

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

O texto abaixo foi retirado do da [versão consolidada](#) das normas disponível no site do Jornal Oficial da União Europeia.

Este texto constitui um instrumento de documentação e não tem qualquer efeito jurídico. As Instituições da União não assumem qualquer responsabilidade pelo respetivo conteúdo. As versões dos atos relevantes que fazem fé, incluindo os respetivos preâmbulos, são as publicadas no Jornal Oficial da União Europeia e encontram-se disponíveis no EUR-Lex. É possível aceder diretamente a esses textos oficiais através das ligações incluídas no presente documento

OBJETIVO

1. O objetivo desta Norma é o de prescrever os procedimentos que uma entidade aplica 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 da 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 e prescreve divulgações.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os ativos, com exceção de:

- a) inventários (ver a IAS 2 Inventários);
- b) ativos resultantes de contratos e ativos resultantes de custos para a obtenção ou o cumprimento de um contrato que sejam reconhecidos nos termos da IFRS 15 Rêdito de Contratos com Clientes;
- c) ativos por impostos diferidos (ver a IAS 12 Impostos sobre o Rendimento);
- d) ativos provenientes de benefícios de empregados (ver a IAS 19 Benefícios dos Empregados);
- e) ativos financeiros que estejam dentro do âmbito da IFRS 9 Instrumentos Financeiros;
- f) propriedades de investimento que sejam mensuradas pelo justo valor (ver a IAS 40 Propriedades de Investimento);
- g) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola no âmbito da IAS 41 Agricultura que estejam mensurados pelo justo valor menos os custos de alienação;
- h) contratos abrangidos pela IFRS 17 Contratos de Seguro que sejam ativos e quaisquer ativos relativos a fluxos de caixa de aquisição de seguros, tal como definido na IFRS 17; e
- i) ativos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

3. Esta Norma não se aplica a inventários, ativos resultantes de contratos de construção, ativos por impostos diferidos, ativos resultantes de benefícios de empregados ou ativos classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) dado que as Normas existentes aplicáveis a esses ativos contêm requisitos para o reconhecimento e a mensuração desses ativos.

4. Esta Norma aplica-se aos ativos financeiros classificados como:

- a) Subsidiárias, tal como definido na IFRS 10 Demonstrações Financeiras Consolidadas;
- b) Associadas, tal como definidas na IAS 28 Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos; e
- c) Empreendimentos conjuntos, tal como definidos na IFRS 11 Acordos Conjuntos.

Quanto à imparidade de outros ativos financeiros, remete-se para a IFRS 9.

5. Esta Norma não se aplica a ativos financeiros no âmbito da IFRS 9, a propriedades de investimento mensuradas pelo justo valor de acordo com a IAS 40 ou a ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola mensurados pelo justo valor menos os custos de venda de acordo com a IAS 41. Contudo, esta Norma aplica-se a ativos que sejam escriturados pela quantia reavaliada (ou seja, o justo valor à data da reavaliação menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes), de acordo com outras IFRS, tais como o modelo de reavaliação da IAS 16 Ativos Fixos Tangíveis e da IAS 38 Ativos Intangíveis. A única diferença entre o justo valor de um ativo e o seu justo valor menos os custos de alienação são os custos diretos incrementais atribuíveis à alienação do ativo.

a) i) se os custos de alienação forem negligenciáveis, a quantia recuperável do ativo reavaliado aproxima-se necessariamente da sua quantia revalorizada. Neste caso, após terem sido aplicados os requisitos de reavaliação, é improvável que o ativo reavaliado esteja com imparidade e não será necessário estimar a quantia recuperável.

ii) [suprimida]

b) [suprimida]

c) Se os custos de alienação não forem negligenciáveis, o justo valor menos os custos de alienação do ativo reavaliado é necessariamente inferior ao seu justo valor. Por isso, o ativo reavaliado está com imparidade se o seu valor de uso for inferior à sua quantia reavaliada. Neste caso, após terem sido aplicados os requisitos de reavaliação, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o ativo pode estar com imparidade.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

DEFINIÇÕES

6. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

[suprimida]

(a) [suprimida]

(b) [suprimida]

(c) [suprimida]

Quantia escriturada é a quantia pela qual um ativo é reconhecido após dedução de qualquer depreciação acumulada (amortização) e de perdas por imparidade acumuladas resultantes.

Uma 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 grupos de ativos.

Ativos corporate são ativos exceto goodwill que contribuam para os fluxos de caixa futuros quer da unidade geradora de caixa em causa, quer de outras unidades geradoras de caixa.

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

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

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

Justo Valor é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo numa transação ordenada entre participantes no mercado à data da mensuração. (Ver IFRS 13 Mensuração pelo Justo Valor)

Uma perda por imparidade é a quantia pela qual a quantia escriturada de um ativo ou unidade geradora de caixa excede a sua quantia recuperável.

A quantia recuperável de um ativo ou unidade geradora de caixa é o valor mais elevado entre o justo valor menos os custos de alienação e o seu valor de uso.

Vida útil é ou:

a) o período de tempo durante o qual se espera que um ativo seja usado pela entidade; ou

b) o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido do ativo pela entidade.

Valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera que sejam derivados de um ativo ou unidade geradora de caixa.

IDENTIFICAÇÃO DE UM ATIVO QUE POSSA ESTAR COM IMPARIDADE

7. Os parágrafos 8.-17. especificam quando a quantia recuperável deve ser determinada. Estes requisitos usam o termo «um ativo» mas aplicam-se igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa. O restante desta Norma está estruturado como se segue:

a) os parágrafos 18.-57. estabelecem os requisitos de mensuração da quantia recuperável. Estes requisitos também usam o termo «um ativo» mas aplicam-se igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa;

b) os parágrafos 58.-108. estabelecem os requisitos de reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade. O reconhecimento e a mensuração das perdas por imparidade de ativos individuais que não sejam goodwill são tratados nos parágrafos 58.-64. Os parágrafos 65. a 108. tratam do reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de unidades geradoras de caixa e goodwill;

c) os parágrafos 109.-116. estabelecem os requisitos de reversão de uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores para um ativo ou uma unidade geradora de caixa. Mais uma vez, estes requisitos usam o termo «um ativo» mas aplicam-se igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa. São estabelecidos requisitos adicionais para um ativo individual nos parágrafos 117.-121., para uma unidade geradora de caixa nos parágrafos 122. e 123. e para o goodwill nos parágrafos 124. e 125.;

d) os parágrafos 126.-133. especificam a informação a divulgar acerca das perdas por imparidade e das reversões de perdas por imparidade para ativos e unidades geradoras de caixa. Os parágrafos 134.-137. especificam requisitos de divulgação adicionais para unidades geradoras de caixa em relação às quais o goodwill ou ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas foram imputados para finalidades de teste de imparidade.

8. Um ativo está com imparidade quando a sua quantia escriturada exceda a quantia recuperável. Os parágrafos 12.-14. descrevem algumas indicações de que uma perda por imparidade possa ter ocorrido. Se qualquer dessas indicações estiver presente, exige-se que uma entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável. Exceto como descrito no parágrafo 10., esta Norma não exige que uma entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável se não estiver presente qualquer indicação de perda por imparidade.

9. Uma entidade deve avaliar no fim de cada período de relato se há qualquer indicação de que um ativo possa estar com imparidade. Se qualquer indicação existir, a entidade deve estimar a quantia recuperável do ativo.

10. Independentemente de existir ou não qualquer indicação de imparidade, uma entidade deve também:

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

a) testar anualmente a imparidade de um ativo intangível com uma vida útil indefinida ou 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 foi inicialmente reconhecido durante o período anual corrente, esse ativo intangível deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período anual corrente;

b) testar anualmente a imparidade do goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais de acordo com os parágrafos 80.-99.

11. A capacidade de um ativo intangível gerar benefícios económicos futuros suficientes para recuperar a sua quantia escriturada está normalmente sujeita a uma maior incerteza antes de o ativo estar disponível para uso do que depois. Portanto, esta Norma requer que uma entidade teste a imparidade, pelo menos anualmente, da quantia escriturada de um ativo intangível que ainda não esteja disponível para uso.

12. 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) existem indicações observáveis de que durante o período em causa o valor do 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 sobre investimento 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, 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, planos para alienar um ativo antes da data anteriormente esperada, e a reavaliação da vida útil de um ativo como finita em vez de indefinida,

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, associada ou empreendimento conjunto

h) para um investimento numa subsidiária, associada ou empreendimento conjunto, o investidor reconhece um dividendo do investimento e estão disponíveis provas de que:

(i) a quantia escriturada do investimento constante das demonstrações financeiras separadas excede as quantias escrituradas dos ativos líquidos da investida constantes das demonstrações financeiras consolidadas, incluindo o goodwill associado; ou

(ii) o dividendo excede o rendimento integral total da subsidiária, associada ou empreendimento conjunto no período em que o dividendo é declarado.

13. A lista do parágrafo 12. não é exaustiva. Uma entidade pode identificar outras indicações de que um ativo possa estar com imparidade e estas também exigiriam que a entidade determine a quantia recuperável do ativo ou, no caso de goodwill, efetue um teste de imparidade de acordo com os parágrafos 80.-99.

