operacional estrangeira que possa ser designada como o item coberto nas demonstrações financeiras consolidadas de uma empresa-mãe depende do facto de uma empresa-mãe de nível inferior da unidade operacional estrangeira ter aplicado a contabilidade de cobertura à totalidade ou a uma parte dos activos líquidos dessa unidade operacional estrangeira e de essa contabilidade ter sido mantida nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe.

12 O risco coberto pode ser designado como a exposição cambial que surja entre a moeda funcional da unidade operacional estrangeira e a moeda funcional de qualquer empresa-mãe (a empresa-mãe imediata, intermédia ou final) dessa unidade operacional estrangeira. O facto de o investimento líquido ser detido através de uma empresa-mãe intermédia não afecta a natureza do risco económico decorrente da exposição cambial à empresa mãe final.

13 Uma exposição ao risco cambial decorrente de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira pode ser elegível para contabilidade de cobertura apenas uma vez nas demonstrações financeiras consolidadas. Por isso, se os mesmos activos líquidos de uma unidade operacional estrangeira forem cobertos por mais de uma empresa-mãe de um grupo (por exemplo, tanto por uma empresa-mãe directa como por uma indirecta) para o mesmo risco, apenas um relacionamento de cobertura é elegível para contabilidade de cobertura nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe final. Um relacionamento de cobertura designado por uma empresa-mãe nas suas demonstrações financeiras consolidadas não tem de ser mantido por outra empresa mãe de nível superior. Contudo, se não for mantido pela empresa-mãe de nível superior, a contabilidade de cobertura aplicada pela empresa-mãe de nível inferior tem de ser revertida antes de a contabilidade de cobertura da empresa-mãe de nível superior ser reconhecida.

Onde é que o instrumento de cobertura pode ser detido

14 Um instrumento derivado ou não derivado (ou uma combinação de instrumentos derivados e não derivados) pode ser designado como instrumento de cobertura numa cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira. O(s) instrumento(s) de cobertura pode(m) ser detido(s) por qualquer entidade ou entidades de um grupo, desde que sejam satisfeitos os requisitos de designação, documentação e eficácia do parágrafo 6.4.1 da IFRS 9 relacionados com a cobertura de um investimento líquido. Em particular, a estratégia de cobertura do grupo deve estar claramente documentada devido à possibilidade de diferentes designações a diferentes níveis do grupo.

15 Para efeitos de avaliar a eficácia, a alteração no valor do instrumento de cobertura relativamente ao risco cambial é calculada por referência à moeda funcional da empresa-mãe em função da qual é mensurado o risco coberto, de acordo com a documentação da contabilidade de cobertura. Dependendo de onde o instrumento de cobertura seja detido, na ausência de contabilidade de cobertura, a alteração total no valor pode ser reconhecida nos resultados, em outro rendimento integral ou em ambos. Porém, a avaliação da eficácia não é afectada conforme a alteração no valor do instrumento de cobertura seja reconhecida nos resultados ou em outro rendimento integral. Como parte da aplicação da contabilidade de cobertura, a parte efectiva total da alteração é incluída em outro rendimento integral. A avaliação da eficácia não é afectada conforme o instrumento de cobertura seja um instrumento derivado ou não derivado nem é afectada pelo método de consolidação.

Alienação de uma unidade operacional estrangeira coberta

16 Quando uma unidade operacional estrangeira que tenha sido coberta for alienada, a quantia reclassificada da reserva de transposição de moeda estrangeira para os resultados como ajustamento de reclassificação nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe relativamente ao instrumento de cobertura é a quantia que o parágrafo 6.5.14 da IFRS 9 exige que seja identificada. Essa quantia é o ganho ou perda acumulado decorrente

do instrumento de cobertura que foi determinado como sendo uma cobertura eficaz.

17 A quantia reclassificada da reserva de transposição de moeda estrangeira para os resultados nas demonstrações financeiras consolidadas de uma empresa-mãe relativamente ao investimento líquido nessa unidade operacional estrangeira de acordo com o parágrafo 48 da IAS 21 é a quantia incluída na reserva de transposição de moeda estrangeira dessa empresa-mãe relativamente a essa unidade operacional estrangeira. Nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe final, a quantia líquida agregada reconhecida na reserva de transposição de moeda estrangeira relativamente a todas as unidades operacionais estrangeiras não é afectada pelo método de consolidação. Porém, conforme a empresa-mãe final use o método de consolidação directo ou o método de consolidação passo a passo [2] a quantia incluída na sua reserva de transposição de moeda estrangeira relativamente a uma unidade operacional estrangeira individual pode ser afectada. O uso do método de consolidação passo a passo pode resultar na reclassificação para os resultados de uma quantia diferente da usada para determinar a eficácia de cobertura. Esta diferença pode ser eliminada determinando a quantia relacionada com essa unidade operacional estrangeira que teria resultado se tivesse sido usado o método de consolidação directo. A IAS 21 não exige este ajustamento. Contudo, é uma opção de política contabilística que deve ser seguida consistentemente para todos os investimentos líquidos.

Data de eficácia

18 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Outubro de 2008. Uma entidade deve aplicar a emenda no parágrafo 14 feita pelo documento *Melhorias Introduzidas nas IFRS* emitido em Abril de 2009 aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação antecipada de ambas. Se uma entidade aplicar

2 O método directo é o método de consolidação pelo qual as demonstrações financeiras da unidade operacional estrangeira são transpostas directamente para a moeda funcional da empresa-mãe final. O método passo a passo é o método de consolidação pelo qual as demonstrações financeiras da unidade operacional estrangeira são pela primeira vez transpostas para a moeda funcional de quaisquer empresas-mãe intermédias e depois transpostas para a moeda funcional da empresa-mãe final (ou para a moeda de apresentação se for diferente).

esta Interpretação a um período com início antes de 1 Outubro 2008, ou a emenda feita no parágrafo 14 antes de 1 de Julho de 2009, deve divulgar esse facto.

18A [Eliminado]

18B A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 3, 5–7, 14, 16, AG1 e AG8 e eliminou o parágrafo 18A. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Transição

19 A IAS 8 especifica como uma entidade aplica uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Interpretação. Não é exigido a uma entidade que se conforme com esses requisitos quando aplicar a Interpretação pela primeira vez. Se uma entidade tiver designado um instrumento de cobertura como uma cobertura de um investimento líquido mas a cobertura não satisfizer as condições da contabilidade de cobertura nesta Interpretação, a entidade deve aplicar a IAS 39 para descontinuar essa contabilidade de cobertura prospectivamente.

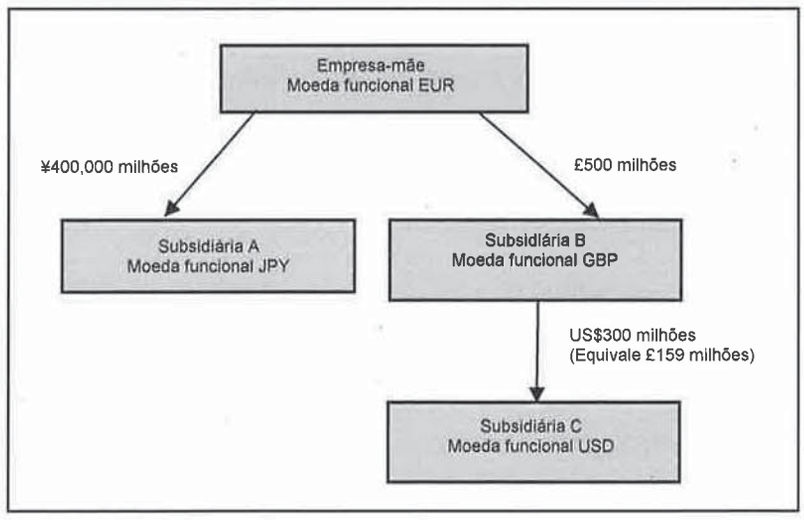
Apêndice
Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante da Interpretação.

AG1 Este apêndice ilustra a aplicação da Interpretação usando a estrutura empresarial ilustrada abaixo. Em todos os casos, os relacionamentos de cobertura descritos seriam testados quanto à eficácia de acordo com a IFRS 9, embora esses testes não sejam abordados neste apêndice. A Empresa-Mãe, sendo a empresa-mãe final, apresenta as suas demonstrações financeiras consolidadas na sua moeda funcional do euro (EUR). Cada uma das subsidiárias é totalmente detida. O investimento líquido de £500 milhões da Empresa-Mãe na Subsidiária B [moeda funcional libra esterlina (GBP)] inclui o equivalente de £159 milhões do investimento líquido de US$300 milhões da Subsidiária B na Subsidiária C [moeda funcional dólares norte-americanos (USD)]. Por outras palavras, os activos líquidos da Subsidiária B que não sejam o seu investimento na Subsidiária C equivalem a £341 milhões.

Natureza do risco coberto relativamente ao qual possa ser designado um relacionamento de cobertura (parágrafos 10-13)

AG2 A Empresa-Mãe pode cobrir o seu investimento líquido em cada uma das Subsidiárias A, B e C para o risco cambial entre as respectivas moedas funcionais (iene japonês (JPY), libra esterlina e dólar norte-americano e o euro. Além disso, a Empresa-Mãe pode cobrir o risco cambial USD/GBP entre as moedas funcionais da Subsidiária B e da Subsidiária C. Nas suas



demonstrações financeiras consolidadas, a Subsidiária B pode cobrir o seu investimento líquido na Subsidiária C para o risco cambial entre as suas moedas funcionais do dólar norte-americano e da libra esterlina. Nos exemplos que se seguem, o risco designado é o risco cambial à vista porque os instrumentos de cobertura não são derivados. Se os instrumentos de cobertura fossem contratos a prazo, a Empresa-Mãe poderia designar o risco cambial a prazo.

Quantia do item coberto relativamente ao qual possa ser designado um relacionamento de cobertura (parágrafos 10–13)

AG3 A Empresa-Mãe pretende cobrir o risco cambial decorrente do seu investimento líquido na Subsidiária C. Vamos assumir que a Subsidiária A tem um empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões. Os activos líquidos da Subsidiária A no início do período de relato correspondem a ¥400 000 milhões, incluindo os proventos do empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões.

