

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 12

Imparidade de Ativos

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar para assegurar que os seus ativos sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável. Um ativo 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 ativo. Se este for o caso, o ativo 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.

Âmbito

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

- a)* Inventários (ver a NCRF 18 — Inventários);

b) Ativos provenientes de contratos de construção (ver a NCRF 19 — Contratos de Construção);

c) Ativos por impostos diferidos (ver a NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento);

d) Ativos por benefícios de empregados (ver a NCRF 28 — Benefícios dos Empregados);

e) Ativos 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) Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola que sejam mensurados pelo justo valor menos os custos de alienação (ver a NCRF 17 — Agricultura); ou

h) Ativos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 — Ativos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

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

a) Se o justo valor do ativo for o seu valor de mercado, a única diferença entre o justo valor do ativo e o seu justo valor menos os custos de alienação são os custos diretos incrementais para alienar o ativo:

i) Se os custos com a alienação forem negligenciáveis, a quantia recuperável do ativo revalorizado aproxima-se necessariamente da sua quantia revalorizada (isto é, justo valor) ou é superior à mesma. Neste caso, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, é improvável que o ativo 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 alienação do ativo revalorizado é necessariamente inferior ao seu justo valor. Por isso, o ativo revalorizado estará com imparidade se o seu valor de uso for inferior à sua quantia revalorizada (isto é justo valor). Neste caso, após os requisitos de valorização terem sido aplicados, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o ativo pode estar com imparidade;

b) Se o justo valor do ativo for determinado numa base que não seja o seu valor de mercado, a sua quantia revalorizada (isto é, 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 ativo pode estar com imparidade.

Definições

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

Ativos “*corporate*”: são ativos, exceto *goodwill*, que contribuam para os fluxos de caixa futuros de várias unidades geradoras de caixa.

Custos de alienação: são custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo, grupo para alienação ou unidade geradora de caixa, excluindo gastos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

Depreciação (Amortização): é a imputação sistemática da quantia depreciável (amortizável) de um ativo durante a sua vida útil.

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

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

- a) Os itens negociados no mercado são homogêneos;
- 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 ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

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

Quantia escriturada: é a quantia pela qual um ativo 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 entre o justo valor de um ativo, ou unidade geradora de caixa, menos os custos de alienação e o seu valor de uso.

Segmento operacional: é uma componente de uma entidade:

a) Que envolve atividades de negócio de que pode obter réditos e incorrer em gastos (incluindo réditos e gastos relacionados com transações com outros componentes da mesma entidade);

b) Cujos resultados operacionais são regularmente revistos pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais da entidade para efeitos da tomada de decisões sobre a imputação de recursos ao segmento e da avaliação do seu desempenho; e

c) Relativamente à qual esteja disponível informação financeira distinta.

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

Valor de uso: é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere surjam do uso continuado de um ativo 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 ativo esteja disponível para uso; ou

b) O número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

Identificação de um ativo que possa estar com imparidade

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

6 — Independentemente de existir ou não qualquer indicação de imparidade, uma entidade deve também testar anualmente a imparidade de um ativo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável. Este teste de imparidade pode ser efetuado em qualquer momento durante o período anual, desde que seja efetuado no mesmo momento de cada ano. Ativos intangíveis diferentes podem ser testados quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se um desses ativos intangíveis for inicialmente reconhecido durante o período anual corrente, esse ativo deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período corrente.

7 — Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um ativo 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 ativo 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 ativo 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 afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um ativo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do ativo.

d) A quantia escriturada dos ativos 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 ativo.

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, ou na forma em que, um ativo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um ativo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o ativo pertence e planos para alienar um ativo antes da data anteriormente esperada.

g) Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho económico de um ativo é, ou será, pior do que o esperado.

Dividendo de uma subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada:

h) Para um investimento numa subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada, o investidor reconhece um dividendo do investimento se estão disponíveis provas de que:

i) A quantia escriturada do investimento constante das demonstrações financeiras individuais excede as quantias escrituradas dos ativos

líquidos da subsidiária constantes das demonstrações financeiras consolidadas, incluindo o *goodwill* associado; ou

ii) O dividendo excede o resultado integral da subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada no período em que o dividendo é declarado.

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

Mensuração da quantia recuperável

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

Justo valor menos custos de alienação

10 — A melhor evidência do justo valor menos os custos de alienação de um ativo é um preço num acordo de venda vinculativo numa transação entre partes sem qualquer relacionamento entre elas, ajustado para custos incrementais que seriam diretamente atribuíveis à alienação do ativo.

11 — Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo mas um ativo for negociado num mercado ativo, o justo valor menos os custos de alienação é o preço de mercado do ativo 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 transação mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual se estime o justo valor menos os custos de alienação, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transação e a data em que a estimativa seja feita.

