

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS
PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 01 (R1)

Redução ao Valor Recuperável de Ativos

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 36

Professora Dra Maisa de Souza Ribeiro
Estagiária Ma Lucelma Cunha

Objetivo do CPC 01

1- “O objetivo deste Pronunciamento Técnico é 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.** “

Não se aplica quando se utiliza valor justo. Por que?

Por que **não** se aplica a:

- Estoques?
- Propriedade para investimentos?
- Ativos relacionados com benefícios a empregados?
- Ativos biológicos ?
- Ativos mantidos para venda?

Conceitos relevantes

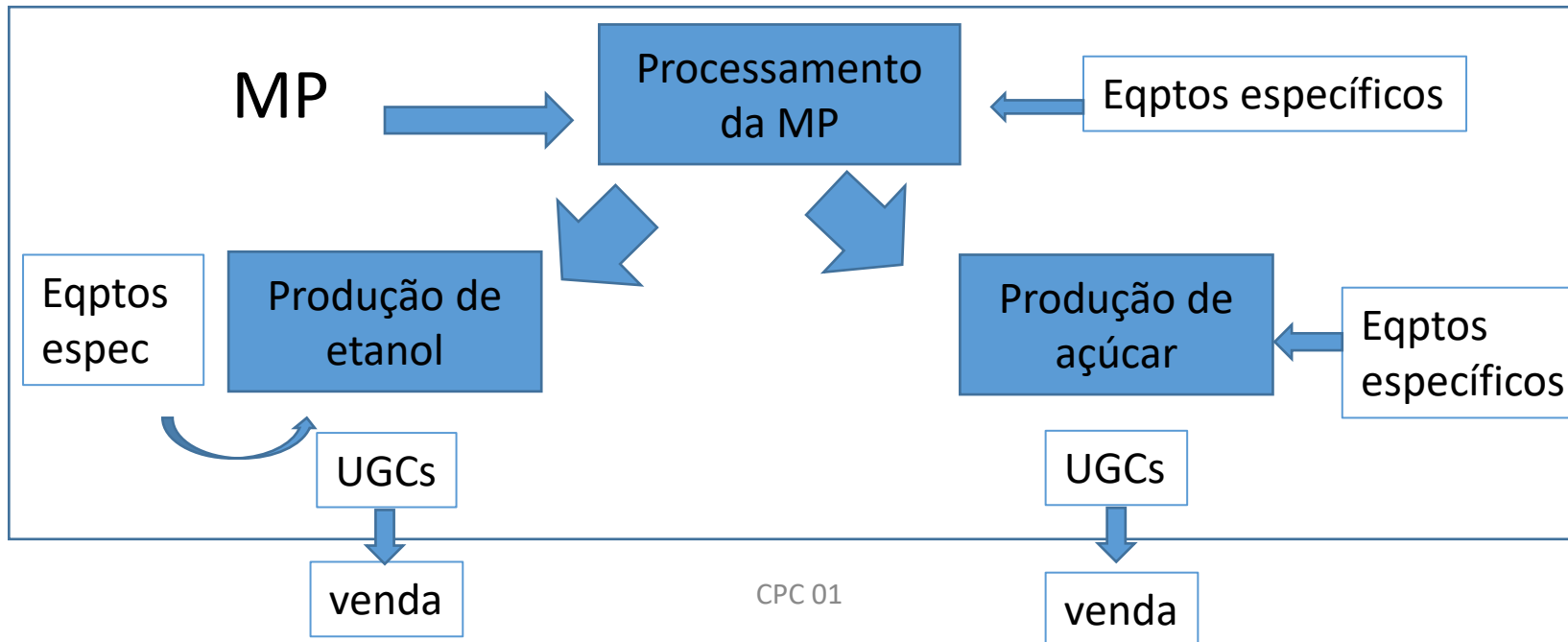
Valor recuperável de um ativo ou de unidade geradora de caixa é o maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso.