AG4 O item coberto pode ser uma quantia de activos líquidos igual ou inferior à quantia escriturada do investimento líquido da Empresa-Mãe na Subsidiária C (US$300 milhões) nas suas demonstrações financeiras consolidadas. Nas suas demonstrações financeiras consolidadas, a Empresa-Mãe pode designar o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A como uma cobertura do risco cambial à vista EUR/USD associado ao seu investimento líquido nos US$300 milhões de activos líquidos da Subsidiária C. Neste caso, tanto a diferença cambial EUR/USD sobre o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A como a diferença cambial EUR/USD sobre o investimento líquido de US$300 milhões na Subsidiária C são incluídas na reserva de transposição de moeda estrangeira nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe após a aplicação da contabilidade de cobertura.

AG5 Na ausência de contabilidade de cobertura, a diferença cambial USD/EUR total sobre o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A seria reconhecida nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe da seguinte forma:

- alteração na taxa de câmbio à vista USD/JPY, transposta para euros, nos resultados, e
- alteração na taxa de câmbio à vista JPY/EUR em outro rendimento integral.

Em vez da designação no parágrafo AG4, nas suas demonstrações financeiras consolidadas, a Empresa-Mãe pode designar o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A como cobertura do risco cambial à vista GBP/USD entre a Subsidiária C e a Subsidiária B. Neste caso, a diferença cambial USD/EUR total sobre o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A seria então reconhecida nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe da seguinte forma:

- a alteração na taxa de câmbio à vista GBP/USD na reserva de transposição de moeda estrangeira relativa à Subsidiária C,
- alteração na taxa de câmbio à vista GBP/JPY, transposta para euros, nos resultados, e
- alteração na taxa de câmbio à vista JPY/EUR em outro rendimento integral.

AG6 A Empresa-Mãe não pode designar o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A como cobertura tanto do risco cambial à vista EUR/USD como do risco cambial à vista GBP/ /USD nas suas demonstrações financeiras consolidadas. Um único instrumento de cobertura pode cobrir o mesmo risco designado apenas uma vez. A Subsidiária B não pode aplicar contabilidade de cobertura às suas demonstrações financeiras consolidadas porque o instrumento de cobertura é detido fora do grupo que integra a Subsidiária B e a Subsidiária C.

Onde, dentro de um grupo, pode ser detido o instrumento de cobertura (parágrafos 14 e 15)?

AG7 Conforme indicado no parágrafo AG5, a alteração total no valor relativamente ao risco cambial do empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A seria registada tanto nos resultados (risco à vista USD/JPY) como em outro rendimento integral (risco à vista EUR/JPY) nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe na ausência de contabilidade de cobertura. Ambas as quantias são incluídas para efeitos de

avaliação da eficácia da cobertura designada no parágrafo AG4 porque a alteração no valor tanto do instrumento de cobertura como do item coberto é calculada por referência à moeda funcional do euro da Empresa-Mãe contra a moeda funcional do dólar norte-americano da Subsidiária C, de acordo com a documentação de cobertura. O método de consolidação (isto é, o método directo ou o método passo a passo) não afecta a avaliação da eficácia da cobertura.

Quantias reclassificadas para os resultados no momento da alienação de uma unidade operacional estrangeira (parágrafos 16 e 17)

AG8 Quando a Subsidiária C for alienada, as quantias reclassificadas da sua reserva de transposição de moeda estrangeira (RTME) para os resultados nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe são:

(a) a respeito do empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões da Subsidiária A, a quantia que a IFRS 9 exige que seja identificada, isto é, a alteração total no valor relativamente ao risco cambial que foi reconhecido em outro rendimento integral como a parte eficaz da cobertura; e

(b) a respeito do investimento líquido de US$300 milhões na Subsidiária C, a quantia determinada pelo método de consolidação da entidade. Se a Empresa-Mãe usar o método directo, a sua RTME relativamente à Subsidiária C será determinada directamente pela taxa de câmbio EUR/USD. Se a Empresa-Mãe usar o método passo a passo, a sua RTME relativamente à Subsidiária C será determinada pela RTME reconhecida pelo facto de a Subsidiária B reflectir a taxa de câmbio GBP/USD, transposta para a moeda funcional da Empresa-Mãe usando a taxa de câmbio EUR/GBP. O facto de a Empresa-Mãe ter usado o método de consolidação passo a passo em períodos anteriores não a obriga nem a impede de determinar a quantia de RTME a ser reclassificada quando alienar a Subsidiária C como a quantia que teria reconhecido se tivesse sempre usado o método directo, dependendo da sua política contabilística.

Cobertura a mais de uma unidade operacional estrangeira (parágrafos 11, 13 e 15)

AG9 Os exemplos que se seguem ilustram que, nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe, o risco que pode ser coberto é sempre o risco entre a sua moeda funcional (euro) e as moedas funcionais das Subsidiárias B e C. Independentemente da forma como as coberturas são designadas, as quantias máximas que podem ser coberturas eficazes a incluir na reserva de transposição de moeda estrangeira nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe quando ambas as unidades operacionais estrangeiras estiverem cobertas são US$300 milhões para o risco EUR/USD e £341 milhões para o risco EUR/GBP. Outras alterações no valor devido a alterações nas taxas de câmbio são incluídas nos resultados consolidados da Empresa-Mãe. Obviamente, seria possível à Empresa-Mãe designar US$300 milhões apenas por alterações na taxa de câmbio à vista USD/GBP ou £500 milhões apenas por alterações na taxa de câmbio à vista GBP/EUR.

A Empresa-Mãe detém instrumentos de cobertura tanto em USD como em GBP

AG10 A Empresa-Mãe pode querer cobrir o risco cambial em relação com os seus investimentos líquidos tanto na Subsidiária B como na Subsidiária C. Vamos assumir que a Empresa-Mãe detém instrumentos de cobertura adequados denominados em dólares norte-americanos e libras esterlinas que poderia designar como coberturas dos seus investimentos líquidos na Subsidiária B e na Subsidiária C. As designações que a Empresa-Mãe pode fazer nas suas demonstrações financeiras consolidadas incluem, entre outras, as seguintes:

(a) Instrumento de cobertura de US$300 milhões designado como cobertura do investimento líquido de US$300 milhões na Subsidiária C sendo o risco a exposição cambial à vista (EUR/USD) entre a Empresa-Mãe e a Subsidiária C e até ao instrumento de cobertura de £341 milhões designado como cobertura do investimento líquido de £341 milhões na Subsidiária B sendo o risco a exposição cambial à vista (EUR/GBP) entre a Empresa-Mãe e a Subsidiária B;

(b) Instrumento de cobertura de US$300 milhões designado como cobertura do investimento líquido de US$300 milhões na Subsidiária

C sendo o risco a exposição cambial à vista (GBP/USD) entre a Subsidiária B e a Subsidiária C e até ao instrumento de cobertura de £500 milhões como cobertura do investimento líquido de £500 milhões na Subsidiária B sendo o risco a exposição cambial à vista (EUR/GBP) entre a Empresa-Mãe e a Subsidiária B.

AG11 O risco EUR/USD decorrente do investimento líquido da Empresa-Mãe na Subsidiária C é um risco diferente do risco EUR/GBP decorrente do investimento líquido da Empresa-Mãe na Subsidiária B. Porém, no caso descrito no parágrafo AG10(a), pelo facto de designar o instrumento de cobertura em USD que detém, a Empresa-Mãe já cobriu totalmente o risco EUR/USD decorrente do seu investimento líquido na Subsidiária C. Se a Empresa-Mãe também designou um instrumento em GBP que detém como cobertura do seu investimento líquido de £500 milhões na Subsidiária B, £159 milhões desse investimento líquido, representando o equivalente em GBP do seu investimento líquido em USD na Subsidiária C, seriam cobertos duas vezes pelo risco GBP/EUR nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe.

AG12 No caso descrito no parágrafo AG10(b), se a Empresa-Mãe designar o risco coberto como a exposição cambial à vista (GBP/USD) entre a Subsidiária B e a Subsidiária C, apenas a parte GBP/USD da alteração no valor do seu instrumento de cobertura de US$300 milhões é incluída na reserva de transposição de moeda estrangeira da Empresa-Mãe relativa à Subsidiária C. O restante da alteração (equivalente à alteração GBP/EUR nos £159 milhões) é incluído nos resultados consolidados da Empresa-Mãe, tal como no parágrafo AG5. Dado que a designação do risco USD/GBP entre as Subsidiárias B e C não inclui o risco GBP/EUR, a Empresa-Mãe também consegue designar até £500 milhões do seu investimento líquido na Subsidiária B sendo o risco a exposição cambial à vista (GBP/EUR) entre a Empresa-Mãe e a Subsidiária B.

A Subsidiária B detém o instrumento de cobertura em USD

AG13 Vamos assumir que a Subsidiária B detém US$300 milhões em dívida externa, cujos proventos foram transferidos para a Empresa-Mãe através de um

empréstimo inter-grupo denominado em libras esterlinas. Dado que tanto os seus activos como passivos aumentaram £159 milhões, os activos líquidos da Subsidiária B permanecem inalterados. A Subsidiária B poderia designar a dívida externa como cobertura do risco GBP/USD do seu investimento líquido na Subsidiária C nas suas demonstrações financeiras consolidadas. A Empresa-Mãe poderia manter a designação da Subsidiária B desse instrumento de cobertura como cobertura do seu investimento líquido de US$300 milhões na Subsidiária C para o risco GBP/USD (ver o parágrafo 13) e a Empresa- -Mãe poderia designar o instrumento de cobertura em GBP que detém como cobertura de todo o seu investimento líquido de £500 milhões na Subsidiária B. A primeira cobertura, designada pela Subsidiária B, seria avaliada por referência à moeda funcional da Subsidiária B (libras esterlinas) e a segunda cobertura, designada pela Empresa-Mãe, seria avaliada por referência à moeda funcional da Empresa-Mãe (euros). Neste caso, apenas o risco GBP/USD decorrente do investimento líquido da Empresa-Mãe na Subsidiária C foi coberto nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe pelo instrumento de cobertura em USD e não a totalidade do risco EUR/USD. Portanto, a totalidade do risco EUR/GBP decorrente do investimento líquido de £500 milhões da Empresa-Mãe na Subsidiária B pode ser coberto nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe.

