

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E  
ATUARIAIS**

Domingos Norberto Fernandes Cardoso

**Implantação do *Impairment Test* no Setor Público**

Porto Alegre

2011

Domingos Norberto Fernandes Cardoso

## **Implantação do *Impairment Test* no Setor Público**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. João Marcos Leão da Rocha

Porto Alegre  
2011

Domingos Norberto Fernandes Cardoso

## **Implantação do *Impairment Test* no Setor Público**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Conceito final:  
Aprovado em.....de.....de.....

BANCA EXAMINADORA

---

Professor:

---

Professor:

---

Professor:

---

Orientador- Prof. Msc. João Marcos Leão da Rocha–UFRGS

Porto Alegre  
2011

# Implantação do *Impairment Test* no Setor Público

Domingos Norberto Fernandes Cardoso

## RESUMO

Através da necessidade do setor público se adequar aos padrões internacionais de contabilidade, novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) foram publicadas, as quais deverão entrar em vigor a partir do exercício de 2012. Entre essas normas está a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.10, que trata, entre outros assuntos, da redução de valor recuperável de ativos.

Este trabalho objetiva identificar as dificuldades encontradas pelo setor público na implantação da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment*), considerada como perda no valor recuperável do ativo, ou seja, o menor entre o valor de venda e o valor em uso do ativo, em cumprimento à NBC T 16.10. Para isso, identificou alguns procedimentos utilizados no setor privado na realização da redução ao valor recuperável do ativo. Em seguida, verificam-se as peculiaridades existente na realização no setor público, e, por fim, analisam-se quais dificuldades e mudanças, segundo a bibliografia pesquisada, poderão ocorrer com a implantação do teste de *impairment* nos moldes determinados pela NBC T 16.10.

Os referidos procedimentos são os constantes na NBCT 16.10 e no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) para o setor público. Para o setor privado, são os constantes na NBCT 19.10 e no Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 01.

As dificuldades verificadas nesta pesquisa poderão servir como referência para futuras adequações dos procedimentos na realização do teste de redução ao valor recuperável do ativo, a fim de auxiliar na identificação, mensuração e reconhecimento da perda por *impairment*.

**Palavras-chave:** Redução ao valor recuperável (*impairment*). Setor Público. NBCT 16.10. Dificuldades.

## ABSTRACT

Through the public sector need to adjust to international accounting standards, new Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP) were published, which should come into force from the year 2012. Among these standards is Brazilian Accounting Standard Technique (NBC T) 16.10, which deals, among other things, reducing the recoverable value of assets.

This study aims to identify the difficulties encountered by the public sector in the implementation of the impairment of assets (impairment), considered as a loss in recoverable value of the asset, ie the lesser of the sales value and value in use of the asset in compliance with NBC T 16.10. For this, we identified some procedures used in the private sector in achieving the impairment of the asset. Then there are the peculiarities existing in making the public sector, and, finally, we analyze the difficulties and changes which, according to the literature surveyed, may occur with the implementation of the impairment test in the manner determined by the NBC T 16.10.

These procedures are contained in NBCT 16.10 and the Manual of Applied Public Sector Accounting (MCASP) for the Public Sector. For the Private Sector, are shown in NBCT 19:10 and Pronouncement of Accounting Pronouncements Committee (CPC) 01.

The difficulties encountered in this study may serve as reference for future adaptations of procedures for testing to reduce the asset's recoverable val in order to assist in the identification, measurement and recognition of impairment loss.

**Keywords:** Reduction in recoverable val (impairment). Public Sector. NBCT 16.10. Difficulties.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>2. JUSTIFICATIVA.....</b>	<b>7</b>
<b>3. METODOLOGIA.....</b>	<b>8</b>
<b>4. TERMOS E DEFINIÇÕES.....</b>	<b>9</b>
4.1 ATIVO.....	9
4.2 VALOR JUSTO.....	10
<b>5. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DO ATIVO (<i>IMPAIRMENT</i>).....</b>	<b>10</b>
<b>6. <i>IMPAIRMENT</i> NO SETOR PRIVADO.....</b>	<b>11</b>
6.1 NORMAS.....	11
6.2 PERIODICIDADE DE APLICAÇÃO DO TESTE DE REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL.....	12
6.3 PROCEDIMENTOS DE IDENTIFICAÇÃO.....	13
6.4 MENSURAÇÃO DA PERDA.....	13
6.5 RECONHECIMENTO.....	14
<b>7. <i>IMPAIRMENT</i> NO SETOR PÚBLICO.....</b>	<b>14</b>
7.1 NORMAS.....	14
7.2 PERIODICIDADE DE APLICAÇÃO DO TESTE DE REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL.....	15
7.3 PROCEDIMENTOS DE IDENTIFICAÇÃO.....	15
7.4 MENSURAÇÃO DA PERDA.....	16
7.5 RECONHECIMENTO.....	17
<b>8. DIFICULDADES NA REALIZAÇÃO DO <i>IMPAIRMENT TEST</i>.....</b>	<b>17</b>
<b>9. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>19</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>20</b>

