

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A IAS 36 – IMPARIDADE DE ACTIVOS: IMPACTO, PROBLEMAS E  
VALORIZAÇÃO**

**Tipificación:** Comunicaciones de experiencias profesionales

**Autor**

**Maria da Conceição da Costa Marques, Ph.D**  
Doutora em Gestão, especialidade em Contabilidade  
Professora Adjunta do  
Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A IAS 36 – IMPARIDADE DE ACTIVOS: IMPACTO, PROBLEMAS E VALORIZAÇÃO**

**Tipificación:** Comunicaciones de experiencias profesionales

**RESUMO**

Ao nível contabilístico têm-se vindo a operar significativas mudanças, desde a adopção, pela União Europeia, das normas internacionais de relato financeiro emitidas pelo IASB, como as alterações decorrentes da futura utilização das normas previstas no Sistema de Normalização Contabilística (SNC). A imparidade de activos constitui-se, assim, como um dos aspectos inovadores no normativo contabilístico português, sobretudo se atendermos ao grupo de empresas que não adoptam, ainda, as IAS / IFRS.

É com este pano de fundo que entendemos a imparidade de activos e os seus reflexos na contabilidade das empresas, como um aspecto importante a ter em consideração pelos responsáveis contabilísticos, a qual pode também vir a repercutir-se na tomada de decisão.

A IAS 36 – Imparidade de Activos é a Norma do IASB (International Accounting Standards Board) que prescreve os procedimentos que uma entidade aplica para assegurar que os seus activos são escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável.

Em Portugal, os normativos que regulam a matéria da imparidade são o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e Directrizes Contabilísticas (DC), bem como a NCRF 12 – Imparidade de activos, quando aprovada.

Com este ‘paper’ pretendemos argumentar acerca da importância e papel da imparidade de activos na contabilidade; analisar as perdas por imparidade dos activos e os seus reflexos na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras; discutir em que medida uma empresa pode melhorar o seu processo de tomada de decisão com a elaboração de informação contabilística produzida em obediência às normas IASB, em particular no que diz respeito à temática da imparidade.

## 1. Introdução

Ao nível contabilístico têm-se vindo a operar significativas mudanças, desde a adopção, pela União Europeia, das normas internacionais de relato financeiro emitidas pelo IASB, como as alterações decorrentes da futura utilização das normas previstas no Sistema de Normalização Contabilística (SNC). A imparidade de activos constitui-se, assim, como um dos aspectos inovadores no normativo contabilístico português, sobretudo se atendermos ao grupo de empresas que não adoptam, ainda, as IAS / IFRS.

É com este pano de fundo que entendemos a imparidade de activos e os seus reflexos na contabilidade das empresas, como um aspecto importante a ter em consideração pelos responsáveis contabilísticos, a qual pode também vir a repercutir-se na tomada de decisão.

A IAS 36 – Imparidade de Activos é a Norma do IASB (International Accounting Standards Board) que prescreve os procedimentos que uma entidade aplica para assegurar que os seus activos são escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável.

Em Portugal, os normativos que regulam a matéria da imparidade são o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e Directrizes Contabilísticas (DC), bem como a NCRF 12 – Imparidade de activos, quando aprovada.

Com este ‘paper’ pretendemos argumentar acerca da importância e papel da imparidade de activos na contabilidade; analisar as perdas por imparidade dos activos e os seus reflexos na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras; discutir em que medida uma empresa pode melhorar o seu processo de tomada de decisão com a elaboração de informação contabilística produzida em obediência às normas IASB, em particular no que diz respeito à temática da imparidade.

### 1. Imparidade de Activos

#### 2.1 Objectivos, âmbito e definição

Antigamente a noção de activo estava relacionada com o conceito de património, o que implicava que para ser considerado como tal tinha de ser propriedade da empresa. Hoje em dia, segundo o IASB, um activo é um ‘recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que para a mesma fluam benefícios económicos futuros’.

Segundo o FASB, no seu *Statement Financial Accounting Concepts – SFAC nº 6*, um activo representa o benefício económico futuro provável obtido ou controlado por uma dada entidade como consequência de transacções ou eventos passados. Como características essenciais apresenta:

- A incorporação de benefício futuro provável, isto é, a capacidade de (isoladamente ou em conjunto) contribuir directa ou indirectamente para a geração de fluxos de caixa futuros;
- Ter o controlo e o acesso ao bem; e
- Ser resultante de transacção ou evento passado.

Apesar da unanimidade quanto à necessidade do retorno futuro dos investimentos da entidade, a sua mensuração não é ponto pacífico na literatura contabilística. Para Hendriksen e Breda (1999), mensurar é atribuir uma quantidade numérica a uma característica ou atributo de algum objecto, como um activo, ou de uma actividade, como a produção. O objectivo da mensuração é escolher medidas para orientar os objectivos na

divulgação financeira decorrentes da estrutura da contabilidade. Os critérios de mensuração são geralmente classificados em dois grandes grupos: valores de entrada e valores de saída.

Como valores de entrada apontam-se: custo histórico, custo corrente, custo corrente corrigido, custo futuro de entrada descontado e custo de reposição. Para os valores de saída, como principais critérios evidenciam-se: valor realizável líquido, equivalente corrente de caixa, valores de liquidação e valores descontados de fluxos de caixa futuros.

A decisão quanto ao critério de mensuração a utilizar pela organização, tem por objectivo que este evidencie da melhor forma possível o benefício gerado pelo activo.