AG14 Todavia, a contabilização do empréstimo de £159 milhões da Empresa-Mãe a pagar à Subsidiária B também tem de ser considerada. Se o empréstimo a pagar da Empresa-Mãe não for considerado como parte integrante do seu investimento líquido na Subsidiária B por não satisfazer as condições estipuladas no parágrafo 15 da IAS 21, a diferença cambial GBP/EUR decorrente da sua transposição seria incluída nos resultados consolidados da Empresa-Mãe. Se o empréstimo de £159 milhões a pagar à Subsidiária B for considerado como parte integrante do investimento líquido da Empresa-Mãe, esse investimento líquido seria apenas de £341 milhões e a quantia que a Empresa-Mãe poderia designar como o item coberto para o risco GBP/EUR seria reduzida de £500 milhões para £341 milhões, em conformidade.

AG15 Se a Empresa-Mãe revertesse o relacionamento de cobertura designado pela Subsidiária B, a Empresa-Mãe poderia designar o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões detido pela Subsidiária B como cobertura do seu

investimento líquido de US$300 milhões na Subsidiária C para o risco EUR/USD e designar o instrumento de cobertura em GBP que ela própria detém como cobertura de apenas um máximo de £341 milhões do investimento líquido na Subsidiária B. Neste caso, a eficácia de ambas as coberturas seria calculada por referência à moeda funcional da Empresa-Mãe (euro). Consequentemente, tanto a alteração USD/GBP no valor do empréstimo contraído no exterior detido pela Subsidiária B como a alteração GBP/EUR no valor do empréstimo da Empresa-Mãe a pagar à Subsidiária B (equivalente a USD/EUR no total) seriam incluídas na reserva de transposição de moeda estrangeira nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe. Dado que a Empresa-Mãe já cobriu totalmente o risco EUR/USD decorrente do seu investimento líquido na Subsidiária C, ela só pode cobrir até ao máximo de £341 milhões para o risco EUR/GBP do seu investimento líquido na Subsidiária B.

Interpretação IFRIC 17
Distribuições aos Proprietários de Activos Distintos de Dinheiro

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES ····· 1
ÂMBITO ····· 3
QUESTÕES ····· 9
CONSENSO ····· 10
Quando deve ser reconhecido um dividendo a pagar ····· 10
Mensuração de um dividendo a pagar ····· 11
Contabilização de qualquer diferença entre a quantia escriturada dos activos distribuídos e a quantia escriturada do dividendo a pagar quando uma entidade liquida os dividendos a pagar ····· 14
Apresentação e divulgações ····· 15
DATA DE EFICÁCIA ····· 18

Interpretação IFRIC 17
Distribuições aos Proprietários de Activos Distintos de Dinheiro

Referências

- IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (como revista em 2008)
- IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*
- IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*
- IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*
- IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*
- IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007)
- IAS 10 *Acontecimentos após o Período de Relato*

Antecedentes

1 Por vezes, uma entidade distribui dividendos aos seus proprietários [1], agindo nessa qualidade, sob a forma de activos distintos de dinheiro. Nessas situações, uma entidade também pode dar aos seus proprietários a opção de receberem ou activos distintos de dinheiro ou uma alternativa a dinheiro. O IFRIC recebeu pedidos de orientação sobre a forma como uma entidade deve contabilizar estas distribuições.

2 As Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) não dão orientação sobre a forma como uma entidade deve mensurar as distribuições aos seus proprietários (comumente referidas como dividendos). A IAS 1 exige que uma entidade apresente detalhes sobre os dividendos reconhecidos como distribuições aos proprietários, na demonstração das alterações no capital próprio ou nas notas às demonstrações financeiras.

1 O parágrafo 7 da IAS 1 define proprietários como detentores de instrumentos classificados como capital próprio.

Âmbito

3 Esta Interpretação aplica-se aos seguintes tipos de distribuições não recíprocas de activos por parte de uma entidade aos seus proprietários agindo nessa qualidade:

(a) distribuições de activos distintos de dinheiro (por exemplo, itens do activo fixo tangível, actividades empresariais tal como definidas na IFRS 3, interesses de propriedade noutra entidade ou grupos para alienação tal como definidos na IFRS 5); e

(b) distribuições que dão aos proprietários a opção de receberem ou activos distintos de dinheiro ou uma alternativa a dinheiro.

4 Esta Interpretação apenas se aplica a distribuições em que todos os proprietários da mesma classe de instrumentos de capital próprio são tratados de forma igual.

5 Esta Interpretação não se aplica a uma distribuição de um activo distinto de dinheiro que, em última análise, é controlado pela mesma parte ou partes antes e depois da distribuição. Esta exclusão aplica-se às demonstrações financeiras separadas, individuais e consolidadas de uma entidade que faça a distribuição.

6 De acordo com o parágrafo 5, esta Interpretação não se aplica quando o activo distinto de dinheiro é em última análise controlado pelas mesmas partes tanto antes como depois da distribuição. O parágrafo B2 da IFRS 3 estabelece que "deve considerar-se um grupo de indivíduos como estando a controlar uma entidade quando, como resultado de acordos contratuais, tiver colectivamente o poder de gerir as suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter benefícios das suas actividades.". Assim, para que uma distribuição esteja excluída do âmbito desta Interpretação com base no facto de que ambas as partes controlam o activo tanto antes como depois da distribuição, um grupo de accionistas individuais que recebam a distribuição tem de ter, como resultado de acordos contratuais, esse poder colectivo final sobre a entidade que faz a distribuição.

7 De acordo com o parágrafo 5, esta Interpretação não se aplica quando uma entidade distribui alguns dos seus interesses de propriedade numa subsidiária

mas mantém o controlo da mesma. A entidade que efectua uma distribuição da qual resulta o reconhecimento, pela sua parte, de um interesse que não controla na sua subsidiária deve contabilizar a distribuição de acordo com a IFRS 10.

8 Esta Interpretação apenas trata da contabilização por parte de uma entidade relativamente a uma distribuição de activos distintos de dinheiro, não tratando da contabilização realizada pelos accionistas que recebem essa distribuição.

Questões

9 Quando uma entidade declara uma distribuição e tem uma obrigação de distribuir os activos em causa aos seus proprietários, deve reconhecer um passivo pelo dividendo a pagar. Consequentemente, esta Interpretação trata das seguintes questões:

(a) Quando é que uma entidade deve reconhecer o dividendo a pagar?

(b) Como é que uma entidade deve mensurar o dividendo a pagar?

(c) Quando uma entidade liquida o dividendo a pagar, como é que deve contabilizar qualquer diferença entre a quantia escriturada dos activos distribuídos e a quantia escriturada do dividendo a pagar?

Consenso

Quando deve ser reconhecido um dividendo a pagar

10 A responsabilidade de pagar um dividendo deve ser reconhecida quando o dividendo estiver adequadamente autorizado e já não estiver sujeito ao critério da entidade, o que corresponde à data em que:

(a) a declaração do dividendo, por exemplo, pela gerência ou pelo conselho de administração, é aprovada pela autoridade relevante, por exemplo, os accionistas, se a jurisdição exigir essa aprovação, ou

(b) o dividendo é declarado, por exemplo, pela gerência ou pelo conselho de administração, se a jurisdição não exigir qualquer outra aprovação.

Mensuração de um dividendo a pagar

11 Uma entidade deve mensurar uma responsabilidade pela distribuição de activos distintos de dinheiro como dividendo aos seus proprietários pelo justo valor dos activos a distribuir..

12 Se uma entidade der aos seus proprietários a opção de receberem um activo distinto de dinheiro ou outra alternativa a dinheiro, a entidade deve estimar o dividendo a pagar considerando, tanto o justo valor de cada alternativa como a probabilidade associada à escolha pelos proprietários de cada alternativa.

13 No final de cada período de relato e à data de liquidação, a entidade deve rever e ajustar a quantia escriturada do dividendo a pagar, e quaisquer alterações na quantia escriturada do dividendo a pagar devem ser reconhecidas no capital próprio como ajustamentos à quantia da distribuição.

Contabilização de qualquer diferença entre a quantia escriturada dos activos distribuídos e a quantia escriturada do dividendo a pagar quando uma entidade liquida os dividendos a pagar

14 Quando uma entidade liquida os dividendos a pagar, deve reconhecer nos resultados qualquer eventual diferença entre a quantia escriturada dos activos distribuídos e a quantia escriturada do dividendo a pagar.

Apresentação e divulgações

15 Uma entidade deve apresentar a diferença descrita no parágrafo 14 numa linha separada dos resultados.

16 Quando aplicável, uma entidade deve divulgar as seguintes informações:

(a) a quantia escriturada do dividendo a pagar no início e no fim do período; e

(b) o aumento ou a redução na quantia escriturada reconhecida no período, de acordo com o parágrafo 13, como resultado de uma alteração no justo valor dos activos a distribuir.

17 Se, após o fim de um período de relato mas antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, uma entidade declarar como dividendo para distribuir um activo distinto de dinheiro, deve divulgar:

(a) a natureza do activo a distribuir;

(b) a quantia escriturada do activo a distribuir no final do período de relato; e

(c) o justo valor do activo a distribuir no final do período de relato, se for diferente da sua quantia escriturada, bem como a informação sobre o(s) método(s) usado(s) para mensurar esse justo valor, conforme exigido pelos parágrafos 93(b), (d), (g) e (i) e 99 da IFRS 13.

Data de eficácia

18 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Não é permitida a aplicação retrospectiva. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Julho de 2009, deve divulgar esse facto e também aplicar a IFRS 3 (como revista em 2008), a IAS 27 (como emendada em Maio de 2008) e a IFRS 5 (como emendada por esta Interpretação).

19 A IFRS 10, emitida em Maio de 2011, emendou o parágrafo 7. Uma entidade deve aplicar esta emenda ao aplicar a IFRS 10.