## 1 INTRODUÇÃO

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis de 2008, com a publicação da lei 11638, em 28 de dezembro de 2007, alterando a lei 6404/1976 das Sociedades por Ações, teve início o período de conversão das normas contábeis adotadas no Brasil às normas internacionais para o setor privado.

No setor público não poderia ser diferente, pois a convergência às normas internacionais não poderia ficar restrita ao setor privado. Silva (2009) considera que foi iniciado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) um movimento denominado nova Contabilidade Pública, citando como fontes as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, editadas pela IFAC, e a experiência acumulada pelo Brasil a partir da edição do Código de Contabilidade Pública da República de 1922 até a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000.

Tanto na resolução CFC nº 1.103 de 2007, que considerou para a Criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil no setor privado “o crescente impacto da globalização para a economia do Brasil”, quanto na Portaria Ministério da Fazenda nº 184 de 2008, que determina as diretrizes a serem observadas para a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público justificada pelas “transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia”, possuem o intuito de se tornar mais transparentes e confiáveis aos olhos da economia mundial.

Muitas mudanças e adequações irão ocorrer até a total implantação da NBCASP. Entre as mudanças, está a redução ao valor recuperável de ativos (impairment), definida pela NBC T 16.10 como “a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor ou de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico”.

O setor privado já utiliza a redução ao valor recuperável de ativos. A Deliberação CVM(Comissão de Valores Mobiliários) nº183, de 19 de junho 1995, já previa o *impairment test* para as companhias abertas, de acordo com Ludícibus, Martins e Gelbcke ( 2003. p. 325)

caso o valor contábil líquido não seja recuperável, de forma permanente, pelo valor presente dos fluxos de caixa futuros decorrentes do uso do ativo,

deve-se retificar o custo para que este seja pelo menos igual ao valor recuperável.

Comparando os dois seguimentos, público e privado, esta pesquisa tem pretensão de identificar quais as possíveis dificuldades encontradas pelo setor público para a realização da redução ao valor recuperável de bens do ativo (*impairment test*).

## 2 JUSTIFICATIVA

A partir da publicação da lei 11638 de 2007, que alterou a lei 6404 de 1976, surgiram vários estudos acadêmicos sobre redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) em empresas privadas, devido à importância do tema para contabilidade.

Para Souza, Borba e Alberton (2009, p. 12), “O processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade consubstanciou a obrigatoriedade da realização do *impairment test* no Brasil”.

Ao justificar a relevância de seu estudo, Santos (2009, p. 22) observa que “uma alteração patrimonial em virtude de uma reavaliação, pode alterar a interpretação das informações contábeis da empresa, evitando o risco de uma avaliação incorreta dos ativos existentes”.

“Estudos desta natureza são importantes vista a carência de pesquisas realizadas e publicadas sobre esta temática, aumentando, assim, a contribuição desta investigação”. Essa afirmação é de Raupp e Beuren (2009, p. 2), na introdução de seu estudo “Contribuição ao Processo de Mensuração de Ativos Imobilizados por Meio do *Fair Value* e do *Impairment Test*”.

Porém, para o setor público, o assunto está no estágio de implantação, o que o torna com pouca literatura, restando como proposta para este estudo compará-lo com a literatura disponível para o setor privado.

Com a obrigatoriedade de contabilização da perda de valor será possível melhorar a gestão do patrimônio público [...]. Com tal registro será possível conhecer a qualquer tempo se o equipamento mantém a mesma capacidade de prestação de serviços públicos (SILVA, 2009, p. 140).

Em face à afirmação acima, viu-se a importância da realização desse estudo.

