



PARTNERtoPARTNER
Consultores de Gestão, S.A.

Confiança • Independência • Qualidade

Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

A IMPARIDADE EM ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS

Alexei Tchikoulaev alexei.tchikoulaev@p2p.com.pt

ÍNDICE

1.	<u>NOTAS INTRODUTÓRIAS</u>	<u>3</u>
2.	<u>A IMPARIDADE EM ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS NO SNC</u>	<u>4</u>
2.1	QUANDO DEVEM SER EFECTUADOS OS TESTES DE IMPARIDADE A ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS?	5
2.2	QUAIS AS INDICAÇÕES DE IMPARIDADE QUE DEVEM SER CONSIDERADAS?	6
2.3	A MENSURAÇÃO DA IMPARIDADE	7
2.4	UNIDADES GERADORAS DE CAIXA E TESTES DE IMPARIDADE	8
2.5	A CONTABILIZAÇÃO DA IMPARIDADE E DA SUA REVERSÃO	9
2.6	DIVULGAÇÕES DE INFORMAÇÃO ACERCA DAS IMPARIDADES APURADAS	12
3.	<u>CONCLUSÕES</u>	<u>12</u>

1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

Este artigo, nas suas secções seguintes, visa abordar os principais aspectos normativos de uma temática que se tornou particularmente relevante no âmbito do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), a da **imparidade em activos fixos tangíveis**, procurando fornecer uma perspectiva tanto conceptual como aplicada da mesma.

Em forma de nota introdutória, torna-se útil fazer uma breve referência aos fundamentos do conceito da imparidade, para tentar compreender a sua importância no processo de evolução da contabilidade, identificando, a partir daí, quais serão os principais problemas com que as empresas se irão deparar e, sobretudo, qual o caminho indicado para os ultrapassar.

Antes de tudo, **nem o SNC representa um corte radical na contabilidade portuguesa, nem a imparidade uma completa novidade**. Por um lado, o normativo anterior, agora revogado – Plano Oficial de Contas (POC), já apresentava sinais claros de introdução das regras internacionais (normas derivadas de IAS ou de IFRS), em particular por via das Directrizes Contabilísticas (DC). Também o Regulamento (CE) 1606/2002, de 19 de Julho, introduziu a obrigação de as sociedades com valores mobiliários cotados elaborarem, a partir de 2005, as respectivas contas consolidadas com base nas normas internacionais de contabilidade. Por sua vez, no âmbito do POC podiam ser registados fenómenos comparáveis às imparidades, tais como as amortizações excepcionais (ponto 5.4.4 dos Critérios de Valorimetria do POC). E mesmo as “perdas por imparidade” eram expressamente previstas em certas normas, como a DC 29 sobre as Matérias Ambientais, nos seus pontos 36 a 38.

Perante esta evolução normal e esperada do normativo contabilístico, a qual certamente implicará mudanças na forma de pensar e encarar o relato financeiro, levantam-se **dúvidas legítimas sobre se a aplicabilidade das novas normas será, de facto, suficiente para ultrapassar os principais problemas com que a contabilidade se tem vindo a deparar**, os quais se reflectem na temática central deste artigo.

De uma forma simples, **a imparidade constitui uma estimativa de redução do valor escriturado dos activos**. Neste sentido, serve como um instrumento que proporciona às entidades mais uma possibilidade de assegurarem que as suas informações contabilísticas representam, em cada momento, da melhor forma a realidade económica das actividades desenvolvidas e o valor dos seus elementos patrimoniais. Disto depende toda a utilidade das demonstrações financeiras para o conjunto dos *stakeholders*, que procuram as melhores argumentações para as suas tomadas de decisão.