Pese embora os critérios na escolha do método de mensuração, verifica-se que nem sempre os activos estão de acordo com seu real valor. Daí que surjam instrumentos como: correcção monetária, reavaliação e a imparidade<sup>32</sup>, que representa uma redução do valor recuperável do activo [DeFond (2002:30); Silva *et al* (2006:2)]. Existe imparidade quando o activo deixa de proporcionar benefícios económicos futuros, total ou parcialmente. A imparidade pode ocorrer ao nível de um activo individual, de um conjunto de activos ou do 'goodwill' (Rodrigues, 2005:278).

A imparidade é, por isso, o instrumento utilizado para adequar o activo à sua capacidade real de retorno económico. A imparidade é aplicada a activos fixos (activo imobilizado), activos de vida útil indefinida, 'goodwill', activos disponíveis para venda, investimentos e em operações descontinuadas.

As normas que regulam esta matéria são, de acordo com o IASB, a 'IAS 36 - Impairment of Assets' e, segundo o FASB, o 'SFAS 144 - Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets'.

O nosso estudo sobre a imparidade de activos, reflecte uma pesquisa apurada de bibliografia sobre o tema; contudo, damos um especial enfoque às regras contidas na IAS (International Accounting Standards) nº 36, pelo facto de ser este o normativo utilizado em Portugal, conforme determina o Regulamento nº 1606/2002, de 19 de Julho, do Parlamento Europeu e do Conselho<sup>33</sup>, e legislação posterior, e também pelo facto da proposta de 'Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) nº 12' seguir de perto as normas do IASB.

## 2.2 Principais aspectos da IAS 36 – Imparidade de Activos

A IAS 36 – Imparidade de Activos (2004), tem como objectivo prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar para se assegurar que os seus activos estão registados por uma quantia tal que não seja superior à sua quantia recuperável (Costa e Alves, 2005:781). Está aqui subjacente a aplicação do princípio contabilístico da prudência.

A aplicação da IAS 36 recai essencialmente sobre os activos fixos tangíveis e intangíveis, ou seja, imobilizado corpóreo e incorpóreo, com excepção de aspectos que sejam contemplados numa IAS específica, tais como: existências (IAS 2); contratos de construção (IAS 11); impostos diferidos (IAS 12); benefícios de reforma (IAS 19); instrumentos Financeiros (IAS 39); Investimentos em propriedades (IAS 40); activos

---

<sup>32</sup> *Impairment*, em inglês.

<sup>33</sup> Os grupos económicos têm desde 2005 de prestar contas de acordo com as IAS / IFRS do IASB adoptadas na União Europeia.

biológicos relacionados com a actividade agrícola (IAS 41); alguns activos relacionados com a actividade seguradora (IFRS 4); e activos não correntes classificados como disponíveis para venda (IFRS 5).

### 2.2.1 Indicadores de Imparidade

Segundo Rodrigues (2005:270) existe uma perda por imparidade quando o valor contabilístico do activo excede o seu valor recuperável.

Exemplo:

Quadro I

IMPARIDADE DE ACTIVOS			
Custo	1.000	Custo	1.000
Amortizações acumuladas	<u>400</u>	Amortizações acumuladas	<u>400</u>
Valor contabilístico	<u>600</u>	Valor contabilístico	<u>600</u>
Valor recuperável	<u>900</u>	Valor recuperável	<u>400</u>
O activo não está em imparidade		O activo está em imparidade	
		Reduzir o valor contabilístico	

Fonte: elaboração própria

O valor recuperável de um activo é o maior dos seguintes valores: (1) valor realizável líquido; (2) valor de uso.

Exemplo:

Quadro II

IMPARIDADE DE ACTIVOS				
			Situação 1	Situação 2
Custo	1.000	Custo	1.000	1.000
Amortizações acumuladas	<u>400</u>	Amortizações acumuladas	<u>400</u>	<u>400</u>
Valor contabilístico	<u>600</u>	Valor contabilístico	<u>600</u>	<u>600</u>
Valor realizável líquido	700	Valor realizável líquido	200	200
Valor de uso	<u>900</u>	Valor de uso	<u>500</u>	<u>100</u>
Valor recuperável	<u>900</u>	Valor recuperável	<u>500</u>	<u>200</u>
O activo não está em imparidade		O activo está em imparidade (nas duas situações)		

Fonte: elaboração própria

O **valor realizável líquido** é o valor que se obtém com a venda do bem e corresponde à diferença entre o preço de mercado do activo e os custos com a alienação. O valor realizável líquido poderá ser objectivamente determinado quando exista um acordo de venda numa transacção entre partes independentes, ou se o activo é negociado num mercado activo. Se estas condições não se verificarem, o valor realizável líquido deve

estimar-se tendo por base a melhor informação disponível, considerando transacções recentes de activos semelhantes.

O **valor de uso**, segundo a IAS 36, é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera venham a provir de um activo ou de uma unidade geradora de caixa<sup>34</sup>. A sua determinação envolve julgamento e complexidade.

A estimativa do valor de uso de um activo envolve: (1) a estimativa das entradas e saídas de caixa futuras, em consequência do uso continuado do activo e da sua alienação no final; e (2) a aplicação de uma taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros (Rodrigues:2005; Cairns:2003).

A estimativa dos fluxos de caixa futuros deve assentar nas seguintes bases:

- i. As projecções de fluxos de caixa esperados em pressupostos razoáveis e suportáveis, que representem a melhor estimativa dos gestores relativamente às condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do bem. Deve ser dada maior ponderação a evidências externas.
- ii. As projecções de fluxos de caixa devem ser suportadas em orçamentos e previsões aprovados pelos gestores, e cobrir um período máximo de cinco anos, a menos que se possa justificar a utilização de um período mais longo.
- iii. As projecções de fluxos de caixa para além do período coberto pelos mais recentes orçamentos e previsões, devem ser estimados por extrapolação das projecções baseadas nos orçamentos e previsões, pelo uso de uma taxa de crescimento constante ou decrescente para os anos subsequentes, a menos que se justifique uma taxa de crescimento crescente, a qual não deve exceder a taxa média de crescimento a longo prazo para os produtos, indústrias, ou países nos quais a empresa opera, ou para o mercado no qual o activo é usado, a menos que se possa justificar o uso de uma taxa mais elevada.

