

**PERDA DO VALOR RECUPERÁVEL (*IMPAIRMENT* DE ATIVOS),  
PROCEDIMENTOS E PRÁTICAS PARA APLICAÇÃO NAS  
EMPRESAS: UM ESTUDO DE CASO**

Diego Fornazier Gozer<sup>1</sup>  
Adriana Kirsten Garcia Gomes<sup>2</sup>  
Isabel Cristina Gozer<sup>3</sup>

GOZER, D. F.; GOMES, A. K. G.; GOZER, I. C. Perda do valor recuperável (*impairment* de ativos), procedimentos e práticas para aplicação nas empresas: um estudo de caso. **Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR**, Umuarama, v. 11, n. 1, p. 11-29, jan./jun. 2010.

**RESUMO:** Com a internacionalização da contabilidade e com a aprovação da Lei 11.638/2007, que vetou o uso da reavaliação, e tornou obrigatória a realização anual do teste de *impairment* (valor recuperável dos ativos), um dos pré-requisitos para que o teste de *impairment* seja realizado, consiste num perfeito controle patrimonial de qualidade que reflita a realidade dos ativos da empresa. A fim de solucionar essa vertente, este artigo tem como objetivo efetuar todos os procedimentos necessários para a realização do teste de “*impairment*” dos ativos não-financeiros, observando os critérios técnicos e a legislação vigente. Dessa forma, visando o saneamento do cadastro do ativo imobilizado existente e a operacionalização de métodos, com vistas ao perfeito gerenciamento do patrimônio de uma empresa de grande porte do noroeste do Paraná. O centro de custo escolhido para a demonstração do teste apresentou uma perda de cerca de 35% do seu valor histórico, corroborando a dizer que os valores escriturados dentro da contabilidade não refletiam a plena realidade patrimonial da empresa.

**PALAVRAS CHAVE:** Teste de *impairment*. Valor recuperável. Controle patrimonial.

**RECOVERABLE VALUE LOSS (ASSET IMPAIRMENT), PRACTICES  
AND PROCEDURES FOR APPLICATION IN BUSINESS: A CASE  
STUDY**

**ABSTRACT:** With the internationalization of accounting and the approval of

---

<sup>1</sup>Bacharel em Ciências Contábeis pela UNIPAR-Universidade Paranaense

<sup>2</sup>Bacharel em Ciências Contábeis pela UNIPAR-Universidade Paranaense

<sup>3</sup>Doutoranda em Engenharia da Produção pela UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina – Professora no curso de Ciências Contábeis – Pesquisadora do GEPAG – UNIPAR - Universidade Paranaense

Law 11638/2007, which vetoed the use of review and made compulsory an annual impairment test (recoverable value of assets), a perfect quality control that reflects the reality of the Company Assets is one of the pre-requisites for the impairment test to be performed. It also aims the cleaning up of the existing fixed assets and the operation of methods to perfectly manage the patrimony of a large company of the northwest of Paraná. The chosen cost center for the test demonstration showed a loss of about 35% of its historical value, corroborating that the values written down in accounting did not reflect the full reality of the company's assets

**KEYWORDS:** Impairment test. Recoverable value. Asset control.

### **PÉRDIDA DEL VALOR RECUPERABLE (*IMPAIRMENT DE* ACTIVOS), PROCEDIMIENTOS Y PRÁCTICAS PARA APLICACIÓN EN LAS EMPRESAS: UN ESTUDIO DE CASO**

**RESUMEN:** Con la internacionalización de la contabilidad y con la aprobación de la Ley 11638/2007, que vetó el uso de la revisión y pasó a obligatoria la realización anual del test de *impairment* (valor recuperable de los activos), uno de los prerrequisitos para que el test de *impairment* sea realizado, consiste en un perfecto control patrimonial de calidad que refleja la realidad de los activos de la empresa. A fin de solucionar esa vertiente, este artículo tiene por objeto efectuar todos los procedimientos necesarios para la realización del test de “*impairment*” de los activos no financieros, observando los criterios técnicos y la legislación vigente. Buscando así el saneamiento del registro activo inmovilizado existente y funcionamiento de métodos, con vistas a una gestión perfecta del patrimonio de una gran empresa en el noroeste de Paraná. El centro de coste elegido para la prueba de demostración mostró una pérdida alrededor de 35% de su valor histórico, corroborando a decir que los valores escriturados dentro de la contabilidad no reflejaban la plena realidad patrimonial de la empresa.

**PALABRAS CLAVE:** Test de *impairment*. Valor recuperable. Control patrimonial.

## **1 INTRODUÇÃO**

Com a internacionalização da contabilidade e com a aprovação da Lei 11.638/2007, que vetou o uso da reavaliação, também com a regulamentação pela Deliberação CVM Nº 527, da comissão de Valores Mobiliários, que aprovou e tornou obrigatório o Pronunciamento Técnico CPC 01, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, sobre a realização anual do teste de *impairment* (valor recuperável dos ativos), para empresas de grande porte, tornou-se necessário a

elaboração de novos estudos sobre o assunto.

