

Norma contabilística e de relato financeiro 12

Imparidade de activos

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 36 — Imparidade de Activos, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende -se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar para assegurar que os seus activos sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável. Um activo é escriturado por mais do que a sua quantia recuperável se a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do uso ou venda do activo. Se este for o caso, o activo é descrito como estando com imparidade e a Norma exige que a entidade reconheça uma perda por imparidade. A Norma também especifica as circunstâncias em que uma entidade deve reverter uma perda por imparidade e prescreve divulgações.

Âmbito (parágrafos 2 e 3)

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, que não sejam:

- (a) Inventários (ver a NCRF 18 — Inventários);
- (b) Activos provenientes de contratos de construção (ver a NCRF 19 — Contratos de Construção);
- (c) Activos por impostos diferidos (ver a NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento);
- (d) Activos por benefícios de empregados (ver a NCRF 28 — Benefícios dos Empregados);
- (e) Activos financeiros que estejam no âmbito da NCRF 27 — Instrumentos Financeiros;
- (f) Propriedades de investimento que sejam mensuradas pelo justo valor (ver a NCRF 11 — Propriedades de Investimento);
- (g) Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola que sejam mensurados pelo justo valor menos o custo estimado no ponto de venda (ver a NCRF 17 — Agricultura);
- (h) Activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 — Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

3 — Esta Norma aplica-se a activos que sejam escriturados pela quantia revalorizada (i.e. justo valor) de acordo com outras Normas, tais como o modelo de revalorização da NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis. Identificar se um activo revalorizado pode estar com imparidade depende dos fundamentos usados para determinar o justo valor:

- (a) Se o justo valor do activo for o seu valor de mercado, a única diferença entre o justo valor do activo e o seu justo valor menos os custos de vender são os custos directos incrementais para alienar o activo:
 - (i) Se os custos com a alienação forem negligenciáveis, a quantia recuperável do activo revalorizado aproxima-se necessariamente da sua quantia revalorizada (i.e. justo valor) ou é superior à mesma. Neste caso, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, é improvável que o activo revalorizado esteja com imparidade e a quantia recuperável não necessita de ser estimada;
 - (ii) Se os custos com a alienação não foram negligenciáveis, o justo valor menos os custos de vender do activo revalorizado é necessariamente inferior ao seu justo valor. Por isso, o activo revalorizado estará com imparidade se o seu valor de uso for inferior à sua quantia revalorizada (i.e. justo valor). Neste caso, após os requisitos de valorização terem sido aplicados, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar com imparidade;

- (b) Se o justo valor do activo for determinado numa base que não seja o seu valor de mercado, a sua quantia revalorizada (i.e. justo valor) pode ser superior ou inferior à sua quantia recuperável. Deste modo, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar com imparidade.

Definições (parágrafo 4)

4 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Activos "*corporate*": são activos, excepto *goodwill*, que contribuam para os fluxos de caixa futuros de várias unidades geradoras de caixa.

Custos com a alienação: são custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo ou unidade geradora de caixa, excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

Data de acordo para uma concentração de actividades empresariais: é a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas seja celebrado e, no caso de entidades cotadas em bolsa, anunciado ao público. No caso de uma Oferta Pública de Aquisição (OPA) hostil, a primeira data em que tiver sido atingido um acordo substantivo entre as partes que se concentram é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida tenham aceite a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo daquela.

Depreciação (Amortização): é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil. (No caso de um activo intangível, o termo "amortização" é geralmente usado em vez de "depreciação". Ambos os termos têm o mesmo sentido.)

Justo valor menos os custos de vender: é a quantia a obter da venda de um activo ou unidade geradora de caixa numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos com a alienação.

Mercado activo: é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

- (a) Os itens negociados no mercado são homogéneos;
- (b) Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e
- (c) Os preços estão disponíveis ao público.

Perda por imparidade: é o excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

Quantia depreciável: é o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.

Quantia escriturada: é a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

Quantia recuperável: é a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ou unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.

Unidade geradora de caixa: é o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de fluxos de caixa e que seja em larga medida independente dos fluxos de caixa de outros activos ou grupo de activos.

Valor de uso: é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.

Vida útil é:

- (a) O período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou
- (b) O número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.

Identificação de um activo que possa estar com imparidade (parágrafos 5 a 8)

5 — Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade. Se existir qualquer indicação, a entidade deve estimar a quantia recuperável do activo.