12 — Se não houver acordo de venda vinculativo ou mercado ativo para um ativo, o justo valor menos os custos de alienação é baseado na melhor informação disponível para refletir a quantia que uma entidade poderá obter, à data do balanço, da alienação do ativo numa transação 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 transações recentes de ativos semelhantes feitas no mesmo setor. O justo valor menos os custos de alienação não reflete uma venda forçada, a não ser que a gerência seja compelida a vender imediatamente.

13 — Os custos com a alienação, que não tenham sido os reconhecidos como passivos, são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos de alienação. Exemplos de tais custos são os custos legais, imposto de selo e impostos sobre transações semelhantes, custos de remoção do ativo e custos incrementais diretos para colocar um ativo 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 ativo não são custos incrementais diretos de alienar o ativo.

14 — Por vezes, a alienação de um ativo exige que o comprador assuma um passivo e apenas existe um único justo valor menos os custos de alienação tanto para o ativo como para o passivo. O parágrafo 38 explica como tratar tais casos.

Valor de uso

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

- Uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do ativo;
- Expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na temporidade desses fluxos de caixa futuros;
- O valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco de mercado;
- O preço de suportar a incerteza inerente ao ativo; e
- Outros fatores, tais como a falta de liquidez, que os participantes do mercado refletissem na determinação dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do ativo.

Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros

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

a) Basear as projeções de fluxos de caixa em pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa de condições eco-

nómicas 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 financeiros mais recentes aprovados pela gerência, mas excluindo 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 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.

c) Estimar projeções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes extrapolando as projeções 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

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

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

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

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

19 — Quando uma entidade ficar comprometida com uma reestruturação, é provável que alguns ativos sejam afetados por essa reestruturação. Logo que a entidade esteja comprometida com a reestruturação:

- As suas estimativas de influxos e exfluxos de caixa futuros para a finalidade de determinar o valor de uso refletirão 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
- 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 Ativos Contingentes.

20 — Até que uma entidade incorra em exfluxos de caixa que aumentem ou melhorem o desempenho do ativo, 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.

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

- Influxos ou exfluxos de caixa provenientes de atividades de financiamento; ou
- Recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento.

22 — 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 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

23 — 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

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

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

25 — 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, tempestividade e perfil de risco equivalentes às que a entidade espera obter do ativo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas transações correntes de mercado para ativos semelhantes ou a partir do custo médio ponderado do capital de uma entidade cotada em bolsa que tenha um único ativo (ou uma carteira de ativos) semelhante em termos de potencial de serviço e de riscos para o ativo em causa. Contudo, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) para mensurar o valor de uso de um ativo não deve(m) refletir 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.

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

Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade

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

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

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

30 — Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, a depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado nos 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.

31 — Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer ativos 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 ativo com a sua base fiscal.

Unidades geradoras de caixa e *goodwill*

Identificação da unidade geradora de caixa a que pertence um ativo

32 — Se houver qualquer indicação de que um ativo possa estar com imparidade, a quantia recuperável do ativo individual deve ser estimada. 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.

33 — 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 os custos de alienação (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do ativo não puderem ser estimados como sendo insignificantes); e

b) O ativo não gerar fluxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos de outros ativos.

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

Exemplo

Uma entidade mineira possui uma linha férrea privada para suportar as suas atividades 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 ativos 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.

34 — Tal como definido no parágrafo 4, a unidade geradora de caixa de um ativo é o grupo mais pequeno de ativos que inclui o ativo e que gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos

influxos de caixa de outros ativos ou grupos de ativos. A identificação da unidade geradora de caixa de um ativo envolve juízo de valor. 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 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 ativos afetos 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 ativos, ou grupos de ativos, 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.

35 — Se existir um mercado ativo para o output produzido por um ativo ou grupos de ativos, esse ativo ou grupo de ativos 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 ativo ou unidade geradora de caixa forem afetados 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 transações em que não exista relacionamento entre as partes 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 pelo preço de transferência interno.

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

Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa

37 — 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.

38 — 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 alienação (ou o fluxo de caixa estimado com base na última alienação) da unidade geradora de caixa é o preço de venda estimado para os ativos 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 reflete 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

Imputação de goodwill a unidades geradoras de caixa

39 — Para efeitos de testar a imparidade, o *goodwill* adquirido numa concentração de atividades 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 atividades empresariais, independentemente de outros ativos 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:

- a) Deve representar o nível mais baixo no seio da entidade ao qual o *goodwill* é monitorizado para finalidades de gestão interna; e
- b) Não deve ser maior do que um segmento operacional.

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

41 — 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 reflita 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 ativos a um nível inferior ao dessa unidade, exceto 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 ativos 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.