Segundo Silva et al. (2003) inexoravelmente esta é uma necessidade admitida pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e pela *International Accounting Standards Board* (IASB), pois ambos concordam que a tendência de padronização dos demonstrativos contábeis é essencial para minimizar as divergências entre os múltiplos padrões contábeis que de forma geral causam muitos problemas na utilização, preparação, auditoria e regulamentação dos relatórios financeiros.

Pré-requisito para que o teste de *impairment* seja feito, é imprescindível um controle patrimonial de qualidade que reflita a realidade dos ativos da empresa, sendo este um cenário raramente observado em grande parte das empresas de pequeno, médio e alguns casos de grande porte.

Desse modo, este estudo tem como objetivo efetuar todos os procedimentos necessários para a realização do teste de “*impairment*” dos ativos não-financeiros, observando os critérios técnicos e a legislação vigente, visando o saneamento do cadastro do ativo imobilizado existente e a operacionalização de métodos, com vistas ao perfeito gerenciamento do patrimônio de uma empresa de grande porte do noroeste do Paraná.

## 2 DESENVOLVIMENTO

A lei 11638/07, publicada em 28 de dezembro de 2007, entrou em vigor em primeiro de janeiro de 2008 altera e introduz novos dispositivos à lei das sociedades por ações (lei nº 6404/76), cujo principal objetivo é a alteração das regras contábeis. Esta lei trouxe algumas mudanças em relação a lei das sociedades por ações, dentre essas pode-se destacar a criação de dois novos grupos de contas conforme o art. 178.

No ativo permanente, a conta de bens intangíveis, ou os bens de “ativos de capital que não têm existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que, antecipadamente, sua posse confere ao proprietário” (IUDÍBUS, 2007, p. 203), passou a figurar em subgrupo próprio.

Após as alterações o permanente ficou dividido em investimento, imobilizado, intangível se extinguindo o ativo diferido. E no patrimônio líquido a conta de ajustes de avaliação patrimonial ficou no lugar da reserva de reavaliação. A nova lei substituiu a capacidade de reavaliações dos ativos a valores de mercado, procedimento chamado de reavaliação que é definido como a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado, com base em laudo técnico elaborado por três peritos ou entidade especializada (NBC T.19.6, 2004).

Assim, os saldos existentes nas reservas de reavaliação constituídas antes da vigência dessa lei, devem: ser mantidos até sua efetiva realização; ou, ser

estornados até o término do exercício social de 2008.

Ao optar por manter até sua efetiva realização, o valor do ativo imobilizado reavaliado existente no início do exercício social passa a ser considerado como o novo valor de custo para fins de mensuração futura e determinação do valor recuperável. Apesar da lei das sociedades por ações (Brasil, 1976), permitir que a reavaliação seja feita para todos os elementos do ativo, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM (1995) restringia a avaliação basicamente aos bens tangíveis do ativo imobilizado, tendo em vista que esse subgrupo é que mais sofre as defasagens entre os valores de custo e de mercado.

Nesse sentido, entende-se que reavaliar significa avaliar de novo, o que implica a deliberação de abandonar os valores antigos, ou seja, os valores da depreciação, tomando a base de cálculo do novo valor precisam ser reavaliados.

Todos os procedimentos sobre a reavaliação de ativos no Brasil sofreram significativa alteração com o advento da Lei 11.638/07 que modificou a redação do § 3º, do art. 183, revogou as disposições do § 2º, do art. 187 e alterou o § 3º, do art. 182, todos da Lei 6.404/76. Com a alteração do §3º, do art. 182 dessa mesma Lei, provêm o entendimento da extinção da possibilidade de reavaliação espontânea de elementos dos ativos imobilizados, intangíveis e diferidos, e em decorrência disso, do fim da reserva de reavaliação.

Um dos principais motivos da extinção da reavaliação segundo Iudíibus Martins e Gelbecke (2003 p. 315) é que:

O fato de que muitas empresas tem feito uso de Reavaliações para reduzir, deliberadamente, distribuição de dividendos, mesmo quando de imobilizado não serão repostos. Outras empresas tem adotado a reavaliação quando sentem que seu patrimônio líquido está baixo e os índices de *debt equity* são comprometedores, em face da simples análise, ou por exigências de empréstimos etc.

Em um estudo sobre a reavaliação de empresas Schvirck (2006), conclui que cerca de 90% das empresas que realizam a reavaliação não respeitaram a periodicidade, o que insere a impressão de que a reavaliação é feita, visando outros interesses.

O pior dos fatores é ocorrência de uma heterogeneidade tão grande na prática que os balanços ficam frequentemente incomparáveis exatamente por causa da reavaliação. Por serem optativas, umas empresas a fazem, outras não, ou não aplicam a todo imobilizado, o que dificulta a comparabilidade de patrimônios e resultados.

