

NCP 15 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

1 — Objetivo

O objetivo desta Norma é definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas e como devem ser mensuradas. A NCP 1 exige que seja divulgada informação acerca de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes em notas explicativas às demonstrações e financeiras, para permitir que os utilizadores compreendam a sua natureza, oportunidade e quantia.

2 — Âmbito

1 — Esta Norma aplica-se na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, exceto:

(a) Provisões e passivos contingentes provenientes de benefícios sociais proporcionados por uma entidade, pelos quais não receba retribuição que seja aproximadamente igual ao valor de bens e serviços que presta como contrapartida direta dos beneficiários desses serviços;

(b) Os resultantes de contratos executórios, exceto quando o contrato seja oneroso, sujeito a outras disposições de outras alíneas deste parágrafo;

(c) Os contratos de seguro no âmbito das normas internacionais ou nacionais de contabilidade relevantes que tratem de contratos de seguro;

(d) Os que estejam cobertos por uma outra NCP;

(e) Os originados em impostos sobre o rendimento ou equivalentes a impostos sobre o rendimento; e

(f) Os decorrentes de benefícios de empregados, exceto benefícios de cessação de emprego que surjam em consequência de uma reestruturação, conforme tratado na presente Norma.

2 — Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que estejam no âmbito da NCP 18 — Instrumentos Financeiros;

3 — Esta Norma aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Em alguns casos, uma reestruturação pode satisfazer a definição de uma unidade operacional descontinuada.

2.1 — Benefícios sociais

4 — Para efeitos desta Norma “benefícios sociais” referem-se a bens, serviços e outros benefícios proporcionados no prosseguimento de objetivos de política social do Governo. Estes benefícios podem incluir:

(a) A prestação à comunidade de serviços de saúde, educação, habitação, transportes e outros serviços sociais. Em muitos casos, não se exige aos beneficiários destes serviços qualquer pagamento de uma quantia equivalente ao valor destes serviços; e

(b) Pagamento de benefícios a famílias, idosos, inválidos, desempregados, veteranos e outros. Isto é, todos os níveis de governo podem proporcionar assistência financeira a indivíduos e grupos da comunidade para acederem a serviços que satisfaçam as suas necessidades particulares ou para complementar o seu rendimento.

5 — Em muitos casos, as obrigações de proporcionar benefícios sociais surgem como uma consequência do

compromisso do Governo de levar a efeito determinadas atividades numa base continuada durante um longo prazo, a fim de fornecer determinados bens e prestar serviços à comunidade. A necessidade, a natureza e o fornecimento de bens e serviços para satisfazer obrigações de política social dependem muitas vezes de um conjunto de condições sociais e demográficas, e são difíceis de prever. Estes benefícios são geralmente classificados como proteção social, educação e saúde e exigem muitas vezes uma avaliação atuarial para determinar a quantia de qualquer passivo que surja a respeito dos mesmos.

6 — Para que uma provisão ou contingência proveniente de um benefício social seja excluída do âmbito desta Norma, a entidade que proporciona esse benefício não receberá retribuição aproximadamente igual ao valor de bens e serviços proporcionados, diretamente como retorno dos destinatários do benefício. Esta exclusão deve englobar as circunstâncias em que se suporta um gasto com respeito ao benefício, mas não existe relação direta entre esse gasto e o benefício recebido. A exclusão destas provisões e passivos contingentes do âmbito desta Norma reflete a perspectiva de que a determinação do que constitui o acontecimento que cria obrigações e a mensuração do respetivo passivo, exige consideração adicional, eventualmente no âmbito de outras Normas.

7 — Quando uma entidade entender reconhecer uma provisão para tais obrigações, a entidade deve divulgar o critério na base do qual essas provisões foram reconhecidas e a base de mensuração adotada. A entidade também deve fazer outras divulgações exigidas a respeito dessas provisões previstas na NCP 1 e seguir a orientação sobre assuntos não especificamente tratados nesta e noutras NCP, nomeadamente requisitos relacionados com a escolha e divulgação de políticas contabilísticas.