14. A evidência proveniente de relatórios internos que indica que um ativo pode estar com imparidade inclui a existência de:

a) fluxos de caixa para a aquisição do ativo, ou necessidades de caixa subseqüentes para operar ou manter o mesmo, que sejam significativamente mais elevados do que os originariamente orçamentados;

b) fluxos de caixa reais líquidos ou lucros ou prejuízos operacionais que fluam do ativo que sejam significativamente piores do que os orçamentados;

c) um declínio significativo nos fluxos de caixa líquidos orçamentados ou no lucro operacional, ou um aumento significativo em perdas orçamentadas, fluindo do ativo; ou

d) perdas operacionais ou exfluxos de caixa líquidos relativos ao ativo, quando quantias do período corrente são agregadas com quantias orçamentadas para o futuro.

15. Conforme indicado no parágrafo 10., esta Norma exige que um ativo intangível com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso e o goodwill sejam testados quanto a imparidade, pelo menos anualmente. Com exceção de quando se apliquem os requisitos do parágrafo 10., o conceito de materialidade aplica-se ao identificar se a quantia recuperável de um ativo necessita ou não de ser estimada. Por exemplo, se cálculos anteriores mostrarem que a quantia recuperável de um ativo for significativamente superior à sua quantia escriturada, a entidade não necessita de reestimar a quantia recuperável do ativo se nenhuns acontecimentos tiverem ocorrido que eliminassem essa diferença. De modo semelhante, a análise anterior pode mostrar que a quantia recuperável de um ativo não é sensível a uma (ou mais) das indicações listadas no parágrafo 12.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

16. Como ilustração do parágrafo 15., se as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimento tiverem aumentado durante o período, não é exigido a uma entidade que faça uma estimativa formal da quantia recuperável de um ativo nos casos seguintes:

a) se for improvável que a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um ativo seja afetada pelo aumento nestas taxas de mercado. Por exemplo, os aumentos nas taxas de juro de curto prazo podem não ter um efeito material na taxa de desconto usada para um ativo que tenha uma longa vida útil remanescente;

b) se for provável que a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um ativo seja afetada pelo aumento nestas taxas de mercado mas as anteriores análises de sensibilidade da quantia recuperável mostrarem que:

i) é improvável que haja um decréscimo material na quantia recuperável porque os fluxos de caixa futuros também aumentam provavelmente (por exemplo, em alguns casos, uma entidade pode ser capaz de demonstrar que ajusta os seus réditos para compensar qualquer aumento nas taxas de mercado), ou

ii) o decréscimo na quantia recuperável é improvável que resulte numa perda por imparidade material.

17. 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 precisam de ser revistos e ajustados 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

18. Esta Norma define quantia recuperável como o justo valor mais alto de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa menos os custos de alienação e o seu valor de uso. Os parágrafos 19.-57. estabelecem os requisitos de mensuração da quantia recuperável. Estes requisitos usam o termo «um ativo» mas aplicam-se igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa.

19. Nem sempre é necessário determinar tanto o justo valor de um ativo menos os custos de alienação como o seu valor de uso. Se qualquer destas quantias exceder a quantia escriturada do ativo, o ativo não está com imparidade e não é necessário estimar a outra quantia.

20. Pode ser possível mensurar o justo valor menos os custos de alienação, mesmo que não exista um preço cotado num mercado ativo para um ativo idêntico. Porém, por vezes, não será possível mensurar o justo valor menos os custos de alienação porque não há qualquer base para fazer uma estimativa fiável do preço ao qual decorreria uma operação ordenada de venda do ativo entre participantes no mercado à data da mensuração nas condições correntes de mercado. Neste caso, a entidade pode usar o valor de uso do ativo como a sua quantia recuperável.

21. Se não houver razão para crer que o valor de uso de um ativo excede materialmente o seu justo valor menos os custos de alienação, o justo valor menos os custos de alienação pode ser usado como sua quantia recuperável. Isto será muitas vezes o caso de um ativo que seja detido para alienação. Isto porque o valor de uso de um ativo detido para alienação consistirá principalmente nos proventos líquidos da alienação, pois os fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do ativo até à sua alienação são provavelmente negligenciáveis.

22. A quantia recuperável é determinada para um ativo individual, a menos que o ativo não consiga gerar influxos de caixa que sejam em grande medida independentes dos de outros ativos ou grupos de ativos. Se for este o caso, a quantia recuperável é determinada para a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertença (ver parágrafos 65.-103.), a não ser que ou:

a) o justo valor menos os custos de alienação seja superior à sua quantia escriturada; ou

b) o valor de uso do ativo possa ser estimado estar próximo do seu justo valor menos os custos de alienação e o justo valor menos os custos de alienação possa ser determinado.

23. Em alguns casos, estimativas, médias e simplificações computacionais podem proporcionar aproximações razoáveis dos cálculos pormenorizados exemplificados nesta Norma para determinar o justo valor menos os custos de alienação ou o valor de uso.

Mensuração da quantia recuperável de um ativo intangível com uma vida útil indefinida

24. O parágrafo 10. exige que um ativo 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 ativo feito num período precedente pode ser usado no teste de imparidade para esse ativo no período corrente, desde que os seguintes critérios sejam satisfeitos:

a) se o ativo intangível não gerar influxos de caixa resultantes do uso continuado que sejam em larga medida independentes dos de outros ativos ou grupos de ativos e for portanto testado quanto a imparidade como parte de uma unidade geradora de caixa à qual pertença, os ativos 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 ativo por uma 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, a probabilidade de que uma determinação da quantia recuperável corrente seja inferior à quantia escriturada do ativo é remota.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

Justo valor menos os custos de alienação

28. Os custos de alienação, que não tenham sido os reconhecidos como passivos, são deduzidos na mensuração pelo 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 IAS 19) 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.

29. 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 78. explica como tratar de tais casos.

Valor de uso

30. Os seguintes elementos devem ser refletidos no cálculo do valor de uso de um ativo:

- a) uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do ativo;
- b) 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 do mercado;
- d) o preço de suportar a incerteza inerente ao ativo; e
- e) outros fatores, tais como a falta de liquidez, que os participantes do mercado refletissem no apreçamento dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do ativo.

31. A estimativa do valor de uso de um ativo envolve os seguintes passos:

- a) estimar os influxos e efluxos de caixa futuros a serem derivados do uso continuado do ativo e da sua alienação final; e
- b) aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros.

32. Os elementos identificados no parágrafo 30.b), d) e e) podem ser refletidos ou como ajustamentos nos fluxos de caixa futuros ou como ajustamentos na taxa de desconto. Qualquer abordagem que uma entidade adote para refletir as expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade de fluxos de caixa futuros, o resultado deve refletir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, i.e., a média ponderada de todos os desfechos possíveis. O Apêndice A proporciona orientação adicional sobre o uso das técnicas de valor presente ao mensurar o valor de uso de um ativo.

Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros

33. 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 da gerência da escala de condições económicas 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 deve excluir quaisquer influxos ou efluxos 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. Esta taxa de crescimento não deve exceder a taxa de crescimento média a longo prazo dos produtos, setores ou país ou países em que a entidade opera, ou do mercado em que o ativo seja usado, a menos que uma taxa mais alta possa ser justificada.

34. A gerência avalia a razoabilidade dos pressupostos em que se baseiam as suas projeções correntes dos fluxos de caixa ao examinar as causas das diferenças entre projeções passadas dos fluxos de caixa e os fluxos de caixa reais. A gerência deve assegurar que os pressupostos sobre os quais se baseiam as suas projeções correntes dos fluxos de caixa sejam consistentes com desfechos passados reais, desde que os efeitos de acontecimentos ou circunstâncias subsequentes que não existiam quando esses fluxos de caixa reais foram gerados tornem este requisito apropriado.

35. Não estão, geralmente, disponíveis orçamentos/previsões financeiros pormenorizados, explícitos e fiáveis de fluxos de caixa futuros para períodos superiores a cinco anos. Por esta razão, as estimativas da gerência de fluxos de caixa futuros são baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões para um máximo de cinco anos. A gerência pode usar projeções de fluxos de caixa baseadas em orçamentos/previsões financeiros durante um período superior a cinco anos se estiver confiante de que essas projeções são fiáveis e possa demonstrar a sua capacidade, baseada na experiência passada, para prever fluxos de caixa com rigor durante esse período mais longo.

36. As projeções de fluxos de caixa até ao fim da vida útil de um ativo são estimadas extrapolando as projeções de fluxos de caixa baseadas nos orçamentos/previsões financeiros usando uma taxa de crescimento para os anos subsequentes. Esta taxa é estável ou decrescente, a menos que um aumento na taxa coincida com informação objetiva acerca de modelos durante o ciclo de vida de um produto ou de um setor. Se apropriado, a taxa de crescimento é zero ou negativa.

37. Quando as condições forem favoráveis, é provável que concorrentes entrem no mercado e restrinjam o crescimento. Por isso, as entidades terão dificuldade em exceder a longo prazo (diga-se, vinte anos) a taxa histórica média de crescimento dos produtos, setores industriais, ou país ou países em que a entidade opera, ou no mercado em que o ativo seja usado.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

38. Ao usar informação dos orçamentos/previsões financeiros, uma entidade considera se a informação reflete pressupostos razoáveis e suportáveis e representa a melhor estimativa da gerência em relação ao conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do ativo.

Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros

39. As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

- a) projeções de influxos de caixa derivados do uso continuado do ativo;
- b) 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
- c) fluxos de caixa líquidos, se os houver, a receber (ou a pagar) pela alienação do ativo no fim da sua vida útil.

40. As estimativas de fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto refletem pressupostos consistentes acerca de aumentos de preços atribuíveis à inflação geral. Por isso, se a taxa de desconto incluir o efeito de aumentos de preços atribuíveis à inflação geral, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos nominais. Se a taxa de desconto excluir o efeito dos aumentos de preços atribuíveis à inflação geral, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos reais (mas incluem os futuros aumentos ou diminuições de preços específicos).