As normas que regulamentavam o teste de *impairment* são a SFAS 144 - *Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*, emitida pelo FASB, e a IAS 36 - *Impairment of Assets*, emitida pelo IASB que já vinha sendo

usado nos Estados Unidos desde 2001, e em vários países da Europa, desde 2005, o teste de *impairment* que objetiva assegurar que os ativos não-financeiros não estejam contabilizados por valores superiores àqueles passíveis de ser recuperados por uso ou venda (RAMOS, 2009).

No Brasil, o teste de *impairment* foi regulamentado pela Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários - CVM N° 527, que obrigava as companhias abertas à realização do teste, na sequência o Pronunciamento Técnico CPC 01, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento este que está correlacionado à Norma Internacional de Contabilidade IAS 36, emitida pelo *International Accounting Standards Board*, e tem vigência para os exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008.

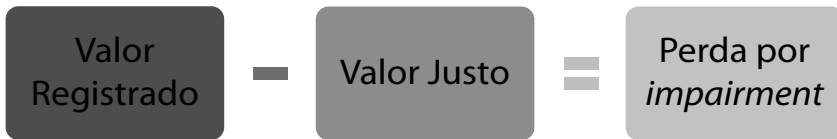
Para reforçar ainda mais a importância do *Impairment*, no Brasil, é compulsória às empresas de grande porte, a análise periódica da recuperação dos valores registrados no imobilizado, tangível. Segundo a lei 11.638/2007 uma empresa de grande porte é considerada como a sociedade ou conjunto de sociedades sobre controle comum que tiver, no exercício anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões.

Em estudo sobre a teoria contábil Domingues et. al. (2009) relatam que a valorização dos ativos deve levar em consideração a probabilidade de obtenção de benefícios futuros pela entidade que o controla. Nesse sentido, Iudicibus Martins e Gelbcke (2003, p. 202) afirmam:

O valor econômico de um ativo permanente é estimado pelo valor presente dos benefícios líquidos futuros decorrentes de seu uso. Em outras palavras, esse valor presente é o valor econômico que o ativo gerará no futuro e deve ser suficiente para cobrir pelo menos o seu custo.

O ativo se não for capaz de ter o saldo contábil recuperado ou pela venda ou pelo uso, tem que ser baixado. Nesse contexto, surge o teste de *impairment* ou teste de recuperabilidade do custo de um ativo, que tem como objetivo assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda.

Entenda-se por valor contábil o valor do ativo apresentado no balanço patrimonial; ou seja, pelo valor histórico deduzido de depreciação, exaustão ou amortização acumulada e de provisão para perda, se existir. A figura 1 demonstra a metodologia do teste de *impairment*.



**Figura 1:** Funcionamento do teste de *impairment*

Fonte: Elaborado pelos Autores.

De acordo com a Lei 11.638/2007 e o CPC 01, os ativos ou grupos de ativos devem ser testados para recuperabilidade, também quando eventos ou mudanças nas circunstâncias indicam que a sua quantia escriturada não pode ser recuperável, nessa acepção Santos, Machado e Schmidt (2003) explanam as seguintes circunstâncias que acarretariam na realização do teste:

Diminuição expressiva no preço de mercado de um ativo de longa duração (ou grupo de ativos);

Modificação adversa significativa na extensão ou no modo pelo qual um ativo de longa duração (ou grupo de ativos) é utilizado ou uma modificação significativa em suas condições físicas;

Modificação adversa significativa em fatores legais, regulamentações de órgãos de controle governamental ou no ambiente empresarial (mercado) que poderia afetar o valor do ativo;

Perda operacional no período atual ou uma perda no fluxo de caixa, combinada com um histórico de perdas operacionais ou de fluxos de caixa ou uma projeção ou previsão que demonstram perdas continuadas, associadas com o uso de um ativo de longa duração (ou grupo de ativos);

Expectativa atual, em um nível de probabilidade maior que cinquenta por cento (50%), que um ativo de longa duração (ou grupo de ativos) será vendido ou, se não for vendido, será baixado muito antes do término de sua vida útil previamente calculada;

Acréscimo significativo dos custos de construção ou aquisição de um ativo de longa duração (ou grupo de ativos), em comparação aos custos orçados.

Para os ativos direcionados à venda ou realização direta em dinheiro, a recuperabilidade se dá pela comparação dos valores contábeis com os valores de venda ou de provável recebimento; já para os ativos destinados ao uso, para verificação da recuperabilidade considera-se o valor de venda ou o valor de uso, definido este último como o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, prevalecendo dos dois o maior, para comparação com o valor contábil.

O *impairment* representa um dano econômico, ou seja, uma perda nos benefícios futuros esperados do ativo. Para identificá-lo a empresa precisa aplicar o *impairment test* (teste de recuperabilidade do custo).

