

TESTE DE RECUPERABILIDADE

AVALIAÇÃO DE ATIVOS

O TESTE DE RECUPERABILIDADE foi trazido para o Brasil pela Lei n. 11.638 e está de acordo com as normas internacionais do IASBE. Foi uma mudança da escola porque antes havia a escola americana, que estava encampada na Lei n. 6.404.

Uma das principais consequências da convergência às normas do IASB foi a inclusão do TESTE DE RECUPERABILIDADE.

Na prática, esse teste é muito importante para melhorar a qualidade da informação.

Exemplo:

O investidor tem algum dinheiro guardado e pretende investir numa empresa.

A empresa apresenta as suas demonstrações contábeis. O investidor, ao verificar as demonstrações, constata que ela tem um imobilizado. Com pouco conhecimento, o investidor imagina que esse imobilizado está sendo utilizado na geração de riquezas.

A empresa adquiriu uma máquina que vale R\$ 2 milhões. Pelas informações, o investidor vê que a máquina existe e está sendo utilizada e tem o seu valor depreciado.

Essa máquina produzia canudinhos e o Brasil proibiu o uso de canudinhos de plástico. Se a empresa não passar para o investidor a informação de que essa máquina não está sendo utilizada, o investidor não conseguirá visualizar isso nas demonstrações, pois ali só aparece a máquina e a depreciação.

O que a norma estabelece é: essa máquina que vale R\$ 2 milhões está sendo utilizada pela empresa?

Não, então é preciso informar o investidor.

De que maneira o investidor é informado?

Por meio do TESTE DE RECUPERABILIDADE.

A empresa deve avaliar o valor contábil dessa máquina e comparar com o valor realizável, que pode ser pelo uso ou pela venda.

Se o valor realizável for menor do que o valor contábil, ela tem de ajustar para demonstrar qual é a real situação da máquina, qual é o real potencial econômico dela.

Por essa razão, esse teste de recuperabilidade representou um avanço muito grande na apresentação real do valor contábil dos bens.

TESTE DE RECUPERABILIDADE

O teste de recuperabilidade, conhecido como *Impairment test* (teste de emparelhamento para levar o valor contábil a um valor realizável) tem por objetivo apresentar de forma **prudente** o valor real de realização de um ativo.

Esta realização pode ser de forma direta (venda) ou indireta (uso), respectivamente, por meio de venda ou de utilização nas atividades.

Se no teste se comprovar que o valor realizável é maior do que o valor contábil, será muito bom, a prudência recomenda que não se registre a mais: a máquina foi comprada, está sendo utilizada e dará um retorno indireto de R\$ 3 milhões, sendo que a máquina foi adquirida por R\$ 2 milhões. Ela está dando um retorno esperado.

Se a máquina foi comprada por R\$ 2 milhões, está encostada, dá um retorno de R\$ 1,5 milhão, é necessário emparelhar, o valor contábil deve ser trazido para o valor realizável.

A regra é: o valor realizável de um bem nunca poderá ser **menor** do que o valor contábil por uma questão de lógica, para que a empresa não pague para trabalhar.

O assunto é abordado na Lei N. 6.404/76, art. 183, parágrafo 3º:

*§ 3º A companhia deverá efetuar, **periodicamente** (anualmente), análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:*

Quando se faz o ajuste de estimativas de perda, de investimento, o ajuste de estimativa de perda no estoque, o ajuste de estimativa de perda nas duplicatas a receber, é um teste de recuperabilidade.

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper as atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

Note que o teste busca reconhecer uma perda no potencial dos ativos imobilizado e intangível, desta forma, a essência do teste de recuperabilidade é **evitar que um ativo esteja registrado por um valor maior que o seu valor recuperável**, por isto o teste busca verificar se o ativo não está desvalorizado em relação ao valor real (valor de realização).

Esse teste deve ser feito por meio de laudo pericial, normalmente feito por um engenheiro ou por uma empresa especializada.

Na prática, o teste visa demonstrar qual é o valor recuperável.