41. As projeções de exfluxos de caixa incluem as da manutenção diária do ativo, assim como gastos gerais futuros que possam ser diretamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao uso do ativo.

42. Quando a quantia escriturada de um ativo ainda não incluir todos os exfluxos de caixa a serem incorridos antes de estar pronto para uso ou venda, a estimativa de exfluxos de caixa futuros inclui uma estimativa de quaisquer exfluxos de caixa adicionais que se espera que sejam incorridos antes de o ativo estar pronto para uso ou venda. Por exemplo, este é o caso de um edifício em construção ou de um projeto de desenvolvimento que ainda não esteja concluído.

43. Para evitar a dupla contagem, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem:

- a) influxos de caixa de ativos que criem influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa do ativo em causa (por exemplo, ativos financeiros tais como dívidas a receber); e
- b) exfluxos de caixa que se relacionem com obrigações que tenham sido reconhecidas como passivos (por exemplo, dívidas a pagar, pensões ou provisões).

44. 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:

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

45. Dado que os fluxos de caixa futuros são estimados para o ativo na condição corrente, o valor de uso não reflete:

- a) exfluxos de caixa futuros ou poupanças de custos relacionadas (por exemplo, reduções nos custos de pessoal) ou benefícios que se espera que surjam de uma reestruturação futura com a qual uma entidade ainda não esteja comprometida; ou
- b) exfluxos de caixa futuros que melhorem ou aumentem o desempenho do ativo ou os influxos de caixa relacionados que se espera que resultem desses exfluxos.

46. Uma reestruturação é um programa que é planeado e controlado pela gerência e altera materialmente quer o âmbito do negócio empreendido por uma entidade, quer a maneira pela qual o negócio é conduzido. A IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes contém orientação que esclarece quando é que uma empresa está comprometida com uma reestruturação.

47. 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:

- a) as suas estimativas dos influxos e exfluxos de caixa futuros para a finalidade de determinar o valor de uso refletem as poupanças de custos e outros benefícios da reestruturação (baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões financeiros que tenham sido aprovados pela gerência); e
- b) as suas estimativas de exfluxos de caixa futuros para a reestruturação são incluídas numa provisão para reestruturação de acordo com a IAS 37.

O Exemplo Ilustrativo 5 mostra o efeito de uma futura reestruturação no cálculo de um valor de uso.

48. 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 (ver Exemplo Ilustrativo 6).

49. As estimativas de fluxos de caixa futuros incluem os exfluxos de caixa futuros necessários à manutenção do nível de benefícios económicos que se espera que resultem do ativo na sua corrente condição. Quando uma unidade geradora de caixa consistir em ativos com diferentes vidas úteis estimadas, sendo todos essenciais para a continuação do funcionamento da unidade, a substituição de ativos com vidas mais curtas é considerada como fazendo parte da manutenção diária da unidade ao estimar os fluxos de caixa futuros associados à unidade. Da mesma forma, quando um único ativo consistir em componentes com diferentes vidas úteis estimadas, a substituição de componentes com vidas mais curtas é considerada como fazendo parte da manutenção diária do ativo ao estimar os fluxos de caixa futuros gerados pelo ativo.

50. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

- a) influxos ou efluxos de caixa provenientes de atividades de financiamento; ou
- b) recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento.

51. As estimativas de fluxos de caixa futuros refletem pressupostos que são consistentes com a forma como a taxa de desconto é determinada. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes ou ignorado. Porque o valor temporal do dinheiro é considerado ao descontar os fluxos de caixa futuros estimados, estes fluxos de caixa excluem influxos ou efluxos de caixa derivados das atividades de financiamento. Da mesma forma, dado que a taxa de desconto é determinada numa base antes dos impostos, os fluxos de caixa futuros são também estimados numa base antes dos impostos.

52. 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 de alienação estimados.

53. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação de um ativo no fim da sua vida útil é determinada de maneira semelhante ao justo valor menos os custos de alienação, exceto que, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:

- a) uma entidade usa os preços prevalecentes à data da estimativa para ativos semelhantes que tenham atingido o fim da sua vida útil e tenham operado em condições semelhantes àquelas em que o ativo será usado;
- b) a entidade ajusta esses preços devido ao efeito não só de futuros aumentos de preços devido à inflação geral mas também de futuros aumentos ou diminuições de preços específicos. Contudo, se as estimativas dos fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do ativo e da taxa de desconto excluírem o efeito da inflação geral, a entidade também exclui este efeito da estimativa de fluxos de caixa líquidos da alienação.

53.A. O justo valor difere do valor de uso. O justo valor reflete os pressupostos que os participantes no mercado considerariam ao apreçar o ativo. Em contraste, o valor de uso reflete os efeitos de fatores que podem ser específicos da entidade e não aplicáveis às entidades em geral. Por exemplo, o justo valor não reflete nenhum dos seguintes fatores, na medida em que os mesmos não estão geralmente disponíveis para os participantes no mercado:

- (a) valor adicional derivado do agrupamento de ativos (como seja a criação de uma carteira de propriedades de investimento em diferentes locais);
- (b) sinergias entre o ativo a mensurar e outros ativos;
- (c) direitos ou restrições legais específicos e exclusivos do atual proprietário do ativo; e
- (d) benefícios ou encargos fiscais específicos do atual proprietário do ativo.

Fluxos de caixa futuros de moeda estrangeira

54. 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

55. A taxa (taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (taxas) antes dos impostos que reflita(m) as avaliações correntes de mercado sobre:

- a) o valor temporal do dinheiro; e
- b) os riscos específicos para o ativo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não foram ajustadas.

56. 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 àquelas que a entidade espera obter do ativo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas correntes transações de mercado para ativos semelhantes ou a partir do custo médio ponderado de 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.

57. Quando uma taxa de um ativo específico não estiver diretamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto. O Apêndice A proporciona orientação adicional sobre a estimativa da taxa de desconto nessas circunstâncias.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE

58. Os parágrafos 59.-64. estabelecem os requisitos para o reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de um ativo individual que não seja o goodwill. O reconhecimento e a mensuração de perdas por imparidade a unidades geradoras de caixa e goodwill são tratados nos parágrafos 65.-108.

59. Se, e apenas se, a quantia recuperável de um ativo for inferior à sua quantia escriturada, a quantia escriturada do ativo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade.

60. Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos lucros ou prejuízos, 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 IAS 16 Ativos

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

Fixos Tangíveis). Qualquer perda por imparidade de um ativo revalorizado deve ser tratada como decréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.

61. Uma perda por imparidade num ativo não revalorizado é reconhecida nos lucros ou prejuízos. Porém, uma perda por imparidade num ativo revalorizado é reconhecida em outro rendimento integral até ao ponto em que a perda por imparidade não exceda a quantia no excedente de revalorização do mesmo ativo. Essa perda por imparidade num ativo revalorizado reduz o excedente de revalorização desse ativo.

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

63. Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o débito de 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.

64. Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer respetivos ativos ou passivos por impostos diferidos são determinados de acordo com a IAS 12, ao comparar a quantia escriturada revista do ativo com a sua base fiscal (ver Exemplo Ilustrativo 3).

UNIDADES GERADORAS DE CAIXA E GOODWILL

65. Os parágrafos 66–108 e o Apêndice C estabelecem os requisitos para identificar a unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence e determinar a quantia escriturada das unidades geradoras de caixa e goodwill, e reconhecer as perdas por imparidade.

Identificação da unidade geradora de caixa a que pertence um ativo

66. 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 (a unidade geradora de caixa do ativo).

67. 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 negligenciáveis); e

b) o ativo não gerar influxos 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 de 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, a mina como um todo.

68. Tal como definido no parágrafo 6., 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 julgamento. Se a quantia recuperável não puder ser determinada para um ativo individual, uma entidade identifica o menor agregado de ativos que geram influxos de caixa em larga medida independentes.

Exemplo

Uma empresa de autocarros presta serviços sob contrato com um município que exige serviço mínimo em cada uma de 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 é o que corresponde 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.

69. Os influxos de caixa são influxos de caixa e equivalentes de caixa recebidos de partes externas à entidade. Ao identificar se os influxos de caixa de um ativo (ou grupo de ativos) são em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros ativos (ou grupos de ativos), uma entidade considera vários fatores incluindo a forma como a gerência monitoriza as unidades operacionais da entidade (tais como por linhas de produtos, negócios, locais individuais, áreas distritais ou regionais) ou como a gerência toma decisões acerca da continuação ou alienação dos ativos e unidades operacionais da entidade. O Exemplo Ilustrativo 1 dá exemplos de identificação de uma unidade geradora de caixa.

70. Se existir um mercado ativo para o output produzido por um ativo ou grupo de ativos, esse ativo ou grupo de ativos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa, mesmo se 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 da gerência 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:

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

- a) os influxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso do ativo ou da unidade geradora de caixa; e
- b) os efluxos 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.

71. Mesmo se parte ou todo o output produzido por um ativo ou grupo de ativos for usado por outras unidades da entidade (por exemplo, produtos num estágio intermédio de um processo de produção), este ativo ou grupo de ativos forma uma unidade geradora de caixa separada se a entidade puder vender o output num mercado ativo. Isto é assim porque o ativo ou grupo de ativos podia gerar influxos de caixa que seriam em grande medida independentes dos influxos de caixa de outros ativos ou grupos de ativos. Ao usar informação baseada em orçamentos/previsões financeiros com relação a uma tal unidade geradora de caixa, ou a qualquer outro ativo ou unidade geradora de caixa afetado por preços de transferência internos, uma entidade ajusta esta informação se os preços de transferência internos não refletirem a melhor estimativa da gerência relativamente a preços futuros que poderiam ser alcançados em transações em que não exista relacionamento entre as partes.

