

IAS 24

Divulgações sobre Partes Relacionadas

Em abril de 2001, o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (Conselho) adotou a *IAS 24 – Divulgações sobre Partes Relacionadas*, que foi originalmente emitida pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade em julho de 1984.

Em dezembro de 2003, o Conselho emitiu a *IAS 24* revisada como parte de sua agenda inicial de projetos técnicos que incluiu alterar divulgações sobre remuneração da administração e divulgações sobre partes relacionadas em demonstrações financeiras separadas. O Conselho revisou a *IAS 24* novamente para tratar das divulgações em entidades relacionadas a um governo.

Em novembro de 2009, o Conselho emitiu uma *IAS 24* revisada para simplificar a definição de “parte relacionada” e para fornecer uma isenção dos requisitos de divulgação para algumas entidades relacionadas a um governo.

Outras Normas introduziram pequenas alterações consequentes à *IAS 24*. Elas incluem a *IFRS 10 – Demonstrações Financeiras Consolidadas* (emitida em maio de 2011), *IFRS 11 – Negócios em Conjunto* (emitida em maio de 2011), *IFRS 12 – Divulgação de Participações em Outras Entidades* (emitida em maio de 2011), *IAS 19 – Benefícios aos Empregados* (emitida em junho de 2011), *Entidades de Investimento* (Alterações à *IFRS 10*, à *IFRS 12* e à *IAS 27*) (emitidas em outubro de 2012) e *Melhorias Anuais às IFRS Ciclo 2010–2012* (emitida em dezembro de 2013).

CONTEÚDO*do parágrafo***NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE
IAS 24 – DIVULGAÇÕES SOBRE PARTES RELACIONADAS**

OBJETIVO	1
ALCANCE	2
FINALIDADE DAS DIVULGAÇÕES SOBRE PARTES RELACIONADAS	5
DEFINIÇÕES	9
DIVULGAÇÕES	13
Todas as entidades	13
Entidades relacionadas a um governo	25
DATA DE VIGÊNCIA E TRANSIÇÃO	28
REVOGAÇÃO DA IAS 24 (2003)	29

APÊNDICE*Alteração à IFRS 8 – Segmentos Operacionais***APROVAÇÃO PELO CONSELHO DA IAS 24 EMITIDA EM NOVEMBRO DE 2009****PARA A ORIENTAÇÃO ANEXA INDICADA ABAIXO, CONSULTE A PARTE B DESTA EDIÇÃO****EXEMPLOS ILUSTRATIVOS****TABELA DE CONCORDÂNCIA****PARA A BASE PARA CONCLUSÕES, CONSULTE A PARTE C DESTA EDIÇÃO****BASE PARA CONCLUSÕES****APÊNDICE À BASE PARA CONCLUSÕES***Alteração à Base para Conclusões sobre a IAS 19 – Benefícios aos Empregados***OPINIÕES DIVERGENTES**

A Norma Internacional de Contabilidade IAS 24 – *Divulgações sobre Partes Relacionadas* (IAS 24) é definida nos parágrafos 1-29 e no Apêndice. Todos os parágrafos têm igual importância, mas mantém o formato da Norma do IASC quando adotada pelo IASB. A IAS 24 deve ser lida no contexto de seu objetivo e da Base para Conclusões, do Prefácio às Normas IFRS e da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. A IAS 8 – *Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros* fornece uma base para seleção e aplicação das políticas contábeis na ausência de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade

IAS 24 – Divulgações sobre Partes Relacionadas

Objetivo

- 1 O objetivo desta Norma é assegurar que as demonstrações financeiras de uma entidade contenham as divulgações necessárias para chamar a atenção para a possibilidade de que sua posição financeira e de lucro ou prejuízo pode ter sido afetada pela existência de partes relacionadas e por transações e saldos em aberto, incluindo compromissos, com essas partes.

