



**ORIENTAÇÃO DA AAAG SOBRE A APLICAÇÃO DA
IPSAS 26: IMPAIRMENT DE ATIVOS GERADORES DE
CAIXA**

ORIENTAÇÃO DA AAAG SOBRE A APLICAÇÃO DA IPSAS 26: IMPAIRMENT DE ATIVOS GERADORES DE CAIXA

Orientações simplificadas para os países membros que aplicam a IPSAS 26

Objetivo destas Orientações de Aplicação

Estas orientações traduzem a IPSAS 26 em orientações práticas de contabilidade do setor público. Explicam como as entidades devem identificar ativos geradores de caixa e unidades geradoras de caixa, avaliar indicadores de imparidade, mensurar o valor recuperável, reconhecer perdas por imparidade, reverter perdas por imparidade quando apropriado, apresentar os efeitos da imparidade e preparar divulgações, apoiadas por exemplos ilustrativos, pontos de decisão práticos, lançamentos contabilísticos e orientações de divulgação.

Documento	Orientação de Aplicação da AAAG sobre a IPSAS 26 – Imparidade de Ativos Geradores de Caixa
Elaborado para	Entidades do setor público e profissionais que implementam a IPSAS 26 nos países membros da AAAG
Base	IPSAS 26 – Imparidade de ativos geradores de caixa, apresentada em Orientações de Aplicação simplificadas
Versão	1.0
Data	Julho de 2026

Controlo de versões

Versão	Motivo da introdução ou alteração	Aprovado por	Data de emissão	Data de entrada em vigor
1.0	Orientação inicial da AAAG para a aplicação da IPSAS 26	Conselho de Administração	Julho de 2026	Conforme aprovado

Autoridade da Norma

As presentes orientações fornecem orientações simplificadas para a aplicação da IPSAS 26, com vista a uma implementação coerente no setor público. Não substituem a IPSAS 26. Em caso de conflito entre estas orientações e qualquer disposição da norma, prevalecerão a IPSAS 26 e o quadro jurídico jurisdicional. Devem, por conseguinte, ser lidas em conjunto com a IPSAS 26, a legislação aplicável em matéria de finanças públicas, as regras da função pública, a legislação relativa às pensões e as diretivas nacionais aprovadas em matéria de gestão financeira.

As Orientações de Aplicação constituem uma referência explicativa sem carácter vinculativo para a implementação pelos países membros. Apoiam a interpretação e a aplicação coerentes da IPSAS 26 e não são apresentadas como um modelo de política ou um manual de contabilidade local.

Índice

Secção	Âmbito
1.0 Introdução	Objetivo, âmbito de aplicação e como utilizar as orientações
2.0 Compreender os ativos geradores de caixa	Princípio fundamental, definições e aplicação no setor público
3.0 Âmbito e quadro de decisão para a classificação	Ativos abrangidos, ativos excluídos e classificação antes do teste
4.0 Identificação de ativos que possam estar em imparidade	Revisão anual da imparidade e indicadores de imparidade
5.0 Verificação de imparidade e processo de teste de imparidade	Processo prático para decidir quando é necessária a mensuração
6.0 Determinação do valor recuperável	Justo valor deduzido dos custos de venda e valor de uso
7.0 Valor de uso e mensuração do fluxo de caixa descontado	Fluxos de caixa futuros, pressupostos, orçamentos e taxas de desconto
8.0 Unidades Geradoras de Caixa	Identificação das UGC, valor contabilístico e alocação da imparidade
9.0 Reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade	Lançamentos contabilísticos, apresentação e impacto na depreciação
10.0 Reversão de perdas por imparidade	Reversões relativas a ativos individuais e a unidades geradoras de caixa
11.0 Redesignação de ativos	Transferências entre as categorias «geradoras de caixa» e «não geradoras de caixa»
12.0 Apresentação e divulgação	Divulgações nas demonstrações financeiras e redação ilustrativa das notas explicativas
13.0 Controlos, documentação e procedimentos de fim de ano	Documentos de trabalho, governação e pista de auditoria

Secção	Âmbito
14.0 Exemplos práticos	Cálculos práticos e lançamentos contabilísticos
15.0 Perguntas frequentes	Questões e respostas sobre a implementação
16.0 Lista de verificação para a implementação	Lista de verificação prática de fim de ano para entidades do setor público
17.0 Referências	Normas de origem e referências relacionadas às IPSAS

1.0 Introdução

1.1 A IPSAS 26 na contabilidade aplicada do setor público

Estas Orientações de Aplicação fornecem orientações contabilísticas práticas para a imparidade de ativos geradores de caixa. Foram concebidas para ajudar as entidades do setor público a aplicar a IPSAS 26 de forma simplificada e consistente, sem comprometer os requisitos contabilísticos essenciais da Norma. As orientações destinam-se a ser utilizadas pelos países membros que elaboram demonstrações financeiras IPSAS segundo o regime de competência, com o objetivo de:

- Desenvolver uma compreensão prática dos princípios da IPSAS 26.
- Determinar se um ativo se insere no âmbito da Norma relevante em matéria de imparidade antes de realizar um teste de imparidade.
- Aplicar procedimentos consistentes para a análise, mensuração, reconhecimento, reversão e divulgação da imparidade.
- Preparar documentos de trabalho prontos para auditoria, julgamentos contabilísticos e informação das demonstrações financeiras.
- Apoiar a transição da prestação de contas com base no regime de caixa ou no regime de caixa modificado para a prestação de contas com base no regime de competência relativamente aos ativos do setor público.

1.2 Objetivo das orientações

O objetivo destas orientações é apoiar uma contabilização precisa e consistente da imparidade dos ativos geradores de caixa. Uma demonstração da posição financeira não deve apresentar um ativo gerador de caixa ou uma unidade geradora de caixa por um valor superior ao valor recuperável através da utilização ou alienação. Quando o valor contabilístico não for sustentável pelo valor recuperável, é reconhecida uma perda por imparidade.

Princípio fundamental da IPSAS 26 em termos simples

Um ativo gerador de caixa é detido principalmente para obter um retorno comercial. Se o valor contabilístico do ativo ou da unidade geradora de caixa exceder o montante recuperável através da venda ou de fluxos de caixa futuros decorrentes da utilização, o valor contabilístico é reduzido para o montante recuperável e a redução resultante é reconhecida como uma perda por imparidade.

As entidades devem aplicar estas orientações em conjunto com as suas políticas aprovadas de reconhecimento e mensuração de ativos.

2.0 Compreender os ativos geradores de fluxos de caixa

2.1 Significado de um ativo gerador de fluxos de caixa

Um ativo gerador de fluxos de caixa é um ativo detido principalmente para gerar um retorno comercial, em vez de ter como objetivo dominante o fornecimento de bens, serviços ou capacidade regulatória. Esse objetivo existe quando a entidade pretende gerar entradas de caixa positivas e obter um retorno que reflita o risco envolvido na detenção do ativo. Um ativo pode continuar a ser gerador de fluxos de caixa mesmo que não atinja o retorno esperado num determinado período de relato.