Considerando-se, ainda, para a realização desse estudo, foi constatada a existência de pouco estudo sobre realização da redução ao valor recuperável no



setor público no Brasil em pesquisa bibliográfica realizada, sem corte de tempo, nas revistas Universo Contábil, Pensar Contábil, Brasileira de contabilidade e no Portal Domínio Público, em que foi encontrado apenas um artigo com enfoque ao valor recuperável de ativo no setor público na Revista Universo Contábil em estudo realizado por Rua (2009).

Já, no que diz respeito às empresas privadas, o tema *impairment* foi encontrado em sete artigos: três deles publicados na Revista Pensar Contábil, realizados por Raupp e Beuren (2008), Szuster e Fernandes (2009) e Souza, Borba e Alberton (2009); dois no Portal Domínio Público do Ministério da Educação, por Silva (2007) e Santos (2009); um na Revista Brasileira de Contabilidade, por Borba, Souza e Dutra (2009); um na Revista de Informação Contábil, por Raupp e Bauren (2009).

### 3 METODOLOGIA

Para o desenvolvimento da pesquisa utilizou-se como procedimento metodológico, para o levantamento de dados, a pesquisa bibliográfica e documental, conforme definição dada por Cervo e Bervian (1983, p. 55). “A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos”. E justifica sua aplicabilidade afirmando:

Constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, enquanto é feita com o intuito de recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura respostas ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar.

Esta pesquisa possui característica descritiva. De acordo com Cervo e Bervian (1983, p. 55), “A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

E abordagem qualitativa, considerando que este estudo identifica e não mensura as possíveis dificuldades encontradas pelo setor público, definida por Martins (2008, p. xi),

Pesquisas qualitativas, como são geralmente denominadas. A avaliação qualitativa é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos, em contrapartida a avaliação quantitativa, denominada pesquisa quantitativa, onde predomina a mensuração.

## 4 TERMOS E DEFINIÇÕES

Para compreensão do significado de redução ao valor recuperável do ativo (*impairment*) se faz necessário o conhecimento prévio de alguns termos e suas definições.

Portanto será descrito neste tópico algumas definições contidas no CPC 01 e outras Normas, a fim de situar o leitor quanto a determinados termos específicos utilizados neste trabalho.

O CPC 01 define que:

Valor recuperável do ativo “é o maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso”;

Valor em uso do ativo “é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados que devem advir de um ativo ou de unidade geradora de caixa”;

Valor líquido de venda de ativo “é o montante a ser obtido pela venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda”.

A utilização do termo ativo deve ser considerada tanto para o ativo individual quanto para unidade geradora de caixa, que para a NBC T 19.10 “é o menor grupo identificável de ativos que gera as entradas de caixa, que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou de grupos de ativos”.

Mensuração é a atribuição de valor monetário a um ativo ou passivo através da “aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises tanto qualitativas quanto quantitativas”, assim definida pela NBC T 16.10.

### 4.1 ATIVO

A importância da realização do *impairment test* deve-se ao significado de ativo para as instituições estatais e privadas. Conforme definem as Normas:

O ativo, no setor público, segundo a NBC T 16.2 “são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”.

O ativo, no setor privado, conforme a NBC T 3 “compreende os bens, os direitos e as demais aplicações de recursos controlados pela entidade, capazes de gerar benefícios econômicos futuros, originados de eventos ocorridos”.

Para o ativo corresponder a essas definições, gerando “benefícios econômicos futuros”, é necessário que seu valor contabilizado seja recuperável, considerando o princípio contábil da prudência.

Conforme Raupp e Beuren (2008, p. 19):

Se o valor presente dos benefícios futuros for maior que o valor contábil líquido registrado, deve permanecer este último. Esta decisão se apóia no princípio contábil da prudência, considerando que, entre dois montantes igualmente válidos para um mesmo ativo, deverá adotar-se o de menor valor.

## 4.2 VALOR JUSTO

Para o MCASP “o valor justo é o valor pelo qual o ativo pode ser trocado, existindo um conhecimento amplo e disposição por parte dos envolvidos no negócio, em uma transação sem favorecimentos”.

Carvalho, Costa e Oliveira (2010, p. 843) afirmam que pelo próprio conceito de ativo o torna intimamente ligado ao valor justo, e que este “pode ser interpretado como valor de mercado, podendo ser de entrada ou de saída. Porém, quando o valor de mercado não existir, modelos matemáticos podem ser empregados para apurá-lo”.

