

TESTE DE RECUPERABILIDADE II

AVALIAÇÃO DE ATIVOS

O objetivo da RECUPERABILIDADE é sempre trazer o valor realizável para emparelhar ao valor contábil. A regra é diminuir, ou seja, o ativo não pode ter um valor contábil maior do que o valor realizável.

Quando houver uma reavaliação positiva mais à frente, é possível reajustar o valor contábil.

Isso significa que, na prática, pode haver um aumento no valor do ativo, mas não em relação à recuperabilidade do bem e sim um ajuste à perda que havia acontecido.

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.**

O teste de recuperabilidade não tem por essência aumentar o valor, mas sim retirar o ajuste anterior.

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.

Exemplo 1:

A empresa tem uma máquina que foi avaliada, tem o valor histórico de 1 milhão.

Ela já tem uma depreciação acumulada de 400 mil.

O valor contábil da máquina é 600 mil.

A empresa, por algum fator externo, seja por uma guerra, ou por qualquer outro sinistro, perdeu os seus contratos de venda, de exportação e ela continua com a máquina que não está produzindo.

Dispõe a norma que essa informação é importante para o usuário, é uma informação útil, relevante e fidedigna.

Neste momento, os investidores internacionais estão avaliando os balanços da Microsoft, Google, grupo Meta, pois querem saber a situação dessas empresas.

A escola americana parava na informação acima, mas a escola internacional concluiu que o objetivo da contabilidade é fornecer informações úteis que ajudem os usuários externos.

O que está demonstrado acima não está errado: existe uma máquina que custou 1 milhão e que teve o seu valor depreciado. Não está informando que ela está perdendo o seu valor por falta de uso.

É nesse momento que surgiu o TESTE DE RECUPERABILIDADE.

A empresa fez o teste e levantou as seguintes informações:



5m

Se ela continuar usando essa máquina, ela consegue gerar uma receita de 16 milhões, mas o custo para a geração dessa receita, o custo de produção é de 15 milhões e 500 mil.

No futuro, o valor de uso (líquido) da máquina será de 600 mil.

Se a empresa decidir vender a máquina, o preço é denominado VALOR JUSTO LÍQUIDO VENDA e é de 800 mil. Sobre esse valor deve ser pago o valor sobre o ganho, a montagem, a desmontagem e o frete, num total de 250 mil (custo da venda).

Isso significa que o valor justo líquido da venda é de 550 mil.

O que determina o teste de recuperabilidade?

O VALOR CONTÁBIL de 600 mil deve ser comparado com o maior valor realizável, seja pelo uso, seja pela venda.

O maior valor realizável é pela venda, 550 mil.

Se uma máquina está contabilmente registrada por 600 mil, mas só vai dar um retorno de 550 mil, essa máquina deve ser ajustada.

Surge, assim, o LANÇAMENTO DE AJUSTE:

Debita Despesa com Desvalorização.

Credita Perda estimada com Desvalorização 50 mil.

A despesa diminui o Patrimônio Líquido e a perda estimada é conta redutora do ativo (50 mil).



10m

A perda com desvalorização é despesa. A perda estimada é redutora.

No balanço patrimonial a máquina deverá ser apresentada pelo valor contábil de 550 mil e não de 600 mil.

Máquina 1: milhão.

Depreciação acumulada: 400 mil.

Perda estimada: 50 mil.

Neste momento, a contabilidade está demonstrando que o valor contábil do bem é 550 mil.

Exemplo 2:

Na hipótese deste fator externo, uma guerra, ser mitigado, não impactar tanto na empresa, que conseguiu de novo alavancar as suas vendas, melhorando o seu potencial de produção. Isso fez com que a máquina entrasse na linha de produção e gerasse riqueza para a empresa.

A empresa com esse indicativo fez, no final do ano, mais um teste de recuperabilidade.

A empresa levantou que o valor realizável líquido pelo valor em uso aumentou substancialmente, passou para 900 mil.

Se a empresa continuar utilizando essa máquina, avaliada em 550 mil, ela vai ganhar 900 mil.

