

IMPAIRMENT: UMA ANÁLISE DA INSERÇÃO DA IAS 36 NO BRASIL E DEMOSTRAÇÃO DA REALIZAÇÃO DO TESTE

Makartiney Curitiba dos Santos¹

Valquíria Souza de Lima²

Cleiva Schaurich Mativi³

Resumo

A contabilidade a todo o momento passa por mudanças que visa melhorar as demonstrações contábeis nas mais diversas formas. No Brasil o histórico de mudanças é muito extenso e os métodos de trazer o ativo a um valor realístico têm passado por grandes transformações. Em muitas empresas existem ativos que estão contabilizados a um valor bem maior do que o de mercado, quando ocorre isto, a contabilidade da organização mostra dados distorcidos e não realístico. Assim torna-se de grande necessidade a evidenciação e contabilização desta diferença, para que seja demonstrada uma contabilidade realística e de qualidade. Um método incorporado por várias empresas a partir da lei 11.648/07 consiste em avaliar a capacidade de venda ou fluxo de caixa que um ativo pode atingir com o valor registrado na contabilidade. Este procedimento esta disciplinado no CPC 01, que está correlacionado com as Normas Internacionais De Contabilidade, precisamente a IAS 36, e trata da Redução Ao Valor Recuperável De Ativos. Essas mudanças são necessárias para mostrar maior clareza e realidade nas mensurações e registros contábeis. O objetivo deste trabalho é demonstrar a inserção do teste de Impairment na contabilidade brasileira e os procedimentos de como realizar este nos ativos. A metodologia aplicada é a teórica bibliográfica, tendo fundamento nas obras de autores que escreveram sobre o assunto.

Palavras Chaves: teste de impairment, IAS 36, contabilidade Internacional.

Abstract

The accounts at any time undergoes changes aimed at improving the financial statements in several ways . In Brazil change history is very extensive and the methods of bringing the asset to a realistic value have gone through major transformations . In many companies there are assets that are accounted for at much higher than market value , when this occurs , the accounts of the organization shows distorted and unrealistic data. So it is of great necessity to disclosure and accounting for this difference , so that a realistic and accounting quality is demonstrated . A built several companies from the law 11.648/07 method is to evaluate the ability of sales or cash flow that an asset may be achieved with the amount recorded in the accounts . This procedure this disciplined in CPC 01 , which is correlated with International Accounting Standards , IAS 36 precisely , and treats the Impairment Of Assets . These changes are necessary to show greater clarity and reality in the measurements and records . The objective of this work is to demonstrate the insertion of the test Impairment in Brazilian accounting and procedures of how to accomplish this in assets . The methodology applied is the theoretical literature , and plea in the works of authors who have written on the subject .

Key Word: test of impairment, IAS 36, International Accounting.

¹ Acadêmico do VIII Termo de Ciências Contábeis da AJES, e-mail: makartiney@hotmail.com

² Acadêmica do VIII Termo de Ciências Contábeis da AJES, email: valjuina@hotmail.com

³ Mestre em contabilidade, professora orientadora da AJES, email:cleivasm@hotmail.com

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade tem como função mensurar e registrar os fenômenos incorridos no patrimônio das empresas, também informar aos interessados informações pertinentes ao estado financeiro, econômico e físico da mesma.

Por se tratar de uma ciência global, existe a necessidade da uniformização de leis, normas e outras ferramentas que abrangem o estudo, mensuração e registros das informações contábeis. Essa necessidade fez surgir órgãos internacionais que buscam a uniformização das normas nacionais e internacionais de contabilidade.

O conselho de normas internacional de contabilidade (IASB), é comprometido com o desenvolvimento, no interesse público, de um conjunto uniforme de normas contábeis globais que tenham alta qualidade e com informações transparentes e comparáveis em demonstrações financeiras, surgiu em 2001 e esta sempre em contato com os órgãos reguladores nacionais e outros relacionados à normatização, para realizar a convergência de normas nacionais e das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs).

No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), é o órgão que converge as normas contábeis de acordo com os regulamentos internacionais, para o território nacional.

O processo de convergência foi legalizado pelas leis nº 11.638/07 e 11.941/09. O órgão foi criado pela resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade para adaptação das normas contábeis brasileiras e além de emitir as normas, fornece orientações e interpretações sempre em convergência com as IFRSs emitidas pelo *international Accounting Standards Board* (IASB).

Quando um documento técnico é emitido pelo CPC, os órgãos reguladores emitem seus próprios atos determinando que adotem o pronunciamento emitido pelo CPC. Os principais órgãos reguladores no Brasil são: Comissão De Valores Mobiliários (CMV), Conselho Federal De Contabilidade (CFC), Banco Central/CMN (Conselho Monetário Nacional), Superintendência De Seguros Privados (SUSEP), entre outros.