“O *impairment* está vinculado à mensuração de ativos pelo valor justo”. (CARVALHO, COSTA E OLIVEIRA, 2010, p. 844)

O valor justo será comparado ao valor contábil do ativo para identificar o *impairment*.

## 5 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DO ATIVO (*IMPAIRMENT*)

Conforme o MCASP a “redução ao valor recuperável pode ser entendida como uma perda dos futuros benefícios econômicos ou do potencial de serviços de um ativo, além da depreciação”.

A NBC T 16.10 entende que redução ao valor recuperável (*impairment*) é “o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando este for inferior ao valor líquido contábil”.

Para que um ativo não esteja contabilizado por valor superior ao seu valor recuperável, que corresponde ao maior valor entre o valor líquido de venda do ativo

e o valor em uso do ativo, uma perda por *impairment* deve ser reconhecida nas demonstrações contábeis da instituição.

“O *impairment test* representa um dano econômico, ou seja, uma perda nos benefícios futuros esperados do ativo. Para identificá-lo, a empresa precisa aplicar o teste de recuperabilidade de custo (*impairment test*)” (RAUPP E BEUREN, 2008, p. 18).

Porém, o MCASP alerta que:

A redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. Esta é entendida como o declínio gradual do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ou seja, a perda do potencial de benefícios de um ativo motivada pelo desgaste, uso, ação da natureza ou obsolescência.

Carvalho, Costa e Oliveira (2010) corroboram com o MCASP, pois a depreciação é prevista e determinada nas demonstrações contábeis da instituição, já a perda por *impairment* não é passível de previsão.

O período de reconhecimento de um *impairment* depende da ocorrência da perda, que somente é reconhecida se de fato ocorrer no exercício, e, para sua identificação são necessários alguns testes, como a utilização de indicadores que podem ser internos e/ou externos, alguns constantes na própria Norma, conforme será descrito nos tópicos a seguir.

As dificuldades na realização do *impairment test* estão justamente na utilização dos procedimentos para identificar, mensurar e reconhecer uma perda.

Nos próximos tópicos serão descritos alguns procedimentos constantes nas Normas e observações feitas na literatura pesquisada, a fim de identificar as dificuldades constantes nas Normas e as peculiaridades entre os dois setores: Público e Privado.

## **6 IMPAIRMENT NO SETOR PRIVADO**

### **6.1 NORMAS**

A Norma IAS 36, publicada pelo International Accounting Standards Board (IASB), que trata da redução do valor recuperável do ativo, prescreve os procedimentos a serem adotados pelas entidades na realização deste teste a nível internacional. No Brasil o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), considerando

as orientações da IAS 36, editou o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos com o objetivo de:

Estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação. Um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação se o seu valor contábil exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo. Se esse for o caso, o ativo é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas, e o Pronunciamento Técnico requer que a entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização. O Pronunciamento Técnico também especifica quando a entidade deve reverter um ajuste para perdas por desvalorização e estabelece as divulgações requeridas.

Orientando assim as instituições privadas nacionais de como procederem na realização do teste de *impairment*.

## 6.2 PERIODICIDADE DE APLICAÇÃO DO TESTE DE REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

No setor privado, é bem definido o prazo para realização do teste de redução ao valor recuperável, pois as Normas definem que seja realizado, por conta da apresentação de suas demonstrações contábeis ao final de cada exercício.

O CPC 01 orienta que “a entidade deve avaliar, ao fim de cada período de reporte, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo”.

A NBC T 19.10 determina que:

Independentemente de existir ou não qualquer indicação de redução ao valor recuperável, uma entidade deve:

**(a)** testar, no mínimo anualmente, a redução ao valor recuperável de um ativo intangível com vida útil indefinida ou de um ativo intangível ainda não disponível para uso, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável. Esse teste de redução ao valor recuperável pode ser executado a qualquer momento no período de um ano, desde que seja executado, todo ano, no mesmo período. Ativos intangíveis diferentes podem ter o valor recuperável testado em períodos diferentes. Entretanto, se tais ativos intangíveis foram inicialmente reconhecidos durante o ano corrente, deve ter a redução ao valor recuperável testada antes do fim do ano corrente; e

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

Conforme Raupp e Beuren (2008, p. 18), “dentre os ativos intangíveis, o *goodwill* tem merecido atenção especial em termos de normatização na aplicação do *impairment test*”.