Para o cálculo do valor de uso, uma entidade deve ter em consideração os seguintes elementos (Rodrigues:2005;Husmann & Schmidt:2008):

- a) Estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo;
- b) Expectativas sobre possíveis variações no valor ou no horizonte temporal desses futuros fluxos de caixa;
- c) O valor temporal do dinheiro, representado pela taxa de juro de mercado para activos sem risco;
- d) O valor atribuído à incerteza inerente do activo; e
- e) Outros factores, como sejam, a falta de liquidez, que o mercado reflectirá na avaliação dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.

### **2.2.2 Testes de imparidade**

Conforme argumentam Husmann & Schmidt (2008:51), os testes de imparidade dos activos devem ser efectuados anualmente para certos tipos de activos, ou apenas quando sejam evidenciados indicadores de imparidade, para os restantes activos.

Os activos que, obrigatoriamente, têm de estar sujeitos a testes anuais de imparidade são os seguintes:

- i. Activos intangíveis com vida útil indefinida;

---

<sup>34</sup> *Cash-generating unit*, em inglês.

- ii. Activos intangíveis ainda não disponíveis para uso (em curso); e
- iii. 'goodwill' adquirido numa concentração de actividades empresariais.

Os demais activos estão sujeitos a testes de imparidade, apenas quando existirem indicações de imparidade. Por conseguinte, em cada relato, deve ser verificado se existe alguma indicação de que um activo possa estar em imparidade. No caso de se verificarem algumas indicações nesse sentido, a entidade deve estimar o valor recuperável do activo.

A IAS 36 considera que na apreciação de indicadores de imparidade de um activo, a entidade deve, no mínimo, considerar os seguintes [Ernest & Young(2007:1); Husmann & Schmidt (2008:52)]:

Gráfico I

## Indicadores de Imparidade

<b>Externos</b>	<b>Internos</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Diminuição do valor de mercado.</li> <li>• Alterações no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal.</li> <li>• Aumento das taxas de juro.</li> <li>• Activos líquidos superiores à capitalização bolsista .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obsolescência ou danos físicos.</li> <li>• Alterações no uso do activo.</li> <li>• Custo superior ao custo orçamentado.</li> <li>• Fluxos de caixa inferiores ao orçamento.</li> <li>• Cálculos anteriores.</li> </ul>

Fonte: elaboração própria

Em termos práticos, pode dizer-se que as **fontes externas** de informação significam que Cairns (2003); Silva *et al* (2006):

- a. Durante o período, o valor de mercado de um activo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.
- b. Ocorreram, durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o activo está dedicado.
- c. As taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afectarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do activo.
- d. A quantia escriturada dos activos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado.

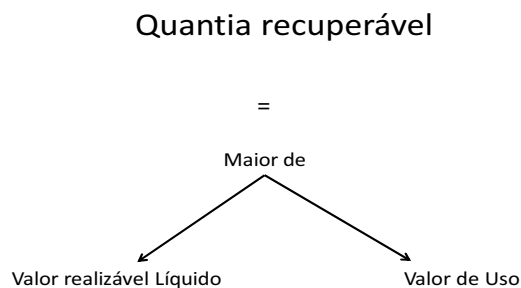
Por seu lado, as **fontes internas** de informação denotam que:

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

Existem indicadores de que o activo pode estar em imparidade? Neste caso, recorrer a indicadores internos e externos de imparidade, como se indica:

1. Se o montante recuperável for superior à quantia escriturada: utilizar o maior de dois: do valor realizável líquido ou do valor de uso do bem;
2. Se a estimativa da quantia recuperável for inferior à quantia escriturada, reduzir a quantia escriturada, para o montante recuperável. Isto é:

Gráfico II



Fonte: elaboração própria

### 2.2.3 Mensuração da quantia recuperável (preço de venda líquido versus valor de uso)

Seguindo o raciocínio anterior podem dar-se os seguintes exemplos:

Quadro III



IMPARIDADE DE ACTIVOS		
Custo		1.000
Amortizações acumuladas		<u>400</u>
Valor contabilístico		600
Valor de venda líquido	200	
Valor de uso	500	
Valor recuperável	500	
Perda por imparidade		<u>100</u>
Quantia escriturada após revisão		500

Fonte: elaboração própria

Quadro IV

IMPARIDADE DE ACTIVOS		
Custo		1.000
Amortizações acumuladas		<u>400</u>
Valor contabilístico		600
Valor de venda líquido	200	
Valor de uso	100	
Valor recuperável	200	
Perda por imparidade		<u>400</u>
Quantia escriturada após revisão		200

Fonte: elaboração própria

#### 2.2.4 Reconhecimento e mensuração de uma perda de imparidade

De acordo com a IAS 36, se e somente se, a quantia recuperável de um activo for inferior ao seu valor líquido contabilístico, a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Essa redução é uma perda por imparidade do activo.

Uma perda por imparidade de um activo deve ser reconhecida imediatamente como um gasto, salvo se o activo estiver contabilizado por um valor reavaliado de acordo com outra IAS, como a IAS 16, por exemplo. Uma perda por imparidade de um activo reavaliado deve ser tratada como uma redução da reavaliação de acordo com essa outra IAS.

Depois de se ter reconhecido uma perda por imparidade de um activo, o encargo com depreciações desse activo deve ser ajustado nos períodos futuros, em função do valor contabilístico revisto, considerando o valor residual, se existir, numa base sistemática ao longo da restante vida útil do activo.