Alcance

- 2 Esta Norma será aplicada na:
- (a) **identificação de relacionamentos e transações com partes relacionadas;**
 - (b) **identificação de saldos em aberto, incluindo compromissos, entre uma entidade e suas partes relacionadas;**
 - (c) **identificação das circunstâncias em que a divulgação dos itens em (a) e (b) é obrigatória; e**
 - (d) **determinação das divulgações a serem feitas sobre esses itens.**
- 3 Esta Norma exige a divulgação de relacionamentos com partes relacionadas, transações e saldos em aberto, incluindo compromissos, nas demonstrações financeiras consolidadas e separadas de uma controladora ou investidores com controle conjunto de uma investida ou com influência significativa sobre ela, apresentados de acordo com a *IFRS 10 – Demonstrações Financeiras Consolidadas* ou a *IAS 27 – Demonstrações Financeiras Separadas*. Esta Norma também se aplica a demonstrações financeiras individuais.
- 4 As transações com partes relacionadas e saldos em aberto com outras entidades de um grupo são divulgados nas demonstrações financeiras de uma entidade. Transações com partes relacionadas e saldos em aberto intragrupo são eliminados, exceto em relação àqueles entre uma entidade de investimento e suas subsidiárias mensuradas ao valor justo por meio do resultado, na elaboração das demonstrações financeiras consolidadas do grupo.

Finalidade das divulgações sobre partes relacionadas

- 5 Os relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal do comércio e dos negócios. Por exemplo, as entidades frequentemente conduzem partes de suas atividades por meio de subsidiárias, empreendimentos em conjunto e coligadas. Nessas circunstâncias, a entidade tem a capacidade de afetar as políticas financeiras e operacionais da investida por meio da presença de controle, controle conjunto ou influência significativa.
- 6 Um relacionamento com partes relacionadas pode ter um efeito sobre o lucro ou prejuízo e sobre a posição financeira de uma entidade. As partes relacionadas podem conduzir transações que partes não relacionadas não conduziram. Por exemplo, uma entidade que vende produtos à sua controladora ao custo, poderá não vender nessas condições para outro cliente. Além disso, as transações entre partes relacionadas podem não ser conduzidas pelos mesmos valores que entre partes não relacionadas.
- 7 O lucro ou prejuízo e a posição financeira de uma entidade podem ser afetados por um relacionamento com partes relacionadas mesmo se as transações com partes relacionadas não ocorrerem. A mera existência do relacionamento pode ser suficiente para afetar as transações da entidade com outras partes. Por exemplo, uma subsidiária pode encerrar relacionamento com um parceiro comercial quando da aquisição pela controladora de uma subsidiária-irmã dedicada à mesma atividade do parceiro comercial anterior. Alternativamente, uma parte pode abster-se de agir por causa da influência significativa de outra – por exemplo, uma subsidiária pode ser instruída por sua controladora a não se envolver em pesquisa e desenvolvimento.
- 8 Por essas razões, o conhecimento de transações de uma entidade, saldos em aberto, incluindo compromissos, e relacionamentos com partes relacionadas podem afetar as avaliações de suas operações pelos usuários de demonstrações financeiras, incluindo avaliações dos riscos e oportunidades apresentadas para a entidade.

Definições

9 Os seguintes termos são usados nesta Norma com os significados especificados:

Uma *parte relacionada* é uma pessoa ou entidade que seja relacionada à entidade que elabora suas demonstrações financeiras (denominada nesta Norma como a "entidade que reporta").

