

NCP 9 — Imparidade de Ativos

1 — Objetivo

1 — O objetivo desta Norma é prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo está em imparidade e assegurar que as perdas por imparidade são reconhecidas. A Norma também especifica quando uma entidade deve reverter uma perda por imparidade.

2 — Âmbito

2 — Uma entidade deve aplicar esta Norma na contabilização da imparidade de ativos, exceto:

- (a) Inventários;
- (b) Ativos provenientes de contratos de construção;
- (c) Ativos financeiros incluídos no âmbito da NCP 18 — Instrumentos Financeiros;
- (d) Propriedades de investimento mensuradas pelo modelo do justo valor;
- (e) Ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis mensurados por quantias revalorizadas;
- (f) Ativos decorrentes de benefícios de empregados;
- (g) *Goodwill*;
- (h) Ativos biológicos relativos à atividade agrícola mensurados pelo justo valor menos custos de venda;
- (i) Outros ativos relativamente aos quais existem requisitos contabilísticos de imparidade noutras NCP.

Esta Norma não se aplica a estes ativos porque as NCP existentes que lhes são especificamente aplicáveis contêm os respetivos requisitos de reconhecimento e mensuração da imparidade.

3 — Esta Norma não exige a aplicação de um teste de imparidade a uma propriedade de investimento que seja registada pelo justo valor de acordo com a NCP 8 dado que, segundo este modelo, à data de relato qualquer imparidade será tomada em consideração na avaliação de tal propriedade.

4 — Esta Norma não exige a aplicação de um teste de imparidade a ativos que estejam registados por quantias revalorizadas segundo o modelo de revalorização da NCP 5, dado que, segundo esse tratamento alternativo, os ativos serão revalorizados com regularidade suficiente para assegurar que são registados por uma quantia que não seja materialmente diferente dos seus justos valores à data de relato e qualquer imparidade será tomada em consideração na valorização. Além disso, a abordagem adotada nesta Norma para mensurar a quantia recuperável de serviço de um ativo tem subjacente a baixa probabilidade de que essa quantia será materialmente menor do que a quantia revalorizada de um ativo e que estas diferenças são relativas aos custos de alienação desse ativo.

3 — Definições

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

Ativos geradores de caixa são ativos detidos com o objetivo principal de gerarem um retorno económico.

Ativos não geradores de caixa são ativos que não são ativos geradores de caixa.

Custos de alienação são custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo, excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

Imparidade é uma perda de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo, para além do reconhecimento sistemático da perda dos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço desse ativo por via da depreciação.

Justo valor menos custos de vender é a quantia a obter da venda de um ativo numa transação entre partes conhecedoras e dispostas a negociar e em que não haja relacionamento entre elas, menos os custos de alienação.

Mercado ativo é um mercado em que existam todas as condições seguintes:

- (a) Os itens negociados no mercado são homogêneos;
- (b) Podem ser encontrados a qualquer momento compradores e vendedores interessados; e
- (c) Os preços estão disponíveis ao público.

Quantia recuperável é a maior quantia entre o justo valor de um ativo (ou de uma unidade geradora de caixa) menos custos de vender e o seu valor de uso.

Quantia recuperável de serviço é a maior quantia entre o justo valor de um ativo não gerador de caixa menos custos de vender e o seu valor de uso.

Uma unidade geradora de caixa é o mais pequeno grupo de ativos identificáveis, detidos para gerar um retorno económico, que gera influxos de caixa a partir do uso continuado e que é largamente independente de outros ativos ou grupos de ativos.

Valor de uso de um ativo gerador de caixa é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera obter do uso continuado de um ativo e da sua alienação no final da sua vida útil.

Valor de uso de um ativo não gerador de caixa é o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo.

Vida útil é, ou:

- (a) O período de tempo durante o qual se espera que um ativo seja usado pela entidade; ou
- (b) A quantidade de produção ou de unidades semelhantes que se espera obter do ativo pela entidade.

3.1 — Ativos geradores de caixa

6 — Ativos geradores de caixa são ativos detidos para gerarem um retorno económico. Um ativo gera um retorno económico quando é usado de forma consistente com a adotada por uma entidade comercial. A detenção de um ativo para gerar um retorno económico indica que uma entidade pretende gerar influxos de caixa a partir desse ativo (ou da unidade geradora de caixa de que o ativo faz parte), e obter um retorno económico que reflita o risco envolvido pela sua detenção. Um ativo pode ser detido com o objetivo principal de gerar um retorno económico, mesmo que não satisfaça esse objetivo durante um determinado período de relato. Pelo contrário, um ativo pode ser não gerador de caixa, mesmo que possa estar no limiar de rentabilidade ou a gerar um retorno económico durante um determinado período de relato.

7 — Existem algumas circunstâncias em que as entidades do setor público podem deter alguns ativos com o objetivo principal de gerar um retorno económico, embora a maior parte dos ativos não sejam detidos com essa finalidade. Os ativos geradores de caixa de uma entidade do setor público podem operar de forma independente dos ativos não geradores de caixa.

8 — Em alguns casos, um ativo pode gerar fluxos de caixa embora seja principalmente detido para prestar um serviço. Por exemplo, uma instalação de tratamento de resíduos opera para assegurar a recolha de resíduos hospitalares gerados por hospitais públicos, mas essa mesma instalação pode tratar também, numa base comercial, uma parte de resíduos hospitalares gerados por hospitais privados. O tratamento dos resíduos hospitalares provenientes dos hospitais privados é acessório em relação às atividades da instalação no seu conjunto, e os ativos que

geram fluxos de caixa não podem ser distinguidos dos ativos que não geram.

9 — Noutros casos, um ativo pode gerar fluxos de caixa e ser usado também para efeitos de não geração de caixa. Por exemplo, um edifício público tem 10 andares, nove dos quais estão arrendados a terceiros a preços de mercado, e o outro é usado para os serviços administrativos da entidade. Todos os ocupantes do edifício usufruem de áreas comuns (tais como, elevadores, estacionamento, etc.).

10 — Em alguns casos, pode não ser claro se o objetivo principal da detenção de um ativo é o de gerar um retorno económico. Nesses casos, é necessário avaliar a importância dos fluxos de caixa para determinar quais os requisitos a aplicar. Uma entidade deve desenvolver critérios para que possa exercer esse juízo de forma consistente de acordo com a definição de ativo gerador de caixa e ativo não gerador de caixa, e com a respetiva orientação dos parágrafos 6 a 9 anteriores. Esta Norma exige que uma entidade divulgue os critérios usados ao fazer este juízo.

11 — Os ativos detidos por empresas públicas são ativos geradores de caixa. As entidades do setor público que não sejam empresas públicas podem deter ativos para gerar um retorno económico. Para efeitos da presente Norma, um ativo detido por uma entidade do setor público que não seja uma empresa pública, é classificado como um ativo gerador de caixa se tal ativo (ou a unidade de que o ativo faz parte) for utilizado com o objetivo de gerar um retorno económico através do fornecimento de bens e ou serviços a terceiros.

3.2 — Imparidade

12 — Esta Norma define imparidade como uma perda de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo, para além do reconhecimento sistemático dessa perda através da depreciação ou amortização.

13 — Num ativo não gerador de caixa a imparidade reflete uma diminuição na utilidade desse ativo para a entidade que o controla. Por exemplo, uma entidade pode ter um armazém construído para fins militares que deixou de usar. Adicionalmente, por força da natureza especializada das instalações e da sua localização, não é provável que possam ser locadas ou vendidas e por isso a entidade não é capaz de gerar fluxos de caixa derivados da locação ou alienação do ativo. O ativo é visto como estando em imparidade dado que deixou de estar em condições de proporcionar à entidade potencial de serviço, isto é, tem pouca ou nenhuma utilidade para a entidade para contribuir para a consecução dos seus objetivos.

