

Recentemente, o **Decreto-Lei n.º 98/2015** de 2 de junho veio transpor para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas, alterando a Diretiva n.º 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, e revogando as Diretivas n.os 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho (DL 98, § 1).

Este Decreto-Lei advém das iniciativas da União Europeia em reduzir o peso da regulamentação, nomeadamente da carga burocrática das pequenas e médias empresas com o intuito de aumentar a sua produtividade, uma vez que considera que as Diretivas Contabilísticas são excessivamente onerosas para as pequenas entidades, em particular para as microentidades. Esta preocupação também está patente na “Estratégia Europa 2020” promovendo ainda a internacionalização das pequenas e médias empresas. Além disso, a transposição da Diretiva n.º 2013/34/UE, tem em consideração, “por questões de segurança jurídica, de estabilidade para os preparadores e utilizadores das demonstrações financeiras, de simplificação e redução de custos para as empresas” a introdução no Sistema de Normalização Contabilística (SNC) das “alterações consideradas indispensáveis para garantir a sua conformidade com aquela diretiva, dentro das opções aí permitidas aos Estados membros” (DL 98, § 7).

Assim, a diretiva tem como principais objetivos a redução de encargos administrativos das pequenas e médias empresas e a simplificação de procedimentos de relato financeiro, a redução da informação nas notas anexas às demonstrações financeiras e a dispensa da preparação de demonstrações financeiras consolidadas para grupos de pequenas empresas (DL 98, § 6).

Posteriormente, foram publicados todos os diplomas legais referentes às alterações ao SNC, decorrentes da transposição da Diretiva 2013/34/UE, que são aplicáveis aos períodos que se iniciem em ou após 01 de janeiro de 2016, ou seja, na sequência da publicação do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, que transpõe a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, os Decretos-Leis n.os 158/2009, de 13 de julho, e 36-

Alterações SNC 2016

A/2011, de 9 de março, foram objeto de alterações substanciais, tendo ainda sido integrados no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, os normativos aplicáveis às entidades do setor não lucrativo e às microentidades. Tais alterações implicam a publicação de:

- Portaria n.º 218/2015 de 23 de julho, que aprova a republicação do Código de contas;
- Portaria n.º 220/2015 de 24 de julho, que aprova os modelos de demonstrações financeiras;
- Aviso n.º 8254/2015, de 29 de julho, que aprova a Estrutura Conceptual do SNC;
- Aviso n.º 8256/2015, de 29 de julho, que aprova as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Regime Geral do SNC;
- Aviso n.º 8257/2015, de 29 de julho, que aprova a Norma Contabilística para Pequenas Entidades do SNC;
- Aviso n.º 8255/2015, de 29 de julho, que aprova a Norma Contabilística para Microentidades do SNC;
- Aviso n.º 8259/2015, de 29 de julho, que aprova a Norma Contabilística para Entidades do Setor Não Lucrativo do SNC;
- Aviso n.º 8258/2015, de 29 de julho, que aprova as Normas Interpretativas do SNC.

Os diversos **modelos de demonstrações financeiras** sofreram alguns ajustamentos decorrentes da aprovação do Decreto-Lei n.º 98/2015, passando a apresentar a seguinte estrutura:

- ☐ Modelos das demonstrações financeiras aplicáveis às entidades que adotem o SNC-modelo geral (MDF-MG II);
- ☐ Modelos das demonstrações financeiras aplicáveis às entidades que adotem a NCRF-PE (MDF-PE II);
- ☐ Modelos das demonstrações financeiras aplicáveis às microentidades (MDF-Micro II).

A única diferença da **NCRF 4** atualizada pelo Aviso 8256/2015 de 29 de Julho, prende-se com o facto de não ter nenhuma exigência de divulgação das alterações nas políticas contabilísticas, das alterações nas estimativas contabilísticas ou dos erros de períodos anteriores.

No que diz respeito **à vida útil, método de amortização e imparidades**, o **Aviso 8256/2015** de 29 de Julho trouxe uma grande alteração. Contrariamente ao que estava na anterior **NCRF 6**, a

norma agora republicada refere no seu § 105 que um ativo intangível com uma vida útil indefinida deve ser amortizado num período máximo de 10 anos. A vida útil de um ativo intangível que esteja a ser amortizado nos termos do parágrafo 105 deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse ativo. Se não apoiarem, a alteração na avaliação de vida útil de indefinida para finita deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros (NCRF 6 republicada, §106).

A norma agora republicada também tem divergências relativamente à anterior no que diz respeito às exigências de divulgação. A nova norma não tem tantas exigências de divulgação, caindo os 7 parágrafos que existiam especificamente destinados à divulgação geral, à divulgação referente aos ativos intangíveis mensurados após reconhecimento usando o modelo de revalorização e à divulgação referente aos dispêndios de pesquisa e desenvolvimento.

A anterior **NCRF 7** referia no seu § 8 que os “sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente escriturados como inventários e reconhecidos nos resultados quando consumidos. Porém, os sobressalentes principais e equipamento de reserva classificam-se como ativos fixos tangíveis quando uma entidade espera usá-los durante mais do que um período. Da mesma forma, se os sobressalentes e os equipamentos de serviço puderem ser utilizados em ligação com um item do ativo fixo tangível, eles são contabilizados como ativo fixo tangível”. A NCRF 7 agora publicada altera este parágrafo referindo no seu § 8 que “os itens como, por exemplo, peças sobressalentes, equipamentos de reserva e equipamentos de manutenção são reconhecidos de acordo com esta NCRF quando satisfazem a definição de ativos fixos tangíveis. Caso contrário, são classificados como inventário”.

No que diz respeito ao desreconhecimento da quantia escriturada de um ativo fixo tangível, a nova norma é mais minuciosa e, além do que já estava previsto na § 67 da NCRF 7 “O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do ativo fixo tangível deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido (a menos que a NCRF 9 exija de forma diferente no caso de uma venda e relocação). O ganho não deve ser classificado como rédito”.

Acrescenta ainda que, “uma entidade que, no decurso das suas actividades normais, vende regularmente itens de ativos fixos tangíveis que deteve para locação a outras entidades, deve

transferir tais ativos para inventários pela sua quantia escriturada quando deixarem de ser objeto de locação e passarem a ser detidos para venda. Os proventos da venda de tais ativos devem ser reconhecidos como rédito em conformidade com NCRF 20 — Rédito. A NCRF 8 não se aplica quando os ativos detidos para venda no decurso normal da atividade empresarial são transferidos para inventários”.

Tal como acontece na NCRF 6, também a NCRF 7 agora republicada diverge relativamente à anterior no que diz respeito às exigências de divulgação. A nova norma não tem tantas exigências de divulgação, caindo os 4 parágrafos que existiam especificamente destinados à divulgação.

A **NCRF 8** agora publicada é mais minuciosa relativamente à classificação de ativos não correntes (ou grupos para alienação) como detidos para venda.

Assim, acrescenta um novo parágrafo relativamente a esta temática referindo que “uma entidade que assumiu um compromisso relativamente a um plano de vendas que envolve a perda de controlo de uma subsidiária deve classificar todos os ativos e passivos dessa subsidiária como detidos para venda quando são respeitados os critérios estabelecidos nos parágrafos 7 e 8, independentemente do facto de a entidade reter um interesse que não controla na sua antiga subsidiária após a venda.” (NCRF 8, § 9).