- (a) Uma pessoa ou um membro próximo da família dessa pessoa é relacionada a uma entidade que reporta se essa pessoa:
 - (i) tiver controle ou controle conjunto sobre a entidade que reporta;
 - (ii) tiver influência significativa sobre a entidade que reporta; ou
 - (iii) fizer parte do pessoal-chave da administração da entidade que reporta ou de uma controladora da entidade que reporta.
- (b) Uma entidade é relacionada a uma entidade que reporta se qualquer das condições a seguir for aplicável:
 - (i) A entidade e a entidade que reporta forem membros do mesmo grupo (o que significa que cada controladora, subsidiária e subsidiária-irmã é relacionada às demais).
 - (ii) Uma entidade é uma coligada ou empreendimento em conjunto da outra entidade (ou uma coligada ou empreendimento em conjunto de um membro de um grupo do qual a outra entidade seja membro).
 - (iii) Ambas as entidades são empreendimentos em conjunto do mesmo terceiro.
 - (iv) Uma entidade é um empreendimento em conjunto de uma terceira entidade, e a outra entidade é uma coligada dessa terceira entidade.
 - (v) A entidade é um plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos empregados da entidade que reporta ou de qualquer entidade relacionada à entidade que reporta. Se a entidade que reporta for ela própria esse plano, os empregadores patrocinadores também serão relacionados à entidade que reporta.
 - (vi) A entidade é controlada ou controlada em conjunto por uma pessoa identificada em (a).
 - (vii) Uma pessoa identificada em (a)(i) tem influência significativa sobre a entidade ou é um membro do pessoal-chave da administração da entidade (ou de uma controladora da entidade).
 - (viii) A entidade, ou qualquer membro de um grupo do qual faça parte, presta serviços do pessoal-chave da administração para a entidade que reporta ou para a controladora da entidade que reporta.

Uma *transação com partes relacionadas* é uma transferência de recursos, serviços ou obrigações entre uma entidade que reporta e uma parte relacionada, independentemente da cobrança de um preço.

Membros próximos da família de uma pessoa são aqueles membros da família que se pode esperar que influenciem, ou que sejam influenciados, por essa pessoa nos seus negócios com a entidade e incluem:

- (a) os filhos e cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa;
- (b) os filhos do cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa; e
- (c) os dependentes dessa pessoa ou do cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa;

Remuneração inclui todos os benefícios aos empregados (conforme definido na IAS 19 – *Benefícios aos Empregados*), incluindo os benefícios aos empregados aos quais se aplica a IFRS 2 – *Pagamento Baseado em Ações*. Benefícios aos empregados são todas as formas de contrapartida pagas, a pagar ou fornecidas pela entidade, ou em nome da entidade, em troca de serviços prestados à entidade. Inclui também a contrapartida paga em nome de uma controladora da entidade em relação à entidade. Contrapartida inclui:

- (a) benefícios de curto prazo aos empregados, tais como ordenados, salários e contribuições para a seguridade social, licenças anuais remuneradas e licenças médicas remuneradas, participação nos lucros e bônus (se a pagar em um período de doze meses após o final do período) e benefícios não monetários (tais como assistência médica, auxílio-moradia, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os atuais empregados;

- (b) benefícios pós-emprego, tais como pensões, outros benefícios de aposentadoria, seguro de vida pós-emprego e assistência médica pós-emprego;
- (c) outros benefícios de longo prazo aos empregados, incluindo licença por tempo de serviço ou licença sabática, jubileu ou outros benefícios por tempo de serviço, benefícios por invalidez de longo prazo e, se não forem pagáveis integralmente dentro de doze meses após o final do período, participação nos lucros, bônus e remuneração diferida;
- (d) benefícios rescisórios; e
- (e) pagamento baseado em ações.

Pessoal-chave da administração são pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da entidade, direta ou indiretamente, incluindo qualquer diretor (seja executivo ou outro) dessa entidade.

Governo refere-se ao governo, agências governamentais e órgãos similares, sejam eles locais, nacionais ou internacionais.

Uma **entidade relacionada ao governo** é uma entidade que é controlada, controlada em conjunto ou influenciada significativamente por um governo.

Os termos “controle” e “entidade de investimento”, “controle conjunto” e “influência significativa” são definidos na *IFRS 10*, na *IFRS 11 – Negócios em Conjunto* e na *IAS 28 – Investimentos em Coligadas e Empreendimentos em Conjunto (Joint Ventures)*, respectivamente, e são utilizados nesta Norma com os significados especificados nessas *IFRS*.