6 — Independentemente de existir ou não qualquer indicação de imparidade, uma entidade deve também:

(a) Testar anualmente a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida ou um activo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável. Este teste de imparidade pode ser efectuado em qualquer momento durante o período anual, desde que seja efectuado no mesmo momento de cada ano. Activos intangíveis diferentes podem ser testados quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se um desses activos intangíveis for inicialmente reconhecido durante o período anual corrente, esse activo deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período corrente.

(b) Testar anualmente a imparidade do *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais de acordo com os parágrafos 40 a 50.

7 — Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação:

- (a) Durante o período, o valor de mercado de um activo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.
- (b) Ocorreram, durante o período, ou irão ocorrer 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 ao qual o activo está dedicado.

(c) As taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afectarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do activo.

(d) A quantia escriturada dos activos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado.

Fontes internas de informação:

- (e) Está disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um activo.
- (f) Alterações significativas com um efeito adverso na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, um activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um activo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o activo pertence, planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada, e a reavaliação da vida útil de um activo como finita em vez de indefinida.
- (g) Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.

8 — Se houver uma indicação de que um activo possa estar com imparidade, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do activo precisa de ser revisto e ajustado de acordo com a Norma aplicável ao activo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade relativa a esse activo.

Mensuração da quantia recuperável (parágrafos 9 a 27)

9 — Esta Norma define quantia recuperável como a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ou de uma unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.

Mensuração da quantia recuperável de um activo intangível com uma vida útil indefinida (parágrafo 10)

10 — O parágrafo 6 exige que um activo intangível com uma vida útil indefinida seja anualmente testado quanto a imparidade mediante comparação da sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável, independentemente de existir ou não qualquer indicação de que possa estar com imparidade. Contudo, o cálculo detalhado mais recente da quantia recuperável de um tal activo feito num período precedente pode ser usado no teste de imparidade no período corrente, desde que os seguintes critérios sejam satisfeitos:

(a) Se o activo intangível não gerar fluxos de caixa resultantes do uso continuado que sejam em larga medida independentes dos de outros activos ou grupos de activos e for portanto testado quanto a imparidade como parte de uma unidade geradora de caixa à qual pertença, os activos e passivos que compõem essa unidade não mudaram significativamente desde o cálculo mais recente da quantia recuperável;

(b) O mais recente cálculo da quantia recuperável resultou numa quantia que excedeu a quantia escriturada do activo por uma margem substancial; e

(c) Com base numa análise de acontecimentos que tenham ocorrido e das circunstâncias que tenham mudado desde o cálculo mais recente da quantia recuperável, é remota a probabilidade de que uma determinação da quantia recuperável corrente seja inferior à quantia escriturada do activo.

Justo valor menos custos de vender (parágrafo 11 a 15)

11 — A melhor evidência do justo valor menos os custos de vender de um activo é um preço num acordo de venda vinculativo numa transacção entre partes sem qualquer relacionamento entre elas, ajustado para custos incrementais que seriam directamente atribuíveis à alienação do activo.

12 — Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo mas um activo for negociado num mercado activo, o justo valor menos os custos de vender é o preço de mercado do activo menos os custos com a alienação. O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta de compra. Quando os preços de oferta de compra não estiverem disponíveis, o preço da transacção mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual se estime o justo valor menos os custos de vender, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data em que a estimativa seja feita.

13 — Se não houver acordo de venda vinculativo ou mercado activo para um activo, o justo valor menos os custos de vender é baseado na melhor informação disponível para reflectir a quantia que uma entidade poderá obter, à data do balanço, da alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos com a alienação. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes feitas no mesmo sector. O justo valor menos os custos de vender não reflecte uma venda forçada, a não ser que a gerência seja compelida a vender imediatamente.

14 — Os custos com a alienação, que não tenham sido os reconhecidos como passivos, são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos de vender. Exemplos de tais custos são os custos legais, imposto de selo e impostos sobre transacções semelhantes, custos de remoção do activo e custos incrementais directos para colocar um activo em condições para a sua venda. Porém, os benefícios de cessação de emprego (tal como definidos na NCRF 28 Benefícios de Empregados) e custos associados à redução ou reorganização de uma empresa a seguir à alienação de um activo não são custos incrementais directos de alienar o activo.