Como resultado da aplicação do teste de recuperabilidade, não será

mais aceita 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, ou seja, 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 aumentá-lo, como era o caso do procedimento de reavaliação.

Para Martins (2008) é importante dizer que a figura do *impairment*, em teoria contábil, é coisa de mais de dois séculos atrás. O ativo se não for capaz de ter saldo contábil recuperado ou pela venda ou pelo uso, tem que ser baixado. No Brasil o maior problema era a falta de norma sobre este instituto.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia da pesquisa foi totalmente baseada em um estudo exploratório. Define-se pesquisa exploratória, na qualidade de parte integrante da pesquisa principal, como o estudo preliminar realizado com a finalidade de melhor adequar o instrumento de medida à realidade que se pretende conhecer.

Quanto ao conceito de pesquisa exploratória, da forma como é tradicionalmente entendida, quem melhor o descreve é Theodorson e Theodorson (1970, p.132):

*Exploratory study. A preliminary study the major purpose of which is to become familiar with a phenomenon that is to investigate, so that the major study to follow may be designed with greater understanding and precision. The exploratory study (which may use any of a variety of techniques, usually with a small sample) permits the investigator to define his research problem and formulate his hypothesis more accurately. It also enables him to choose the most suitable techniques for his research and to decide on the questions most in need of emphasis and detailed investigation, and it may alert him to potential difficulties, sensitivities, and areas of resistance.*

De acordo com Gil (1995) as pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato. Esse tipo de pesquisa é realizada especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

Parte do planejamento da pesquisa se constitui no delineamento selecionado. O delineamento considera o ambiente em que será feita a coleta de dados e maneira de controlar as variáveis envolvidas. Gil (1987) cita que há dois grupos de delineamento: o primeiro define se a pesquisa será bibliográfica e/ou documental; e, o segundo, se a pesquisa será experimental, expôs fato, levantamento

ou estudo de caso.

Essa pesquisa adota o segundo delineamento, pois usa um estudo experimental, fundamentado em dados levantados em *loco*. No que tange a estrutura o trabalho se apresenta dessa forma: primeiramente se apresenta a padronização das descrições, na sequência como é feito o levantamento físico com códigos de barras, em seguida são efetuados os teste de consistências, as análises contábeis, o levantamento a valor de mercado e, por fim, o teste de *impairment*.

## 4 ESTUDO DE CASO

### 4.1 Levantamentos físicos

O processo de levantamento físico com códigos de barras é plenamente utilizado no que se diz a cadastro dos itens patrimoniais, uma vez que reduz consideravelmente o tempo de realização do inventário físico, consequentemente o custo operacional, e, dessa forma, proporciona menor número de erros uma vez que a etapa de digitação é eliminada.

Junto com a descrição dos itens e a sua respectiva descrição são informados a empresa, local, centro de custo e conta. Estes dados têm como objetivo informar a localização física dos bens, os itens patrimoniais de acordo com a sua localização no processo produtivo.

Os equipamentos foram chapeados de forma detalhada e individualizada, incluindo: espécie, fabricante, tipo, modelo, capacidade, número de série, equipamentos periféricos e outras características pertinentes.

Foram analisados os estados de conservação e manutenção, aparência, limpeza, operacionalidade em geral, idade aparente, fator de depreciação, obsolescência ou atualismo, eventuais adaptações existentes e eficiência operacional do conjunto, para fins didáticos, são demonstrados os itens pertinentes apenas a um centro de custos.

#### Quadro 1: Listagem dos bens inventariados

Conta Contábil	Etiqueta	Descrição
Móveis e utensílios	000002458	Mesa c/tampo em madeira e estrutura metálica revestimento melamínico
Móveis e utensílios	000002459	Cadeira giratória estofada em tecido c/rodízios
Móveis e utensílios	000002460	Cadeira giratória estofada em tecido c/rodízios



Móveis e utensílios	000002461	Mesa c/tampo em madeira e estrutura metálica revestimento melaminico
Maq. Equip. e ferramentas	000004534	Seladora de caixa p/colar fita adesiva em caixas de papelão c/15 roletes p/transporte c/motor elétrico pot 0.5 cv dim 1500x700x1500 mm estrutura metálica
Maq. Equip. e ferramentas	000004535	Transportador c/motor elétrico pot 0.5 cv dim 200x1500 mm
Maq. Equip. e ferramentas	000004539	Carro hidráulico porta pallets cap 2000 kg
Móveis e utensílios	000004559	Climatizador evaporativo mca viva mod ecobrisa
Maq. Equip. e ferramentas	000004640	Codificador mca bronzesul mod 008 p/marcar data
Maq. Equip. e ferramentas	000004641	Balança eletrônica mca dwa mod check 5pl

Fonte: Elaborado pelos autores.