- 10 Ao considerar cada possível relação com partes relacionadas, a atenção é voltada para a essência da relação e não meramente para sua forma legal.
- 11 No contexto desta Norma, não são partes relacionadas:
- (a) duas entidades, simplesmente por terem um diretor ou outro membro do pessoal-chave da administração em comum ou porque um membro do pessoal-chave da administração de uma entidade possui influência significativa sobre a outra entidade.
 - (b) dois empreendedores em conjunto simplesmente por compartilharem o controle conjunto sobre um empreendimento em conjunto.
 - (i) provedores de financiamento,
 - (ii) sindicatos,
 - (iii) companhias de serviços públicos, e
 - (iv) departamentos e órgãos de um governo que não controlem, não controlem conjuntamente ou não tenham influência significativa sobre a entidade que reporta,
 - (c) simplesmente em virtude de suas transações normais com uma entidade (ainda que elas possam afetar a liberdade de ação de uma entidade ou participar de seu processo de tomada de decisão).
 - (d) um cliente, fornecedor, franqueador, distribuidor ou agente geral com quem uma entidade transacione um volume significativo de negócios, simplesmente em virtude da dependência econômica resultante.
- 12 Na definição de parte relacionada, uma coligada inclui suas subsidiárias, e um empreendimento em conjunto inclui suas subsidiárias. Assim, por exemplo, a subsidiária de uma coligada e o investidor que possui influência significativa sobre a coligada são relacionados entre si.

Divulgações

Todas as entidades

- 13 Os relacionamentos entre uma controladora e suas subsidiárias serão divulgados independentemente de ter havido transações entre elas. Uma entidade divulgará o nome de sua controladora e, se diferente, a parte controladora final. Se nem a entidade controladora nem a parte controladora final produzir demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público, será também divulgado o nome da controladora principal mais próxima que as produza.

- 14 Para permitir que os usuários de demonstrações financeiras formem um ponto de vista sobre os efeitos dos relacionamentos com partes relacionadas sobre uma entidade, é apropriado divulgar o relacionamento com partes relacionadas quando existir controle, independentemente de ter havido transações entre as partes relacionadas.
- 15 O requisito de divulgação de relacionamentos com partes relacionadas entre uma controladora e suas subsidiárias é adicional aos requisitos de divulgação da IAS 27 e da IFRS 12 – *Divulgação de Participações em Outras Entidades*.
- 16 O parágrafo 13 refere-se à controladora principal mais próxima. Essa é a primeira controladora no grupo acima da controladora imediata que produz demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público.
- 17 Uma entidade divulgará a remuneração do pessoal-chave da administração no total e para cada uma das seguintes categorias:**
- (a) benefícios de curto prazo aos empregados;
 - (b) benefícios pós-emprego
 - (c) outros benefícios de longo prazo;
 - (d) benefícios rescisórios; e
 - (e) pagamento baseado em ações.
- 17A Se uma entidade obtiver serviços do pessoal-chave da administração de outra entidade (a “entidade da administração”), a entidade não deve aplicar os requisitos do parágrafo 17 à remuneração paga ou a pagar pela entidade da administração aos empregados ou diretores da entidade da administração.**
- 18 Se uma entidade houver tido transações com partes relacionadas durante os períodos cobertos pelas demonstrações financeiras, ela divulgará a natureza do relacionamento com partes relacionadas, bem como informações sobre essas transações e saldos em aberto, incluindo compromissos, necessários para que os usuários compreendam o possível efeito desse relacionamento sobre as demonstrações financeiras. Esses requisitos de divulgação são adicionais aos requisitos do parágrafo 17. No mínimo, as divulgações incluirão:**
- (a) o montante das transações;
 - (b) o montante dos saldos em aberto, incluindo compromissos, e:
 - (i) seus termos e condições, incluindo se estão garantidos e a natureza da contrapartida a ser fornecida na liquidação; e
 - (ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas;
 - (c) provisões para créditos duvidosos relacionados ao montante dos saldos em aberto; e
 - (d) a despesa reconhecida durante o período em relação a créditos incobráveis ou duvidosos devidos por partes relacionadas.
- 18A Valores incorridos pela entidade para fornecer serviços do pessoal-chave da administração, que são fornecidos por uma entidade de administração separada, serão divulgados.**
- 19 As divulgações exigidas pelo parágrafo 18 serão feitas separadamente para cada uma das seguintes categorias:**
- (a) a controladora;
 - (b) entidades com controle conjunto da entidade ou com influência significativa sobre ela;
 - (c) subsidiárias;
 - (d) coligadas;
 - (e) empreendimentos em conjunto em que a entidade é um empreendedor em conjunto;
 - (f) o pessoal-chave da administração da entidade ou de sua controladora; e
 - (g) outras partes relacionadas.
- 20 A classificação de montantes pagáveis e recebíveis de partes relacionadas em diferentes categorias, conforme exigido no parágrafo 19, é uma extensão do requisito de divulgação na IAS 1 – *Apresentação de Demonstrações Financeiras* para informações a serem apresentadas na demonstração da posição financeira ou nas notas explicativas. As categorias são ampliadas para fornecer uma análise mais abrangente dos saldos de partes relacionadas e aplicam-se a transações com partes relacionadas.