14 — Num ativo gerador de caixa a imparidade reflete uma diminuição nos benefícios económicos futuros ou no potencial de serviço incorporado nesse ativo para a entidade que o controla. Por exemplo, uma entidade municipal pode ter um parque de estacionamento que atualmente está utilizado em apenas 25 por cento da sua capacidade. Este parque é detido para fins comerciais e o órgão de gestão estimou que gera uma taxa económica de retorno quando a utilização atinge 75 por cento ou mais da capacidade. A redução na utilização não é acompanhada por um aumento significativo nas cobranças do estacionamento. O ativo é visto como estando em imparidade porque a sua quantia escriturada excede a sua quantia recuperável.

3.3 — Justo valor menos custos de vender

15 — A melhor evidência do justo valor menos custos de vender de um ativo é um preço num acordo de venda vinculativo numa transação entre partes independentes, conhecedoras e dispostas a transacionar, ajustado de custos incrementais que devam ser diretamente atribuíveis à alienação do ativo.

16 — Se não houver acordo de venda vinculativo mas o ativo for negociado num mercado ativo, o justo valor menos custos de vender é o preço de mercado do ativo menos os custos de alienação. O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta. Quando não estiverem disponíveis preços correntes de oferta, o preço de uma transação similar mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual se pode estimar o justo valor menos custos de vender, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transação e a data em que a estimativa é feita.

17 — Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo nem mercado ativo, o justo valor menos custos de vender do ativo é baseado na melhor informação disponível que reflita a quantia que uma entidade possa obter, à data de relato, a partir da sua alienação numa transação entre partes independentes, conhecedoras e dispostas a isso, após dedução dos custos de alienação. Ao determinar essa quantia, uma entidade deve considerar o resultado de transações recentes de ativos semelhantes dentro do mesmo setor económico. O justo valor menos custos de vender não reflete uma venda obrigatória, a menos que o órgão de gestão seja obrigado a vender imediatamente.

18 — Os custos de alienação, para além dos que tenham sido reconhecidos como passivos, devem ser deduzidos para determinar o justo valor menos custos de vender. Exemplos de tais custos são os custos legais, alguns impostos aplicáveis, custos de remoção do ativo e custos incrementais diretos para colocar um ativo em condições de venda. Porém, os benefícios de cessação de emprego (como definidos na NCP 19 — Benefícios dos Empregados) e os custos associados à redução ou reorganização de um negócio na sequência da alienação de um ativo não são custos incrementais diretos para alienar o ativo.

19 — Por vezes, a alienação de um ativo poderá exigir que o comprador assuma um passivo e apenas está disponível um único justo valor menos custo de vender agregando o ativo e o passivo. O parágrafo 113 explica como se trata estes casos.

4 — Ativos não geradores de caixa

4.1 — Identificação de um ativo em imparidade

20 — Um ativo não gerador de caixa está em imparidade quando a quantia escriturada do ativo excede a sua quantia recuperável de serviço. O parágrafo 23 identifica os principais indícios de provável ocorrência de uma perda por imparidade. Se algum desses indícios estiver presente, deve fazer-se uma estimativa formal da quantia recuperável de serviço. Se não estiver presente qualquer indício de uma potencial perda por imparidade, esta Norma não exige que se faça uma estimativa formal da quantia recuperável de serviço.

21 — Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há algum indício de que um ativo possa estar com imparidade. Se existir algum indício, deve estimar a quantia recuperável de serviço do ativo.

22 — Independentemente de existir algum indício de imparidade, uma entidade deve testar anualmente quanto à imparidade um ativo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a respetiva quantia recuperável de serviço. Tal acontece porque a capacidade de um ativo intangível gerar benefícios económicos futuros ou potencial de serviço suficientes para recuperar a quantia escriturada está geralmente sujeita a maior incerteza antes do ativo estar disponível para uso do que depois. Este teste de imparidade pode ser executado em qualquer momento durante o período de relato, desde que seja executado no mesmo momento todos os anos. Porém, se tal ativo intangível foi inicialmente reconhecido durante o período de relato corrente, esse ativo intangível deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período de relato corrente.

23 — Ao avaliar se existe algum indício de que um ativo possa estar em imparidade, uma entidade deve considerar pelo menos o seguinte:

4.1.1 — Fontes externas de informação

(a) Cessação, ou cessação eminente, da procura ou da necessidade dos serviços proporcionados pelo ativo;

(b) Ocorreram durante o período, ou ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas de longo prazo com um efeito adverso na entidade, no ambiente tecnológico em que a entidade opera, na legislação ou na política governamental;

4.1.2 — Fonte internas de informação

(a) Evidência de obsolescência ou danos físicos no ativo;

(b) Ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas de longo prazo com efeitos adversos na entidade, na extensão ou na forma em que um ativo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem o ativo tornar-se inútil, existir um plano para descontinuar ou reestruturar as operações a que o ativo pertença, ou um plano para alienar um ativo antes da data previamente esperada, e a reavaliação da vida útil de um ativo;

(c) Uma decisão para suspender a construção do ativo antes de estar concluído ou em condições de ser utilizado; e

(d) Evidência indicando que o desempenho de serviço de um ativo está a ser, ou será, significativamente pior do que esperado.

24 — A procura ou a necessidade de serviços pode variar no tempo, o que afetará a extensão em que os ativos não geradores de caixa são utilizados ao proporcionar esses serviços, mas variações negativas na procura não são necessariamente indícios de imparidade. Quando a procura de serviços cessa, ou está prestes a cessar, os ativos utilizados para proporcionar esses serviços podem estar em imparidade. A procura pode ser considerada como estando prestes a cessar quando é de tal forma baixa que a entidade ou não tentou responder a essa procura, ou respondendo não teria adquirido o ativo que está a ser considerado para teste de imparidade.

25 — A lista de indícios de que um ativo possa estar com imparidade enumerados no parágrafo 23 não é exaustiva podendo existir outros. A existência destes outros indícios pode implicar que a entidade estime a quantia

recuperável de serviço do ativo. Por exemplo, qualquer dos seguintes pode ser um indício de imparidade:

(a) Durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal; ou

(b) Uma significativa diminuição prolongada (mas não necessariamente cessação ou cessação eminente) na procura ou necessidade de serviços proporcionados pelo ativo.

26 — Os acontecimentos ou circunstâncias que possam indiciar uma imparidade de um ativo devem ser significativos e serão muitas vezes objeto de discussão imediata no órgão de gestão ou nos meios de comunicação. Uma alteração num parâmetro tal como procura do serviço, extensão ou forma de o utilizar, ambiente legal ou ambiente político do Governo só indiciarão imparidade se tal alteração for significativa e se for previsível que tenha um efeito adverso a longo prazo. Uma alteração no ambiente tecnológico pode indicar que um ativo está obsoleto e exige teste de imparidade. Uma alteração no uso de um ativo durante o período pode ser também um indício de imparidade. Tal pode ocorrer quando, por exemplo, um edifício utilizado como escola sofre uma alteração de uso e passa a ser utilizado como armazém. Ao avaliar se uma imparidade ocorreu, a entidade necessita de avaliar as alterações no potencial de serviço no longo prazo. Tal sublinha o facto de as alterações deverem ser vistas no contexto da previsão do uso do ativo a longo prazo. Porém, as expectativas do uso do ativo a longo prazo podem alterar-se e as avaliações da entidade em cada data de relato devem refletir essa circunstância.

