

NBC TSP 26 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa

Objetivo

1. O objetivo desta Norma é definir os procedimentos que uma entidade adota para determinar **se um ativo gerador de caixa sofreu redução ao valor recuperável e garantir que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas**. A Norma também especifica quando uma entidade deve reverter uma perda por redução ao valor recuperável e estabelece evidenciações.

Alcance

2. **A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis conforme o regime de competência deve aplicar esta Norma na contabilização para redução ao valor recuperável de ativos geradores de caixa, exceto:**
 - (a) Estoques (ver NBC TSP 12 – Estoques);
 - (b) Ativos oriundos de contratos de construção (ver NBC TSP 11 – Contratos de Construção);
 - (c) Ativos financeiros incluídos no escopo das NBC TSP 29 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;
 - (d) Propriedades para investimento mensuradas pelo método do valor justo (ver NBC TSP 16 – Propriedade para Investimento);
 - (e) Ativo Imobilizado gerador de caixa reavaliado (ver NBC TSP 17 – Ativo Imobilizado);
 - (f) Imposto diferido ativo (ver a norma internacional ou nacional relevante que trata imposto diferido ativo);
 - (g) Ativos oriundos de benefícios aos empregados (ver NBC TSP 25 – Benefícios a Empregados);
 - (h) Ativos intangíveis que são mensurados por montantes reavaliados (ver NBC TSP 31 – Ativos Intangíveis);
 - (i) Ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*);
 - (j) Os ativos biológicos relativos à atividade agrícola que são mensurados pelo valor justo menos custos de alienação (ver NBC TSP 27 – Ativo Biológico e Produto Agrícola);
 - (k) Custos de aquisição diferidos, e ativos intangíveis, oriundos dos direitos contratuais de um segurador sob contratos de seguro dentro do escopo da norma contábil internacional ou nacional relevante que trata de contratos de seguro;
 - (l) Ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para a venda e mensurados pelo menor montante entre o valor contábil e o valor líquido de venda de acordo com a norma contábil internacional ou nacional relevante que trata os ativos não circulantes mantidos para venda e operações descontinuadas;
 - (m) Outros ativos geradores de caixa para os quais as exigências para reconhecimento de perdas por redução ao valor recuperável estejam incluídas em outra Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público.
3. **Esta Norma é aplicável a todas as entidades do setor público, exceto as Empresas Estatais não dependentes.**
4. Empresas estatais estão definidas na NBC TSP 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

5. As empresas estatais aplicam a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos e assim não estão sujeitas as condições desta Norma. Entidades do setor público, com exceção destas empresas, que mantêm ativos não geradores de caixa conforme item 13, aplicam a NBC TSP 21 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa a tais ativos. As entidades do setor público, com exceção das empresas estatais, que mantêm ativos geradores de caixa aplicam as exigências desta Norma.
6. Esta Norma exclui de seu alcance os ativos intangíveis geradores de caixa que são regularmente reavaliados. Esta Norma inclui em seu alcance todos os outros ativos intangíveis geradores de caixas (por exemplo, aqueles mensurados pelo custo menos qualquer amortização acumulada).
7. Esta Norma exclui do seu alcance o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*). As entidades aplicam as exigências das normas contábeis internacionais ou nacionais relevantes que tratam da redução ao valor recuperável do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), da alocação do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) às unidades geradoras de caixa e do teste de recuperabilidade das unidades geradoras de caixa com o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).
8. Esta Norma não se aplica aos estoques e aos ativos geradores de caixa oriundos de contratos de construção, porque normas existentes aplicáveis a estes ativos contêm exigências de reconhecimento e mensuração desses ativos. Esta Norma não se aplica aos ativos de imposto diferido, ativos relativos a benefícios a empregados ou custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis oriundos dos direitos contratuais sob contratos de seguro. A redução ao valor recuperável de tais ativos é regulada nas normas contábeis internacionais ou nacionais relevantes. Além disso, esta Norma não se aplica aos ativos biológicos relativos à atividade agrícola que são mensurados ao valor justo menos despesas estimadas para vender e a ativos não circulantes (ou grupo de ativos) classificados como mantidos para a venda e mensurados pelo menor valor entre o valor contábil e o valor líquido de venda. A NBC TSP 27, que trata dos ativos biológicos relacionados à atividade agrícola, e as normas contábeis internacionais e nacionais relevantes, que tratam dos ativos não circulantes classificados como ativos mantidos para venda, possuem as exigências requeridas para se fazer a mensuração.
9. Esta Norma não se aplica a ativos financeiros que estejam incluídos no alcance da NBC TSP 28 – Instrumentos Financeiros: Apresentação. A redução ao valor recuperável de tais ativos é tratada na NBC TSP 29 – Instrumentos Financeiros – Reconhecimento e Mensuração.
10. Esta Norma não exige a aplicação do teste de recuperabilidade para propriedade para investimento que seja mensurada pelo valor justo de acordo com a NBC TSP 16. Sob o modelo de valor justo da NBC TSP 16, a propriedade para investimento deve ser mensurada pelo valor justo na data do balanço e qualquer perda por redução ao valor recuperável deve ser levada em consideração na sua avaliação.
11. Esta Norma não exige a aplicação do teste de recuperabilidade aos ativos geradores de caixa mensurados por valores reavaliados segundo o modelo de

reavaliação da NBC TSP 17. Segundo esse modelo de reavaliação, os ativos devem ser reavaliados com suficiente regularidade para garantir que estejam mensurados por valor que não seja materialmente diferente de seu valor justo na data do balanço e qualquer redução ao valor recuperável deve ser levada em consideração na sua avaliação.

12. Investimentos em:

- (a) entidades controladas, conforme a NBC TSP 6 – Demonstrações Consolidadas e Separadas;
- (b) coligadas, conforme a NBC TSP 7 – Investimento em Coligada e em Controlada; e
- (c) *joint ventures*, conforme NBC TSP 8 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*),

são ativos financeiros excluídos do alcance da NBC TSP 29. Quando tais investimentos são classificados como ativos geradores de caixa, são tratados nesta Norma. Quando tais investimentos são classificados como ativos não geradores de caixa, estes são tratados segundo a NBC TSP 21.

Definições

13. Os seguintes termos são usados nesta Norma:

***Unidade geradora de caixa* é o menor grupo identificável de ativos mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial que, por sua vez, produzirá entradas de caixa, que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou de grupos de ativos.**

***Valor em uso de ativo gerador de caixa* é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados pelo uso contínuo do ativo e de sua venda ao final de sua vida útil.**

Os termos definidos em outras NBC TSP são usados nesta Norma com o mesmo significado das outras Normas e reproduzidos no Glossário de Termos, publicado separadamente.

Ativos geradores de caixa

14. Ativos geradores de caixa são aqueles mantidos para gerar retorno comercial. Um ativo gera retorno comercial quando é empregado de maneira consistente com aquela adotada por uma entidade com fins lucrativos. Manter um ativo para gerar "retorno comercial" indica que a entidade pretende gerar fluxos de caixa positivos deste ativo (ou da unidade do qual o ativo é parte) e ganhar um retorno comercial que reflita o risco envolvido ao se manter o ativo. Um ativo pode ser mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial mesmo que não atenda a este objetivo durante um período específico. Inversamente, um ativo pode ser não-gerador de caixa mesmo que atinja seu ponto de equilíbrio ou gere um retorno comercial durante um período específico. A menos que estabelecido de outra maneira, as referências "um ativo" ou "ativos" nos seguintes parágrafos desta Norma são referências ao(s) "ativo(s) gerador(es) de caixa."