Tal como acontece nas normas anteriores, também a NCRF 8 agora republicada diverge relativamente à anterior no que diz respeito às exigências de divulgação. A nova norma não tem tantas exigências de divulgação, caindo os parágrafos específicos referentes à divulgação adicional.

A **NCRF 9** agora publicada não é tão minuciosa no que diz respeito às locações de terrenos e edifícios classificados como locações operacionais ou financeiras. Assim, o anterior normativo referia que “as locações de terrenos e edifícios são classificadas como locações operacionais ou financeiras da mesma maneira que as locações de outros ativos. Contudo, uma característica dos terrenos é a de que têm normalmente uma vida económica indefinida e se não for esperado que a propriedade passe para o locatário no fim do prazo da locação, o locatário não recebe substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse, caso em que a locação do terreno será uma locação operacional. Um pagamento feito na celebração ou aquisição de uma detenção de locação que seja contabilizada como locação operacional representa pagamentos de locação adiantados que são amortizados durante o prazo da

locação de acordo com o modelo de benefícios proporcionado” (NCRF 9, § 14).

Acrescentando ainda que “os elementos terrenos e edifícios de uma locação de terrenos e edifícios são considerados separadamente para a finalidade da classificação da locação. Caso se espere que o título de ambos os elementos passe para o locatário no final do prazo da locação, ambos são classificados como locação financeira, quer sejam analisados como uma locação ou como duas, a não ser que seja claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um ou ambos os elementos. Quando o terreno tem uma vida económica indefinida, o elemento terreno é normalmente classificado como locação operacional a não ser que se espere que o título passe para o locatário no final do prazo da locação, de acordo com o parágrafo 14. O elemento edifícios é classificado como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 7 a 13” (NCRF 9, § 15). A norma agora publicada a este respeito apenas refere que “quando uma locação inclui tanto o elemento terrenos como o elemento edifícios, uma entidade avalia a classificação de cada elemento como uma locação financeira ou operacional separadamente em conformidade com os parágrafos 7 a 13. Ao determinar se o elemento terrenos é uma locação operacional ou financeira, uma consideração importante a ter é que o terreno tem normalmente uma vida económica indefinida (NCRF 9 nova, § 14). Em termos de divulgações, tal como acontece nas normas anteriores, também a NCRF 9 agora publicada, não tem exigências de divulgações. Assim, as divulgações antes exigidas anteriormente no que dizia respeito a locações financeiras de locatários, locações operacionais de locatários, locações financeiras de locadores, locações operacionais de locadores e transações de venda seguida de locação deixam de ser exigidas, caindo os parágrafos específicos referentes a essas divulgações.

A **NCRF 10** agora publicada é mais incisiva no que diz respeito ao tratamento dos custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica. Esta norma exige que estes custos sejam imediatamente considerados como parte do custo do ativo que se qualifica. Outros custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como gasto. (NCRF 10 nova, § 1). A anterior norma referia que, de uma forma geral, estes custos sejam imediatamente considerados como gastos do período, exceto quanto aos custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica, caso em que é permitida a sua capitalização (NCRF 10, § 1).

Verificamos assim que a anterior norma permitia um tratamento que a actual norma vem exigir como tratamento de referência. Assim, verificamos que a norma anterior no seu § 8 referia que os custos de empréstimos obtidos que fossem diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica poderiam ser capitalizados como parte do custo desse ativo, quando fosse provável que deles resultassem benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos pudessem ser fiavelmente mensurados.

Assim pelo tratamento preconizado permitia-se que os custos de empréstimos obtidos que fossem diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo fossem incluídos no custo desse ativo (NCVF 10, § 9).

A nova norma vem referir no respetivo § 8 que uma entidade deve capitalizar os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica como parte do custo desse ativo. Uma entidade deve reconhecer outros custos de empréstimos obtidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Assim, os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica são capitalizados como parte do custo desse ativo, na medida em que seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados (NCRF 10 nova, § 9). Uma outra diferença que podemos encontrar nos dois normativos é o que a norma permite incluir como custo de empréstimos obtidos. A nova norma é mais restrita relativamente a esta questão referindo que os custos de empréstimos obtidos incluem (NCRF 10 nova, § 6):

- a) Gastos com juros calculados com base na utilização do método do juro efetivo, tal como descrito na NCRF 27 — Instrumentos Financeiros;
- b) Encargos financeiros relativos a locações financeiras reconhecidas de acordo com a NCRF 9 — Locações; e
- c) Diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento do custo dos juros.

A norma anterior abrangia outros custos, assim discriminados (NCRF 10, §5):

- a) juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;
- b) amortização de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos;
- c) amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos;

d) encargos financeiros relativos a locações financeiras reconhecidas de acordo com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 9 - Locações; e

e) diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento do custo dos juros.

Verificamos também que a nova norma inclui na lista dos ativos que se qualificam os ativos intangíveis que na versão anterior não constava.

No que diz respeito às divulgações, a nova norma também exclui os parágrafos que existiam específicos para esse efeito.

Uma alteração substancial constante na atual atualização desta norma prendesse com o que é ou não considerado como propriedade de investimento. Assim, a anterior **NCRF 11**, referia como exemplo de itens que não eram propriedade de investimento (NCRF 11, § 9, d)), estando por isso fora do alcance desta norma, a propriedade que estivesse a ser construída ou desenvolvida para futuro uso como propriedade de investimento. A NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis aplicar-se-ia a tal propriedade até que a construção ou o desenvolvimento estivesse concluído, momento em que a propriedade se tornaria propriedade de investimento e em que se aplicaria esta Norma. A este respeito a nova NCRF 11, refere no seu § 8 como exemplo de propriedades de investimento a propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para futuro uso como propriedade de investimento (NCRF 11, § 8, e)). Assim, a nova norma vem contradizer a anterior nesta situação.

Tal como acontece nas normas anteriores, a nova NCRF 11 excluiu todos os parágrafos referentes a exigências de divulgação que constavam na versão anterior.

A nova **NCRF 12** além de excluir os parágrafos de divulgação constantes na norma anterior, também exclui a definição de “Data de acordo para uma concentração de atividades empresariais” que a norma anterior definia como a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas fosse celebrado e, no caso de entidades cotadas em bolsa, anunciado ao público. No caso de uma Oferta Pública de Aquisição (OPA) hostil, a primeira data em que tiver sido atingido um acordo substantivo entre as partes que se concentram é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida tenham aceite a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo daquela (NCRF 12, § 4).