- 21 São exemplos de transações que são divulgadas, se ocorrerem com uma parte relacionada:
- (a) compras ou vendas de produtos (acabados ou não acabados);
 - (b) compras ou vendas de propriedades e outros ativos;
 - (c) prestação ou recebimento de serviços;
 - (d) arrendamentos;
 - (e) transferências de pesquisa e desenvolvimento;
 - (f) transferências conforme acordos de licença;
 - (g) transferências conforme acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições de capital à vista ou em espécie);
 - (h) fornecimento de garantias ou caução;
 - (i) compromissos de praticar um determinado ato se um evento específico ocorrer ou não ocorrer no futuro, incluindo contratos executórios¹ (reconhecidos e não reconhecidos); e
 - (j) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome dessa parte relacionada.
- 22 A participação por uma controladora ou subsidiária em um plano de benefício definido que compartilhe os riscos entre entidades de grupo é uma transação entre partes relacionadas (*vide* parágrafo 42 da IAS 19 (tal como alterada em 2011)).
- 23 As divulgações de que as transações com partes relacionadas foram conduzidas em termos equivalentes àqueles que prevalecem em transações em bases usuais de mercado são feitas somente se esses termos puderem ser comprovados.
- 24 **Itens de natureza similar podem ser divulgados conjuntamente, exceto quando for necessária a divulgação separada para compreensão dos efeitos de transações com partes relacionadas sobre as demonstrações financeiras da entidade.**