8 — Em alguns casos, os benefícios sociais podem dar origem a um passivo relativamente ao qual haja:

- (a) Pouca ou nenhuma incerteza quanto à quantia; e
- (b) O momento da obrigação não seja incerto.

Assim, não é provável que estas condições satisfaçam a definição de provisão desta Norma. Quando existam tais passivos relativos a benefícios sociais, eles são reconhecidos quando satisfaçam os critérios de reconhecimento como passivos.

2.2 — Outras exclusões do âmbito da Norma

9 — Quando uma outra NCP aborda um tipo específico de provisão, passivo contingente ou ativo contingente, a entidade aplica essa Norma em vez desta. Por exemplo, alguns tipos de provisões são abordadas em Normas sobre:

(a) Contratos de construção (ver NCP 12 — Contratos de Construção); e

(b) Locações (ver NCP 6 — Locações). Porém, como a NCP 6 não contém quaisquer requisitos específicos sobre o tratamento de locações operacionais que se tenham tornado onerosas, a presente Norma aplica-se a esses casos.

10 — Algumas quantias tratadas como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento do rendimento, por exemplo, quando uma entidade dá garantias em troca de uma retribuição. Dado que a presente Norma não trata do reconhecimento do rendimento, nestes casos

deve aplicar-se a NCP 13 — Rendimento de Transações com Contraprestação, que identifica as circunstâncias em que o rendimento deste tipo de transações é reconhecido e proporciona orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento.

11 — A presente Norma define provisões como passivos de momento ou quantia incertos. O termo provisão tem sido usado no contexto de itens como depreciação, imparidade de ativos e dívidas de cobrança duvidosa. Estes itens são, na realidade, ajustamentos às quantias escrituradas de ativos e não são tratados nesta Norma.

3 — Definições

12 — Os termos seguintes são usados nesta Norma com os significados indicados:

Acontecimento que cria obrigações é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que resulta no facto de uma entidade não ter qualquer alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Ativo contingente é um ativo possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos que não está totalmente sob controlo da entidade.

Contratos executórios são contratos segundo os quais nenhuma das partes cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes cumpriram parcialmente as suas obrigações em igual extensão.

Contrato oneroso é um contrato para a troca de ativos ou serviços, em que os custos inevitáveis para satisfazer as obrigações excedem os benefícios económicos ou potencial de serviço que se espera serem recebidos sob tal contrato.

Obrigação construtiva é uma obrigação que deriva das ações de uma entidade quando:

(a) Por via de um padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outros que aceitará determinadas responsabilidades; e

(b) Por isso, a entidade criou uma expectativa válida por parte desses outros de que aceitará essas responsabilidades.

Obrigação legal é uma obrigação que deriva de:

(a) Um contrato (através dos seus termos explícitos ou implícitos);

(b) Legislação; ou

(c) Outras disposições legais.

Passivo contingente é:

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

(b) Uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados, mas não é reconhecida porque:

(i) Não é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar essa obrigação; ou

(ii) A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

Provisão é um passivo de momento ou quantia incertos.

Reestruturação é um programa que é planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente:

(a) O âmbito das atividades de uma entidade; ou

(b) A forma como essas atividades são conduzidas.

3.1 — Provisões e outros passivos

13 — As provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar e acréscimos, porque há incerteza acerca do momento ou da quantia dos dispêndios futuros exigidos na sua liquidação. Por oposição:

(a) As contas a pagar são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos e tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor (e incluem pagamentos relativos a benefícios sociais quando existam acordos formais para quantias específicas);

(b) Acréscimos são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos mas não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relacionadas com férias a pagar). Ainda que, algumas vezes, seja necessário estimar a quantia ou momento dos acréscimos, a incerteza é muito menor do que nas provisões.

3.2 — Relação entre provisões e passivos contingentes

14 — Em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao momento ou à quantia. Porém, no âmbito desta Norma, o termo “contingente” é usado para passivos e ativos que não são reconhecidos porque a sua existência só será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos, não totalmente dentro do controlo da entidade. Além disso, o termo “passivo contingente” é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

15 — Esta Norma faz a distinção entre:

(a) Provisões — que são reconhecidas como passivos (presumindo que a respetiva quantia pode ser fiavelmente estimada) porque são obrigações presentes e é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essas obrigações; e

(b) Passivos contingentes — que não são reconhecidos como passivos porque são:

(i) Obrigações possíveis, que carecem de confirmação se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço; ou

(ii) Obrigações presentes, que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma, quer porque não é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar a obrigação, quer porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.