Os ativos geradores de caixa são menos comuns nos ministérios governamentais principais do que os ativos não geradores de caixa. Podem, no entanto, surgir em

entidades do setor público que operam serviços comerciais, instalações de aluguer, unidades comerciais baseadas em taxas, serviços públicos estatais, laboratórios comerciais, portos, parques de estacionamento ou outras atividades geridas com o objetivo de obter um retorno comercial. A avaliação centra-se no objetivo principal da detenção do ativo, e não apenas no facto de ser ou não recebido algum dinheiro.

2.2 Significado de imparidade

A imparidade é uma perda de benefícios económicos futuros ou de potencial de serviço para além do consumo sistemático normal reconhecido através da depreciação ou amortização. No caso de um ativo gerador de caixa, a imparidade é avaliada comparando o valor contabilístico com o valor recuperável. O valor recuperável é o mais elevado entre o justo valor menos os custos de venda e o valor de uso. O valor de uso é derivado dos fluxos de caixa futuros esperados decorrentes da utilização continuada e da alienação final, descontados a uma taxa adequada.

Termo	Significado aplicado à IPSAS 26
Valor contabilístico	O montante pelo qual o ativo é reconhecido após dedução da depreciação ou amortização acumulada e das perdas por imparidade acumuladas.
Valor recuperável	O maior entre o justo valor menos os custos de venda e o valor de uso.
Justo valor menos custos de venda	O montante que se obteria com a venda do ativo numa transação ordenada, deduzidos os custos de alienação diretamente atribuíveis.
Valor de uso	O valor atual dos fluxos de caixa futuros esperados do uso continuado do ativo e da sua alienação final.
Unidade geradora de fluxos de caixa	O menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa amplamente independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos.

Termo	Significado aplicado à IPSAS 26
Perda por imparidade	O montante pelo qual o valor contabilístico do ativo ou da unidade geradora de caixa excede o valor recuperável.

2.3 Relação entre a IPSAS 26 e a IPSAS 21

A IPSAS 26 aplica-se a ativos geradores de caixa, enquanto a IPSAS 21 se aplica a ativos não geradores de caixa. Antes de realizar um teste de imparidade, a entidade deve determinar qual das Normas se aplica. Na prestação de contas do setor público, esta distinção é importante porque os ativos geradores de caixa são mensurados com base no valor recuperável, tendo em conta os fluxos de caixa comerciais, enquanto os ativos não geradores de caixa são mensurados com base no valor recuperável do serviço.

3.0 Quadro de decisão sobre o âmbito e a classificação

3.1 Ativos abrangidos pelo âmbito de aplicação da IPSAS 26

A IPSAS 26 aplica-se a entidades do setor público que utilizam o regime de contabilidade de exercício na contabilização da imparidade de ativos geradores de fluxos de caixa. Na prática, a Norma aplica-se habitualmente a ativos fixos tangíveis geradores de fluxos de caixa mensurados segundo o modelo do custo e a ativos intangíveis geradores de fluxos de caixa mensurados segundo o modelo do custo. Aplica-se igualmente a unidades geradoras de fluxos de caixa, nos casos em que um ativo individual não gere entradas de caixa que sejam, em grande medida, independentes de outros ativos ou grupos de ativos. Os investimentos em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos são considerados ao abrigo da IPSAS 26 quando são de natureza geradora de fluxos de caixa e ao abrigo da IPSAS 21 quando são de natureza não geradora de fluxos de caixa.

3.2 Ativos fora do âmbito da IPSAS 26

A IPSAS 26 não se aplica quando outra IPSAS contém requisitos específicos de imparidade ou de mensuração, tais como existências, ativos financeiros, propriedades de investimento, ativos biológicos e ativos mensurados pelo justo valor.

Ativo ou rubrica	Motivo pelo qual a IPSAS 26 não se aplica
Existências	Os inventários são testados e sujeitos a reduções de valor ao abrigo da Norma relativa aos inventários.
Ativos financeiros	As normas relativas aos instrumentos financeiros contêm os seus próprios requisitos em matéria de imparidade.
Propriedades de investimento mensuradas pelo justo valor	A mensuração do justo valor reflete as variações de valor de acordo com a Norma aplicável às propriedades de investimento.

Ativo ou rubrica	Motivo pelo qual a IPSAS 26 não se aplica
Ativos fixos tangíveis geradores de caixa registados ao valor reavaliado/valor atual	O modelo de reavaliação reflete as variações de valor através do processo de avaliação. Aplique a IPSAS 26 após os requisitos de reavaliação/valor atual da IPSAS 45; a imparidade é tratada como uma diminuição de reavaliação, quando aplicável.
Ativos por impostos diferidos	Os requisitos contabilísticos relativos aos impostos diferidos são abordados pela norma nacional ou internacional relevante.
Ativos decorrentes de benefícios dos empregados	As normas relativas aos benefícios dos empregados contêm os seus próprios requisitos contabilísticos.
Ativos intangíveis geradores de caixa registados aos valores reavaliados	Espera-se que a reavaliação regular reflita os efeitos da imparidade.
Ágio adquirido numa aquisição	A imparidade do goodwill é abordada pelas normas internacionais ou nacionais relevantes.
Ativos biológicos mensurados pelo justo valor menos os custos de venda	As Normas Agrícolas contêm requisitos específicos de mensuração.
Ativos não correntes ou grupos de alienação classificados como detidos para venda	Aplicam-se os requisitos de mensuração relevantes para ativos detidos para venda.
Outros ativos com regras de imparidade previstas noutra Norma	Aplica-se a Norma específica que trata desse ativo.

3.3 Quadro de decisão de classificação

Questão	Ponto de decisão	Resultado
O ativo é detido com o objetivo de gerar um retorno comercial?	Avaliar o mandato, a política de preços, o plano de negócios, as metas de receitas, as expectativas de risco-retorno e os relatórios de gestão.	Se sim, aplica-se a IPSAS 26.
As receitas são acessórias ou destinam-se apenas à recuperação de custos?	Considere se as taxas são acessórias à prestação do serviço ou se servem apenas para recuperar parte dos custos.	Se sim, o ativo será normalmente não gerador de fluxos de caixa e aplica-se a IPSAS 21.
O ativo gera entradas de caixa independentes?	Avalie se as entradas de caixa podem ser atribuídas ao ativo individual, em vez de a um grupo.	Se sim, teste o ativo individual. Se não, teste a CGU.