#### 2.2.5 Unidades geradoras de caixa

Conforme refere a Ernest & Young (2007), o teste de imparidade deve, sempre que possível, ser efectuado para activos individuais. Porém, se tal não for possível, a IAS 36 exige que a empresa determine a quantia recuperável para a unidade geradora de dinheiro a que o activo pertence, sendo que tal unidade é o mais pequeno grupo

identificável de activos que gera influxos de dinheiro de uso continuado, que sejam fortemente independentes dos influxos de dinheiro de outros activos ou grupos de activos.

As unidades geradoras de dinheiro (ou de caixa) devem ser identificadas de forma consistente de período para período, para o mesmo activo ou grupos de activos, a não ser que uma alteração seja justificada.

O valor recuperável de uma unidade geradora de caixa é o mais alto entre o valor líquido de realização da unidade geradora de dinheiro e o seu valor de uso e deve ser determinado de forma semelhante à dos activos individuais.

### **2.2.6 Goodwill**

Segundo Costa e Alves (2005:719), existe 'goodwill' positivo quando o valor de transacção (custo de aquisição) for superior ao justo valor dos activos e dos passivos identificáveis que foram adquiridos/assumidos à data da transacção. O 'goodwill' positivo é considerado o mais incorpóreo dos activos incorpóreos, apenas podendo ser identificado com a empresa no seu todo.

O 'goodwill' adquirido numa concentração de actividades 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.

Quando o 'goodwill' estiver relacionado com uma unidade geradora de caixa, mas não tenha sido imputado a essa unidade, a unidade deve ser testada quanto à imparidade sempre que exista uma indicação de que possa estar com imparidade.

Quando o 'goodwill' tenha sido imputado a uma unidade geradora de caixa, essa unidade terá de ser testada anualmente quanto a imparidade, e sempre que exista uma indicação de que possa estar com imparidade.

Rodrigues (2005:272) advoga que o teste de imparidade pode ser efectuado a qualquer momento durante o exercício, desde que o teste seja efectuado todos os anos no mesmo momento.

O teste de imparidade de diferentes unidades geradoras de caixa pode ser efectuado em momentos diferentes. Porém, se uma parte ou a totalidade do 'goodwill' adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o ano económico tiver sido imputada a uma unidade geradora de caixa, essa unidade terá de ser testada quanto a imparidade antes do final do exercício.

### **2.2.7 Reversão de uma perda de imparidade**

Conforme a IAS 36, se à data de cada relato existir algum indicador de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o 'goodwill', possa já não existir ou tenha diminuído, a entidade deve estimar o seu novo valor recuperável e proceder aos respectivos ajustamentos.

Assim, a contabilização a efectuar será:

- i. Se o activo não tiver sido reavaliado, reconhecer como rendimento nas demonstrações financeiras desse exercício;
- ii. Se o activo tiver sido reavaliado, creditar a conta 'Reservas de Reavaliação'.

As amortizações devem ser ajustadas de novo, ao longo da vida útil, em função do novo valor recuperável.

O aumento do valor de um activo, que não o 'goodwill', atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade, não deve exceder o anterior valor contabilístico, líquido de amortizações ou depreciações, se não tivesse havido redução do valor contabilístico do activo em anos anteriores (Ernest & Young, 2004:4).

A reversão de perdas por imparidade de activos, que não 'goodwill', deve ser reconhecida imediatamente nos resultados, salvo se o activo tiver sido reavaliado segundo outra Norma (por exemplo, o modelo do justo valor usado na IAS 16, na mensuração de imobilizações corpóreas). Em tal caso, a reversão da perda por imparidade deve ser tratada como um acréscimo da revalorização, tal como estipula essa Norma.

A reversão de perdas por imparidade de unidades geradoras de caixa deve ser imputada aos activos da unidade, excepto para o 'goodwill', numa base *pro rata* em relação ao valor contabilístico desses activos. A imputação em causa não pode originar um aumento do valor contabilístico do activo acima do mais baixo entre: (1) o seu valor recuperável; e (2) o valor contabilístico que seria determinado se nenhuma perda tivesse sido reconhecida em períodos anteriores [Rodrigues, 2005:278; Ernest & Young, 2004:4].

Refira-se, que a reversão da imparidade apenas é permitida na IAS 36 sendo proibida para fins de US GAAP. O FASB não permite a reversão da imparidade, afastando-se, por conseguinte, das regras do IASB.

A IAS 36 proíbe o reconhecimento da reversão de perdas por imparidade do 'goodwill'. É que a reversão do 'goodwill' se deve a 'goodwill' gerado internamente, o qual não pode ser reconhecido.

### 2.2.8 Divulgações

A IAS 36 exige as seguintes divulgações:

- a. Perdas por imparidade reconhecidas na Demonstração dos resultados durante o período e as rubricas de gastos em que essas perdas foram registadas;
- b. Reversões de perdas por imparidade reconhecidas na Demonstração dos resultados durante o período e as rubricas da Demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade foram revertidas;
- c. Perdas por imparidade em activos revalorizados que tenham sido reconhecidas directamente no capital próprio;
- d. Reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados que tenham sido reconhecidas directamente no capital próprio.

Se a entidade relatar a informação por segmentos de acordo com a IAS 14 - Relato por Segmentos, deve divulgar o seguinte para cada segmento relatável com base no formato de relato primário de uma entidade:

- a. A quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados e directamente no capital próprio durante o período;
- b. A quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados e directamente no capital próprio durante o período.