4 — Reconhecimento

4.1 — Provisões

16 — Uma provisão deve ser reconhecida quando, cumulativamente:

(a) Uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;

(b) É provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essa obrigação;

(c) Pode ser feita uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação.

4.1.1 — Obrigação presente

17 — Em alguns casos não é claro se há ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente se, tomando em consideração toda a evidência disponível, for provável que tal obrigação exista à data de relato.

18 — Na maioria dos casos será claro se um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente. Noutros casos, por exemplo num processo judicial, pode ser discutível se certos acontecimentos ocorreram ou não ou se esses acontecimentos deram origem a uma obrigação presente. Em tais casos, uma entidade determina se existe uma obrigação presente à data de relato tendo em conta toda a evidência disponível, incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer prova adicional proporcionada por acontecimentos após a data de relato. Com base em tal evidência, a entidade:

(a) Reconhece uma provisão quando for provável que exista uma obrigação presente à data de relato (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e

(b) Divulga um passivo contingente quando for provável que não exista uma obrigação presente à data de relato, exceto se for remota a possibilidade de haver um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço.

4.1.2 — Acontecimento passado

19 — Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente designa-se um “acontecimento que cria obrigações”. Para um acontecimento ser assim designado, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo mesmo, o que apenas ocorre:

(a) Quando a liquidação da obrigação possa ser imposta por lei; ou

(b) No caso de uma obrigação construtiva, quando o acontecimento (que pode ser uma ação da entidade) crie, em terceiros, expectativas válidas de que a entidade cumprirá a obrigação.

20 — As demonstrações financeiras tratam da posição financeira de uma entidade no fim de um período de relato e não da sua posição financeira no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para cobrir os gastos que sejam necessários suportar para uma entidade prosseguir, no futuro, atividades já em curso. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma entidade são os que existem à data de relato.

21 — Apenas as obrigações provenientes de acontecimentos passados, que existam independentemente das ações futuras de uma entidade (isto é, da conduta futura das suas atividades) são reconhecidas como provisões. Constituem exemplos de tais obrigações, penalizações ou gastos de limpeza relativos a danos ambientais ilegais, impostos por lei a uma entidade pública. Qualquer destas obrigações conduz a um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidação, independentemente das ações futuras da entidade. De forma análoga, uma entidade pública reconhecerá uma provisão para os gastos de desmantelamento de uma instalação de defesa ou de uma central nuclear pública, até ao ponto em que essa entidade seja obrigada a retificar danos já causados. A NCP 5 — Ativos Fixos Tangíveis, trata de itens, incluindo gastos de desmantelamento e de restauro de locais, que sejam incluídos no custo de um ativo. Pelo contrário, por imposição da lei, pressão dos cidadãos, ou um desejo de demonstrar liderança comunitária, a entidade pode pretender ou precisar de efetuar dispêndios para operar de um modo particular no futuro. Um exemplo é quando uma entidade pública decide colocar controlos de emissão em alguns dos seus veículos, ou um laboratório do Governo decide instalar unidades de extração de fumos para proteger os empregados da poluição de alguns químicos. Dado que a entidade pode evitar dispêndios futuros através das suas ações futuras, por exemplo, alterando a sua forma de operar, ela não tem qualquer obrigação presente por esse dispêndio futuro e, por isso, não é reconhecida qualquer provisão.

22 — Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem tal obrigação é devida. Porém, não é necessário saber a identidade da parte a quem a obrigação é devida pois, na verdade, a obrigação pode existir perante o público em geral. Dado que uma obrigação envolve sempre um compromisso para com outra parte, uma decisão do órgão de gestão da entidade responsável só dá origem a uma obrigação construtiva à data de relato se a decisão tiver sido comunicada aos destinatários antes dessa data e de uma forma suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.