20 A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou o parágrafo 17. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IFRS 13.

Interpretação IFRIC 19
Extinção de Passivos Financeiros através de Instrumentos de Capital Próprio

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES ····· 1
ÂMBITO ····· 2
QUESTÕES ····· 4
CONSENSO ····· 5
DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO ····· 12

Interpretação IFRIC 19
Extinção de Passivos Financeiros através de Instrumentos de Capital Próprio

Referências

- *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* [1]
- IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*
- IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*
- IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*
- IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*
- IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*
- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*

Antecedentes

1 Um devedor e um credor podem renegociar os termos de um passivo financeiro de modo a que o devedor extinga o passivo total ou parcialmente através da emissão de instrumentos de capital próprio em favor do credor. Essas transacções são por vezes referidas como "swaps de dívida em capital". A IFRIC recebeu pedidos de orientação quanto à contabilização desse tipo de transacções.

Âmbito

2 Esta Interpretação aborda a contabilização por uma entidade nas circunstâncias em que os termos de um passivo financeiro são renegociados e resultam na emissão pela entidade de instrumentos de capital próprio em favor de um seu credor com a resultante extinção da totalidade ou de parte desse passivo financeiro. Não aborda a questão da contabilização pelo credor.

1 Em Setembro de 2010 o IASB substituiu a *Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras* pela *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro.*

3 Uma entidade não deve aplicar esta Interpretação a transacções numa situação em que:

(a) o credor é também accionista, directa ou indirectamente, e actua na sua qualidade de accionista directo ou indirecto actual.

(b) o credor e a entidade são controlados pela mesma parte ou partes antes e após a transacção e esta inclui, na sua substância, uma distribuição de capitais próprios pela entidade ou uma contribuição para os capitais próprios da entidade.

(c) a extinção do passivo financeiro através da emissão de títulos de capital próprio está de acordo com os termos originais do passivo financeiro.

Questões

4 Esta interpretação aborda as seguintes questões:

(a) os instrumentos de capital próprio emitidos pela entidade para extinguir total ou parcial um passivo financeiro são "retribuições pagas" de acordo com o parágrafo 3.3.3 da IFRS 9?

(b) como deve uma entidade mensurar inicialmente os instrumentos de capital próprio emitidos para extinguir esse passivo financeiro?

(c) como deve uma entidade contabilizar qualquer diferença entre a quantia escriturada do passivo financeiro extinto e a quantia mensurada inicial dos instrumentos de capital próprio emitidos?

Consenso

5 A emissão de instrumentos de capital próprio por uma entidade em favor de um credor com vista à extinção total ou parcial de um passivo financeiro é uma retribuição paga de acordo com o parágrafo 3.3.3 da IFRS 9. Uma entidade deve eliminar um passivo financeiro (ou parte de um passivo financeiro) das demonstrações da sua posição financeira quando, e apenas quando, esse passivo tenha sido extinto de acordo com o parágrafo 3.3.1 da IFRS 9.

6 Quando os instrumentos de capital próprio emitidos em favor de um credor com vista à extinção total ou parcial de um passivo financeiro forem reconhecidos inicialmente, uma entidade deve mensurá-los pelo justo valor

dos instrumentos de capital próprio emitidos, excepto quando esse justo valor não possa ser mensurado com fiabilidade.

7 Se o justo valor dos instrumentos de capital próprio emitidos não puder ser mensurado com fiabilidade, esses instrumentos devem ser mensurados de modo a reflectir o justo valor do passivo financeiro extinto. Para a mensuração pelo justo valor de um passivo financeiro extinto que inclua uma característica à ordem (por exemplo um depósito à ordem), não é aplicável o parágrafo 47 da IFRS 13.

8 Se apenas for extinta uma parte do passivo financeiro, a entidade deve avaliar se alguma da retribuição paga está relacionada com uma modificação dos termos do passivo que continua pendente. Se parte da retribuição paga estiver relacionada com uma modificação dos termos do passivo que continua pendente, a entidade deve imputar a retribuição paga entre a parte do passivo que foi extinto e a parte do passivo que continua pendente. Na determinação dessa imputação, a entidade deve tomar em consideração todas as circunstâncias e factos relevantes relativos à transacção.

9 A diferença entre a quantia escriturada do passivo financeiro (ou parte do passivo financeiro) extinto e a retribuição paga deve ser reconhecida nos resultados de acordo com o parágrafo 3.3.3 da IFRS 9. Os instrumentos de capital próprio emitidos devem ser reconhecidos inicialmente e mensurados na data em que o passivo financeiro (ou parte do passivo financeiro) é extinto.

10 Quando o passivo financeiro só for parcialmente extinto, a retribuição deve ser imputada de acordo com o parágrafo 8. A retribuição imputada ao passivo que continua pendente deve fazer parte da avaliação sobre se os termos desse passivo foram substancialmente modificados. Se o passivo que continua pendente tiver sido substancialmente modificado, a entidade deve contabilizar essa modificação como a extinção do passivo original e como o reconhecimento de um novo passivo, como exigido pelo parágrafo 3.3.2 da IFRS 9.

11 Uma entidade deve divulgar um ganho ou perda reconhecido de acordo com os parágrafos 9 e 10 numa linha separada dos resultados ou nas notas.

Data de eficácia e transição

12 As entidades devem aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2010. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Julho de 2010, deve divulgar esse facto.

13 Uma entidade deve aplicar uma alteração da política contabilística de acordo com a IAS 8 a partir do início do período comparativo mais antigo apresentado.

14 [Eliminado]

15 A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou o parágrafo 7. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IFRS 13.

16 [Eliminado]

17 A IFRS 9, como emitida em Julho de 2014, emendou os parágrafos 4, 5, 7, 9 e 10 e eliminou os parágrafos 14 e 16. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 9.

Interpretação IFRIC 20
Custos de Descobertura na Fase de Produção de uma Mina a Céu Aberto

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES 1
ÂMBITO 6
QUESTÕES 7
CONSENSO 8
Reconhecimento dos custos de descobertura na produção como um activo 8
Mensuração inicial do activo da actividade de descobertura 12
Mensuração subsequente do activo da actividade de descobertura 14
APÊNDICE A
Data de eficácia e transição

Interpretação IFRIC 20
Custos de Descobertura na Fase de Produção de uma Mina a Céu Aberto

Referências

- *Estrutura conceptual do relato financeiro*
- IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*
- IAS 2 *Inventários*
- IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*
- IAS 38 *Activos Intangíveis*

Antecedentes

1 Nas operações de mineração a céu aberto, as entidades podem achar necessário remover materiais de cobertura para ter acesso aos depósitos de minério. A esta actividade de remoção dá-se o nome de "descobertura".

2 Durante a fase de desenvolvimento da mina (antes de se iniciar a produção), os custos de descobertura são geralmente capitalizados como parte do custo depreciado da edificação, desenvolvimento e construção da mina. Esses custos capitalizados são depreciados ou amortizados de forma sistemática, utilizando em geral o método das unidades de produção, uma vez iniciada a produção.

3 Uma entidade mineira pode continuar a remover materiais de cobertura, suportando os respectivos custos, durante a fase de produção da mina.

4 O material de cobertura removido na fase de produção não consiste necessariamente em 100% de resíduos: é frequente ser uma combinação de minério e resíduos. O rácio minério/resíduos pode variar de um nível baixo (sem valor económico) a um nível elevado (economicamente rentável). A remoção de material com um rácio minério/resíduos baixo pode produzir algum material útil para inventário. Pode também permitir acesso a camadas mais profundas de material com melhor rácio minério/resíduos. A actividade de descobertura pode, pois, trazer dois benefícios à entidade: minério útil para

a produção de inventário e melhor acesso a quantidades adicionais de material para extracção em períodos futuros.

5 Esta Interpretação considera quando e como contabilizar, separadamente, estes dois benefícios decorrentes da actividade de descobertura, e como os mensurar, quer no início quer subsequentemente.

Âmbito

6 Esta Interpretação aplica-se aos custos da remoção de resíduos que a mineração a céu aberto gera quando a mina se encontra na fase de produção ("custos de descobertura na produção").

Questões

7 Esta Interpretação aborda as seguintes questões:

(a) reconhecimento dos custos de descobertura na produção como um activo;

(b) mensuração inicial do activo da actividade de descobertura; e

(c) mensuração subsequente do activo da actividade de descobertura.

Consenso

Reconhecimento dos custos de descobertura na produção como um activo

8 Na medida em que o benefício da actividade de descobertura se concretize sob a forma de inventário produzido, a entidade contabiliza os custos dessa actividade segundo os princípios da IAS 2 *Inventários*. Na medida em que o benefício se traduza na melhoria de acesso ao minério, a entidade reconhece esses custos como activo não corrente, desde que os critérios do parágrafo 9 abaixo sejam satisfeitos. Esta Interpretação refere-se ao activo não corrente como o "activo da actividade de descobertura".

9 Uma entidade reconhece um activo da actividade de descobertura se e só se forem satisfeitos os seguintes critérios:

(a) é provável que o benefício económico futuro associados à actividade de descobertura (melhor acesso ao minério) fluirão para a entidade;

(b) a entidade pode identificar o componente do minério em relação ao qual o acesso foi melhorado; e

(c) os custos relativos à actividade de descobertura associada àquele componente podem ser mensurados com fiabilidade.

10 O activo da actividade de descobertura deve ser contabilizado como complemento ou reforço de um activo existente. Por outras palavras, o activo da actividade de descobertura será contabilizado como *parte* de um activo existente.

11 A classificação do activo da actividade de descobertura como tangível ou intangível é a mesma que a do activo existente. Por outras palavras, a natureza desse activo existente determinará se a entidade deve classificar o activo da actividade de descobertura como tangível ou intangível.

Mensuração inicial do activo da actividade de descobertura

12 A entidade mensura inicialmente o activo da actividade de descobertura pelo custo, sendo este a soma dos custos suportados directamente para realizar a actividade de descobertura que melhora o acesso à componente identificada do minério, mais uma imputação de custos gerais atribuíveis à operação. Algumas operações ocasionais podem ter lugar simultaneamente com a actividade de descobertura na produção, mas que não são necessárias para que a actividade de descobertura na produção continue conforme o planeado. Os custos associados a essas operações ocasionais não devem ser incluídos no custo do activo da actividade de descobertura.