Se os valores das perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas forem relevantes, deve-se divulgar:

- i. Os eventos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda por imparidade;
- ii. Os valores das perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas;
- iii. Para um activo individual: a natureza do activo e se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a IAS 14, o segmento relatável ao qual o activo pertence, com base no formato de relato primário;
- iv. Para uma unidade geradora de caixa: descrição da unidade geradora de caixa, valor da perda por imparidade reconhecida ou revertida por classe de activos e, se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a IAS 14, por segmento relatável com base no formato de relato primário da entidade; e se a agregação de activos relativa à identificação da unidade geradora de caixa se alterou, deve-se descrever a forma actual e a anterior de se proceder a essa agregação e os motivos da alteração;
- v. Se o valor recuperável do activo é o seu valor líquido de realização ou o seu valor de uso;
- vi. Se o valor recuperável é o valor de uso, a base usada para determinar o justo valor menos os custos de vender;
- vii. Se o valor recuperável for o valor de uso, a taxa de desconto usada na estimativa corrente e anterior do valor de uso.

### **2.2.9 Futuros Desenvolvimentos**

A IAS 36 revista traz consigo muitas mudanças na prática e nas vias com que as entidades têm de lidar relativamente à imparidade de activos.

Tanto as entidades que já usavam as IFRS como as que as vão usar pela primeira vez, deverão avaliar cuidadosamente o impacto da IAS 36, a fim de evitar quaisquer surpresas desagradáveis quando tiverem de a adoptar. O rigor e a extensão dos testes de imparidade podem muito bem resultar na necessidade de se recorrer a peritos independentes para lhes assistir com as necessárias avaliações. O planeamento de adopção da IAS 36 revista requer um conjunto de acções chaves que as entidades não devem descurar.

## **3. O referencial contabilístico português**

### **3.1 A imparidade à luz do Plano Oficial de Contabilidade (POC)**

Verificam-se algumas diferenças entre as normas do IASB e o referencial contabilístico português, que passamos a evidenciar.

- i. Com efeito, a IAS 36 exige que, anualmente, se façam testes de imparidade de activos intangíveis com vida útil indefinida, de activos intangíveis ainda não disponíveis para uso (em curso) e do 'goodwill'. Nos restantes activos, deve-se avaliar à data de cada relato, se existem indícios de imparidade dos activos. Se existirem evidências, deve-se estimar o valor recuperável do activo, para se aferir da existência de imparidade ou não de activos.

Segundo o POC (Plano Oficial de Contabilidade), no seu ponto 5.4.4, há necessidade de se avaliar se existe imparidade do imobilizado corpóreo e incorpóreo. Contudo, não apresentam os indicadores da imparidade. Por seu lado, a DC (Directriz Contabilística nº 7), indica que o teste de recuperação deve ser efectuado anualmente. Também a DC nº 16 refere que a reavaliação dos imobilizados tangíveis deve ter em consideração o poder aquisitivo da moeda e/ou o justo valor, tal como definido na DC nº 13.

- ii. Quanto ao valor recuperável de um activo individual, a IAS 36 preconiza que se não for possível estimar a quantia recuperável de um activo individual, deve-se determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa a que esse activo pertence. Tanto o POC como as DC são omissos nesse campo.
- iii. A IAS 36 fornece informações pormenorizadas sobre o cálculo do valor de uso. O POC não contém qualquer disposição sobre o assunto.
- iv. No que respeita à reversão de imparidade, a IAS 36 requer uma série de condições, sendo o POC e as DC omissas quanto a essa matéria.
- v. Quanto a divulgações, a IAS 36 exige a divulgação das perdas por imparidade, bem como das suas reversões, com a indicação dos valores envolvidos, eventos e circunstâncias que estiveram na sua origem e outras informações. O POC e as DC não requerem esta divulgação.

Nas disposições do POC, encontram-se previstas amortizações extraordinárias, que se destinam a reflectir as diferenças permanentes entre a quantia recuperável de um activo e o valor pelo qual este se encontra registado. Nada mais é adiantado sobre os indicadores dessa situação ou sobre a forma de apuramento dessa quantia recuperável de modo objectivo e verificável.

Perante esta dificuldade, tem de se recorrer, de forma supletiva, às disposições da IAS 36 – Imparidade de activos, nos aspectos que não se encontram previstos no normativo nacional. Em relação aos indicadores, teremos de nos socorrer dos já mencionados anteriormente, isto é, aos que têm origem externa e aos de origem interna e que foram explicitados no ponto 2.2.1.

### **3.2 A Imparidade de activos no âmbito do SNC – Sistema de Normalização Contabilística**

Dentro dos objectivos preconizados no Sistema de Normalização Contabilística, segundo Guimarães (2007), encontra-se a aproximação ao modelo IASB adoptado na União Europeia, satisfazer as diferentes exigências de relato financeiro, permitir a intercomunicabilidade horizontal e vertical e flexibilizar actualizações.

No documento intitulado ‘Modelos de Demonstrações Financeiras – Observações e ligação às NCRF’ disponível no ‘site’ da Comissão de Normalização Contabilística<sup>35</sup>, constam várias referências ao conceito de imparidade, nomeadamente nas seguintes rubricas:

Quadro V

<b>Rubrica</b>	<b>Referência à Imparidade</b>
Activos Fixos Tangíveis	As quantias são líquidas de depreciações e de perdas por imparidade acumuladas
Trespasse (Goodwill)	Tratamento contabilístico previsto, entre outras normas, na NCRF 12
Activos intangíveis	As quantias são líquidas de depreciações e de perdas por imparidade acumuladas
Activos não correntes detidos para venda	As quantias são líquidas de depreciações e de perdas por imparidade acumuladas
Clientes	As quantias são líquidas de perdas por imparidade acumuladas
Imparidade de Dívidas a Receber (Perdas / Reversões)	Inclui variações líquidas ocorridas no período referentes às estimativas de perdas e suas reversões por imparidades
Imparidade de activos não depreciáveis / amortizáveis (Perdas / Reversões)	Inclui variações líquidas ocorridas no período referentes às estimativas de perdas e suas reversões por imparidades
Imparidade de activos depreciáveis / amortizáveis (Perdas / Reversões)	Inclui variações líquidas ocorridas no período referentes às estimativas de perdas e suas reversões por imparidades