No entanto a nova norma acrescenta a definição de “Segmento operacional” como sendo uma componente de uma entidade (NCRF 12 nova, § 4):

- a) Que desenvolve atividades de negócio de que pode obter réditos e incorrer em gastos (incluindo réditos e gastos relacionados com transações com outros componentes da mesma entidade);
- b) Cujos resultados operacionais são regularmente revistos pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais da entidade para efeitos da tomada de decisões sobre a imputação de recursos ao segmento e da avaliação do seu desempenho; e
- c) Relativamente à qual esteja disponível informação financeira distinta. Além disso, a nova norma também exclui o parágrafo referente à mensuração da quantia recuperável de um ativo intangível com uma vida útil indefinida, ou seja o § 10 que referia que “O parágrafo 0 exige que um ativo intangível com uma vida útil indefinida seja anualmente testado quanto a imparidade mediante comparação da sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável, independentemente de existir ou não qualquer indicação de que possa estar com imparidade. Contudo, o cálculo detalhado mais recente da quantia recuperável de um tal ativo feito num período precedente pode ser usado no teste de imparidade no período corrente, desde que os seguintes critérios sejam satisfeitos (NCRF 12, § 10):

- (a) se o ativo intangível não gerar influxos de caixa resultantes do uso continuado que sejam em larga medida independentes dos de outros ativos ou grupos de ativos e for portanto testado quanto a imparidade como parte de uma unidade geradora de caixa à qual pertença, os ativos e passivos que compõem essa unidade não mudaram significativamente desde o cálculo mais recente da quantia recuperável;
- (b) o mais recente cálculo da quantia recuperável resultou numa quantia que excedeu a quantia escriturada do ativo por uma margem substancial; e
- (c) com base numa análise de acontecimentos que tenham ocorrido e das circunstâncias que tenham mudado desde o cálculo mais recente da quantia recuperável, é remota a probabilidade de que uma determinação da quantia recuperável corrente seja inferior à quantia escriturada do ativo.

Um outro aspeto que alterou foi a designação de interesses minoritários constante na norma anterior e que agora aparece com a designação de interesses que não controlam.

No caso da tempestividade dos testes de imparidade, a nova norma simplificou a sua descrição, referindo agora no seu § 47 que “Unidades geradoras de caixa diferentes podem ser testadas quanto a imparidade em momentos diferentes”. A este respeito a norma anterior

referia no seu § 48 que “O teste de imparidade anual para uma unidade geradora de caixa a que tenha sido imputado *goodwill* pode ser efetuado a qualquer momento durante um período anual, desde que o teste seja efetuado no mesmo momento todos os anos. Unidades geradoras de caixa diferentes podem ser testadas quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se uma parte ou todo o *goodwill* imputado a uma unidade geradora de caixa tiver sido adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período corrente anual, essa unidade deve ser testada quanto a imparidade antes do final do período corrente anual”.

Além disso, ainda no que diz respeito à tempestividade dos testes de imparidade relativamente ao *goodwill* imputado a uma unidade geradora de caixa, a nova norma exclui um parágrafo que constava na norma anterior

(NCRF 12, § 50):

“O cálculo detalhado mais recente, feito num período precedente, da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill* pode ser usado no teste de imparidade dessa unidade no corrente período, desde que os seguintes critérios sejam satisfeitos:

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

Tal como acontece nas restantes normas agora publicadas, também a **NCRF 13** não tem, nenhum parágrafo destinado a divulgações.

No que diz respeito às definições constantes na norma, a nova publicação inclui a definição de “Quantia escriturada de um investimento (contabilizado pelo método da equivalência patrimonial): é a quantia reconhecida no balanço no âmbito da contabilização desse investimento, incluindo *goodwill* associado ainda que apresentado separadamente” (NCRF 13, § 4). Relativamente às entidades conjuntamente controladas, acrescenta 3 parágrafos

referindo que (NCRF 13, § 34) “Quando um empreendedor deixa de ter o controlo conjunto de uma entidade, ele deve contabilizar o interesse retido de acordo com a NCRF 27 — Instrumentos Financeiros a partir dessa data, desde que a anterior entidade conjuntamente controlada não se torne uma subsidiária ou uma associada. A partir da data em que uma entidade conjuntamente controlada se torna uma subsidiária de uma investidora, esta deve contabilizar o seu interesse de acordo com a NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação e a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais. A partir da data em que uma entidade conjuntamente controlada se torna uma associada de uma investidora, esta deve contabilizar o seu interesse de acordo com o parágrafo 44 da presente norma. Perante a perda de controlo conjunto, a investidora deve mensurar pelo justo valor qualquer investimento retido na ex-entidade conjuntamente controlada. A investidora deve reconhecer nos resultados qualquer diferença entre:

- a) O justo valor de qualquer investimento retido e quaisquer proventos resultantes da alienação da parte de interesse na entidade conjuntamente controlada; e
- b) A quantia escriturada do investimento (incluindo a quantia escriturada do *goodwill* respetivo) à data em que ocorreu a perda do controlo conjunto.

No seu § 35 refere que “Quando o investimento retido numa entidade que deixa de ser conjuntamente controlada é contabilizado de acordo com a NCRF 27, o justo valor do investimento retido deve ser considerado como o seu justo valor no reconhecimento inicial de um ativo financeiro de acordo com a NCRF 27”.

E no § 36 acrescenta que “Se uma investidora perder o controlo conjunto de uma entidade, a investidora deve contabilizar todas as quantias reconhecidas diretamente no capital próprio em relação a essa entidade na mesma base em que seria exigido se a entidade conjuntamente controlada tivesse alienado diretamente os ativos ou passivos relacionados. Portanto, se um ganho ou perda anteriormente reconhecido diretamente no capital próprio fosse reclassificado como resultado na alienação dos ativos ou passivos relacionados, a investidora reclassifica o ganho ou perda do capital próprio para os resultados (como ajustamento de reclassificação) quando a investidora perder o controlo conjunto da entidade”.

Além disso, altera o descrito relativamente à contabilização de um investidor num empreendimento conjunto que não disponha de controlo conjunto, nem nele possa exercer influência significativa, referindo anteriormente que deveria contabilizar esse investimento nas suas demonstrações financeiras individuais ao custo. A nova versão da NCRF refere no seu § 38 que nessa situação a contabilização deve ser efetuada de acordo com a NCRF 27. No que diz

respeito aos investimentos em associadas, a nova norma é mais específica no que diz respeito às exceções da contabilização de um investimento numa associada usando o método da equivalência patrimonial. Assim, enquanto a norma anterior apenas excetuava o facto de existirem restrições severas e duradouras que prejudicassem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora, caso em que deve ser usado o método do custo. A nova norma apresenta as seguintes exceções

(NCRF 13, § 44):

- a) Existirem restrições severas e duradouras que prejudiquem substancialmente o exercício pela investidora dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa entidade;
- b) As participações no capital da empresa associada não forem materialmente relevantes para a realização do objetivo de as demonstrações financeiras darem uma imagem verdadeira e apropriada. Quando duas ou mais entidades estejam nestas circunstâncias, mas sejam, no seu conjunto, materialmente relevantes para o mesmo objetivo, o investimento nessas associadas deve ser contabilizado usando o método de equivalência patrimonial; ou
- c) Se trate de um caso, extremamente raro, em que as informações necessárias não podem ser obtidas sem custos desproporcionados ou sem demora injustificada, casos em que deverá ser aplicado o disposto no parágrafo 47.

Além disso, ainda acrescenta o § 45 a referir que “a verificação das circunstâncias referidas nas alíneas a) e c) do parágrafo 42 constitui indicação de que o ativo pode estar com imparidade”.