### 6.3 PROCEDIMENTOS DE IDENTIFICAÇÃO

Conforme o exposto acima o CPC 01 determina que a entidade deva realizar teste de *impairment* no mínimo na elaboração das demonstrações contábeis anuais para apurar se há indicação de que o ativo é recuperável por seu valor contabilizado e orienta que seja utilizado como base para essa avaliação, no mínimo:

Fontes externas de informação

**(a)** durante o período, o valor de mercado do ativo diminuiu significativamente, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;

**(b)** mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado;

**(c)** as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de um ativo e diminuirão materialmente o valor recuperável do ativo;

**(d)** o valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior do que o valor de suas ações no mercado;

Fontes internas de informação

**(e)** evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo;

**(f)** mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na extensão pela qual, ou na maneira na qual, um ativo é ou será utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo ou ocioso, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para baixa de ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de ativo como finita ao invés de indefinida;

**(g)** evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado.

Apesar de o CPC 01 descrever esses indicadores ele também orienta que essa relação não é exaustiva, pois não significa que sejam as únicas possibilidades de identificação de que um ativo esteja desvalorizado, cabendo à instituição avaliar se há outros indicadores de que o ativo sofreu perda por *impairment*.

### 6.4 MENSURAÇÃO DA PERDA

Existindo a possibilidade de *impairment*, deve-se descobrir qual entre os valores, ou em uso ou líquido de venda, será seu valor recuperável.

De acordo com a NBC T 19.10:

Se não há razão para acreditar que o valor em uso de um ativo exceda significativamente seu valor líquido de venda, o valor líquido de venda do ativo pode ser considerado como seu valor recuperável. Esse será freqüentemente o caso para um ativo que é mantido para alienação.

Havendo a possibilidade de seu valor em uso ser maior que seu valor líquido de venda a instituição devesse estimar fluxos de caixa futuros considerando os seguintes passos constantes no CPC 01:

- (a) “estimar futuras entradas e saídas de caixa derivadas do uso contínuo do ativo e de sua baixa final”; e
- (b) “aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros”.

## 6.5 RECONHECIMENTO

O CPC 01 orienta que ao identificar uma perda por *impairment*, esta deverá ser reconhecida imediatamente na demonstração de resultado. Porém, se o ativo tenha sido reavaliado, a perda deverá diminuir o saldo da reavaliação, portanto a perda por *impairment* deverá diminuir o saldo da reserva de reavaliação até seu limite, caso não exista reavaliação para o ativo a perda deverá ser reconhecida na demonstração do resultado do exercício.

“Quando o montante estimado da perda por desvalorização for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade deve reconhecer um passivo se, e somente se, isso for exigido por outro Pronunciamento Técnico” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

Raupp e Beuren (2008, p. 19) alertam que o “tratamento contábil para o *impairment* deve ser registrado somente quando a empresa tem a certeza de que a redução no valor de recuperação do ativo é definitiva”.

## 7 IMPAIRMENT NO SETOR PÚBLICO

### 7.1 NORMAS

Carlin (2008) em seu artigo fez as relações das Normas Internacionais Contábeis para o Setor Público (NICSP), sendo estas “elaboradas e desenvolvidas a partir das Normas Internacionais Aplicadas ao setor privado”, com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), ou seja, a NICSP 26 que trata do valor recuperável de ativos geradores de caixa seria a base para a elaboração da NBC T 16.10 no que se refere à redução ao valor recuperável, portanto a base para a elaboração das normas nacionais de convergência da

contabilidade pública brasileira são as NICSP. Carvalho, Costa e Oliveira (2010) acrescentam como base para elaboração da NBC T 16.10 a NICSP 21.

A redução ao valor recuperável pode ser aplicada para ativo gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial), bem como a ativo não-gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de prestar serviços).

Afirma o MCASP, referindo-se respectivamente à NICSP 26 e NICSP 21.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público direciona suas orientações aos ativos não geradores de caixa, já que o objetivo principal do estado é prestar serviço à sociedade, conseqüentemente é a maioria dos ativos mantidos pelas instituições estatais.