Com o advento da lei 11.648/07, muitas empresas passaram por mudanças na forma de elaborar as demonstrações contábeis. Essas mudanças são necessárias para dar maior clareza e realidade as mensurações e registros contábeis.

Se não utilizar os métodos corretos as demonstrações informadas, muitas vezes, não apresentam a realidade da empresa.

Observando que os ativos de organização representam um valor expressivo, analisar e contabilizar as mudanças e expectativas que os envolvem se torna tarefa essencial.

Um método incorporado por varias empresas a partir da lei 11.648/07 consiste em avaliar a capacidade de venda ou fluxo de caixa que um ativo pode atingir com o valor registrado na contabilidade. Este procedimento esta disciplinado no CPC 01, que está correlacionado com as Normas Internacionais De Contabilidade, precisamente a IAS 36, e trata da Redução Ao Valor Recuperável De Ativos.

Em muitas empresas existem ativos que estão contabilizados a um valor bem maior do que a de mercado, quando ocorre isto, a contabilidade da organização mostra dados distorcidos e não realístico.

Assim se torna de grande necessidade a evidenciação e contabilização desta diferença, para que seja demonstrada uma contabilidade realística e de qualidade, para muitas empresas o teste é obrigatório, mas outras é optativa, assim o objetivo deste trabalho é demonstrar sua inserção na contabilidade brasileira e a forma de realizar o teste de recuperabilidade.

2. ANÁLISE METODOLÓGICA

Há uma grande dificuldade em encontrar conteúdos relacionados ao *Impairment*, já que é um assunto um tanto quanto novo. As principais fontes de dados são a legislação e vigor, as normas emitidas pela IASB, os pronunciamentos contábeis, artigos de revistas científicas e livros, principalmente os mais atuais.

A metodologia aplicada é a teórica bibliográfica, tem fundamento nas obras de autores que escreveram sobre o assunto. Em estudo assim, relacionado a assuntos que foram alterados a pouco tempo pela legislação, encontrar base teórica nem sempre é uma tarefa fácil, muitos livros ainda relatam que o *Impairment* não é abordado pela contabilidade brasileira. Por isso se torna relevante todo trabalho que visa aumentar e expandir o assunto de forma a levar o conhecimento para o conhecimento de todos.

3. HISTORIA DA REAVALIAÇÃO DE ATIVOS NO BRASIL

A contabilidade a todo o momento passa por mudanças que visa melhorar as demonstrações contábeis nas mais diversas formas. No Brasil o histórico de mudanças é muito extenso e os métodos de trazer o ativo a um valor realístico têm passado por grandes mudanças. Assim destaca Schvirck (2006):

Até dezembro de 1995, a legislação brasileira permitia a correção monetária do balanço. Esse procedimento proporcionava, por meio de índices de preços, a atualização monetária dos valores dos ativos. Com isso era mantida a relevância das informações em termos monetários. Com a extinção da correção monetária, pela lei 9.249/95, os valores dos bens registrados no patrimônio da empresa não mais receberam atualização, proporcionando defasagem ainda maior na relevância da informação gerada pelos registros contábeis. (Eliandro Schvirck, 2006 p. 37)

A partir do período em que a lei 9.249/95 vetou a correção monetária, começou a utilizar então a reavaliação de ativos prevista na lei 6.404/76. Novas mudanças ocorreram na legislação e no ano de 2007, foi extinta a reavaliação de ativo e no lugar e promulgado o *Impairment*. Assim relata Ferrarezi E Smith (2013):

A Lei Nº. 11.638/2007 traz a extinção da reavaliação de ativos e a inserção do *impairment*. O que mostra a importância do *impairment* como propósito de deixar os ativos registrados ao limite dos valores correspondentes ao seu retorno econômico. Ao contrário do *impairment*, a reavaliação, quando mal utilizada estava auferindo ao ativo registrado um valor superior à sua real capacidade de retorno econômico e geração de caixa, mascarando as demonstrações contábeis e os indicadores de análise e, portanto, induzia à perda de credibilidade pelos investidores estrangeiros. (Ferrarezi E Smith, 2013, p.5)

Assim surgia uma nova forma de avaliar o valor de um ativo. Uma característica do *Impairment* em relação a reavaliação é que muitas vezes a reavaliação aumentava o valor do ativo, assim mascarava as demonstrações contábeis.

Observa-se que a o CPC 01 e a lei 11.638/2007 somente aumentaram a aplicação e adicionaram novas normas, pois antes mesmos destes processos, já corria no Brasil a circular emitido pela CVM que inseria o *Impairment* somente nos ativos descontinuados.