No que diz respeito à descontinuação do uso do método de equivalência patrimonial, a norma anterior referia que “Um investidor deve descontinuar o uso do método de equivalência patrimonial a partir da data em que perder a influência significativa sobre uma associada. Nessa circunstância, o custo a considerar para efeitos de mensuração inicial como activo financeiro deve corresponder ao da quantia escriturada desse investimento à data em que deixou de ser uma associada” (NCRF 1, § 44). A este respeito a nova norma também é mais específica referindo que (NCRF 13, § 47) “Uma investidora deve descontinuar o uso do método de equivalência patrimonial a partir da data em que deixar de ter influência significativa sobre uma associada. O investimento retido deve ser contabilizado de acordo com a NCRF 27 a partir dessa data, desde que a associada não se torne uma subsidiária ou um empreendimento conjunto. A partir da data em que uma associada se torna uma subsidiária de uma investidora, esta deve contabilizar o seu interesse de acordo com a NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação e a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais (tratada no capítulo seguinte). A partir da data em que uma entidade associada se torna uma entidade conjuntamente controlada de uma investidora, esta deve contabilizar o seu interesse de

acordo com os parágrafos 29 a 31 da presente norma. Perante a perda de influência significativa, a investidora deve mensurar pelo justo valor qualquer investimento retido na ex-associada. A investidora deve reconhecer nos resultados qualquer diferença entre:

- a) O justo valor de qualquer investimento retido e quaisquer proventos resultantes da alienação da parte de interesse na associada; e
- b) A quantia escriturada do investimento (incluindo a quantia escriturada do *goodwill* respetivo) à data em que ocorreu a perda de influência significativa”.

Relativamente a este assunto a nova norma acrescenta ainda que: “ Quando o investimento retido numa entidade que deixa de ser uma associada é contabilizado de acordo com a NCRF 27, o justo valor do investimento retido deve ser considerado como o seu justo valor no reconhecimento inicial de um ativo financeiro de acordo com a NCRF 27 (NCRF 13, § 48).

Se uma investidora perder influência significativa sobre uma associada, a investidora deve contabilizar todas as quantias reconhecidas diretamente em capital próprio em relação a essa associada na mesma base em que seria exigido se essa associada tivesse alienado diretamente os ativos ou passivos relacionados. Portanto, se um ganho ou perda anteriormente reconhecido diretamente no capital próprio por uma associada fosse reclassificado como resultados na alienação dos ativos ou passivos relacionados, a investidora reclassifica o ganho ou perda do capital próprio para os resultados (como ajustamento de reclassificação) quando perder influência significativa sobre a associada (NCRF 13, § 49).

No que diz respeito às perdas por imparidade, já estava previsto na norma anterior que a totalidade da quantia escriturada do investimento numa associada deveria ser testada quanto a imparidade segundo a NCRF 12 — Imparidade de Ativos como se de um único ativo se tratasse, comparando a sua quantia recuperável (o mais elevado entre valor de uso e justo valor menos os custos de vender) com a sua quantia escriturada. Contudo a nova norma acrescenta que “uma perda por imparidade reconhecida nessas circunstâncias deve ser imputada primeiramente ao goodwill. Deste modo, qualquer inversão dessa perda por imparidade é reconhecida em conformidade com a NCRF 12, na medida em que a quantia recuperável do investimento aumente subsequentemente. Uma perda por imparidade reconhecida para o goodwill não deve ser revertida num período posterior” (NCRF 13, § 57).

No que diz respeito aos **investimentos em subsidiárias**, a norma diverge a partir do § 20 da mesma. A norma anterior referia que “os rendimentos e ganhos e gastos e perdas de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas a partir da data de aquisição, tal como definido na NCRF 14 – Concentrações de Actividades Empresariais e até

à data em que a empresa-mãe deixar de controlar a subsidiária. A diferença entre os proventos da alienação da subsidiária e a sua quantia escriturada à data da alienação, incluindo a quantia cumulativa de quaisquer diferenças de câmbio que se relacionem com a subsidiária, reconhecidas no capital próprio de acordo com a NCRF 23 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio, é reconhecida na demonstração dos resultados consolidada como o ganho ou perda resultante da alienação da subsidiária (NCRF 15, § 20). Os parágrafos seguintes constantes na norma anterior foram excluídos ou alterados por especificarem de alguma forma a maneira de divulgação:

“Um investimento numa entidade, desde a data em que deixe de ser uma subsidiária e desde que não se torne uma associada ou uma entidade conjuntamente controlada (nos termos da NCRF 13 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas), deve ser contabilizado nas Demonstrações Financeiras Consolidadas de acordo com o previsto na NCRF 27 – Instrumentos Financeiros” (NCRF 15, § 21).

“A quantia escriturada do investimento à data em que a entidade deixar de ser uma subsidiária deve ser considerada como o custo aquando da mensuração inicial de um activo financeiro” (NCRF 15, § 22).

“Os interesses minoritários devem ser apresentados no balanço consolidado dentro do capital próprio, separadamente do capital próprio dos accionistas da empresa-mãe. Os interesses minoritários nos resultados do grupo também devem ser divulgados separadamente” (NCRF 15, § 23).

“Os resultados são atribuídos aos detentores de capital da empresa-mãe e aos interesses minoritários. Porque ambos constituem capital próprio, a quantia atribuída aos interesses minoritários não é rendimento nem gasto” (NCRF 15, § 24).

“As perdas aplicáveis à parte minoritária numa subsidiária consolidada podem exceder o interesse minoritário no capital próprio da subsidiária. O excesso, e quaisquer perdas adicionais aplicáveis à parte minoritária, são imputados ao interesse maioritário excepto até ao ponto em que a parte minoritária tenha a obrigação de fazer um investimento adicional para cobrir as perdas. Se a subsidiária subsequentemente relatar lucros, esses lucros são imputados ao interesse maioritário até que a parte minoritária das perdas previamente absorvidas pela parte maioritária tenha sido recuperada” (NCRF 15, § 25).

“Se uma subsidiária tiver acções preferenciais cumulativas em circulação que sejam detidas por interesses minoritários e classificadas como capital próprio, a empresa-mãe calcula a sua

parte dos resultados depois de fazer ajustamentos para os dividendos de tais acções, quer os dividendos tenham ou não sido declarados” (NCRF 15, § 26).

A nova norma altera o parágrafo 20 passando a ter a seguinte redação “os rendimentos e os gastos de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas a partir da data de aquisição, tal como definido na NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais e até à data em que a empresa-mãe deixar de controlar a subsidiária. Os rendimentos e os gastos da subsidiária devem basear-se nos valores dos ativos adquiridos e passivos e passivos contingentes reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe à data da aquisição. Por exemplo, o gasto por depreciação reconhecido na demonstração dos resultados consolidada após a data de aquisição deve basear-se nos justos valores dos respetivos ativos depreciables reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas à data

da aquisição” (NCRF 15, § 20).

Os parágrafos seguintes foram alterados relativamente aos constantes na norma anterior, passando a ter a seguinte redação:

“Os interesses que não controlam devem ser apresentados no balanço consolidado dentro do capital próprio, separadamente do capital próprio dos proprietários da empresa-mãe” (NCRF 15, § 21).

“Os resultados são atribuídos aos detentores de capital da empresa - mãe e aos interesses que não controlam” (NCRF 15, § 22).

