

NBC TSP 21 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa

Objetivo

1. O objetivo desta Norma é definir os procedimentos que uma entidade deve adotar para determinar se um ativo não-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 conteúdo mínimo a ser evidenciado.

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 não 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 alcance das NBC TSP 29, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;
 - (d) propriedades para investimento mensuradas pelo método do valor justo (ver NBC TSP 16, Propriedades para Investimento);
 - (e) ativo imobilizado não gerador de caixa reavaliado (ver NBC TSP 17, Ativo Imobilizado);
 - (f) ativos intangíveis não geradores de caixa que sejam mensurados a valores reavaliados (ver NBC TSP 31, Ativo Intangível); e
 - (g) outros ativos para os quais as exigências para reconhecimento de perdas por redução ao valor recuperável estejam incluídas em outra NBC TSP.
3. **Esta Norma é aplicável a todas as entidades do setor público, exceto as Empresas Estatais.**
4. As Empresas Estatais Dependentes e Não Dependentes são definidas na NBC TSP 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.
5. **As entidades do setor público que possuem ativos geradores de caixa, conforme definidas no item 14, devem aplicar a NBC TSP 26, Redução ao Valor Recuperável de Ativos Geradores de Caixa. As entidades do setor público que possuem ativos não-geradores de caixa devem aplicar as exigências desta Norma.**
6. Esta Norma exclui de seu alcance a redução ao valor recuperável de ativos tratados em outras NBC TSP. As Empresas Estatais adotam a IAS 36 e assim não são sujeitas às disposições desta Norma. As entidades do setor público, exceto as Empresas Estatais, usam a NBC TSP 26 aos seus ativos geradores de caixa e aplicam esta Norma aos seus ativos não-geradores de caixa. Os itens 6 a 13 explicam o alcance da Norma em maiores detalhes.

7. Esta Norma exclui do seu alcance os ativos intangíveis não geradores de caixa que são regularmente reavaliados ao seu valor justo. O alcance desta Norma inclui todos os outros ativos intangíveis não geradores de caixa (por exemplo, aqueles que são registrados pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada). As entidades aplicam as exigências desta Norma para o reconhecimento e mensuração das perdas por redução ao valor recuperável e às reversões destas perdas relativas aos ativos intangíveis não geradores de caixa.
8. Esta Norma não se aplica aos estoques e aos ativos oriundos dos contratos de construção porque as NBC TSP existentes aplicáveis a estes ativos contêm exigências de reconhecimento e mensuração destes ativos.
9. Esta Norma não se aplica aos ativos financeiros incluídos no alcance da NBC TSP 28, “Instrumentos Financeiros: Apresentação”. A redução ao valor recuperável de tais ativos será tratada na NBC TSP 29.
10. Esta Norma não exige a aplicação de um teste de recuperabilidade para uma propriedade para investimento que seja mensurada pelo valor justo de acordo com a NBC TSP 16. Isto acontece porque sob o modelo de valor justo na NBC TSP 16, uma propriedade para investimento é mensurada pelo valor justo da data de apresentação das demonstrações contábeis e, qualquer perda por redução ao valor recuperável será levada em consideração na avaliação.
11. Esta Norma não exige a aplicação de um teste de recuperabilidade aos ativos não-geradores de caixa mensurados por valores reavaliados segundo o modelo de reavaliação da NBC TSP 17. Segundo o modelo de reavaliação, os ativos serão reavaliados com suficiente regularidade para garantir que estejam mensurados por um montante que não seja materialmente diferente de seus valores justos na data de apresentação das demonstrações contábeis e, qualquer redução ao valor recuperável será considerada na avaliação. Além disso, a abordagem adotada nesta Norma para mensurar o valor de serviço recuperável de um ativo significa que é improvável que o valor de serviço recuperável seja materialmente menor do que o valor reavaliado do ativo e que qualquer diferença estaria relacionada às despesas de venda.
12. Consistente com as exigências do item 4 acima, os itens do ativo imobilizado classificados como ativos geradores de caixa, incluindo aqueles mensurados por valores reavaliados segundo o tratamento alternativo permitido na NBC TSP 17, são tratados conforme a NBC TSP 26.
13. Investimentos em:
 - (a) entidades controladas, conforme a NBC TSP 6, “Demonstrações Contábeis Consolidadas e Separadas”;
 - (b) coligadas, conforme a NBC TSP 7, “Investimento em Coligada”;
 - (c) empreendimentos controlados em conjunto (Joint-Ventures), conforme a NBC TSP 8, “Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint-Ventures)”;

são ativos financeiros excluídos do alcance da NBC TSP 29. Quando tais investimentos são de natureza de ativos geradores de caixa, são tratados de acordo com a NBC TSP 26. Quando são ativos não-geradores de caixa, são tratados de acordo com esta Norma.