23 — Um acontecimento que não dá origem de imediato a uma obrigação, pode originá-la mais tarde, devido a alterações na lei ou por força de uma ação (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) da entidade que dê origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando um dano ambiental é causado por uma entidade pública, pode não haver qualquer obrigação para remediar as consequências. Porém, o dano tornar-se-á um acontecimento que cria obrigações quando uma nova lei exija que o dano existente seja reparado ou quando a entidade aceita publicamente a responsabilidade pela reparação de uma forma que cria uma obrigação construtiva.

4.1.3 — Provável exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço

24 — Para que um passivo se qualifique para reconhecimento é necessário que exista não só uma obrigação presente, mas também a probabilidade de ocorrer um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar essa obrigação. Para efeitos da presente Norma, um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é tido como provável se a probabilidade de o acontecimento ocorrer for maior do que a probabilidade de não ocorrer. Quando não for provável que exista

uma obrigação presente, a entidade deve divulgar um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço seja remota.

25 — Quando houver várias obrigações similares (por exemplo, uma obrigação do Governo de compensar indivíduos que tenham recebido sangue contaminado de um hospital público), a probabilidade de que um exfluxo seja exigido para a sua liquidação é determinada considerando a classe de obrigações como um todo. Ainda que a probabilidade de exfluxo de qualquer um dos itens individualmente considerado possa ser reduzida, pode ser provável que algum exfluxo de recursos seja necessário para liquidar a classe de obrigações como um todo. Se for este o caso, é reconhecida uma provisão (se os outros critérios de reconhecimento forem satisfeitos).

4.1.4 — Estimativa fiável da obrigação

26 — O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e tal não reduz a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões que, pela sua natureza, são mais incertas do que a maior parte de outros ativos ou passivos. Salvo em casos excecionais, a entidade é capaz de determinar um conjunto de possíveis desfechos e pode, por isso, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para reconhecer uma provisão.

27 — No caso extremamente raro em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido e, nesse caso, esse passivo é divulgado como um passivo contingente.

4.2 — Passivos contingentes

28 — Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

29 — Um passivo contingente deve ser divulgado, exceto se for remota a possibilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço.

30 — Quando uma entidade for conjunta e solidariamente responsável por uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que seja satisfeita por outras partes deve ser tratada como um passivo contingente. Por exemplo, no caso de uma dívida de um empreendimento conjunto, a parte da obrigação que deve ser satisfeita pelos outros participantes do empreendimento é tratada como um passivo contingente. A entidade deve reconhecer uma provisão relativa à parte da obrigação em que seja provável um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço.

31 — Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma forma não esperada inicialmente. Por isso, devem ser continuamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço se tornou provável. Se se tornar provável que seja necessário um exfluxo de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para um item previamente tratado como um passivo contingente, deve ser reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorrer. Por exemplo, uma entidade pode ter violado uma lei ambiental, mas não ser claro se foi causado qualquer dano ao ambiente. Quando subsequentemente se tornar claro que foi causado dano e for exigido que o mesmo seja

reparado, a entidade reconhecerá uma provisão, porque será nesse momento que se torna provável um exfluxo de benefícios económicos.

4.3 — Ativos contingentes

32 — Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente.

33 — Os ativos contingentes surgem geralmente de acontecimentos não planeados ou inesperados que não estão totalmente sob o controlo da entidade e dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço para a entidade. Um exemplo é uma reclamação que uma entidade está a fazer através de um processo judicial, quando o desfecho é incerto.

34 — Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras porque isso poderia resultar no reconhecimento de rendimentos que poderão nunca ser realizados. Porém, quando a realização do rendimento seja praticamente certa, então os ativos relacionados não são ativos contingentes e o seu reconhecimento é apropriado.

35 — Um ativo contingente deve ser divulgado quando seja provável um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço.

36 — Os ativos contingentes devem ser avaliados continuamente para assegurar que os desenvolvimentos são apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar praticamente certo que um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço ocorrerá e o valor do ativo pode ser mensurado com fiabilidade, o ativo e o rendimento relacionado devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorre. Se se tornar provável um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço, a entidade deve divulgar um ativo contingente.