Para o fim de questões de prova, o teste é simples: estabelecido o valor contábil, compara-se esse valor contábil com o maior valor realizável pelo uso ou pela venda.

Na prática, o difícil é trazer, é levantar as informações dentro da empresa.



Como calcular o valor de uso?

Esse valor de uso tem uma norma toda complexa, que nada mais é do que pegar os contratos que estão vinculados àquela máquina.

Exemplo:

Numa siderúrgica há um forno refratário que custa entre R\$ 10 milhões, R\$ 15 milhões e até R\$ 20 milhões. Quando a siderúrgica adquire um forno de R\$ 20 milhões é com a ideia de que esse forno seja utilizado nas atividades, já sabe quanto vai transformar minério em ferro.

O laudo é feito com base nos contratos de venda e as informações vem dos derivativos negociados no mercado.

A norma refere “fluxo de caixa futuro vinculado à produção”. Os derivativos são lançados no mercado, principalmente opções de compra.

Com base nesses derivativos, estabelece-se o valor realizável pelo uso.

Em síntese: o teste de recuperabilidade é o valor contábil (valor do bem menos a depreciação e estimativa de perda se já tiver) comparado com o valor realizável, o maior deles, pelo uso ou pela venda.

Se o valor realizável está maior que o valor contábil, isso é positivo, vai haver lucro. Se o valor realizável pelo uso da máquina ou pela venda for menor do que o valor contábil, é negativo, deve ser ajustado.

A essência do teste de recuperabilidade é evitar que um ativo esteja registrado no Balanço Patrimonial por um valor contábil maior que o valor recuperável, **pelo uso ou pela venda líquida**.

- **Valor contábil** é o montante pelo qual o ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e ajuste para perdas.
- **Valor recuperável de um ativo** é o maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso.
- **Valor justo** é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.
- **Valor em uso** é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados que devem advir de um ativo ou de unidade geradora de caixa.
- **Perda por desvalorização** é o montante pelo qual o valor contábil de um ativo excede seu valor recuperável.



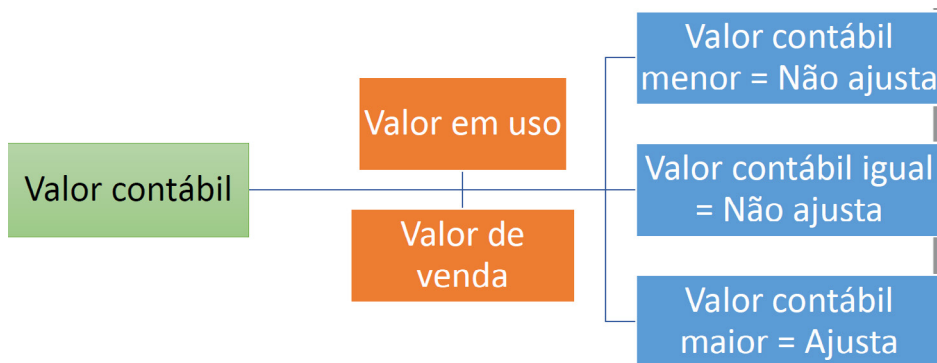
10m

O teste de recuperabilidade não se aplica a **estoques**, ativos advindos de contratos de construção, ativos fiscais diferidos, ativos advindos de planos de benefícios a empregados ou ativos classificados como mantidos para venda (ou incluídos em grupo de ativos que seja classificado como disponível para venda) em decorrência de os Pronunciamentos Técnicos do CPC vigentes aplicáveis a esses ativos conterem disposições orientadoras para reconhecimento e mensuração desses ativos.

A regra é aplicar o teste de recuperabilidade em IMOBILIZADO e INTANGÍVEL.

Para aplicar o teste de recuperabilidade nestes grupos (imobilizado e intangível) a administração deverá, no mínimo, executar as seguintes etapas:

1. Determinar o valor contábil líquido do bem.
2. Determinar o maior valor recuperável do bem.
3. Comparação entre o valor contábil e o valor recuperável.