Com a nova lei varias empresas ficaram obrigas a realizarem o processo em ativos imobilizado, intangível e no *Goodwill*. Também colocou obrigatoriedade para as empresas de grande porte, de acordo com Ferrarezi E Smith(2013, p. 04) “Empresa de grande porte, segundo esta nova lei, é 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”. Esta classificação é independente da natureza jurídica da organização, isto quer dizer que, tanto as empresas LTDA quanto as S.A estão enquadradas na norma.

4. DEFINIÇÕES RELEVANTES DO TESTE DE RECUPERABILIDADE EM ATIVOS

Para melhor compreensão do assunto será demonstrados algumas definições que serão utilizados mais adiante:

- Ativo imobilizado: ativos tangíveis dos quais a empresa pretenda usufruir por mais de um período;
- Ativo intangível: é um ativo não monetário identificável e sem substância física;
- Unidade geradora de caixa: menor grupo identificável de ativos que pode gerar fluxos de caixa independentes dos fluxos de caixa de outros ativos ou grupos de ativos;
- *Goodwill*: é a diferença entre o montante pago pela aquisição de uma empresa e o valor justo de ativos tangíveis e intangíveis identificados e passivos assumidos.
- Valor recuperável: é o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e o seu valor em uso;
- Valor líquido de venda: é o valor justo do ativo menos os custos adicionais diretamente atribuíveis à sua venda;
- Valor em uso: corresponde ao valor presente descontado do fluxo de caixa esperado de um ativo ou unidade geradora de caixa;
- Valor justo: valor pelo qual um ativo poderia ser livremente negociado em um mercado eficiente.

5. O TESTE RECUPERABILIDADE

Segundo Pereira (2011, p.12) “Teste de *Impairment*: teste que tem por objetivo verificar e mensurar uma perda dos benefícios econômicos futuros esperados de um ativo ou unidade geradora de caixa”.

O *Impairment* é uma perda da valorização de um ativo por isso se torna necessário fazer o procedimento para encontrar o valor de mercado do ativo e verificar se o mesmo está contabilizado com um valor maior ou menor.

De acordo com Lunelly (2013):

Impairment é uma palavra em inglês que significa, em sua tradução literal, deterioração. Tecnicamente trata-se da redução do valor recuperável de um bem ativo. Na prática, quer dizer que as companhias terão que avaliar, periodicamente, os ativos que geram resultados antes de contabilizá-los no balanço. Cada vez que se verificar que um ativo esteja avaliado por valor não recuperável no futuro, ou seja, toda vez que houver uma projeção de geração de caixa em valor inferior ao montante pelo qual o ativo está registrado, a companhia terá que fazer a baixa contábil da diferença. (Reinaldo Luiz Lunelly, 2013)

Como mencionado anteriormente, os órgãos internacionais de contabilidade emitem normas para unificarem a contabilidade. De acordo com o IBRACON (2009):

A IAS 36 – Redução no Valor Recuperável de Ativos foi emitida pelo comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB) em junho de 1998. Ela substituiu os requisitos para avaliação da recuperabilidade de um ativo e reconhecimento de perdas por redução no valor recuperável que estavam incluídos na IAS 16- Imobilizados, IAS 22 – combinação de Negócios, IAS 28 – Contabilização de Investimento em Coligadas e IAS 31 – Relatório financeiro de Participação em Empreendimentos em conjunto (joint Ventures). Foram feitas alterações limitadas em 1999, em 2000 e em janeiro de 2001. (IBRACON, 2008).

Os lançamentos e registros são realizados somente se o ativo estiver com um valor maior do que ele poderia gerar em dinheiro, seja por venda ou geração de fluxo de caixas. Quando contabilizado a um valor menor do que poderia ser transformado em dinheiro ou gerar fluxos de caixas futuros, não fará nenhum ajuste na conta.

De acordo com o pronunciamento contábil CPC 01 (2010), define valor recuperável, como o maior valor entre o preço líquido de venda do ativo e o seu valor em uso.

Caso um desses valores exceda o valor contábil do ativo, não haverá desvalorização nem necessidade de estimar o outro valor.

Assim pode-se confirmar que se o ativo estiver avaliado a maior do que está contabilizado não se fará nenhum lançamento.

O mesmo pronunciamento diz que o valor de preço de venda será obtido em avaliação de mercado de venda formal menos as despesas de venda e as taxas para

trazer os fluxos de caixas a valor presente devem ser uma taxa que reflita as avaliações atuais de mercado do valor da moeda no tempo e os riscos específicos do ativo.

