



259

IMPAIRMENT TEST: SOFTWARE DE AVALIAÇÃO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO PARA OS HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS DA REDE EBSERH

Mestre/MSc. REGINA REGO PACHECO

FUCAPE, VITORIA, ESPIRITO SANTO, Brazil

Mestre/MSc. REGINA REGO PACHECO

Programa de Pós-Graduação/Course

DOUTORADO PROFISSIONAL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Resumo/Abstract

A Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH) gerencia 40 unidades hospitalares e esses Hospitais Universitários possuem bens patrimoniais que são ativos importantes na geração de benefícios socioeconômicos e, que estão sujeitos a desgastes por diversos fatores internos e externos. Nesse cenário é importante que haja a conclusão por parte dos gestores patrimoniais sobre a aplicação do teste de recuperabilidade – *Impairment Test*. Neste sentido este artigo tem como proposta principal a criação de um software que irá facilitar a identificação da necessidade ou não do teste de *Impairment* nos bens de ativo imobilizado registrados nos relatórios contábeis de cada unidade gestora. O *software* será nomeado *Impairment Software* e o projeto piloto será feito inicialmente no Hospital Universitário do Piauí e a partir disso, as críticas e sugestões encontradas serão aplicadas no produto final do *software*. Feita as alterações a proposta principal será expandir o uso desse *software* para as 40 unidades hospitalares gerenciadas pela EBSERH.

Modalidade/Type

Artigo Tecnológico / Technological Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector

IMPAIRMENT TEST: SOFTWARE DE AVALIAÇÃO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO PARA OS HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS DA REDE EBSEH

RESUMO: A Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH) gerencia 40 unidades hospitalares e esses Hospitais Universitários possuem bens patrimoniais que são ativos importantes na geração de benefícios socioeconômicos e, que estão sujeitos a desgastes por diversos fatores internos e externos. Nesse cenário é importante que haja a conclusão por parte dos gestores patrimoniais sobre a aplicação do teste de recuperabilidade – *Impairment Test*. Neste sentido este artigo tem como proposta principal a criação de um software que irá facilitar a identificação da necessidade ou não do teste de *Impairment* nos bens de ativo imobilizado registrados nos relatórios contábeis de cada unidade gestora. O *software* será nomeado *Impairment Software* e o projeto piloto será feito inicialmente no Hospital Universitário do Piauí e a partir disso, as críticas e sugestões encontradas serão aplicadas no produto final do *software*. Feita as alterações a proposta principal será expandir o uso desse *software* para as 40 unidades hospitalares gerenciadas pela EBSEH.

Palavras-chave: Teste de Recuperabilidade; EBSEH. Hospitais Universitários. Bens de ativo Imobilizado. *Impairment Software*.

IMPAIRMENT TEST EM EMPRESAS PÚBLICAS

O Hospital Universitário da Universidade Federal do Piauí (HU/UFPI), foi escolhido como piloto para a aplicação deste projeto, localizado na cidade de Teresina, é um importante centro de atendimento às necessidades de saúde da população, capacitação profissional e promoção do conhecimento de qualidade (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO – MEC, 2021a).

Sua construção remonta a 1987, mas somente em 2004 entrou em operação. No ano de 2012, se propôs a ampliação das atividades com vistas a novas ações de ensino, pesquisa, extensão e inovação tecnológica. Em 2013, filiou-se a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH) e atualmente o HU/UFPI oferta serviços de média/alta complexidade, conta com 32 especialidades médicas e 190 leitos de internação (175 de enfermagem e 15 de UTI) (EBSERH, 2021).

No entendimento da EBSERH, a estatal criada em 2011 pelo Ministério da Educação é uma das políticas públicas adotadas pelo Governo Federal¹ na reformulação dos hospitais² atrelados às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) (MEC, 2021b), contribuindo com o avanço da saúde no Brasil.

No tocante a aquisição dos serviços da estatal, as Universidades Federais (UFs) que possuem hospitais tem a autonomia na contratação formal dos serviços prestados pela EBSERH (MEC, 2021b). Em decorrência disto, a entidade tem compromissos na coordenação, avaliação da execução das atividades dos hospitais, na elaboração de práticas de melhoria da gestão e na construção de uma matriz de distribuição de recursos para os hospitais.