Carvalho, Costa e Oliveira (2010, p. 841) afirmam que a NBC T 16.10 “não define os critérios para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação da perda por *impairment*”.

## 7.2 PERIODICIDADE DE APLICAÇÃO DO TESTE DE REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

“A entidade deve avaliar se há qualquer indicação de que um ativo possa ter o seu valor reduzido ao valor recuperável, sem possibilidade de reversão desta perda em um futuro próximo”. Apenas esta é a orientação constante no MCASP, não definindo, portanto, qual o período a ser realizado o teste de redução ao valor recuperável do valor do ativo.

## 7.3 PROCEDIMENTOS DE IDENTIFICAÇÃO

Carvalho, Costa e Oliveira (2010) afirmam que a NBC T 16.10 permite a realização do *impairment test* apenas em ativos individuais, não permitindo para unidades geradoras de caixa. Eles também descrevem os tipos de ativos que podem sofrer *impairment test* no setor público segundo as normas internacionais, mas, quanto à NBC T 16.10 afirmam que a norma não especifica estes ativos, nem a periodicidade de aplicação, tampouco orienta quais os indicadores que auxiliariam na identificação da necessidade de realização de *impairment*, apesar dos indicadores expostos nas normas internacionais não serem exaustivos.



Porém o MCASP orienta que as entidades públicas devem considerar, no mínimo, alguns fatores para identificar a necessidade de realização de *impairment test*, são elas:

Fontes externas de informação:

- a) Cessação total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem.
- b) Para os casos em que haja um mercado ativo e o bem não puder mais ser utilizado, o valor de mercado desse bem caiu significativamente, mais do que seria esperado pela passagem do tempo ou uso normal.
- c) Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso para a entidade ocorreram ou estão para ocorrer no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera.

Fontes Internas de informa o:

- a) Evidência de danos físicos no ativo.
- b) Mudanças significativas de longo prazo, com efeito adverso sobre a entidade, que ocorrem durante o período, ou que devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado.
- c) Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho dos serviços de um ativo é ou será pior do que o esperado. Os relatórios internos podem indicar que um ativo não está executando como esperado.

O MCASP em cada um dos itens descritos cita exemplos de possíveis ocorrências, facilitando o entendimento desses indicadores.

Podemos observar no MCASP, quanto aos indicadores da necessidade de realiza o do *impairment test* que nas fontes externas nos itens “b” e “c” e interna nos itens “b” e “c” são iguais aos do setor privado, diferindo apenas para os três primeiros o prazo considerado para ocorrência da perda, que para o setor privado é de curto prazo, já o item “a” das fontes internas somente não cita a obsolescência.

Da mesma forma que ocorre no setor privado, através do CPC 01, o MCASP orienta que os identificadores acima “não são exaustivos, podendo a entidade identificar outros fatores de que um ativo pode ter sofrido perda por irrecoverabilidade, exigindo que determine o seu valor de serviço recuperável”.

Carvalho, Costa e Oliveira (2010) concordam que a utiliza o dos indicadores não é exaustiva e que exige responsabilidade subjetiva do profissional, seu julgamento, para determinar qual o melhor critério para reconhecer de uma perda por *impairment*.

#### 7.4 MENSURA O DA PERDA

O MCASP (2010) alerta que não deve ser considerado como único parâmetro para verificar uma perda “o valor de mercado, mas também o valor em uso do ativo,

pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos”.

Alem da NBC T 16.10 não estabelecer os critérios para mensurar o valor em uso de ativo, o MCASP também não deixa claro quais passos seguir para estimar o valor em uso do ativo.

Carvalho, Costa e Oliveira (2010, p. 843) citam que “para evitar distorções decorrentes da harmonização de critérios, geralmente não se adota um único critério para mensuração dos ativos”. Considerando que “o modelo de mensuração dos ativos tem por objetivo apurar um valor para o ativo que exprima o “real” benefício econômico ou potencial de serviço”. Eles consideram que a escolha do modelo mais adequado para mensuração do ativo reduz a ocorrência de erros, mas alertam que, “mesmo sendo criterioso, esse processo de escolha, distorções entre o valor mensurado e o valor real podem ocorrer”.

## 7.5 RECONHECIMENTO

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público determina que:

A perda por irrecuperabilidade do ativo deve ser reconhecida no resultado patrimonial. Entretanto, quando o valor estimado da perda for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade pode ter que reconhecer um passivo.