O cerne do **principal problema em matéria da contabilidade provém da incerteza sobre os eventos futuros**. O recurso a estimativas constitui a forma de lidar com esta incerteza, permitindo responder às necessidades de quantificar, no presente, o valor dos elementos. E **são as dúvidas que surgem quanto às estimativas apresentadas, que têm funcionado como entrave** à evolução definitiva do princípio do custo histórico para o paradigma do justo valor; ao total reconhecimento contabilístico dos verdadeiros factores de diferenciação competitiva das empresas – os activos intangíveis; ao desaparecimento do velho aforismo de que “os lucros são opiniões e os fluxos de caixa são factos”; à simplificação do julgamento em matéria fiscal acerca da dedutibilidade dos gastos; entre outros.

O cálculo das melhores estimativas e o tratamento da incerteza exige competências técnicas específicas, atribuídas sobretudo à disciplina financeira. E a validação dos resultados finais deve ser obtida em função da consistência dos pressupostos utilizados e dos procedimentos seguidos, que distinguirão, objectivamente, os bons consultores e analistas, dos restantes.

Perante a única certeza quanto ao futuro, de que este permanecerá sempre incerto (o que por si só, justifica soluções de longo prazo para as problemáticas comentadas), urge a necessidade de desenvolver, à medida do que se tem verificado na contabilidade, **metodologias harmonizadas e internacionalmente aceites, também em matéria das finanças**, promovendo um **carácter regulador nesta disciplina**. Por fim, **o grau de independência e o julgamento profissional por parte dos auditores e peritos externos, serão igualmente determinantes para o sucesso do novo normativo contabilístico**.

2. A IMPARIDADE EM ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS NO SNC

O novo alcance e profundidade conceptual aplicados à temática da imparidade, encontram-se bem patentes nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF). Para o tema em estudo, destacam-se as **NCRF 7 e 12**, que tratam dos activos fixos tangíveis e das imparidades em activos, respectivamente. Destas normas, retira-se o seguinte:

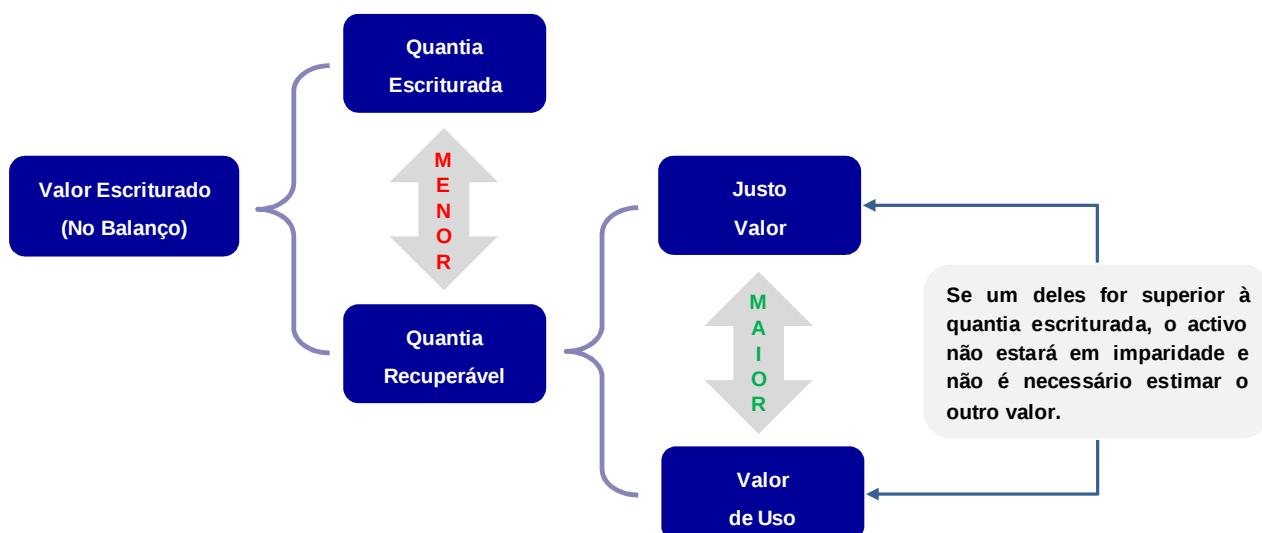
- A **imparidade** é definida como o **excedente da quantia escriturada (contabilizada) de um activo em relação à sua quantia recuperável**.
- A quantia recuperável, a ser comparada com a quantia escriturada a fim de determinar a eventual imparidade, é a quantia mais alta entre o **justo valor de um activo menos os custos de o vender**, e o seu **valor de uso**;
- A melhor evidência do **justo valor menos os custos de vender um activo** é o preço num acordo de venda vinculativo, numa transacção entre partes sem qualquer relacionamento entre elas;
- O **valor de uso** é definido como o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espera que surjam do uso continuado de um activo e da sua alienação no fim da vida útil.