Se o valor contábil for menor do que o realizável, deve ser ajustado.

A essência do teste de recuperabilidade é evitar que um ativo esteja registrado no Balanço Patrimonial por um valor contábil maior que o valor recuperável, **pelo uso ou pela venda líquida**.

Quando ficar identificado que o valor de realização do ativo é maior que o seu valor contábil, não será necessário nenhum tipo de registro.

Se o maior valor realizável for MENOR do que o valor contábil, deve ser reajustado.

Entretanto, se o valor realizável do ativo for menor que o valor contábil a empresa deverá efetuar o ajuste de emparelhamento.

O lançamento contábil do ajuste é:

D – despesa operacional – perda com desvalorização de ativo

C – provisão para perda com desvalorização de ativo

A provisão está prevista na legislação.

A estimativa está prevista nas normas.

Não se fala de provisão redutora do ativo nos pronunciamentos do CPC.

Ao registrar as despesas há uma diminuição do PL.



15m

Viu algum erro neste material? Contate-nos em: degravacoes@grancursosonline.com.br

Ao registrar a estimativa para perda ou provisão, o ativo será diminuído.

Por essa razão, o registro nada mais é do que um lançamento de um fato modificativo diminutivo, como se estivesse sendo reconhecido uma despesa.

Exemplo:

A empresa tem uma máquina comprada por R\$ 800 mil.

Essa máquina tem uma depreciação acumulada de R\$ 200 mil.

O valor contábil (VC) da máquina é R\$ 600 mil.

No teste de recuperabilidade:

1. Valor em uso R\$ 700 mil

Para venda, o valor justo é de R\$ 500 mil.

Neste caso, o VC = R\$ 600 mil é comparado com o maior valor realizável, que é R\$ 700 mil. Ele é maior do que o VC. NADA DEVE SER REGISTRADO, não é necessário efetuar o ajuste.

2. VC = R\$ 600 mil

Valor em uso = R\$ 250 mil

Valor justo = R\$ 450 mil

O VC comparado ao maior valor realizável (R\$ 450 mil).

O valor realizável que deve estar nas demonstrações é de R\$ 450 mil. É NECESSÁRIO EFETUAR O REGISTRO DO AJUSTE.

O lançamento é:

Debita perda por desvalorização.

Credita estimativa para desvalorização: R\$ 150 mil.

No Balanço:

Máquina: R\$ 800 mil

Depreciação: R\$ 200 mil

Estimativa para desvalorização: R\$ 150 mil

Valor contábil: R\$ 450 mil

Este é o TESTE DE RECUPERABILIDADE, segundo a escola internacional.

Agora o usuário consegue entender que a empresa tem uma máquina de R\$ 800 mil, já depreciada em R\$ 200 mil, mas com uma estimativa de desvalorização.

Com base nessa informação, o usuário vai predizer alguma coisa: a empresa está com maquinário parado, sinal de que perdeu vendas.

A simples informação sobre o valor da máquina e a sua depreciação segue a escola americana.

A depreciação diminui o valor contábil de um ativo, mas pelo USO. Já a estimativa para desvalorização não tem relação com o uso: o ativo está desvalorizado em relação ao mercado. São formas diferentes e não têm o mesmo tratamento para o cálculo.

Nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo e seu valor em uso.



Se qualquer um desses montantes **exceder o valor contábil do ativo, este não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.**

ATENÇÃO

Se um dos dois valores realizáveis, seja pelo uso ou pela venda, foi MAIOR do que o valor contábil, não é necessário estimar o outro valor.

Como resultado da aplicação do teste de recuperabilidade, não será mais aceito a existência de qualquer ativo, num balanço patrimonial, por valor superior ao que ele é capaz de produzir de caixa líquido para a entidade, pela sua venda ou pela sua utilização.

Esta é a regra do teste de recuperabilidade: que o valor contábil de um bem do imobilizado ou do intangível não seja maior do que o seu MAIOR valor realizável.