15. Existe um número de circunstâncias em que as entidades do setor público podem manter alguns ativos com o objetivo principal de gerar um retorno comercial, embora a maioria de seus ativos não seja mantida para essa finalidade. Por exemplo, um hospital pode usar um edifício para pacientes que pagam as consultas. Os ativos geradores de caixa de uma entidade do setor público podem operar independentemente dos ativos não-geradores de caixa da entidade. Por exemplo, o cartório pode receber taxas de registro de terrenos independentemente do departamento de assuntos fundiários.
16. Em certos casos, um ativo pode gerar fluxos de caixa embora seja mantido primariamente para finalidades de prestação de serviços. Por exemplo, uma usina de processamento de lixo é operada para assegurar a eliminação segura dos lixos hospitalares gerados por hospitais controlados pelo Estado, mas a usina também trata uma pequena quantidade de lixo hospitalar gerada por outros hospitais em uma base comercial. O tratamento do lixo hospitalar dos hospitais particulares é casual em relação às atividades da usina, e os ativos que geram fluxos de caixa não podem ser distinguidos dos ativos não-geradores de caixa.
17. Em outros exemplos um ativo pode gerar fluxos de caixa e também ser usado para finalidades não-geradoras de caixa. Por exemplo, um hospital público tem dez divisões, nove usados para pacientes particulares em uma base comercial e a outra é usada para pacientes que são atendidos gratuitamente. Os pacientes de ambas as divisões usam em comum as outras instalações do hospital (por exemplo, instalações operacionais). A medida na qual o ativo é mantido com o objetivo de fornecer um retorno comercial deve ser considerada para determinar se a entidade deve aplicar as exigências desta Norma ou as da NBC TSP 21. Se, como neste exemplo, o componente não-gerador de caixa é insignificante no arranjo como um todo, a entidade aplica esta Norma, e não a NBC TSP 21.
18. Em alguns casos pode não estar claro se o objetivo principal de manter o ativo é o de gerar um retorno comercial. Nesses casos, é necessário avaliar a importância dos fluxos de caixa. Pode ser difícil determinar se a medida na qual o ativo gera fluxos de caixa é de tal importância para então aplicar esta Norma, e não a NBC TSP 21. É necessária uma avaliação para determinar qual Norma deve ser aplicada. A entidade desenvolve critérios para exercitar esta avaliação consistentemente de acordo com a definição de ativos não-geradores de caixa e geradores de caixa e com a respectiva orientação dos parágrafos 14-17. O parágrafo 114 exige que a entidade divulgue os critérios usados para realizar este julgamento. No entanto, dado os objetivos gerais da maioria das entidades do setor público, diferentes das **Empresas Estatais**, suposição é que os ativos são não-geradores de caixa nestas circunstâncias e, conseqüentemente, a NBC TSP 21 se aplicará.

Depreciação

19. A depreciação e a amortização são a alocação sistemática do valor depreciável ou amortizável de ativos durante sua vida útil. No caso de um ativo intangível, o termo "amortização" é geralmente usado em vez de "depreciação". Ambos os termos têm o mesmo significado.

Perda por Irrecuperabilidade

20. Esta Norma define "redução ao valor recuperável" como uma redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, sobre e

além do (substituir por "além e superior ao) reconhecimento sistemático da (desta) redução por meio da depreciação (amortização). A redução ao valor recuperável de um ativo gerador de caixa reflete, portanto, um declínio nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços relativos ao ativo que a entidade controla. Por exemplo, uma entidade pode ter um estacionamento municipal atualmente usado em 25% da capacidade. O estacionamento é mantido para finalidades comerciais e a gestão estimou a geração da taxa de retorno comercial quando a capacidade é igual ou superior a 75%. O declínio no uso não foi acompanhado por um aumento significativo na taxa cobrada para estacionar. O ativo é considerado como tendo sofrido perda por irreuperabilidade quando seu valor contábil exceder seu valor recuperável.

Identificando um Ativo cujo valor contábil possa estar Irrecuperável

21. O ativo é considerado como tendo sofrido perda por irreuperabilidade quando seu valor contábil exceder seu valor recuperável. Os parágrafos 25-27 descrevem algumas indicações de que essa perda possa ter ocorrido. Se qualquer dessas indicações estiver presente, a entidade deve fazer uma estimativa formal do valor recuperável. Se não houver indicação de uma possível perda por irreuperabilidade, exceto conforme descrito no parágrafo 23, esta Norma não exige que a entidade faça uma estimativa formal do valor recuperável.
- 22. A entidade deve avaliar, no mínimo ao fim de cada exercício social, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irreuperabilidade. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.**
- 23. Independentemente de existir ou não qualquer indicação de redução ao valor recuperável, uma entidade deverá testar, no mínimo anualmente, a redução ao valor recuperável de um ativo intangível com vida útil indefinida ou de um ativo intangível ainda não disponível para uso, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável. Esse teste de redução ao valor recuperável poderá ser executado a qualquer momento no período de um ano, desde que seja executado, todo ano, no mesmo período. Ativos intangíveis diferentes podem ter o valor recuperável testado em períodos diferentes. Entretanto, se tais ativos intangíveis foram inicialmente reconhecidos durante o ano corrente, deverão ter a redução ao valor recuperável testada antes do fim do ano corrente.**
24. A capacidade de um ativo intangível de gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços suficiente para recuperar seu valor contábil é geralmente sujeita a uma maior incerteza antes do ativo estar disponível para o uso do que depois. Conseqüentemente, esta Norma exige que uma entidade teste a redução ao valor recuperável, pelo menos anualmente, do valor contábil de um ativo intangível ainda não disponível para uso.
- 25. Ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irreuperabilidade, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:**

Fontes externas de informação

- (a) Durante o período, o valor de mercado do ativo diminuiu sensivelmente, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;**
- (b) Mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado;**
- (c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor em uso de um ativo e diminuirão significativamente o valor recuperável do ativo;**

Fontes internas de informação

- (d) evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo;**
- (e) mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna ocioso, planos de descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para alienação de um ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de um ativo como finita ao invés de indefinida;**

(ea) a decisão de interromper a construção do ativo antes de ser concluída ou estar em condições de funcionamento; e

- (f) evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado.**

26. A relação constante no parágrafo 25 não é exaustiva. Uma entidade pode identificar outras indicações ou fontes de que um ativo pode ter sofrido perda por irrecuperabilidade, exigindo que a entidade determine o seu valor recuperável.
27. Evidência proveniente de relatório interno que indique que um ativo pode ter sofrido perda por irrecuperabilidade inclui a existência de:
- (a) Fluxos de caixa para adquirir o ativo ou necessidades de caixa subseqüentes para operar ou mantê-lo, que sejam significativamente mais elevadas do que originalmente orçadas;
 - (b) Fluxos de caixa líquidos reais ou resultados líquidos gerados pelo ativo, que são significativamente piores do que aqueles orçados;
 - (c) queda significativa nos fluxos de caixa líquidos orçados ou no superávit ou aumento no déficit líquido orçado gerado pelo ativo; ou
 - (d) Déficits ou saídas de caixa líquidas em relação ao ativo, quando os números do período atual são agregados com números orçados para o futuro.
28. Conforme indicado no parágrafo 23, esta Norma requer que um ativo intangível com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso seja testado com relação à redução ao valor recuperável, pelo menos uma vez ao ano. Independentemente do momento em que as exigências do parágrafo 23 sejam aplicadas, o conceito de relevância se aplica à identificação e à verificação se o

valor recuperável de um ativo necessita ser estimado. Por exemplo, se cálculos prévios indicam que o valor recuperável de um ativo é significativamente maior do que seu valor contábil, a entidade não necessita estimar novamente o valor recuperável do ativo, desde que não tenham ocorrido eventos que eliminariam essa diferença. Do mesmo modo, uma análise prévia pode indicar que o valor recuperável de um ativo não é sensível a uma (ou mais) das indicações relacionadas no parágrafo 25.