Questão	Ponto de decisão	Resultado
O ativo é utilizado tanto para a prestação de serviços como para fins comerciais?	Determine o objetivo principal e documente os critérios de forma consistente.	Aplique a Norma que reflete o objetivo principal; características mistas não justificam uma divisão arbitrária, a menos que o quadro adotado exija o tratamento por componentes. Aplique o julgamento de forma consistente. Se a componente comercial for significativa e a componente que não gera fluxos de caixa for insignificante no acordo como um todo, aplique a IPSAS 26. Se não for claro se o objetivo principal é o retorno comercial, a presunção da IPSAS 26 é que o ativo não gera fluxos de caixa e aplica-se a IPSAS 21.
A finalidade alterou-se?	Analise as diretivas legais, as decisões de reestruturação, as decisões de comercialização, encerramento ou reorientação.	Reclassifique apenas quando houver provas claras que sustentem a alteração.

4.0 Identificação de ativos que possam estar em imparidade

4.1 Análise anual de indicadores

Em cada data de relato, a entidade avalia se existe alguma indicação de que um ativo gerador de fluxos de caixa ou uma unidade geradora de fluxos de caixa possa estar em imparidade. Esta avaliação anual constitui uma verificação de imparidade que envolve uma análise das evidências e indicadores relevantes. Não requer automaticamente uma avaliação ou um exercício detalhado de mensuração dos fluxos de caixa para cada ativo.

Os ativos intangíveis com uma vida útil indefinida e os ativos intangíveis ainda não disponíveis para utilização são submetidos a um teste de imparidade anualmente, independentemente da existência de indicadores. Quando existir pelo menos um indicador de imparidade, ou quando for exigido um teste anual para um ativo intangível específico, a entidade estima o valor recuperável e compara-o com o valor contabilístico. Este exercício de mensuração constitui o teste de imparidade.

4.2 Indicadores externos de imparidade

Indicador	Interpretação do setor público	Exemplo de evidência
Queda significativa no valor de mercado	O valor de mercado do ativo diminuiu mais do que seria de esperar devido à utilização normal ou ao decurso do tempo.	Dados sobre preços de mercado, relatório de avaliação, valores de revenda reduzidos para equipamento especializado.
Alterações adversas de natureza tecnológica, de mercado, económica ou jurídica	Alterações externas reduzem os fluxos de caixa esperados do ativo ou da unidade.	Novo concorrente, restrição legal, nova tecnologia, redução da procura por serviços comerciais.

Indicador	Interpretação do setor público	Exemplo de evidência
Aumento das taxas de juro de mercado ou dos rendimentos exigidos	Taxas de desconto mais elevadas reduzem o valor de uso e podem reduzir o montante recuperável.	Taxas do banco central, rendimentos de mercado, referências do custo de capital.
Evidência de mercado ao nível da entidade, quando relevante	Para entidades com indicadores de propriedade baseados no mercado, as evidências de mercado sugerem que os valores dos ativos podem estar em imparidade.	Grupo do setor público com subsidiária comercial cotada em bolsa ou evidência de avaliação observável no mercado.

4.3 Indicadores internos de imparidade

Indicador	Interpretação do setor público	Exemplo de evidência
Obsolescência ou danos físicos	O ativo está tecnologicamente obsoleto, danificado ou já não é capaz de gerar os fluxos de caixa esperados.	Relatório de engenharia, relatório de manutenção, avaliação da substituição de TIC.
Alteração adversa na utilização	O ativo fica inativo, está previsto para ser alienado mais cedo do que o esperado, ou as operações são interrompidas ou reestruturadas.	Decisão do conselho de administração, diretiva ministerial, plano de reestruturação, plano de encerramento.

Indicador	Interpretação do setor público	Exemplo de evidência
Decisão de interromper a construção	A construção de um ativo gerador de fluxos de caixa é interrompida antes da conclusão ou da entrada em serviço.	Cancelamento de um projeto de investimento, decisão orçamental ou rescisão de contrato.
Desempenho económico inferior ao esperado	Relatórios internos revelam que as necessidades de caixa, os fluxos de caixa reais ou previstos, ou o défice acumulado atual ou futuro estão significativamente abaixo das expectativas.	Contas de gestão, variação orçamental, previsão de fluxos de caixa, relatório de desempenho.

4.4 Teste anual de ativos intangíveis específicos

Um ativo intangível com vida útil indefinida ou um ativo intangível ainda não disponível para utilização deve ser submetido a um teste de imparidade anualmente. Um ativo intangível com vida útil indefinida, um ativo intangível ainda não disponível para utilização e uma unidade ou grupo gerador de caixa ao qual tenha sido alocado o goodwill adquirido numa aquisição devem ser submetidos a um teste de imparidade anualmente. O teste anual pode ser realizado em qualquer momento durante o ano, desde que seja efetuado de forma consistente todos os anos. Se o ativo intangível tiver sido reconhecido pela primeira vez durante o período de relato atual, deve ser testado antes do final do ano.

5.0 Verificação de imparidade e processo de teste de imparidade

Passo	Ação	Resultado
1	Compilar o conjunto de ativos geradores de caixa e unidades geradoras de caixa a partir do registo de ativos fixos, registos de projetos e relatórios de gestão.	Lista completa de ativos e unidades geradoras de caixa a analisar.
2	Realizar uma verificação de imparidade com base em indicadores externos e internos à data de relato.	Conclusão documentada sobre a existência ou não de indicadores.
3	Identificar os testes de imparidade anuais necessários para os ativos intangíveis de vida útil indefinida e para os ativos intangíveis ainda não disponíveis para utilização, bem como para as unidades geradoras de caixa ou grupos aos quais foi alocado o goodwill adquirido.	Calendário de testes anuais.
4	Se existir um indicador ou se for necessário realizar testes anuais, determinar o valor recuperável.	Justo valor menos custos de venda, valor de uso ou ambos, quando necessário.
5	Comparar o valor contabilístico com o valor recuperável.	Regista-se uma perda por imparidade se o valor contabilístico exceder o valor recuperável.
6	No caso das UGCs, atribuir a perda por imparidade aos ativos geradores de caixa da unidade, em conformidade com a IPSAS 26.	Quadro de repartição da UCG e registos atualizados dos ativos.

Passo	Ação	Resultado
7	Reconhecer a perda por imparidade, atualizar o registo de ativos e rever a depreciação ou amortização futura.	Lançamento contabilístico, valor contabilístico atualizado e plano de depreciação revisto.

Verificação de imparidade versus teste de imparidade

Uma verificação de imparidade é a revisão anual dos indicadores. Um teste de imparidade é o exercício de mensuração que determina o valor recuperável e o compara com o valor contabilístico. A IPSAS 26 exige também a realização de testes anuais para determinados ativos intangíveis, independentemente da existência de indicadores.

5.0 Determinação do valor recuperável

5.1 Princípio de mensuração

O valor recuperável é o maior entre o justo valor menos os custos de venda e o valor de uso. Se um destes valores exceder o valor contabilístico, o ativo não sofre imparidade e a entidade não precisa de calcular o outro valor. Se não houver motivos para acreditar que o valor de uso exceda significativamente o justo valor menos os custos de venda, este último pode ser utilizado como valor recuperável.