Definições

14. Os seguintes termos são usados nesta Norma com os significados especificados:

Mercado ativo é um mercado onde todas as seguintes condições existem:

- (a) os itens negociados no mercado são homogêneos;
- (b) vendedores e compradores com disposição para negociar são encontrados a qualquer momento para efetuar a transação; e
- (c) os preços estão disponíveis para o público.

Ativos geradores de caixa são aqueles mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial.

Custos de alienação são custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo, com exceção dos custos financeiros e de tributos.

Valor justo menos custo de venda é o valor obtido pela venda de um ativo em uma transação em que não há favorecidos e em que as partes estejam informadas e dispostas a transacionar, menos os custos da alienação.

Redução ao valor recuperável (*impairment*) é perda de benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros, além e superior ao reconhecimento sistemático da redução dos benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros do ativo por causa de depreciação.

Ativos não geradores de caixa são aqueles não classificados como ativos geradores de caixa.

Vida útil (de imobilizado) é:

- (a) o período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou
- (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Valor em uso de ativo não-gerador de caixa é o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo.

Termos definidos em outras NBCs TSP são usados nesta Norma com o mesmo significado utilizados nessas NBC TSP e são reproduzidos no Glossário de Termos, publicado separadamente.

Empresas estatais não dependentes

15. As Empresas Estatais **não dependentes** incluem tanto as empresas comerciais, como as de utilidades públicas e as financeiras, como as instituições financeiras. As Empresas estatais **não dependentes** não são, fundamentalmente, diferentes das entidades que conduzem atividades similares no setor privado. Estas Empresas geralmente operam visando lucro, embora algumas possam estar limitadas à prestação de serviços comunitários que são exigidas a prover para alguns indivíduos e organizações na comunidade com produtos e serviços livres de tarifas ou com tarifas consideravelmente reduzidas.

Ativos geradores de caixa

16. 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 itens desta Norma são referências ao(s) ativo(s) não-gerador(es) de caixa.
17. 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 tribunal de justiça pode receber taxas pelo setor competente, (setor de recebimentos), porém pode haver no setor, máquinas e equipamentos não geradores de caixa.
18. 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 tratamento 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 de estabelecimentos particulares é incidental às atividades da usina, e os ativos que geram fluxos de caixa não podem ser distinguidos dos ativos não-geradores de caixa.
19. 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 áreas do hospital (por exemplo, áreas 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 26. Se, como neste exemplo, o componente não-gerador de caixa é insignificante no arranjo como um todo, a entidade aplica a NBC TSP 26, e não esta Norma.
20. 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 26. 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 itens 16–20. O item 72 exige que a entidade evidencie os critérios usados para realizar este julgamento. No entanto, dado os objetivos gerais da maioria das entidades do setor público, diferentes das Empresas Estatais, supõe-se que os ativos são não-geradores de caixa nestas circunstâncias e, conseqüentemente,

a NBC TSP 21 se aplicará.

21. Ativos mantidos por Empresas Estatais são ativos geradores de caixa. Entidades do setor público que não sejam Empresas Estatais podem manter ativos para gerar retorno comercial. Para fins desta Norma, um ativo mantido por uma entidade do setor público que não seja uma estatal é classificado como um ativo gerador de caixa se o ativo (ou a unidade da qual o ativo faz parte) é operado com o objetivo de gerar um retorno comercial por meio da produção de bens e/ ou de serviços para partes externas.

Depreciação

22. 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 Redução ao Valor Recuperável (por irrecuperabilidade)

23. Esta Norma define “redução ao valor recuperável” como uma redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, além e superior ao reconhecimento sistemático desta redução por meio da depreciação (amortização). A redução ao valor recuperável reflete, portanto, um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla. Por exemplo, uma entidade pode ter uma instalação de armazenamento para fins militares que já não é mais utilizada. Além disso, devido à natureza especializada desta instalação e de sua localização, é improvável que possa ser arrendada ou vendida e, portanto, a entidade é incapaz de gerar fluxos de caixa por meio de arrendamento ou de venda do ativo. O ativo é considerado como tendo sofrido perda por irrecuperabilidade porque não é mais capaz de prover à entidade com potencial de serviços – tem pouca ou nenhuma utilidade para a entidade na contribuição para que esta atinja seus objetivos.