29. Para ilustrar o parágrafo 28, se as taxas de juros de mercado ou outras taxas esperadas de retorno aumentarem durante o período, uma entidade não precisa fazer uma estimativa formal do valor recuperável de um ativo nos seguintes casos:
- (a) Se a taxa de desconto usada no cálculo do valor em uso de um ativo provavelmente não for afetada pelo aumento nessas taxas de mercado. Por exemplo, os aumentos nas taxas de juros de curto prazo podem não ter um efeito significativo sobre essa taxa de desconto usada para um ativo que tenha uma longa vida útil remanescente; ou
 - (b) se a taxa de desconto usada no cálculo do valor em uso do ativo provavelmente for afetada pelo aumento nessas taxas de mercado; porém uma análise prévia de sensibilidade de valor recuperável indica que:
 - (i) é improvável que haja uma diminuição significativa no valor recuperável, porque os fluxos de caixa futuros provavelmente também aumentarão (por exemplo, em alguns casos, uma entidade pode ser capaz de demonstrar que ajusta suas receitas (principalmente receitas com contraprestação) para compensar qualquer aumento nas taxas de mercado); ou
 - (ii) a diminuição no valor recuperável não resulte provavelmente em perda significativa por irrecuperabilidade.
30. Se houver uma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo necessitem ser revisados e ajustados de acordo com a NBC TSP aplicável ao ativo, mesmo que não seja necessário reconhecer qualquer perda por irrecuperabilidade para o ativo.

Mensuração do Valor Recuperável

31. Esta Norma define o valor recuperável como o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e o seu valor em uso. Os parágrafos 32-70 estabelecem as exigências para mensuração do valor recuperável. Essas exigências usam o termo "um ativo", porém, se aplicam igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa.
32. Nem sempre é necessário determinar o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso. Se qualquer desses valores exceder o valor contábil do ativo, esse não tem perda por irrecuperabilidade e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.
33. Pode ser possível determinar o valor líquido de venda mesmo que um ativo não seja negociado em um mercado ativo. Entretanto, algumas vezes não será possível determinar o valor líquido de venda, porque não há base para se fazer uma estimativa confiável do valor a ser obtido pela venda do ativo em uma

transação em que não há favorecidos e em que as partes estejam informadas e dispostas a transacionar. Nesse caso, o valor em uso poderá ser utilizado como seu valor recuperável.

34. Se não há razão para acreditar que o valor em uso de um ativo exceda significativamente seu valor líquido de venda, o valor líquido de venda pode ser considerado como seu valor recuperável. Esse será frequentemente o caso para um ativo que é mantido para alienação. Isto acontece porque o valor em uso de um ativo mantido para alienação corresponderá principalmente às receitas líquidas da alienação, uma vez que os futuros fluxos de caixa do uso contínuo do ativo, até sua alienação, provavelmente são irrisórios.
35. O valor recuperável é determinado para um ativo isolado, a menos que o ativo não gere entradas de caixa provenientes de seu uso contínuo, que são em grande parte independentes daquelas provenientes de outros ativos ou de grupos de ativos. Se esse for o caso, o valor recuperável é determinado para a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (ver parágrafos 85-90), a menos que:
 - (a) O valor líquido de venda do ativo seja maior do que seu valor contábil;
 - (b) O ativo é uma parte de uma unidade geradora de caixa, mas é capaz de gerar fluxos de caixa individualmente, o valor em uso do ativo possa ser estimado como sendo próximo do valor líquido de venda e este possa ser determinado.
36. Em alguns casos, estimativas, médias e cálculos sintéticos podem oferecer aproximação razoável dos cálculos detalhados ilustrados nesta Norma para determinar o valor líquido de venda ou o valor em uso.

Mensuração do Valor Recuperável de um Ativo Intangível com uma Vida Útil Indefinida

37. O parágrafo 23 requer que um ativo intangível com vida útil indefinida seja no mínimo anualmente testado com relação à redução ao valor recuperável, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável, independentemente de existir ou não alguma indicação de uma redução ao valor recuperável. Entretanto, o mais recente cálculo detalhado do valor recuperável de tal ativo, efetuado em período anterior, poderá ser utilizado no teste do valor recuperável para esse ativo no período corrente, desde que todos os seguintes critérios sejam seguidos:
 - (a) se o ativo intangível não gera entradas de caixa decorrentes do uso contínuo que são independentes daquelas decorrentes de outros ativos ou de grupo de ativos e, portanto, é testado com relação à redução ao valor recuperável como parte da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence, se os ativos e passivos que compõem essa unidade não tiverem sofrido alteração significativa desde cálculo mais recente do valor recuperável;
 - (b) o cálculo mais recente do valor recuperável resultou em um valor que excede o valor contábil do ativo com substancial margem; e
 - (c) baseado em uma análise de eventos que ocorreram e em circunstâncias que mudaram desde o cálculo mais recente do valor recuperável, é remota a probabilidade de que a determinação do valor recuperável corrente seja menor do que o valor contábil do ativo.

Valor líquido de venda

38. A melhor evidência de um valor líquido de venda é um preço de um contrato de venda em uma transação em que não há favorecidos e em que as partes estejam informadas e dispostas a transacionar, ajustado por despesas adicionais que seriam diretamente atribuíveis à venda do ativo.
39. Se não houver contrato de venda, porém um ativo é negociado em um mercado ativo, o valor líquido de venda é o preço de mercado do ativo menos as despesas de venda. O preço de mercado adequado é normalmente o preço atual de cotação. Quando os preços atuais de oferta não estão disponíveis, o preço da transação mais recente pode oferecer uma base a partir da qual se estima o valor líquido de venda, contanto que não tenha havido uma mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a data na qual a estimativa é feita.
40. Se não houver um contrato de venda ou mercado ativo para um ativo, o valor líquido de venda deve ser baseado na melhor informação disponível para refletir o valor que uma entidade possa obter, na data do balanço, da alienação do ativo em uma transação em que não há favorecidos e em que as partes estejam informadas e dispostas a transacionar, após deduzir as despesas da alienação. Ao determinar esse valor, a entidade deve considerar o resultado de transações recentes para ativos semelhantes, do mesmo setor. O valor líquido de venda não deve refletir uma venda forçada.
41. As despesas de venda, exceto as que já foram reconhecidas como passivo, devem ser deduzidas ao se determinar o valor líquido de venda. Exemplos dessas despesas são as despesas legais, taxas e impostos, despesa de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda. Entretanto, as despesas com demissão de empregados e despesas ligadas à redução ou reorganização de um negócio em seguida à alienação do ativo não são despesas incrementais diretas relacionadas a esta venda.
42. Algumas vezes, a alienação de um ativo pode exigir que o comprador assuma um passivo e somente o valor líquido de venda esteja disponível para registro do ativo e do passivo. O parágrafo 89 explica como tratar esses casos.

Valor em uso

43. **Os seguintes elementos devem ser refletidos no cálculo do valor em uso do ativo:**
 - (a) estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;**
 - (b) Expectativas sobre possíveis variações no montante ou período desses fluxos de caixa futuros;**
 - (c) o valor do dinheiro no tempo, representado pela taxa atual de juros de mercado livre de risco;**
 - (d) o preço decorrente da incerteza inerente ao ativo; e**
 - (e) outros fatores, tais como falta de liquidez, que participantes do mercado iriam considerar ao determinar os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com o ativo.**
44. A estimativa do valor em uso de um ativo envolve os seguintes passos:

- (a) estimar futuras entradas e saídas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo e de sua alienação final; e
 - (b) aplicar a taxa de desconto adequada a esses fluxos de caixa futuros.
45. Os elementos identificados no parágrafo 43 (b), (d) e (e) podem ser refletidos como ajustes dos fluxos de caixa futuros ou ajustes da taxa de desconto. Seja qual for a abordagem que a entidade adote para refletir expectativas sobre eventuais variações no valor ou prazo de fluxos de caixa futuros, o resultado será o reflexo do valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, ou seja, a média ponderada de todos os resultados possíveis. O anexo A oferece orientações adicionais sobre a utilização de técnicas de valor presente na avaliação do valor em uso de um ativo.