15 — Por vezes, a alienação de um activo exige que o comprador assuma um passivo e apenas existe um único justo valor menos os custos de vender tanto para o activo como para o passivo. O parágrafo 39 explica como tratar de tais casos.

Valor de uso (parágrafos 16 a 27)

16 — Os seguintes elementos devem ser reflectidos no cálculo do valor de uso de um activo:

- (a) Uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo;
- (b) Expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa futuros;
- (c) O valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco de mercado;
- (d) O preço de suportar a incerteza inerente ao activo; e
- (e) Outros factores, tais como a falta de liquidez, que os participantes do mercado reflectissem no apreamento dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.

Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros (parágrafo 17)

17 — Ao mensurar o valor de uso, uma entidade deve:

- (a) Basear as projecções de fluxos de caixa em pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa da escala de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo. Deve ser dada maior ponderação a evidências externas;
- (b) Basear as projecções de fluxos de caixa nos orçamentos/previsões financeiros mais recentes aprovados pela gerência, mas deve excluir quaisquer influxos ou exfluxos de caixa futuros estimados que se espera venham a resultar de reestruturações futuras ou de aumentos ou melhorias no desempenho do activo. As projecções baseadas nestes orçamentos/previsões devem abranger um período máximo de cinco anos, a menos que um período mais longo possa ser justificado.
- (c) Estimar projecções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes extrapolando as projecções baseadas nos orçamentos/previsões pelo uso de uma taxa de crescimento estável ou decrescente para os anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser justificada.

Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros (parágrafos 18 a 23)

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

- (a) Projecções de influxos de caixa derivados do uso continuado do activo;
- (b) Projecções de exfluxos de caixa que sejam necessariamente incorridos para gerar os influxos de caixa derivados do uso continuado do activo (incluindo exfluxos de caixa para preparar o activo para uso) e possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao activo; e
- (c) Fluxos de caixa líquidos, se os houver, a receber (ou a pagar) pela alienação do activo no fim da sua vida útil.

19 — Os futuros fluxos de caixa devem ser estimados para o activo na condição corrente. Estimativas de futuros fluxos de caixa não devem incluir futuros influxos ou exfluxos de caixa que se esperem como resultado de:

- (a) Uma reestruturação futura com a qual uma entidade ainda não esteja comprometida; ou
- (b) Aumentos ou melhorias no desempenho do activo.

20 — Quando uma entidade ficar comprometida com uma reestruturação, é provável que alguns activos sejam afectados por essa reestruturação. Logo que a entidade esteja comprometida com a reestruturação:

(a) As suas estimativas de influxos e exfluxos de caixa futuros para a finalidade de determinar o valor de uso reflectirão as poupanças de custos e outros benefícios da reestruturação (baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões financeiros que tenham sido aprovados pelo órgão de gestão); e

(b) As suas estimativas de exfluxos de caixa futuros para a reestruturação serão incluídas numa provisão para reestruturação de acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

21 — Até que uma entidade incorra em exfluxos de caixa, que aumentem ou melhorem o desempenho do activo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem os influxos de caixa futuros estimados que se espera que resultem do aumento de benefícios económicos associados ao exfluxo de caixa.

22 — As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

- (a) Influxos ou exfluxos de caixa provenientes de actividades de financiamento; ou
- (b) Recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento.

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

Fluxos de caixa futuros de moeda estrangeira (parágrafo 24)

24 — 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 (parágrafos 25 a 27)

25 — A(s) taxa(s) de desconto deve(m) ser a(s) taxa(s) antes de impostos que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado sobre:

- (a) O valor temporal do dinheiro; e
- (b) Os riscos específicos para o activo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.

26 — Uma taxa que reflecta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos para o activo é o retorno que os investidores exigiriam se fossem eles a escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de quantias, tempestividade e perfil de risco equivalentes às que a entidade espera obter do activo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas transacções correntes de mercado para activos semelhantes ou a partir do custo médio ponderado do capital de uma entidade cotada em bolsa que tenha um único activo (ou uma carteira de activos) semelhante em termos de potencial de serviço e de riscos para o activo em causa. Contudo, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) para mensurar o valor de uso de um activo não deve(m) reflectir os riscos em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes.

27 — Quando uma taxa de um activo específico não estiver directamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto.

Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade (parágrafos 28 a 32)

28 — Se, e apenas se, a quantia recuperável de um activo for menor do que a sua quantia escriturada, a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade.

29 — Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos resultados, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada de uma outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis). Qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como decréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.