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

73. Se uma entidade determinar que um ativo pertence a uma unidade geradora de caixa diferente da de períodos anteriores, ou que os tipos de ativos agregados da unidade geradora de caixa do ativo se alteraram, o parágrafo 130. exige divulgações acerca da unidade geradora de caixa, se uma perda por imparidade for reconhecida ou revertida para a unidade geradora de caixa.

Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa

74. A quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é a mais alta de entre o justo valor menos os custos de alienação da unidade geradora de caixa e o seu valor de uso. Para a finalidade de determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa, qualquer referência nos parágrafos 19.-57. a «um ativo» é lida como uma referência a «uma unidade geradora de caixa».

75. 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.

76. A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa:

a) inclui apenas a quantia escriturada dos ativos que possam ser diretamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, à unidade geradora de caixa e que gerarão os influxos de caixa futuros usados ao determinar o valor de uso da unidade geradora de caixa; e

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

Isto dá-se porque o justo valor menos os custos de alienação e o valor de uso de uma unidade geradora de caixa são determinados excluindo os fluxos de caixa relacionados com ativos que não façam parte da unidade geradora de caixa e passivos que tenham sido reconhecidos (ver parágrafos 28. e 43.).

77. Quando os ativos são agrupados para avaliação da sua recuperabilidade, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os ativos que geram ou são usados para gerar a corrente relevante de influxos de caixa. Se assim não for, a unidade geradora de caixa pode parecer que é totalmente recuperável quando de facto ocorreu uma perda por imparidade. Em alguns casos, se bem que certos ativos contribuam para os fluxos de caixa futuros estimados de uma unidade geradora de caixa, eles não podem ser imputados à unidade geradora de caixa numa base razoável e consistente. Este pode ser o caso para o goodwill ou ativos «corporate» tais como os ativos dos escritórios centrais. Os parágrafos 80.-103. explicam como tratar estes ativos ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa.

78. 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 da última alienação) da unidade geradora de caixa é o preço para vender os ativos da unidade geradora de caixa e o passivo conjuntamente, menos os custos de 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 de restauro 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 restauro 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 negligenciáveis. O valor de uso da mina é aproximadamente 1 200 UM, excluindo os custos de restauro. A quantia escriturada da mina é 1 000 UM.

O justo valor menos os custos de alienação da unidade geradora de caixa é 800 UM. Esta quantia considera os custos de restauro que já foram providenciados. Como consequência, o valor de uso da unidade geradora de caixa é determinado após consideração dos custos de restauro e é estimado em 700 UM (1 200 UM menos 500 UM). A quantia escriturada da unidade geradora de caixa é 500 UM, que é a quantia escriturada da mina (1 000 UM) menos a quantia escriturada da provisão para custos de restauro (500 UM). Portanto, a quantia recuperável da unidade geradora de caixa excede a sua quantia escriturada.

79. Por razões práticas, a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é por vezes determinada após tomar em consideração ativos que não façam parte da unidade geradora de caixa (por exemplo, dívidas a receber ou outros ativos financeiros) ou passivos que tenham sido reconhecidos (por exemplo, dívidas a pagar, pensões e outras provisões). Nestes casos, a quantia

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

escriturada da unidade geradora de caixa é aumentada pela quantia escriturada desses ativos e diminuída pela quantia escriturada desses passivos.

Goodwill

Imputação de goodwill a unidades geradoras de caixa

80. Para efeitos de testar a imparidade, o goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais deve, a partir da data da aquisição, ser imputado a cada uma das unidades geradoras de caixa, ou grupo de unidades geradoras de caixa, da 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 conforme definido pelo parágrafo 5 da IFRS 8 Segmentos Operacionais antes da agregação.

81. O goodwill reconhecido numa concentração de atividades empresariais é um ativo que representa os benefícios económicos futuros resultantes de outros ativos adquiridos numa concentração de atividades empresariais que não sejam individualmente identificados nem separadamente reconhecidos. O goodwill não gera fluxos de caixa independentemente de outros ativos ou grupos de ativos e muitas vezes contribui para os fluxos de caixa de várias unidades geradoras de caixa. O goodwill por vezes não pode ser imputado numa base não arbitrária a unidades geradoras de caixa individuais, mas apenas a grupos de unidades geradoras de caixa. Como resultado, o nível mais baixo dentro da entidade no qual o goodwill é monitorizado para finalidades de gestão interna compreende por vezes um número de unidades geradoras de caixa com as quais o goodwill se relaciona, mas a que não pode ser imputado. As referências nos parágrafos 83–99 e no Apêndice C a uma unidade geradora de caixa à qual o goodwill é imputado devem ser lidas como referências também a um grupo de unidades geradoras de caixa às quais o goodwill é imputado.

82. A aplicação dos requisitos do parágrafo 80. faz com que o goodwill seja testado por imparidade a um nível que reflita a forma como uma entidade gere as suas unidades operacionais e com que o goodwill estaria naturalmente associado. Portanto, o desenvolvimento de sistemas de relato adicionais não é tipicamente necessário.

83. Uma unidade geradora de caixa à qual o goodwill seja imputado para a finalidade de testar a imparidade pode não coincidir com o nível a que o goodwill é imputado de acordo com a IAS 21 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio para a finalidade de mensurar os ganhos e perdas cambiais. Por exemplo, se a uma entidade for exigido pela IAS 21 que impute goodwill a níveis relativamente baixos com a finalidade de mensurar os ganhos e perdas cambiais, não é exigido que teste o goodwill quanto a imparidade ao mesmo nível a não ser que também monitorize o goodwill a esse nível para finalidades de gestão interna.

84. Se a imputação inicial do goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais não puder ser concluída antes do fim do período anual em que seja efetuada a concentração de atividades empresariais, essa imputação inicial deve ser concluída antes do fim do primeiro período anual com início após a data da aquisição.

85. De acordo com a IFRS 3 Concentrações de Atividades Empresariais, se a contabilização inicial de uma concentração de atividades empresariais puder ser determinada apenas provisoriamente no final do período em que a concentração seja efetuada, a adquirente:

- a) contabiliza a concentração usando esses valores provisórios; e
- b) reconhece qualquer ajustamento a esses valores provisórios como resultado de concluir a contabilização inicial no período de mensuração, o qual não deve exceder doze meses após a data de aquisição.

Nessas circunstâncias, também pode não ser possível concluir a imputação inicial do goodwill reconhecido na concentração antes do fim do período anual em que a concentração seja efetuada. Quando for este o caso, a entidade divulga a informação exigida pelo parágrafo 133.

86. Se o goodwill tiver sido imputado a uma unidade geradora de caixa e a entidade alienar uma unidade operacional dessa unidade, 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 reflete 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 tinha sido 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 operacional alienada e da porção da unidade retida. Assim, 25 % do goodwill imputado à unidade geradora de caixa é incluído na quantia escriturada da unidade operacional que é vendida.

87. Se uma entidade reorganiza 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 reflete melhor o goodwill associado às unidades reorganizadas.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

Exemplo

O goodwill tinha anteriormente sido imputado à unidade geradora de caixa A. O goodwill imputado a A não pode ser identificado ou associado a um grupo de ativos a um nível 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 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 serem integradas em B, C e D.

Testar a imparidade das unidades geradoras de caixa com goodwill

88. Quando, tal como descrito no parágrafo 81., 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 pode 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 104.

89. Se uma unidade geradora de caixa descrita no parágrafo 88. incluir na sua quantia escriturada um ativo intangível que tenha uma vida útil indefinida ou ainda não esteja disponível para uso e se esse ativo puder ser testado quanto a imparidade apenas como parte da unidade geradora de caixa, o parágrafo 10. exige que a unidade também seja testada quanto a imparidade anualmente.

90. 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 quantia recuperável da unidade, a entidade deve reconhecer a perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104.

Tempestividade dos testes de imparidade

96. O teste de imparidade anual para uma unidade geradora de caixa a que tenha sido imputado goodwill pode ser efetuado a qualquer momento durante um período anual, desde que o teste seja efetuado 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 foi adquirido numa concentração de atividades empresariais durante o período corrente anual, essa unidade deve ser testada quanto a imparidade antes do final do período corrente anual.

97. 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.

98. No momento do teste de imparidade de uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill, pode haver uma indicação de uma imparidade de um ativo dentro da unidade que contém o goodwill. Nessas circunstâncias, a entidade testa o ativo quanto a imparidade primeiro, e reconhece qualquer perda por imparidade nesse ativo antes de testar a imparidade da unidade geradora de caixa que contém o goodwill. Do mesmo modo, pode haver uma indicação de uma imparidade de uma unidade geradora de caixa dentro de um grupo de unidades que contém o goodwill. Nessas circunstâncias, a entidade testa a unidade geradora de caixa quanto a imparidade primeiro, e reconhece qualquer perda por imparidade nessa unidade antes de testar a imparidade do grupo de unidades ao qual seja imputado o goodwill.

99. 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 ativos 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, a probabilidade de que uma determinação corrente da quantia recuperável seria inferior à quantia escriturada da unidade é remota.

Ativos corporate

100. Os ativos «corporate» incluem ativos do grupo ou ativos divisionais tais como o edifício de uma sede ou de uma divisão da entidade, equipamento de processamento de dados (EDP) ou um centro de pesquisa. A estrutura de uma entidade determina se um ativo satisfaz a definição desta Norma de ativos corporate para uma unidade geradora de caixa em particular. As características distintivas dos ativos corporate são as de que eles não geram influxos de caixa independentemente de outros ativos ou grupos de ativos e que a sua quantia escriturada não pode ser inteiramente atribuída à unidade geradora de caixa em questão.