Identificando um Ativo que possa ter Sofrido Perda por Irrecuperabilidade

24. Os itens 26-34 especificam quando o valor de serviço recuperável seria determinável.
25. Um ativo não-gerador de caixa sofreu perda por irrecuperabilidade quando o seu valor contábil excede seu valor de serviço recuperável. O item 27 descreve as indicações-chave de que essa perda possa ter ocorrido. Se qualquer dessas indicações estiver presente, a entidade deve fazer uma estimativa formal do valor de serviço recuperável. Se não houver indicação de uma possível perda por irrecuperabilidade, esta Norma não exige que entidade faça uma estimativa formal do valor de serviço recuperável.
26. **A entidade deve avaliar, no mínimo ao fim de cada período contábil, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor de serviço recuperável do ativo.**
- 26A. Independente da existência de qualquer indicação de perda por irrecuperabilidade, uma entidade deve também testar anualmente um ativo intangível com vida útil indefinida ou um ativo intangível ainda não disponível para perda por irrecuperabilidade, comparando o seu valor contábil com seu montante recuperável de serviço. Este teste para perda por irrecuperabilidade pode ser realizado a qualquer momento durante o período contábil, desde que seja realizada ao mesmo tempo, a cada ano. Ativos intangíveis diferentes podem ser testados quanto à perda por irrecuperabilidade em momentos diferentes. No entanto, se um

desses ativos intangíveis foi reconhecido inicialmente durante o período contábil atual, esse ativo intangível deve ser testado quanto a perda por irreversibilidade antes do final do período atual.

26B. A capacidade de um ativo intangível gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço suficientes para recuperar seu valor contábil é geralmente objeto de uma maior incerteza antes de que o ativo esteja disponível para o uso do que depois disso. Assim, esta Norma exige que uma entidade teste a perda por irreversibilidade, pelo menos anualmente, o valor contábil de um ativo intangível que ainda não está disponível para o uso.

27. Ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irreversibilidade, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

- (a) **término, ou proximidade do término próximo, de demanda ou de necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;**
- (b) **mudanças significativas de longo prazo com efeito adverso sobre a entidade que ocorreram durante o período, ou que ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico econômico ou legal, no qual a entidade opera ;**

Fontes internas de informação

- (c) **evidência disponível de dano físico de um ativo;**
 - (d) **mudanças significativas de longo prazo, com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período, ou que 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 inativo, planos de descontinuidade ou reestruturação da operação a qual um ativo pertence, planos para alienação de um ativo antes da data anteriormente esperada;**
 - (e) **uma decisão de parar a construção do ativo antes da sua conclusão, ou antes de estar apto para operar; e**
 - (f) **evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho dos serviços de um ativo é ou será pior do que o esperado.**
28. A demanda ou a necessidade de serviços pode sofrer flutuações ao longo do tempo, o que afetará, a medida em que os ativos não-geradores de caixa serão utilizados, o fornecimento de tais serviços. Porém, flutuações negativas na demanda não são necessariamente indicações de perda por irreversibilidade. Quando a demanda de serviços termina, ou está próxima do término, os ativos usados para fornecimento desses serviços podem ter sofrido redução ao valor recuperável. A demanda pode ser considerada “quase” terminada quando estiver tão baixa que a entidade não tentaria responder a ela, ou teria respondido não adquirindo o ativo que está sendo considerado para o teste de recuperabilidade.
29. A relação constante no item 27 não é exaustiva. Uma entidade pode identificar outras indicações ou fontes de que um ativo pode ter sofrido perda por irreversibilidade, exigindo que a entidade determine o seu valor de serviço recuperável. Por exemplo, pode ser uma indicação de perda por irreversibilidade:

- (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) um declínio de longo prazo significativo (mas não necessariamente término ou proximidade do término) na demanda ou da necessidade dos serviços proporcionados pelo ativo.
30. Os eventos ou as circunstâncias que podem indicar uma perda por irrecuperabilidade do ativo serão significativos e frequentemente provocarão discussões no conselho de administração, na gerência ou na mídia. Uma alteração no parâmetro tal como a demanda de serviço, a medida ou maneira do uso, o ambiente legal ou o ambiente político indicaria a perda por irrecuperabilidade somente se tal alteração fosse significativa e antecipou ou foi antecipada para ter um efeito adverso de longo prazo. Uma alteração no ambiente tecnológico pode indicar que o ativo está obsoleto e exige teste de recuperabilidade. Uma alteração no uso de um ativo durante o período pode também ser uma indicação da perda por irrecuperabilidade. Isto pode ocorrer quando, por exemplo, um edifício usado como escola sofre uma mudança de destinação e é usado para fins de armazenamento. Ao avaliar se houve ou não uma perda por irrecuperabilidade, a entidade precisa avaliar as mudanças no potencial de serviços sobre o longo prazo. Isto enfatiza que as mudanças estão sendo consideradas dentro do contexto antecipado do uso do ativo no longo prazo. No entanto, as expectativas do uso de longo prazo podem mudar e as avaliações realizadas pela entidade em cada data de apresentação das demonstrações contábeis devem refleti-las. O “Apêndice A” apresenta exemplos de indicações de perdas por irrecuperabilidade mencionadas no item 27.
31. Na avaliação se uma interrupção na construção resultaria ou não um teste de recuperabilidade, a entidade consideraria se a construção foi simplesmente atrasada ou adiada, se há uma intenção de retomar a construção no futuro próximo ou se as obras não estarão terminadas no futuro próximo. Quando a construção é atrasada ou adiada para uma data futura específica, o projeto pode ser tratado como trabalho em progresso e não é considerado como interrompido.
32. Evidências oriundas de relatórios internos que indicam que um ativo pode ter perdido recuperabilidade, conforme item 27 (f) acima, estão relacionadas com a capacidade do ativo em proporcionar produtos ou serviços em vez de ter um declínio na demanda dos produtos ou serviços fornecidos pelo ativo. Isto inclui a existência de:
- (a) custos significativamente mais elevados de operação ou manutenção do ativo, comparado com aqueles originalmente orçados;
 - (b) um serviço ou nível de produtividade significativamente mais baixo do ativo, comparado com aquele originalmente previsto devido ao pobre desempenho operacional.

Um aumento significativo nos custos operacionais de um ativo pode indicar que o mesmo não é tão eficiente ou produtivo como antecipado inicialmente nos padrões de produtividade estabelecidos pelo fabricante, de acordo com que foi orçado. Da mesma forma, um aumento significativo em custos de manutenção pode indicar que custos mais elevados precisam ser incorridos para manter o desempenho do ativo no nível indicado por seu padrão de desempenho recentemente avaliado. Em outros casos, evidência quantitativa direta de uma perda por irrecuperabilidade pode ser indicada por uma queda de longo prazo significativa no serviço previsto ou nos níveis de produtividade proporcionados pelo ativo.

33. O conceito de relevância se aplica à identificação e à verificação de se o valor de serviço recuperável de um ativo necessita ser estimado. Por exemplo, se cálculos prévios indicam que o valor de serviço recuperável de um ativo é significativamente maior do que seu valor contábil, a entidade não necessita estimar novamente o valor de serviço recuperável do ativo, desde que não tenham ocorrido eventos que eliminariam essa diferença. Do mesmo modo, uma análise prévia pode indicar que o valor de serviço recuperável de um ativo não é sensível a uma (ou mais) das indicações relacionadas no item 27.
34. Se houver uma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade, isso pode indicar que (a) a vida útil remanescente, (b) o método de depreciação (amortização) ou (c) o valor residual do ativo necessitem ser revisados e ajustados de acordo com a NBC TSP aplicável ao ativo, mesmo que os cálculos posteriormente indiquem não ser necessário reconhecer uma perda por irrecuperabilidade para o ativo.

Mensuração do Valor de Serviço Recuperável

35. Esta Norma define o valor de serviço recuperável como o maior valor entre o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e o seu valor em uso. Os itens 36-50 estabelecem as bases para mensuração do valor de serviço recuperável.
36. Nem sempre é necessário determinar o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e seu valor em uso. Se qualquer desses valores exceder o valor contábil do ativo, esse não sofre perda por irrecuperabilidade e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.
37. Pode ser possível determinar o valor justo menos os custos de alienação mesmo que um ativo não seja negociado em um mercado ativo. O item 42 estabelece possíveis bases alternativas para a estimativa do valor justo menos os custos de alienação quando não existe mercado ativo para o ativo. Entretanto, algumas vezes não será possível determinar o valor justo menos os custos de alienação, porque não há base para se fazer uma estimativa confiável do valor a ser obtido pela venda do ativo em uma transação entre partes interessadas e onde não haja favorecidos, entre partes conhecedoras e interessadas. Nesse caso, o valor em uso poderá ser utilizado como seu valor de serviço recuperável.
38. Se não há razão para acreditar que o valor em uso de um ativo exceda significativamente seu valor justo menos os custos de alienação, o valor justo menos os custos de alienação pode ser considerado como seu valor de serviço 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 baixa. Porém, para muitos ativos não-geradores de caixa do setor público que são mantidos continuamente para fornecer serviços especializados ou bens públicos à comunidade, o valor em uso do ativo é provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.
39. Em alguns casos, estimativas, médias e cálculos sintéticos podem oferecer aproximação razoável dos cálculos detalhados ilustrados nesta Norma para determinar o valor justo menos os custos de alienação ou o valor em uso.