13 Quando os custos do activo da actividade de descobertura e do inventário produzido não forem identificáveis separadamente, a entidade deve imputar os custos de descobertura na produção entre o inventário produzido e o activo da actividade de descobertura, usando um método de imputação baseado numa medida de produção adequada. Essa medida de produção deve ser calculada em relação à componente identificada do minério e deve ser utilizada como padrão para identificar em que medida foi criado um benefício futuro pela actividade adicional. Os exemplos de tais medidas incluem:

(a) custo do inventário produzido comparado com o custo previsto;

(b) volume de resíduo extraído comparado com o volume previsto, para um dado volume de produção de minério; e

(c) teor do minério extraído comparado com o teor que se previa extrair, para uma dada quantidade de minério produzido.

Mensuração subsequente do activo da actividade de descobertura

14 Após o reconhecimento inicial, o activo da actividade de descobertura deve ser escriturado pelo seu custo ou pela sua quantia revalorizada, menos depreciação ou amortização e menos perdas por imparidade, do mesmo modo que o activo existente do qual faz parte.

15 O activo da actividade de descobertura deve ser depreciado ou amortizado de forma sistemática, ao longo da vida útil estimada do componente identificado do minério que se torna mais acessível em resultado da actividade de descobertura. Deve ser aplicado o método das unidades de produção, a menos que outro método se revele mais adequado.

16 A vida útil estimada do componente identificado do minério que se utiliza para depreciar ou amortizar o activo da actividade de descobertura, será diferente da vida útil estimada que se utiliza para depreciar ou amortizar a própria mina e os activos da mina com a mesma vida. A excepção a esta regra são aquelas circunstâncias limitadas em que a actividade de descobertura melhora o acesso à totalidade do minério restante como, por exemplo, perto do final da vida útil da mina, quando o componente identificado representa a parte final do minério que pode ser extraído.

Apêndice A
Data de eficácia e transição

Este apêndice é parte integrante da Interpretação e tem o mesmo valor que as outras partes da mesma.

A1 Uma entidade deve aplicar a presente Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período anterior, deve divulgar esse facto.

A2 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos custos de descobertura na produção suportados no início ou após o início do período mais antigo apresentado.

A3 No início do período mais antigo apresentado, qualquer saldo de activos previamente reconhecidos que tenha resultado de uma actividade de descobertura empreendida durante a fase de produção ("activo de descobertura antecessor") deve ser reclassificado como parte de um activo existente relacionado com o actividade de descobertura, na medida em que remanesça um componente identificável do minério à qual o activo de descobertura antecessor possa ser associado. Tais saldos devem ser depreciados ou amortizados durante a vida útil estimada remanescente do componente identificado do minério ao qual se refere cada saldo de activos de descobertura antecessores.

A4 Se não houver nenhum componente identificável do minério ao qual o activo de descobertura antecessor se refira, este deve ser reconhecido em resultados retidos no início do período mais antigo apresentado.

Interpretação IFRIC 21
Taxas

Do parágrafo

REFERÊNCIAS
ANTECEDENTES **1**
ÂMBITO **2**
QUESTÕES **7**
CONSENSO **8**
APÊNDICE A
Data de eficácia e transição

Interpretação IFRIC 21
Taxas

Referências

- IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*
- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*
- IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*
- IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas*
- IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar*
- IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*
- IFRIC 6 *Passivos decorrentes da Participação num Mercado Específico – Resíduos de Equipamento Eléctrico e Electrónico*

Antecedentes

1 Um governo pode aplicar uma taxa sobre uma entidade. O Comité de Interpretações das IFRS recebeu pedidos de orientação sobre a contabilização de taxas nas demonstrações financeiras da entidade que as deve. A questão refere-se ao momento em que deve ser reconhecido um passivo para pagar uma taxa que seja contabilizada de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.

Âmbito

2 Esta Interpretação aborda a contabilização de um passivo para pagar uma taxa caso esse passivo esteja incluído no âmbito da IAS 37. Também aborda a contabilização de um passivo para pagar uma taxa cujo momento e quantia são certos.

3 Esta Interpretação não aborda a contabilização dos custos que surjam do reconhecimento de um passivo para pagar uma taxa. As entidades deverão aplicar outras Normas para determinar se o reconhecimento de um passivo para pagar uma taxa dá origem a um activo ou a um gasto.

4 Para efeitos desta Interpretação, uma taxa é uma saída de recursos que incorporam benefícios económicos que é imposta pelos governos às entidades de acordo com a legislação (isto é, leis e/ou regulamentos), que não sejam:

(a) saídas de recursos incluídas no âmbito de outras Normas (por exemplo, impostos sobre o rendimento, que estão no âmbito da IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*); e

(b) coimas ou outras sanções aplicadas por infracção da legislação.

O termo "governo" refere-se ao governo, às agências governamentais e os organismos similares, sejam eles locais, nacionais ou internacionais.

5 Um pagamento efectuado por uma entidade pela aquisição de um activo, ou pela prestação de serviços ao abrigo de um acordo contratual com um governo, não corresponde à definição de taxa.

6 Não é exigido que uma entidade aplique esta Interpretação a passivos decorrentes de regimes de comércio de emissões.

Questões

7 Com vista a clarificar a forma de contabilizar um passivo para pagar uma taxa, esta Interpretação aborda as seguintes questões:

(a) qual é o acontecimento que cria obrigações e dá origem ao reconhecimento de um passivo para pagar uma taxa?

(b) a obrigação económica de prosseguir a actividade num período futuro cria uma obrigação construtiva de pagar uma taxa que será desencadeada pelo exercício da actividade nesse período futuro?

(c) o pressuposto da continuidade implica que uma entidade tenha uma obrigação presente de pagar uma taxa que será desencadeada pelo exercício da actividade num período futuro?

(d) o reconhecimento de um passivo para pagar uma taxa surge num determinado momento ou, pelo contrário, em algumas circunstâncias, surge progressivamente ao longo do tempo?

(e) qual é o acontecimento que cria obrigações e dá origem ao reconhecimento de um passivo para pagar uma taxa que é desencadeado se for atingido um limiar mínimo?

(f) os princípios aplicáveis ao reconhecimento de um passivo para pagar uma taxa nas demonstrações financeiras anuais e no relato financeiro intercalar são idênticos?

Consenso

8 O acontecimento que cria obrigações e dá origem a um passivo para pagar uma taxa é a actividade que desencadeia o pagamento da taxa, tal como definido na legislação. Por exemplo, se a actividade que desencadeia o pagamento da taxa consiste na geração de rédito no período corrente e o cálculo dessa taxa é feito com base no rédito gerado num período anterior, o acontecimento que cria obrigações relativamente a essa taxa consiste na geração de rédito no período corrente. A geração de rédito no período anterior é necessária, mas não suficiente, para criar uma obrigação presente.

9 Uma entidade não tem uma obrigação construtiva de pagar uma taxa que será desencadeada pelo exercício da actividade num período futuro em virtude de a mesma entidade ter razões económicas para continuar a actividade nesse período futuro.

10 A preparação de demonstrações financeiras no pressuposto da continuidade não implica que uma entidade tenha uma obrigação presente de pagar uma taxa que será desencadeada pelo exercício da actividade num período futuro.

11 O passivo para pagar uma taxa é reconhecido progressivamente se o acontecimento que cria obrigações ocorrer ao longo de um determinado período (ou seja, se a actividade que desencadeia o pagamento da taxa, tal como definida pela legislação, ocorrer ao longo de um determinado período). Por exemplo, se o acontecimento que cria obrigações consiste na geração de rédito ao longo de um determinado período, o passivo correspondente é reconhecido à medida que a entidade gera esse rédito.

12 Se a obrigação de pagar uma taxa é desencadeada quando se atinge um limiar mínimo, a contabilização do passivo decorrente dessa obrigação deve ser feita de modo consentâneo com os princípios estabelecidos nos parágrafos 8 a 14 desta Interpretação (em particular nos parágrafos 8 e 11). Por exemplo, se o acontecimento que cria obrigações consiste em atingir um limiar mínimo de

actividade (por exemplo, uma quantia mínima de rédito ou vendas geradas ou de produção), o passivo correspondente é reconhecido quando esse limiar mínimo de actividade é atingido.

13 Uma entidade deve aplicar, no relato financeiro intercalar, os mesmos princípios de reconhecimento que aplica nas demonstrações financeiras anuais. Em consequência, no relato financeiro intercalar, um passivo para pagar uma taxa:

(a) não deve ser reconhecido se não existir uma obrigação presente de pagar a taxa no final do período de relato intercalar; e

(b) deve ser reconhecido se existir uma obrigação presente de pagar a taxa no final do período de relato intercalar.

14 Uma entidade deve reconhecer um activo se pagou antecipadamente uma taxa mas ainda não tem uma obrigação presente de a pagar.

Apêndice A
Data de eficácia e transição

Este apêndice é parte integrante da Interpretação e tem o mesmo valor que as outras partes da mesma.

A1 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada. Caso uma entidade aplique esta Interpretação a um período anterior, deverá divulgar esse facto.

A2 As alterações nas políticas contabilísticas resultantes da aplicação pela primeira vez desta Interpretação devem ser contabilizadas retrospectivamente de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*.

Interpretação SIC 7
Introdução do Euro

Referências

- IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007)
- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 10 *Acontecimentos após o Período de Relato*
- IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* (como revista em 2003)
- IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* (como emendada em 2008)

Questão

1 A partir de 1 de Janeiro de 1999, data do início efectivo da União Económica e Monetária (UEM), o euro tornar-se-á uma moeda de seu pleno direito e as taxas de conversão entre o euro e as moedas nacionais participantes estarão irrevogavelmente fixadas, isto é, o risco de diferenças de câmbio subsequentes relacionadas com essas moedas fica eliminado a partir dessa data.