Medida	Significado	Evidência prática
Justo valor menos custos de venda	Montante que se pode obter com a venda do ativo numa transação ordenada, deduzidos os custos diretos de alienação.	Contrato de venda vinculativo, preço de mercado atual, avaliação independente, transações comparáveis, estimativas dos custos de alienação.

Medida	Significado	Evidência prática
Valor de uso	Valor atual dos fluxos de caixa futuros esperados da utilização contínua e da alienação final.	Previsões de fluxos de caixa, orçamentos, planos de negócios, pressupostos de mercado, valor terminal, fundamentação da taxa de desconto.

5.2 Justo valor menos custos de venda

A melhor evidência do justo valor menos os custos de venda é um preço constante de um contrato de venda vinculativo numa transação ordenada, ajustado para ter em conta os custos incrementais de alienação. Na ausência de um contrato vinculativo, recorre-se a um preço de mercado ativo, quando disponível. Na ausência de ambos, o justo valor menos os custos de venda é estimado com base na melhor informação disponível, tal como avaliações independentes e transações comparáveis recentes.

5.3 Quando o montante recuperável é determinado para uma UGE

O montante recuperável é determinado para um ativo individual, a menos que o ativo não gere entradas de caixa que sejam, em grande medida, independentes das provenientes de outros ativos. Quando não for possível identificar entradas de caixa independentes, a entidade determina o montante recuperável para a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence.

6.0 Valor de uso e mensuração do fluxo de caixa descontado

6.1 Base para as estimativas de fluxos de caixa

O valor de uso é estimado utilizando os fluxos de caixa futuros esperados da utilização continuada do ativo e da sua alienação no final da sua vida útil. As estimativas devem ser razoáveis, fundamentadas e baseadas na melhor estimativa da gestão

relativamente às condições económicas que existirão ao longo da vida útil remanescente. É atribuída maior importância às evidências externas, quando disponíveis.

Área	Requisito de aplicação
Orçamentos e previsões	Utilizar os orçamentos ou previsões aprovados mais recentes. As projeções de fluxos de caixa para além do período orçamental devem, normalmente, ser extrapoladas utilizando uma taxa de crescimento constante ou decrescente, a menos que se possa justificar uma taxa mais elevada.
Período de previsão	As projeções detalhadas devem basear-se em orçamentos e previsões aprovados, não devendo, em regra, exceder cinco anos, a menos que a natureza do ativo ou do projeto justifique um período mais longo.
Condição atual	Estime os fluxos de caixa relativos ao ativo na sua condição atual. Não inclua fluxos de caixa decorrentes de futuras reestruturações ou melhorias com as quais a entidade ainda não se tenha comprometido.
Entradas e saídas de caixa	Incluir as entradas de caixa decorrentes da utilização contínua e as saídas de caixa diretamente atribuíveis necessárias para gerar essas entradas, incluindo os fluxos de caixa decorrentes da alienação final.
Exclusões	Exclua os fluxos de caixa de financiamento, os fluxos de caixa relativos ao imposto sobre o rendimento e os fluxos de caixa decorrentes de atividades que não sejam diretamente atribuíveis ao ativo ou à UGE.
Fluxos de caixa em moeda estrangeira	Devem ser estimados na moeda em que ocorrerão, descontados utilizando uma taxa adequada para essa moeda e convertidos à taxa à vista na data de relato.

6.2 Taxa de desconto

A taxa de desconto deve ser uma taxa antes de impostos que reflita as avaliações atuais do mercado quanto ao valor temporal do dinheiro e aos riscos específicos do ativo ou da UGE para os quais as estimativas de fluxos de caixa ainda não tenham sido ajustadas. A taxa não deve contabilizar os riscos duas vezes. Se os fluxos de caixa já tiverem sido ajustados para um risco específico, a taxa de desconto não deve incluir novamente esse mesmo risco.

Considerações sobre a taxa de desconto	Aplicação prática
Valor temporal do dinheiro	Utilizar taxas de mercado relevantes para a moeda e o calendário dos fluxos de caixa.
Riscos específicos do ativo	Refletir os riscos específicos do ativo ou da UGE, caso ainda não estejam incluídos nas estimativas de fluxos de caixa.
Coerência	Assegure que a taxa é consistente com os fluxos de caixa nominais ou reais e com a base de fluxos de caixa antes ou depois de impostos.
Documentação	Conservar os dados de origem, a aprovação da gestão e a análise de sensibilidade para estimativas significativas.

6.3 Análise de sensibilidade

Para testes de imparidade significativos, a entidade deve considerar uma análise de sensibilidade em torno de pressupostos-chave, tais como o crescimento das receitas, os custos operacionais, a utilização, as tarifas, o valor terminal e a taxa de desconto. A análise de sensibilidade apoia a revisão pela gestão e ajuda a identificar se uma alteração razoavelmente possível nos pressupostos causaria imparidade.

Unidades geradoras de caixa

6.4 Identificação de uma unidade geradora de caixa

Uma unidade geradora de caixa é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa de forma amplamente independente de outros ativos ou grupos de ativos. As UGC são identificadas de forma consistente de período para período, a menos que se justifique uma alteração. A identificação de uma UGC deve refletir a forma como a gestão monitoriza as operações e como as entradas de caixa são geradas.

Questão de avaliação	Orientação
O ativo individual pode gerar entradas de caixa independentes?	Se sim, teste o ativo individual. Se não, identifique o grupo mais pequeno que gera entradas de caixa independentes.
Como é que a gestão monitoriza a operação?	Considere os relatórios internos, os orçamentos, as metas de receitas e a gestão do desempenho.
Os ativos são interdependentes?	Nos casos em que os ativos têm de operar em conjunto para gerar fluxos de caixa, teste-os como uma UGE.
A UGE pode ser alterada em relação ao ano anterior?	Apenas se tal for justificado por alterações nas operações, na estrutura ou nos padrões de fluxos de caixa. Divulgue a alteração, caso seja material.

6.5 Valor contabilístico de uma CGU

O valor contabilístico de uma UGE inclui o valor contabilístico dos ativos que podem ser atribuídos diretamente ou alocados de forma razoável e consistente à UGE e que irão gerar as entradas de caixa futuras utilizadas na determinação do valor de uso da UGE. Os passivos são incluídos apenas quando o valor recuperável não puder ser determinado sem os considerar.

6.6 Ativos que não geram fluxos de caixa e que contribuem com potencial de serviço para uma UGC

Um ativo que não gera fluxos de caixa pode contribuir com potencial de serviço para uma unidade geradora de caixa. Nesse caso, a parte do seu valor contabilístico que contribui para a UGC é alocada à UGC antes de se estimar o valor recuperável. O próprio ativo que não gera fluxos de caixa é avaliado quanto a imparidade ao abrigo da IPSAS 21 antes de qualquer alocação. Qualquer perda por imparidade da UGC é alocada aos ativos geradores de caixa da UGC; não é utilizada para criar uma perda por imparidade adicional no ativo não gerador de caixa para além da avaliação prevista na IPSAS 21.