30 — Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for maior do que a quantia escriturada do activo com o qual se relaciona, uma entidade deve reconhecer um passivo, se, e apenas se, tal for exigido por outra Norma.

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

32 — Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer activos ou passivos por impostos diferidos relacionados serão determinados de acordo com a NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento, ao comparar a quantia escriturada revista do activo com a sua base fiscal.

Unidades geradoras de caixa e goodwill (parágrafos 33 a 55)

Identificação da unidade geradora de caixa a que pertence um activo (parágrafos 33 a 37)

33 — Se houver qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, a quantia recuperável do activo individual deve ser estimada. Se não for possível estimar a quantia recuperável do activo individual, uma entidade deve determinar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o activo pertence.

34 — A quantia recuperável de um activo individual não pode ser determinada se:

(a) O valor de uso do activo não puder ser estimado, como estando próximo do seu justo valor menos os custos de vender (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do activo não puderem ser estimados como sendo insignificantes); e

(b) O activo não gerar influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos de outros activos.

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

Exemplo:

Uma entidade mineira possui uma linha férrea privada para suportar as suas actividades mineiras. A linha férrea privada só pode ser vendida pelo valor da sucata e não gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos da mina.

Não é possível estimar a quantia recuperável da linha férrea privada porque o seu valor de uso não pode ser determinado e é provavelmente diferente do valor de sucata. Por isso, a entidade estima a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual a linha férrea privada pertence, isto é, à mina como um todo.

35 — Tal como definido no parágrafo 4, a unidade geradora de caixa de um activo é o grupo mais pequeno de activos que inclui o activo e que gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. A identificação da unidade geradora de caixa de um activo envolve juízo de valor. Se a quantia recuperável não puder ser determinada para um activo individual, uma entidade identifica o menor agregado de activos que geram influxos de caixa em larga medida independentes.

Exemplo:

Uma empresa de autocarros presta serviços sob contrato com um município que exige serviço mínimo em cada uma das cinco carreiras separadas. Os activos afectos a cada carreira e os fluxos de caixa de cada carreira podem ser identificados separadamente. Uma das carreiras opera com perdas significativas.

Dado que a entidade não tem a opção de encerrar qualquer carreira de autocarros, o nível mais baixo dos influxos de caixa identificáveis que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa provenientes de outros activos, ou grupos de activos, são os que correspondem aos influxos de caixa gerados pelas cinco carreiras conjuntamente. A unidade geradora de caixa, para cada carreira, é a empresa de autocarros no seu todo.

36 — Se existir um mercado activo para o *output* produzido por um activo ou grupos de activos, esse activo ou grupo de activos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa, mesmo se uma parte ou todo o *output* for usado internamente. Se os influxos de caixa gerados por qualquer activo ou unidade geradora de caixa forem afectados pelo preço de transferência interno, uma entidade deve usar a melhor estimativa relativa ao(s) futuro(s) preço(s) que possa(m) ser alcançado(s) em transacções em que não exista relacionamento entre as partes ao estimar:

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

(b) Os exfluxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso de quaisquer outros activos ou unidades geradoras de caixa que sejam afectados pelo preço de transferência interno.

37 — As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas consistentemente de período para período relativamente ao mesmo activo ou tipo de activos, a menos que se justifique uma alteração.

Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa (parágrafos 38 a 51)

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

39 — Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa. Isto pode ocorrer se a alienação de uma unidade geradora de caixa exigir que o comprador assuma o passivo. Neste caso, o justo valor menos os custos de vender (ou o fluxo de caixa estimado com base na última alienação) da unidade geradora de caixa é o preço de venda estimado para os activos da unidade geradora de caixa juntamente com o passivo menos os custos com a alienação. Para executar uma comparação com sentido entre a quantia escriturada da unidade geradora de caixa e a sua quantia recuperável, a quantia escriturada do passivo é deduzida ao determinar tanto o valor de uso da unidade geradora de caixa como a sua quantia escriturada.

Exemplo:

Uma empresa explora uma mina num país onde a legislação exige que o proprietário restaure o local quando concluir a sua exploração da mina. O custo da restauração inclui a reposição da camada de terra que teve de ser removida antes do começo da exploração mineira. Uma provisão para os custos de reposição da camada de terra foi reconhecida logo que a camada foi removida. A quantia proporcionada foi reconhecida como parte do custo da mina e tem sido depreciada durante a vida útil da mina. A quantia escriturada da provisão para os custos de restauração corresponde a 500 UM.