Entidades relacionadas a um governo

- 25 **Uma entidade que reporta está isenta dos requisitos de divulgação do parágrafo 18 em relação a transações com partes relacionadas e saldos em aberto, incluindo compromissos, com:**
- (a) **um governo que tenha controle ou controle conjunto da entidade que reporta ou influência significativa sobre ela; e**
 - (b) **outra entidade que seja uma parte relacionada porque o mesmo governo tem o controle ou controle conjunto tanto da entidade que reporta quanto da outra entidade ou influência significativa sobre elas.**
- 26 **Se uma entidade que reporta aplicar a isenção do parágrafo 25, ela divulgará o seguinte a respeito das transações e dos respectivos saldos em aberto referidos no parágrafo 25:**
- (a) **o nome do governo e a natureza de seu relacionamento com a entidade que reporta (ou seja, controle, controle conjunto ou influência significativa);**
 - (b) **as informações a seguir, suficientemente detalhadas para permitir aos usuários das demonstrações financeiras da entidade compreender o efeito das transações com partes relacionadas sobre suas demonstrações financeiras:**
 - (i) **a natureza e o valor de cada transação individualmente significativa; e**
 - (ii) **para outras transações que sejam coletiva, mas não individualmente significativas, uma indicação qualitativa ou quantitativa de sua extensão. Os tipos de transações incluem aqueles relacionados no parágrafo 21.**
- 27 Ao utilizar seu julgamento para determinar o nível de detalhe a ser divulgado de acordo com os requisitos do parágrafo 26(b), a entidade que reporta considerará a proximidade do relacionamento com partes relacionadas e outros fatores relevantes para determinar o nível de significância da transação, como, por exemplo, se ela:
- (a) é significativa em termos de tamanho;
 - (b) é realizada em termos não usuais de mercado;

¹ A IAS 37 – *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes* define contratos executórios como contratos nos quais nenhuma das partes cumpriu nenhuma de suas obrigações ou ambas as partes cumpriram parcialmente suas obrigações na mesma extensão.

- (c) está fora das operações comerciais cotidianas, tais como a compra e venda de negócios;
- (d) é divulgada a autoridades regulatórias ou supervisoras;
- (e) é reportada à administração superior;
- (f) está sujeita a aprovação dos acionistas.

Data de vigência e transição

- 28 Uma entidade aplicará esta Norma retrospectivamente para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2011. A aplicação antecipada é permitida, seja da Norma como um todo ou da isenção parcial dos parágrafos 25–27 para entidades relacionadas a um governo. Se uma entidade aplicar a totalidade da Norma ou a isenção parcial para um período iniciado antes de 1º de janeiro de 2011, ela divulgará esse fato.
- 28A A *IFRS 10*, a *IFRS 11 – Negócios em Conjunto* e a *IFRS 12*, emitidas em maio de 2011, alteraram os parágrafos 3, 9, 11(b), 15, 19(b) e (e) e 25. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a *IFRS 10*, a *IFRS 11* e a *IFRS 12*.
- 28B *Entidades de Investimento* (Alterações à *IFRS 10*, à *IFRS 12* e à *IAS 27*), emitida em outubro de 2012, alterou os parágrafos 4 e 9. Uma entidade aplicará essa alteração para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2014. A aplicação antecipada de *Entidades de Investimento* é permitida. Se uma entidade aplicar essas alterações antecipadamente, ela aplicará também todas as alterações incluídas em *Entidades de Investimento* ao mesmo tempo.
- 28C *Melhorias Anuais às IFRS Ciclo 2010-2012*, emitida em dezembro de 2013, alterou o parágrafo 9 e acrescentou os parágrafos 17A e 18A. Uma entidade aplicará essa alteração para períodos anuais iniciados em ou após 1º de julho de 2014. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar essa alteração para um período anterior, ela divulgará esse fato.

Revogação da IAS 24 (2003)

- 29 Esta Norma substitui a *IAS 24 – Divulgações sobre Partes Relacionadas* (tal como revisada em 2003).

Apêndice

Alteração à IFRS 8 – Segmentos Operacionais

Esta alteração contida neste apêndice, quando esta Norma foi emitida em 2009, foi incorporada na IFRS 8 conforme publicada nesta edição.

Aprovação pelo Conselho da IAS 24 emitida em novembro de 2009

A Norma Internacional de Contabilidade IAS 24 – *Divulgações sobre Partes Relacionadas* (tal como revisada em 2009) foi aprovada para emissão por treze dos quinze membros do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB). O Sr. Garnett divergiu. Sua opinião divergente é apresentada após a Base para Conclusões. A Srta. McConnell se absteve de votar em vista de sua nomeação recente ao Conselho.

Sir David Tweedie

Presidente

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

James J Leisenring

Patricia McConnell

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