Base de Estimativas de Futuros Fluxos de Caixa

46. **Ao mensurar o valor em uso, a entidade deve:**
- (a) basear as projeções de fluxo de caixa em premissas razoáveis e fundamentadas que representem a melhor estimativa, por parte da administração, do conjunto de condições econômicas que existirão na vida útil remanescente do ativo; peso maior deve ser dado às evidências externas;**
 - (b) basear as projeções de fluxo de caixa nas previsões ou nos orçamentos mais recentes que foram aprovados pela administração, que, porém, devem excluir qualquer estimativa de fluxo de caixa que se espera surgir das reestruturações futuras ou da melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo. As projeções baseadas nessas previsões ou nos orçamentos devem abranger, como regra geral, um período máximo de cinco anos, a menos que se justifique, fundamentadamente, um período mais longo; e**
 - (c) estimar as projeções de fluxo de caixa para além do período coberto pelas previsões ou orçamentos mais recentes, por meio de extrapolação das projeções baseadas em orçamentos ou previsões, usando uma taxa de crescimento estável ou decrescente para anos subseqüentes, a menos que uma taxa crescente possa ser devidamente justificada; essa taxa de crescimento não deve exceder a taxa de crescimento médio, de longo prazo, para os produtos, setores de indústria, país ou países nos quais a entidade opera ou para o mercado no qual o ativo é utilizado, a menos que se justifique, fundamentadamente, uma taxa mais elevada.**
47. A administração deve avaliar a razoabilidade das premissas nas quais as atuais projeções de fluxos de caixa se baseiam, examinando as causas das diferenças entre projeções de fluxos de caixa passadas e os fluxos de caixa reais. A administração deve certificar-se de que as premissas que fundamentam as atuais projeções de fluxos de caixa são consistentes com os resultados reais do passado, considerando os efeitos de eventos subseqüentes, ou circunstâncias inexistentes quando os fluxos de caixa reais foram gerados.
48. Geralmente não estão disponíveis orçamentos e previsões financeiras confiáveis detalhados e explícitos de fluxos de caixa futuros para períodos superiores a cinco anos. Por essa razão, as estimativas da administração de fluxos de caixa futuros são baseadas nos mais recentes orçamentos e previsões por um período

máximo de cinco anos. A administração pode usar projeções de fluxo de caixa com base em orçamentos e previsões financeiras para um período superior a cinco anos, se estiver convicta de que essas projeções são confiáveis e possa demonstrar sua capacidade, baseada em experiência passada, de fazer previsão de fluxo de caixa corretamente para esse período mais longo.

49. As projeções de fluxo de caixa até o fim da vida útil de um ativo são estimadas pela extrapolação de projeções de fluxo de caixa baseadas em orçamentos e previsões financeiras usando uma taxa de crescimento para anos subseqüentes. Essa taxa deve ser estável ou decrescente, a menos que um aumento nas taxas seja condizente com informações objetivas sobre padrões de um produto ou do ciclo de vida do setor no qual a entidade opera. Se apropriado, a taxa de crescimento deve ser zero ou negativa.
50. Quando as condições forem favoráveis, possivelmente concorrentes entrarão no mercado e restringirão o crescimento. Portanto, as entidades terão dificuldade em exceder a taxa média de crescimento histórico a longo prazo (por exemplo, vinte anos) para os produtos, setores econômicos, país ou países nos quais a entidade opera ou no mercado no qual o ativo é utilizado.
51. Ao usar informações de orçamentos e previsões financeiras, a entidade deve considerar se as informações refletem premissas razoáveis e fundamentadas, e se representam a melhor estimativa, por parte da administração, quanto ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil remanescente do ativo.

Composição de Estimativas de Fluxos de Caixa Futuros

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

- (a) projeções de entradas de caixa do uso contínuo do ativo;**
- (b) projeções de saídas de caixa, que são incorridas necessariamente para gerar as entradas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo (incluindo saídas de caixa para preparar o ativo para o uso) e podem ser diretamente atribuídas, ou alocadas ao ativo, em uma base consistente e razoável; e**
- (c) se houver fluxos líquidos de caixa, a serem recebidos (ou pagos) referentes à alienação do ativo no fim de sua vida útil.**

53. As estimativas de fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto devem refletir premissas consistentes sobre aumentos de preço devido à inflação geral. Portanto, se a taxa de desconto incluir o efeito dos aumentos de preço devido à inflação geral, os fluxos de caixa futuros devem ser estimados em termos nominais. Se a taxa de desconto excluir o efeito de aumentos de preço devido à inflação geral, os fluxos de caixa futuros devem ser estimados em termos reais, porém devem incluir aumentos ou futuras reduções de preços específicos.
54. As projeções de saídas de caixa devem incluir aquelas necessárias para utilização e manutenção do ativo, bem como as despesas gerais indiretas que podem ser atribuídas diretamente ou alocadas ao uso do ativo, em base razoável e consistente.
55. Quando o valor contábil de um ativo ainda não inclui todas as saídas de caixa a serem incorridas antes de estar pronto para uso ou venda, a previsão de saídas

de fluxos de caixa futuros deve incluir uma previsão de qualquer saída de caixa adicional que se espera incorrer antes que o ativo esteja pronto para uso ou venda. Por exemplo, esse é o caso de um edifício em construção ou de um projeto de desenvolvimento que ainda não está completo.

56. Para evitar dupla contagem, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

- (a) entradas de caixa derivadas de ativos que geram outras entradas de caixa que são em grande parte independentes das entradas de caixa do ativo sob revisão, por exemplo, contas a receber; e
- (b) saídas de caixa que se referem a obrigações que já foram reconhecidas como passivos, por exemplo, contas a pagar e provisões.

57. Fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo em sua condição atual. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir futuras entradas ou saídas de caixa previstas de:

(a) futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está compromissada; ou

(b) melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo.

58. Como os fluxos de caixa futuros são estimados para o ativo em sua condição atual, o valor em uso não deve refletir:

- (a) futuras saídas de caixa ou redução de despesa relacionada (por exemplo, reduções nas despesas de pessoal) ou benefícios que devam surgir de uma futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está comprometida; ou
- (b) futuras saídas de caixa que melhorarão ou aprimorarão o desempenho do ativo ou as entradas de caixa relacionadas que derivem dessas saídas de caixa.

59. Reestruturação é um programa planejado e controlado pela administração e que muda, significativamente, o negócio levado a efeito por uma entidade ou a maneira como o negócio é conduzido. A NBC TSP 19, "Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes" possui orientação que esclarece quando uma entidade está comprometida com uma reestruturação.

60. Quando uma entidade se compromete com uma reestruturação, alguns ativos possivelmente serão afetados por essa reestruturação. Uma vez que a entidade esteja comprometida com a reestruturação:

- (a) sua estimativa de futuras entradas e saídas de caixa, com o objetivo de determinar o valor em uso, deve refletir a economia de despesas e outros benefícios provenientes da reestruturação, com base nas mais recentes previsões ou nos orçamentos que foram aprovados pela administração; e
- (b) suas estimativas de futuras saídas de caixa para a reestruturação é tratada como uma provisão para reestruturação de acordo com a NBC TSP 19.

61. Até que a entidade incorra em saídas caixa que melhorem ou aprimorem o desempenho de um ativo, as estimativas de futuros fluxos de caixa não devem incluir as entradas futuras estimadas de caixa que devam surgir do aumento de benefícios econômicos ou potencial de serviços associados às saídas de caixa.

62. As estimativas de fluxos futuros de caixa incluem saídas futuras de caixa necessárias para manter o nível de benefícios econômicos ou de potencial de serviços esperados a partir do ativo em sua condição atual. Quando uma unidade geradora de caixa é composta de ativos com diferentes vidas úteis estimadas, sendo todos essenciais para a continuidade da operação da unidade, a substituição de ativos com vida mais curta é considerada como fazendo parte do gasto relacionado à utilização e manutenção da entidade quando da estimativa de fluxos de caixa futuros associados a essa unidade. De maneira similar, quando um ativo individual abrange componentes com diferentes vidas úteis estimadas, a substituição de componentes com vida mais curta é considerada como parte do gasto relacionado à utilização e manutenção do ativo quando da estimativa dos fluxos de caixa futuros gerados por esse ativo.