27 — Para avaliar se a paragem numa construção deve desencadear um teste de imparidade, a entidade deve considerar, por exemplo, se a construção está simplesmente atrasada ou se foi adiada, se há uma intenção de retomar a construção no futuro próximo, ou se a construção não será completada no futuro previsível. Quando a construção estiver atrasada ou tiver sido adiada para uma data futura previsível, o projeto pode ser tratado como um trabalho em curso e não é considerado parado.

28 — A evidência derivada de fontes internas de informação que indique que um ativo possa estar em imparidade, como referido na alínea (f) do parágrafo 23 acima, relaciona-se com a capacidade do ativo em proporcionar bens ou serviços e não com um declínio na procura de bens e serviços proporcionados pelo ativo. Tal inclui a existência de:

(a) Custos para operar ou manter o ativo significativamente mais elevados do que os originalmente orçamentados; e

(b) Níveis de produção ou de serviços proporcionados pelo ativo significativamente mais baixos comparados com os originalmente esperados devido a fraco desempenho operacional.

Um aumento significativo nos custos operacionais de um ativo indica que o mesmo não está tão eficiente ou produtivo como inicialmente previsto nos padrões de produção estabelecidos pelo fabricante, na base dos quais foi preparado o orçamento operacional. De forma análoga, um aumento significativo nos custos de manutenção pode indicar que precisam de ser suportados mais gastos para manter o desempenho do ativo a um nível indicado pelo

seu padrão de desempenho mais recentemente avaliado. Noutros casos, a evidência quantitativa direta de uma imparidade pode ser indicada por uma quebra significativa a longo prazo nos níveis de serviços ou de produção esperados do ativo.

29 — Ao identificar se a quantia recuperável de serviço de um ativo precisa de ser estimada deve ser aplicado o conceito de materialidade. Por exemplo, se existirem avaliações anteriores que mostrem que a quantia recuperável de um ativo é significativamente maior do que a sua quantia escriturada, a entidade não precisa de voltar a estimar a quantia recuperável de serviço do ativo se nada ocorreu que eliminasse essa diferença. De forma análoga, podem existir análises anteriores que mostrem que uma quantia recuperável de serviço do ativo não é sensível a um (ou mais) dos indícios listados no parágrafo 23.

30 — Se existir um indício de que um ativo possa estar em imparidade, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização), ou o valor residual do ativo precisam de ser revistos e ajustados de acordo com a Norma aplicável ao ativo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade.

4.2 — Mensuração da quantia recuperável de serviço

31 — A presente Norma define quantia recuperável de serviço como a maior quantia entre o justo valor de um ativo menos custos de vender e o seu valor de uso. Os parágrafos 32 a 42 estabelecem as bases para mensurar a quantia recuperável de serviço.

32 — Nem sempre é necessário determinar o justo valor menos custos de vender do ativo e o seu valor de uso. Se uma destas quantias exceder a quantia escriturada, o ativo não está em imparidade e não é necessário estimar a outra quantia.

33 — Pode ser possível determinar o justo valor menos custos de vender, mesmo se um ativo não for negociado num mercado ativo. O parágrafo 17 estabelece possíveis bases alternativas para estimar o justo valor menos custos de vender quando não exista um mercado ativo para um ativo. Porém, algumas vezes não será possível determiná-lo porque não há base para fazer uma estimativa fiável da quantia a obter da venda do ativo numa transação entre partes independentes, conhecedoras e dispostas a isso. Nesse caso, a entidade pode usar o valor de uso do ativo como a sua quantia recuperável de serviço.

34 — Se não houver razões para acreditar que o valor de uso de um ativo excede materialmente o seu justo valor menos custos de vender, este pode ser usado como a sua quantia recuperável de serviço, como é geralmente o caso de um ativo que seja detido para alienação. Tal acontece porque o valor de uso de um ativo detido para alienação consistirá principalmente dos lucros dessa alienação. Porém, para muitos ativos não geradores de caixa das entidades públicas que são detidos numa base de continuidade para proporcionar serviços especializados ou bens públicos à comunidade, o valor de uso do ativo é provavelmente maior do que o seu justo valor menos custos de vender.

35 — Em alguns casos, podem ser utilizadas estimativas, médias e cálculos simplificados que podem proporcionar aproximações razoáveis de cálculos mais detalhados e sofisticados para determinar o justo valor menos custos de vender ou o valor de uso.

4.2.1 — Valor de uso

36 — A presente Norma define o valor de uso de um ativo não gerador de caixa como o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo (ou seja, a sua quantia recuperável). Tal valor presente é determinado utilizando qualquer das abordagens referidas nos parágrafos 37 a 41 seguintes, conforme apropriado.

Abordagem pelo custo de reposição depreciado

37 — Segundo esta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente de um ativo é determinado como o custo de substituição depreciado do ativo o qual constitui o custo de substituir o serviço potencial bruto desse ativo. Este custo é depreciado para refletir o ativo na sua condição de uso. Um ativo pode ser substituído quer através da reprodução (réplica) do ativo existente ou através da substituição do seu potencial de serviço bruto. O custo de substituição depreciado é mensurado como o custo de reprodução ou de substituição do ativo, dos dois o mais baixo, menos a depreciação acumulada calculada na base desse custo, para refletir o potencial de serviço já consumido ou extinto.

38 — O custo de substituição e o custo de reprodução de um ativo são determinados numa base otimizada. A razão subjacente é que a entidade não substituiria ou reproduziria esse ativo por um outro ativo similar se o ativo a ser substituído ou reproduzido fosse um ativo de conceção ou capacidade superiores. Os ativos de conceção superior têm características que são desnecessárias para os bens ou serviços que o ativo produz, enquanto os ativos de capacidade superior são os que têm uma capacidade maior do que a necessária para satisfazer a procura de bens ou serviços que o ativo produz. A determinação do custo de substituição ou de reprodução de um ativo numa base otimizada reflete assim o potencial de serviço exigido pelo ativo.

39 — Em alguns casos, é usada capacidade excedentária por razões de segurança entre outras. Tal resulta da necessidade de assegurar que esteja disponível a capacidade de serviço adequada às circunstâncias particulares da entidade. Por exemplo, uma corporação de bombeiros precisa ter equipamento suplementar contra incêndios para prestar serviços em emergências. Esta capacidade excedentária faz parte do potencial exigido de serviço para o ativo.

Abordagem pelo custo de restauro

40 — O custo de restauro é o custo de restaurar o potencial de serviço de um ativo para o seu nível antes da imparidade. Segundo esta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo determina-se subtraindo o custo estimado de restauro do custo de substituição depreciado do potencial de serviço remanescente do ativo antes de imparidade. Este último custo é geralmente determinado como o custo de reprodução ou de substituição depreciado do ativo, dos dois o mais baixo.

Abordagem pelas unidades de serviço

41 — Segundo esta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo é determinado reduzindo o custo corrente do potencial de serviço remanescente do ativo antes da imparidade para estar conforme a quantidade de unidades de serviço esperadas do ativo

no seu estado de imparidade. Tal como na abordagem pelo custo de restauro, o custo corrente para substituir o potencial de serviço remanescente do ativo antes da imparidade é geralmente determinado como o custo de reprodução ou de substituição depreciado do ativo antes da imparidade, dos dois o mais baixo.