A padronização das descrições é baseada no sistema de classificação dos serviços e produtos da (UNSPSC, 2000) - *United Nations Standard Products and Services Code* que é regulamentado pela ONU - Organização das Nações Unidas. Essa estrutura de descrições é hierárquica, iniciando com as informações gerais, seguidas pelos complementos até o menor nível de detalhamento dos itens.

#### 4.2 Avaliação a preço de mercado – *fair value*

O termo *fair value* é definido por Lisboa e Scherer (2000, p. 68), como sendo “o valor justo para determinada transação. Entretanto, a noção do que é justo envolve juízo de valores, de tal forma que, o que é justo para determinadas pessoas pode não ser para outras”.

Para Raupp, Martins e Beuren (2006), o conceito de valor justo está imbuído de certo grau de subjetividade, haja vista que contempla a noção de valor. Para tanto, a utilização deste conceito requer que se faça a mensuração à luz das normatizações existentes, para não haver juízo de valores divergentes.

Para as empresas brasileiras que negociam suas ações nas Bolsas de Valores dos EUA a adoção do *fair value* é uma obrigatoriedade, visto que está contemplado nas normas contábeis norte-americanas. Os critérios de contabilização para o *fair value* são definidos pelo *Financial Accounting Standards Board*

– FASB em seus pronunciamentos n.º 107, n.º 119 e n.º 133. Além disso, o FASB publicou o *Exposure Draft - Fair Value Measurements*, que representa uma proposta de *Statement of Financial Accounting Standard* para definir medidas de valor justo. Quanto aos pronunciamentos do *International Accounting Standards Board* – IASB, antigo *International Accounting Standards Committee* – IASC, que tratam do *fair value*, podem ser citados: n.º 16, n.º 18, n.º 20, n.º 21, n.º 22, n.º 25, n.º 32, n.º 38, n.º 39, e n.º 41 (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006)

De acordo com esses pronunciamentos foram levados em consideração as seguintes premissas:

O justo valor - *fair value* - é o valor médio das transações correntes num mercado ativo, entre itens iguais ou similares e requer ampla pesquisa, com número razoável de ofertas, não sendo consideradas vendas forçadas e observados os volumes das transações e liquidez do mercado;

O justo valor - *fair value* - em mercados ilíquidos ou não publicados ou inexistentes é o custo atual de reposição depreciado;

O valor de reposição é o custo de um ativo idêntico em marca, modelo e capacidade;

O valor de reposição é o custo para aquisição de um ativo similar em função,

O desempenho operacional e estrutura construtiva;

O valor de liquidação corresponde ao valor para venda num prazo menor do que o prazo médio de absorção pelo mercado;

O valor de liquidação forçada corresponde ao valor para venda num determinado momento (leilão);

O valor de seguros é o valor indenizado pela seguradora no caso de sinistro.

Observando esses critérios foram levantados os dados descritos no quadro 2.

**Quadro 2:** *Fair value* dos ativos

Patrimônio	Descrição	Valor novo	Depreciação	Justo valor
000002458	Mesa c/tampo em madeira e estrutura metálica revestimento melaminico	-	0%	100,00
000002459	Cadeira giratória estofada em tecido c/rodízios	144,90	60%	86,94
000002460	Cadeira giratória estofada em tecido c/rodízios	144,90	60%	86,94

000002461	Mesa c/tampo em madeira e estrutura metálica revestimento melaminico	-	0%	100,00
000004559	Climatizador evaporativo mca viva mod ecobrisa	2.100,00	60%	1.260,00
000004534	Seladora metálica de caixa p/colar fita adesiva em caixas de papelão c/15 roletes p/transporte c/motor elétrico pot 0.5 cv dim 1500x700x1500 mm	2.500,00	60%	1.500,00
0000045x35	Transportador c/motor elétrico pot 0.5 cv dim 200x1500 mm	10.050,00	60%	6.030,00
000004539	Carro hidráulico porta pallets cap 2000 kg	-	0%	458,33
000004640	Codificador mca bronzesul mod 008 p/marcar data	3.820,00	60%	2.292,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

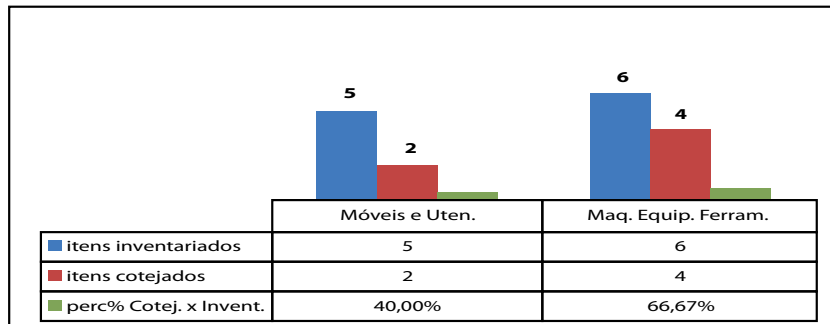
### 4.3 Cotejamento

Após o levantamento do *fair value*, os arquivos provenientes dos levantamentos físico e contábil, foram verificados se possuem paridade física e contábil e aqueles que devem ser lançados nas contas de sobras físicas ou contábeis, para posteriores acertos e ajustes finais.