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

- (a) entradas ou saídas de caixa provenientes de atividades de financiamento; ou**
- (b) recebimentos ou pagamentos de tributos sobre a renda.**

64. Fluxos de caixa futuros estimados devem refletir premissas consistentes com a maneira pela qual a taxa de desconto é determinada. De outra forma, o efeito de algumas premissas será contado duas vezes ou ignorado. Como o valor da moeda no tempo é considerado no desconto de fluxos de caixa futuros estimados, esses fluxos de caixa excluem as entradas ou saídas de caixa provenientes das atividades de financiamento. Similarmente, uma vez que a taxa de desconto é determinada antes dos impostos, os fluxos de caixa futuros são também estimados antes de impostos.

65. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos ou pagos pela alienação de um ativo no fim de sua vida útil deve ser o montante que a entidade espera obter da alienação do ativo, em uma transação com isenção de interesses entre partes conhecedoras e interessadas, após deduzir as despesas estimadas da alienação.

66. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos ou pagos pela alienação de um ativo no fim de sua vida útil é determinada de modo semelhante ao preço de venda líquido de um ativo, com exceção de que, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:

- (a) a entidade deve usar preços em vigor na data da estimativa para ativos semelhantes que atingiram o fim de sua vida útil e que operaram em condições semelhantes às daquelas nas quais o ativo será usado; e
- (b) a entidade deve ajustar esses preços, tanto pelo efeito de futuros aumentos de preços devidos à inflação, quanto para futuros aumentos ou diminuições de preços específicos; entretanto, se as estimativas de fluxos de caixa futuros provenientes do uso contínuo do ativo e a taxa de desconto excluírem o efeito da inflação geral, esse efeito deve ser também excluído da estimativa de fluxos de caixa líquidos sobre a alienação de ativos.

Fluxos de Caixa Futuros em Moeda Estrangeira

67. Os futuros fluxos de caixa são estimados na moeda na qual eles serão gerados e, em seguida, usando-se uma taxa de desconto adequada para essa moeda. A

entidade deve converter o valor presente usando a taxa de câmbio à vista, na data do cálculo do valor em uso.

Taxa ou Taxas de Desconto

68. A taxa (ou as taxas) de desconto deve(m) ser a taxa (ou as taxas) antes dos impostos, que reflita(m) as avaliações atuais de mercado:

(a) do valor da moeda no tempo, representado pela atual taxa de juros livre de risco; e

(b) dos riscos específicos do ativo para os quais as futuras estimativas de fluxos de caixa não foram ajustadas.

69 Uma taxa que reflita avaliações atuais de mercado do valor da moeda no tempo e os riscos específicos do ativo é o retorno que os investidores exigiriam se eles tivessem que escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de valores, prazo e perfil de risco equivalentes àqueles que a entidade espera extrair do ativo. Essa taxa é estimada a partir de taxas implícitas em transações de mercado atuais para ativos semelhantes,. Entretanto, se os fluxos estiverem em moeda de poder aquisitivo constante, ou ajustados por determinados riscos, a(s) taxa(s) de desconto utilizada(s) para mensurar o valor de um ativo em uso não deve(m) refletir a inflação projetada e os riscos para os quais as futuras estimativas de fluxos de caixa já tiverem sido ajustadas. Caso contrário, o efeito de algumas premissas será levado em consideração em duplicidade.

70 Quando uma taxa de um ativo específico não estiver diretamente disponível no mercado, a entidade deve usar substitutos para estimar a taxa de desconto. O anexo A dispõe sobre informações adicionais quanto à estimativa de taxas de desconto em tais circunstâncias.

Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Redução ao Valor Recuperável

71. Os parágrafos 72-75 estabelecem as exigências para reconhecer e mensurar perdas por redução ao valor recuperável de um ativo individual. O reconhecimento e mensuração dessas perdas redução ao valor recuperável para unidades geradoras de caixa são tratados nos parágrafos 76-97.

72. Se, e somente se, o valor recuperável de um ativo for menor do que seu valor contábil, o valor contábil do ativo deve ser reduzido ao seu valor recuperável. Essa redução representa uma perda redução ao valor recuperável.

73. A perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado.

74. Quando o valor estimado da perda for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade deve reconhecer um passivo se, e somente se, isso for exigido por outra Norma.

75. Depois do reconhecimento de uma perda por redução ao valor recuperável, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil

revisado do ativo, menos seu valor residual, se houver, em uma base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

Unidades geradoras de caixa

76. Os parágrafos 77-97 estabelecem as exigências para a identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence e para a determinação do valor contábil e o reconhecimento de reduções ao valor recuperável para unidades geradoras de caixa.

Identificando da Unidade geradora de caixa à qual um Ativo Pertence

77. Se houver qualquer indicação de que um ativo possa sofrer redução ao valor recuperável o valor recuperável deve ser estimado individualmente para cada ativo. Se não for possível estimar o valor recuperável individualmente, a entidade deve determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (a unidade geradora de caixa do ativo).

78. O valor recuperável de um ativo não pode ser determinado individualmente se:

- (a) o valor em uso do ativo não puder ser estimado como tendo valor próximo de seu valor líquido de venda (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes de uso contínuo do ativo não podem ser estimados por serem insignificantes); e
- (b) o ativo gerar entradas de caixa que não são em grande parte independentes daquelas provenientes de outros ativos.

Nesses casos, o valor em uso e, portanto, o valor recuperável, pode ser determinado somente para a unidade geradora de caixa do ativo.

79. Conforme definido no parágrafo 13, uma unidade geradora de caixa do ativo é o menor grupo de ativos que gera entradas de caixa que são em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos. A identificação de uma unidade geradora de caixa requer julgamento. Se o valor recuperável não puder ser determinado para cada ativo, a entidade identificará o menor grupo de ativos que geram entradas de caixa, em grande parte independentes.

80. As entradas de caixa são recursos de caixa e equivalentes de caixa recebidos de fonte externa da entidade. Ao identificar se as entradas de caixa provenientes de um ativo ou grupo de ativos são em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos, a entidade considera vários fatores, incluindo a maneira como a administração monitora as operações da entidade, tais como, por linhas de produto, tipos de negócios, localidades isoladas, áreas distritais ou regionais ou a maneira como a administração toma decisões sobre a continuidade ou alienação dos ativos e operações da entidade.. [O Exemplo Ilustrativo 1 no Guia de Implementação dá um exemplo da identificação de uma unidade geradora de caixa.]

81. Se existir um mercado ativo para o produto produzido por um ativo ou grupo de ativos, esse ativo ou grupo de ativos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa, mesmo que alguns ou todos os produtos sejam usados internamente. Se as entradas de caixa geradas

por qualquer ativo ou unidade geradora de caixa forem afetadas por preço interno de transferência, uma entidade deve usar a melhor estimativa da administração em relação ao(s) preço(s) futuros que possam ser conseguidos numa transação entre partes independentes, levando em consideração:

- (a) as entradas futuras de caixa utilizadas para determinar o valor em uso do ativo ou da unidade geradora de caixa; e**
- (b) as saídas futuras de caixa utilizadas para determinar o valor em uso para qualquer outro ativo ou unidade geradora de caixa que são afetados pelo preço interno de transferência.**

82. Mesmo se toda ou parte da produção de um ativo ou de um grupo de ativos for usada por outras unidades da entidade, por exemplo, produtos em um estágio intermediário de um processo de produção, esse ativo ou grupo de ativos forma uma unidade geradora de caixa separada se a entidade puder vender esse produto em um mercado ativo. Isso acontece porque esse ativo ou grupo de ativos poderia gerar entradas de caixa que seriam em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos. Ao usar informações baseadas em orçamentos e previsões financeiras que estão relacionadas a essa unidade geradora de caixa, ou a qualquer outro ativo ou unidade geradora de caixa afetada pelo preço interno de transferência, a entidade deve ajustar essa informação se os preços internos de transferência não refletirem a melhor estimativa, por parte da administração, dos que seriam conseguidos numa transação entre partes independentes.

83. As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas de maneira consistente de período para período para o mesmo ativo ou tipos de ativos, a menos que haja justificativa para uma mudança.