Fonte: elaboração própria

### 3.3 A NCRF 12 – Imparidade de Activos

Na introdução à Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) nº 12 – Imparidade de Activos, consta que a mesma tem por base a Norma Internacional de Contabilidade, IAS 36 – Imparidade de Activos, adoptada pelo Regulamento (CE) nº 2236/2004, da Comissão, de 29 de Dezembro. Como desenvolvemos os principais aspectos da IAS 36 e devido à semelhança entre as normas, não se nos afigura necessário abordá-los de novo. Aparentemente, não se verificam significativas diferenças entre as normas do IASB e o referencial contabilístico português relativamente às perdas por imparidade. Porém, como o ponto 5.4.4 do POC não tem tido aplicação prática, na conversão de contas, deve analisar-se o cadastro do imobilizado corpóreo, para se identificarem bens com valor contabilístico significativo, que já não se qualifiquem como activo.

## 4. Conclusões

<sup>35</sup> [http://www.enc.minfinancas.pt/SNC\\_projecto/SNC\\_MDF\\_observacoes.pdf](http://www.enc.minfinancas.pt/SNC_projecto/SNC_MDF_observacoes.pdf)

A IAS 36 vem contribuir para uma maior clarificação sobre o reconhecimento do valor recuperável - valor realizável e valor de uso, sobre a forma sistemática de se analisar periodicamente este valor, bem como o cálculo das perdas de imparidade e da possibilidade de reversão dessa perda.

Por seu lado, o POC prevê a possibilidade de se realizarem amortizações extraordinárias, quando, à data do balanço, o valor dos activos imobilizados corpóreos e incorpóreos tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, e se a diferença for considerada permanente. Esta amortização deverá ser anulada, se a situação se inverter. Em relação a estas situações, o POC é pouco esclarecedor.

A reversão determinada pela IAS 36, ao invés do SFAS nº 144, retrata melhor o retorno dos activos, pois permite adequar os registos contabilísticos do activo ao seu real valor económico para a entidade.

A IAS 36 é uma Norma de difícil aplicação devido à complexidade que envolve o cálculo do valor de uso dos activos. Outros problemas poderão surgir, como a frequência com que o montante recuperável deve ser mensurado, a determinação da taxa apropriada de desconto ou a segurança de que o montante recuperável e o valor contabilístico são sempre comparados em relação ao mesmo activo ou unidade geradora de caixa, entre outros.

Para que as demonstrações financeiras de uma entidade reflectam uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e dos fluxos de caixa, os contabilistas têm necessariamente de conceder a devida atenção às perdas por imparidade, conforme se expôs anteriormente.

## 5. Bibliografia

- AAA Financial Accounting Standards Committee (2001). Equity Valuation Models and Measuring Goodwill Impairment. *Accounting Horizons*, Volume 15, Issue 2, pp. 161 – 170.
- Accounting Standards Board, ASB (1999): *Statement of Principles for Financial Reporting*, Londres.
- Adam, Alexandre (2008). *Handbook of Asset and Liability Management: From Models to Optimal Return Strategies*. The Wiley Finance Series.
- Alciatore M.; Easton P.; Spear N. (2000). Accounting for the impairment of long-lived assets: Evidence from the petroleum industry. *Journal of Accounting and Economics*, Volume 29, Number 2, April 2000, pp. 151-172(22).
- Atieh, Sulayman H. (2005). The new rules of accounting for goodwill and their impact on financial reporting. *J. for International Business and Entrepreneurship Development*, Volume 1, Number 1, 27 September 2005, pp. 58-62(5). Inderscience Publishers.
- Barry J. Epstein, Ralph Nach, & Steven M. Bragg (2007). *Wiley GAAP 2008: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles (Wiley Gaap)*. (Paperback - Oct 5, 2007).
- Benjamin S. Neuhausen & Rosemary Schlank (2005). *CCH Accounting for Business Combinations, Goodwill, and Other Intangible Assets, 2006*. (Paperback - Oct 2005).
- Benjamin S. Neuhausen, Rosemary Schlank, & Ronald G. Pippin (2007). *CCH Accounting for Business Combinations, Goodwill, and Other Intangible Assets*. (Paperback - Oct 26, 2007).
- Bounfour, A. (2003). The Management of Intangibles: The Organisations Most Valuable Assets. *Routledge Advances in Management & Business Studies*. (Library Binding - Mar 21, 2003).
- Brian W. Mayhew, Jeffrey W. Schatzberg & Galen R. Sevcik (2001). The Effect of Accounting Uncertainty and Auditor Reputation on Auditor Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Volume: 20, Issue: 2, pp. 49 – 70.
- Busacca, Giuseppe A. & Maccarrone, Paolo (2007). IFRSs and accounting for intangible assets: the Telecom Italia case. *Journal of Intellectual Capital*; Volume: 8 Issue: 2; 2007 Research paper.
- Byline, Martin Olde (2007). Impairment of assets. The Australian Accounting Standards Board (AASB). *Australasian Business Intelligence*, 3/30/07.
- Carmen Avilés Palacios (coord.) (2008). *Las NIC y su influencia en la reforma contable*. Universidad Rey Juan Carlos, Servicio de Publicaciones.
- Costa, C. Baptista da & Alves, G. Correia (2007). *Contabilidade Financeira*. 6ª Edição. Rei dos Livros.
- Covalleski, M.A., Dirsmith, M.W. / Rittenberg, L. (2003). Jurisdictional disputes over professional work: the institutionalization of the global knowledge expert. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (4), p.323-355, May 2003.
- Davies, M., Paterson, R. & Wilson, A. (1997): UK GAAP – *Generally Accepted Accounting Practice in the United Kingdom*, Ernst & Young, Macmillan, Londres.
- Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro.
- CNC (1992). Directriz Contabilística nº 7, de 6 de Maio.
- CNC (1993). Directriz Contabilística nº 13, de 7 de Julho.
- CNC (1993). Directriz Contabilística nº 16, de 7 de Julho.
- CNC (2007). Projecto de Novo Modelo Contabilístico (SNC).