Perda por desvalorização é o montante pelo qual o valor contábil de um ativo ou de unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

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

Ativo e Unidade Geradora de Caixa

Unidade geradora de caixa é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa, entradas essas que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou outros grupos de ativos.



Identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence

68- “..... unidade geradora de caixa de um ativo é o menor grupo de ativos que inclui esse ativo e gera **entradas de caixa que são em grande parte independentes** das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos.

A identificação de uma unidade geradora de caixa do ativo envolve julgamento. Se o valor recuperável não puder ser determinado para um ativo individual, a entidade identifica o menor agregado de ativos que gera entradas de caixa em grande parte independentes.

Identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence

Exemplo

Uma **empresa de ônibus** fornece serviços, sob contrato, a um município que requer a prestação de serviços mínima em cada uma das **cinco linhas operadas**. Os ativos alocados a cada linha e os fluxos de caixa provenientes de cada linha podem ser identificados separadamente. **Uma das linhas opera com prejuízo** significativo.

*Como a entidade **não tem a opção de eliminar nenhuma das linhas operadas**, o nível mais baixo de entradas de caixa identificáveis que são substancialmente independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos são as entradas de caixa geradas pelas cinco linhas em conjunto. A unidade geradora de caixa para cada linha é a empresa de ônibus como um todo*

Fontes para reconhecer a desvalorização

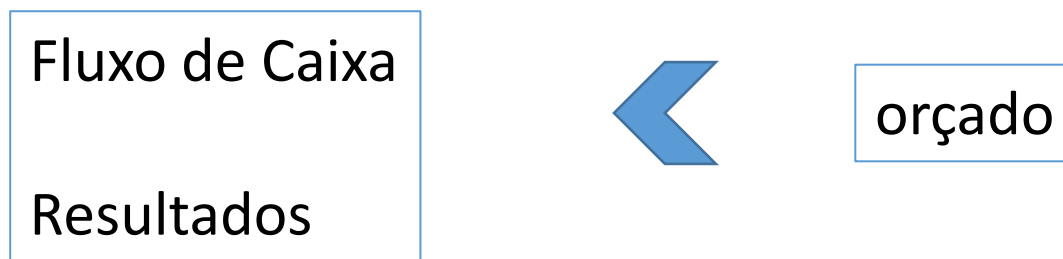
Fontes externas de informação

- (a) há indicações observáveis de que o valor do ativo diminuiu significativamente...
- (b) mudanças significativas no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal...
- (c) aumento nas taxas de juros de mercado que afetarão a taxa de desconto no cálculo do valor em uso de um ativo e diminuirão materialmente o valor recuperável do ativo;
- (d) o valor contábil do PL é maior do que o valor de suas ações no mercado;

Fontes internas de informação

- (e) evidência de obsolescência ou de dano físico;
- (f) mudanças significativas na forma de uso do ativo;
- (g) indicação de que o desempenho econômico é ou será pior que o esperado;
- h) Dividendos de controlada

Outras evidências de queda na expectativa de recuperação do valor dos ativos



Teste de recuperabilidade

9. 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.

Teste de recuperabilidade

10. Independentemente de existir, ou não, qualquer indicação de redução ao valor recuperável, a 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. Ativos intangíveis diferentes podem ter o valor recuperável testado em períodos diferentes.; e
- (b) testar, anualmente, o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) em combinação de negócios.

(*) mais frequente

Desvalorização x vida útil do ativo

17. Se houver indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, isso pode indicar que **a vida útil remanescente**, o **método de depreciação, amortização e exaustão** ou o **valor residual** para o ativo necessitem ser **revisados e ajustados**, mesmo que nenhuma perda por desvalorização seja reconhecida para o ativo.



63. Depois do reconhecimento da perda por desvalorização, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão do ativo **deve ser ajustada em períodos futuros** para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual (se houver), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente.