42 — 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 afetadas. Esta nova imputação deve ser efetuada 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 reflite melhor o *goodwill* associado às unidades reorganizadas. A nova imputação deve ser efetuada com base na quantia escriturada do *goodwill* líquida de amortizações acumuladas e imparidade.

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 ativos inferior ao de A, exceto 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 ativos 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

43 — Quando o *goodwill* se relaciona com uma unidade geradora de caixa mas não tenha sido imputado a essa unidade, a entidade 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 50.

44 — Uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill* 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, 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 50.

Interesses que não controlam

45 — De acordo com a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais, o *goodwill* reconhecido numa concentração de atividades 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 atividades empresariais. Assim, o *goodwill* atribuível a um interesse que não controla não é reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa mãe. Em conformidade, se existir um interesse que não controla 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 que não controla nos ativos 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 que não controla no *goodwill*.

46 — 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 que não controla, apenas com a primeira a ser reconhecida como perda de *goodwill* por imparidade.

Tempestividade dos testes de imparidade

47 — Unidades geradoras de caixa diferentes podem ser testadas quanto a imparidade em momentos diferentes.

48 — Se os ativos 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*.

Ativos “corporate”

49 — Ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa, uma entidade deve identificar todos os ativos “corporate” que se relacionem com a unidade geradora de caixa em análise. Se uma parte da quantia escriturada de um ativo “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 ativo “corporate” imputada à unidade, com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 50;
- 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 ativo “corporate”, com a sua quantia recuperável e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 50;

- 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 ativo “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 ativo “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 50.

Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

50 — 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 ativo “*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 ativos 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 ativos da unidade (grupos de unidades), numa base *pro rata* relativamente à quantia escriturada de cada ativo da unidade (grupo de unidades).

Estas reduções nas quantias escrituradas devem ser tratadas como perdas por imparidade nos ativos individuais e reconhecidas de acordo com o parágrafo 28.

51 — Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o parágrafo 50, uma entidade não deve reduzir a quantia escriturada de um ativo abaixo do mais alto de entre:

- a) O seu justo valor menos os custos de alienação (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 ativo deve ser imputada numa base *pro rata* aos outros ativos da unidade (grupo de unidades).

52 — Se a quantia recuperável de um ativo individual não puder ser determinada (ver parágrafo 33):

- a) É reconhecida uma perda por imparidade do ativo se a sua quantia escriturada for maior que o mais alto do seu justo valor menos os custos de alienação e os resultados da imputação descritos nos parágrafos 50 e 51; e
- b) Não é reconhecida qualquer perda por imparidade do ativo se a unidade geradora de caixa relacionada não estiver com imparidade. Isto aplica-se mesmo se o justo valor menos os custos de alienação do ativo 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 alienação é inferior à sua quantia escriturada. A máquina não gera influxos de caixa independentes. O mais pequeno grupo de ativos identificável que inclui a máquina e que crie influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros ativos 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 refletem 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 alienação; 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 refletir 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 refletem 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 alienação. 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 (isto é, a linha de produção). Dado que o justo valor menos os custos de alienação a máquina é inferior à sua quantia escriturada, é reconhecida uma perda por imparidade na máquina.

53 — Após os requisitos dos parágrafos 50 e 51 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

54 — 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 ativo, que não o *goodwill*, possa já não existir ou possa ter diminuído. Se tal indicação existir, uma entidade deve estimar a quantia recuperável desse ativo.

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

Fontes externas de informação

- a) O valor de mercado do ativo 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 ativo;
- 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 afetar a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso do ativo 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 ativo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do ativo ou reestruturar a unidade operacional à qual o ativo pertence;
- e) Exista evidência proveniente de relatórios internos que indique que o desempenho económico do ativo é, ou será, melhor do que o esperado.

56 — Uma perda por imparidade de um ativo, 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 ativo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do ativo deve, exceto como descrito no parágrafo 57, ser aumentada até à sua quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.

Reverter uma perda por imparidade de um ativo individual

57 — Um aumento da quantia escriturada de um ativo, 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 ativo em anos anteriores.

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

59 — Após ser reconhecida uma reversão de uma perda por imparidade, a depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustada 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.

Reverter uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

60 — Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos ativos da unidade, exceto para o *goodwill*, numa base *pro rata* em relação às quantias escrituradas desses ativos. Estes aumentos nas quantias escrituradas devem ser tratados como reversão de perdas por imparidade de ativos individuais e reconhecidos de acordo com o parágrafo 58.

61 — Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo 60, a quantia escriturada de um ativo 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 ativo em períodos anteriores.

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

Reverter uma perda por imparidade de *goodwill*

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

Data de eficácia

63 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016.

64 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, quando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

65 — Esta Norma substitui a NCRF 12 — Imparidade de Ativos, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.