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

- 39A. O item 26A exige que um ativo intangível, com vida útil indefinida, seja anualmente testado quanto à perda por irrecuperabilidade, comparando o seu montante registrado com o seu montante de serviço recuperável, independentemente de haver qualquer indicação de que ele

pode sofrer perda por irrecuperabilidade. No entanto, o cálculo detalhado do montante de serviço recuperável mais recente desse ativo, realizado em um período anterior pode ser usado no teste de perda por irrecuperabilidade para esse ativo no período atual, desde que todos os critérios a seguir sejam atendidos:

- (a) se o ativo intangível não fornecer potencial serviço para uso permanente, o que em grande parte independe dos outros ativos ou grupos de ativos e que, portanto, é testado quanto à perda por irrecuperabilidade como parte de uma unidade geradora de caixa a qual pertence, os ativos e passivos que compõem essa unidade não mudaram significativamente desde o cálculo mais recente do montante recuperável;
- (b) o cálculo mais recente do montante de serviço recuperável resultou em um valor que excedeu substancialmente o montante registrado no ativo; e
- (c) com base numa análise dos acontecimentos e circunstâncias ocorridos e que se modificaram desde o cálculo mais recente do montante de serviço recuperável, a probabilidade é remota de que a determinação do valor de serviço recuperável atual seja menor do que o valor registrado no ativo.

Valor justo menos os custos de alienação

- 40. A melhor evidência de um valor justo menos os custos de alienação é um preço de um contrato de venda em uma transação entre partes interessadas e onde não haja favorecidos,⁵ ajustado por despesas adicionais que seriam diretamente atribuíveis à venda do ativo.
- 41. Se não houver contrato de venda, porém um ativo é negociado em um mercado ativo, o valor justo menos os custos de alienação 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 justo menos os custos de alienação, 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.
- 42. Se não houver um contrato de venda ou mercado ativo para um ativo, o valor justo menos os custos de alienação deve ser baseado na melhor informação disponível para refletir o valor que uma entidade possa obter, na data de apresentação das demonstrações contábeis, da alienação do ativo em uma transação entre partes interessadas e onde não haja favorecidos,⁵ após se 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 justo menos os custos de alienação não deve refletir uma venda forçada, a menos que a administração seja compelida a vender imediatamente.
- 43. As despesas de venda, exceto as que já foram reconhecidas como passivo, devem ser deduzidas ao se determinar o valor justo menos os custos de alienação. 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 (conforme definidas pela NBC TSP 25, “Benefícios aos

Empregados”¹⁾) e despesas ligadas à redução ou reorganização de um negócio em seguida à alienação não são despesas incrementais diretas para a alienação do ativo.

Valor em Uso

44. Esta Norma define o valor em uso de um ativo não-gerador de caixa como o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo. “Valor em uso” nesta Norma se refere ao “valor em uso de um ativo não-gerador de caixa”, a menos que seja especificado de outra maneira. O valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo é determinado usando qualquer das abordagens identificadas nos itens 45-49, conforme seja apropriado.