Mensuração do valor recuperável

18. Este Pronunciamento define **valor recuperável como o maior valor entre o valor justo, líquido de despesas de venda...(*) e o seu valor em uso.**

19. Nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo e seu valor em uso. **Se qualquer um desses montantes exceder o valor contábil do ativo**, este **não tem desvalorização** e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.

(*) do ativo ou Unidade Geradora de Caixa

Valor justo líquido de despesa de venda

28. **As despesas com a baixa...** devem ser deduzidas ao se mensurar o valor justo líquido de despesas de alienação. **Exemplos desses tipos de despesas** são as despesas legais, tributos, despesas com a remoção do ativo e gastos diretos incrementais para deixar o ativo em condição de venda.

29 e 78. Se tiver que assumir um passivo, líquido do passivo, além das despesas.

Exemplo

Uma entidade opera uma mina em um país cuja legislação exige que o proprietário restaure o local em que é desenvolvida a atividade exploratória, quando do seu término.

O custo de restauração inclui a reposição da superfície ambiental que precisou ser removida antes que as operações da mina se iniciassem.

A provisão para os custos de reposição da superfície ambiental foi reconhecida assim que ela foi removida.

Esse valor foi reconhecido como parte do custo da mina e está sendo exaurido ao longo da sua vida útil.

O valor contábil, a valor presente, da provisão para os custos de restauração é de \$ 500.

Continuação do Exemplo

A entidade está testando a mina para fins de perda por desvalorização. A unidade geradora de caixa da mina é ela como um todo. A entidade recebeu várias ofertas de compra da mina a um preço em torno de \$ 800.

Esse preço considera o fato de que o comprador assumirá a obrigação de restaurar o que for necessário. As despesas de venda da mina são desprezíveis.

O valor em uso da mina é de aproximadamente \$ 1.200, excluindo os custos de restauração. O valor contábil da mina é \$ 1.000.

Continuação do Exemplo

O valor justo líquido de despesas de venda da unidade geradora de caixa é de \$ 800. Esse valor considera os custos de restauração que já foram provisionados. O valor em uso da unidade geradora de caixa é determinado depois de considerar os custos de restauração, e é estimado em \$ 700 (\$ 1.200 menos \$ 500).

O valor contábil da unidade geradora de caixa é de \$ 500, que é o valor contábil da mina (\$ 1.000) menos o valor contábil da provisão para custos de restauração (\$ 500). Portanto, o valor recuperável da unidade geradora de caixa supera seu valor contábil.

Valor em Uso

30. Elementos devem ser refletidos no cálculo do valor em uso do ativo:

- (a) estimativa dos **fluxos de caixa futuros** que a entidade espera obter com esse ativo;
- (b) expectativas acerca de **possíveis variações** no montante ou no período de ocorrência desses fluxos de caixa futuros;
- (c) **valor do dinheiro no tempo**, representado pela atual taxa de juros livre de risco;
- (d) preço pela **assunção da incerteza** inerente ao ativo (prêmio); e
- (e) outros fatores, tais como **falta de liquidez**, que participantes do mercado iriam considerar ao precificar os fluxos de caixa futuros esperados da entidade, advindos do ativo.

Valor em Uso

31. A estimativa do valor em uso de um ativo envolve os seguintes passos:

(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.

Base para estimativas de fluxos de caixa futuros

33. Ao mensurar o valor em uso a entidade deve considerar:

Premissas
razoáveis e
fundamentadas

Previsões ou
orçamentos +
recentes aprovados

além do período abrangido
pelas previsões ou orçamentos
+ recentes

Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros

39. As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

- (a) projeções de entradas de caixa advindas do **uso contínuo** do ativo;
- (b) projeções de saídas de caixa que são necessariamente incorridas para **gerar as entradas de caixa** advindas do uso contínuo do ativo (incluindo as saídas de caixa para preparar o ativo para uso) e que podem ser **diretamente atribuídas** ou alocadas, em base consistente e razoável, ao ativo; e
- (c) se houver, fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) quando da baixa do ativo ao término de sua vida útil.