101. Porque os ativos corporate não geram influxos de caixa separados, a quantia recuperável de um ativo «corporate» individual não pode ser determinada a não ser que a gerência tenha decidido alienar o ativo. Consequentemente, se houver uma indicação de que um ativo corporate possa estar com imparidade, a quantia recuperável é determinada para a unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa ao qual o ativo corporate pertença, sendo comparada com a quantia escriturada desta unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa. Uma perda por imparidade é reconhecida de acordo com o parágrafo 104.

102. 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:

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

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 104.

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 104.,

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 104.

103. O Exemplo Ilustrativo 8 ilustra a aplicação destes requisitos aos ativos corporate.

Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

104. 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 (grupo 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 (grupo de unidades) pro rata na base da 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 60.

105. Ao imputar uma perda por imparidade nos termos do parágrafo 104, uma entidade não deve reduzir o a quantia escriturada de um ativo para um valor menor que o maior valor de:

a) o seu justo valor menos os custos de alienação (se forem mensuráveis);

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 pro rata aos outros ativos da unidade (grupo de unidades).

106. Se não for praticável estimar a quantia recuperável de cada ativo individual de uma unidade geradora de caixa, esta Norma exige uma imputação arbitrária de uma perda por imparidade entre os ativos dessa unidade, que não sejam goodwill, dado que todos os ativos de uma unidade geradora de caixa funcionam conjuntamente.

107. Se a quantia recuperável de um ativo individual não puder ser determinada (ver parágrafo 67.):

a) é reconhecida uma perda por imparidade do ativo se a sua quantia escriturada for maior do que o mais alto do seu justo valor menos os custos de alienação e os resultados dos procedimentos de imputação descritos nos parágrafos 104. e 105.; 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 está ainda 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 fluxos de caixa independentes. O mais pequeno grupo de ativos identificável que inclua a máquina e que crie fluxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos fluxos 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 pela gerência 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 (a 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 entidade.

Pressuposto 2: orçamentos/provisões aprovados pela gerência 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 serão negligenciáveis.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

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 (i.e. a linha de produção). Dado que o justo valor menos os custos de alienação da máquina é inferior à sua quantia escriturada, é reconhecida uma perda por imparidade na máquina.

108. Após os requisitos dos parágrafos 104. e 105. 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

109. Os parágrafos 110.-116. estabelecem os requisitos de reversão de uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores para um ativo ou unidade geradora de caixa. Estes requisitos usam o termo «um ativo» mas aplicam-se igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa. São estabelecidos requisitos adicionais para um ativo individual nos parágrafos 117.-121., para uma unidade geradora de caixa nos parágrafos 122. e 123. e para o goodwill nos parágrafos 124. e 125.;

110. Uma entidade deve avaliar no fim de cada período de 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 qualquer indicação existir, a entidade deve estimar a quantia recuperável desse ativo.

111. 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) existem indicações observáveis de que o valor do ativo aumentou significativamente durante o período;

b) tenham ocorrido durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas, no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado a que o ativo esteja dedicado com um efeito favorável na entidade;

c) as taxas de juro do mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimento 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 quantia recuperável do ativo.

Fontes internas de informação

d) ocorreram durante o período alterações significativas com um efeito favorável na entidade, 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) está disponível evidência proveniente de relatórios internos que indica que o desempenho económico do ativo é, ou será, melhor do que o esperado.

112. Indicações de um potencial decréscimo numa perda por imparidade no parágrafo 111. espelham principalmente as indicações de uma potencial perda por imparidade no parágrafo 12.

113. Se houver uma indicação de que uma perda por imparidade reconhecida de um ativo, que não o goodwill, possa já não existir ou possa ter diminuído, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual pode necessitar de ser revisto e ajustado de acordo com a Norma aplicável ao ativo, mesmo que nenhuma perda por imparidade do ativo seja revertida.

114. 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 117., ser aumentada até à sua quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.

115. Uma reversão de uma perda por imparidade reflete um aumento no potencial de serviço estimado do ativo, seja por uso ou por venda, desde a última data em que uma entidade reconheceu uma perda por imparidade nesse ativo. O parágrafo 130. exige que uma entidade identifique a alteração nas estimativas que origina o aumento no potencial de serviço estimado. Exemplos de alterações nas estimativas incluem:

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

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

c) se a quantia recuperável foi baseada no justo valor menos os custos de alienação, uma alteração na estimativa dos componentes do justo valor menos os custos de alienação.

116. O valor de uso de um ativo pode tornar-se maior do que a quantia escriturada do ativo simplesmente porque o valor presente dos fluxos de caixa futuros aumentam à medida que se tornam mais próximos. Porém, o potencial de serviço do ativo não aumentou. Por conseguinte, uma perda por imparidade não é revertida apenas por efeito da passagem do tempo (por vezes chamado o «desenrolar» do desconto), mesmo se a quantia recuperável do ativo se tornar superior à sua quantia escriturada.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

Reverter uma perda por imparidade de um ativo individual

117. A quantia escriturada aumentada 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.

118. Qualquer aumento na quantia escriturada de um ativo, que não o goodwill, acima da quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida nesse ativo em anos anteriores é uma revalorização. Ao contabilizar tal revalorização, uma entidade aplica a Norma aplicável a esse ativo.

119. Uma reversão de uma perda por imparidade de um ativo, que não o goodwill, deve ser reconhecida imediatamente nos lucros ou prejuízos, a não ser que o ativo esteja escriturado pela quantia revalorizada segundo uma outra Norma (por exemplo, o modelo de revalorização da IAS 16). 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.

120. Uma reversão de uma perda por imparidade num ativo revalorizado é reconhecida em outro rendimento integral e aumenta o excedente de revalorização desse ativo. Contudo, até ao ponto em que uma perda por imparidade no mesmo ativo revalorizado foi anteriormente reconhecida nos lucros ou prejuízos, uma reversão dessa perda por imparidade também é reconhecida nos lucros ou prejuízos.

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

Reverter uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

122. Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos ativos da unidade, exceto para o goodwill, 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 119.

123. Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo 122., 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 sido 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 pro rata aos outros ativos da unidade, exceto para o goodwill.

Reverter uma perda por imparidade de goodwill

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

125. A IAS 38 Ativos Intangíveis proíbe o reconhecimento de goodwill gerado internamente. Qualquer aumento na quantia recuperável de goodwill nos períodos que se seguem ao reconhecimento de uma perda por imparidade nesse goodwill é provável que seja um aumento no goodwill gerado internamente, em vez de uma reversão da perda por imparidade reconhecida no goodwill adquirido.

DIVULGAÇÃO

126. Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de ativos:

- a) a quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos lucros ou prejuízos durante o período e as linhas de itens da demonstração do rendimento integral em que essas perdas por imparidade são incluídas;
- b) a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos lucros ou prejuízos durante o período e as linhas de itens da demonstração do rendimento integral em que essas perdas por imparidade são revertidas;
- c) a quantia de perdas por imparidade em ativos revalorizados reconhecidas em outro rendimento integral durante o período;
- d) a quantia de reversões de perdas por imparidade em ativos revalorizados reconhecidas em outro rendimento integral durante o período.

127. Uma classe de ativos é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade.

128. A informação exigida no parágrafo 126. pode ser apresentada com outra informação divulgada para a classe de ativos. Por exemplo, esta informação pode ser incluída numa reconciliação da quantia escriturada de ativos fixos tangíveis, no início e no fim do período, tal como exigido pela IAS 16.

129. Uma entidade que relata informação por segmentos de acordo com a IFRS 8 deve divulgar o seguinte para cada segmento relatável

- a) a quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos lucros ou prejuízos e em outro rendimento integral durante o período;
- b) a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos lucros ou prejuízos e em outro rendimento integral durante o período.

130. Uma entidade deve divulgar a seguinte informação sobre cada ativo (incluindo o goodwill) ou unidade geradora de caixa relativamente aos quais uma perda de valor foi reconhecida ou revertida durante o período:

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

- a) os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda por imparidade;
- b) a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida;
- c) para um ativo individual:
 - i) a natureza do ativo, e
 - ii) se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a IFRS 8, o segmento relatável ao qual o ativo pertence;
- d) para uma unidade geradora de caixa:
 - i) uma descrição da unidade geradora de caixa (por exemplo, se é uma linha de produtos, uma fábrica, uma unidade operacional de negócio, uma área geográfica ou um segmento relatável tal como definido na IFRS 8),
 - ii) a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida por classe de ativos e, se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a IFRS 8, por segmento relatável, e
 - iii) se a agregação de ativos 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 ativos e as razões de alterar a maneira como é identificada a unidade geradora de caixa;
- e) A quantia recuperável do ativo (da unidade geradora de caixa) e se essa quantia recuperável do ativo (unidade geradora de caixa) representa o seu justo valor menos os custos de alienação ou o seu valor de uso;
- f) Se a quantia recuperável representar o justo valor menos os custos de alienação, a entidade deve divulgar as seguintes informações:
 - i) o nível na hierarquia do justo valor (ver a IFRS 13) no qual a mensuração do justo valor do ativo (unidade geradora de caixa) é classificada na sua totalidade (sem ter em conta se os «custos de alienação» são ou não observáveis);
 - ii) para as mensurações pelo justo valor classificadas nos níveis 2 e 3 da hierarquia do justo valor, uma descrição da(s) técnica(s) de avaliação utilizada(s) para mensurar o justo valor menos os custos de alienação. Se tiver ocorrido alguma alteração na técnica de valorização, a entidade deve divulgar essa alteração e a(s) razão(ões) para a fazer; e
 - iii) para as mensurações pelo justo valor classificadas nos níveis 2 e 3 da hierarquia do justo valor, cada pressuposto-chave no qual a direção baseou o seu cálculo de justo valor menos os custos de alienação. Os pressupostos-chave são aqueles aos quais a quantia recuperável do ativo (unidade geradora de caixa) é mais sensível. A entidade deve também divulgar a(s) taxa(s) de desconto utilizada(s) no método de mensuração atual e no método anterior se o justo valor menos os custos de alienação for mensurado pelo método de mensuração atual.
- 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.