A entidade está a testar a imparidade da mina. A unidade geradora de caixa da mina é a mina na sua totalidade. A entidade recebeu várias ofertas de compra da mina a um preço aproximado de 800 UM. Este preço reflecte o facto de que o comprador assumirá a obrigação de restaurar a camada de terra. Os custos de alienação da mina são insignificantes. O valor de uso da mina é aproximadamente 1.200 UM, excluindo os custos de restauração. A quantia escriturada da mina é 1.000 UM.

O justo valor da unidade geradora de caixa é 800 UM. Esta quantia considera os custos de restauração que já foram providenciados. Como consequência, o valor de uso da unidade geradora de caixa é determinado após consideração dos custos de restauração e é estimado em 700 UM (1.200 UM menos 500 UM). A quantia escriturada da unidade geradora é 500 UM, que é a quantia escriturada da mina (1.000 UM) menos a quantia escriturada da provisão para custos de restauração (500 UM). Portanto, a quantia recuperável da unidade geradora de caixa excede a sua quantia escriturada.

Goodwill (parágrafos 40 a 50)

Imputação de goodwill a unidades geradoras de caixa (parágrafos 40 a 43)

40 — Para a finalidade de testar a imparidade, o *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais deve, a partir da data de aquisição, ser imputado a cada uma das unidades geradoras de caixa, ou grupo de unidades geradoras de caixa, do adquirente, que se espera que beneficiem das sinergias da concentração de actividades empresariais, independentemente de outros activos ou passivos da adquirida serem atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. Cada unidade ou grupo de unidades ao qual o *goodwill* seja assim imputado deve:

(a) Representar o nível mais baixo no seio da entidade ao qual o *goodwill* é monitorizado para finalidades de gestão interna; e

(b) Não ser maior do que um segmento operacional, determinado de acordo com a IFRS 8 — Segmentos Operacionais.

41 — Se a imputação inicial do *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais não puder ser concluída antes do fim do período anual em que tiver sido efectuada a concentração de actividades empresariais, essa imputação inicial deve ser concluída antes do fim do primeiro período anual com início após a data da aquisição.

42 — Se o *goodwill* tiver sido imputado a uma unidade geradora de caixa e a entidade alienar uma unidade operacional dessa unidade geradora de caixa, o *goodwill* associado à unidade operacional alienada deve ser:

(a) Incluído na quantia escriturada da unidade operacional aquando da determinação de ganhos ou perdas no momento da alienação; e

(b) Mensurado na base dos valores relativos de uma unidade operacional alienada e da porção da unidade geradora de caixa retida, a não

ser que a entidade possa demonstrar que algum outro método reflecta melhor o *goodwill* associado à unidade operacional alienada.

Exemplo:

Uma entidade vende por 100 UM uma unidade operacional que fazia parte de uma unidade geradora de caixa a que foi imputado *goodwill*. O *goodwill* imputado à unidade não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos a um nível inferior ao dessa unidade, excepto arbitrariamente. A quantia recuperável da porção da unidade geradora de caixa retida é de 300 UM.

Porque o *goodwill* imputado à unidade geradora de caixa não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos de forma não arbitrária a um nível inferior ao dessa unidade, o *goodwill* associado à unidade operacional alienada é mensurado na base dos valores relativos da unidade geradora de caixa alienada e da porção da unidade geradora de caixa retida. Assim, 25 % do *goodwill* imputado à unidade geradora de caixa é incluído na quantia escriturada da unidade operacional que é vendida.

43 — Se uma entidade reorganizar a sua estrutura de relato de forma que altera a composição de uma ou mais unidades geradoras de caixa às quais tenha sido imputado *goodwill*, o *goodwill* deve ser reimputado às unidades afectadas. Esta nova imputação deve ser efectuada usando uma abordagem pelo valor relativo semelhante à utilizada quando uma entidade aliena uma unidade operacional no seio de uma unidade geradora de caixa, a não ser que a entidade possa demonstrar que outro método reflecte melhor o *goodwill* associado às unidades reorganizadas.

Exemplo:

O *goodwill* tinha sido anteriormente imputado à unidade geradora de caixa A. O *goodwill* imputado a A não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos inferior ao de A, excepto arbitrariamente. A vai ser dividida e integrada em três outras unidades geradoras de caixa B, C e D.