O valor justo difere do valor em uso

53A. O **valor justo** reflete as premissas que **os participantes do mercado** utilizam ao precificar o ativo.

Por outro lado, o **valor em uso** reflete os **efeitos de fatores que podem ser específicos para a entidade** e não aplicáveis às entidades de modo geral.

Por exemplo, **o valor justo não reflete** nenhum dos seguintes fatores, na medida em que eles geralmente não estejam disponíveis a participantes do mercado:

- (a) valor adicional obtido a partir do agrupamento de ativos;
- (b) sinergias entre o ativo que está sendo mensurado e outros ativos;
- (c) Direitos ou restrições legais específicos do proprietário atual do ativo; e
- (d) benefícios ou ônus fiscais sejam específicos do proprietário atual do ativo.

Taxa de desconto

55. A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos, que reflita as avaliações atuais de mercado acerca:

(a) do valor do dinheiro no tempo; e

(b) dos riscos específicos do ativo para os quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.

Reconhecimento e mensuração de perda por desvalorização

59. Se, e somente se, o **valor recuperável de um ativo for inferior** ao seu **valor contábil**, este deve ser **reduzido ao seu valor recuperável**. Essa redução representa uma perda por desvalorização do ativo.

60. A perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida **imediatamente** na **demonstração do resultado**....

Identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence

66. Se houver qualquer indicação de que um ativo possa estar desvalorizado, o valor recuperável deve ser estimado para o ativo individual. Se não for possível estimar o valor recuperável para o ativo individual, a entidade deve **determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa** à qual o ativo pertence (unidade geradora de caixa do ativo).

Exemplo

Uma entidade de mineração tem uma estrada de ferro particular para dar suporte às suas atividades de mineração. Essa estrada pode ser vendida somente pelo valor de sucata e ela não gera entradas de caixa independente de outros ativos da mina.

Não é possível estimar o valor recuperável da estrada de ferro privada porque seu valor em uso não pode ser determinado e é provavelmente diferente do valor de sucata. Portanto, a entidade deve estimar o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual a estrada de ferro particular pertence, isto é, a mina como um todo.

Identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence

77. “Quando os ativos são agregados para fins de avaliação do montante de recuperação, é importante incluir na unidade geradora de caixa **todos os ativos que geram ou são utilizados para gerar fluxos relevantes de entradas de caixa.**”
Somente eles.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

81. O **ágio por expectativa de rentabilidade futura** (goodwill) reconhecido em uma **combinação de negócios** é um ativo que representa **benefícios econômicos futuros advindos de outros ativos adquiridos na combinação de negócios que não são identificados individualmente e não são reconhecidos separadamente.**

O **ágio por expectativa de rentabilidade futura** (goodwill) **não gera fluxos de caixa independentemente de outros ativos** ou grupos de ativos, e frequentemente **contribui para os fluxos de caixa de múltiplas unidades geradoras de caixa.**

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

90. A UGC à qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) tiver sido alocado deve ser **testada anualmente** para verificar a necessidade de **redução ao valor recuperável** e sempre que houver indicação de que a unidade possa estar desvalorizada, comparando-se seu valor contábil, incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), com o valor recuperável da unidade.

..... Se o valor contábil da unidade ultrapassar seu valor recuperável, a entidade deve reconhecer a perda por desvalorização.

Momento dos testes de redução ao valor recuperável

96. O teste anual de redução ao valor recuperável para UGC, à qual tenha recebido alocação de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), pode ser realizado **a qualquer momento durante o período anual**, desde que o teste seja realizado, **todos os anos, na mesma ocasião**.

Unidades geradoras de caixa **diferentes** podem ser testadas, em **momentos diferentes**, para redução ao valor recuperável.

Desvalorização em uma UGC

104. Uma perda por desvalorização deve ser reconhecida para uma UGC, à qual o alocado ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), se, e somente se, o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) for menor do que o valor contábil da unidade (grupo de unidades).

