



AVALIAÇÃO DE ATIVOS

TESTE DE RECUPERABILIDADE

Claudio Zorzo

O teste de recuperabilidade, conhecido como “Impairment test” tem por objetivo apresentar de forma prudente o valor real de realização de um ativo. Esta realização pode ser de forma direta ou indireta, respectivamente, por meio de venda ou de utilização nas atividades.

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

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

- 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).

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.

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.

Para aplicar o teste de recuperabilidade nestes grupos 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

Valor contábil

Valor em uso

Valor de
venda

Valor contábil
menor = Não ajusta

Valor contábil igual
= Não ajusta

Valor contábil
maior = Ajusta

Quando ficar identificado que o valor de realização do ativo é maior que o seu valor contábil, não será necessário nenhum tipo de registro. Entretanto, se o valor realizável do ativo for menor que o valor contábil a empresa deverá efetuar o ajuste de emparelhamento.

O lançamento contábil:

D – despesa operacional – perda com desvalorização de ativo

C – provisão para perda com desvalorização de ativo

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.

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.

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 (goodwill), que não poderá ser revertida.

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, este valor será reconhecido como despesa; caso em nova avaliação o valor do ativo aumentou, a empresa somente poderá reconhecer como receita o aumento até o valor registrado antes da primeira avaliação.