84. Se a entidade determinar que um ativo pertence a uma unidade geradora de caixa diferente do que pertencia em períodos anteriores, ou que os tipos de ativos agrupados na unidade geradora de caixa mudaram, o item 120 requer, se uma redução ao valor recuperável for reconhecida ou revertida para a unidade geradora de caixa, divulgações sobre a unidade geradora de caixa.

Valor Recuperável e Valor Contábil de Uma Unidade geradora de caixa

85. O valor recuperável de uma unidade geradora de caixa é o valor mais alto entre o valor líquido de venda e o valor em uso. Com a finalidade de determinar o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa, qualquer referência a "um ativo", constante dos parágrafos 31-70, deve ser lida como referência a "uma unidade geradora de caixa".

86. O valor contábil de uma unidade geradora de caixa deve ser determinado de maneira consistente com o modo pelo qual é determinado o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa.

87. O valor contábil de uma unidade geradora de caixa:

- (a) deve incluir o valor contábil somente daqueles ativos que podem ser atribuídos diretamente ou alocados em base razoável e consistente à unidade geradora de caixa, e que gerarão as futuras entradas de caixa utilizadas para determinar o valor em uso da unidade geradora de caixa; e

(b) não deve incluir o valor contábil de qualquer passivo reconhecido, a menos que o valor contábil da unidade geradora de caixa não possa ser determinado sem considerar esse passivo.

Isso ocorre porque o valor líquido de venda e o valor em uso de uma unidade geradora de caixa são determinados excluindo-se os fluxos de caixa que estão relacionados a ativos que não sejam parte da unidade geradora de caixa e passivos que foram reconhecidos nas demonstrações contábeis (ver parágrafos 41 e 56).

88. Quando os ativos são agrupados para avaliação de sua recuperabilidade, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os ativos que geram ou são utilizados para gerar o fluxo relevante de entradas de caixa. De outra forma, a unidade geradora de caixa pode parecer ser totalmente recuperável quando, de fato, ocorreu uma perda por redução ao valor recuperável. O apêndice B fornece um fluxograma que ilustra o tratamento dos ativos individuais que são parte das unidades geradoras de caixa.
89. Poderá ser necessário considerar determinados passivos reconhecidos para determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa. Isso poderá ocorrer se na alienação de uma unidade geradora de caixa há exigência de que o comprador assuma um passivo. Nesse caso, o valor líquido de venda, ou o fluxo de caixa estimado da alienação final da unidade geradora de caixa, é o preço de venda estimado para os ativos da unidade geradora de caixa e o passivo juntos, menos as despesas da baixa. A fim de efetuar uma comparação significativa entre o valor contábil da unidade geradora de caixa e seu valor recuperável, o saldo do passivo deve ser deduzido ao se determinar tanto o valor em uso da unidade geradora de caixa quanto seu valor contábil.
90. Por razões práticas, o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa é algumas vezes determinado depois de se considerar os ativos que não são parte da unidade geradora de caixa, por exemplo, contas a receber ou outros ativos financeiros ou passivos que tenham sido reconhecidos, como, por exemplo, contas a pagar, pensões e outras provisões. Nesses casos, o valor contábil da unidade geradora de caixa deve ser aumentado pelo valor contábil desses ativos e diminuído pelo valor contábil desses passivos.

Redução ao Valor Recuperável de uma Unidade geradora de caixa

- 91. Uma redução ao valor recuperável deve ser reconhecida para uma unidade geradora de caixa se, e somente se, o valor recuperável da unidade for menor do que o valor contábil da unidade. A redução ao valor recuperável deve ser alocada para reduzir o valor contábil dos ativos geradores de caixa da unidade proporcionalmente ao valor contábil de cada ativo na unidade. Essas reduções nos valores contábeis devem ser tratadas como perda por redução ao valor recuperável de itens individuais dos ativos e reconhecidas de acordo com o parágrafo 73.**
- 92. Ao alocar a perda por redução ao valor recuperável de acordo com o item 91, a entidade não deve reduzir o valor contábil de um ativo abaixo do valor mais alto na comparação entre:**

(a) seu valor líquido de venda, se este puder ser determinado;

- (b) seu valor em uso, se este puder ser determinado; e
- (c) zero.

O valor da perda por redução ao valor recuperável que, de outra forma, teria sido alocado ao ativo, deve ser alocado aos outros ativos da unidade em base *pro rata*.

- 93. Quando um ativo não-gerador de caixa contribui para uma unidade geradora de caixa, uma proporção do valor contábil daquele ativo não-gerador de caixa deve ser alocada ao valor contábil da unidade geradora de caixa antes da avaliação do valor recuperável desta unidade geradora de caixa. O valor contábil do ativo não-gerador de caixa deve refletir qualquer perda por redução ao valor recuperável, na data do balanço, determinada segundo as exigências da NBC TSP 21.**
94. Se o valor recuperável de um ativo isolado não puder ser determinado (ver parágrafo 78):
- (a) uma redução ao valor recuperável deve ser reconhecida para o ativo se seu valor contábil for maior do que o mais alto entre seu valor líquido de venda e os resultados dos procedimentos de alocação descritos nos parágrafos 91-93; e
 - (b) nenhuma redução ao valor recuperável deve ser reconhecida para o ativo, se a unidade geradora de caixa ao qual está relacionado não sofrer perda de seu valor recuperável; isso se aplica mesmo se o valor líquido de venda do ativo for menor do que seu valor contábil.
95. Em alguns casos, os ativos não-geradores de caixa contribuem para as unidades geradoras de caixa. Esta Norma exige que, quando uma unidade geradora de caixa que contém um ativo não-gerador de caixa está sujeita a um teste de recuperabilidade, este ativo não-gerador de caixa seja testado para efeito de perda por redução ao valor recuperável de acordo com as exigências da NBC TSP 21. Uma proporção do valor contábil do ativo não-gerador de caixa, em seguida à aplicação do teste, é incluída no valor contábil da unidade geradora de caixa. A proporção reflete a medida em que o potencial de serviços do ativo não-gerador de caixa contribui para a unidade geradora de caixa. A alocação de qualquer perda por redução ao valor recuperável da unidade geradora de caixa é então realizada proporcionalmente a todos os ativos geradores de caixa nesta unidade, sujeitos às limitações do parágrafo 92. O ativo não-gerador de caixa não está sujeito a perdas por redução ao valor recuperável além das determinadas de acordo com a NBC TSP 21.
96. Quando um ativo contribui com o potencial de serviços de uma ou mais atividades geradoras de caixa, mas não a atividades não-geradoras de caixa, as entidades devem referir-se aos pronunciamentos nacionais e internacionais que lidam com tais circunstâncias.
- 97. Após a aplicação das exigências dos parágrafos 91-93, um passivo deve ser reconhecido para qualquer montante remanescente de uma perda por redução ao valor recuperável se, e somente se, for exigido por outra Norma.**

Reversão de uma Perda por Redução ao valor recuperável

98. Os parágrafos 99-105 estabelecem as exigências para reverter a perda por redução ao valor recuperável reconhecida em períodos anteriores, para um ativo ou uma unidade geradora de caixa. Essas exigências utilizam o termo “um ativo”; porém, aplicam-se igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa. Exigências adicionais são estabelecidas para um ativo individual nos itens de 106-109 e para unidade geradora de caixa nos itens 110 e 111.
- 99. A entidade deve avaliar em cada data balanço se há alguma indicação de que uma perda por redução ao valor recuperável reconhecida em períodos anteriores para um ativo não possa mais existir ou ter diminuído. Se existir alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável desse ativo.**
- 100. Ao avaliar se há alguma indicação de que uma perda por redução ao valor recuperável, reconhecida em períodos anteriores para um ativo possa ter diminuído ou possa não mais existir, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:**

Fontes externas de informação

- (a) o valor de mercado do ativo aumentou significativamente durante o período;**
- (b) ocorreram, durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, mudanças significativas, com efeito favorável sobre a entidade, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal no qual ela opera ou no mercado no qual o ativo é utilizado;**
- (c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado aplicáveis sobre o retorno de investimentos diminuíram durante o período e essas diminuições possivelmente afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor em uso do ativo e aumentarão substancialmente seu valor recuperável;**

Fontes internas de informação

- (d) ocorreram, durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, mudanças significativas, com efeito favorável sobre a entidade, na medida ou maneira pela qual o ativo é utilizado ou deverá ser utilizado. Essas mudanças incluem gastos incorridos durante o período, com a finalidade de melhorar ou aprimorar o desempenho de um ativo ou de reestruturar a operação à qual o ativo pertence;**
- (da) a decisão de retomar a construção do ativo que anteriormente foi interrompida antes que fosse concluída ou de estar em condições de funcionamento; e**
- (e) existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho econômico do ativo é ou será melhor do que o esperado.**

101. Indicações de uma possível diminuição em uma perda por redução ao valor recuperável descritas no parágrafo 100 espelham principalmente as indicações de uma possível redução ao valor recuperável, conforme o parágrafo 25.