4.2.2 — Aplicação das abordagens

42 — A escolha da abordagem mais apropriada para mensurar o valor de uso depende da disponibilidade de dados e da natureza da imparidade:

(a) As imparidades identificadas por alterações no ambiente tecnológico, na legislação ou na política governamental são geralmente mensuráveis usando uma abordagem pelo custo de substituição depreciado ou uma abordagem pelas unidades de serviço, quando apropriado;

(b) As imparidades identificadas por uma alteração de longo prazo na dimensão ou forma de uso, incluindo as identificadas por cessação ou quase cessação da procura, são geralmente mensuráveis usando uma abordagem pelo custo de substituição depreciado ou uma abordagem pelas unidades de serviço, quando apropriado; e

(c) As imparidades identificadas por dano físico são geralmente mensuráveis usando uma abordagem pelo custo de restauro ou uma abordagem pelo custo de substituição depreciado, quando apropriado.

4.3 — Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade

43 — A quantia escriturada de um ativo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável de serviço se, e apenas se, a quantia recuperável de serviço for menor do que a quantia escriturada. Essa redução é uma perda por imparidade.

44 — Uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.

45 — Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for maior do que a quantia escriturada do ativo com o qual se relaciona, a quantia escriturada do ativo deve ser reduzida para zero com uma correspondente quantia reconhecida nos resultados. Uma entidade deve reconhecer um passivo se, e apenas se, isso for exigido por uma outra NCP. Por exemplo, uma entidade pode precisar de fazer uma provisão para custos de desmantelamento se for exigido pela NCP 15 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

46 — Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o encargo da depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do ativo, menos o seu valor residual (se houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.

4.4 — Reversão de uma perda por imparidade

47 — Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indício de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores possa ter diminuído ou deixado de existir. Verificando-se tal indício, a entidade deve apurar a quantia recuperável estimada de serviço desse ativo.

48 — Ao avaliar se há qualquer indício de que uma perda por imparidade de um ativo reconhecida em perí-

dos anteriores possa ter diminuído ou deixado de existir, uma entidade deve considerar, pelo menos, o seguinte:

4.4.1 — Fontes externas de informação

(a) Ressurgimento da procura ou da necessidade dos serviços proporcionados pelo ativo;

(b) Ocorreram durante o período, ou ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas de longo prazo com um efeito favorável na entidade, no ambiente tecnológico em que a entidade opera, na legislação ou na política governamental.

4.4.2 — Fontes internas de informação

(a) Ocorreram durante o período, ou ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas de longo prazo com efeitos favoráveis na entidade, na extensão ou na forma como um ativo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos suportados durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho de um ativo ou reestruturar a operação a que o ativo pertence;

(b) Uma decisão para recomeçar a construção do ativo que anteriormente tenha sido suspensa antes de estar concluído ou em condições de ser utilizado; e

(c) Evidência indicando que o desempenho de serviço de um ativo é, ou será, significativamente melhor do que esperado.

49 — Os indícios de uma diminuição potencial numa perda por imparidade indicados no parágrafo anterior são principalmente o espelho dos indícios de uma potencial perda por imparidade referidos no parágrafo 23.

50 — A lista de indícios de que possa ter havido uma reversão de uma perda por imparidade enumerados no parágrafo 48 não é exaustiva podendo existir outros. A existência destes outros indícios pode implicar que não se exija que a entidade volte a estimar a quantia recuperável de serviço do ativo. Por exemplo, qualquer dos seguintes pode ser um indício de que a perda por imparidade possa ter revertido:

(a) Um significativo aumento do valor de mercado de um ativo; ou

(b) Um significativo aumento prolongado na procura ou na necessidade dos serviços proporcionados pelo ativo.

51 — Um compromisso para descontinuar ou reestruturar uma unidade operacional ou um serviço no futuro próximo é um indício de uma reversão de uma perda por imparidade de um ativo pertencente a essa unidade operacional ou serviço desde que tal compromisso constitua uma significativa alteração de longo prazo, com um efeito favorável na entidade, na dimensão ou forma de uso desse ativo. As circunstâncias em que tal compromisso seria um indício de reversão de imparidade relacionam-se muitas vezes com situações em que a esperada descontinuidade ou reestruturação da unidade operacional ou serviço criaria oportunidades para aumentar a utilização do ativo. Por exemplo, uma máquina de raios X que tenha estado subutilizada por um serviço hospitalar descentralizado e, como resultado de uma reestruturação, espera-se que seja transferida para o departamento de radiologia principal desse hospital em que terá significativamente melhor utilização. Neste caso, o compromisso para descontinuar ou reestruturar as operações do serviço hospitalar des-

centralizado pode ser um indício de que uma perda por imparidade reconhecida no ativo em períodos anteriores pode ter de ser revertida.

52 — Se houver um indício de que uma perda por imparidade reconhecida relativamente a um ativo possa ter diminuído ou deixado de existir, tal pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual pode necessitar de ser revisto e ajustado de acordo com a NCP aplicável ao ativo, mesmo que nenhuma perda por imparidade seja revertida.

53 — Uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um ativo deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável de serviço do ativo desde a última perda por imparidade reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do ativo deve, exceto como descrito no parágrafo 55, ser aumentada para a sua quantia recuperável de serviço. Esse aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.

54 — Uma reversão de uma perda por imparidade reflete o aumento na quantia recuperável de serviço estimado de um ativo desde a data em que uma entidade reconheceu pela última vez uma perda por imparidade relativa a esse ativo. As alterações nas estimativas que causaram o aumento na quantia recuperável de serviço devem ser identificadas e divulgadas. São exemplos dessas alterações:

(a) Uma alteração na base da quantia recuperável de serviço (isto é, se a quantia recuperável de serviço está baseada no justo valor menos custos de vender ou no valor de uso);

(b) Se a quantia recuperável de serviço foi baseada no valor de uso, uma alteração na estimativa dos componentes do valor de uso; ou

(c) Se a quantia recuperável de serviço foi baseada no justo valor menos custos de vender, uma alteração na estimativa dos componentes do justo valor menos custos de vender.

55 — A quantia escriturada acrescida de um ativo que seja atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade, não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciação ou amortização) se não tivesse sido reconhecida perda por imparidade no ativo em períodos anteriores.

56 — Uma reversão de uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.

57 — Após o reconhecimento de uma reversão de uma perda por imparidade, o encargo da depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do ativo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.

5 — Ativos geradores de caixa

5.1 — Identificação de um ativo em imparidade

58 — Um ativo gerador de caixa está em imparidade quando a quantia escriturada do ativo excede a sua quantia recuperável. Os parágrafos 62 a 64 apresentam alguns indícios de que possa ter ocorrido uma perda por imparidade. Se qualquer desses indícios se verificar, é exigido que a entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável. Exceto nas circunstâncias descritas no parágrafo 60,

esta Norma não exige que a entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável se não estiver presente qualquer indício de perda por imparidade.

59 — Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indício de que um ativo possa estar em imparidade. Se existir qualquer indício, deve estimar a quantia recuperável do ativo.

60 — Independentemente de existir algum indício de imparidade, uma entidade deve testar anualmente quanto à imparidade um ativo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a respetiva quantia recuperável. Este teste de imparidade pode ser executado em qualquer momento durante o período de relato, desde que seja executado no mesmo momento todos os anos. Ativos intangíveis diferentes podem ser testados quanto a imparidade em momentos diferentes. Porém, se tal ativo intangível for inicialmente reconhecido durante o período de relato corrente, esse ativo intangível deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período de relato corrente.

61 — A capacidade de um ativo intangível gerar benefícios económicos futuros ou potencial de serviço suficientes para recuperar a sua quantia escriturada está geralmente sujeita a maior incerteza antes do ativo estar disponível para uso do que depois. Por isso, esta Norma exige que uma entidade faça o teste de imparidade, pelo menos anualmente, da quantia escriturada de um ativo intangível que ainda não esteja disponível para uso.