Estimativas usadas para mensurar as quantias recuperáveis de unidades geradoras de caixa que incluam goodwill ou ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas

131. 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 130.:

- a) as principais classes de ativos afetadas por perdas por imparidade e as principais classes de ativos afetadas 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.

132. Uma entidade é encorajada a divulgar os pressupostos usados para determinar a quantia recuperável de ativos (unidades geradoras de caixa) durante o período. Contudo, o parágrafo 134. exige que uma entidade divulgue informação acerca das estimativas usadas para mensurar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa quando o goodwill ou um ativo intangível com uma vida útil indefinida for incluído na quantia escriturada dessa unidade.

133. Se, de acordo com o parágrafo 84., qualquer porção do goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais durante o período não tiver sido imputada a uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) no fim do período de relato, a quantia do goodwill não imputado deve ser divulgada em conjunto com as razões pelas quais a quantia se mantém não imputada.

Estimativas usadas para mensurar quantias recuperáveis de unidades geradoras de caixa contendo goodwill ou ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas

134. Uma entidade deve divulgar a informação exigida pelas alíneas a)-f) relativa a cada unidade geradora de caixa (grupo de unidades) para a qual a quantia escriturada de goodwill ou de ativos intangíveis com vida útil indefinida imputados a essa unidade (grupo de unidades) seja significativa em comparação com a quantia escriturada total de goodwill ou de ativos intangíveis com vida útil indefinida da entidade:

- a) a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade (grupo de unidades);
- b) a quantia escriturada de ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada à unidade (grupo de unidades);
- c) a base na qual a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) foi determinada (i.e. valor de uso ou justo valor menos os custos de alienação);
- d) se a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) for baseada no valor de uso:

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

i) cada pressuposto-chave em que a gerência baseou as suas projeções de fluxos de caixa para o período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes. Os pressupostos-chave são aqueles relativamente aos quais a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja mais sensível,

ii) uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) a cada pressuposto-chave, quer esse(s) valor(es) sejam o reflexo de experiência passada ou, se apropriado, sejam consistente(s) com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação,

iii) o período sobre o qual a gerência projetou fluxos de caixa com base em orçamentos/previsões financeiros aprovados pela gerência e, quando for usado um período superior a cinco anos para uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades), uma explicação da justificação de utilizar um período mais longo,

iv) a taxa de crescimento usada para extrapolar projeções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes, e a justificação para usar qualquer taxa de crescimento que exceda a taxa média de crescimento a longo prazo para os produtos, indústrias ou país ou países nos quais a entidade opera, ou para o mercado ao qual a unidade (grupo de unidades) se dedicou,

v) a(s) taxa(s) de desconto aplicada(s) às projeções de fluxos de caixa.

e) se a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) se basear no justo valor menos os custos de alienação, a(s) técnica(s) de avaliação utilizada(s) para mensurar pelo justo valor menos os custos de alienação. Uma entidade não é obrigada a fornecer as divulgações exigidas pela IFRS 13; Se o justo valor menos os custos de alienação não é mensurado com base num preço cotado de uma unidade (grupo de unidades) idêntica(s), uma entidade deve divulgar a seguinte informação:

(i) cada pressuposto-chave no qual a gerência baseou o seu cálculo de justo valor menos os custos de alienação. Os pressupostos-chave são aqueles relativamente aos quais a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja mais sensível,

(ii) uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) a cada pressuposto-chave, quer esses valores sejam o reflexo de experiência passada ou, se apropriado, sejam consistentes com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação.

(iiA) o nível na hierarquia do justo valor (ver a IFRS 13) no qual a mensuração pelo justo valor é classificada na sua totalidade (sem ter em conta a observância dos «custos da alienação»).

(iiB) se tiver ocorrido uma alteração na técnica de avaliação, a alteração e o(s) respetivo(s) motivo(s).

Se o justo valor menos os custos de alienação é mensurado utilizando projeções de fluxos de caixa descontados, uma entidade deve divulgar a seguinte informação:

(iii) o período durante o qual a gerência projetou os fluxos de caixa;

(iv) a taxa de crescimento utilizada para extrapolar as projeções de fluxos de caixa;

(v) a(s) taxa(s) de desconto aplicada(s) às projeções de fluxos de caixa.

f) se uma alteração razoavelmente possível num pressuposto-chave em que a gerência tenha baseado a sua determinação da quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) fizesse com que a quantia escriturada da unidade (grupo de unidades) excedesse a sua quantia recuperável:

i) a quantia pela qual a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) excede a sua quantia escriturada,

ii) o valor atribuído ao pressuposto-chave,

iii) a quantia pela qual o valor atribuído ao pressuposto-chave deverá ser alterado, após incorporar quaisquer efeitos consequenciais dessa alteração nas outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, por forma a que a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja igual à sua quantia escriturada.

135. Se uma parte ou toda a quantia escriturada de goodwill ou ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas for imputada a várias unidades geradoras de caixa (grupos de unidades), e a quantia assim imputada a cada unidade (grupo de unidades) não for significativa em comparação com a quantia escriturada total de goodwill ou ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas da entidade, esse facto deve ser divulgado, junto com a quantia escriturada agregada de goodwill ou ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada a essas unidades (grupos de unidades). Além disso, se as quantias recuperáveis de qualquer dessas unidades (grupos de unidades) se basearem no(s) mesmo(s) pressuposto(s) chave e a quantia escriturada agregada de goodwill ou ativos intangíveis com vidas indefinidas imputada às mesmos for significativa em comparação com a quantia escriturada total de goodwill ou ativos intangíveis com vidas indefinidas da entidade, uma entidade deve divulgar esse facto, em conjunto com:

a) a quantia escriturada agregada de goodwill imputada a essas unidades (grupo de unidades);

b) a quantia escriturada agregada de ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada a essas unidades (grupo de unidades);

c) uma descrição do(s) pressuposto(s)-chave;

d) uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) pressuposto(s)-chave, se esse(s) valor(es) refletem a experiência passada ou, se apropriado, são consistente(s) com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação;

e) se uma alteração razoavelmente possível no(s) pressuposto(s)-chave levasse a que o agregado das quantias escrituradas das unidades (grupos de unidades) exceda o agregado das suas quantias recuperáveis:

i) a quantia pela qual o agregado das quantias recuperáveis das unidades (grupos de unidades) excede o agregado das suas quantias escrituradas,

ii) o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) pressuposto(s)-chave,

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

iii) a quantia pela qual o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) pressuposto(s)-chave deverá(ão) ser alterado(s), após incorporação de quaisquer efeitos consequenciais da alteração nas outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, por forma a que o agregado das quantias recuperáveis das unidades (grupo de unidades) seja igual ao agregado das suas quantias escrituradas.

136. O cálculo detalhado mais recente, feito num período precedente, da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) pode, de acordo com o parágrafo 24. ou 99., ser transportado e usado no teste de imparidade para essa unidade (grupo de unidades) no corrente período, desde que sejam satisfeitos os critérios especificados. Quando for este o caso, a informação relativa a essa unidade (grupo de unidades) que é incorporada nas divulgações exigidas pelos parágrafos 134. e 135. relaciona-se com o cálculo transportado da quantia recuperável.

137. O Exemplo Ilustrativo 9 ilustra as divulgações exigidas pelos parágrafos 134. e 135.

Disposições transitórias e data de eficácia

139. Uma entidade deve aplicar esta Norma:

a) ao goodwill e a ativos intangíveis adquiridos em concentrações de atividades empresariais para as quais a data do acordo seja em ou após 31 de março de 2004; e

b) a todos os outros ativos prospectivamente a partir do início do primeiro período anual com início em ou após 31 de março de 2004.

140. As entidades às quais se aplica o parágrafo 139 são encorajadas a aplicar os requisitos desta Norma antes das datas de eficácia especificadas no parágrafo 139. Contudo, se uma entidade aplicar esta Norma antes dessas datas de eficácia, deve também aplicar a IFRS 3 e a IAS 38 (tal como revista em 2004) ao mesmo tempo.

140.A. A IAS 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 61, 120, 126 e 129. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

140.B. A IFRS 3 (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008) emendou os parágrafos 65, 81, 85 e 139, eliminou os parágrafos 91–95 e 138 e adicionou o Apêndice C. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, as emendas também deverão ser aplicadas a esse período anterior.

140.C. O parágrafo 134(e) foi alterado com base no documento Melhoramentos introduzidos nas IFRS, emitido em maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, ela deve divulgar esse facto.

140.D. O documento Custo de um Investimento numa Subsidiária, Entidade Conjuntamente Controlada ou Associada (emendas à IFRS 1 Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro e à IAS 27), emitido em maio de 2008, adicionou o parágrafo 12(h). Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas com ela relacionadas, constantes dos parágrafos 4 e 38A da IAS 27, a um período anterior, deve aplicar a emenda constante do parágrafo 12(h) em simultâneo.