Como qualquer entidade ou organização, os Hospitais Universitários possuem bens patrimoniais, importantes ativos na geração de benefícios socioeconômicos e que por sua vez, estão sujeitos a desgaste, seja por obsolescência, danos por mal uso, ou mesmo pelo tempo ou intempéries. Neste sentido, na aplicabilidade inicial deste artigo tecnológico, escolheu-se o HU/UFPI, por ser o primeiro hospital a ser gerenciado pela EBSERH e conter as informações necessárias para realizar o teste do *software*.

No decorrer dos anos, os ativos do mercado de saúde sofrem alterações que reduzem sua rentabilidade financeira, que por sua vez, desvalorizam estes ativos. Em tais situações, as perdas no valor recuperável dos ativos precisam ser assentidas, portanto a gestão dos ativos dos HUs da rede EBSERH são importantes do ponto vista social, de conformidade contábil e de sustentabilidade financeira dos hospitais, apesar de ser uma empresa pública.

Tendo em vista esse problema, o presente artigo tecnológico destaca o Teste de Recuperabilidade dos Ativos ou o *Impairment Test*, método que engloba ativos fixos (ativo imobilizado), ativos de vida útil indefinida (*goodwill*) e os ativos disponíveis para a venda. A nível internacional, as normas balizadoras do *Impairment Test* seguem as *IPSAS 21 e 26 (International Public Sector Accounting Standards)*, tendo como correlatas no Brasil as Normas Brasileiras de Contabilidade, NBC - TSP 09 e 10.

¹ Para maiores detalhes ver o Programa Nacional de Reestruturação dos Hospitais Universitários.

² Ao todo 50 hospitais, 40 destes associados a EBSERH (sendo quatro maternidade-escola) distribuídos entre 35 UFs. (MEC, 2021c).

Isto posto, como o HU/UFPI presta serviços públicos essencialmente gratuitos, suas fontes de recursos primárias, são provenientes do Ministério da Educação e Ministério da Saúde. Logo, a NBC - TSP a ser utilizada é a 09, bem como o IPSAS 21, destinada a entidades não geradoras de caixa, pois como visto, a EBSEERH é uma estatal dependente.

Um dos grandes desafios para a aplicação do teste de recuperabilidade – *Impairment Test* é a identificação dos bens nos quais são necessários a aplicação do teste, pois existem diversos fatores a serem considerados como por exemplo vida útil do bem, valor de mercado e depreciação. Diante disso, este artigo propõe a criação de um *software* que irá indicar a aplicação ou não do teste de recuperabilidade, oportunizando maior credibilidade e imparcialidade na decisão dos gestores patrimoniais. A ideia é que o *software* possa auxiliar na validação dos relatórios contábeis dos Hospitais Universitários.

A ideia inicial é criar esse *software* com ajuda de um profissional de TI, um programador, que trabalhe no âmbito hospitalar e possa, a partir das informações repassadas por esta autora, que já trabalha com patrimônio hospitalar, avaliar os bens de ativo imobilizado do Hospital Universitário do Piauí (HU/UFPI) como projeto piloto. Depois de feita a aplicação do *software* para facilitar a aplicação do teste de recuperabilidade no HU/UFPI iremos avaliar os resultados encontrados e as devidas sugestões de alterações, ajustes no *software* e com isso pretendemos expandir o produto final para todos os 40 hospitais gerenciados pela EBSEERH.

Nesse sentido, a proposta principal desse artigo tecnológico está voltada para a criação de uma solução para a rede de hospitais da EBSEERH na elaboração do Relatório Anual Geral de Análise de Indicação de Desvalorização de Ativo no que diz respeito a aplicação ou não do teste de recuperabilidade – *Impairment Test* nos bens de ativo imobilizado que estão registrados nos relatórios de movimentação de bens de cada unidade gestora.

APLICAÇÃO DO *IMPAIRMENT TEST*: Evidências e Legislação

A necessidade de convergência e adequação com as diretrizes internacionais de contabilidade, fizeram o Comitê de pronunciamentos Contábeis elaborar um pronunciamento técnico CPC 01, com base na IAS 36 (International Accounting Standards), sobre a redução do valor recuperável dos ativos (Szuster & Fernandes, 2009). A *International Public Sector Accounting Standards 21 e 26 (IPSAS 21 e 26)* tratam sobre o *Impairment Test*, tendo como correlatas no Brasil as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TSP 09 e 10).

O teste de *Impairment* foi inserido no Brasil por meio da Lei 11.638/2007, no artigo 83, 3º parágrafo e também foi pauta no Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) com o objetivo de obter informações contábeis verídicas e relevantes para que as empresas possam, através do teste de recuperabilidade dos ativos (*Impairment*), ajustar de forma correta as perdas por depreciação e desvalorização dos ativos (CPC 01, 2010).