Conceptualmente, tais elementos conferem aos activos contabilizados um valor que deixa de ser o custo histórico diminuído das depreciações acumuladas (âmbito do POC), passando a estar mais próximo do preço de mercado (justo valor), ou do montante que os gestores da entidade julgam que deve ser atribuído ao activo no âmbito da sua continuidade ao serviço da empresa (valor de uso).

Na prática, tal implica uma evolução do ajustamento periódico do valor dos activos pelo processo de alocação do custo, via depreciações, no sentido da sua valorização, em cada momento, a quantias não superiores àquelas que podem ser recuperadas através da venda ou utilização continuada.

Fica claro que **a temática das imparidades relaciona-se com ajustamentos do valor de forma assimétrica, restringindo-se às eventuais diminuições e reversões das diminuições**. Não são, neste contexto, tratados os potenciais ganhos, caso o valor recuperável seja superior à quantia escriturada.

As ideias enunciadas atrás, podem ser expressas **graficamente**:



Exemplificando:

EXEMPLOS – IMPARIDADE DE ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS				
	1	2	3	4
Custo Histórico (Aquisição)	10.000	10.000	10.000	10.000
Amortizações Acumuladas	(4000)	(4000)	(4000)	(4000)
Valor Escriturado Inicial	6.000	6.000	6.000	6.000
Valor de Venda Líquido (Justo Valor)	7.000	5.000	3.000	n.d.
Valor de Uso	8.000	4.000	4.000	7.000
Valor Recuperável	8.000	5.000	4.000	7.000
Imparidade	-	1.000	2.000	-
Valor Escriturado Após Teste Imp.	6.000	5.000	4.000	6.000

2.1 QUANDO DEVEM SER EFECTUADOS OS TESTES DE IMPARIDADE A ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS?

Segundo o § 5 da NCRF 12, “uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade”. Se existirem indicações, a entidade deve estimar a quantia recuperável do activo. No caso contrário, a entidade simplesmente não actua.

2.2 QUAIS AS INDICAÇÕES DE IMPARIDADE QUE DEVEM SER CONSIDERADAS?

Para responder a esta questão, recorre-se ao § 7 da NCRF 12, que esclarece que ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes informações:

Fontes EXTERNAS de Informação

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

Fontes INTERNAS de Informação

- e) Está disponível **evidência de obsolescência ou dano físico** de um activo;
- f) Ocorreram no período **alterações significativas com efeitos adversos na entidade**, ou espera-se que ocorram num período próximo, **na forma como o activo está ou se espera que venha a ser utilizado**. Estas mudanças incluem planos de abandono ou reestruturação da operação à qual o activo pertence, venda do activo antes da data esperada, e a reavaliação da vida útil de um activo como finita em vez de indefinida;
- g) Existe **evidência nos relatórios internos** que indica que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.

2.3 A MENSURAÇÃO DA IMPARIDADE

Conforme o já mencionado, **apenas se o valor recuperável do activo for inferior ao seu valor líquido escriturado**, terá de se proceder à **mensuração da imparidade** e respectivo **ajustamento**.

Não existindo um mercado activo para orientar uma estimativa do **justo valor menos os custos de vender o activo**, a quantia recuperável pode ser tomada como o seu **valor de uso**. A **preferência pelo primeiro baseia-se na maior objectividade** que se atribui à determinação dos preços através dos mecanismos de mercado, em que os itens negociados são homogéneos; podem ser encontrados, em qualquer momento, agentes dispostos a comprar e vender os itens; e os preços estão disponíveis publicamente.