Dado que o *goodwill* imputado a A não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos de uma forma não arbitrária a um nível inferior ao de A, ele é reimputado às unidades B, C e D na base dos valores relativos das três porções de A antes de essas porções de A serem integradas em B, C e D.

Testar a imparidade de unidades geradoras de caixa com *goodwill* (parágrafos 44 e 45)

44 — Quando o *goodwill* se relaciona com uma unidade geradora de caixa mas não tenha sido imputado a essa unidade, a unidade deve ser testada quanto a imparidade, sempre que exista uma indicação de que essa unidade possa estar com imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, excluindo qualquer *goodwill*, com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 52.

45 — Uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill* deve ser testada quanto a imparidade anualmente, e sempre que exista uma indicação de que essa unidade possa estar com imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, incluindo o *goodwill*, com a quantia recuperável da unidade. Se a quantia recuperável da unidade exceder a quantia escriturada da unidade, a unidade e o *goodwill* imputado a essa unidade devem ser considerados como não estando com imparidade. Se a quantia escriturada da unidade exceder a quantidade recuperável da unidade, a entidade deve reconhecer a perda por imparidade de acordo com o parágrafo 52.

Interesses minoritários (parágrafos 46 e 47)

46 — De acordo com a NCRF 14 — Concentrações de Actividades Empresariais, o *goodwill* reconhecido numa concentração de actividades empresariais representa o *goodwill* adquirido por uma empresa mãe com base no interesse de propriedade da empresa mãe, em vez da quantia do *goodwill* controlada pela empresa mãe como resultado da concentração de actividades empresariais. Assim, o *goodwill* atribuível a um interesse minoritário não é reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe. Em conformidade, se existir um interesse minoritário numa unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill*, a quantia dessa unidade compreende:

- (a) Tanto o interesse da empresa mãe como o interesse minoritário nos activos líquidos da unidade; e
- (b) O interesse da empresa mãe no *goodwill*.

Contudo, parte da quantia recuperável da unidade geradora de caixa determinada de acordo com esta Norma é atribuível ao interesse minoritário no *goodwill*.

47 — Dado que o *goodwill* é reconhecido apenas na medida do interesse de propriedade da empresa mãe, qualquer perda por imparidade relacionada com o *goodwill* é repartida entre a parte atribuível à empresa mãe e a parte atribuível ao interesse minoritário, apenas com a primeira a ser reconhecida como perda de *goodwill* por imparidade.

Tempestividade dos testes de imparidade (parágrafos 48 a 50)

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

49 — Se os activos que constituem a unidade geradora de caixa a que tenha sido imputado *goodwill* forem testados quanto a imparidade ao mesmo tempo que a unidade que contém o *goodwill*, eles devem ser testados quanto a imparidade antes da unidade que contém o *goodwill*. Do mesmo modo, se as unidades geradoras de caixa que constituem um grupo de unidades geradoras de caixa a que tenha sido imputado *goodwill* forem testadas quanto a imparidade ao mesmo tempo que o grupo de unidades que contém o *goodwill*, as unidades individuais devem ser testadas quanto a imparidade antes do grupo de unidades que contém o *goodwill*.

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

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

Activos "corporate" (parágrafo 51)

51 — Ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa, uma entidade deve identificar todos os activos «corporate» que se relacionem com a unidade geradora de caixa em análise. Se uma parte da quantia escriturada de um «activo corporate»:

- (a) Puder ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve comparar a quantia escriturada da unidade, incluindo a parte da quantia escriturada do «activo corporate» imputada à unidade, com a sua quantidade recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 52;
- (b) Não puder ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve:

- (i) Comparar a quantia escriturada da unidade, excluindo o activo «corporate», com a sua quantia recuperável e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 52;
- (ii) Identificar o mais pequeno grupo de unidades geradoras de caixa que inclua a unidade geradora de caixa em questão e a que uma parte da quantia escriturada do activo «corporate» possa ser imputada numa base razoável e consistente; e
- (iii) Comparar a quantia escriturada desse grupo de unidades geradoras de caixa, incluindo a parte da quantia escriturada do activo «corporate» imputada a esse grupo de unidades, com a quantia recuperável do grupo de unidades. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 52.

Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa (parágrafos 52 a 55)

52 — Uma perda por imparidade deve ser reconhecida para uma unidade geradora de caixa (o grupo mais pequeno de unidades geradoras de caixa ao qual tenha sido imputado *goodwill* ou um activo «corporate») se, e apenas se, a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) for inferior à quantia escriturada da unidade (grupos de unidades). A perda

por imparidade deve ser imputada para reduzir a quantia escriturada dos activos da unidade (grupo de unidades) pela ordem que se segue:

- (a) Primeiro, para reduzir a quantia escriturada de qualquer *goodwill* imputado à unidade geradora de caixa (grupo de unidades); e
- (b) Depois, aos outros activos da unidade (grupos de unidades), numa base *pro rata* relativamente à quantia escriturada de cada activo da unidade (grupo de unidades).

Estas reduções nas quantias escrituradas devem ser tratadas como perdas por imparidade nos activos individuais e reconhecidas de acordo com o parágrafo 29.

53 — Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o parágrafo 52, uma entidade não deve reduzir a quantia escriturada de um activo abaixo do mais alto de entre:

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

A quantia da perda por imparidade que de outra forma teria sido imputada ao activo deve ser imputada numa base *pro rata* aos outros activos da unidade (grupo de unidades).

54 — Se a quantia recuperável de um activo individual não puder ser determinada (ver parágrafo 34):

- (a) É reconhecida uma perda por imparidade do activo se a sua quantia escriturada for maior que o mais alto do seu justo valor menos os custos de vender e os resultados da imputação descritos nos parágrafos 52 e 53; e
- (b) Não é reconhecida qualquer perda por imparidade do activo se a unidade geradora de caixa relacionada não estiver com imparidade. Isto aplica-se mesmo se o justo valor menos os custos de vender do activo for inferior à sua quantia escriturada.

Exemplo:

Uma máquina sofreu danos físicos mas ainda está a trabalhar, se bem que não tão bem como antes de ficar danificada. O justo valor da máquina menos os custos de vender é inferior à sua quantia escriturada. A máquina não gera influxos de caixa independentes. O mais pequeno grupo de activos identificável que inclua a máquina e que crie influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos é a linha de produção à qual pertence a máquina. A quantia recuperável da linha de produção mostra que a linha de produção tomada no seu todo não está com imparidade.

Pressuposto 1: orçamentos/previsões aprovados pelo órgão de gestão não reflectem qualquer compromisso da mesma para substituir a máquina.

A quantia recuperável desta máquina sozinha não pode ser estimada porque o valor de uso da máquina:

- (a) pode diferir do seu justo valor menos os custos de vender; e
- (b) Somente pode ser determinada para a unidade geradora de caixa a que a máquina pertence (linha de produção).

A linha de produção não está com imparidade. Portanto, não é reconhecida qualquer perda por imparidade em relação à máquina. Contudo, a entidade pode necessitar de reavaliar o período de depreciação ou o método de depreciação da máquina. Talvez um período de depreciação mais curto ou um método de depreciação mais rápido seja exigido para reflectir a vida útil remanescente esperada da máquina ou o modelo em que se espera que os benefícios económicos sejam consumidos pela unidade.

Pressuposto 2: orçamentos/previsões aprovados pelo órgão de gestão reflectem um compromisso da mesma para substituir a máquina e vendê-la no futuro próximo. Estima-se que os fluxos de caixa provenientes do uso continuado da máquina até à sua alienação sejam insignificantes.

O valor de uso da máquina pode ser estimado como estando próximo do seu justo valor menos os custos de vender. Por isso, a quantia recuperável da máquina pode ser determinada e não é atribuída qualquer consideração à unidade geradora de caixa a que pertence a máquina (i.e., a linha de produção). Dado que o justo valor menos os custos de vender a máquina é inferior à sua quantia escriturada, é reconhecida uma perda por imparidade na máquina.

55 — Após os requisitos dos parágrafos 52 e 53 terem sido aplicados, deve ser reconhecido um passivo para qualquer quantia remanescente de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa se, e apenas se, isso for exigido por outra Norma.

Reverter uma perda por imparidade (parágrafos 56 a 64)

56 — Uma entidade deve avaliar à data de cada relato se há qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o *goodwill*, possa já não existir ou possa ter diminuído. Se tal indicação existir, uma entidade deve estimar a quantia recuperável desse activo.

57 — Ao avaliar se existe qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o *goodwill*, possa já não existir ou possa ser diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

- (a) O valor de mercado do activo tenha aumentado significativamente durante o período;
- (b) Tenham ocorrido durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito favorável na entidade, referentes ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado a que se destina o activo;
- (c) As taxas de juro do mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos tenham diminuído durante o período, e essas diminuições poderão afectar a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso do activo e aumentar materialmente a sua quantia recuperável.