- Edward J. Riedl (2004). An Examination of Long-Lived Asset Impairments. *The Accounting Review*, Volume: 79, Issue: 3, pp. 823 – 852.
- Ernest & Young (2004). IAS 36 - Impairment of Assets: Impact, Issues and Valuation. <http://www.ey.com/global/content.nsf/US/AABS - Assurance - Articles - TC Webcast IAS 36 Impairment of Assets> (Julho 2008).
- Ernest & Young (2007). IAS 36 Impairment Testing: Practical Issues. <http://www.ey.com/global/content.nsf/US/AABS> (Julho 2008).
- FASB (1985). *Statement Financial Accounting Concepts* – SFAC nº 6.
- Fastoso, Fernando & Whitelock, Jeryl (2007). International advertising strategy: the standardisation question in manager studies: Patterns in four decades of past research and directions for future knowledge advancement. *International Marketing Review*; Volume: 24 Issue: 5; 2007 Literature review.
- Fernandes, Gastambide (2007). A Versão Portuguesa das Normas Internacionais de Relato Financeiro. *Revisores e Auditores*, Jan/Mar 2007, pp. 28-35.
- Gerald H. Lander & Alan Reinstein (2003). Models do measure goodwill impairment. *International Advances in Economic Research Journal*. Springer Netherlands, Volume 9, nº 3, August 2003, pp. 227-232.
- Gottfried, Max (2002). Impairment of long-lived assets: recognition, measurement and disclosure. *The CPA Journal on line*.
- Graeme Wines, Ron Dagwell & Carolyn Windsor (2007). [Implications of the IFRS goodwill accounting treatment](#). *Managerial Auditing Journal*; Volume: 22 Issue: 9; 2007.
- Guimarães, J. F. Cunha (2003). Um Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional. *Revista TOC* n.º 38, Maio de 2003, pp. 38-40.
- Guimarães, J. F. Cunha (2007). 30 Anos de Normalização Contabilística em Portugal. *Revista TOC* n.º 84; Março de 2007, pp. 46-51.
- Hake, Eric R. (2004). Appearance of Impairment: Veblen and Goodwill-Financed Mergers, *The Journal of Economic Issues*, Volume 38, 2004.
- Hendriksen, Eldon S., Breda, Michael F. Van (1999), “Accounting Theory”, Irwin, Fifth Edition; 906 pág.s.
- Hernández Fernández, Joaquín (2005). El registro del inmovilizado material en las instituciones europeas: implicaciones contables. *Presupuesto y Gasto Público*, 40-2005, pp. 203/218.
- Hervé Stolowy & Anne Jeny-Cazavan (2001). [International accounting disharmony: the case of intangibles](#). *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; Volume: 14 Issue: 4.
- Herz, Robert H. (2001). Equity Valuation Models and Measuring Goodwill Impairment. *Accounting Horizons*, July 2001.
- Husmann, S. & Schmidt, M. (2008). The discount rate: a note on IAS 36. *Accounting in Europe*, Vol. 5, nº 1, pp. 49-62.
- IASB - International Accounting Standards Board (1989). *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, London.
- Indra Abeysekera (2007). Intellectual capital reporting between a developing and developed nation. *Journal of Intellectual Capital*; Volume: 8 Issue: 2.
- Jeffrey Cohen (2005). *Intangible Assets: Valuation and Economic Benefit*. Hardcover – Mar 24.
- John Dunckley (2000). Financial reporting standards: is market value for the existing use now obsolete? International valuation standards put into practice. *Journal of Property Investment & Finance*; Volume: 18 Issue: 2.