102. Se houver indicação de que uma redução ao valor recuperável reconhecida para um ativo pode vir a não mais existir ou tenha diminuído, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação, amortização ou exaustão ou o valor residual podem requerer revisão e ajustes, mesmo se não houver reversão da perda por redução ao valor recuperável para o ativo.

103. A perda por redução ao valor recuperável reconhecida em anos anteriores para um ativo, somente deve ser revertida se, e somente se, tiver havido uma mudança nas estimativas usadas para determinar o seu valor recuperável desde a data em que a última redução ao valor recuperável foi reconhecida. Se esse for o caso, o valor contábil do ativo deve ser aumentado para seu valor recuperável. Esse aumento ocorrerá pela reversão da perda por redução ao valor recuperável.

104. A reversão de uma perda por redução ao valor recuperável reflete um aumento, desde a data em que a entidade reconheceu pela última vez uma redução ao valor recuperável de um ativo, no potencial de serviço estimado para um ativo, tanto para uso quanto para venda. A entidade deve identificar a mudança nas estimativas que causam o aumento no potencial estimado de serviço. Exemplos de alterações nas estimativas incluem:

- (a) uma mudança na base do valor recuperável; por exemplo, se o valor recuperável é baseado no valor líquido de venda ou valor em uso;
- (b) se o valor recuperável foi baseado em valor em uso, uma mudança no valor ou no prazo de fluxos de caixa futuros estimados ou na taxa de desconto; ou
- (c) se o valor recuperável foi baseado no valor líquido de venda, uma mudança na estimativa dos componentes do valor líquido de venda.

105. O valor em uso de um ativo pode se tornar maior do que seu valor contábil simplesmente porque o valor presente de futuras entradas de caixa aumenta à medida que essas entradas se tornam mais próximas. Entretanto, o potencial de serviço do ativo não aumentou. Portanto, a perda por redução ao valor recuperável não deve ser revertida simplesmente por causa do decorrer de tempo, mesmo que o valor recuperável do ativo se torne mais elevado do que seu valor contábil.

Reversão de uma Perda por Redução ao valor Recuperável para um Ativo Individual

106. O aumento do valor contábil de um ativo atribuível à reversão de perda por redução ao valor recuperável, não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização), caso nenhuma redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida em anos anteriores.

107. Qualquer aumento no valor contábil de um ativo, acima do seu valor contábil que seria determinado (líquido de depreciação ou, amortização), caso não tivesse sido reconhecida, em anos anteriores, a perda por sua redução ao valor recuperável, é considerado uma reavaliação. Na contabilização de tal reavaliação, a entidade aplica a Norma aplicável ao ativo.

108. A reversão da perda por redução ao valor recuperável de um ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado.

109. Depois que a reversão da perda por redução ao valor recuperável é reconhecida, a despesa de Depreciação (amortização) para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo menos, se aplicável, seu valor residual, em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

Reversão de uma Perda por Redução ao Valor Recuperável para uma Unidade Geradora de Caixa

110. A reversão de perda por redução ao valor recuperável para uma unidade geradora de caixa deve ser alocada aos ativos da unidade, proporcionalmente ao valor contábil desses ativos. Esses aumentos em valores contábeis devem ser tratados como reversão de perdas com redução ao valor recuperável de ativos individuais e reconhecidos de acordo com o parágrafo 109. Nenhuma parte do montante de tal reversão deve ser alocada ao ativo não-gerador de caixa que contribui para o potencial de serviços da unidade geradora de caixa.

111. Ao alocar uma reversão de uma redução ao valor recuperável para uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo 110, o valor contábil de um ativo não deve ser aumentado acima do valor mais baixo entre:

- (a) seu valor recuperável, se este puder ser determinado; e**
- (b) o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização), se não tivesse sido reconhecida, em anos anteriores, uma perda por redução ao valor recuperável.**

O valor da reversão da perda por redução ao valor recuperável, que seria de outra forma alocado ao ativo, deve ser alocado de forma proporcional aos outros ativos da unidade

Redesignação de Ativos

112. A redesignação de um ativo gerador de caixa para um ativo não-gerador de caixa ou de um ativo não-gerador de caixa para um ativo gerador de caixa deve acontecer somente quando existe clara evidência de que tal redesignação é adequada. Uma redesignação, por si própria, não provoca necessariamente um teste de recuperabilidade ou uma reversão de uma perda por redução ao valor recuperável. Na data do balanço subsequente a uma designação, a entidade deve considerar, no mínimo, as indicações relacionadas no parágrafo 25.

113. Existem circunstâncias nas quais as entidades do setor público podem decidir que é adequado realocar um ativo gerador de caixa como um ativo não-gerador de caixa. Por exemplo, uma estação de tratamento de efluentes foi construída primariamente para tratar de efluentes industriais de uma propriedade industrial sob taxas comerciais e a capacidade excedente foi usada para tratar efluentes de uma unidade habitacional social, da qual não foi cobrada nenhuma taxa. A propriedade industrial fechou recentemente e, no futuro, o local será desenvolvido para finalidades sociais de habitação. Em virtude do fechamento da propriedade industrial a entidade do setor público decide realocar a estação de tratamento de efluentes como um ativo não-gerador de caixa.

Divulgação

- 114. Uma entidade deve divulgar os critérios desenvolvidos pela entidade para distinguir ativos geradores de caixa de ativos não-geradores de caixa.**
- 115. Uma entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos:**
- (a) o valor da perda por reduções ao valor recuperável reconhecidas no resultado durante o período, e a(s) linha(s) da demonstração do resultado na(s) qual(is) essas perdas foram incluídas.**
 - (b) o valor das reversões de perdas por reduções ao valor recuperável reconhecidas no resultado do período, e a(s) linha(s) da demonstração do resultado na(s) qual(is) essas reversões foram incluídas.**
116. Em alguns casos pode não ser claro se o objetivo principal de se manter um ativo é o de gerar um retorno comercial. Esse julgamento é necessário para determinar se esta Norma ou a NBC TSP 21 deve ser aplicada. O parágrafo 114 exige a divulgação dos critérios usados para distinguir ativos geradores de caixa e ativos não-geradores de caixa.
117. Uma classe de ativos é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade, que é demonstrada como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis.
118. A informação exigida no parágrafo 115 pode ser apresentada com outras informações divulgadas para a classe de ativos. Por exemplo, esta informação pode ser incluída em uma conciliação do valor contábil do ativo imobilizado, no início e no final do período, segundo as exigências da NBC TSP 17.
- 119. Uma entidade que divulga informações por segmentos segundo a NBC TSP 18, "Informações por Segmento," deve divulgar o seguinte para cada segmento apresentado baseado no formato de apresentação da entidade:**
- (a) o montante das perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período; e**
 - (b) o montante de reversão das perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período.**
- 120. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada perda por desvalorização ou reversão reconhecida durante o período para um ativo individual ou para uma unidade geradora de caixa:**
- (a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização;**
 - (b) o valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida;**
 - (c) para um ativo gerador de caixa:**
 - (i) a natureza do ativo;**
 - (ii) se a entidade divulga informações por segmento de acordo com a NBC TSP 18, o segmento apresentado ao qual o ativo pertence, baseado no formato de apresentação da entidade;**