Abordagem do Custo de Reposição Depreciado

45. Por meio desta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente de um ativo é determinado como o custo de reposição depreciado do ativo. O custo de reposição de um ativo é o custo para repor seu potencial de serviço bruto. Este custo é depreciado para refletir o ativo na sua condição de usado. Um ativo pode ser repostado por meio da reprodução (replicação) do ativo existente ou por meio da reposição do potencial de serviço bruto. O custo de reposição depreciado é mensurado como a reprodução ou o custo de reposição do ativo, o que for mais baixo, menos a depreciação acumulada, calculada com base neste custo para refletir o potencial de serviço já consumido ou esgotado do ativo.
46. O custo de reposição e o custo de reprodução de um ativo são determinados sob uma base “otimizada”. O raciocínio é de que a entidade não iria repor ou reproduzir o ativo com outro ativo similar se o ativo a ser repostado ou reproduzido estivesse superdimensionado ou tivesse maior capacidade produtiva. Ativos com um design excessivo possuem características desnecessárias para os produtos e serviços fornecidos. Ativos com capacidade excessiva possuem uma capacidade maior do que o necessário para cumprir a demanda de mercadorias ou serviços fornecidos. A determinação do custo de reposição ou do custo de reprodução de um ativo sob base otimizada reflete, portanto, o potencial de serviço exigido do ativo.
47. Em certos casos, a capacidade ociosa (*standby*) ou excedente é mantida para fins de segurança ou por outras razões. Isso surge da necessidade de assegurar que capacidade de serviço adequada está disponível nas circunstâncias específicas da entidade. Por exemplo, a unidade de bombeiros precisa ter cinco viaturas de incêndio de plantão para atender emergências. Este excesso ou capacidade ociosa faz parte do potencial de serviço exigido do ativo.

Abordagem do Custo de Recuperação

48. O custo de recuperação é o custo de recuperar o potencial de serviço de um ativo ao seu nível pré-perda por irrecuperabilidade. Por meio desta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo é determinado subtraindo o custo de recuperação estimado do ativo do custo atual da substituição do potencial de serviço remanescente do ativo antes da perda por irrecuperabilidade. Este último custo é geralmente determinado como o custo de reprodução ou reposição depreciado do ativo, o que for mais baixo. Os itens 45 e 47 incluem orientação adicional para determinação do custo de reposição ou reprodução do ativo.

Abordagem das Unidades de Serviço

49. Por meio desta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente de um ativo é determinado reduzindo-se o custo atual do potencial de serviço remanescente do ativo antes da perda por irrecuperabilidade para estar em conformidade com o número reduzido de unidades de serviço esperadas do ativo após sofrer perda por irrecuperabilidade. Igualmente à abordagem do custo de recuperação, o custo atual de reposição do potencial remanescente de serviço do ativo antes da perda por irrecuperabilidade é geralmente determinado como custo de reprodução ou de reposição depreciado do ativo antes da perda por irrecuperabilidade, o que for mais baixo.

Aplicação das Abordagens

50. A escolha da abordagem mais apropriada para mensurar o valor em uso depende da disponibilidade dos dados e da natureza da perda por irrecuperabilidade:
- (a) perdas por irrecuperabilidade identificadas oriundas de mudanças de longo prazo significativas no ambiente tecnológico, legal ou político são geralmente mensuráveis usando-se a abordagem do custo de reposição depreciado ou das unidades de serviço, quando apropriado;
 - (b) perdas por irrecuperabilidade identificadas oriundas de uma mudança de longo prazo significativa na medida ou maneira do uso, incluindo aquelas identificadas a partir do término ou da proximidade do término da demanda, são geralmente mensuráveis utilizando-se a abordagem de custo de reposição depreciado ou a abordagem de unidades de serviços, quando apropriado;
 - (c) as perda por irrecuperabilidade identificadas oriundas de danos físicos são geralmente mensuráveis usando-se a abordagem do custo de recuperação ou a abordagem do custo de reposição depreciado, quando apropriado.

Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Irrecuperabilidade

51. Os itens 52 a 57 estabelecem as exigências para reconhecer e mensurar perdas por irrecuperabilidade de um ativo. Nesta norma “perda por irrecuperabilidade” se refere à “perda por irrecuperabilidade de um ativo não-gerador de caixa”, a menos que seja especificado de outra maneira.
- 52. Se, e somente se, o valor de serviço recuperável de um ativo for menor do que seu valor contábil, o valor contábil do ativo deve ser reduzido ao seu valor de serviço recuperável. Essa redução representa uma perda por irrecuperabilidade.**
53. Como observado no item 26, esta Norma exige que a entidade realize uma estimativa formal do valor de serviço recuperável somente se uma indicação de uma potencial perda por irrecuperabilidade existir. Os itens 27-33 identificam as indicações-chave para que uma perda por irrecuperabilidade possa ter ocorrido.
- 54. A perda por irrecuperabilidade do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado.**

- 55. 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 NBC TSP.**
56. Quando a perda por irrecuperabilidade estimada for maior do que o valor contábil do ativo, o valor contábil do ativo é reduzido a zero com o valor correspondente reconhecido no resultado. Um passivo deve ser reconhecido somente se outra NBC TSP exigir tal reconhecimento. Um exemplo é quando uma instalação para fins militares não é mais utilizada e a lei exige que a entidade remova estas instalações quando não forem mais utilizadas. A entidade pode precisar fazer uma provisão para os custos de desmontagem se exigido pela NBC TSP 19, “Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.”
- 57. Depois do reconhecimento de uma perda por irrecuperabilidade, 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.**