O valor da perda por *impairment* deverá ser reconhecida no resultado durante o período evidenciando as circunstâncias que levaram ao reconhecimento, a natureza do ativo e o seguimento a que pertence se é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso.

## 8 DIFICULDADES NA REALIZAÇÃO DO *IMPAIRMENT TEST*

Considerando o teste de redução ao valor recuperável como um conjunto de procedimentos que somados podem identificar uma perda de valor do ativo, as dificuldades encontradas estão relacionadas a estes procedimentos.

Para Silva (2009) a mensuração do ativo materializa as análises qualitativas e quantitativas decorrentes de procedimentos técnicos.

Conforme Carvalho, Costa e Oliveira (2010) distorções podem ocorrer devido à subjetividade, por depender de julgamento profissional, baseado em conhecimento técnico.

Silva (2009, p.143) alerta que:

Na identificação das fontes de imparidade, é necessário tomar algumas cautelas antes de decidir sobre a sua ocorrência, pois muitas vezes pode ocorrer uma aparente imparidade facilmente solucionada com a alteração da vida útil remanescente e o cálculo da depreciação com ou sem valor residual.

Souza, Borba e Alberton (2009, p. 18) referindo-se às demonstrações elaboradas em 2008 pelas empresas por eles pesquisadas verificaram que “é necessário o empenho dos profissionais da área contábil em se especializar para atender às novas exigências”.

Outro problema observado é a periodicidade da realização do teste, que para o setor privado é bem definida, porém, para o setor público não existe definição, podendo ser verificada nas NBC T's, no CPC e no MCASP.

Souza, Borba e Alberton (2009, p. 18) constataram dificuldades nas empresas privadas referente ao reconhecimento e divulgação da perda por *impairment*.

Observou-se uma amostra de 36 empresas, cada uma delas auditada por uma Big Four, e apenas seis reconheceram perda no valor recuperável de ativos. O exame nas seis empresas revelou que cinco delas (Braskem, CESP, Petrobras, Vale e Sabesp) atenderam, apenas, parcialmente as exigências do CPC-01 referentes à divulgação da perda por *impairment*.

A dificuldade de reconhecimento verificada nas empresas privadas poderá ser constatada também no setor público.

Os bens públicos, antes da realização do *impairment test* devem ser adequadamente mensurados e reconhecidos, porém existem alguns ativos que, pela dificuldade de mensuração, não são contabilizados por instituições públicas brasileiras, portanto não existe, para estes ativos, reconhecimento ou depreciação registrado nas demonstrações contábeis do setor público (CARVALHO, COSTA E OLIVEIRA, 2010).

Uma classe de ativos difícil de mensurar são os bens de uso comum, como praças, viadutos etc. Para estes ativos, não existe valor de venda, sendo que eles não eram contabilizados pelo setor público antes da convergência das normas contábeis.

A NBC T 16.10 orienta que “a valorização dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção”. Determinando conseqüentemente que seja realizada sua escrituração.

“Os bens de uso comum, que absorveram ou absorvem recursos públicos, serão incluídos no ativo permanente da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam ou não afetos à sua atividade operacional”.

Entende-se que os bens que não estiverem contabilizados no setor público deverão ser contabilizados no exercício de 2011 para estar de acordo com o previsto na NBC T 16.10 em 2012.

## **9 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Observou-se nesta pesquisa que os procedimentos realizados pelo setor privado são o norte para os procedimentos realizados no setor público, quando nos referimos à convergência.

Quanto à NBC T 16.10, observou-se que ela não descreve todos os procedimentos a serem realizados no teste de redução ao valor recuperável. O MCASP, porém, abrange o tema com maior riqueza de detalhes, quanto a esses procedimentos, aproximando-se muito do que se encontra no CPC 01, chegando a orientar, em alguns artigos, os mesmos procedimentos constantes no Pronunciamento.

Alguns autores citados na pesquisa consideram que, para a identificação e mensuração da perda de valor de um ativo, são necessários vários procedimentos subjetivos, não bastando para sua apuração um único critério.

Esta pesquisa é apenas uma pequena participação no estudo do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade no que se refere ao *impairment* no setor público, assunto que não se limita ao objetivo desta pesquisa, portanto o leque de possibilidades de pesquisas envolvendo o assunto é vasto, por ser esse um assunto de pouca literatura.