Concluídos os cotejamentos, foram gerados os seguintes relatórios:

- Bens cotejados: bens identificados nos registros físico e contábil;
- Sobras contábeis: bens existentes nos registros contábeis e não localizados no inventário físico;
- Sobras físicas: bens existentes no inventário físico e não localizados nos registros contábeis.

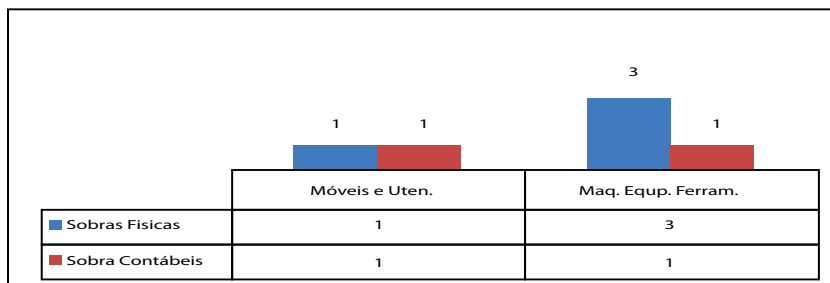
Prevendo a otimização dos cotejamentos e a observância da legislação fiscal, algumas vezes são necessárias avaliações internas de alguns itens patrimoniais, para efeito do desdobramento das notas fiscais contabilizadas por totais, sendo apresentados os laudos como suporte para os desdobramentos.



**Figura 2:** Número de itens inventariados fisicamente x cotejados

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na figura 2 fica evidenciado o grau do controle patrimonial da empresa, dentro de todos os itens do centro de custo analisado foram inventariados 11 itens desses, seis não foram cotejados seja por sobras físicas ou por sobras contábeis. A figura 2 demonstra os itens que não foram cotejados ora por ser um sobra física, outrora por ser uma sobra contábil.



**Figura 3:** Número de itens - sobras físicas x sobras contábeis

Fonte: Elaborado pelos autores.

A falta de documentação é o principal motivo dessas sobras, reflexo de uma ineficiente organização do setor de imobilizado e itens que em outros tempos poderiam ter sido despesas em vez de ativados.

#### 4.4 Análises contábeis

As análises contábeis foram realizadas auditando e organizando todo o cadastro, da seguinte forma: análise dos saldos do balanço ou balancete com o

cadastro convertido informando divergências; análise do plano de contas e sugestões de melhorias (unir contas, abrir contas, taxas padrões, relacionadas, entre outras).

Foram transferidos itens classificados em contas indevidas; identificados e marcados itens principais sem possibilidade de cotejamento (descrições incompatíveis, ex: material e mão de obra, complemento, lotes sem quantidades, entre outros); transferidas incorporações para itens principais, pois na verdade são; analisados os comodatos e *leasing* (análises e transferência para o imobilizado); obras em andamento (análises e transferências para o imobilizado).

#### 4.5 Teste de *impairment*

Somente nos casos em que o ativo de longa duração (ou grupo de ativos) for considerado não recuperável, a empresa testará esse ativo para *impairment*. Esse teste de perda de valor recuperável consiste no confronto entre o valor contábil existente e o valor justo do ativo testado. Sendo o valor justo menor que o valor contábil, a empresa apura uma perda por *impairment*. Nesse caso, a empresa reconhecerá como uma perda o valor do excesso existente entre o valor contábil e o valor justo.

Seguindo as normas do CPC 1, a empresa realiza a comparação entre o valor justo e o valor contábil existente do grupo de ativos que está sendo testado e determina a existência de uma perda por *impairment*, conforme o quadro 3.

**Quadro 3:** Demonstrativo do teste de *impairment*

Valor Contábil do Grupo de Ativos	18.334,22
Valor Justo do Grupo de Ativos	11.914,21
Perda por Impairment Apurada	6.420,01

Fonte: Elaborados pelos autores.

A visualização do ajuste pode ser verificada no quadro 4.

**Quadro 4:** Alocação da perda por *impairment* por itens

Patrimônio	Valor contábil líquido	Fair value	Ajuste de <i>impairment</i>
2458	145	100	(45,00)
2459	150	86,94	(63,06)
2460	150	86,94	(63,06)
2461	120	100	(20,00)

4559	1688,22	1.260,00	(428,22)
4534	2012,01	1.500,00	(512,01)
4535	10123,55	6.030,00	(4.093,55)
4539	825,22	458,33	(366,89)
4640	3120,22	2.292,00	(828,22)
Total	18.334,22	11.914,21	(6.420,01)

Fonte: Elaborados pelos autores.