2 A questão é a aplicação da IAS 21 à mudança das moedas nacionais dos Estados-Membros participantes da União Europeia para o euro ("a mudança").

Consenso

3 Os requisitos da IAS 21 respeitantes à transposição de transacções e de demonstrações financeiras em moeda estrangeira de unidades operacionais estrangeiras devem ser estritamente aplicados à mudança. O mesmo raciocínio se aplica à fixação de taxas de câmbio quando países aderirem à UEM em fases posteriores.

4 Isto significa que, em particular:

(a) os activos e passivos monetários em moeda estrangeira resultantes de transacções devem continuar a ser transpostos para a moeda funcional

à taxa de fecho. Quaisquer diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como rendimento ou gasto imediatamente, excepto que uma entidade deve continuar a aplicar a sua política contabilística existente para ganhos e perdas cambiais relacionados com as coberturas do risco de moeda de uma transacção prevista;

(b) as diferenças de câmbio acumuladas relacionadas com a transposição de demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras, reconhecidas em outro rendimento integral, devem ser acumuladas no capital próprio e devem ser reclassificadas do capital próprio para resultados apenas em caso de alienação ou alienação parcial do investimento líquido na unidade operacional estrangeira; e

(c) as diferenças de câmbio resultantes da transposição de passivos denominados em moedas participantes não devem ser incluídas na quantia escriturada de activos relacionados.

Data do consenso

Outubro de 1997

Data de eficácia

Esta Interpretação torna-se eficaz em 1 de Junho de 1998. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos da IAS 8.

A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 4. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A IAS 27 (como emendada em 2008) emendou o parágrafo 4(b). Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, a emenda deverá ser aplicada a esse período anterior.

Interpretação SIC 10
Apoios do Governo — Sem Relação Específica com Actividades Operacionais

Referências

- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*

Questão

1 Nalguns países, o apoio do governo a entidades pode ter como fim o encorajamento ou o apoio a longo prazo de actividades empresariais quer em determinadas regiões quer em sectores industriais. As condições para receber tal apoio podem não estar especificamente relacionadas com as actividades operacionais da entidade. São exemplos de tal apoio as transferências de recursos por governos para entidades que:

(a) operem num determinado sector;

(b) continuem a operar em sectores recentemente privatizados; ou

(c) iniciem ou continuem a gerir os seus negócios em áreas subdesenvolvidas.

2 A questão é se tal apoio do governo é um "subsídio do governo" no âmbito da IAS 20 e, portanto, deve ser contabilizado de acordo com esta Norma.

Consenso

3 O apoio do governo a entidades satisfaz a definição de subsídios do governo da IAS 20, mesmo se não existirem condições especificamente relacionadas com as actividades operacionais da entidade que não seja o requisito de operar em determinadas regiões ou sectores industriais. Tais subsídios não devem portanto ser creditados directamente nos interesses dos accionistas.

Data do consenso

Janeiro de 1998

Data de eficácia

Esta Interpretação torna-se eficaz em 1 de Agosto de 1998. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

Interpretação SIC 15
Locações operacionais — Incentivos

Referências

- IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007)
- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 17 *Locações* (como revista em 2003)

Questão

1 Ao negociar uma locação operacional nova ou renovada, o locador pode proporcionar incentivos ao locatário para celebrar o acordo. São exemplos de tais incentivos um pagamento em dinheiro inicial ao locatário ou o reembolso ou assunção pelo locador de custos do locatário (tais como custos de relocalização, melhorias do objecto de locação e custos associados a um compromisso de locação preexistente do locatário). Alternativamente, pode ser acordado que períodos iniciais da locação sejam isentos de renda ou uma renda reduzida.

2 A questão é como devem ser reconhecidos incentivos de uma locação operacional nas demonstrações financeiras tanto do locatário como do locador.

Consenso

3 Todos os incentivos relativos ao acordo de uma locação operacional nova ou renovada devem ser reconhecidos como uma parte integrante da retribuição líquida acordada para o uso do activo locado, independentemente da natureza ou forma do incentivo ou da oportunidade dos pagamentos.

4 O locador deve reconhecer o custo agregado dos incentivos como uma redução do rendimento das rendas durante o período do contrato, numa base de linha recta salvo se outra base sistemática for representativa do padrão temporal durante o qual o benefício do activo locado é diminuído.

5 O locatário deve reconhecer o benefício agregado dos incentivos como uma redução do gasto de renda durante o período da locação, numa base de linha recta salvo se outra base sistemática for representativa do padrão temporal do benefício do locatário a partir do uso do activo locado.

6 Os custos suportados pelo locatário, incluindo custos associados a uma locação preexistente (por exemplo, custos por cessação de emprego, relocalização ou melhorias do bem locado), devem ser contabilizados pelo locatário de acordo com as Normas aplicáveis a esses custos, incluindo custos que sejam efectivamente reembolsados por meio de um acordo de incentivos.

Data do consenso

Junho de 1998

Data de eficácia

Esta Interpretação torna-se eficaz para termos de locação com início em ou após 1 de Janeiro de 1999.

Interpretação SIC 25
Impostos sobre o Rendimento — Alterações na Situação Fiscal de uma Entidade ou dos seus Accionistas

Referências

- IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007)
- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*

Questão

1 Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou dos seus accionistas pode ter consequências para uma entidade por aumentar ou diminuir os seus activos e passivos fiscais. Isto pode, por exemplo, ocorrer após a entrada na Bolsa dos instrumentos de capital próprio de uma entidade ou após a reestruturação do capital próprio de uma entidade. Pode também ocorrer após um movimento do controlo accionista para um país estrangeiro. Como consequência de tal acontecimento, uma entidade pode ser taxada de forma diferente; pode por exemplo ganhar ou perder incentivos fiscais ou ficar sujeita a uma diferente taxa de imposto no futuro.

2 Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou dos seus accionistas pode ter um efeito imediato nos passivos ou activos por impostos correntes da entidade. A alteração pode também aumentar ou diminuir os passivos e activos por impostos diferidos reconhecidos pela entidade, dependendo do efeito que a alteração na situação fiscal tenha nas consequências fiscais que surgirão resultantes de recuperar ou de liquidar a quantia escriturada dos activos e passivos da entidade.

3 A questão é como uma entidade deve contabilizar as consequências fiscais de uma alteração na sua situação fiscal ou na dos seus accionistas.

Consenso

4 Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou dos seus accionistas não dá origem a aumentos ou diminuições em quantias reconhecidas fora dos

resultados. As consequências dos impostos correntes e diferidos de uma alteração na situação fiscal devem ser incluídas nos resultados do período, a menos que essas consequências se relacionem com transacções e acontecimentos que resultem, no mesmo período ou noutro, num crédito ou débito directo à quantia reconhecida de capital próprio ou em quantias reconhecidas em outro rendimento integral. Essas consequências fiscais que se relacionam com alterações na quantia reconhecida de capital próprio, no mesmo período ou noutro (não incluídos nos resultados), devem ser debitadas ou creditadas no capital próprio. Essas consequências fiscais que se relacionam com quantias reconhecidas em outro rendimento integral devem ser reconhecidas em outro rendimento integral.

Data do consenso

Agosto de 1999

Data de eficácia

Este consenso torna-se eficaz em 15 de Julho de 2000. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 4. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

Interpretação SIC 27
Avaliação da Substância de Transacções Envolvendo a Forma Legal de uma Locação

Referências

- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 17 *Locações* (como revista em 2003)
- IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*
- IFRS 4 *Contratos de Seguro*
- IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*
- IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*

Questão

1 Uma Entidade pode celebrar uma transacção ou uma série de transacções estruturadas (um acordo) com uma parte ou partes não relacionadas (uma Investidora) que envolva a forma legal de uma locação. Por exemplo, uma Entidade pode locar activos a uma Investidora e relocar o mesmo activo, ou, alternativamente, vender legalmente activos e relocar os mesmos activos. A forma de cada acordo e os seus termos e condições podem variar significativamente. No exemplo de locação e de venda seguida de locação, pode ser que o acordo seja concebido para alcançar uma vantagem fiscal para a Investidora que seja partilhada com a Entidade na forma de uma remuneração, e não para transmitir o direito de usar um activo.

2 Quando um acordo com uma Investidora envolva a forma legal de uma locação, as questões são:

(a) como determinar se uma série de transacções estão ligadas e devem ser contabilizadas como uma única transacção;

(b) se o acordo satisfaz a definição de uma locação segundo a IAS 17; e, se não,

(i) se uma conta de investimento separada e obrigações de pagamento da locação que possam existir representam activos e passivos da Entidade (por exemplo, considere o exemplo

descrito no parágrafo A2(a) da orientação que acompanha esta interpretação);

(ii) como a Entidade deve contabilizar outras obrigações resultantes do acordo; e

(iii) como a Entidade deve contabilizar uma remuneração que possa receber de uma Investidora.

Consenso

3 Uma série de transacções que envolvam a forma legal de uma locação está ligada e deve ser contabilizada como uma única transacção quando o efeito económico global não possa ser compreendido sem referência à série de transacções como um todo. É este o caso, por exemplo, quando as séries de transacções estão intimamente relacionadas, negociadas como uma transacção única, e realizam-se simultaneamente ou numa sequência contínua. (A Parte A do Guia de Implementação* proporciona ilustrações de aplicação desta Interpretação.)

4 A contabilização deve reflectir a substância do acordo. Todos os aspectos e implicações de um acordo devem ser avaliados para determinar a sua substância, ponderando os aspectos e implicações que tenham um efeito económico.

5 A IAS 17 aplica-se quando a substância de um acordo inclui a transmissão do direito de usar um activo durante um período acordado de tempo. Incluem-se entre os indicadores que individualmente demonstram que um acordo pode, em substância, não envolver uma locação de acordo com a IAS 17 (a Parte B do Guia de Implementação* proporciona ilustrações de aplicação desta Interpretação):

(a) uma Entidade retém todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo subjacente e goza substancialmente dos mesmos direitos ao seu uso como antes do acordo;

(b) a principal razão para o acordo é conseguir um dado resultado fiscal, e não transmitir o direito ao uso de um activo; e

(c) é incluída uma opção em termos que tornam quase certo o seu exercício (por exemplo, uma opção de venda que seja exercível a um

preço suficientemente mais elevado do que o seu justo valor quando se tornar exercível).