62 — Ao avaliar se existe qualquer indício de que um ativo possa estar em imparidade, uma entidade deve considerar, no mínimo, o seguinte:

5.1.1 — Fontes externas de informação

(a) Durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem de tempo ou do seu uso normal;

(b) Ocorreram durante o período, ou ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera, ou no mercado a que o ativo está afeto;

(c) As taxas de juro de mercado ou outras taxas de retorno de investimentos aumentaram durante o período, e é provável que esses aumentos afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso do ativo e diminuirão materialmente a sua quantia recuperável.

5.1.2 — Fontes internas de informação

(a) Existência de obsolescência ou danos físicos no ativo;

(b) Ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas de longo prazo com efeitos adversos na entidade, na extensão ou na forma em que um ativo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um ativo tornar-se inútil, existir um plano para descontinuar ou reestruturar as operações a que o ativo pertença, ou um plano para alienar um ativo antes da data previamente esperada, e a reavaliação da vida útil de um ativo;

(c) Uma decisão para suspender a construção do ativo antes de estar concluído ou em condições de ser utilizado; e

(d) Evidência indicando que o desempenho económico de um ativo está a ser, ou será, pior do que o esperado.

63 — A lista de indícios de que um ativo possa estar com imparidade enumerados no parágrafo anterior não é exaustiva podendo existir outros. A existência destes outros indícios pode implicar que a entidade estime a quantia recuperável de serviço do ativo.

64 — A evidência derivada de fonte interna que indique que um ativo possa estar com imparidade inclui a existência de:

(a) Fluxos de caixa para adquirir o ativo, ou necessidade subsequente de liquidez para o operar ou manter, que sejam significativamente mais elevados do que os originalmente orçamentados;

(b) Fluxos de caixa líquidos ou resultados líquidos reais derivados do ativo que sejam significativamente piores que os orçamentados;

(c) Um decréscimo significativo nos fluxos de caixa líquidos ou nos resultados positivos orçamentados, ou um aumento significativo nos resultados negativos orçamentados, derivados do ativo; ou

(d) Resultados negativos ou exfluxos de caixa líquidos relacionados com o ativo, quando as quantias do período corrente são adicionadas às quantias orçamentadas para o futuro.

65 — Esta Norma exige que um ativo intangível que não esteja ainda disponível para uso seja testado quanto à imparidade pelo menos anualmente. Independentemente da aplicação dos requisitos desta Norma, deve ser aplicado o conceito de materialidade para identificar se a quantia recuperável de um ativo precisa de ser estimada. Por exemplo, se existirem cálculos anteriores que mostrem que a quantia recuperável de um ativo é significativamente maior do que a sua quantia escriturada, a entidade não necessita de voltar a estimar a quantia recuperável se não ocorrerem acontecimentos que eliminem essa diferença. De forma semelhante, podem existir análises anteriores que mostrem que a quantia recuperável de um ativo não é sensível a um (ou mais) dos indícios elencados no parágrafo 62.

66 — Se existir um indício de que o ativo possa estar em imparidade, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo necessitam de ser revistos e ajustados de acordo com a Norma aplicável ao ativo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade.

5.2 — Mensuração da quantia recuperável

67 — A presente Norma define quantia recuperável como a maior quantia entre o justo valor de um ativo menos custos de vender e o seu valor de uso. Os parágrafos 68 a 95 estabelecem as bases para mensurar a quantia recuperável. Estes requisitos usam o termo “um ativo”, mas aplicam-se quer a um ativo individual quer a uma unidade geradora de caixa.

68 — Nem sempre é necessário determinar o justo valor do ativo menos custos de vender e o seu valor de uso. Se uma destas quantias exceder a quantia escriturada, o ativo não está em imparidade e não é necessário estimar a outra quantia.

69 — Pode ser possível determinar o justo valor menos custos de vender, mesmo se um ativo não for negociado num mercado ativo. Porém, algumas vezes não será possível determiná-lo porque não há base para fazer uma estimativa fiável da quantia a obter da venda do ativo

numa transação entre partes independentes, conhecedoras e dispostas a isso. Nesse caso, a entidade pode usar o valor de uso do ativo como a sua quantia recuperável.

70 — Se não houver razões para acreditar que o valor de uso de um ativo excede materialmente o seu justo valor menos custos de vender, este pode ser usado como a sua quantia recuperável como é geralmente o caso de um ativo detido para alienação. Isto porque o valor de uso de um ativo detido para alienação consistirá principalmente dos lucros da alienação, dado que os fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do ativo até à sua alienação são presumivelmente negligenciáveis.

71 — A quantia recuperável é determinada para cada ativo individual, exceto se o ativo não gerar influxos de caixa que sejam largamente independentes dos de outros ativos ou grupos de ativos. Se for este o caso, a quantia recuperável deve ser determinada relativamente à unidade geradora de caixa a que o ativo pertence (ver os parágrafos 109 a 114), salvo se:

(a) O justo valor do ativo menos custos de vender for superior à sua quantia escriturada; ou

(b) O ativo fizer parte de uma unidade geradora de caixa mas é capaz de gerar fluxos de caixa individualmente, caso em que o valor de uso do ativo pode ser estimado como próximo do seu justo valor menos custos de vender e este pode então ser determinado.

72 — Em alguns casos, podem ser utilizadas estimativas, médias e cálculos simplificados que podem proporcionar aproximações razoáveis de cálculos mais detalhados e sofisticados para determinar o justo valor menos custos de vender ou o valor de uso.

5.2.1 — Valor de uso

73 — Os elementos seguintes devem ser refletidos no cálculo do valor de uso de um ativo:

(a) Uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do ativo;

(b) Expetativas acerca de possíveis variações na quantia ou momento desses fluxos de caixa futuros;

(c) O valor temporal do dinheiro, representado pela taxa de juro corrente sem risco de mercado;

(d) O preço de suportar a incerteza inerente ao ativo; e

(e) Outros fatores, tais como falta de liquidez que os participantes do mercado reflitam no preço dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do ativo.

74 — A estimação do valor de uso de um ativo envolve os seguintes passos:

(a) Estimar os influxos e exfluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do uso continuado do ativo e da sua alienação final; e

(b) Aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros.

75 — Os elementos identificados nas alíneas (b), (d) e (e) do precedente parágrafo 73 podem ser refletidos quer como ajustamentos aos fluxos de caixa futuros quer como ajustamentos à taxa de desconto. Qualquer que seja a abordagem que uma entidade adote para refletir expetativas acerca de possíveis variações na quantia e momento dos fluxos de caixa futuros, o resultado deve ser o de refletir

o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, isto é, a média ponderada de todos os resultados possíveis.

Bases para estimar fluxos de caixa futuros

76 — Para mensurar o valor de uso uma entidade deve:

(a) Basear as projeções de fluxos de caixa em pressupostos razoáveis e justificáveis que representem a melhor estimativa do conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil remanescente do ativo. Deve ser dada maior ponderação a evidências externas;

(b) Basear as projeções de fluxos de caixa nos orçamentos/previsões mais recentes aprovados pelo órgão de gestão, devendo excluir quaisquer influxos ou efluxos de caixa futuros estimados que se espera que resultem de reestruturações futuras ou de aumentos ou melhorias de desempenho do ativo. As projeções baseadas nestes orçamentos/previsões devem abranger um período máximo de cinco anos, a menos que um período mais longo possa ser justificado; e

(c) Estimar projeções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes, extrapolando as projeções baseadas nos orçamentos/previsões usando uma taxa de crescimento estável ou decrescente para os anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser justificada. Esta taxa de crescimento não deve exceder a taxa de crescimento média a longo prazo dos produtos ou setores em que a entidade opera, ou relativa ao mercado em que o ativo é usado, a menos que uma taxa superior possa ser justificada.