“Se uma subsidiária tiver acções preferenciais cumulativas em circulação que sejam detidas por interesses que não controlam e classificadas como capital próprio, a empresa-mãe calcula a sua parte dos resultados depois de fazer ajustamentos para os dividendos de tais acções, quer os dividendos tenham ou não sido declarados” (NCRF 15, § 23).

“As alterações no interesse de propriedade de uma empresa-mãe numa subsidiária que não resultem numa perda de controlo são contabilizadas como transações de capital próprio (i.e., transações com proprietários na sua qualidade de proprietários) ” (NCRF 15, § 24).

“Nessas circunstâncias, as quantias escrituradas dos interesses que controlam e de interesses que não controlam devem ser ajustadas para refletir as alterações nos seus interesses relativos na subsidiária. Qualquer diferença entre a quantia pela qual os interesses que não controlam são ajustados e o justo valor da retribuição paga ou recebida deve ser reconhecida diretamente no capital próprio e atribuída aos

proprietários da empresa-mãe” (NCRF 15, § 25). Além destas alterações a nova norma acrescenta um capítulo dedicado à perda de controlo de uma subsidiária com mais 4

parágrafos referindo exemplos em que pode ocorrer esta situação, a forma de reconhecimento e desreconhecimento de tal ocorrência e respetiva contabilização, não mencionando qualquer referência à divulgação.

A nova **NCRF 14** - Concentrações de Atividades Empresariais tem algumas alterações relativamente à anterior. Tal como nas restantes normas, foram excluídos todos os parágrafos e referências relativamente a exigências de divulgação.

Logo no primeiro parágrafo, aquando da descrição do objetivo da norma, deparamos com uma alteração. A norma anterior refere que a adquirente reconhece os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida pelos seus justos valores à data de aquisição, e reconhece também o *goodwill*, que é posteriormente testado quanto à imparidade, não sendo assim amortizado. A nova norma altera esta situação e refere que a adquirente reconhece os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida pelos seus justos valores à data de aquisição, e reconhece também o *goodwill*, que é amortizado no período da sua vida útil (ou em 10 anos, caso a vida útil não possa ser estimada com fiabilidade).

Em termos das definições constantes na norma, a nova NCRF 14 não apresenta a definição de “data de acordo”, “data de troca” e de “provável” que constavam da anterior.

No que diz respeito aos Custos de uma concentração de actividades empresariais, a nova norma especifica mais custos relacionados com a aquisição, referindo mesmo que esses custos incluem honorários do intermediário; honorários de consultoria, legais, contabilísticos, de valorização e outros honorários profissionais ou de consultoria; custos administrativos gerais, incluindo os custos de manter um departamento de aquisições internas; e custos do registo e emissão de valores mobiliários representativos de dívida e de capital próprio (NCRF 14, § 19). Além desta descrição, refere a forma como a adquirente deve contabilizar tais custos e o que pode estar incluído na retribuição transferida.

No que diz respeito aos ajustamentos no custo de uma concentração de actividades empresariais dependentes de futuros acontecimentos a norma anterior referia que “quando um acordo de concentração de actividades empresariais proporcionar um ajustamento no custo de uma concentração de actividades empresariais dependente de futuros acontecimentos, a adquirente deve incluir a quantia desse ajustamento no custo da concentração de actividades empresariais à data da aquisição se o ajustamento for provável e

puder ser mensurado com fiabilidade (feito normalmente com base em estimativas, desde que as mesmas não afetem a fiabilidade da informação). (NCRF 14, § 22). A este respeito a nova norma refere que “a retribuição que a adquirente transfere em troca da adquirida inclui qualquer ativo ou passivo resultante de um acordo de retribuição contingente. A adquirente deve reconhecer o justo valor à data de aquisição da retribuição contingente como parte da retribuição transferida em troca da adquirida (NCRF 14, § 22).

Relativamente a esta temática a nova norma é mais pormenorizada, tendo acrescido 2 parágrafos:

A adquirente deve classificar uma obrigação de pagar uma retribuição contingente como um passivo ou como capital próprio com base nas definições de um instrumento de capital próprio e de um passivo financeiro contidas no parágrafo 5 da NCRF 27 Instrumentos Financeiros ou noutras NCRF aplicáveis. A adquirente deve classificar como um ativo o direito ao retorno de uma retribuição previamente transferida se se verificarem as condições especificadas (NCRD 14, § 23).

a) Algumas alterações no justo valor da retribuição contingente que a adquirente reconheça após a data de aquisição podem ser o resultado de informações adicionais que a adquirente obteve após essa data sobre factos e circunstâncias que existam à data de aquisição. Essas alterações devem ser contabilizadas em conformidade com o parágrafo 53. Porém, as alterações resultantes de acontecimentos após a data de aquisição, tais como atingir a meta prevista para os resultados, alcançar um preço por ação especificado ou chegar a uma determinada etapa num projeto de pesquisa em desenvolvimento, não são ajustamentos à contabilização inicial determinada provisoriamente nos termos do parágrafo 53. Estas alterações devem ser contabilizadas pela adquirente do seguinte modo: A retribuição contingente classificada como capital próprio não deve ser remensurada e a sua liquidação subsequente deve ser contabilizada no capital próprio.

b) A retribuição contingente classificada como um ativo ou passivo que:

i) Seja um instrumento financeiro e esteja no âmbito da NCRF 27 deve ser mensurada pelo justo valor, sendo que qualquer ganho ou perda resultante é reconhecido em conformidade com essa norma.

ii) Não esteja no âmbito da NCRF 27 deve ser contabilizada em conformidade com a NCRF 21 ou outras NCRF conforme apropriado.

A nova norma acrescenta seis parágrafos (§§ 35 a 40) relativamente às exceções aos princípios do reconhecimento e da mensuração, mais especificamente, dois sobre os impostos sobre o

rendimento, um sobre os benefícios dos empregados e três dedicados aos ativos de indemnização. Além destas exceções, também contém exceções ao princípio da mensuração, dedicando um parágrafo aos direitos readquiridos e um aos ativos não correntes detidos para venda.

Uma vez que a norma agora prevê a depreciação do *Goodwill*, reforça a ideia de que “a vida útil do *goodwill* gerado numa concentração de actividades empresariais pode ser diferente conforme a unidade geradora de caixa à qual é imputado. Por exemplo, numa concentração de actividades empresariais é gerado *goodwill* relativo a duas unidades geradoras de caixa distintas, sendo que uma dessas unidades geradoras de caixa tem uma vida máxima de cinco anos e a outra unidade geradora de caixa não tem maturidade definida e estima -se que o *goodwill* gere benefícios ao longo de dez anos. Neste caso a vida útil das duas porções de *goodwill* deverá ser distinta, apesar de ter sido gerado numa mesma concentração de actividades empresariais (NCRF 14, § 47). A nova norma também prevê a possibilidade de uma adquirente efetuar uma compra a preço baixo, sendo neste caso uma concentração de actividades empresariais em que o custo da concentração de actividades empresariais é inferior ao interesse da adquirente no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis (NCRF 14, §§ 48 a 50). Nestas situações a norma discrimina a forma de reconhecimento do ganho, exemplificando e definindo algumas exceções.