Fontes internas de informação

- (d) Alterações significativas com um efeito favorável na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, o activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do activo ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertence;
- (e) Exista evidência proveniente de relatórios internos que indique que o desempenho económico do activo é, ou será, melhor do que o esperado.

58 — Uma perda por imparidade de um activo, que não o *goodwill*, reconhecida em períodos anteriores deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do activo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do activo deve, excepto como descrito no parágrafo 59, ser aumentada até à sua quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.

Reverter uma perda por imparidade de um activo individual (parágrafos 59 a 61)

59 — Um aumento da quantia escriturada de um activo, que não o *goodwill*, 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 activo em anos anteriores.

60 — Uma reversão de uma perda por imparidade de um activo, que não o *goodwill*, deve ser reconhecida imediatamente nos resultados, a não ser que o activo esteja escriturado pela quantia revalorizada segundo uma outra Norma (por exemplo, o modelo de revalorização da NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis). Qualquer reversão de uma perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como um acréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.

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

Reverter uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa (parágrafos 62 e 63)

62 — Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos activos da unidade, excepto para o *goodwill*, numa base *pro rata* em relação às quantias escrituradas desses activos. Estes aumentos nas quantias escrituradas devem ser tratados como reversão de perdas por imparidade de activos individuais e reconhecidos de acordo com o parágrafo 60.

63 — Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo 62, a quantia escriturada de um activo não deve ser aumentada acima do mais baixo de entre:

- (a) A sua quantia recuperável (se determinável); e
- (b) A quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse reconhecida no activo em períodos anteriores.

A quantia da reversão da perda por imparidade que de outra forma teria sido imputada ao activo deve ser imputada numa base pro rata em relação aos outros activos da unidade (grupo de unidades), excepto para o *goodwill*.

Reverter uma perda por imparidade de *goodwill* (parágrafo 64)

64 — Uma perda por imparidade reconhecida para o *goodwill* não deve ser revertida num período posterior.

Divulgações (parágrafos 65 a 69)

65 — Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos:

- (a) A quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são incluídas;
- (b) A quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecida nos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são revertidas;
- (c) A quantia de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período;
- (d) A quantia de reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período.

66 — Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada perda material por imparidade reconhecida ou revertida durante o período para um activo individual, incluindo *goodwill*, ou para uma unidade geradora de caixa:

- (a) Os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão de perda por imparidade;
- (b) A quantia de perda por imparidade reconhecida ou revertida;
- (c) A natureza do activo;
- (d) Se a agregação de activos relativa à identificação da unidade geradora de caixa se alterou desde a estimativa anterior da quantia recuperável (se a houver) da unidade geradora de caixa, uma descrição da maneira corrente e anterior de agregar activos e as razões de alterar a maneira como é identificada a unidade geradora de caixa;
- (e) Se a quantia recuperável do activo (unidade geradora de caixa) é o seu justo valor menos os custos de vender ou o seu valor de uso;
- (f) Se a quantia recuperável for o justo valor menos os custos de vender, a base usada para determinar o justo valor menos os custos de vender (tal como, se o justo valor foi determinado por referência a um mercado activo);
- (g) Se a quantia recuperável for o valor de uso, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa corrente e anterior (se houver) do valor de uso.

67 — Uma entidade deve divulgar a seguinte informação para as perdas por imparidade agregadas e as reversões agregadas de perdas por imparidade reconhecidas durante o período para o qual nenhuma informação é divulgada de acordo com o parágrafo 66:

- (a) As principais classes de activos afectadas por perdas por imparidade e as principais classes de activos afectadas por reversões de perdas por imparidade;
- (b) Os principais acontecimentos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento destas perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade.

68 — Se, de acordo com o parágrafo 41, qualquer porção do *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período não tiver sido imputada a uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) à data de relato, a quantia do *goodwill* não imputado deve ser divulgada em conjunto com as razões pelas quais a quantia se mantém não imputada.

69 — Uma entidade deve divulgar pormenorizadamente o processo subjacente às estimativas usadas para mensurar as quantias recuperáveis de unidades geradoras de caixa contendo *goodwill* ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas.

Data de eficácia (parágrafo 70)

70 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.