77 — O órgão de gestão deve avaliar a razoabilidade dos pressupostos em que se baseiam as projeções de fluxos de caixa correntes examinando as causas das diferenças entre as projeções de fluxos de caixa passados e os fluxos de caixa reais. Deve também assegurar que os pressupostos em que se baseiam as suas projeções de fluxos de caixa correntes são consistentes com dados reais anteriores, desde que os efeitos de acontecimentos subsequentes, ou de circunstâncias que não existiam no momento em que os fluxos de caixa reais foram gerados, tornem isso apropriado.

78 — Geralmente não estão disponíveis orçamentos/previsões detalhados, explícitos e fiáveis de fluxos de caixa futuros para períodos superiores a cinco anos e, por essa razão, as estimativas do órgão de gestão dos fluxos de caixa futuros são baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões para um máximo de cinco anos. Porém, o órgão de gestão pode usar projeções de fluxos de caixa baseadas em orçamentos/previsões durante um período mais longo se estiver seguro de que essas projeções são fiáveis e possa demonstrar a sua capacidade, baseada na experiência passada, em prever fluxos de caixa com rigor para esse período mais longo.

79 — Ao usar informação de orçamentos/previsões, uma entidade considera se a informação reflete pressupostos razoáveis e justificáveis e representa a melhor estimativa do órgão de gestão acerca do conjunto de condições econômicas que existirão ao longo da vida útil remanescente do ativo.

Composição de estimativas de fluxos de caixa futuros

80 — As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

(a) Projeções de influxos de caixa provenientes do uso continuado do ativo;

(b) Projeções de efluxos de caixa que sejam necessariamente suportados para gerar os influxos de caixa derivados do uso continuado do ativo (incluindo efluxos de caixa para preparar o ativo para uso e para fazer a sua manutenção corrente) e possam ser diretamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao ativo; e

(c) Fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação do ativo no final da sua vida útil.

81 — As estimativas dos fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto devem refletir pressupostos consistentes acerca de aumentos de preços atribuíveis ao índice geral de preços. Por isso, se a taxa de desconto incluir o efeito do aumento de preços atribuíveis ao índice geral de preços, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos nominais; se a taxa de desconto excluir o efeito do aumento de preços atribuíveis ao índice geral de preços, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos reais (mas incluem aumentos ou diminuições de preços específicos futuros).

82 — Quando a quantia escriturada de um ativo não incluir todos os efluxos de caixa que sejam de suportar antes de o ativo estar pronto para uso ou venda, a estimativa de efluxos de caixa futuros inclui uma estimativa de qualquer efluxo de caixa adicional que se espera que ocorra antes de o ativo estar pronto para uso ou venda. É o caso, por exemplo, de um edifício em construção ou de um projeto de desenvolvimento que ainda não esteja concluído.

83 — Para evitar duplicação, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

(a) Influxos de caixa provenientes de ativos também eles geradores de influxos de caixa que sejam, em larga medida, independentes dos influxos de caixa provenientes do ativo sob revisão (por exemplo, ativos financeiros tais como contas a receber); e

(b) Efluxos de caixa que sejam relativos a obrigações que tenham sido reconhecidas como passivos (por exemplo, contas a pagar, pensões ou provisões).

84 — Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo na sua condição atual. Por isso, o valor de uso não deve refletir:

(a) Os efluxos de caixa futuros ou poupanças de custos relacionadas (por exemplo, reduções em gastos com o pessoal) ou benefícios que se espera decorram de uma reestruturação futura relativamente à qual a entidade ainda não esteja comprometida; ou

(b) Os efluxos de caixa futuros que aumentem ou melhorem o desempenho do ativo ou os influxos de caixa relacionados que se espera decorram de tais efluxos.

85 — Uma reestruturação é um programa que é planejado e controlado pelo órgão de gestão e que altera substancialmente ou o âmbito das atividades da entidade ou a forma como essas atividades são desenvolvidas. A NCP 15 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes estabelece orientação que clarifica em que circunstâncias uma entidade está comprometida com uma reestruturação.

86 — Quando uma entidade fica comprometida com uma reestruturação, é provável que alguns ativos sejam

afetados por ela. Assim que a entidade ficar comprometida com a reestruturação:

(a) As suas estimativas de influxos e efluxos de caixa futuros para determinar o valor de uso devem refletir as poupanças de custos e outros benefícios provenientes da reestruturação (baseadas nos orçamentos/previsões mais recentes aprovados pelo órgão de gestão); e

(b) As estimativas de efluxos de caixa futuros relativos à reestruturação devem estar incluídas numa provisão para reestruturação de acordo com a NCP 15.

87 — Até que uma entidade tenha efluxos de caixa que aumentem ou melhorem o desempenho do ativo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir os influxos de caixa futuros estimados que se espera decorram do aumento de benefícios económicos ou potencial de serviço associado ao efluxo de caixa esperado.

88 — As estimativas de fluxos de caixa futuros incluem os efluxos de caixa necessários para manter o nível de benefícios económicos ou potencial de serviço que se espera que decorram do ativo na sua condição atual. Quando uma unidade geradora de caixa incorporar ativos com diferentes vidas úteis estimadas, sendo todos essenciais para que a unidade opere de forma continuada, a substituição de ativos com vida mais curta é considerada como fazendo parte da manutenção corrente da unidade, quando se estimam os fluxos de caixa futuros associados à unidade. De forma semelhante, quando um único ativo incorporar componentes com diferentes vidas úteis estimadas, a substituição de componentes deve ser considerada como fazendo parte da manutenção corrente do ativo, ao estimar os fluxos de caixa futuros gerados pelo mesmo.

89 — Os fluxos de caixa futuros estimados devem refletir pressupostos consistentes com a forma como a taxa de desconto é determinada, caso contrário o efeito de alguns pressupostos será considerado duas vezes ou ignorado. Dado que o valor temporal do dinheiro é considerado descontando os fluxos de caixa futuros estimados, estes fluxos de caixa não devem incluir influxos ou efluxos de caixa provenientes de atividades de financiamento ou recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento (uma vez que a taxa de desconto é determinada antes de impostos).

90 — A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação de um ativo no fim da sua vida útil deve ser a quantia que uma entidade espera obter da alienação do ativo numa transação entre partes independentes, conhecedoras e dispostas a isso, após a dedução dos custos estimados com a alienação.

91 — Esta estimativa deve ser determinada de forma semelhante à do justo valor de um ativo menos custos de vender, exceto se, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:

(a) A entidade utilizar os preços prevalecentes à data da estimativa para ativos semelhantes que atingiram o fim da sua vida útil e operaram sob condições similares àquelas em que o ativo será usado; e

(b) A entidade ajustar esses preços quanto ao efeito não só de futuros aumentos de preços devido ao índice geral de preços mas também de futuros aumentos ou diminuições de preços específicos.

Fluxos de caixa futuros em moeda estrangeira

92 — Os fluxos de caixa futuros são estimados na moeda em que serão gerados e depois descontados usando

uma taxa de desconto apropriada para essa moeda. Uma entidade transpõe o valor presente usando a taxa de câmbio à vista na data do cálculo do valor de uso.

Taxa de desconto

93 — As taxas de desconto devem ser as taxas antes de impostos que reflitam avaliações correntes de mercado:

(a) Do valor temporal do dinheiro, representado pela taxa de juro corrente sem risco; e

(b) Dos riscos específicos para o ativo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.

94 — Uma taxa que reflita as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos para o ativo é o retorno que os investidores exigiriam se fossem eles a escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de quantias, no momento e com o perfil de risco equivalentes aos que a entidade espera obter do ativo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas transações correntes de mercado para ativos semelhantes. Contudo, as taxas de desconto usadas para mensurar o valor de uso de um ativo não devem refletir riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. Se assim não for, o efeito de alguns pressupostos será considerado duas vezes.