5 — Mensuração

5.1 — Melhor estimativa

37 — A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data de relato.

38 — A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data de relato ou para a transferir para um terceiro nessa data. Muitas vezes é quase impossível ou excessivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação na data de relato. Porém, a estimativa da quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação, constitui a melhor estimativa do dispêndio exigido para a liquidar nessa data.

39 — As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento do órgão de gestão da entidade, complementado pela experiência de transações similares e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer informação adicional proporcionada por acontecimentos após a data de relato.

40 — As incertezas que envolvem a quantia a reconhecer como provisão devem ser tratadas de várias formas, de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão que está a ser mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação deve ser estimada ponderando todos os possí-

veis desfechos pelas respectivas probabilidades associadas. Este método estatístico de estimativa designa-se “valor esperado”. Por isso, a provisão será diferente dependendo da probabilidade de perda de uma dada quantia ser, por exemplo, 60 % ou 90 %. Quando existir um conjunto de desfechos possíveis num intervalo, e cada um dos pontos desse intervalo é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio do intervalo.

41 — Quando estiver a ser mensurada uma única obrigação, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Contudo, mesmo em tal caso, a entidade deve considerar outros desfechos possíveis. Quando outros desfechos possíveis forem mais elevados ou mais reduzidos do que o desfecho mais provável, a melhor estimativa será uma quantia mais elevada ou mais reduzida, respetivamente. Por exemplo, se uma entidade tiver de reparar um dano importante num navio de defesa que está a construir para outra entidade, o desfecho individual mais provável pode ser a reparação com sucesso na primeira tentativa por um custo de 100.000 unidades monetárias, mas é constituída uma provisão por uma quantia mais elevada se houver uma probabilidade significativa de poderem ser necessárias tentativas de reparação adicionais.

5.2 — Risco e incertezas

42 — Os riscos e incertezas que inevitavelmente envolvem muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tomados em consideração para atingir a melhor estimativa de uma provisão.

43 — O risco descreve a variabilidade do desfecho. Um ajustamento de risco pode aumentar a quantia pela qual um passivo é mensurado. É necessária prudência ao fazer julgamentos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou os ativos não sejam sobreavaliados e os gastos ou os passivos não sejam subavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma deliberada sobreavaliação de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base prudente, esse desfecho não é deliberadamente tratado como mais provável do que seria na realidade. É necessária prudência para evitar duplicação de ajustamentos de risco e de incerteza com a consequente sobreavaliação de uma provisão.

44 — As incertezas que envolvem a quantia do dispêndio são divulgadas em notas explicativas às demonstrações financeiras (ver NCP 1).

5.3 — Valor presente

45 — Quando o efeito do valor temporal do dinheiro é materialmente relevante, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se esperam sejam necessários para liquidar a obrigação.

46 — Por força do valor temporal do dinheiro, as provisões relacionadas com exfluxos de caixa que surjam logo após a data de relato são mais onerosas do que aquelas em que os exfluxos de caixa da mesma quantia surjam mais tarde. Por isso, quando o efeito é material, as provisões devem ser descontadas.

Quando uma provisão for descontada durante um período de vários anos, o valor presente da provisão aumentará em cada ano à medida que a provisão mais se aproximar do momento esperado de liquidação.

47 — A presente Norma exige a divulgação do aumento, durante o período, na quantia descontada decorrente da passagem do tempo.

48 — A taxa de desconto deve ser uma taxa antes de impostos que reflita simultaneamente avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo em questão. A taxa de desconto não deve refletir riscos para os quais tenham sido ajustadas estimativas de fluxos de caixa futuros.

5.4 — Acontecimentos futuros

49 — Os acontecimentos futuros que possam afetar a quantia exigida para liquidar uma obrigação devem ser refletidos na quantia de uma provisão quando haja evidência objetiva suficiente de que ocorrerão.