No que diz respeito a concentração de actividades empresariais alcançada por fases, o tratamento agora previsto diverge do anterior. A norma anterior referia que “uma concentração de actividades empresariais pode envolver mais de uma transação de troca, por exemplo, quando ocorrer por fases através de compras sucessivas de ações. Se assim for, cada transação de troca deve ser tratada separadamente pela adquirente, usando a informação do custo da transação e do justo valor à data de cada transação de troca, para determinar a quantia de qualquer *goodwill* associado a essa transação. Isto resulta numa comparação passo a passo do custo dos investimentos individuais com o interesse da adquirente nos justos valores dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida a cada passo (NCRF 14, § 37).

A este respeito a nova norma considera que:

“Por vezes, uma adquirente obtém o controlo de uma adquirida na qual detinha um interesse de capital próprio imediatamente antes da data de aquisição. Por exemplo, a 31 de dezembro

de 20X1, a Entidade A detém um interesse de capital próprio que não controla de 35 % na Entidade B.

Nessa data, a Entidade A compra outros 40 % de interesse na Entidade B, o que lhe confere o controlo sobre a Entidade B. Esta NCRF refere - se a este tipo de transação como uma concentração de actividades empresariais alcançada por fases” (NCRF 14, § 51).

“Numa concentração de actividades empresariais alcançada por fases, a adquirente deve mensurar o seu interesse de capital próprio previamente detido na adquirida pelo seu justo valor à data de aquisição e deve reconhecer o ganho ou perda, se houver, nos resultados. Em períodos de relato anteriores, a adquirente pode ter reconhecido alterações no valor do seu interesse de capital próprio na adquirida diretamente em capital próprio (por exemplo, porque o investimento foi classificado como disponível para venda). Se o fez, a quantia que foi reconhecida diretamente em capital próprio deve ser reconhecida na mesma base que teria sido exigido se a adquirente tivesse alienado diretamente o interesse de capital próprio previamente detido” (NCRF 14, § 52).

A nova **NCRF 18** é muito semelhante à anterior. Além da exclusão dos parágrafos referentes às exigências de divulgação, esta norma apenas diverge da anterior num parágrafo referente ao reconhecimento como gasto. Assim, considera que “a quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período, que é muitas vezes referida como o custo de venda, consiste nos custos previamente incluídos na mensuração do inventário agora vendido, nos gastos gerais de produção não imputados e nas quantias anormais de custos de produção de inventários. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outras quantias, tais como custos de distribuição (NCRF 18, § 35).

A **NCRF 19** não tem alterações significativas relativamente à versão anterior.

Excluindo os parágrafos relacionados com a divulgação, contem mais três definições que foram acrescentadas e que são (NCRF 19, § 3):

Adiantamentos: são quantias recebidas pela entidade contratada antes que o respetivo trabalho seja executado.

Faturas progressivas por autos de medição são quantias faturadas do trabalho executado de um contrato quer tenham ou não sido pagas pelo cliente.

Retenções são quantias de faturas progressivas que só são pagas depois da satisfação das condições especificadas no contrato para o pagamento de tais quantias ou até que os defeitos tenham sido retificados.

Além destas definições, apenas encontramos alguns termos que foram alterados por sinónimos, como é o caso de (NCRF 19, § 20) custo de vender que foi substituído por custos de alienação e o termo depreciação de instalações e equipamentos que foi substituído por depreciação de ativos fixos tangíveis, ficando neste último caso mais abrangente.

A **NCRF 20** também não tem diferenças significativas. Tal como as restantes normas, foram excluídas todas as referências relativas a exigências de divulgação.

A norma fazia explicitamente a referência a “contratos de seguro de empresas seguradoras” (NCRF 20, a) do § 6) que agora exclui. Além disso, também exclui a referência a “dividendos de títulos de capital próprio quando sejam declarados a partir de lucros líquidos de pré aquisição, esses dividendos são deduzidos do custo dos títulos. Se for difícil fazer tal imputação, exceto numa base arbitrária, os dividendos são reconhecidos como crédito a menos que os mesmos representem claramente uma recuperação de parte do custo dos títulos de capital próprio” (NCRF 20, § 31).

Tal como a norma anterior, também a **NCRF 21** sofreu pequenas alterações.

Seguindo a lógica de redução de divulgações, não apresenta os parágrafos que estavam dedicados às divulgações e apresenta pequenas divergências em termos terminológicos. Enquanto a norma anterior referia que a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para refletir a passagem do tempo quando é “usado o desconto” agora refere que é quando “forem utilizadas quantias descontadas” (NCRF 21, § 59).

A diferença mais relevante aparece no § 77 da norma, uma vez que a anterior norma referia que “uma provisão de reestruturação somente deve incluir os dispêndios diretos provenientes da reestruturação, que são os que sejam quer: necessariamente consequentes da reestruturação; quer não associados com as atividades continuadas da entidade”.

A este respeito, a nova norma refere que (NCRF 21, § 77) “uma provisão para reestruturação deve incluir apenas os dispêndios diretos provenientes da reestruturação, que são os que, simultaneamente: estão necessariamente associados à reestruturação; e

não estão associados com as atividades continuadas da entidade”. Exigindo agora as duas situações se verifiquem em simultâneo para poder incluir os dispêndios diretos na provisão.

A **NCRF 22** foi a única que alterou de designação. Antes a NCRF 22 designava-se de “Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo” e agora designa-se de “Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas”. Assim, ao longo da norma, sempre que havia referência a apoios do governo agora passa a constar apoios das entidades públicas.

A norma anterior definia Governo como “Governo, agências do Governo e organismos semelhantes sejam eles locais, nacionais ou internacionais” (NCRF 22, § 4). A nova norma define Entidades públicas como “diferentes entidades públicas e organismos semelhantes sejam eles locais, nacionais ou internacionais” (NCRF 22, § 4).

A nova norma acrescenta um parágrafo referente aos subsídios das entidades públicas, referindo que (NCRF 22, § 21) “O benefício de um empréstimo de uma entidade pública com uma taxa de juro inferior à do mercado é tratado como um subsídio de entidade pública. O empréstimo deve ser reconhecido e aferido em conformidade com a NCRF 27 — Instrumentos Financeiros. O benefício da taxa de juro inferior à do mercado deve ser determinado como a diferença entre a quantia escriturada inicial do empréstimo determinada em conformidade com a NCRF 27 e a quantia recebida. O benefício é contabilizado em conformidade com a presente Norma. A entidade deve ter em conta as condições e obrigações que foram, ou devem ser”, Além destas alterações, a nova norma, tal como as anteriores, exclui os parágrafos referentes à divulgação.

Tal como aconteceu nas normas anteriores, a nova **NCRF 25** alterou alguns termos sem alterar o significado da ideia (por exemplo, altera a perda fiscal pelo prejuízo fiscal). Contudo, no que diz respeito à base fiscal, a anterior norma referia que “alguns itens têm uma base fiscal mas não são reconhecidos como ativos e como passivos no balanço. Por exemplo, os custos de pesquisa são reconhecidos como um gasto na determinação do lucro contabilístico no período em que forem incorridos mas podem não ser permitidos como uma dedução na determinação do lucro tributável (perda fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos **custos de pesquisa**, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos” (NCRF 25, § 9), sendo que a nova

norma não especifica o ativo ao referir que “alguns itens têm uma base fiscal mas não são reconhecidos como ativos e como passivos no balanço. Por exemplo, a diferença entre a base fiscal **de um ativo**, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num atipor impostos diferidos” (NCRF 25, § 9). Assim, a nova norma não especifica nenhum ativo em concreto como era feito na norma anterior com os custos de pesquisa, deixando em aberto o ativo.