De acordo com o CPC 01 se o valor recuperável do ativo for menor que o valor contábil, a diferença existente entre esses valores deve ser ajustada pela constituição de provisão para perdas, redutora dos ativos, em contrapartida ao resultado do período. No caso de ativos reavaliados, o montante da redução deve reverter uma reavaliação anterior, sendo debitado em reserva no patrimônio líquido. Caso essa reserva seja insuficiente, o excesso deverá ser contabilizado no resultado do período.

Para Santos, Machado e Schimdt (2009), as exigências do CPC 01 para a realização do teste de *impairment* consideram que o ativo (ou grupo de ativos) é utilizado no processo produtivo normal da empresa, ou seja, não está sendo descontinuado. Desta forma, os efeitos contábeis produzem alterações nas contas dos respectivos ativos, em contrapartida do reconhecimento desta perda diretamente no resultado do exercício apurado, evidenciados na demonstração do resultado antes do imposto de renda.

No caso as contabilizações do teste de *impairment* elas ficaram da seguinte forma:

Patrimônio - 2458		Patrimônio - 2459		Patrimônio - 2460	
(VCI)	145,00	45,00	(VCI)	150,00	63,06
(SF)	100,00		(SF)	86,94	
Patrimônio - 2461		Patrimônio - 4559		Patrimônio - 4534	
(VCI)	120,00	20,00	(VCI)	1688,22	428,22
(SF)	100,00		(SF)	1260,00	
Patrimônio - 4535		Patrimônio - 4539		Patrimônio - 4640	
(VCI)	10123,55	4.093,55	(VCI)	825,22	366,89
(SF)	6030,00		(SF)	458,33	
<b>Perda por Impairment</b>					
					145,00
					150,00
					150,00
					120,00
					1688,22
					2012,01
					10123,55
					825,22
					3120,22
(SF)					18.334,22

Legenda	
(VCI)	Valor Contábil Inicial
(AJU)	Ajuste por <i>Impairment</i>
(SF)	Saldo final

**Figura 4:** Contabilização das perdas por *impairment*

Fonte: Elaborado pelos autores.

A contabilização direta na conta do ativo corrobora a adoção do novo valor contábil adaptado pela perda por *impairment*, como a base para as futuras depreciações/amortizações, bem como para futuros teste de recuperação do valor contábil do ativo.

Todavia, essa redução do valor do ativo deve ser feita como baixa de reserva de reavaliação, até o seu limite, caso a reserva de reavaliação não seja suficiente para absorver a perda, deve-se registrar a parcela remanescente como despesa operacional e extraordinária no resultado do período em que o *impairment* foi realizado.

Para Iudícibus, Martins e Gelbecke (2003), esse procedimento é justificado pelo fato da reserva ser um tipo de “lucro em potencial” ainda não realizado. Na situação de não-recuperabilidade a reserva de reavaliação deixa de ter essa característica de lucro em potencial. Portanto, enquanto perde-se o potencial

de lucro não se trata de prejuízo efetivo, realizado, daí a baixa contra a reserva. Mas, quando o ajuste excede isso, ele atinge o custo, e então é mesmo uma perda e deve ir para o resultado. O quadro 5 demonstra o impacto dessa perda no resultado do exercício.

**Quadro 5:** Impactos da perda por *impairment* no resultado do exercício

<b>DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO</b>	<b>31/12/x0</b>
<b>Descrição</b>	
Venda de mercadorias	500.000
<b>RECEITA BRUTA</b>	<b>500.000</b>
(-) Impostos sobre Vendas	(40.000)
<b>RECEITA LÍQUIDA DAS VENDAS</b>	<b>460.000</b>
(-) Custo da Mercadoria Vendida	(250.000)
<b>LUCRO BRUTO</b>	<b>250.000</b>
(-) Despesas Operacionais	(38.334)
(+) Comerciais (com Vendas)	10.000,00
(+) Administrativas	18.334,22
(+) Perda por Impairment	18.334,22
(+) Tributárias	10.000,00
<b>LUCRO OPERACIONAL</b>	<b>211.666</b>
<b>Resultado Antes da CSLL e IRPJ</b>	<b>211.666</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Esse procedimento é internacionalmente reconhecido pelo IASB por meio do seu pronunciamento IAS nº 36, e é reconhecido também pelo CPC 01, cabe lembrar que para fins fiscais a despesa de *impairment* não é reconhecida como redutora do lucro tributável.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Durante o estudo foram observadas algumas situações que podem ser melhoradas ou evitadas nas próximas movimentações, dentre as quais destacam-se as seguintes: implantar ou aperfeiçoar rotinas de controle das movimentações patrimoniais (aquisições, baixas e transferências); orientar os setores produtivos e administrativos para que todas as movimentações ocorridas sejam informadas por meio de formulários específicos, apresentados na ficha de início dos trabalhos; realizar relevamentos físicos periódicos para que se controle de forma



mais eficiente às movimentações do imobilizado; utilizar o relatório de padronização das normas contas contábeis para classificar adequadamente os bens; casos em que as notas fiscais tenham uma descrição inadequada, solicitar ao chefe do setor auxílio na elaboração da descrição correta; utilizar formulário de aquisições; controlar para que não sejam designados números repetidos para bens diferentes.