50 — Acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar provisões. Por exemplo, algumas obrigações podem estar associadas a um índice para compensar os destinatários dos efeitos da inflação ou outras alterações de preços específicos. Se houver evidência suficiente de taxas provavelmente esperadas de inflação, tal deve ser refletido na quantia da provisão. Um outro exemplo de acontecimentos futuros suscetíveis de afetar a quantia de uma provisão, é quando uma entidade acredita que o custo de limpar o alcatrão, cinzas e outros poluentes associados a uma instalação de gás no fim da sua vida útil, será reduzido em consequência de alterações futuras da tecnologia. Neste caso, a quantia reconhecida reflete o custo que observadores tecnicamente qualificados e objetivos esperam razoavelmente que venha a ser suportado, tomando em consideração toda a evidência disponível à data quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Por conseguinte, é apropriado incluir, por exemplo, reduções esperadas de custos associados ao aumento da experiência pela aplicação de tecnologia existente, ou o custo esperado de aplicar tecnologia existente a uma maior ou mais complexa operação de limpeza do que a que tinha sido realizada anteriormente. Porém, a entidade não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova para limpezas, a menos que tal seja suportado por evidência suficiente e objetiva.

5.5 — Alienação esperada de ativos

51 — Os ganhos da alienação esperada de ativos não devem ser tomados em consideração ao mensurar uma provisão, mesmo que a alienação esperada esteja associada ao acontecimento que deu origem à provisão. Em vez disso, a entidade deve reconhecer os ganhos em alienações esperadas de ativos no momento especificado pela NCP que trata dos respetivos ativos.

6 — Reembolsos

52 — Quando se espera que uma parte ou a totalidade dos dispêndios exigidos para liquidar uma provisão sejam reembolsados por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for praticamente certo que o mesmo será recebido se a entidade liquidar a obrigação. Tal reembolso deve ser tratado como um ativo separado. A quantia reconhecida do reembolso não deve exceder a quantia da provisão.

53 — Por vezes, a entidade tem a possibilidade de procurar um terceiro para pagar parte ou a totalidade dos dispêndios necessários para regularizar uma provisão (por

exemplo, através de contratos de seguros, de cláusulas de indemnização ou de garantias de fornecedores). Esse terceiro pode ou reembolsar quantias pagas pela entidade ou pagar as quantias diretamente. Por exemplo, uma entidade pode ter uma responsabilidade legal em resultado de danos causados a terceiros no exercício da sua atividade. Porém, a entidade pode ser capaz de recuperar alguns dos dispêndios através de contratos de seguros.

54 — Em muitos casos, a entidade continua responsável pela quantia total em questão, pelo que terá de regularizar toda a quantia se o terceiro por qualquer razão não pagar. Nesta situação, é reconhecida uma provisão para o total da quantia da obrigação, sendo reconhecido um ativo separado pela quantia do reembolso esperado quando seja quase certo que tal será recebido se a entidade regularizar o passivo.

55 — Em alguns casos a entidade pode não ser responsável pelos custos em questão se o terceiro não pagar. Nestes casos, a entidade não tem qualquer responsabilidade por estes custos e eles não são incluídos na provisão.

56 — Na demonstração dos resultados, o gasto relacionado com a provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida do reembolso.

7 — Alterações nas provisões

57 — As provisões devem ser revistas em cada data de relato e ajustadas para refletirem a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que é necessário um exfluxo de recursos incorporar benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

58 — Quando forem utilizadas quantias descontadas, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para refletir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto de juros.

8 — Utilização de provisões

59 — Uma provisão apenas deve ser utilizada para dispêndios relativamente aos quais foi originalmente reconhecida.

60 — Apenas os dispêndios que se relacionem com a provisão original são compensados contra a mesma. Compensar dispêndios contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade ocultaria o impacto de dois acontecimentos diferentes.

9 — Aplicação das regras de reconhecimento e mensuração

9.1 — Resultados líquidos operacionais futuros

61 — Não devem ser reconhecidas provisões para prejuízos provenientes de atividades operacionais futuras, dado que não satisfazem a definição de passivo prevista no parágrafo 12 e os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 16.

62 — A expectativa de prejuízos de atividades operacionais futuras é uma indicação de que certos ativos usados nestas atividades podem estar em imparidade, pelo que a entidade deve fazer o respetivo teste para esses ativos. A NCP 9 — Imparidade de Ativos proporciona orientação sobre a contabilização da imparidade de ativos.