Outra alteração verificada diz respeito ao § 20 no que diz respeito a ativos escriturados pelo justo valor. A norma anterior referia que “a diferença entre a quantia escriturada de um ativo revalorizado e a sua base fiscal é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou ativo por impostos diferidos.

Isto é verdade mesmo se:

- a entidade não pretender alienar o ativo. Em tais casos, a quantia escriturada revalorizada do ativo será recuperada pelo uso e isto gerará rendimento tributável que excede a depreciação que será permitida para finalidades tributáveis nos períodos futuros; ou
- a tributação sobre os ganhos de capital é diferida se os proventos da alienação do ativo forem investidos em ativos semelhantes. Em tais casos, o imposto tornar-se-á por fim pagável pela venda ou pelo uso de ativos semelhantes” (NCRF 25, § 20).

A este respeito a nova norma refere que “a diferença entre a quantia escriturada de um ativo revalorizado e a sua base fiscal é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou ativo por impostos diferidos. Isto é verdade mesmo se a entidade não pretender alienar o ativo. Em tais casos, a quantia escriturada revalorizada do ativo será recuperada pelo uso e isto gerará rendimento tributável que excede a depreciação que será permitida para finalidades tributáveis nos períodos futuros (NCRF 25, § 20). Verifica-se assim que a norma anterior era mais específica nesta temática.

Uma outra diferença reside no tratamento do excedente de revalorização de Ativos Fixos Tangíveis, Assim, a norma anterior considerava que “A NCRF 7 - Ativos Fixos Tangíveis, não especifica se uma entidade deve transferir ano a ano o excedente (reserva) de revalorização para resultados transitados uma quantia igual à diferença entre a depreciação ou amortização de um ativo revalorizado e a depreciação ou amortização baseada no custo desse ativo. Se uma entidade fizer tal transferência, a quantia transferida é líquida de qualquer imposto diferido relacionado. Considerações semelhantes aplicam-se a transferências feitas pela

alienação de um item de ativo fixo tangível” (NCRF 25, § 58). A este respeito a nova norma considera que “A NCRF 7 especifica que uma entidade deve transferir anualmente o excedente (reserva) de revalorização para resultados transitados pela quantia igual à diferença entre a depreciação ou amortização de um ativo revalorizado e a depreciação ou amortização baseada no custo desse ativo. A quantia transferida deve ser líquida de qualquer imposto diferido relacionado. Considerações semelhantes aplicam -se a transferências feitas pela alienação de um item de ativo fixo tangível” (NCRF 25, § 58).

Relativamente aos Impostos diferidos provenientes de uma concentração de actividades empresariais, as normas divergem no que diz respeito ao potencial benefício a transportar as perdas fiscais no rendimento da adquirida. Assim, a norma anterior considerava que “se o potencial benefício de transportar as perdas fiscais no rendimento da adquirida ou de outros ativos por impostos diferidos não satisfizer os critérios da NCRF 14 – Concentração de Actividades Empresariais relativamente ao reconhecimento separado quando se contabilizar inicialmente uma concentração de actividades empresariais, mas for posteriormente realizado, a adquirente deve reconhecer o rendimento por impostos diferidos resultante nos resultados. Além disso, uma adquirente deve:

- ▣ reduzir a quantia escriturada de *goodwill* à quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos tivesse sido reconhecido como um activo identificável a partir da data de aquisição; e
- ▣ reconhecer a redução na quantia escriturada do *goodwill* como um gasto (NCRF 25, § 63).

A este respeito a nova norma considera que “O potencial benefício de transportar os prejuízos fiscais da adquirida ou outros ativos por impostos diferidos poderá não satisfazer os critérios da NCRF 14 relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de actividades empresariais for inicialmente contabilizada mas poderá ser posteriormente realizado. Uma entidade deve reconhecer benefícios por impostos diferidos adquiridos que ela realiza após a concentração de actividades empresariais do seguinte modo:

- ▣ Os benefícios por impostos diferidos adquiridos que sejam reconhecidos até à conclusão da contabilização inicial no período de mensuração e que resultem de novas informações sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição devem ser aplicados para reduzir a quantia escriturada de qualquer *goodwill* relacionado com essa aquisição. Se a quantia escriturada desse *goodwill* for zero, quaisquer benefícios por impostos diferidos remanescentes devem ser reconhecidos nos resultados;

☐ Todos os outros benefícios por impostos diferidos adquiridos que sejam realizados devem ser reconhecidos nos resultados (ou, quando esta Norma o exigir, diretamente no capital próprio).

No que diz respeito às questões de divulgação, a nova norma excluiu os 13 § existentes na norma anterior especificamente com questões de divulgação.

O § 4 da **NCRF 27** da nova norma diverge da versão anterior ao considerar que “muitos dos contratos para comprar ou vender itens não financeiros tais como mercadorias (commodity), outros inventários, propriedades ou equipamentos são excluídos da presente norma porque não são instrumentos financeiros ...

Assim, esta norma deve ser aplicada a tais contratos de compra ou venda de itens não financeiros que:

☐ Possam ser liquidados, de forma compensada, em dinheiro ou outro ativo financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se o contrato fosse instrumento financeiro, **com exceção dos contratos** que:

i) Tenham sido celebrados com o propósito de entrega ou receção de itens não financeiros em conformidade com a respetiva expectativa da entidade de comprar, vender ou utilizar o referido item, na data que foram celebrados e posteriormente a essa data;

ii) Tenham sido designados desde o início como contratos sobre os bens em causa; e

iii) A sua liquidação esteja prevista mediante a entrega dos bens em causa” (NCRF 27, § 4)

É aqui, na exceção assinalada que reside a diferença, pois a norma anteriormente considerava que, a exceção era para “os contratos que tivessem sido celebrados com o propósito de entrega ou receção de itens não financeiros em conformidade com a respetiva expectativa da entidade de comprar, vender ou utilizar o referido item” (NCRF 27, § 4). Assim, verificamos que a norma agora é mais explícita no que diz respeito a esta questão.

No que diz respeito à definição de justo valor (NCRF 27, § 5), a norma anterior apenas referia que “Justo valor: é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas”. A nova norma acrescenta a esta definição o seguinte: “Para efeitos desta norma, o justo valor é determinado tendo por referência: um valor de mercado, relativamente aos instrumentos financeiros para os quais possa ser facilmente identificado um

mercado fiável; ou quando o seu valor de mercado não puder ser fiavelmente determinado, o valor de mercado dos componentes dos instrumentos financeiros ou de um instrumento semelhante; ou a um valor resultante de modelos e técnicas de avaliação geralmente aceites, para os instrumentos financeiros para os quais não possa ser facilmente identificado um mercado fiável, devendo esses modelos ou técnicas de avaliação assegurar uma aproximação razoável ao valor de mercado” (NCRF 27, § 5), No que diz respeito à mensuração, a nova norma discrimina entre mensuração inicial de ativos e passivos financeiros e mensuração subsequente de ativos e passivos financeiros. Assim, no que diz respeito à mensuração inicial, “uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor. Os custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição do ativo financeiro ou à emissão do passivo financeiro devem ser incluídos no justo valor, no caso dos ativos e passivos financeiros cuja mensuração subsequente não seja ao justo valor (NCRF 27, § 10). A norma anterior considerava que todos os ativos e passivos financeiros seriam mensurados, em cada data de relato, quer (NCRF 27, § 11):

- ☐ ao custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade; ou
- ☐ ao justo valor com as alterações de justo valor a ser reconhecidas na demonstração de resultados.