Conforme Padoveze, Benedicto e Leite (2013) é necessário utilizar métodos que garantam que os ativos registrados na contabilidade possuam um valor recuperável correto, que leve em consideração seu tempo de uso e valor de venda. O teste de recuperabilidade (*Impairment*) considera em seu cálculo o valor de mercado do ativo, a depreciação e amortização que irão reduzir o valor recuperável do ativo ao longo do

tempo e objetiva calcular o valor correto do ativo de acordo com as condições financeiras do ativo para a contabilidade da companhia (Martins et. al, 2013).

Destaca-se ainda, que para realizar o teste de *Impairment* devem ser consideradas as mudanças ocorridas que possam gerar desvalorização do ativo. O quadro 1 apresenta evidências a serem consideradas na análise da perda de valor de um ativo, classificando as informações em fonte externas e fontes internas.

TABELA 1: EVIDÊNCIAS DA PERDA DE VALOR DE UM ATIVO

Fontes externas de informação	Fontes internas de informação
Cessação da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo.	Evidência disponível de obsolescência ou dano físico do ativo.
Proximidade da cessa�o, da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo.	Mudanças significativas de longo prazo com efeito adverso sobre a entidade na extensão ou maneira em que o ativo �, ou se espera que seja utilizado.
Mudanças significativas de longo prazo com efeito adverso sobre a entidade no ambiente tecnológico.	Decisão de interromper a constru�o do ativo antes de sua conclusão ou de estar em condi�o de uso.
Mudanças significativas no ambiente legal ou de política governamental no qual a entidade opera.	Evidência proveniente de relatório interno que indique que o desempenho do serviço do ativo �, ou será, pior do que o esperado.

Fonte: Adaptado da NBC – TSP 09 (CFC, 2017)

Segundo Stickney e Weil (2001), o teste de *Impairment* verifica a perda de recuperabilidade dos ativos, identificando quais os ativos que diminuir am as expectativas de fluxos de caixa. Para esses autores, esses ativos não podem ter os valores originais que estão registrados na contabilidade visto que os benefícios econ micos futuros já não são mais os mesmos.

O teste de *Impairment* tem como objetivo identificar as perdas do valor do ativo, considerando a desvaloriza o e a deteriora o destes. O teste deve ser feito de forma per dica para que no encerramento do exercício, as empresas possam reconhecer as perdas advindas da deprecia o, exaustão ou amortiza o e possam garantir que os valores registrados na contabilidade correspondam a situa o real do ativo no encerramento do exercício. (IUDÍCIBUS et, al, 2010).

De acordo com Niyama e Silva (2013)   preciso identificar se existe a necessidade de realizar *impairment*, isso ocorre quando o valor registrado na contabilidade   menor que o valor recuperável do ativo. A figura abaixo descreve em um fluxograma o processo de aplica o do teste de *impairment*.