6 As definições e a orientação dos parágrafos 49-64 da *Estrutura Conceptual* [1] devem ser aplicados ao determinar se, em substância, uma conta de investimento separada e obrigações de pagamento da locação representam activos e passivos da Entidade. Incluem-se entre os indicadores que demonstram colectivamente que, em substância, uma conta de investimento separada e obrigações de pagamento da locação não satisfazem as definições de um activo e de um passivo e não devem ser reconhecidas pela Entidade:

(a) a Entidade não está em condições de controlar a conta de investimento no prosseguimento dos seus próprios objectivos e não é obrigada a pagar os pagamentos da locação. Isto ocorre, quando, por exemplo, uma quantia paga antecipadamente é colocada numa conta de investimento separada para proteger a Investidora e só pode ser usada para pagar à Investidora, a Investidora aceita que as obrigações de pagamento da locação devem ser pagas a partir de fundos na conta de investimento, e a Entidade não tem capacidade de retirar pagamentos para a Investidora a partir da conta de investimento;

(b) a Entidade tem apenas um risco remoto de reembolsar a quantia total de qualquer remuneração recebida de uma Investidora e possivelmente de pagar alguma quantia adicional ou, quando uma remuneração não seja recebida, apenas um risco remoto de pagar uma quantia por outras obrigações (por exemplo, uma garantia). Apenas existe um risco remoto de pagamento quando, por exemplo, os termos do acordo exigem que seja investida uma quantia paga antecipadamente em activos isentos de risco que se espera que gerem fluxos de caixa suficientes para satisfazer as obrigações de pagamento da locação; e

(c) os únicos fluxos de caixa que se espera segundo o acordo, que não sejam os fluxos de caixa iniciais no inicio do acordo, são os

---

1 A referência para a *Estrutura Conceptual* é à *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* do IASC, adoptada pelo IASB em 2001. Em Setembro de 2010 o IASB substituiu a *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* pela *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro*. Os parágrafos 49–64 são agora os parágrafos 4.4–4.19 da *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro*.

pagamentos da locação que sejam somente satisfeitos a partir de fundos retirados da conta de investimento separada constituída com os fluxos de caixa iniciais.

7 Outras obrigações de um acordo, incluindo quaisquer garantias prestadas e obrigações assumidas aquando da cessação antecipada, devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 37, a IFRS 4 ou a IFRS 9, dependendo dos termos.

8 Os requisitos da IFRS 15 devem ser aplicados aos factos e circunstâncias de cada acordo para determinar quando reconhecer como rendimento uma remuneração que uma Entidade possa receber. Devem ser considerados factores tais como se existe, ou não, um envolvimento continuado na forma de obrigações de desempenho futuro significativo necessárias para obter a remuneração, se existem ou não riscos retidos, os termos de quaisquer acordos de garantia, e o risco de devolver a remuneração. Nos indicadores que individualmente demonstrem que o reconhecimento de toda a remuneração como rendimento quando recebida, se recebida no início do acordo, é inapropriado incluem:

(a) obrigações quer para efectuar, quer para se abster de determinadas actividades significativas são condições para obter a remuneração recebida, e portanto a execução de um acordo legalmente vinculativo não é o acto mais significativo exigido pelo acordo;

(b) limitações postas ao uso do activo subjacente que têm o efeito prático de restringir e significativamente alterar a capacidade da Entidade de usar (por exemplo, deperecer, vender ou dar em penhor como colateral) o activo;

(c) a possibilidade de reembolsar qualquer quantia da remuneração e a possibilidade de pagar alguma quantia adicional não são remotas. Isto ocorre quando, por exemplo,

(i) o activo subjacente não é um activo especializado que é necessário para a Entidade conduzir o seu negócio, e por isso existe uma possibilidade de a Entidade poder pagar uma quantia para cessar o acordo mais cedo; ou

(ii) se exige que a Entidade invista pelos termos do acordo, ou quando tem o poder total ou parcial, de investir uma quantia

paga antecipadamente em activos de uma quantidade insignificante de risco (por exemplo, moeda, taxa de juro ou risco de crédito). Nestas circunstâncias, o risco de o valor do investimento ser insuficiente para satisfazer as obrigações de pagamento da locação não é remoto, e por isso existe uma possibilidade de que se exija à Entidade que pague alguma quantia.

9 A remuneração deve ser apresentada na demonstração do rendimento integral com base na substância económica e natureza.

Divulgação

10 Todos os aspectos de um acordo que, na substância, não envolva uma locação segundo a IAS 17 devem ser considerados na determinação das divulgações apropriadas que sejam necessárias para compreender o acordo e o tratamento contabilístico adoptado. Uma Entidade deve divulgar o que se segue em cada período em que exista um acordo:

(a) uma descrição do acordo incluindo:

(i) o activo subjacente e quaisquer restrições ao seu uso;

(ii) a vida e outros termos significativos do acordo;

(iii) as transacções que estejam inter-relacionadas, incluindo quaisquer opções; e

(b) o tratamento contabilístico aplicado a qualquer remuneração recebida, a quantia reconhecida como rendimento no período, e a linha da demonstração do rendimento integral em que ela esteja incluída.

11 As divulgações exigidas de acordo com o parágrafo 10 desta Interpretação devem ser proporcionadas individualmente para cada acordo ou em agregado para cada classe de acordo. Uma classe é um agrupamento de acordos com activos subjacentes de uma natureza similar (por exemplo, fábricas de energia).

Data do consenso

Fevereiro de 2000

Data de eficácia

Esta Interpretação torna-se eficaz em 31 de Dezembro de 2001. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

A IFRS 9 emendou o parágrafo 7. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplica a IFRS 9.

A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou a secção das "Referências" e o parágrafo 8. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar a IFRS 15.

* N.T. – O Guia de Implementação pode ser consultado na Parte B do Red Book na sua versão original em língua inglesa.

Interpretação SIC 29
Acordos de Concessão de Serviços: Divulgações

Referências

- IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007)
- IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (como revista em 2003)
- IAS 17 *Locações* (como revista em 2003)
- IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*
- IAS 38 *Activos Intangíveis* (como revista em 2004)
- IFRIC 12 *Acordos de Concessão de Serviços*

Questão

1 Uma entidade (o concessionário) pode celebrar um acordo com uma outra entidade (o concedente) para proporcionar serviços que dêem ao público acesso às principais instalações económicas e sociais. O concedente pode ser uma entidade do sector público ou privado, incluindo uma organização governamental. Os exemplos de acordos de concessão de serviços envolvem instalações de tratamento e fornecimento de água, auto-estradas, parques de estacionamento, túneis, pontes, aeroportos e redes de telecomunicações. Os exemplos de acordos que não são acordos de concessão de serviços incluem uma entidade externalizar o funcionamento dos seus serviços internos (por exemplo, a cafetaria dos empregados, a manutenção dos edifícios, e as funções de contabilidade ou de tecnologias de informação).

2 Um acordo de concessão de serviços envolve geralmente o concedente atribuir durante o período da concessão ao concessionário:

(a) o direito de proporcionar serviços que dão ao público acesso a instalações económicas e sociais importantes, e

(b) em alguns casos, o direito de usar activos tangíveis, activos intangíveis, ou activos financeiros especificados,

em troca do concessionário:

(c) se comprometer a proporcionar os serviços de acordo com determinados termos e condições durante o período de concessão, e

(d) quando aplicável, se comprometer a devolver no final do período de concessão os direitos recebidos no início do período da concessão e/ou adquiridos durante o período de concessão.

3 A característica comum de todos os acordos de concessão de serviços é que o concessionário não só recebe um direito mas também assume a obrigação de proporcionar serviços públicos.

4 A questão é qual a informação que deve ser divulgada nas notas às demonstrações financeiras de um concessionário e de um concedente.

5 Determinados aspectos e divulgações relativos a alguns acordos de concessão de serviços estão já tratados por Normas Internacionais de Relato Financeiro existentes (por exemplo, a IAS 16 aplica-se a aquisições de itens de activos fixos tangíveis, a IAS 17 aplica-se a locações de activos, e a IAS 38 aplica-se a aquisições de activos intangíveis). Porém, um acordo de concessão de serviços pode envolver contratos executórios que não sejam tratados em Normas Internacionais de Relato Financeiro, salvo se os contratos forem onerosos, caso em que a IAS 37 se aplica. Por conseguinte, esta Interpretação aborda as divulgações adicionais de acordos de concessão de serviços.

Consenso

6 Todos os aspectos de um acordo de concessão de serviços devem ser considerados na determinação das divulgações apropriadas nas notas. Um concessionário e um concedente devem divulgar em cada período o seguinte:

(a) uma descrição do acordo;

(b) os termos significativos do acordo que possam afectar a quantia, a oportunidade e a certeza de fluxos de caixa futuros (por exemplo, o período da concessão, as datas de reapreçamento e a base pela qual é determinado o reapreçamento ou a renegociação);

(c) a natureza e extensão (por exemplo, quantidade, período de tempo ou quantia conforme apropriado) de:

(i) direitos de usar activos especificados;

(ii) obrigações de proporcionar ou direitos de esperar fornecimentos de serviços;

(iii) obrigações de adquirir ou construir itens de activos fixos tangíveis;

(iv) obrigações de entregar ou direitos a receber activos especificados no final do período de concessão;

(v) opções de renovação e de cessação; e

(vi) outros direitos e obrigações (por exemplo, revisões importantes);

(d) alterações no acordo que ocorreram durante o período; e

(e) o modo como o acordo de prestação de serviços foi classificado.

6A Os concessionários devem divulgar as quantias de rédito e de resultados reconhecidos no período relativamente à troca de serviços de construção por activos financeiros ou activos intangíveis.

7 As divulgações exigidas de acordo com o parágrafo 6 desta Interpretação devem ser feitas individualmente para cada acordo de concessão de serviços ou em agregado para cada classe de acordos de concessão de serviços. Uma classe é um grupo de acordos de concessão de serviços que envolvam serviços de uma natureza similar (por exemplo, cobranças de portagens, telecomunicações e serviços de tratamento de água).