Assim, verificamos que a nova norma estabelece como mensuração inicial o justo valor e, após o reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar, em cada data de relato, todos os ativos financeiros pelo justo valor com as alterações de justo valor reconhecidas na demonstração de resultados, exceto quanto a (NCRF 27, § 11):

- ☐ instrumentos de capital próprio de uma outra entidade que não sejam negociados publicamente e cujo justo valor não possa ser obtido de forma fiável, bem como derivados que estejam associados a e devam ser liquidados pela entrega de tais instrumentos, os quais devem ser mensurados ao custo menos perdas por imparidade;
- ☐ contratos para conceder ou contrair empréstimos que não possam ser liquidados em base líquida, quando executados, se espera que reúnam as condições para reconhecimento ao custo ou ao custo amortizado menos perdas por imparidade, e a entidade designe, no momento do reconhecimento inicial, para serem mensurados ao custo menos perdas por imparidade;
- ☐ ativos financeiros que a entidade designe, no momento do seu reconhecimento inicial, para ser mensurado ao custo amortizado (utilizando o método da taxa de juro efetiva) menos

qualquer perda por imparidade; ou ☐ ativos financeiros não derivados a serem detidos até à maturidade, os quais deverão ser mensurados ao custo amortizado”.

Contudo, considera um ativo financeiro pode ser designado para ser mensurado ao custo amortizado se satisfizer um determinado conjunto de condições (NCRF 27, § 12). Estas condições coincidem com as existentes na norma anterior, contudo a norma anterior não considerava estas condições para o ativo financeiro, mas sim para um instrumento financeiro.

No que diz respeito a passivos financeiros, a nova norma considera que “após o reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar, em cada data de relato, todos os passivos financeiros pelo custo amortizado usando o método do juro efetivo, exceto quanto a passivos financeiros classificados como detidos para negociação, os quais devem ser mensurados pelo justo valor com as alterações de justo valor reconhecidas na demonstração de resultados (NCRF 27, § 13).

A norma refere ainda que um passivo financeiro é classificado como detido para negociação se (NCRF 27, § 14):

- ☐ for incorrido principalmente para a finalidade de o recomprar num prazo muito próximo;
- ☐ fizer parte, aquando do reconhecimento inicial, de uma carteira de instrumentos financeiros identificados, que são geridos em conjunto e para os quais exista evidência de terem recentemente proporcionado lucros reais; ou
- ☐ for um derivado (exceto se for um instrumento de cobertura designado e eficaz).

Uma outra diferença reside no facto de deixar de estar disponível uma mensuração fiável do justo valor para um instrumento de capital próprio mensurado ao justo valor. Nesta situação a norma anterior considerava “a quantia escriturada do justo valor torna-se, à data da transição, a quantia de custo para efeitos da adoção do modelo do custo amortizado” e a nova norma considera que “a quantia escriturada do justo valor torna-se, à data da transição, a quantia de custo para efeitos da adoção do modelo do custo” (NCRF 27, § 18).

Sobre esta temática, a nova norma acrescenta ainda que “se passar a estar disponível uma mensuração fiável do justo valor para um instrumento de capital próprio de uma outra entidade mensurado ao custo, o instrumento de capital próprio deve ser mensurado ao justo valor com as variações do justo valor reconhecidas na demonstração de resultados (NCRF 27, § 19).

No que diz respeito à mensuração da perda por imparidade, a norma anterior considerava que (NCRF 27, § 27):

☐ para um instrumento mensurado ao custo amortizado..., a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente (atual) dos fluxos de caixa estimados descontados à taxa de juro original efetiva do ativo financeiro; e

☐ para instrumentos de capital próprio, compromissos de empréstimo e opções mensuradas ao custo, ..., a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e a melhor estimativa de justo valor do referido ativo.

Sendo que, a nova norma considera que, o montante de perda por imparidade deverá ser mensurado da seguinte forma (NCRF 27, § 28):

☐ Para ativos financeiros mensurados ao custo amortizado, a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente (atual) dos fluxos de caixa estimados descontados à taxa de juro efectiva original do ativo financeiro; e

☐ Para ativos financeiros mensurados ao custo, a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados descontados à taxa de retorno de mercado corrente para um ativo financeiro semelhante.

A nova norma também excluiu os 15 parágrafos que a norma anteriormente continha sobre divulgações.

A **NCRF 28** é das maiores normas, sendo que, foi a norma que sofreu mais acréscimos com esta nova publicação. Nas definições constantes na norma, foram acrescentadas novas definições, como por exemplo (NCRF 28, § 8):

☐ Juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos: é a variação, durante o período, do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos que resulta da passagem do tempo.

☐ Limite máximo dos ativos: é o valor presente de eventuais benefícios económicos disponíveis na forma de restituições do plano ou de reduções em futuras contribuições para o plano.

☐ Passivo (ativo) líquido de benefícios definidos: é o défice ou excedente, ajustado em função de qualquer efeito da limitação de um ativo líquido de benefícios definidos ao limite máximo dos ativos. O défice ou excedente é:

a) Valor presente da obrigação de benefícios definidos, menos

b) Justo valor dos ativos do plano (caso existam).

☐ Remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos inclui:

a) Ganhos e perdas atuariais;

b) Retorno dos ativos do plano, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos; e

c) Qualquer variação do efeito do limite máximo de ativos, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos.

E, foi excluída a definição de “Custo de juros: é o aumento durante um período no valor presente de uma obrigação de benefícios definidos que surge porque os benefícios estão um ano mais próximo da liquidação” (NCRF 28, § 8).

No que diz respeito aos benefícios a curto prazo dos empregados, a nova norma acrescenta ao que já estava estipulado que “uma entidade não precisa de reclassificar um benefício a curto prazo dos empregados se as suas previsões quanto à data de liquidação se alterarem temporariamente. Todavia, se as características do benefício se alterarem (por exemplo, quando um benefício não acumulável passa a ser um benefício acumulável) ou se a alteração das previsões quanto à data de liquidação não for temporária, a entidade deve considerar se o benefício ainda corresponde à definição de benefício a curto prazo dos empregados” (NCRF 28, § 10). Um termo que a norma veio alterar foi o de ausências permitidas que agora designa de ausência remuneradas (NCRF 28, § 17).

A partir do § 41 sobre benefícios pós -emprego: planos de benefícios definidos, a norma altera significativamente. Assim, excluindo a divulgação, a norma anterior tinha 55 §§ e a nova norma passou a ter 128 §§, tornando-se assim mais pormenorizada em várias temáticas relacionadas com os benefícios dos empregados.