Quando for constatada a perda de valor recuperável a empresa deve reconhecê-la **imediatamente no resultado** ou **como redução da reserva de reavaliação**, se aplicável, **que poderá ser revertida se e quando desaparecerem as razões que levaram à sua constituição**, com exceção da perda na recuperabilidade (*impairment*) do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (fundo de comércio adquirido- *goodwill*), que não poderá ser revertida.

No Brasil, na contabilidade geral não há mais a REAVALIAÇÃO DE ATIVO.

Na contabilidade pública ainda existe, mas na contabilidade geral, societária, não existe.

O que era a reserva de reavaliação?

Exemplo:

Uma empresa possuía uma máquina adquirida por R\$ 1 milhão e já sofreu depreciação de R\$ 600 mil. O valor contábil (VC) dessa máquina é de R\$ 400 mil.

No mercado, aquele ativo está perdendo valor porque há uma inflação. Esse bem era reavaliado pelo preço do mercado, que seria o valor justo.

Hoje, no mercado, essa máquina que antes valia R\$ 400 mil, agora vale R\$ 600 mil:

Debita máquina R\$ 200 mil e ela chegaria a R\$ 600 mil.

Esses R\$ 200 mil a mais não eram reconhecidos no resultado, eram lançados como RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

Era um sistema de registro muito semelhante ao AJUSTE PATRIMONIAL.

O ajuste da avaliação patrimonial nada mais é do que registrar o aumento ou a diminuição de ativos ao seu valor justo

A REAVALIAÇÃO não existe mais. O imobilizado, em regra, não sofre ajuste da avaliação patrimonial: é registrado e é depreciado.

A empresa registra uma perda, mas consegue fechar novos contratos de exportação. A máquina, que tinha perdido o seu valor, recomeça a ser utilizada.



A máquina estava avaliada em R\$ 400 mil, mas o valor em uso, hoje, é de R\$ 2 milhões. A máquina se valorizou, mas ela tem uma estimativa de perda de R\$ 100 mil.

Somente esses R\$ 100 mil devem ser revertidos, pois a perda pode ser revertida.

Exemplo:

VC: R\$ 600 mil

Valor em uso: R\$ 250 mil

Valor justo: R\$ 450 mil

O VC comparado ao maior valor realizável (R\$ 450 mil).

O valor realizável que deve estar nas demonstrações é de R\$ 450 mil. É NECESSÁRIO EFETUAR O REGISTRO DO AJUSTE.

O lançamento é:

Debita perda por desvalorização.

Credita estimativa para desvalorização: R\$ 150 mil.

No Balanço:

Máquina: R\$ 800 mil

Depreciação: R\$ 200 mil

Estimativa para desvalorização: R\$ 150 mil

Valor contábil: R\$ 450 mil

Se futuramente a empresa consegue novos contratos, aumenta substancialmente o seu valor realizável, e o valor justo da máquina passa para R\$ 1 milhão.

Só devem ser estornados os R\$ 150 mil. Esse “estorno”, essa “reversão” será feita em contrapartida de uma receita.

Registrada a estimativa de perda como despesa, o bem se valoriza, é revertido como contrapartida de uma receita, EXCETO O ÁGIO POR EXPECTATIVA ou o FUNDO DE COMÉRCIO ADQUIRIDO.

Caso, em período futuro, o ativo tenha o seu valor aumentado após uma nova avaliação de recuperabilidade, o valor ajustado será registrado como receita e não poderá ultrapassar o valor inicial do bem. Ou seja, se na primeira avaliação o bem teve o seu valor diminuído, esse valor será reconhecido como despesa. No entanto, se na nova avaliação o valor do ativo aumentou, a empresa somente poderá reconhecer como receita o aumento até o valor registrado antes da primeira avaliação.



Este material foi elaborado pela equipe pedagógica do Gran Cursos, de acordo com a aula preparada e ministrada pelo professor Claudio Zorzo.

A presente gravação tem como objetivo auxiliar no acompanhamento e na revisão do conteúdo ministrado na videoaula. Não recomendamos a substituição do estudo em vídeo pela leitura exclusiva deste material.