6.7 Alocação da perda por imparidade de uma CGU

Quando o valor recuperável de uma UGE ou de um grupo de UGEs for inferior ao seu valor contabilístico, é reconhecida uma perda por imparidade. A perda é distribuída de forma a reduzir os valores contabilísticos dos ativos geradores de caixa da unidade, numa base proporcional, com base nos respetivos valores contabilísticos. Um ativo não pode ser reduzido para um valor inferior ao mais elevado entre o seu justo valor menos os custos de venda, se determinável, o valor de uso, se determinável, e zero. O montante não atribuído devido a estes limites mínimos é reatribuído proporcionalmente aos outros ativos geradores de caixa da unidade.

7.0 Reconhecimento e Mensuração de Perdas por Imparidade

7.1 Regra de reconhecimento

Uma perda por imparidade é reconhecida se, e apenas se, o valor recuperável de um ativo gerador de fluxos de caixa for inferior ao seu valor contabilístico. O ativo é reduzido para o valor recuperável e a perda por imparidade é reconhecida imediatamente no excedente ou déficit, a menos que outra Norma exija um tratamento diferente.

Evento contabilístico	Débito	Crédito
Reconhecimento de perda por imparidade num ativo individual	Perda por imparidade – excedentes ou défices	Perda por imparidade acumulada / conta do ativo
Registo da perda por imparidade numa UGE	Perda por imparidade – excedentes ou défices	Perdas por imparidade acumuladas / ativos geradores de caixa relevantes
Se outra Norma exigir um passivo	Conta de despesas ou de ativos relevante ao abrigo dessa Norma	Conta de provisão ou de passivo

7.2 Impacto na depreciação e amortização

Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, a depreciação ou amortização futura é recalculada de modo a que o valor contabilístico revisto, deduzido de qualquer valor residual, seja alocado sistematicamente ao longo da vida útil remanescente do ativo.

8.0 Reversão de perdas por imparidade

8.1 Revisão anual para indicadores de reversão

Em cada data de relato, a entidade avalia se uma perda por imparidade reconhecida num período anterior relativamente a um ativo poderá já não existir ou poderá ter diminuído. Quando existe um indicador de reversão, estima-se o valor recuperável. Uma reversão só é reconhecida quando se tiver verificado uma alteração nas estimativas utilizadas para determinar o valor recuperável desde que a perda por imparidade foi reconhecida. O valor contabilístico após a reversão não pode exceder o valor contabilístico que teria sido determinado, líquido de depreciação ou amortização, se não tivesse sido reconhecida qualquer perda por imparidade.

8.2 Reversões de UGC

Uma reversão de uma perda por imparidade relativa a uma UGC é alocada aos ativos geradores de caixa da unidade proporcionalmente aos seus valores contabilísticos. O valor contabilístico de um ativo após a reversão não pode exceder o menor entre o seu valor recuperável, se determinável, e o valor contabilístico que teria sido determinado se não tivesse sido reconhecida qualquer perda por imparidade. Nenhuma parte da reversão é alocada a um ativo não gerador de caixa que contribua com potencial de serviço para a UGC.

Evento contabilístico	Débito	Crédito
Reversão da perda por imparidade num ativo individual	Perda por imparidade acumulada / conta do ativo	Reversão da perda por imparidade – excedente ou défice
Reversão da perda por imparidade na UGE	Perda por imparidade acumulada / ativos geradores de caixa relevantes	Reversão da perda por imparidade – excedente ou défice

Evento contabilístico	Débito	Crédito
Depreciação futura após a reversão	Despesa de depreciação	Depreciação acumulada, com base no valor contabilístico revisto e na vida útil remanescente

9.0 Reclassificação de ativos

Uma reclassificação de gerador de caixa para não gerador de caixa, ou de não gerador de caixa para gerador de caixa, ocorre apenas quando existem evidências claras que sustentem a alteração. A reclassificação não se baseia exclusivamente num ano de fraco desempenho em termos de receitas ou em rendimentos pontuais. As evidências devem demonstrar uma alteração no objetivo principal da detenção do ativo.

Situação	Tratamento provável
Uma unidade de impressão comercial é encerrada e o seu equipamento é reorientado para a utilização exclusiva em documentos de serviço internos da administração pública.	Podem existir provas claras que justifiquem a reclassificação de «gerador de caixa» para «não gerador de caixa», com a IPSAS 21 aplicada prospectivamente.
Um centro de conferências público, anteriormente utilizado para eventos governamentais, é comercializado com preços baseados no mercado e metas de rendimento.	Podem existir indícios claros que justifiquem a reclassificação de «não gerador de fluxos de caixa» para «gerador de fluxos de caixa», com a IPSAS 26 aplicada prospectivamente.
Um ativo comercial regista prejuízos no ano em curso devido a condições de mercado temporárias, mas continua a ser explorado com o objetivo de obter um retorno.	O ativo continua, normalmente, a ser gerador de caixa. O fraco desempenho pode constituir um indicador de imparidade, mas não, por si só, uma reclassificação.

A reclassificação, por si só, não desencadeia um teste de imparidade nem uma reversão. A entidade considera os indicadores enumerados aplicáveis ao ativo após a reclassificação na data de relato subsequente.

9.1 Apresentação e Divulgação

9.2 Apresentação

As perdas por imparidade e as reversões são apresentadas no excedente ou no déficit, a menos que outra IPSAS exija um tratamento diferente. As perdas por imparidade e as reversões relativas a ativos reavaliados ou ao valor atual são tratadas como diminuições ou aumentos de reavaliação, em conformidade com a IPSAS 45 ou a IPSAS 31. A rubrica utilizada deve ser clara e consistente, por exemplo, «perdas por imparidade em ativos geradores de caixa» ou como parte de «depreciação, amortização e imparidade», com divulgação adequada nas notas explicativas. Quando as perdas por imparidade forem repartidas pelos ativos da UGE, o registo de ativos e as divulgações nas notas explicativas devem estar em conciliação com o livro-razão e o documento de trabalho relativo à imparidade.

9.2 Requisitos de divulgação

Área de divulgação	Informação exigida em termos aplicados
Critérios de classificação	Critérios desenvolvidos para distinguir os ativos geradores de caixa dos ativos não geradores de caixa.
Por classe de ativos, incluindo ativos reavaliados	Montante das perdas por imparidade e reversões reconhecidas durante o período e rubricas da demonstração do desempenho financeiro afetadas; perdas por imparidade e reversões relativas a ativos reavaliados reconhecidas diretamente na mais-valia/reserva de reavaliação

Área de divulgação	Informação exigida em termos aplicados
Imparidade ou reversão individual significativa	Eventos e circunstâncias, montante, natureza do ativo, classe de ativos, segmento (se aplicável), se o montante recuperável corresponde ao justo valor menos os custos de venda ou ao valor de uso, e os principais critérios utilizados.
Divulgações relativas às UGE	Descrição da UGE, montante da imparidade, base para o valor recuperável, pressupostos-chave e alterações na composição da UGE, quando relevante.
Ativos intangíveis de vida útil indefinida nas UGT	Quando relevante, divulgar os pressupostos utilizados para mensurar o valor recuperável, incluindo o período de previsão, a taxa de crescimento, a taxa de desconto e informações de sensibilidade, quando exigido pelo quadro normativo adotado.
Itens imateriais agregados	Principais classes de ativos afetados e principais eventos e circunstâncias que causam perdas por imparidade ou reversões.