Reversão de uma Perda por Irrecuperabilidade

58. Os itens 59-70 estabelecem as exigências para reverter uma perda por irrecuperabilidade reconhecida em períodos anteriores para um ativo.
- 59. A entidade deve avaliar em cada data de apresentação das demonstrações contábeis se há alguma indicação de que uma perda por irrecuperabilidade reconhecida em períodos anteriores para um ativo não possa mais existir ou ter diminuído. Se existir alguma indicação, a entidade deve estimar o valor de serviço recuperável desse ativo.**
- 60. Ao avaliar se há alguma indicação de que uma perda por irrecuperabilidade, 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 ressurgimento da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;
- (b) ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, no ambiente tecnológico, legal ou político no qual a entidade opera;

Fontes internas de informação

- (c) ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, na medida que, ou na maneira que, o ativo é usado ou previsto de ser usado. Estas mudanças incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho de um ativo ou para reestruturar a operação à qual este ativo está relacionado;
- (d) uma decisão para recomeçar a construção do ativo que foi previamente interrompida antes da conclusão, ou antes, de estar em capacidade de operar;

(e) existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho de serviço do ativo é ou será melhor do que o esperado.

61. As indicações de uma possível diminuição em uma perda por irreversibilidade descritas no item 60 espelham principalmente as indicações de uma possível perda por irreversibilidade, conforme o item 27.
62. A lista no item 60 não é exaustiva. A entidade pode identificar outras indicações de uma reversão de uma perda por irreversibilidade que poderia igualmente exigir que a entidade estime novamente o valor de serviço recuperável do ativo. Por exemplo, qualquer das indicações a seguir pode sugerir que a perda por irreversibilidade possa ter sido revertida:
- (a) um aumento significativo no valor de mercado do ativo;
 - (b) um aumento de longo prazo significativo na demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo.
63. Um compromisso de descontinuar ou reestruturar uma operação no futuro próximo é uma indicação de uma reversão de uma perda por irreversibilidade de um ativo que pertence à operação onde tal compromisso constitui uma mudança de longo prazo significativa, com um efeito favorável sobre a entidade, na extensão ou na maneira de uso deste ativo. Circunstâncias de que tal compromisso seria uma indicação de uma reversão de uma perda por irreversibilidade geralmente estão relacionadas a casos em que a expectativa de descontinuidade ou reestruturação da operação criassem oportunidades para melhorar a utilização do ativo. Um exemplo seria um equipamento de raio-x que está sendo subutilizado por uma clínica gerida por um hospital público e que, como resultado de uma reestruturação, se espera que seja transferida para o departamento central de radiologia do hospital, onde será significativamente melhor utilizado. Neste caso, o acordo para descontinuar ou reestruturar a operação da clínica pode ser uma indicação de que uma perda por irreversibilidade tenha sido revertida.
64. Se há uma indicação que uma perda por irreversibilidade reconhecida de um ativo já não existe ou possa ter diminuído, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual podem precisar de revisão e serem ajustados de acordo com a NBC TSP aplicável ao ativo, mesmo se nenhuma perda por irreversibilidade do ativo não for revertida.
- 65. Uma perda por irreversibilidade de um ativo, reconhecida em períodos anteriores deverá ser revertida se, e somente se, houve uma mudança nas estimativas utilizadas para determinar o valor de serviço recuperável do ativo desde a data em que a perda por irreversibilidade foi reconhecida. Se este for o caso, o valor contábil do ativo deve, com exceção do que está descrito no item 68, ser aumentado até o valor de serviço recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por irreversibilidade.**
66. Esta Norma exige que uma entidade realize uma estimativa formal do valor de serviço recuperável somente na existência de uma indicação de uma reversão da perda por irreversibilidade. O item 60 descreve indicações-chave para que uma perda por irreversibilidade reconhecida para um ativo em períodos anteriores não mais exista ou tenha diminuído.
67. Uma reversão de uma perda por irreversibilidade reflete um aumento no valor de serviço recuperável estimado para um ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que

a entidade reconheceu a última perda por irrecuperabilidade para este ativo. O item 77 requer que a entidade identifique a mudança nas estimativas que causou o aumento no valor de serviço recuperável. Exemplos de mudanças nas estimativas incluem:

- (a) uma mudança na base de valor de serviço recuperável (isto é, se este valor de serviço recuperável foi baseado no valor justo menos os custos de alienação ou no valor em uso);
- (b) se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor em uso, uma mudança na estimativa dos componentes do valor em uso;
- (c) se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor justo menos os custos de alienação, uma mudança na estimativa dos componentes do valor justo menos os custos de alienação.