- (d) para a unidade geradora de caixa:**
- (i) uma descrição da unidade geradora de caixa (se é uma linha de produtos, uma instalação, uma unidade operacional, uma determinada área geográfica, ou um segmento divulgado);**
 - (ii) o montante de perda por desvalorização reconhecida ou revertida para cada classe de ativos e, se a entidade divulga informações por segmento segundo a NBC TSP 18, para cada segmento divulgado baseado no formato de apresentação da entidade;**
 - (iii) se o conjunto de ativos para identificar a unidade geradora de caixa mudou desde a estimativa anterior do valor recuperável, uma descrição da maneira atual e anterior da agregação dos ativos envolvidos e as razões que justificaram a mudança na maneira pela qual é identificada a unidade geradora de caixa;**
- (e) se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso;**
- (f) se o valor recuperável for o valor líquido de venda (valor de venda menos despesas diretas e incrementais necessárias à venda), a base usada para determinar o valor líquido de venda (por exemplo: se o valor foi determinado por referência a um mercado ativo); e**
- (g) se o valor recuperável for o valor em uso, a(s) taxa (s) de desconto usada(s) na estimativa atual e na estimativa anterior (se houver).**

121. A entidade deve divulgar as seguintes informações para as perdas por redução ao valor recuperável como um todo e as reversões de perdas por redução ao valor recuperável como um todo, reconhecidas durante o período para o qual nenhuma informação é divulgada de acordo com o parágrafo 120:

- (a) as classes principais de ativos afetados por perdas por redução ao valor recuperável e as classes principais de ativos afetadas por reversões de perdas por redução ao valor recuperável; e**
- (b) os principais eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento dessas perdas e reversões.**

122. A entidade é encorajada a divulgar as premissas usadas para determinar o valor recuperável de ativos (unidades geradoras de caixa) durante o período. Entretanto, o parágrafo 123 exige que a entidade divulgue informações sobre as estimativas utilizadas para mensurar o valor recuperável das unidades geradoras de caixa quando um ativo intangível de vida útil indefinida é incluído no valor contábil da unidade.

Divulgação de estimativas utilizadas para mensurar o valor recuperável das unidades geradoras de caixa contendo ativo intangível com vida útil indefinida

123. A entidade deve divulgar as informações exigidas nas alíneas (a)-(e) para cada unidade geradora de caixa para as quais o valor contábil do ativo intangível com vida útil indefinida, alocado à unidade, é significativo em comparação com o valor contábil total dos ativos intangíveis com vida útil indefinida da entidade:

- (a) o valor contábil dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado à unidade;**
- (b) a base sobre a qual o valor recuperável da unidade foi determinado (ou seja, a utilização do valor em uso ou do valor líquido de venda);**
- (c) se o valor contábil da unidade foi baseado no valor em uso:**
 - (i) descrição de cada premissa-chave, na qual a administração tomou como base a projeção do fluxo de caixa para o período coberto pelo mais recente orçamento ou previsão. Premissas-chave são aquelas para as quais o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) é mais sensível;**
 - (ii) descrição da abordagem da administração para determinar os valores alocados para cada premissa-chave; se esses valores representam os históricos ou, se apropriado, são consistentes com fontes externas de informações, e, caso contrário, como e por que esses valores diferem dos históricos ou de fontes externas de informações;**
 - (iii) o período sobre o qual a administração projetou o fluxo de caixa, baseada em orçamento ou previsões por ela aprovados e, quando um período superior a cinco anos for utilizado para a unidade geradora de caixa, uma explicação do motivo por que um período mais longo é justificável;**
 - (iv) a taxa de crescimento utilizada para extrapolar as projeções de fluxo de caixa além do período coberto pelo mais recente orçamento ou previsão, e a justificativa para utilização de qualquer taxa de crescimento que exceda a taxa de crescimento média de longo prazo para os produtos, indústrias, país ou países no(s) qual(ais) a entidade opera, ou para o mercado no qual a unidade opera; e**
 - (v) a taxa de desconto aplicada à projeção de fluxo de caixa.**
- (d) se o valor recuperável da unidade é baseado no valor líquido de venda, a metodologia utilizada para se determinar o valor líquido de venda. Se o valor líquido de venda não é determinado utilizando-se o preço de mercado observável para a unidade, as seguintes informações também devem ser divulgadas:**
 - (i) descrição de cada premissa-chave, na qual a administração baseou a determinação do valor líquido de venda. Premissas-chave são aquelas para as quais o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) é mais sensível; e**
 - (ii) descrição da abordagem da administração para determinar o valor alocado para cada premissa-chave; se esses valores representam experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes externas de informações, e, caso contrário, como e por que esses valores diferem dos históricos ou de fontes externas de informações. Se o valor justo menos a despesa de venda é determinado utilizando projeções do fluxo de caixa descontado, as seguintes informações devem também ser divulgadas: (a) o período sobre o qual a administração projetou os fluxos de caixa; (b) a taxa de crescimento usada para extrapolar projeções dos fluxos de caixa; e (c) a taxa de desconto aplicada às projeções dos fluxos de caixa.**

- (e) se uma possível e razoável mudança em uma premissa-chave na qual a administração baseou sua determinação de valor recuperável da unidade resultasse em um valor contábil superior ao seu valor recuperável:
- (i) o montante pelo qual o valor recuperável da unidade excederia seu valor contábil;
 - (ii) o valor alocado para a premissa-chave; e
 - (iii) o novo valor a ser alocado para a premissa-chave, depois de incorporar todo e qualquer efeito em consequência dessa mudança sobre as outras variáveis utilizadas para mensurar o valor recuperável, com o propósito de o valor recuperável da unidade ser igual ao seu valor contábil.

124. Se algum ou todos os valores contábeis dos ativos intangíveis com vida útil indefinida é (são) alocado(s) a múltiplas unidades geradoras de caixa, e o valor então alocado para cada unidade não é significativo em comparação com o valor contábil total dos ativos intangíveis com vida útil indefinida da entidade, esse fato deve ser divulgado em conjunto com o valor contábil agregado dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocados para essas unidades. Adicionalmente, se os valores recuperáveis de quaisquer dessas unidades forem baseados na(s) mesma(s) premissa(s)-chave, e o valor contábil agregado dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocados aos valores recuperáveis é significativo em comparação com o valor contábil total dos ativos intangíveis de vida útil indefinida, a entidade deve divulgar esse fato, juntamente com:

- (a) o valor contábil agregado dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado a essas unidades;
- (b) uma descrição da(s) premissa(s)-chave;
- (c) uma descrição da abordagem da administração para determinar o valor alocado para a premissa-chave; se esses valores representam a experiência passada ou, se for o caso, são consistentes com fontes externas de informações, e, caso contrário, como e por que esses valores diferem dos históricos ou de fontes externas de informações; e
- (d) se uma razoável e possível mudança em uma premissa-chave resultasse em um valor contábil agregado das unidades superior ao seu valor recuperável agregado:
 - (i) o montante pelo qual o valor recuperável agregado das unidades excederia seu valor contábil agregado;
 - (ii) o(s) valor(es) alocado(s) para a(s) premissa(s)-chave; e
 - (iii) o(s) novo(s) valor(es) alocado(s) para a(s) premissa(s)-chave, depois de incorporar(em) todo e qualquer efeito em consequência dessa mudança sobre as outras variáveis utilizadas para mensurar o valor recuperável, com o propósito de o valor recuperável das unidades ser igual ao seu valor contábil.

125. O cálculo detalhado mais recente efetuado, em um período anterior, do valor recuperável de uma unidade geradora de caixa pode, de acordo com o parágrafo 37, ser utilizado no período corrente, desde que sejam atendidos critérios específicos. Quando esse for o caso, a informação para aquela unidade é

incorporada nas divulgações exigidas pelos parágrafos 123 e 124 com relação ao cálculo anterior do valor recuperável.