9.2 — Contratos onerosos

63 — Se uma entidade tiver um contrato oneroso, a obrigação presente (líquida de recuperações) decorrente do contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.

64 — Este requisito só se aplica a contratos que sejam onerosos. São assim excluídos do âmbito desta Norma os contratos que proporcionem benefícios sociais, celebrados na expectativa de que a entidade não recebe, como contrapartida direta dos beneficiários desses serviços, retribuição que seja aproximadamente igual ao valor dos bens e serviços prestados.

65 — Muitos contratos que evidenciam transações com contraprestação (por exemplo, algumas encomendas de rotina) podem ser cancelados sem pagamento de qualquer compensação à outra parte, não havendo, por isso, qualquer obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes contratantes em caso de cancelamento. Quando os acontecimentos tornam tais contratos onerosos, o contrato está dentro do âmbito desta Norma e existe um passivo que passa a ser reconhecido. Os contratos executórios que não sejam onerosos estão fora do âmbito da presente Norma.

66 — A presente Norma define um contrato oneroso como aquele em que os custos inevitáveis para satisfazer as obrigações de acordo com o contrato excedem os benefícios económicos ou potencial de serviço que se esperam receber segundo o mesmo, incluindo quantias recuperáveis. Por isso, é a obrigação presente líquida de recuperações que é reconhecida como uma provisão segundo o parágrafo 63. Os custos inevitáveis segundo um contrato refletem pelo menos o custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo entre o custo de o cumprir e quaisquer retribuições ou penalizações que resultem do seu incumprimento.

67 — Antes de ser constituída uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade reconhece qualquer perda por imparidade que tenha ocorrido nos ativos inerentes a esse contrato.

9.3 — Reestruturações

68 — Apresentam-se a seguir exemplos de acontecimentos que podem estar dentro da definição de reestruturação:

(a) Cessaçã ou alienaçã de uma atividade ou entidade pública;

(b) Encerramento de uma unidade administrativa ou cessaçã de atividades de uma entidade pública num local específico ou regiã ou a deslocalizaçã de atividades de uma regiã para outra;

(c) Alteraçõs na estrutura do órgã de gestã, por exemplo, eliminar um nível de administraçã ou serviço executivo; e

(d) Reorganizaçõs fundamentais que tenham um efeito material na natureza e âmbito das operaçõs da entidade.

69 — Uma provisão para gastos de reestruturação apenas é reconhecida quando são satisfeitos os critérios de reconhecimento geral de provisões estabelecidos na presente Norma. Os parágrafos seguintes estabelecem como é que os critérios de reconhecimento geral se aplicam às reestruturações.

70 — Uma obrigação construtiva relativa a uma reestruturação surge apenas quando uma entidade:

(a) Tem um plano formal detalhado para a reestruturação que identifique pelo menos:

(i) A respetiva unidade operacional/atividade ou a parte de uma unidade operacional/atividade;

- (ii) As principais localizações afetadas;
- (iii) A localização, função e número aproximado de empregados que serão compensados pela cessação dos seus serviços;
- (iv) Os dispêndios que serão assumidos; e
- (v) Quando será implementado o plano.

(b) Criou uma expectativa válida nos afetados de que levará a efeito a reestruturação, começando a implementar esse plano ou anunciando as suas principais características aos afetados pelo mesmo.

71 — No setor público, uma reestruturação pode ocorrer ao nível do Governo, nos seus diversos níveis, de um ministério, ou de uma entidade pública.

72 — A prova de que o governo nos seus diversos níveis ou uma entidade individual começou a implementar um plano de reestruturação, é evidenciada por exemplo, por:

- (a) O anúncio público das principais características do plano;
- (b) A venda ou transferência de ativos;
- (c) A notificação da intenção de cancelar locações, ou
- (d) O estabelecimento de contratos alternativos para clientes de serviços.

O anúncio público de um plano pormenorizado para reestruturar apenas constitui uma obrigação construtiva de reestruturar se a sua forma e detalhe (isto é, estabelecendo as principais características do plano) der origem a expectativas válidas em terceiros, nomeadamente utilizadores do serviço, fornecedores e empregados (ou seus representantes), de que o Governo ou a entidade levará a efeito a reestruturação.