Quanto ao **valor de uso**, os § 16 e seguintes da NCRF 12, apontam como instrumento para o seu cálculo o **método dos fluxos de caixa descontados** (*DCF - Discounted Cash-Flows*), descrevendo de uma forma bastante detalhada os principais elementos a considerar neste âmbito. A aplicação desta metodologia exige um **domínio muito forte das técnicas emanadas das finanças empresariais**, que permitirão resolver de forma lógica e sustentada as complexidades decorrentes do tratamento da incerteza e do cálculo de estimativas. Entre os **elementos** que devem ser reflectidos na determinação do valor de uso de um activo, constam:

- Projecções dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo;
- Expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade dos fluxos de caixa;
- O valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco de mercado;
- O preço de suportar a incerteza inerente ao activo;
- O grau de liquidez esperado do activo.

Ainda no que concerne à mensuração do **valor de uso**, uma entidade deve:

- a) Basear as projecções dos fluxos de caixa em pressupostos razoáveis e suportáveis, que representem as melhores estimativas da escala de condições económicas do momento, devendo ser dada maior ponderação a evidências externas;
- b) Basear as projecções dos fluxos de caixa em estimativas financeiras mais recentes aprovadas pela gerência, excluindo quaisquer fluxos que se espera que resultem de reestruturações futuras, de aumentos ou de melhorias no desempenho do activo. As projecções devem abranger um período máximo de cinco anos, a menos que um período mais longo possa ser justificado;
- c) Projectar os fluxos de caixa para além do período das estimativas mais recentes aprovadas, extrapolando as mesmas pelo uso de uma taxa de crescimento estável ou decrescente para os anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser justificada.

Na parte final dos pontos b) e c), mais uma vez se comprova que **um processo de avaliação deve reger-se pela lógica dos métodos utilizados e consistência dos pressupostos considerados, que determinarão os valores finais das estimativas**.

2.4 UNIDADES GERADORAS DE CAIXA E TESTES DE IMPARIDADE

No ponto anterior são evidentes **as dificuldades em apurar a imparidade de activos fixos tangíveis, principalmente quando se levanta a necessidade de aplicação do valor de uso**. Contudo, as complicações podem surgir ainda antes de se proceder à quantificação dos ajustamentos.

Devem os testes de imparidade ser efectuados relativamente a certos bens, tomados isoladamente, ou antes a grupos de bens?

As normas estipulam que, sempre que possível, o teste de imparidade deve ser efectuado para activos individuais. No entanto, quando os mesmos não geram, por si só, entradas de fluxos de caixa através do seu uso continuado, então deverá ser determinado o valor recuperável da **unidade de exploração** a que o activo pertence, designada por **Unidade Geradora de Caixa (UGC)**.

De acordo com a NCRF 12, uma UGC é constituída pelo mais pequeno grupo de activos que geram fluxos de caixa pelo seu uso continuado e que são essencialmente independentes dos fluxos gerados por outros activos ou grupos de activos. Desta forma, a UGC poderá, no limite, ser constituída por toda a empresa, não sendo a entidade divisível em UGC que gerem fluxos de caixa independentes. Facilmente se depreende que esta matéria importa para os casos em que, perante a impossibilidade de apurar o justo valor menos os custos de venda com base em dados disponíveis num mercado activo, resulta a necessidade de determinar o valor de uso. Como se refere no § 35 da NCRF 12: “A *identificação da UGC de um activo envolve juízo de valor (...)*”, que terá a ver com **a selecção dos critérios de agregação dos activos relacionados**.

Neste âmbito, e considerando o desenvolvimento dos diversos **sistemas de informação interna**, começa a existir quase uma exigência das entidades recorrerem aos mesmos, com o objectivo de **reduzirem o grau de subjectividade nas suas decisões organizacionais, assegurando que as mesmas irão de encontro aos objectivos de longo prazo da empresa como um todo**, e não apenas do indivíduo ou grupo de indivíduos que se responsabilizam pelas decisões num determinado momento.