Data do consenso

Maio de 2001

Data de eficácia

Esta Interpretação torna-se eficaz em 31 de Dezembro de 2001.

Uma entidade deve aplicar a emenda nos parágrafos 6(e) e 6A para períodos anuais que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2008. Se uma entidade aplicar a IFRIC 12 para um período anterior, a emenda deve ser aplicada a esse período anterior.

Interpretação SIC 32
Activos Intangíveis — Custos de Web Sites

Referências

- IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*
- IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*
- IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (como revista em 2007)
- IAS 2 *Inventários* (como revista em 2003)
- IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (como revista em 2003)
- IAS 17 *Locações* (como revista em 2003)
- IAS 36 *Imparidade de Activos* (como revista em 2004)
- IAS 38 *Activos Intangíveis* (como revista em 2004)

Questão

1 Uma entidade pode incorrer em dispêndios internos com o desenvolvimento e o funcionamento do seu web site para acesso interno ou externo. Um web site concebido para acesso externo pode ser utilizado para vários efeitos, tais como para promover e publicitar os produtos e serviços de uma entidade, proporcionar serviços electrónicos e vender produtos e serviços. Um web site concebido para acesso interno pode ser utilizado para armazenar políticas da empresa e dados dos clientes, bem como para procurar informações relevantes.

2 As fases de desenvolvimento de um web site podem ser descritas da seguinte forma:

(a) Planeamento — inclui a realização de estudos de viabilidade, a definição de objectivos e especificações, a avaliação de alternativas e escolhas de preferências;

(b) Desenvolvimento de Aplicações e da Infra-estrutura — inclui a obtenção de um nome de domínio, a aquisição e desenvolvimento de hardware e software operativo, a instalação de aplicações desenvolvidas e o teste de stress;

(c) Desenvolvimento de Desenho Gráfico — inclui a concepção do aspecto gráfico das páginas web;

(d) Desenvolvimento de Conteúdos — inclui a criação, a aquisição, a preparação e a transferência de informação, seja de natureza textual ou gráfica, no web site, antes da conclusão do desenvolvimento do web site. Esta informação pode ser armazenada em bases de dados individuais integradas no (ou acedidas a partir do) web site ou directamente codificada nas páginas web.

3 Uma vez concluído o desenvolvimento de um web site, começa a fase de Funcionamento. Durante esta fase, uma entidade mantém e aperfeiçoa as aplicações, a infra-estrutura, o desenho gráfico e o conteúdo do web site.

4 Ao contabilizar os dispêndios internos com o desenvolvimento e o funcionamento do web site de uma entidade para acesso interno ou externo, as questões a ter em conta são as seguintes:

(a) se o web site constitui um activo intangível gerado internamente e sujeito aos requisitos da IAS 38; e

(b) o tratamento contabilístico apropriado a tais dispêndios.

5 Esta Interpretação não se aplica ao dispêndio com a aquisição, o desenvolvimento e o funcionamento de hardware (por exemplo, servidores web, servidores de teste, servidores de produção e ligações à internet) de um web site. Tal dispêndio é contabilizado segundo a IAS 16. Além disso, quando uma entidade incorre em dispêndios com um fornecedor de serviços da Internet que realiza a hospedagem do web site da mesma, o dispêndio é reconhecido como um gasto quando os serviços são recebidos segundo o parágrafo 88 da IAS 1 e a *Estrutura Conceptual* [1].

6 A IAS 38 não se aplica a activos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso normal da actividade empresarial (ver a IAS 2 e a IFRS 15) nem a locações incluídas no âmbito da IAS 17. Em conformidade, esta Interpretação não se aplica ao dispêndio com o desenvolvimento ou funcionamento de um web site (ou software de web site) para venda a outra entidade. Quando um web site é locado nos termos de uma locação

---

1 A referência para a *Estrutura Conceptual* é à *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* do IASC, adoptada pelo IASB em 2001. Em Setembro de 2010 o IASB substituiu a *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* pela *Estrutura Conceptual do Relato Financeiro*.

operacional, o locador aplica esta Interpretação. Quando um web site é locado nos termos de uma locação financeira, o locador aplica esta Interpretação após o reconhecimento inicial do activo locado.

Consenso

7 O web site de uma entidade que decorra da fase de desenvolvimento e se destine ao acesso interno ou externo constitui um activo intangível gerado internamente e sujeito aos requisitos da IAS 38.

8 Um web site resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido como activo intangível se, e apenas se, além de cumprir os requisitos gerais descritos no parágrafo 21 da IAS 38 para reconhecimento e mensuração inicial, uma entidade satisfizer os requisitos do parágrafo 57 da IAS 38. Em particular, uma entidade poderá ter capacidade para satisfazer o requisito de demonstrar de que forma o seu web site irá gerar prováveis benefícios económicos futuros de acordo com o parágrafo 57(d) da IAS 38 quando, por exemplo, o web site tem capacidade para gerar rédito, incluindo rédito directo decorrente da disponibilização de um serviço de encomendas. Uma entidade não pode demonstrar de que forma um web site, desenvolvido exclusiva e basicamente para promoção e publicidade dos seus produtos e serviços, irá gerar prováveis benefícios económicos futuros, pelo que todos os dispêndios com o desenvolvimento de tal web site deverão ser reconhecidos como um gasto no momento em que forem suportados.

9 Qualquer dispêndio interno com o desenvolvimento e funcionamento do web site de uma entidade deve ser contabilizado de acordo com a IAS 38. A natureza de cada actividade que tenha gerado dispêndio (por exemplo, formação de funcionários e manutenção do web site) e a fase de desenvolvimento ou pós-desenvolvimento do web site devem ser avaliadas para determinar o tratamento contabilístico apropriado (é proporciona orientação adicional através de um exemplo ilustrativo* sobre esta Interpretação). Por exemplo:

(a) a fase do planeamento é semelhante em natureza à fase da pesquisa descrita nos parágrafos 54-56 da IAS 38. O dispêndio incorrido nesta

fase deve ser reconhecido como um gasto no momento em que for incorrido;

(b) a fase do desenvolvimento de aplicações e da infra-estrutura, a fase do desenho gráfico e a fase do desenvolvimento de conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para efeitos que não seja a publicidade e a promoção dos produtos e serviços de uma entidade, são semelhantes em natureza à fase de desenvolvimento descrita nos parágrafos 57-64 da IAS 38. O dispêndio incorrido nestas fases deve ser incluído no custo de um web site reconhecido como activo intangível, de acordo com o parágrafo 8 desta Interpretação, quando o dispêndio puder ser directamente atribuído e for necessário para a criação, produção ou preparação do web site para que este seja capaz de funcionar da forma prevista pelo órgão de gestão. Por exemplo, o dispêndio com a aquisição ou a criação de conteúdos (que não publicitem e promovam os produtos e serviços de uma entidade) especificamente destinados a um web site, ou o dispêndio incorrido para permitir a utilização dos conteúdos (por exemplo, uma taxa para adquirir uma licença de reprodução) no web site, deve ser incluído no custo de desenvolvimento quando esta condição for satisfeita. Porém, de acordo com o parágrafo 71 da IAS 38, o dispêndio com um item intangível que inicialmente tenha sido reconhecido como um gasto em demonstrações financeiras anteriores não deve ser reconhecido como parte do custo de um activo intangível numa data posterior (por exemplo, se os custos de um direito de autor estiverem totalmente amortizados e o conteúdo for posteriormente disponibilizado num web site);

(c) o dispêndio incorrido na fase de desenvolvimento de conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para publicitar e promover os produtos e serviços de uma entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos), deve ser reconhecido como um gasto quando suportado de acordo com o parágrafo 69(c) da IAS 38. Por exemplo, ao contabilizar o dispêndio com os serviços profissionais prestados para tirar as fotografias digitais dos produtos de uma entidade e aperfeiçoar a respectiva apresentação, o dispêndio deve ser reconhecido como um gasto à medida que os serviços

profissionais vão sendo recebidos durante o processo e não quando as fotografias digitais forem apresentadas no web site;

(d) a fase de funcionamento começa quando o desenvolvimento de um web site estiver concluído. O dispêndio incorrido nesta fase deve ser reconhecido como um gasto no momento em que for suportado, a menos que cumpra os critérios de reconhecimento enunciados no parágrafo 18 da IAS 38.

10 Um web site que seja reconhecido como activo intangível nos termos do parágrafo 8 desta Interpretação deve ser mensurado após o reconhecimento inicial aplicando os requisitos estipulados nos parágrafos 72-87 da IAS 38. A melhor estimativa da vida útil de um web site deve ser curta.

Data do consenso

Maio de 2001

Data de eficácia

Esta Interpretação torna-se eficaz em 25 de Março de 2002. Os efeitos de adopção desta Interpretação devem ser contabilizados com base nos requisitos de transição enunciados na versão da IAS 38 emitida em 1998. Por conseguinte, quando um web site não cumpre os critérios de reconhecimento como activo intangível, mas foi anteriormente reconhecido como activo, o item deve ser desreconhecido à data de eficácia desta Interpretação. Quando um web site existe e o dispêndio com o seu desenvolvimento cumpre os critérios de reconhecimento como activo intangível, mas não estava previamente reconhecido como activo, o activo intangível não deve ser reconhecido à data de eficácia desta Interpretação. Quando um web site existe e o dispêndio com o seu desenvolvimento cumpre os critérios de reconhecimento como activo intangível, mas foi anteriormente reconhecido como activo e inicialmente mensurado pelo seu custo, considera-se que a quantia inicialmente reconhecida foi devidamente determinada.

A IAS 1 (como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 5. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista

em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em Maio de 2014, emendou a secção das "Referências" e o parágrafo 6. Uma entidade deve aplicar essa emenda quando aplicar a IFRS 15.

* N.T. – O Exemplo Ilustrativo pode ser consultado na Parte B do Red Book na sua versão original em língua inglesa.

印務局
Imprensa Oficial
每份售價 $100.00
PREÇO DESTE NÚMERO $100,00