73 — Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação construtiva, quando comunicado aos terceiros por ela afetados, a sua implementação deve ser planeada para começar logo que possível e ser concluída num período de tempo que torne improváveis alterações significativas ao plano. Caso seja expeável que ocorra uma demora prolongada antes de iniciar a reestruturação ou que a reestruturação demorará um período longo não razoável, é improvável que o plano produza uma expectativa válida em terceiros de que o Governo ou entidade individual esteja, de momento, comprometido com a reestruturação, porque o período de tempo cria oportunidades ao Governo ou à entidade para alterar os seus planos.

74 — Uma decisão do órgão de gestão para reestruturar, tomada antes da data de relato, não dá origem a uma obrigação construtiva na data de relato a menos que a entidade tenha, antes desta data:

- (a) Começado a implementar o plano de reestruturação; ou
- (b) Anunciado as principais características do plano de reestruturação aos afetados por ele, de uma maneira suficientemente específica para criar uma expectativa válida nos mesmos de que a entidade concretizará a reestruturação.

Se uma entidade iniciar a implementação de um plano de reestruturação, ou anunciar as suas principais características aos afetados, somente após a data de relato, pode ser necessária divulgação segundo a NCP 17 — Acontecimentos Após a Data do relato, se a reestruturação for de tal importância que a sua não divulgação afetaria a

capacidade dos utilizadores das demonstrações financeiras de fazerem avaliações apropriadas e tomarem decisões económicas.

75 — Ainda que uma obrigação construtiva não seja somente criada por uma decisão do órgão de gestão, uma obrigação pode resultar de outros acontecimentos anteriores juntamente com tal decisão. Por exemplo, pode ter sido concluída a negociação com representantes dos trabalhadores para indemnizações ou compensações para cessação de trabalho, ou com os adquirentes de uma unidade operacional, encontrando-se somente a aguardar uma aprovação superior. Uma vez obtida a aprovação e comunicada às outras partes, a entidade tem uma obrigação construtiva para reestruturar, se as condições do parágrafo 70 forem satisfeitas.

9.3.1 — Venda ou transferência de operações

76 — Não surge qualquer obrigação em consequência da venda ou transferência de uma unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com tal venda ou transferência, isto é, até que haja um acordo vinculativo.

77 — Mesmo quando uma entidade tenha tomado uma decisão de vender uma unidade operacional e tenha anunciado essa decisão publicamente, não está comprometida com a venda até que tenha sido identificado um comprador e haja um acordo de venda vinculativo. Até que tal acordo exista, a entidade pode alterar a sua intenção e de facto terá de tomar um outro caminho se não puder ser encontrado um comprador em condições aceitáveis. Quando uma venda é apenas uma parte de uma reestruturação, pode surgir uma obrigação construtiva para outras partes da reestruturação antes que exista um acordo de venda vinculativo.

78 — As reestruturações dentro do setor público envolvem muitas vezes a transferência de unidades operacionais de uma entidade controlada para outra, e pode envolver a transferência de unidades operacionais sem retribuição ou por uma retribuição simbólica. Tais transferências decorrem muitas vezes de um instrumento legal e não envolverão acordos como descrito no parágrafo 76. Quando as transferências propostas não conduzam ao reconhecimento de uma provisão, a transação planeada pode exigir divulgação segundo outras NCP tais como a NCP 17 — Acontecimentos Após a Data do Relato, e a NCP 20 — Divulgações de Partes Relacionadas.

9.3.2 — Provisões para reestruturações

79 — Uma provisão para reestruturações deve incluir apenas os dispêndios diretos provenientes da reestruturação, que são os que, simultaneamente:

- (a) Estão necessariamente associados à reestruturação;
- (b) Não estão associados às atividades em curso da entidade.

80 — Uma provisão para reestruturações não inclui os seguintes gastos:

- (a) Relocalizar ou voltar a formar pessoal que continua;
- (b) Comerciais;
- (c) Investir em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes dispêndios relacionam-se com a futura realização de uma atividade e não são passivos para reestruturar.

ção à data de relato. Tais dispêndios são reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.