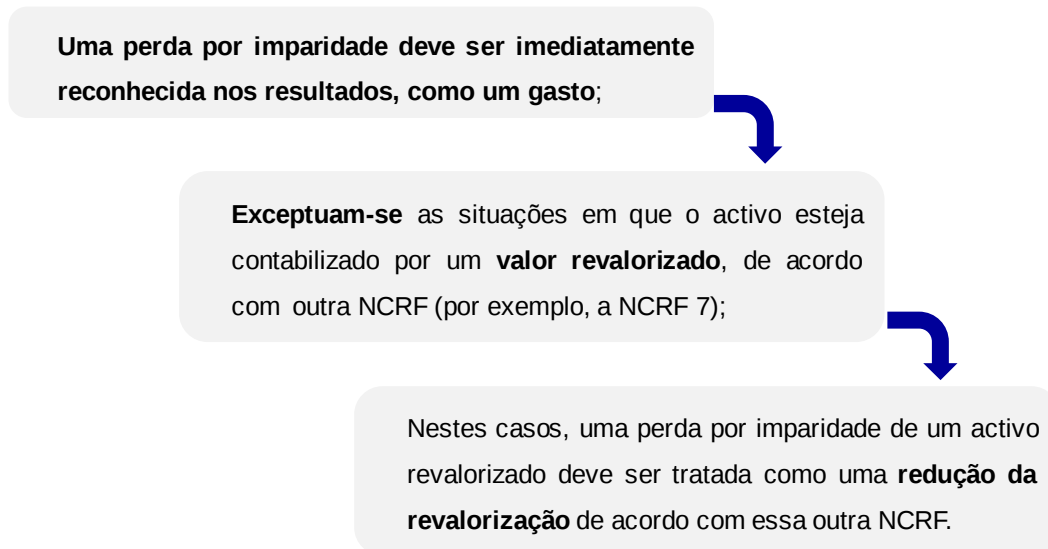
Exemplificando*:

Uma empresa tem duas UGC, A e B. O valor escriturado dos activos tangíveis de cada UGC (que não tem activos intangíveis afectos) é de, respectivamente, 10 milhões de euros e 20 milhões de euros. Possuindo um edifício administrativo, registado por 6 milhões, decide afectá-lo a cada UGC na base dos valores contabilísticos de cada uma delas. Perante as quantias recuperáveis das UGC (A: €11 milhões e B: €27 milhões), assentes em estimativas do valor de uso, **quais as eventuais imparidades?**

(em milhões de euros)	UGC A	UGC B	Total
Valor Escriturado	10	20	30
Edifício	2 (10/30)	4 (20/30)	6
Total	12	24	36
Quantia Recuperável	11	27	
Imparidade	1	-	

2.5 A CONTABILIZAÇÃO DA IMPARIDADE E DA SUA REVERSÃO

O § 29 da NCRF 12, pode ser desagregado da seguinte forma:



Após o reconhecimento de uma imparidade de um activo, o encargo com as depreciações desse activo deve ser ajustado nos períodos futuros, de forma a alocar o valor contabilístico revisto, menos o seu valor residual, caso exista, numa base sistemática ao longo da restante vida útil do activo.

Esquemáticamente, a contabilização da imparidade pode ser resumida da seguinte forma:

- **No modelo de custo:** Reconhecer a perda em gastos do período.

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pela perda por imparidade	655	439	Imparidade

655 - Perdas por imparidade em AFT; 439 - AFT Perdas por imparidade acumuladas

- **No modelo de revalorização:** Registrar a perda contra o excedente de revalorização, até ao valor deste, e reconhecer o eventual remanescente em gastos do período.

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pela perda por imparidade do activo revalorizado		439	Imparidade
Pela diminuição do excedente de revalorização	589		Excedente de revalorização
Pelo valor remanescente	655		Remanescente

589 - Outros excedentes de revalorização de AFT e Activos Intangíveis

Quanto às **reversões de imparidades**, os §§ 58 e 59 da NCRF 12 dispõem:

- Uma perda por imparidade de um activo, que não o *goodwill*, reconhecida em períodos anteriores, deve ser revertida se houver alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do activo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Nesse caso, a quantia escriturada do activo deve ser aumentada até à sua quantia recuperável;
- No entanto, o aumento por reversão da imparidade não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores.