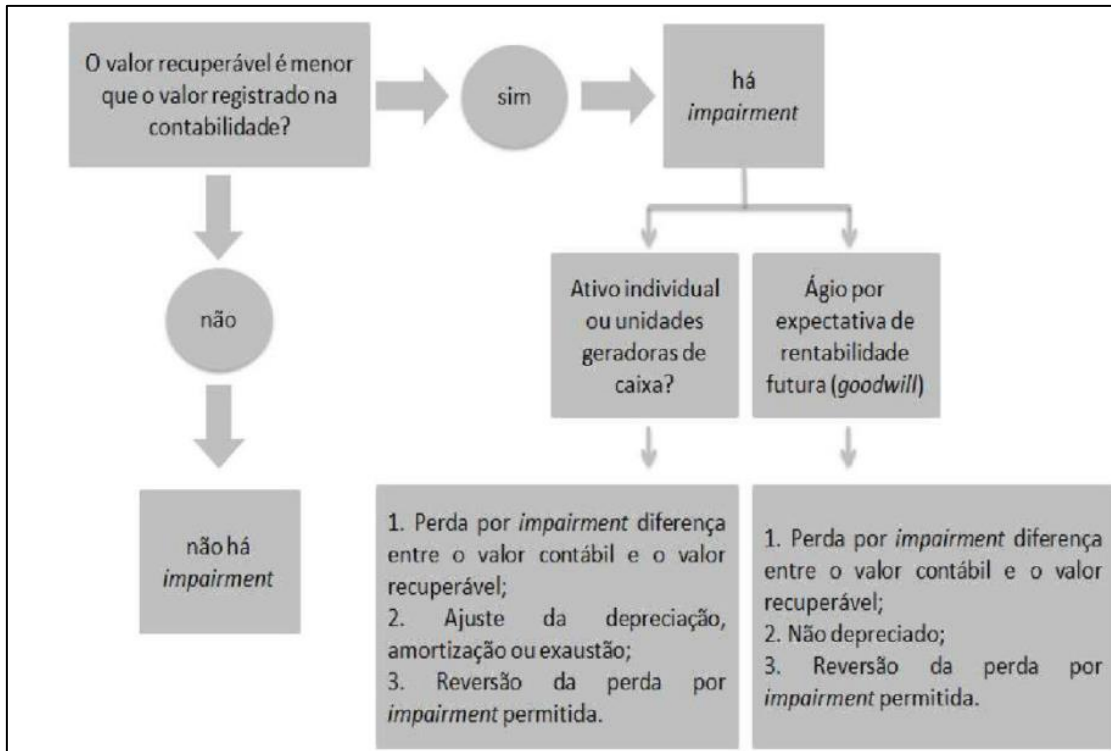


Figura 1: Fluxograma para identificar a necessidade de aplicação do teste de *Impairment* Fonte: Barbosa et. al (2014)

Considerando que a aplicação do Teste de *Impairment* por parte das organizações requer um trabalho significativo no que se refere a identificação de quais bens o teste deve ser aplicado, a próxima seção irá apresentar um *software* que poderá facilitar a realização desse teste e dar maior credibilidade aos relatórios contábeis da instituição.

IMPAIRMENT SOFTWARE

A proposta principal desse artigo está voltada para a criação uma solução para a Rede de Hospitais gerenciadas pela EBSE RH para a criação do Relatório Anual Geral de Análise de Indicação de Desvalorização de Ativo que deve apresentar uma conclusão sobre a aplicação do teste de recuperabilidade – *Impairment Test* dos bens indicados nos relatórios de cada unidade gestora.

Diante das informações sobre a necessidade da realização do *Impairment Test* e da dificuldade de identificar quais os valores dos ativos que precisam ser ajustados através do teste de recuperabilidade, este artigo tecnológico propõe a criação de um *software* para facilitar a identificação e aplicação do *Impairment Test*.

Inicialmente propomos para este estudo piloto a utilização do *software* no Hospital Universitário do Piauí (HU/UFPI) e a partir dos resultados alcançados e com a identificação das melhorias que poderão ser feitas, espera-se que o *software* possa ser utilizado por todos os 40 Hospitais Universitários gerenciados pela EBSE RH.

O *software* funcionará como um banco de dados sobre os bens do ativo imobilizado da empresa e, a partir dos dados apresentados será possível fazer a

identificação automática dos bens nos quais deve ser feito o *Impairment Test* e o respectivo valor atualizado de cada bem após a aplicação do teste.

A Figura 2 mostra a ideia inicial de como seria o design do *software*, que se apresenta em forma de uma tabela com 9 colunas que conterão informações sobre o código do material, a descrição do bem, painel de preços na SISPP (R\$), o valor do bem registrado no sistema contábil, vida útil do bem, porcentagem da depreciação anual, valor líquido do bem no sistema contábil, se o valor recuperável do bem é menor que o valor contábil e o valor da diferença a ser registrada no sistema contábil.

CATMAT CÓDIGO	DESCRIÇÃO DO BEM	PAINEL DE PREÇOS SISPP (R\$)	VALOR DO BEM REGISTRADO NO SISTEMA CONTÁBIL	VIDA ÚTIL	% DEPRECIÇÃO ANUAL	VALOR LÍQUIDO DO BEM NO SISTEMA CONTÁBIL	IMPAIRMENT (VALOR RECUPERÁVEL É MENOR QUE O VALOR CONTÁBIL?)	VALOR DA DIFERENÇA A SER REGISTRADO NO SISTEMA CONTÁBIL
249497	APARELHO DE RAIOS X	R\$ 4.750,00	R\$ 5.860,00	5	20%	R\$ 4.688,00	NÃO	
374906	ELETROCARDIOGRAFO	R\$ 3.169,98	R\$ 5.803,65	5	20%	R\$ 4.642,92	SIM	-R\$ 1.472,94

Figura 2: *Impairment Software*

Fonte: Elaborado pela autora (2021)

A primeira coluna irá apresentar o código da categoria do material (CATMAT) que poder ser encontrado através do portal de compras do governo federal, Comprasnet, por meio da ferramenta de busca CATMAT/CATSER para o Catálogo de Materiais e Serviços do Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG).