- Kieso, D. & Weygandt, J. (1998): *Intermediate Accounting*, Wiley, EUA.
- Kvaal, Erlend (2007). Discounting and the Treatment of Taxes in Impairment Reviews. *Journal of Business Finance & Accounting*, Volume 34, Numbers 5-6, June/July 2007, pp. 767-791(25).
- Lord, A.T. & Todd DeZoort, F. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society*, 26 (3), p.215-235.
- Mark L. DeFond (2002). Discussion of the Balance Sheet as an Earnings Management Constraint. *The Accounting Review*, Volume: 77, Issue: s-1, pp. 29 – 33.
- Mary E. Barth (2006). Including Estimates of the Future in Today's Financial Statements. *Accounting Horizons*, Volume: 20, Issue: 3, pp. 271 – 285.
- Mauro Bini & Chiara Della Bella (2007). [Determinants of market reactions to goodwill write-off after SFAS 142](#). *Managerial Finance*; Volume: 33 Issue: 11; 2007.
- Michael J. Mard, James R. Hitchner, & Steven D. Hyden (2007). *Valuation for Financial Reporting: Fair Value Measurements and Reporting, Intangible Assets, Goodwill and Impairment*. Hardcover - Sep 28, 2007.
- Morais, Ana Isabel e Lourenço, Isabel Costa (2005). *Aplicação das Normas do IASB em Portugal*. Publisher Team.
- Morais, Ana Isabel e Lourenço, Isabel Costa (2005). Normas Internacionais de Contabilidade: que Implicações na Apresentação das Demonstrações Financeiras? *Jornal de Contabilidade*, nº 342, Setembro de 2005, pp. 340-345.
- Nigel Finch (2006). Intangible Assets and Creative Impairment - An Analysis of Current Disclosure Practices by Top Australian Firms. <http://ssrn.com/abstract=934311> (Julho 2008).
- Nils E. Joachim Hoegh-Krohn & Kjell Henry Knivsfla (2004). Accounting for Intangible Assets in Scandinavia, the UK, the US, and by the IASC: Challenges and a Solution. *International Journal of Accounting*, Volume 35, Number 2, July 2000, pp. 243-265(23).
- Norma Internacional de Contabilidade nº 16 – Activos Fixos Tangíveis (2004). IASB - The International Accounting Standards Board.
- Norma Internacional de Contabilidade nº 27 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas (2004). IASB - The International Accounting Standards Board.
- Norma Internacional de Contabilidade nº 28 – Investimentos em Associadas (2004). IASB - The International Accounting Standards Board.
- Norma Internacional de Contabilidade nº 31 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos. (2004). IASB - The International Accounting Standards Board.
- Norma Internacional de Contabilidade nº 36 – Imparidade de Activos (2004). IASB - The International Accounting Standards Board.
- Nurnberg, Hugo & Sweeney, Jan (2007). Understanding Accounting for Business Combinations: An Instructional Resource. *Issues in Accounting Education - Teaching Notes*, Volume: 22, Issue: 2, pp. 20 – 36, Maio 2007.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2005). *Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS's)*.
- Patrizio Bianchi and Sandrine Labory (2004). *The Economic Importance of Intangible Assets*. (Hardcover - Aug 2004).
- Paul Munter (1993). Restructurings: How do they affect impairment of assets? *Journal of Corporate Accounting and Finance*, Volume 4, nº 3, pp. 339-344.
- Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro e alterado pelo Decreto-Lei 238/91, de 2 de Julho.

- Powell, Stephen (2003). Accounting for Intangible Assets: current requirements, key players and future directions. *European Accounting Review*, vol. 12, issue 4, pp. 797/811.
- Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.
- Regulamento (CE) N.º 1725/2003 da Comissão Europeia, de 21 de Setembro.
- Regulamento (CE) n.º 610/2007, da Comissão Europeia, de 1 de Junho.
- Reinstein, Alan & Gerald H. Lander (2004). Implementing the impairment of assets requirements of SFAS No. 144: An empirical analysis. *Managerial Auditing Journal*; Volume: 19 Issue: 3, pp-400-412.
- Richard Barker (2004). Reporting Financial Performance. *Accounting Horizons*, Volume 18, Issue: 2, pp. 157 – 172.
- Rodrigues, João (2005). *Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro*. Areas Editora.
- Sarah Sayce & Owen Connellan (2002). [From existing use to value in use: time for a paradigm shift?](#) *Property Management*; Volume: 20 Issue: 4; 2002.
- Seetharaman, A. *et al* (2006). [Managing impairment of goodwill](#). *Journal of Intellectual Capital*; Volume: 7 Issue: 3; 2006 Literature review.
- SFAS 144 – Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets.
- Srinivasan Ragothaman (2005). Asset impairments and writedowns: do we need any FASB rules? (Financial Accounting Standards Board). *South Dakota Business Review*. (Digital - Jul 28, 2005).
- Stephen H. Penman (2003). The Quality of Financial Statements: Perspectives from the Recent Stock Market Bubble. *Accounting Horizons*, Volume: 17, Issue: s-1, pp. 77 – 96.
- Stephen Powell (2003). Accounting for intangible assets: current requirements, key players and future directions. [European Accounting Review](#), Volume 12, Issue 4 2003, pages 797 – 811.
- Silva, Paula D. *et al* (2006). *Impairment de Ativos de Longa Duração: Comparação entre o SFAS 144 e o IAS 36*. 6.º Congresso da USP – Controladoria e Contabilidade.
- T Tollington & J Liu (1998). [When is an asset not an asset?](#) *Management Decision Journal*, Volume 36, Issue 5, pp-346-349.
- Thomas A. Ratcliffe & Paul Munter (2005). Practical guidance in implementing SFAS No. 121: noncurrent asset impairment. (Statement of Financial Accounting Standards). An article from: *The National Public Accountant* by (Digital - Jul 28, 2005).
- Veronique G. Frucot & Leland G. Jordan (2004). A & B Companies: Impairment of Goodwill. *Issues in Accounting Education*, Volume: 19, Issue: 3, pp. 369 – 376.
- Villacorta Hernández, Miguel A. (2005). Aplicación práctica del deterioro del valor de los activos (II). *Tecnica Contable*, Vol. 57, N.º 671, 2005, pags. 31-36.
- Villacorta Hernández, Miguel A. (2005). Aplicación práctica del deterioro del valor de los activos (III). *Tecnica Contable*, Vol. 57, N.º 672, 2005, pags. 26-32.
- Villacorta Hernández, Miguel A. (2007). Inclusión del deterioro de valor en el PGC 2008. *Observatorio contable y financiero*, Vol. 57, N.º 672, 2007, pags. 26-32.
- Widener, S.K (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. , *Accounting, Organizations and Society*, 32 (7), p.757-788, Oct 2007.
- Wong, Jilnaught & Wong Norman (2005). The Impact of Not Amortizing Intangible Assets on Valuation Multiples. *Pacific Accounting Review*; Volume 17 Issue 1; 2005 Research paper.

- Wyatt, Anne (2005). Accounting Recognition of Intangible Assets: Theory and Evidence on Economic Determinants. *The Accounting Review*, Volume 80, Issue 3, pp. 967 – 1003.