O valor realizável pela venda, o valor justo líquido, continua em 550 mil.

Aplicando-se o teste de recuperabilidade, comparando o valor contábil, que está na demonstração, com o valor em uso, que é o maior valor recuperável.

Logicamente, o valor em uso terá de ser provado, considerando um laudo pericial.

Se apenas essas informações fossem analisadas, não se faria nada porque o valor realizável é maior do que o valor contábil.

Contudo, como a empresa tem uma perda estimada, ela poderá reverter essa perda, voltando o valor contábil ao seu valor original antes da feitura do teste de recuperabilidade inicial.

Deverá ser feito um LANÇAMENTO DE REVERSÃO DA PERDA.

O valor do bem não será aumentado com relação à primeira reavaliação, vai trazê-lo para o valor do bem: não será levado para 900 mil, será trazido para o valor original de 600 mil.

Não está sendo aumentado o valor contábil do bem, está sendo revertida a perda:

Debita a conta redutora do ativo Perda da Estimada.

Credita Receita com Reversão de Perda 50 mil.

Debitar a conta redutora aumenta o ativo e a receita aumenta o patrimônio líquido.

O balanço patrimonial apresentará a seguinte informação:

Máquina: 1 milhão

Depreciação acumulada: 400 mil

Valor contábil: 600 mil (original, antes do registro da perda).

Esta é a essência do teste de recuperabilidade.

DICA:

As provas de concurso sobre esse tema, principalmente as da banca FCC, são mais avançadas.

No período de um ano deve ser calculada a depreciação do bem.

Nos exemplos dados, não foi referido se deprecia ou não deprecia, portanto, é preciso estar atento ao enunciado da questão, por exemplo: "Uma empresa comprou uma máquina que deprecia 10% ao ano e apresentou as seguintes informações: máquina 1 milhão, depreciação acumulada 400 mil, perda estimada 50 mil".

Ao referir a depreciação de 10% ao ano, essa depreciação deve ser trazida e, portanto, a depreciação acumulada chegaria a 500 mil e o valor contábil do bem ficaria em 500 mil, mas a reversão seria feita da mesma forma havendo uma depreciação acumulada de 10%:

Máquina: 1 milhão

Depreciação acumulada: 500 mil

Estimativa de perda: 50 mil

Independente de fazer a reversão, a depender do enunciado, deveria ser calculado a depreciação acumulada, mas somente, quando houver essa informação no enunciado.



ATENÇÃO

O fundo de comércio adquirido ou *goodwill* ou ágio por expectativa futura NÃO poderá ter o valor registrado como perda por desvalorização revertido em revisões futuras.

O CPC 01, que trata sobre o teste de recuperabilidade, deixa claro que o fundo de comércio adquirido é aquilo que foi pago a mais pelo valor justo de uma empresa na expectativa de ganhar, o comprador tem a expectativa de ganhar.

Algo acontece e a expectativa não se realiza e é feito o teste de recuperabilidade, reconhecendo a estimativa para perda.

Com o passar do tempo, essa expectativa para perda vai chegar a zero porque não se vai realizar. Isso considerado, feita a estimativa para perda, isso não reverte mais. Pagou por uma expectativa e ela vai se realizar ou não: mais à frente, feito o teste de recuperabilidade, caso a expectativa não se realize, deve ser reconhecida a estimativa da perda. Caso ocorra algo novo e a empresa consiga alavancar as suas vendas e a expectativa, lá na frente, der retorno, NÃO REVERTE PERDA DE FUNDO ADQUIRIDO.

Assim, atualmente um ativo deverá ser apresentado pelo valor que ele será capaz de se transformar em dinheiro.

O teste de recuperabilidade poderá diminuir o valor registrado de um ativo e não o aumentar, como era o caso do procedimento de reavaliação.

Reversão de perda não é considerado um aumento, mas sim um ajuste.

A entidade deve avaliar, no mínimo ao fim de cada exercício social, se há alguma indicação de que um **ativo possa ter sofrido desvalorização**.

Se está tudo normal, não há necessidade de gastar com esse teste.

Se houver alguma indicação de desvalorização, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo por meio de um teste de recuperabilidade.