9.3 Nota ilustrativa sobre a política contabilística

Os ativos geradores de fluxos de caixa são ativos detidos principalmente para gerar um retorno comercial. Em cada data de relato, a entidade avalia se existe alguma indicação de que um ativo gerador de fluxos de caixa ou uma unidade geradora de fluxos de caixa possa estar em imparidade. Caso exista uma indicação, ou quando for necessário efetuar testes anuais a um ativo intangível com vida útil indefinida ou a um ativo intangível ainda não disponível para utilização, a entidade estima o valor recuperável. O valor recuperável é o maior entre o justo valor menos os custos de venda e o valor de uso. O valor de uso é determinado a partir do valor atual dos fluxos de caixa futuros estimados, esperados do uso continuado e da alienação final, descontados utilizando uma taxa antes de impostos que reflita as avaliações atuais do mercado relativamente ao valor temporal do dinheiro e aos riscos específicos do

ativo. Uma perda por imparidade é reconhecida no excedente ou déficit quando o valor contabilístico excede o valor recuperável. As reversões são reconhecidas quando há indícios de que uma perda por imparidade diminuiu, sujeitas ao limite de que o valor contabilístico não exceda o montante que teria sido determinado caso não tivesse sido reconhecida qualquer perda por imparidade.

9.4 Nota explicativa ilustrativa

Classe de ativos / UGE	Perdas por imparidade reconhecidas	Reversões reconhecidas	Base do valor recuperável	Causa principal
Instalações e equipamentos comerciais	XXX	XXX	Valor de uso	Fluxos de caixa projetados reduzidos.
Ativos imobiliários para arrendamento	XXX	XXX	Justo valor menos custos de venda	Queda do mercado e redução da taxa de ocupação.
Serviços portuários (UGU)	XXX	XXX	Valor de uso	Menor volume de movimentação e custos operacionais mais elevados.
Ativos intangíveis	XXX	XXX	Teste anual de imparidade	Redução dos benefícios comerciais esperados.

10.0 Controlos, documentação e procedimentos de fim de ano

Um processo de imparidade robusto depende da coordenação entre as equipas de finanças, gestão de ativos, operações comerciais, projetos de capital, responsáveis pela avaliação, gestores de programas e os responsáveis pela aprovação de orçamentos e previsões. Os testes de imparidade geradores de caixa exigem previsões e governação disciplinadas, uma vez que o valor recuperável depende frequentemente de estimativas da gestão.

Área de controlo	Procedimento mínimo	Evidência
Conjunto de ativos e UGE	Identificar os ativos geradores de caixa e as UGC e efetuar a reconciliação com o livro-razão e o registo de ativos.	Mapeamento das UGE e reconciliação do registo de ativos.
Classificação	Documentar os critérios e as evidências que sustentam a classificação como geradoras de caixa.	Documento de julgamento da gestão.
Análise de indicadores	Realizar a verificação anual de imparidade utilizando indicadores internos e externos.	Modelo de revisão assinado e relatórios de apoio.
Aprovação das previsões	Utilizar orçamentos, previsões e planos de negócios aprovados para determinar o valor de uso.	Orçamentos aprovados, aprovações do conselho de administração ou da direção.
Pressupostos	Documente os pressupostos relativos a receitas, custos, crescimento, valor terminal e taxa de desconto.	Modelo de fluxo de caixa e ficheiro de pressupostos.

Área de controlo	Procedimento mínimo	Evidência
Sensibilidade	Realizar análises de sensibilidade para testes significativos.	Tabela de sensibilidade e revisão pela gestão.
Processamento de lançamentos	Lançar registos de imparidade e reversão, acompanhados de quadros de alocação de apoio.	Reconciliação de comprovativos contábeis e do balanço de verificação.
Divulgação	Preparar as divulgações nas notas explicativas e reconciliá-las com o livro-razão e os documentos de trabalho relativos à imparidade.	Lista de verificação das divulgações e ficheiro de apoio às notas explicativas.

10.1 Exemplos práticos

Exemplo 1 — Ativo individual de equipamento comercial

Área	Aplicação
Factos	Um laboratório comercial do Estado possui equipamento de ensaio especializado para prestar serviços remunerados a empresas privadas a preços de mercado. O equipamento tem um valor contabilístico de 1 500 000. Devido a novas tecnologias, os fluxos de caixa futuros esperados diminuiram. O justo valor deduzido dos custos de venda é de 800 000. O valor de uso, com base nos fluxos de caixa descontados, é de 950 000.

Área	Aplicação
Avaliação contabilística	O equipamento gera fluxos de caixa, uma vez que se destina a gerar rendimentos comerciais através da prestação de serviços de testes pagos. A evolução tecnológica constitui um indicador de imparidade. O valor recuperável corresponde ao maior entre o justo valor deduzido dos custos de venda e o valor de uso, que é de 950 000.

Cálculo ilustrativo

Rubrica	Montante / explicação
Valor contabilístico	1 500 000
Justo valor deduzido dos custos de venda	800 000
Valor de uso	950 000
Montante recuperável	950 000
Perda por imparidade	$1\,500\,000 - 950\,000 = 550\,000$

Lançamento contabilístico ilustrativo

Operação contabilística	Débito	Crédito
Reconhecer perda por imparidade	Perda por imparidade - excedente ou défice 550 000	Perda por imparidade acumulada / equipamento 550 000

Exemplo 2 — Valor de uso utilizando fluxos de caixa descontados

Área	Aplicação
Factos	Uma entidade do setor público explora um parque de estacionamento pago como atividade comercial. O parque tem um valor contabilístico de 5 000 000. A gestão elabora projeções de fluxos de caixa aprovadas que indicam entradas líquidas de caixa anuais de 900 000 durante cinco anos e um fluxo de caixa de alienação de 1 200 000 no final do quinto ano. A taxa de desconto antes de impostos é de 10 por cento. O justo valor menos os custos de venda é de 4 000 000.
Análise contabilística	O parque de estacionamento gera fluxos de caixa. O valor de uso corresponde ao valor atual dos fluxos de caixa futuros esperados. A título de ilustração, o valor atual dos cinco fluxos de caixa anuais a uma taxa de 10 por cento é de 3 412 000 e o valor atual do produto da alienação é de 745 000. O valor de uso é, portanto, de 4 157 000, o que é superior ao valor justo deduzido dos custos de venda, mas inferior ao valor contabilístico.