Esquemáticamente, a contabilização da reversão da imparidade pode ser resumida da seguinte forma:

- **No modelo de custo:** Reconhecer a perda em gastos do período.

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pela reversão da imparidade	439	7625	Reversão

439 - AFT Perdas por imparidade acumuladas; 7625 - Reversões de perdas por imparidade em AFT

- **No modelo de revalorização:** Registrar a perda contra o excedente de revalorização, até ao valor deste, e reconhecer o eventual remanescente em gastos do período.

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pela reversão da imparidade do activo revalorizado	439		Reversão Imparidade
Pela anulação da imparidade reconhecida como gasto		7625	Imparidade Reconhecida
Pelo valor remanescente (tratado como acréscimo de revalorização)		589	Remanescente

589 - Outros excedentes de revalorização de AFT e Activos Intangíveis

No âmbito global das imparidades de activos fixos tangíveis, apresenta-se o seguinte exemplo*:

A empresa Saudek, Lda., que se dedica à prestação de vários serviços de saúde, adquiriu um conjunto de equipamentos para a realização de diálise. Foram, neste âmbito, adquiridos em 2010 os seguintes activos:

- Máquinas para efectuar diálise: €1.200.000;
- Equipamento auxiliar de suporte à máquina de diálise: €30.000;
- Equipamento administrativo, com ligação operacional directa ao equipamento de diálise, e necessário para que o serviço seja prestado aos utentes: €6.000;

Adicionalmente, ocorreram despesas com registos legais e honorários de consultores envolvidos na aquisição, no valor de €20.000.

Em 2010, a quantia escriturada dos activos directamente relacionados com o serviço de diálise – e também dos que com ele tinham ligação operacional – era assim de €1.256.000. Foi considerado que o serviço de diálise cumpre os requisitos da NCRF 12, podendo ser considerado uma UGC.

Um estudo económico que serviu de suporte ao investimento na aquisição do dito serviço estimou os seguintes fluxos de caixa esperados:

- 2010: €0;
- 2011: €70.000;
- 2012: €80.000;
- 2013: €90.000;
- > 2013: Crescimento a uma taxa anual de 3%.

Em finais de 2012, efectuou se um teste de imparidade devido a uma forte deterioração das expectativas de rendibilidade futura relacionadas com a alteração de contexto legal, resultante de uma redução da comparticipação pública no serviço prestado pela Saudek, Lda. aos utentes. Não existindo mercado regular para estes equipamentos, estimou se que o fluxo de caixa a libertar pelo serviço de diálise em 2013 seria de €55.000, a crescer a partir daí a uma taxa anual de 1,5%. Adicionalmente, o valor escriturado dos activos afectos à UGC era de €1.000.000 em finais de 2012. **Qual a perda por imparidade a reconhecer?**

Resolução:

Quantia escriturada em 2012: €1.000.000;

Quantia recuperável em 2012:

- a) Justo valor menos os custos de vender: admite-se que não está disponível;
- b) Valor de uso: pode ser calculado através do método dos fluxos de caixa descontados para a UGC constituída pelos activos afectos ao serviço de diálise.

Desta forma, vem:

$Vn = \frac{CF_{n+1}}{k-g}$, em que **Vn** é o valor de uso em 2012; **CF n+1** corresponde ao fluxo de caixa estimado para 2013 (€55.000); **k** é a taxa de desconto (8,5%); **g** é a taxa anual de crescimento em continuidade (1,5%).

$Vn = \frac{55.000}{7\%} = \textbf{€785.714}$, é a quantia recuperável, sendo que a mesma é inferior à quantia escriturada. A perda por imparidade é, assim, estimada em **€214.286**.