Os conceitos e objetivos do *impairment* apresentados apontam que sua adoção é um fator que trará os valores dos ativos mais próximos da realidade e, portanto, mais próximo da essência da empresa.

No que tange o teste de *impairment*, o centro de custo escolhido para a demonstração do teste apresentou uma perda de cerca de 35% do seu valor, corroborando a dizer que os valores escriturados dentro da contabilidade não refletiam a plena realidade patrimonial da empresa.

Desse modo, o estudo demonstrou o teste de “*impairment*” dos ativos não-financeiros observando os critérios técnicos e a legislação vigente, como a regularização dos cadastros do ativos imobilizados existentes com vistas ao perfeito gerenciamento do patrimônio, cumprindo então os objetivos propostos.

## REFERÊNCIAS

BIALOSKORSKI NETO, S. **Cooperativas**: economia, crescimento e estrutura de capital. 1998. 257 f. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) - Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, USP, Piracicaba, 1998.

BRASIL. **Alteração das Leis nº 6.404/1976 e 6.385/1976**. Planalto online. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)>. Acesso em: 15 ago. 2009.

BRASIL, Resolução CPC 1004/ 04 Aprova a NBC T 19.6. **Alteração das Leis nº 6.404/1976 e 6.385/1976**. Planalto Online. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)> . Acesso em: 15 ago. 2009.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIARIOS. **Deliberação CVM nº183/1995**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=/deli/deli183.htm>>. Acesso em: 25 ago. 2009.

DOMINGUES, J. C. de A. et al. **Perda do valor de recuperação (*impairment*) de ativos em campos petrolíferos**: um estudo das empresas listadas na NYSE. Disponível em: < <http://www.congressosp.fipecafi.org/>>

artigos92009/320.pdf>. Acesso em: 02 set. 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas em pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1995.

IUDÍCIBUS, S. De; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LISBOA, L. P.; SCHERER, L. M. Fair value accounting e suas implicações nas atividades agropecuárias. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano XXIV, n. 126, p. 66-83, nov./dez. 2000.

MARTINS, E. País está mais bem preparado para a mudança. **Valor On line**. São Paulo: 2008 - Disponível em: <<http://www.fenacon.org.br/pressclipping/2008/fevereiro/ve/ve260208b.htm>>. Acesso em: 28 jul. 2008.

PAIN, A. P. et al. A influência das mudanças introduzidas pela lei 11.638/2007 no processo de gestão e de orçamentação das entidades de terceiro setor. Belo Horizonte, 2008. Disponível em: <<http://www.sinescontabil.com.br/monografias/artigos/fabiola.pdf>>. Acesso em: 2 ago. 2009.

RAMOS, C. R. de L. Valor recuperável de ativos: uma análise sobre *impairment*. **KPMG Business Magazine 15**. Disponível em: <[http://www.kpmg.com.br/publicacoes/business\\_magazine/business\\_magazine\\_15.pdf](http://www.kpmg.com.br/publicacoes/business_magazine/business_magazine_15.pdf)>. Acesso em: 10 ago. 2009.

RAUPP, F. M.; MARTINS, S. J.; BEUREN, I. M. Utilização de gestão de controle de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 17, n. 40, p. 120-132, jan./abr. 2006.

SANTOS, J. L.; MACHADO, N. P.; SCHMIDT, P. Teste de impairment para ativos de longa duração: tratamento contábil de acordo com o SFAS nº 144. **Contexto**, Porto Alegre, v. 3, n. 5, p. 99-121, jul./dez. 2003. Disponível em: <<http://www.portalabc.com.br/facu/download.php?cam=../musicas/Impairment.pdf&nome=Impairment.pdf>>. Acesso em: 2 jun. 2009.

SCHVIRCK, E. **A reavaliação de ativos e seus impactos na análise das demonstrações contábeis no Brasil**. 2006. 138 f. Dissertação (Mestrado em

Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SILVA, P. D. A. et al. Impairment de ativos de longa duração: comparação entre SFAS 144 e o IAS 36. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/594.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2009.

THEODORSON, G. A.; THEODORSON, A. G. **A modern dictionary of sociology**. New York: Crowell, 1970.

UNSPSC. The United Nations Standard Products and Services Code Disponível em: <<http://www.unspsc.org/Defaults.asp>> Acesso em: 19 ago. 2009.