140.E. O documento Melhoramentos Introduzidos nas IFRS emitido em abril de 2009 emendou o parágrafo 80(b). Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

140.H. A IFRS 10 e a IFRS 11, emitidas em maio de 2011, emendaram o parágrafo 4, o título que antecede os parágrafos 12(h) e o parágrafo 12(h). Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IFRS 10 e a IFRS 11.

140.I. A IFRS 13, emitida em maio de 2011, emendou os parágrafos 5, 6, 12, 20, 78, 105, 111, 130 e 134, suprimiu os parágrafos 25-27 e adicionou os parágrafos 25A e 53A. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IFRS 13.

140.J. Em maio de 2013, os parágrafos 130 e 134 e o título que precede o parágrafo 138 foram emendados. Uma entidade deve aplicar estas emendas retrospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2014. É permitida a aplicação mais cedo. Uma entidade não deve aplicar estas emendas aos períodos (incluindo períodos comparativos) em que também não aplique a IFRS 13.

140.L. A IFRS 15 Rêdito de Contratos com Clientes, emitida em maio de 2014, emendou o parágrafo 2. As entidades devem aplicar esta emenda quando aplicarem a IFRS 15.

140.M. A IFRS 9, tal como emitida em julho de 2014, emendou os parágrafos 2, 4 e 5 e eliminou os parágrafos 140F, 140G e 140K. Uma entidade deve aplicar estas alterações quando aplicar a IFRS 9.

140.N A IFRS 17, emitida em maio de 2017, alterou o parágrafo 2. Emendas à IFRS 17, emitidas em junho de 2020, voltaram a emendar o parágrafo 2. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IFRS 17.

Retirada da IAS 36 (emitida em 1998)

141. Esta Norma substitui a IAS 36 Imparidade de Ativos (emitida em 1998).

Apêndice A

USO DE TÉCNICAS DE VALOR PRESENTE PARA MENSURAR O VALOR DE USO

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

Este apêndice faz parte integrante desta Norma. Proporciona orientação sobre o uso das técnicas de valor presente na mensuração do valor de uso. Embora a orientação use o termo «ativo», ela aplica-se igualmente a um grupo de ativos que formem uma unidade geradora de caixa.

Os componentes de uma mensuração do valor presente

A1 Os seguintes elementos em conjunto captam as diferenças económicas entre ativos:

- a) uma estimativa do fluxo de caixa futuro, ou em casos mais complexos, da série de fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter de um ativo;
- b) expectativas acerca das variações possíveis na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa;
- c) o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco do mercado;
- d) o preço de suportar a incerteza inerente ao ativo; e
- e) outros fatores (tais como a falta de liquidez), por vezes não identificáveis, que os participantes do mercado refletiriam ao apreçar os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do ativo.

A2 Este apêndice contrasta duas abordagens para calcular o valor presente, qualquer das quais pode ser usada para estimar o valor de uso de um ativo, dependendo das circunstâncias. Segundo a abordagem «tradicional», os ajustamentos nos fatores b) a e) descritos no parágrafo A1 estão embutidos na taxa de desconto. Segundo a abordagem pelo «fluxo de caixa esperado», os fatores b), d) e e) causam ajustamentos ao atingir fluxos de caixa esperados com risco ajustado. Qualquer abordagem que uma entidade adote para refletir as expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade de fluxos de caixa futuros, o resultado deve refletir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, i.e. a média ponderada de todos os desfechos possíveis.

Princípios gerais

A3 As técnicas usadas para estimar os fluxos de caixa futuros e as taxas de juro variarão de uma situação para outra dependendo das circunstâncias que rodeiam o ativo em questão. Contudo, os princípios gerais seguintes regulam qualquer aplicação das técnicas de valor presente na mensuração de ativos:

- a) as taxas de juro usadas para descontar fluxos de caixa devem refletir pressupostos que sejam consistentes com os inerentes aos fluxos de caixa estimados. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes ou ignorado. Por exemplo, uma taxa de desconto de 12 % pode ser aplicada a fluxos de caixa contratuais de um empréstimo a receber. Essa taxa reflete as expectativas acerca de futuros incumprimentos de empréstimos com características particulares. Os mesmos 12 % de taxa não deveriam ser usados para descontar fluxos de caixa esperados porque esses fluxos de caixa já refletem pressupostos acerca de futuros incumprimentos;
- b) os fluxos de caixa e as taxas de desconto estimados devem estar isentos tanto de preconceitos como de fatores não relacionados com o ativo em questão. Por exemplo, uma subexpressão deliberada dos fluxos de caixa líquidos estimados para melhorar a futura lucratividade aparente de um ativo introduz um preconceito na mensuração;
- c) os fluxos de caixa ou as taxas de desconto estimados devem refletir a variedade de possíveis desfechos em vez de uma única quantia possível, mínima ou máxima mais provável.

Abordagens tradicional e pelo fluxo de caixa esperado ao valor presente

Abordagem tradicional

A4 As aplicações contabilísticas do valor presente têm tradicionalmente usado um único conjunto de fluxos de caixa estimados e uma única taxa de desconto, muitas vezes descrita como «a taxa correspondente ao risco». Com efeito, a abordagem tradicional assume que uma convenção única de taxa de desconto pode incorporar todas as expectativas acerca dos fluxos de caixa futuros e o prémio de risco apropriado. Assim sendo, a abordagem tradicional coloca a maior parte da ênfase na seleção da taxa de desconto.

A5 Em algumas circunstâncias, tais como as em que possam ser observados no mercado ativos comparáveis, uma abordagem tradicional é relativamente fácil de aplicar. Para ativos com fluxos de caixa contratuais, ela é consistente com a forma como os participantes do mercado descrevem os ativos, como em «uma obrigação a 12 %».

A6 Contudo, a abordagem tradicional pode não tratar apropriadamente de alguns problemas de mensuração complexos, tais como a mensuração de ativos não financeiros para os quais não existe mercado para o item ou um item comparável. Uma busca correta «da taxa correspondente ao risco» exige a análise de pelo menos dois itens - um ativo que exista no mercado e que tenha uma taxa de juro observada e o ativo a mensurar. A taxa de desconto apropriada para os fluxos de caixa a mensurar deve ser inferida da taxa de juro observável nesse outro ativo. Para efetuar essa inferência, as características dos fluxos de caixa do outro ativo devem ser semelhantes às do ativo a mensurar. Portanto, a pessoa que mensura deve fazer o seguinte:

- a) identificar o conjunto de fluxos de caixa que serão descontinuados;
- b) identificar outro ativo no mercado que pareça ter características de fluxo de caixa semelhantes;
- c) comparar os conjuntos de fluxos de caixa dos dois itens para assegurar que sejam semelhantes (por exemplo, são ambos conjuntos de fluxos de caixa contratuais, ou um é contratual e o outro um fluxo de caixa estimado?);
- d) avaliar se há um elemento num item que não esteja presente no outro (por exemplo, um é menos líquido do que o outro?); e
- e) avaliar se é provável que ambos os conjuntos de fluxos de caixa se comportem (i.e., variem) de forma semelhante face a condições económicas em mutação.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

Abordagem pelo fluxo de caixa esperado

A7 A abordagem pelo fluxo de caixa esperado é, em algumas situações, uma ferramenta de mensuração mais eficaz do que a abordagem tradicional. Ao desenvolver uma mensuração, a abordagem pelo fluxo de caixa esperado usa todas as expectativas acerca dos possíveis fluxos de caixa em vez do fluxo de caixa singular mais provável. Por exemplo, um fluxo de caixa pode corresponder a 100 UM, 200 UM ou 300 UM com probabilidades de 10 %, 60 % e 30 %, respetivamente. O fluxo de caixa esperado é de 220 UM. A abordagem pelo fluxo de caixa esperado difere assim da abordagem tradicional ao focar a análise direta dos fluxos de caixa em questão e em demonstrações mais explícitas dos pressupostos usados na mensuração.

A8 A abordagem pelo fluxo de caixa esperado também permite o uso de técnicas de valor presente quando a tempestividade dos fluxos de caixa for incerta. Por exemplo, um fluxo de caixa de 1 000 UM pode ser recebido num ano, dois anos ou três anos com probabilidades de 10 %, 60 % e 30 %, respetivamente. O exemplo abaixo mostra a computação do valor presente esperado nessa situação.

Valor presente de 1 000 UM em 1 ano a 5 %	952,38 UM	
Probabilidade	10,00 %	95,24 UM
Valor presente de 1 000 UM em 2 anos a 5,25 %	902,73 UM	
Probabilidade	60,00 %	541,64 UM
Valor presente de 1 000 UM em 3 anos a 5,50 %	851,61 UM	
Probabilidade	30,00 %	255,48 UM
Valor presente esperado		892,36 UM

A9 O valor presente esperado de 892,36 UM difere da noção tradicional da melhor estimativa de 902,73 UM (a probabilidade de 60 %). Uma computação tradicional do valor presente aplicada a este exemplo exige uma decisão sobre a tempestividade possível dos fluxos de caixa a usar e, em conformidade, não reflete as probabilidades de outras tempestividades. Isto deve-se ao facto de a taxa de desconto numa computação de valor presente tradicional não refletir as incertezas da tempestividade.

A10 O uso de probabilidades é um elemento essencial da abordagem pelo fluxo de caixa esperado. Alguns questionam se a atribuição de probabilidades a estimativas altamente subjetivas sugere maior precisão do que, de facto, existe. Contudo, a correta aplicação da abordagem tradicional (descrita no parágrafo A6) exige as mesmas estimativas e subjetividade sem proporcionar a transparência computacional da abordagem pelo fluxo de caixa esperado.