Uma vez que a entidade utiliza o modelo do custo menos depreciações e perdas por imparidade acumuladas na mensuração destes activos, **o montante estimado da perda será reconhecido na conta 655 (a débito) e na conta 439 (a crédito)**.

Caso num ano posterior a causa da redução da procura (a comparticipação pública no custo para o utente do serviço de diálise) seja modificada e a mesma revele uma recuperação, pode ter lugar uma **reversão**.

2.6 DIVULGAÇÕES DE INFORMAÇÃO ACERCA DAS IMPARIDADES APURADAS

Para que um utente da informação financeira possa efectuar um **juízo informado acerca da pertinência e razoabilidade das razões, dos pressupostos e dos métodos utilizados no cálculo das imparidades**, a **NCRF 12 exige nos seus §§ 65 a 67**, os dados que uma entidade deve divulgar, entre os quais constam:

- Os eventos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da imparidade;
- A natureza do activo ou do agregado de activos (UGC). No caso de alteração da forma de agregação de activos relativa à identificação da unidade geradora de caixa, devem descrever-se as formas actual e anterior de se proceder a essa agregação, bem como os motivos que levaram à alteração;
- O valor das imparidades reconhecidas ou revertidas;
- Os procedimentos utilizados no apuramento do valor recuperável, indicando se o mesmo foi determinado com base no justo valor menos os custos de venda e/ou valor de uso;
- A forma de contabilização das imparidades ou das suas reversões, bem como as alterações resultantes ao nível das Demonstrações Financeiras.

3. CONCLUSÕES

As **diferentes áreas do conhecimento e de aplicação**, como sejam a gestão, a contabilidade, as finanças, a fiscalidade, as tecnologias de informação, **possuem competências distintas e autónomas, que podem e devem ser complementadas** pelas empresas, na prossecução dos seus objectivos organizacionais.

As entidades que compreendem a importância e acompanham as evoluções naturais destas disciplinas, irão encarar a temática central abordada ao longo do presente artigo, como uma **oportunidade** para introduzir **melhorias nos seus processos** e **gerar valor** acrescentado para si e para os seus restantes *stakeholders*.

Neste sentido, o disposto na **NCRF 12** do novo normativo contabilístico português – SNC, apresenta uma **evolução clara no que concerne ao tratamento das imparidades de activos fixos tangíveis**, face ao que se verificava no enquadramento do agora revogado Plano Oficial de Contas (POC):

	SNC	POC
Imparidade	Segundo a norma, devem efectuar-se testes de imparidade de activos fixos tangíveis em cada data de relato financeiro. Se existir qualquer indicação (e a norma fornece esclarecimentos detalhados acerca dos vários tipos de indicações), deve estimar-se a quantia recuperável do activo, para se concluir se existe, ou não, imparidade de activos.	O POC referia, no seu ponto 5.4.4, a necessidade de se avaliar se existia imparidade do imobilizado corpóreo. Porém, não apresentava os indicadores de imparidade. A DC 7 referia que o teste de recuperação devia ser efectuado anualmente. A DC 16 referia que a reavaliação dos imobilizados tangíveis podia ser efectuada de acordo com o poder aquisitivo da moeda e/ou justo valor.

	SNC	POC
UGC	Segundo a norma, se não for possível estimar a quantia recuperável de um activo individual, deve determinar-se a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o activo pertence.	O POC e as DC são omissos.
Valor de Uso	A norma fornece informações detalhadas sobre o cálculo do valor de uso.	O POC e as DC são omissos.
Reversão	A norma requer uma série de condições relativamente à reversão de imparidade.	O POC e as DC são omissos.
Divulgação	A norma requer a divulgação das perdas por imparidade, bem como das suas reversões, com indicação dos valores envolvidos, eventos e circunstâncias que as originaram e outras informações.	O POC e as DC não requeriam esta divulgação.

* Os exemplos práticos das páginas 8 e 10 foram adaptados de: Martins, António (2010) *“Justo Valor e Imparidade em Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis – Aspectos Financeiros, Contabilísticos e Fiscais”*, Edições Almedina.