Cálculo ilustrativo

Rubrica	Montante / explicação
Valor presente das entradas líquidas de caixa anuais	3 412 000
Valor atual das receitas de alienação	745 000
Valor de uso	4 157 000
Justo valor deduzido dos custos de venda	4 000 000
Montante recuperável	4 156 000

Rubrica	Montante / explicação
Perda por imparidade	5 000 000 - 4 157 000 = 843 000

Lançamento contabilístico ilustrativo

Operação contabilística	Débito	Crédito
Reconhecer perda por imparidade	Perda por imparidade - excedente ou défice 843 000	Perda por imparidade acumulada / parque de estacionamento 843 000

Exemplo 3 – Unidade geradora de caixa para um serviço de impressão

Área	Aplicação
Factos	Um serviço de impressão governamental vende materiais impressos a entidades públicas e clientes privados a preços de mercado. As máquinas de impressão, o equipamento de encadernação e o software de gestão de encomendas não geram fluxos de caixa independentes. Em conjunto, formam o menor grupo de ativos que gera fluxos de caixa independentes. O valor contabilístico da UGC é de 6 000 000 e o valor recuperável é de 4 800 000.
Avaliação contabilística	Os ativos são testados como uma UGC, uma vez que os ativos individuais não geram fluxos de caixa amplamente independentes. A perda por imparidade da UGC é de 1 200 000 e é alocada proporcionalmente aos ativos geradores de caixa da unidade, sem que o valor de qualquer ativo seja reduzido para um valor inferior ao seu justo valor menos os custos de venda, ao valor de uso (se determinável) ou a zero.

Cálculo ilustrativo

Item	Montante / explicação
Valor contabilístico da CGU	6 000 000
Valor recuperável da UGE	4 800 000
Perda por imparidade da UGE	1 200 000
Método de repartição	Proporcionalmente aos ativos geradores de caixa com base nos valores contabilísticos, sujeito aos limites mínimos da IPSAS 26

Lançamento contabilístico ilustrativo

Evento contabilístico	Débito	Crédito
Reconhecer a perda por imparidade da UGE	Perda por imparidade – excedente ou défice 1 200 000	Perda por imparidade acumulada / ativos da UGE 1 200 000

Exemplo 4 — Ativo que não gera fluxos de caixa e que apoia uma UGE

Área	Aplicação
Factos	Um centro de formação comercial de propriedade do Estado utiliza um edifício administrativo central partilhado com uma unidade ministerial de carácter não comercial. Uma parte mensurável do edifício apoia a UGE de formação comercial. O edifício é, essencialmente, um ativo que não gera fluxos de caixa e já foi avaliado ao abrigo da IPSAS 21. Uma parte do seu valor contabilístico é atribuída à UGE para efeitos de testes de imparidade.

Área	Aplicação
Avaliação contabilística	O ativo que não gera fluxos de caixa contribui com potencial de prestação de serviços para a UGC. A parte alocada é incluída no valor contabilístico da UGC para determinar se esta sofreu uma imparidade. Qualquer perda por imparidade da UGC é alocada aos ativos geradores de fluxos de caixa da UGC e não é realocada para o edifício que não gera fluxos de caixa, para além de qualquer imparidade determinada ao abrigo da IPSAS 21.

Exemplo 5 — Reversão de imparidade de um ativo individual

Área	Aplicação
Factos	Um imóvel comercial destinado a arrendamento registou uma perda por imparidade num ano anterior devido à baixa taxa de ocupação. A taxa de ocupação no ano corrente melhorou na sequência de uma nova estratégia de arrendamento. O valor contabilístico antes da reversão é de 3 000 000. O valor recuperável é de 3 900 000. Se não tivesse sido reconhecida qualquer imparidade, o valor contabilístico teria sido de 3 600 000.
Avaliação contabilística	A melhoria da taxa de ocupação constitui um indicador de reversão. A reversão limita-se ao montante que restabelece o valor contabilístico ao valor que teria sido se não tivesse sido reconhecida qualquer imparidade.

Cálculo ilustrativo

Rubrica	Montante / explicação
Valor recuperável	3 900 000
Valor contabilístico antes da reversão	3 000 000

Rubrica	Montante / explicação
Valor contabilístico caso não tivesse sido reconhecida qualquer imparidade	3 600 000
Reversão máxima	600 000

Lançamento contabilístico ilustrativo

Evento contabilístico	Débito	Crédito
Registar a reversão	Perda por imparidade acumulada / instalação de arrendamento 600 000	Reversão da perda por imparidade – excedente ou défice 600 000

Exemplo 6 — Ausência de imparidade apesar dos maus resultados do ano em curso

Área	Aplicação
Factos	Uma portagem comercial tem um valor contabilístico de 12 000 000. As entradas de caixa do ano corrente diminuíram devido a obras rodoviárias temporárias, mas as previsões aprovadas apontam para uma recuperação após a reabertura. O valor de uso está estimado em 13 500 000 e o justo valor menos os custos de venda é de 11 000 000.
Avaliação contabilística	O fraco desempenho do ano corrente é um indicador que exige a realização de um teste. No entanto, o valor recuperável é de 13 500 000, o que excede o valor contabilístico. Não é reconhecida qualquer perda por imparidade. O documento de trabalho relativo à imparidade deve documentar os pressupostos e as evidências que sustentam a previsão de recuperação.

Exemplo 7 — Reclassificação de ativo gerador de caixa para ativo não gerador de caixa

Área	Aplicação
Factos	Foi construída uma estação de tratamento de efluentes comerciais para servir clientes industriais a tarifas comerciais. O parque industrial encerra definitivamente e o governo reorienta a estação para apoiar um programa de habitação social a título gratuito. A documentação formal da política apoia a alteração.
Avaliação contabilística	Existem provas claras de que o objetivo principal se alterou. O ativo pode ser reclassificado como não gerador de fluxos de caixa. A reclassificação, por si só, não gera automaticamente uma perda por imparidade, mas a entidade avalia os indicadores previstos na IPSAS 21 após a reclassificação.

Exemplo 8 — Imobilizações corpóreas geradoras de fluxos de caixa reavaliadas

Área	Aplicação
Factos	Uma autoridade portuária regista um guindaste comercial com um valor atual/valor reavaliado de 10 000 000, ao abrigo da IPSAS 45. O valor recuperável, ao abrigo da IPSAS 26, é de 9 400 000, existindo um excedente de reavaliação para a classe relevante.
Avaliação contabilística	A imparidade de 600 000 está abrangida pelo âmbito da IPSAS 26 e é contabilizada como uma diminuição de reavaliação ao abrigo da IPSAS 45, na medida do excedente de reavaliação disponível, sendo qualquer montante excedente registado no excedente ou no défice.