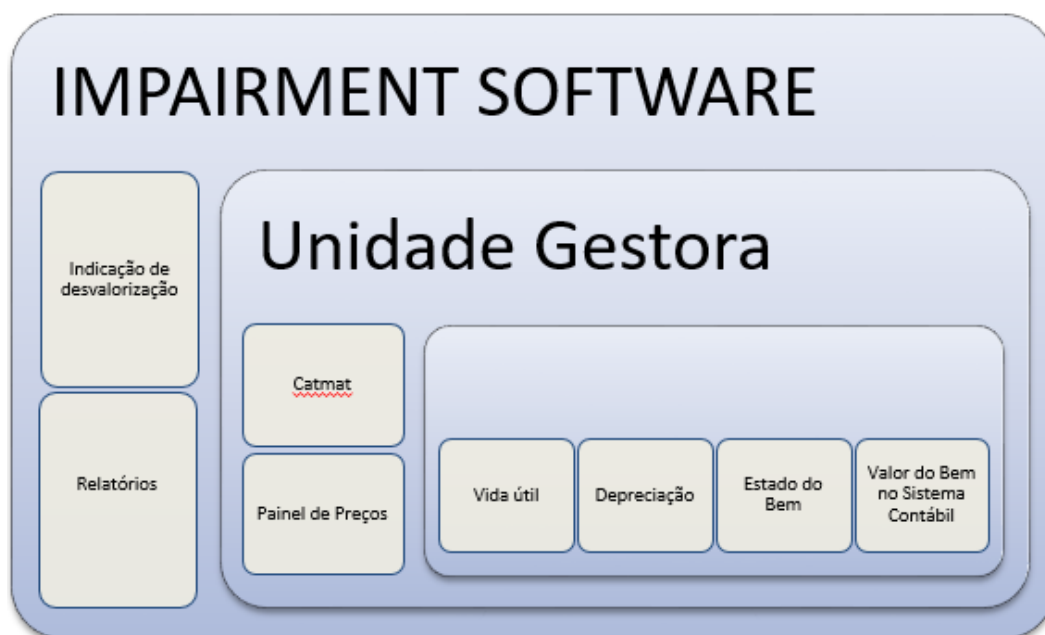
Através dessa ferramenta de busca, pode-se selecionar de forma adequada os códigos de materiais e serviços no cadastro de compras e licitações.

A segunda coluna irá apresentar a descrição do bem, identificando o material que será analisado. Na terceira coluna do software será registrado o preço do bem, de acordo com o SISPP que é um subsistema da SIASG que registra os preços das compras de bens e serviços na Administração Federal. O SISPP permite a consulta dos resultados das licitações que já foram encerradas para obter uma referência dos preços para novas aquisições.

A quarta coluna irá apresentar o valor do bem que está registrado na contabilidade da instituição. Na quinta coluna seriam apresentados os anos correspondentes a vida útil do bem, na sexta coluna será apresentada a porcentagem de depreciação anual desse bem e na sétima coluna o valor líquido do bem no sistema contábil.

A oitava coluna irá apresentar a identificação da necessidade da aplicação do teste de *Impairment*, ou seja, será identificado se o valor recuperável do ativo é menor que o valor que está registrado na contabilidade, em caso afirmativo aparecerá a palavra sim e em caso negativo aparecerá a palavra não. Para os casos que forem afirmativos na última coluna aparecerá o valor da diferença que dever ser registrado no sistema contábil.

Espera-se que o *Impairment Software* possibilite aos gestores de patrimônios públicos, concluir pela necessidade ou não da aplicação do teste de recuperabilidade, oportunizando maior credibilidade, imparcialidade e auxílio na validação dos relatórios contábeis até mesmo em consultorias. Segue layout do *Impairment Software*.