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

69. A reversão da perda por irrecuperabilidade de um ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado.

70. Depois que a reversão da perda por irrecuperabilidade 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.

Redesignação de Ativos

71. A redesignação de ativos geradores de caixa para ativos não-geradores de caixa ou de ativos não-geradores de caixa para ativos geradores de caixa deve ocorrer somente quando existe uma clara evidência que tal redesignação é adequada. Uma redesignação, por si própria, não provoca necessariamente um teste de recuperabilidade ou uma reversão da perda por irrecuperabilidade. Em vez disso, a indicação de um teste de recuperabilidade ou de uma reversão da perda por irrecuperabilidade surge, no mínimo, das indicações listadas aplicáveis ao ativo após a redesignação.

72. Existem circunstâncias nas quais as entidades do setor público podem decidir que é adequado realocar um ativo não-gerador de caixa como um ativo gerador de caixa. Por exemplo, uma estação de tratamento de efluentes foi construída primariamente para tratar de efluentes industriais de uma unidade habitacional social, para a qual não foi cobrada nenhuma taxa. A unidade habitacional social foi demolida e o local será desenvolvido para uso industrial e de atacado. Pretende-se que, no futuro, a estação seja utilizada para tratar de efluentes industriais cobrando taxas comerciais. Em virtude desta decisão, a entidade do setor público decide redesignar a estação de tratamento de efluentes como um ativo gerador de caixa.

Divulgação

72A. A entidade deve evidenciar os critérios desenvolvidos para diferenciar ativos não-geradores de caixa.

73. A entidade evidenciará as seguintes informações para cada classe de ativos:

- (a) o valor das perdas por irrecoverabilidade reconhecidas no resultado durante o período, e a(s) linha(s) da demonstração do resultado (demonstração das variações patrimoniais) na(s) qual(is) essas perdas por irrecoverabilidade foram incluídas.**
- (b) o valor das reversões de perdas por irrecoverabilidade reconhecidas no resultado do período, e a(s) linha(s) da demonstração do resultado (demonstração das variações patrimoniais) na(s) qual(is) essas reversões foram incluídas.**

74. Uma classe de ativos é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade.

75. A informação exigida no item 73 pode ser apresentada com outras informações evidenciadas 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.

76. A entidade que evidencia informações por segmentos segundo a NBC TSP 18, “Informações por Segmento,” deve evidenciar o seguinte para cada segmento apresentado baseado no formato de apresentação da entidade:

- (a) o montante das perdas por irrecoverabilidade reconhecidas no resultado durante o período.**
- (b) o montante de reversão das perda por irrecoverabilidade reconhecidas no resultado durante o período.**

77. A entidade deve evidenciar as seguintes informações para cada perda por irrecoverabilidade ou reversão reconhecida durante o período:

- (a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por irrecoverabilidade.**
- (b) o valor da perda por irrecoverabilidade reconhecida ou revertida.**
- (c) a natureza do ativo.**
- (d) o segmento ao qual o ativo pertence, se a entidade evidencia informações por segmento de acordo com a NBC TSP 18.**
- (e) se a valor de serviço recuperável do ativo é seu valor justo menos os custos de alienação ou seu valor em uso.**
- (f) se o valor de serviço recuperável for o valor justo menos os custos de alienação (valor de venda menos despesas diretas e incrementais necessárias à venda), a base usada para determinar o valor justo menos os custos de alienação (por exemplo: se o valor foi determinado por referência a um mercado ativo).**
- (g) se o valor de serviço recuperável for o valor em uso, a abordagem utilizada para determinar o valor em uso.**

- 78. A entidade deve evidenciar as seguintes informações para as perdas por irrecoverabilidade e as reversões de perdas por irrecoverabilidade como um todo, reconhecidas durante o período para o qual nenhuma informação é evidenciada de acordo com o item 77:**
- (a) as classes principais de ativos afetados por perdas por irrecoverabilidade (e as classes principais de ativos afetadas por reversões de perdas por irrecoverabilidade);**
 - (b) os principais eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento dessas perdas e reversões.**
- 79. Uma entidade é encorajada a evidenciar as premissas-chave usadas para determinar o valor de serviço recuperável de ativos durante o período.**