Exemplo 9 — UGE que inclui goodwill adquirido

Área	Aplicação
Factos	Uma combinação de unidades do setor público dá origem a um goodwill adquirido de 500 000, alocado a uma UGE de serviços comerciais. O valor contabilístico da UGE, incluindo o goodwill, é de 5 000 000 e o valor recuperável é de 4 200 000.
Tratamento contabilístico	Reconhecer uma perda por imparidade de 800 000; alocar 500 000, em primeiro lugar, ao goodwill e os restantes 300 000, proporcionalmente, a outros ativos geradores de fluxos de caixa, sujeito aos limites mínimos previstos na IPSAS 26. Não reverter a imparidade do goodwill em períodos posteriores.

Exemplo 10 — Ativo intangível de vida útil indefinida numa UGE de serviços comerciais

Área	Aplicação
Factos	Uma plataforma de licenciamento geradora de receitas tem uma vida útil indefinida e faz parte de uma UGE de licenciamento comercial. A plataforma ainda não está disponível para utilização no final do exercício. O valor contabilístico é de 2 800 000.
Avaliação contabilística	O ativo intangível deve ser testado anualmente e antes do final do exercício, uma vez que ainda não está disponível para utilização. O teste pode ser realizado no âmbito da avaliação da CGU, caso a plataforma não gere entradas de caixa independentes.

11.0 Perguntas frequentes

Pergunta 1: Um ativo é gerador de fluxos de caixa pelo simples facto de cobrar uma taxa de utilização?

Não automaticamente. O ativo é gerador de fluxos de caixa apenas quando é detido principalmente para gerar um retorno comercial. A recuperação de custos ou taxas acessórias indicam, normalmente, um ativo não gerador de fluxos de caixa.

Pergunta frequente 2: Qual é a diferença entre o montante recuperável e o montante recuperável do serviço?

O montante recuperável ao abrigo da IPSAS 26 baseia-se no valor mais elevado entre o justo valor menos os custos de venda e o valor de uso com base nos fluxos de caixa. O montante recuperável do serviço ao abrigo da IPSAS 21 baseia-se no valor mais elevado entre o justo valor menos os custos de venda e o valor de uso com base no potencial de serviço remanescente.

Pergunta frequente 3: Quando é utilizada uma CGU?

Uma CGU é utilizada quando um ativo individual não gera entradas de caixa que sejam, em grande medida, independentes de outros ativos. É submetido a teste o menor grupo que gere entradas de caixa independentes.

Pergunta frequente n.º 4: A taxa de desconto pode ser a taxa de financiamento do Estado?

Pode servir de ponto de referência, mas deve ser ajustada, sempre que necessário, para refletir o valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do ativo ou da CGU que ainda não estejam refletidos nos fluxos de caixa.

Pergunta frequente 5: As melhorias futuras de capital devem ser incluídas nos fluxos de caixa?

Os fluxos de caixa devem refletir o ativo na sua condição atual. As melhorias ou reestruturações futuras só são incluídas quando a entidade se encontra comprometida e os critérios de reconhecimento aplicáveis são cumpridos.

Pergunta frequente 6: Uma perda por imparidade de uma UGE pode reduzir o valor de um ativo para um valor inferior a zero?

Não. Um ativo não pode ser reduzido para um valor inferior ao mais elevado entre o seu justo valor menos os custos de venda, se determinável, o valor de uso, se determinável, e zero.

Pergunta frequente 7: Uma perda por imparidade pode ser revertida?

Sim, quando houver evidência de que a imparidade diminuiu e de que houve uma alteração nas estimativas. A reversão limita-se ao valor contabilístico que teria existido caso não tivesse sido reconhecida qualquer imparidade.

Pergunta frequente 8: Com que frequência devem as CGUs ser reavaliadas?

Em cada data de relato, a entidade analisa se existem indicadores e se a identificação das CGUs continua a ser adequada. As CGUs devem ser identificadas de forma consistente, a menos que se justifique uma alteração.

12.0 Lista de verificação para a implementação

Área	Item da lista de verificação	Função responsável
Âmbito	Identificar os ativos abrangidos pelo âmbito da IPSAS 26 e excluir os ativos abrangidos por outras normas.	Finanças / Gestão de ativos

Área	Item da lista de verificação	Função responsável
Classificação	Documentar os critérios utilizados para distinguir os ativos geradores de caixa dos ativos não geradores de caixa.	Finanças / Gestão
Mapeamento de CGUs	Identificar as CGUs e documentar por que razão os ativos individuais geram ou não fluxos de caixa independentes.	Finanças / Operações
Registo de ativos	Reconciliar o registo de ativos com o livro-razão e confirmar os valores contabilísticos.	Finanças / Gestão de ativos
Indicadores	Realizar a verificação anual de imparidade utilizando indicadores internos e externos.	Finanças / Operações
Testes anuais de ativos intangíveis	Submeter anualmente a teste os ativos intangíveis de vida útil indefinida e os ativos intangíveis ainda não disponíveis para utilização.	Finanças / TIC / Avaliação
Previsões	Utilizar os orçamentos e previsões aprovados para estimativas de fluxo de caixa.	Finanças / Operações / Gestão
Taxa de desconto	Fundamente a taxa de desconto com dados de mercado e análises de risco.	Finanças / Tesouraria / Avaliação
Sensibilidade	Realizar análises de sensibilidade para testes de imparidade significativos.	Finanças / Gestão
Reconhecimento	Lançar perdas por imparidade e reversões com lançamentos contabilísticos aprovados e esquemas de repartição.	Finanças

Área	Item da lista de verificação	Função responsável
Depreciação	Revisar a depreciação ou amortização futura após a imparidade ou reversão.	Finanças / Gestão de ativos
Divulgação	Prepare as divulgações por classe de ativo, evento de imparidade significativo e UGE, quando relevante.	Finanças
Governança	Obter a revisão e aprovação da gestão relativamente a julgamentos, previsões e pressupostos significativos.	Gestão / Auditoria

12.1 Arquivo mínimo de documentos de trabalho sobre imparidade

- identificação, descrição, localização e classe do ativo ou UGE;
- base para a classificação como geradora de caixa e critérios aplicados;
- valor contabilístico antes da análise de imparidade;
- indicadores de imparidade considerados e conclusão;
- base para o justo valor deduzido dos custos de venda, quando relevante;
- modelo de fluxos de caixa, orçamentos aprovados e período de previsão;
- taxas de crescimento, valores finais e fundamentação da taxa de desconto;
- análise de sensibilidade para testes significativos;
- calendário de alocação da UGE e limites mínimos de imparidade aplicados;
- cálculo da perda por imparidade ou da reversão;
- calendário revisto de depreciação ou amortização;
- referência ao documento contábil e comprovativos das notas explicativas;
- provas de revisão e aprovação pela gestão.

13.0 Referências

- a) IPSAS 26, Imparidade de ativos geradores de caixa.
- b) IPSAS 21, Imparidade de ativos que não geram fluxos de caixa.
- c) IPSAS 45, Imobilizações Corpóreas.
- d) IPSAS 31, Ativos intangíveis.
- e) IPSAS 3, Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.



AAAG

AFRICAN ASSOCIATION OF
ACCOUNTANTS GENERAL

www.aaag.africa | info@aaag.africa