Fonte: Autora, 2021

No Layout do *Impairment Test* inseriu-se no menu principal Relatórios, tais relatórios são necessários a tomada de decisão do gestor, e poderá disponibilizar ao mesmo, qualquer informação referente ao imobilizado da instituição de forma mais ágil, em razão da praticidade e objetividade do *software*. Como, relatórios de bens com pouca utilização, de bens em desuso, valor do bem no mercado (base para a aquisição de outro bem), dentre outros.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Ipsas 21 e o Ipsas 26 se aplicam a todas as entidades do setor público, exceto as Government Business Enterprises (GBEs). São classificadas como GBEs as empresas controladas por entidades do setor público, mas que podem contratar em seu próprio nome, possuem fins lucrativos e não dependem de recursos governamentais.

Um hospital público, por exemplo, pode possuir alguns ativos geradores de caixa, embora o propósito da maioria dos ativos não seja este. O hospital pode organizar uma estrutura, uma ala ou um prédio específico para atender pacientes que possuem convênio médico ou atendimento particular que efetuam os pagamentos em moeda. Assim, os ativos geradores de caixa, numa entidade do setor público, podem funcionar independentemente de ativos não geradores de caixa (IPSAS 21).

Tanto o Ipsas 21 quanto o Ipsas 26 determinam que, somente se houver um indicador de deterioração do ativo, a entidade deve, formalmente, efetuar o *impairment test* para verificar se uma perda por *impairment* efetivamente ocorreu.

Nesse cenário é importante que haja a conclusão por parte dos gestores patrimoniais sobre a aplicação do teste de recuperabilidade – *Impairment Test*.

Neste sentido este artigo de cunho tecnológico tem a proposição de contribuir e resolver a necessidade prática das empresas públicas em identificar os bens que necessitam ou não do teste de *Impairment* nos bens do ativo imobilizado,

principalmente os de maior valor, registrados nos relatórios contábeis de cada unidade gestora.

A proposta é desenvolver um software, já descrito em tópico anterior, que será atualizado pelos próprios colaboradores da instituição, auxiliados por analista de TI, se necessário, após parametrizado pelos desenvolvedores. O referido *software* impactará em menor custo para a gestão pública e maior agilidade e confiança dos gestores de patrimônio, quanto aos bens da sua unidade que terão indicativo de *impairment*, uma vez que o *Imparment Test* terá linguagem inteligível, clara e de fácil entendimento.

REFERÊNCIAS

- Barbosa, J. S., Consoni, S., Scherer, L. M., & Clemente, A. (2014). Impairment no Goodwill: uma análise baseada na divulgação contábil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 8, 159-179.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2010). CPC 01 (R1): Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Recuperado em 5 abril, 2021 de <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2017). Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 09, de 22 de setembro de 2017. Redução Ao Valor Recuperável De Ativo Não Gerador De Caixa. Recuperado em 3 abril, 2021 de <http://www.cfc.org.br/>.
- Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH). Nossa História. Recuperado em 9 abril, 2021 de <http://www2.ebserh.gov.br/web/hu-ufpi/nossa-historia>.
- IPSAS 21- Impairment of Non-Cash-Generating Assets. Recuperado em 05 de agosto de 2021 de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-21-impairme.pdf>.
- Iudícibus, Sergio de et al. (2010). *Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas Internacionais e do CPC*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E., Gelbcke, E. R., Santos, Ariovaldo; Iudícibus, S. (2013). *Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. São Paulo: Atlas.
- Ministério da Educação. (2021a). Nossa História. Recuperado em 9 abril, 2021 de <http://www2.ebserh.gov.br/web/hu-ufpi/nossa-historia>.
- Ministério da Educação. (2021b). Relação com a EBSEH. Recuperado em 7 abril, 2021 de <https://www.gov.br/ebserh/pt-br/aceso-a-informacao/hospitais-universitarios-federais/relacao-com-a-ebserh>.
- Ministério da Educação. (2021c). Sobre os Hospitais Universitários Federais. Recuperado em 7 de abril, 2021 de <https://www.gov.br/ebserh/pt-br/aceso-a-informacao/hospitais-universitarios-federais/sobre-os-hospitais-universitarios-federais>.
- Niyama, J. K. & Silva, C. A. T. (2013). *Teoria Da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L., Benedicto, G. C., & Leite, J. S. J. (2013). *Manual de Contabilidade Internacional: IFRS – US Gaap – BR Gaap – Teoria e prática*. São Paulo: Cengage Learning.

Stickney, C. P., & Weil, R. L. (2001). Contabilidade financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos. São Paulo: Editora Atlas.

Szuster, N., & Fernandes, F.S. (2009) Comparação entre Redução ao Valor Recuperável de Ativos e Reavaliação de Ativos. Pensar Contábil, 11(45), 5-13.