A11 Muitas estimativas desenvolvidas na prática corrente já incorporam informalmente os elementos dos fluxos de caixa esperados. Além disso, os contabilistas enfrentam muitas vezes a necessidade de mensurar um ativo ao usar informação limitada sobre as probabilidades de possíveis fluxos de caixa. Por exemplo, um contabilista pode ser confrontado com as seguintes situações:

a) a quantia estimada recai algures entre 50 UM e 250 UM, mas nenhuma quantia neste intervalo é mais provável do que qualquer outra quantia. Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 150 UM $[(50 + 250)/2]$.

b) a quantia estimada recai algures entre 50 UM e 250 UM, e a quantia mais provável é 100 UM. Contudo, as probabilidades associadas a cada quantia são desconhecidas. Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 133,33 UM $[(50 + 100 + 250)/3]$.

c) a quantia estimada será 50 UM (10 % de probabilidade), 250 UM (30 % de probabilidade) ou 100 UM (60 % de probabilidade). Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 140 UM $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.

Em cada caso, é provável que o fluxo de caixa esperado estimado proporcione uma melhor estimativa do valor de uso do que o mínimo, o mais provável ou o máximo tomados individualmente.

A12 A aplicação de uma abordagem pelo fluxo de caixa esperado está sujeita a um constrangimento baseado na relação custos/benefícios. Em alguns casos, uma entidade pode ter acesso a muitos dados que podem ser capazes de desenvolver muitos cenários de fluxo de caixa. Noutros casos, uma entidade pode não ser capaz de desenvolver mais do que demonstrações gerais acerca da variabilidade dos fluxos de caixa sem incorrer em custos substanciais. A entidade precisa de equilibrar o custo da obtenção de informação adicional face à fiabilidade adicional que essa informação trará à mensuração.

A13 Alguns defendem que as técnicas pelo fluxo de caixa esperado não são apropriadas para mensurar um único item ou um item com um número limitado de possíveis desfechos. Oferecem um exemplo de um ativo com dois possíveis desfechos: uma probabilidade de 90 % de que o fluxo de caixa seja 10 UM e uma probabilidade de 10 % de que o fluxo de caixa seja 1 000 UM. Observam que o fluxo de caixa esperado nesse exemplo é 109 UM e criticam o resultado como não representando nenhuma das quantias que podem, por fim, ser pagas.

A14 Afirmações como a anterior refletem desacordo subjacente com o objetivo da mensuração. Se o objetivo é a acumulação dos custos em que se incorre, os fluxos de caixa esperados podem não produzir uma estimativa fidedignamente representativa do custo esperado. Contudo, esta Norma diz respeito à mensuração da quantia recuperável de um ativo. Não é provável que a quantia recuperável do ativo neste exemplo seja de 10 UM, mesmo que esse seja o fluxo de caixa mais provável. Isto deve-se ao facto de uma mensuração de 10 UM não incorporar a incerteza do fluxo de caixa na mensuração do ativo. Em vez disso, o fluxo de caixa incerto é apresentado como se fosse um fluxo de caixa certo. Nenhuma entidade racional venderia um ativo com estas características por 10 UM.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

Taxa de desconto

A15 Qualquer que seja a abordagem que uma entidade adote para mensurar o valor de uso de um ativo, as taxas de juro usadas para descontar os fluxos de caixa não devem refletir riscos para os quais os fluxos de caixa estimados tenham sido ajustados. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes.

A16 Quando uma taxa de um ativo específico não estiver diretamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto. A finalidade é estimar, tanto quanto possível, uma avaliação de mercado:

- a) do valor temporal do dinheiro para os períodos até ao fim da vida útil do ativo; e
- b) dos fatores b), d) e e) descritos no parágrafo A1, até ao ponto em que esses fatores não originaram ajustamentos para atingir os fluxos de caixa estimados.

A17 Como ponto de partida na determinação de tal estimativa, a entidade deve ter em conta as seguintes taxas:

- a) o custo médio ponderado de capital da entidade determinado pelo uso de técnicas tais como o Modelo de Apreçamento de Ativos de Capital (Capital Asset Pricing Model);
- b) a taxa incremental de empréstimos obtidos pela entidade; e
- c) outras taxas de mercado de empréstimos obtidos.

A18 Contudo, estas taxas devem ser ajustadas:

- a) para refletir a forma como o mercado avaliaria os riscos específicos associados aos fluxos de caixa estimados do ativo; e
- b) para excluir os riscos que não sejam relevantes para os fluxos de caixa estimados do ativo ou para os quais os fluxos de caixa estimados tenham sido ajustados.

Deve ser dada consideração a riscos como o risco de país, o risco de moeda e o risco de preço.

A19 A taxa de desconto é independente da estrutura do capital da entidade e da forma como a entidade financiou a compra do ativo, porque os fluxos de caixa futuros que se espera obter de um ativo não dependem da forma como a entidade financiou a compra do ativo.

A20 O parágrafo 55 exige que a taxa de desconto usada seja uma taxa antes dos impostos. Portanto, quando a base usada para estimar a taxa de desconto for após os impostos, essa base é ajustada para refletir uma taxa antes dos impostos.

A21 Uma entidade usa normalmente uma taxa de desconto única para a estimativa do valor de uso de um ativo. Porém, uma entidade usa taxas de desconto separadas para períodos futuros distintos quando o valor de uso for sensível a uma diferença nos riscos para períodos distintos ou à estrutura de prazos das taxas de juro.

Apêndice C

Este apêndice faz parte integrante desta Norma.

Testar a imparidade de unidades geradoras de caixa com goodwill e interesses que não controlam

C1 Em conformidade com a IFRS 3 (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008), a adquirente mensura e reconhece o goodwill à data de aquisição como o excesso da alínea (a) sobre a alínea (b) adiante:

- a) o agregado de:
 - i) a retribuição transferida mensurada em conformidade com a IFRS 3, que geralmente exige o justo valor à data de aquisição;
 - ii) a quantia de qualquer interesse que não controla na adquirida mensurada em conformidade com a IFRS 3; e
 - iii) numa concentração de atividades empresariais alcançada por fases, o justo valor à data de aquisição do interesse de capital próprio anteriormente detido da adquirente na adquirida.
- b) o líquido das quantias à data de aquisição dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos mensurados em conformidade com a IFRS 3.

Imputação de goodwill

C2 O parágrafo 80 desta Norma exige que o goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais seja imputado a cada uma das unidades geradoras de caixa, ou grupos de unidades geradoras de caixa, da adquirente, que se espera que beneficiem das sinergias da concentração, independentemente de outros ativos ou passivos da adquirida serem ou não atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. É possível que algumas das sinergias resultantes de uma concentração de atividades empresariais sejam imputadas a uma unidade geradora de caixa na qual o interesse que não controla não tem um interesse.

Testar a imparidade

C3 O teste da imparidade implica comparar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa com a quantia escriturada da unidade geradora de caixa.

C4 Se uma entidade mensurar interesses que não controlam como o seu interesse proporcional nos ativos identificáveis líquidos de uma subsidiária à data de aquisição, em vez de pelo justo valor, o goodwill atribuível a interesses que não controlam é incluído na

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Ativos

quantia recuperável da unidade geradora de caixa relacionada, mas não é reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe. Como consequência, uma entidade deve tornar bruta a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade de modo a incluir o goodwill atribuível ao interesse que não controla. Esta quantia escriturada ajustada é depois comparada com a quantia recuperável da unidade para determinar se a unidade geradora de caixa está com imparidade.

Imputar uma perda por imparidade

C5 O parágrafo 104 exige que qualquer perda por imparidade identificada seja primeiro imputada para reduzir a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade e depois aos outros ativos da unidade pro rata na base da quantia escriturada de cada ativo da unidade.

C6 Se uma subsidiária, ou parte de uma subsidiária, com um interesse que não controla for ela própria uma unidade geradora de caixa, a perda por imparidade é imputada entre a empresa-mãe e o interesse que não controla na mesma base na qual os lucros ou prejuízos são imputados.

C7 Se uma subsidiária, ou parte de uma subsidiária, com um interesse que não controla fizer parte de uma unidade geradora de caixa maior, as perdas de goodwill por imparidade são imputadas às partes da unidade geradora de caixa que têm um interesse que não controla e às partes que não o têm. As perdas por imparidade devem ser imputadas às partes da unidade geradora de caixa com base no seguinte:

a) até ao ponto em que a imparidade se relacione com o goodwill na unidade geradora de caixa, os valores escriturados relativos do goodwill das partes antes da imparidade; e

b) até ao ponto em que a imparidade se relacione com ativos identificáveis na unidade geradora de caixa, os valores escriturados relativos dos ativos identificáveis líquidos das partes antes da imparidade. Qualquer imparidade deste género é imputada aos ativos das partes de cada unidade pro rata na base da quantia escriturada de cada ativo da parte.

Nas partes que tenham um interesse que não controla, a perda por imparidade é imputada entre a empresa-mãe e o interesse que não controla na mesma base na qual os lucros ou prejuízos são imputados.

C8 Se uma perda por imparidade atribuível a um interesse que não controla se relacionar com o goodwill que não esteja reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe (ver parágrafo C4), essa imparidade não é reconhecida como uma perda de goodwill por imparidade. Nesses casos, apenas a perda por imparidade relacionada com o goodwill que é imputado à empresa-mãe é reconhecida como uma perda de goodwill por imparidade.

C9 O Exemplo Ilustrativo 7 ilustra o teste de imparidade de uma unidade geradora de caixa com goodwill não totalmente detida.