95 — Quando uma taxa de um ativo específico não estiver diretamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto.

5.3 — Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade

5.3.1 — Ativo individual

96 — Apenas quando a quantia recuperável de um ativo for inferior à sua quantia escriturada é que esta deve ser reduzida para a quantia recuperável. Essa redução é uma perda por imparidade.

97 — Uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.

98 — Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for superior à quantia escriturada do ativo respetivo, uma entidade só deve reconhecer um passivo se, e apenas se, tal for exigido por outra Norma.

99 — Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o encargo com a depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do ativo, menos o seu valor residual (se houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.

5.3.2 — Unidades geradoras de caixa

100 — Os parágrafos 101 a 118 estabelecem os requisitos para identificar a unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence e para determinar a quantia escriturada, e reconhecer as perdas por imparidade, de unidades geradoras de caixa.

Identificação da unidade geradora de caixa a que um ativo pertence

101 — Se houver qualquer indício de que um ativo possa estar com imparidade, deve ser estimada a quantia recuperável do ativo individual. Se não for possível estimar a quantia recuperável do ativo individual, uma

entidade deve determinar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (a unidade geradora do caixa do ativo).

102 — A quantia recuperável de um ativo individual não pode ser determinada se:

(a) O valor de uso do ativo não puder ser estimado como estando próximo do seu justo valor menos custos de vender; e

(b) O ativo não gerar influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos de outros ativos e não puder gerar fluxos de caixa individualmente.

Nestes casos, o valor de uso e, por isso, a quantia recuperável, só podem ser determinados para a unidade geradora de caixa do ativo.

103 — Tal como definido no parágrafo 5, uma unidade geradora de caixa é o mais pequeno grupo de ativos que inclui o ativo, e gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros ativos ou grupos de ativos. A identificação de uma unidade geradora de caixa de um ativo envolve julgamento. Se a quantia recuperável não puder ser determinada para um ativo individual, uma entidade identifica o menor agregado de ativos que geram influxos de caixa que sejam em larga medida independentes.

104 — Os influxos de caixa são as entradas de caixa e equivalentes de caixa recebidos de terceiros externos à entidade. Para uma entidade identificar se os influxos de caixa de um ativo (ou grupo de ativos) são em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros, deve considerar vários fatores, entre os quais, a forma como o órgão de gestão monitoriza as operações da entidade (por exemplo, por linhas de produto, negócios, localizações individuais, distritos ou regiões) ou a forma como o órgão de gestão toma decisões acerca da manutenção ou alienação dos ativos e operações da entidade.

105 — Se existir um mercado ativo para o output produzido por um ativo ou grupo de ativos, esse ativo ou grupo de ativos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa, mesmo se algum ou todo o output for usado internamente. Se os influxos de caixa gerados por qualquer ativo ou unidade geradora de caixa forem afetados por preços internos, uma entidade deve usar a melhor estimativa do órgão de gestão relativa aos futuros preços que possam ser alcançados em transações entre partes independentes ao estimar:

(a) Os influxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso do ativo ou da unidade geradora de caixa; e

(b) Os exfluxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso de quaisquer outros ativos ou unidades geradoras de caixa que sejam afetados por preços internos.

106 — Mesmo se parte ou todo o output produzido por um ativo ou grupo de ativos for usado por outras unidades da entidade (por exemplo, produtos numa fase intermédia de um processo de produção), este ativo ou grupo de ativos constitui uma unidade geradora de caixa separada se a entidade puder vender o output num mercado ativo. Tal acontece porque o ativo ou grupo de ativos poderia gerar influxos de caixa que seriam em larga medida independentes dos influxos de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos. Ao usar informação baseada em orçamentos e previsões financeiras associada a determinada

unidade geradora de caixa, ou a qualquer outro ativo ou unidade geradora de caixa afetado por preços internos, uma entidade ajusta esta informação se aqueles preços não refletirem a melhor estimativa do órgão de gestão sobre os preços futuros que possam ser conseguidos em transações entre partes independentes.

107 — As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas de forma consistente de período para período quanto aos mesmos ativos ou categorias de ativos, salvo se se justificar uma alteração.

108 — Se uma entidade determinar que um ativo pertence a uma unidade geradora de caixa diferente da do período anterior, ou que as categorias de ativos agregados relativos à unidade geradora de caixa se alteraram, esta Norma exige divulgações acerca da unidade geradora de caixa, se for reconhecida ou revertida uma perda por imparidade para essa unidade geradora de caixa.

Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa

109 — A quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é a maior quantia entre o justo valor menos custos de vender da unidade geradora de caixa e o seu valor de uso. Para efeitos da determinação da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa, qualquer referência feita a um ativo nos parágrafos 67 a 95 deve ser lida como uma referência a uma unidade geradora de caixa.

110 — A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa deve ser determinada numa base consistente com a forma como é determinada a quantia recuperável da unidade geradora de caixa.

111 — A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa:

(a) Inclui apenas a quantia escriturada dos ativos que possam ser atribuídos diretamente à unidade geradora de caixa, ou a ela imputados numa base razoável e consistente, e que gerarão os influxos de caixa futuros usados na determinação do valor de uso dessa unidade geradora de caixa; e

(b) Não inclui a quantia escriturada de qualquer passivo reconhecido, a menos que a quantia recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinada sem a consideração deste passivo.

Tal deve-se ao facto de o justo valor menos custos de vender e o valor de uso de uma unidade geradora de caixa serem determinados excluindo fluxos de caixa relativos a ativos que não façam parte da unidade geradora de caixa e excluindo passivos que tenham sido reconhecidos mas não associados a essa unidade geradora de caixa.

112 — Quando os ativos são agrupados para avaliações de recuperabilidade, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os ativos que geram (ou são usados para gerar) o conjunto relevante de influxos de caixa. Se assim não for, a unidade geradora de caixa pode parecer ser totalmente recuperável quando de facto ocorreu uma perda por imparidade.

113 — Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa. Tal pode ocorrer se a alienação de uma unidade geradora de caixa exigir que o comprador assuma o passivo. Neste caso, o justo valor menos custos de vender (ou os fluxos de caixa estimados com a alienação final) da unidade geradora de caixa

é o preço de venda estimado para os ativos da unidade geradora de caixa deduzido do passivo, menos os custos com a alienação. Para estabelecer uma comparação adequada entre a quantia escriturada da unidade geradora de caixa e a sua quantia recuperável, a quantia escriturada do passivo deve ser deduzida para determinar tanto o valor de uso da unidade geradora de caixa como a sua quantia escriturada.

114 — Por razões práticas, a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é por vezes determinada depois de considerar os ativos que não fazem parte dessa unidade (por exemplo, contas a receber ou outros ativos financeiros) ou passivos que foram reconhecidos (por exemplo, contas a pagar e provisões). Nestes casos, a quantia escriturada da unidade geradora de caixa é aumentada pela quantia escriturada desses ativos e diminuída pela quantia escriturada desses passivos.

5.3.3 — Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

115 — Uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser reconhecida se, e apenas se, a quantia recuperável da unidade for inferior à sua quantia escriturada. A perda por imparidade deve ser imputada para reduzir a quantia escriturada dos ativos geradores de caixa da unidade numa base *pro rata* e tendo em conta a quantia escriturada de cada ativo na unidade. Estas reduções na quantia escriturada devem ser tratadas como perdas por imparidade dos ativos individuais e reconhecidas nos resultados.