Fica a sugestão para realização de pesquisas acadêmicas envolvendo estudos de caso sobre *impairment* no setor público, acompanhando sua implantação em determinados Órgãos do Governo.

## REFERÊNCIAS

- BORBA, José Alonso; SOUZA, Maíra Melo de; DUTRA, Marcelo Haendchen. **Uma verificação do *impairment loss* nas demonstrações financeiras padronizadas (CVM) e no Formulário 20-F (SEC) das empresas brasileiras que negociam ADRs na Bolsa de Valores dos Estados Unidos.** Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, nº 178, 179 e 180 – Jul/Dez 2009.
- BRASIL. **Portaria Ministério da Fazenda nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília, 2008.1f.
- CARLIN, Diego de Oliveira. **Considerações sobre o Processo de Convergência na Contabilidade Pública Brasileira.** Revista CRC. Disponível em: <[http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08\\_diego.pdf](http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08_diego.pdf)> Acesso em: jun 2011.
- CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de. **Impairment no Setor Público:** Particularidades das normas nacionais e internacionais. Revista Administração Pública. Rio de Janeiro, 44(4), p. 839- 876, jul./ago. 2010.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica.** 3. ed. São Paulo. McGraw-Hill, 1983.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM nº 183**, de 19 de junho de 1995. Aprova Pronunciamento do IBRACON sobre Reavaliação de Ativos. Rio de Janeiro, 1995. 14 p.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 686/90**, de 14 de dezembro de 1990. Aprova a NBC T 16.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Rio de Janeiro, 1990. 12 p.
- \_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.103**, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Brasília, 2007. 3 p.
- \_\_\_\_\_. **Resolução CFC Nº. 1.129/08**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Brasília, 2008. 6 p.
- \_\_\_\_\_. **Resolução CFC Nº. 1.137/08**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Brasília, 2008. 8 p.
- \_\_\_\_\_. **Resolução CFC Nº. 1.292/10**, de 20 de agosto de 2010. Aprova a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Brasília, 2010. 54 p.
- \_\_\_\_\_. **Pronunciamentos técnicos contábeis 2008/ Comitê de Pronunciamentos Contábeis.** Brasília, 2009. 881 p.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** aplicável às demais sociedades. 6. ed. São Paulo. Atlas. 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2. ed. São Paulo Atlas. 2008.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Contribuição ao processo de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do impairment test**. Revista de Informação Contábil. Pernambuco. vol. 3, n. 2, p. 1-16, abr/jun. 2009.

\_\_\_\_\_. **Mensuração de Ativos Imobilizados por meio do Fair Value e do Impairment Test em uma Rede de Fotocópias**. Revista Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 10, n. 41, p. 15-23, jul/set. 2008.

RUA, Susana Catarino. **O conceito, o reconhecimento e a valoração dos ativos públicos: especial menção a Portugal**. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 5, n.4, p. 134-151, out./dez. 2009.

SANTOS, Marcelo Guilherme dos. **Análise do nível de aderência aos requisitos de divulgação das normas de impairment e as alterações nos resultados contábeis: estudo de casos**. Portal Domínio Público. Disponível em:  
<[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=155043](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=155043)>. Acesso em 19 jun. 2010.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público: Parte II- procedimentos contábeis patrimoniais. Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Portaria STN nº 664, de 30 de novembro de 2010**, de 30 de novembro de 2010, 3 ed. Brasília, 2010. 125 p.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**, 8. ed. São Paulo:Atlas, 2009.

SILVA, Paula Danyelle Almeida Da. **Análise da evidenciação das informações sobre o impairment dos ativos de longa duração de empresas petrolíferas**. Portal Domínio Público. Disponível em:  
<[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=155043](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=155043)>. Acesso em 01 nov. 2010.

SOUZA, Maíra Melo de; BORBA, José Alonso; ALBERTON, Luiz. **Divulgação da perda por impairment em empresas auditadas pelas Big Four**. Revista Pensar Contábil. Rio de Janeiro. Vol. 11. n. 46. p. 12 - 19, out./dez. 2009.

SZUSTER, Natan; FERNANDES, Fernanda da Silva. **Comparação entre Redução ao Valor Recuperável de Ativos e Reavaliação de Ativos**. Revista Pensar Contábil. Rio de Janeiro. Vol. 11. n. 45. p. 5 - 13, jul./set. 2009.