Contudo, independentemente de existir ou não qualquer indicação de redução ao valor recuperável, uma entidade deverá:

a) Testar, no mínimo anualmente, a redução ao valor recuperável de um ativo intangível com vida útil indefinida ou de um ativo ainda não disponível para uso, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável.

Os ativos com vida útil indefinida, sem prazo estabelecido, os ativos que não depreciam, não amortizam e não exaurem, terão o seu teste de recuperabilidade obrigatória.

b) Testar, anualmente, o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) em uma aquisição de entidades.

Fundo de comércio adquirido não amortiza e deve sofrer o teste de recuperabilidade. Se diminuir, não aumentará no futuro.



20m

Esse teste de redução ao valor recuperável poderá ser executado a qualquer momento no **período de um ano**, desde que seja executado, todo ano, no mesmo período.

O que a norma determina é que, no balanço patrimonial, quando for divulgada a informação, esta seja atual. Não há uma obrigatoriedade de que seja feita em dezembro, mas que seja feita no mesmo ano. Isso acontece porque há uma série de empresas que possuem variáveis como oscilação do petróleo, oscilação de preços de alguns alimentos. A carne aumenta de preço quando a exportação é aumentada. Quando cai o preço da carne internamente é porque diminuiu a exportação ou aumentou muito a produção.

A oscilação de preços no Brasil está condicionada a uma sazonalidade e algumas empresas gostam de fazer o teste de recuperabilidade fora dessa sazonalidade.

As montadoras de veículos sabem as épocas em que vendem mais ou menos.

Por essa razão, o CPC dá a liberdade ao gestor de escolher o momento de fazer o teste, mas se o teste neste ano for feito em outubro, no próximo ano também terá de ser feito em outubro.

O teste de recuperabilidade deve ser feito quando houver indicativos de desvalorização. Se não houver indicativos, não será necessário fazer.

As indicações de desvalorização de um ativo podem ser medidas por meio de **fatores internos ou externos** à empresa, por exemplo:

FONTES EXTERNAS

- Durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu sensivelmente, mais que o normal;
- Mudanças significativas sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal qual o ativo é utilizado;
- As taxas de juros de mercado aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor em uso de um ativo em uso e diminuirão significativamente o **valor recuperável do ativo**;
- O valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior do que o valor de suas ações no mercado.

FONTES INTERNAS

- Evidência disponível de **obsolescência ou de dano físico de um ativo**;

- Mudanças significativas ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado. (O **ativo que se torna inativo**, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence); e
- Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado. A empresa entende que aquela máquina não vai conseguir produzir da forma esperada.

Em resumo:

O TESTE DE RECUPERABILIDADE foi incluído na contabilidade pela Lei n. 11. 638 e está de acordo com as normas internacionais. Na escola americana não se referia o teste de recuperabilidade.

A essência do teste é aplicar, na prática, a essência econômica sobre a forma onde nunca poderá ter um ativo com seu valor contábil maior do que o seu valor realizável. Esse valor realizável é feito pelo uso (quanto essa máquina dá de retorno na produção: receitas menos custos).

Uma máquina de 2 milhões que se espera ser utilizada em 5 anos, gerando uma receita de 40 milhões e um custo de 39 milhões, é uma máquina que dá prejuízo porque o valor em uso será de 1 milhão ou pelo valor justo de venda (o preço de venda menos o custo da venda).

Sempre comparando o valor contábil maior do que o valor realizável.

Se for registrada uma estimativa para perda e, lá na frente, a máquina ou o ativo se valorizar, a estimativa poderá ser revertida. **NÃO HÁ COMO REVERTER ESTIMATIVA PARA PERDA OU PERDA ESTIMADA EM ATIVOS QUE TÊM VIDA ÚTIL INDEFINIDA E NO ÁGIO POR EXPECTATIVA.**

Esse ágio por expectativa que, teoricamente, se desconhece quando dará retorno, se houver uma perda, **NÃO REVERTERÁ.**

Este material foi elaborado pela equipe pedagógica do Gran Concursos, 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.