116 — Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o precedente parágrafo 115, uma entidade não deve reduzir a quantia escriturada de um ativo abaixo da maior das seguintes quantias:

- (a) O seu justo valor menos custos de vender (se for determinável);
- (b) O seu valor de uso (se for determinável); e
- (c) Zero.

A quantia da perda por imparidade que teria sido imputada ao ativo, deve ser imputada aos outros ativos geradores de caixa da unidade numa base *pro rata*.

117 — Se a quantia recuperável de um ativo individual não puder ser determinada:

(a) É reconhecida uma perda por imparidade do ativo, se a sua quantia escriturada for superior à maior quantia entre o seu justo valor menos custos de vender e os resultados dos procedimentos de imputação descritos nos parágrafos 115 e 116; e

(b) Não é reconhecida qualquer perda por imparidade do ativo, se a respetiva unidade geradora de caixa não estiver em imparidade. Isto aplica-se mesmo se o justo valor menos custos de vender do ativo for inferior à sua quantia escriturada.

118 — Após a aplicação dos requisitos dos parágrafos 115 a 117, qualquer quantia remanescente de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa apenas deve dar origem ao reconhecimento de um passivo se tal for exigido por outra Norma.

5.4 — Reversão de uma perda por imparidade

119 — Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se existe qualquer indício de que uma perda por

imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um ativo possa ter diminuído ou deixado de existir. Se tal indício existir, a entidade deve estimar a quantia recuperável desse ativo.

120 — Para avaliar se existe qualquer indício de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um ativo, possa ter diminuído ou deixado de existir, uma entidade deve considerar no mínimo as seguintes indicações:

5.4.1 — Fontes externas de informação

(a) O valor de mercado do ativo aumentou significativamente durante o período;

(b) Ocorreram durante o período, ou ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas com um efeito favorável na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera, ou no mercado a que o ativo está afeto;

(c) As taxas de juro de mercado ou outras taxas de retorno de investimentos diminuíram durante o período, e é provável que essas diminuições afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso do ativo e aumentarão materialmente a sua quantia recuperável;

5.4.2 — Fontes internas de informação

(a) Ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorrerão no futuro próximo, alterações significativas, com efeito favorável na entidade, na extensão em que, ou na forma como, o ativo é usado, ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos suportados durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do ativo ou reestruturar a atividade à qual o ativo pertence;

(b) Uma decisão de retomar a construção do ativo que anteriormente tenha sido suspensa antes de estar concluído ou em condições de ser utilizado; e

(c) Exista evidência indicando que o desempenho económico do ativo é, ou será, melhor do que o esperado.

121 — Os indícios de uma diminuição potencial numa perda por imparidade indicados no parágrafo anterior são principalmente o espelho dos indícios de uma perda potencial por imparidade referidos no parágrafo 62.

122 — Se houver um indício de que uma perda por imparidade reconhecida relativamente a um ativo possa ter diminuído ou deixado de existir, tal pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual pode necessitar de ser revisto e ajustado de acordo com a NCP aplicável ao ativo, mesmo que nenhuma perda por imparidade seja revertida.

123 — Uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um ativo deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do ativo desde a última perda por imparidade reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do ativo deve ser aumentada para a sua quantia recuperável. Esse aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.

124 — Uma reversão de uma perda por imparidade reflete um aumento no potencial de serviço estimado de um ativo, seja por uso ou por venda, desde a data em que uma entidade reconheceu, pela última vez, uma perda por imparidade relativa a esse ativo. Exige-se que uma entidade identifique a alteração nas estimativas que causaram

o aumento do potencial de serviço estimado. Exemplos de alterações nas estimativas incluem:

(a) Uma alteração na base da quantia recuperável (isto é, se a quantia recuperável está ou não baseada no justo valor menos custos de vender ou no valor de uso);

(b) Se a quantia recuperável foi baseada no valor de uso, uma alteração na quantia ou momento dos fluxos de caixa futuros estimados ou na taxa de desconto; ou

(c) Se a quantia recuperável foi baseada no justo valor menos custos de vender, uma alteração na estimativa dos componentes do justo valor menos custos de vender.

125 — O valor de uso de um ativo pode tornar-se maior do que a sua quantia escriturada apenas porque o valor presente dos influxos de caixa futuros aumenta à medida que esses influxos se aproximam no tempo. Porém, o potencial de serviço do ativo não aumenta. Por isso, uma perda por imparidade não é revertida apenas por efeito da passagem do tempo, mesmo que a quantia recuperável do ativo se torne superior à sua quantia escriturada.

5.4.3 — Reversão de uma perda por imparidade de um ativo individual

126 — Um aumento da quantia escriturada de um ativo atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no ativo em períodos anteriores.

127 — Qualquer aumento na quantia escriturada de um ativo, superior à quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) caso não tivesse sido reconhecida qualquer perda por imparidade em períodos anteriores, é uma revalorização. Ao reconhecer tal revalorização, uma entidade deve utilizar a Norma aplicável ao ativo.

128 — Uma reversão de uma perda por imparidade de um ativo deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.

129 — Após ser reconhecida uma reversão de uma perda por imparidade, o encargo de depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do ativo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.

5.4.4 — Reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

130 — Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos ativos da unidade numa base *pro rata* em relação às quantias registadas desses ativos. Estes aumentos nas quantias registadas devem ser tratados como reversões de perdas por imparidade de ativos individuais e reconhecidos de acordo com o precedente parágrafo 129. Não deve ser imputada qualquer parte da quantia dessa reversão a uma unidade não geradora de caixa que contribua com potencial de serviço para uma unidade geradora de caixa.

131 — Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo anterior, a quantia escriturada de um ativo não deve ser aumentada além da menor quantia entre:

(a) A sua quantia recuperável (se for determinável); e

(b) A quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda

por imparidade tivesse sido reconhecida no ativo em períodos anteriores.

A quantia da reversão da perda por imparidade que teria sido imputada ao ativo, deve ser imputada aos outros ativos da unidade numa base *pro rata*.

6 — Reclassificação de ativos

132 — Existem circunstâncias em que as entidades públicas podem decidir que é apropriado reclassificar um ativo não gerador de caixa como um ativo gerador de caixa. Por exemplo, uma instalação de tratamento de efluentes foi construída principalmente para um bairro de habitação social relativamente à qual não há qualquer cobrança. O bairro social foi demolido, e o local será desenvolvido para fins industriais e comerciais. Pretende-se que, no futuro, a instalação seja usada para tratar efluentes industriais a preços de mercado. À luz desta decisão, a entidade decide reclassificar a instalação de tratamento de efluentes como um ativo gerador de caixa.

133 — Inversamente, existem circunstâncias em que as entidades públicas podem decidir ser apropriado reclassificar um ativo gerador de caixa como um ativo não gerador de caixa. Por exemplo, uma instalação de tratamento de efluentes foi construída principalmente para tratar os efluentes de uma unidade industrial a preços de mercado e a capacidade excedentária foi utilizada para tratar efluentes de um bairro de habitação social relativamente à qual não há qualquer cobrança. A unidade industrial foi recentemente encerrada e no futuro aquele espaço será desenvolvido para habitação social. À luz desta decisão, a entidade decide reclassificar a instalação de tratamento de efluentes como uma unidade não geradora de caixa.

134 — A reclassificação de ativos geradores de caixa para ativos não geradores de caixa, ou vice-versa, só deve ocorrer quando for claro que tal reclassificação é apropriada. Uma reclassificação, por si própria, não desencadeia um teste de imparidade ou uma reversão de uma perda por imparidade. Em vez disso, o indício para um teste de imparidade ou uma reversão de uma perda por imparidade provém, no mínimo, dos indícios enumerados aplicáveis ao ativo após redesignação.