A perda por desvalorização deve ser alocada na seguinte ordem:

(a) primeiro, reduz-se o valor contábil de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) alocado à UGC; e se seguir

(b) aos outros ativos da unidade, proporcionalmente ao valor contábil de cada ativo da unidade.

Essas reduções nos valores contábeis devem ser tratadas como perda por desvalorização de itens individuais dos ativos e reconhecidas.

Reversão de perda por desvalorização

110. A entidade deve avaliar, **ao término de cada período** de reporte, se há alguma indicação de que a perda por desvalorização reconhecida em **períodos anteriores** para um ativo, **exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)**, **possa não mais existir** ou ter diminuído. Se existir alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável desse ativo.

119. A reversão de perda por desvalorização de um ativo deve ser reconhecida imediatamente no **resultado do período**

Reversão de perda por desvalorização do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

124. A perda por desvalorização reconhecida para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) **não deve ser revertida** em período subsequente.

125. O Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível **proíbe o reconhecimento** de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente. Qualquer aumento no valor recuperável do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) nos períodos subsequentes ao reconhecimento de perda por desvalorização para esse ativo é **equivalente** ao reconhecimento de ágio por expectativa de rentabilidade futura **gerado internamente** (goodwill gerado internamente) e não reversão de perda por desvalorização reconhecida para o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

Exemplo do Manual Prático de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades (2022), p. 69

- A Cia. ABC tem um Ativo Imobilizado reconhecido em seu Balanço Patrimonial de 31/12/20X8 pelo valor contábil de R\$ 150.000. Seu custo no reconhecimento inicial é de R\$ 200.000, com um saldo de depreciação acumulada de R\$ 50.000, calculada até 31/12/20X8.
- Ao longo do exercício de X8, a companhia verificou que o valor de mercado desse Ativo Imobilizado diminuiu consideravelmente, mais do que seria de esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal. Além disso, verificou que o desempenho econômico desse ativo foi pior que o esperado. Diante dessas evidências, precisou estimar o valor recuperável desse ativo para avaliar se deveria ser reconhecida alguma perda.
- A companhia pesquisou o valor de venda e chegou ao valor líquido realizável líquido de tributos e despesas de entrega de R\$ 116.500; e calculou valor em uso por meio dos fluxos de caixa futuros que esse ativo pode gerar para a empresa ao longo de sua vida útil a partir da informações disponíveis e das premissas mais razoáveis possíveis, conforme a seguir:

Exemplo do Manual Prático de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades (2022), p. 69

- Os fluxos de caixa futuros estimados para o período de sua vida útil são apresentados na tabela 7.1.
- A taxa de desconto empregada para colocar os fluxos futuros em valor presente foi de 15% a.a.

Tabela 7.1

Período	Fluxos de caixa estimados (nominal)	Valor presente dos fluxos estimados
20X9	50.700	44.087
2X10	42.400	32.060
2X11	35.000	23.013
2X12	28.300	16.181
2X13	23.000	11.435
Total	179.400	126.776

Exemplo do Manual Prático de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades (2022), p. 69

- Assim, a companhia ABC concluiu que o valor recuperável do Imobilizado sob análise é de R\$ 126.776 (valor em uso), por este ser maior que o valor líquido de venda (R\$ 116.500).
- Ao comparar o valor contábil do imobilizado (R\$150.000) com seu valor recuperável (R\$ 126.776), a companhia constatou que deve reconhecer uma perda por desvalorização, reduzindo o valor contábil do ativo em R\$ 23.224, de forma a refletir o montante recuperável.
- Os registros contábeis da Companhia ABC no final do exercício contábil de 20X8 relativos à redução do Ativo Imobilizado ao seu valor recuperável são os seguintes:

	Débito	Crédito
Perda por Desvalorização (DRE)	23.224	
a Perdas Estimadas por Valor não recuperável - (reduzora do Ativo Imobilizado)		23.224