Ao encontrar o valor de venda do ativo e o sua capacidade de uso, deve-se fazer a comparação entre dos dois valores. Ao encontrar o maior valor entre os dois este deve ser comparado com o saldo do ativo na contabilidade da questão. A figura a seguir demonstra a análise:

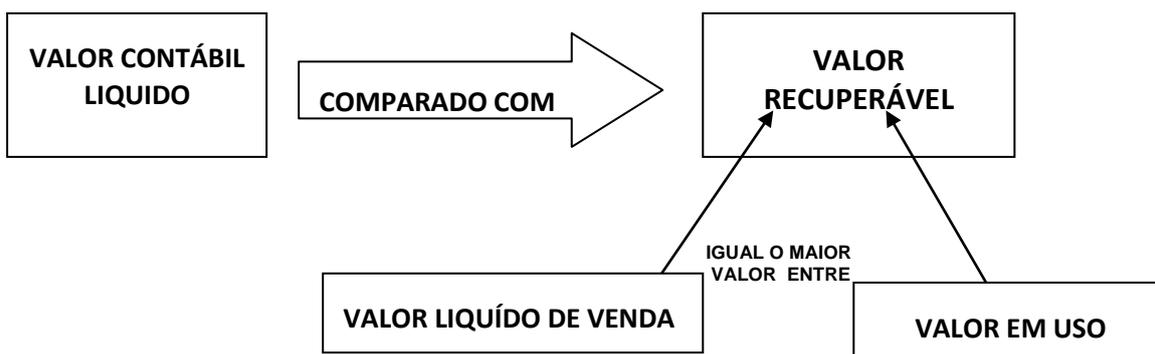


Figura – 1: Representação do teste de *Impairment*

Fonte: Elaborado pelo autor

Segundo Vilela *et al* (2010, p.07), “ o valor contábil de um ativo compreende-se por valor contábil, o valor com o qual o ativo está apresentado no balanço patrimonial, ou seja, pelo valor histórico deduzido de depreciação, exaustão ou amortização acumulada e de provisão para perda, se existir”. Desta forma pode-se demonstrar da seguinte maneira:

Máquinas	R\$ 162.000,00
(-) depreciação	(R\$ 20.000,00)
= Valor contábil	R\$ 142.000,00

Tabela – 1: Valor contábil do Ativo

Fonte: Elaborado pelo autor

O valor recuperável de um ativo é a é adquirido de duas formas: a primeira como citado antes, é o valor liquido da venda, isto é, o preço da venda menos as despesas pela operação. As principais despesas são: o transporte, os impostos, os custos de montagem e/ou desmontagem e outros, a demonstração a seguir mostra:

Preço de venda	R\$ 140.000,00
(-) custo da venda	(R\$ 2.000,00)
= Venda líquida	R\$ 138.000,00

Tabela – 2: Valor Recuperável do Ativo

Fonte: Elaborado pelo Autor

A segunda forma utilizada para avaliar o valor recuperável do ativo é pela capacidade de gerar fluxos de caixas futuros, isto é, seu valor em uso para determinado período. De acordo com Vilela *et al* (2010):

O valor líquido de uso é mensurado pelo valor líquido de fluxo de caixa que será gerado pelo uso do bem nas atividades ou na produção. Dessa maneira, deverá ser feita uma projeção futura de receitas, deduzindo-se os custos relacionados a essas receitas que serão geradas. (Vilela et al, 2010, p.08)

Assim tem-se:

Receita de produção	R\$ 150.000,00
(-) custo da produção	(R\$75.000,00)
= fluxo de caixa futuro líquido	R\$ 75.000,00

Tabela – 3: Geração de Fluxo de Caixa

Fonte: Elaborado pelo Autor

Depois que encontrar o valor recuperável do ativo, deve se comparar com o valor contábil do bem registrado. Como mostra o exemplo a seguir:

Comparando o valor de venda líquida de R\$138.000,00 com o valor de uso de R\$ 75.000,00, observa se que o valor recuperável do ativo é de R\$ 138.000,00. Comparando com o valor contábil:

Valor contábil da maquina	R\$ 142.000,00
(-) Valor recuperável	R\$ 138.000,00
Perda por desvalorização	R\$ 4.000,00

Tabela – 4: Aplicação do teste de Impairmet

Fonte: Elaborado pelo Autor

Analisando as dados percebe-se o ativo esta registrado contabilmente a um valor maior que o realizável. Segundo Vilela *et al* (2010, p. 08) “Quando ficar identificado que o valor de realização do ativo é maior que o seu valor contábil, não será necessário nenhum tipo de registro. Entretanto, se o valor realizável do ativo for menor que o valor contábil a empresa deverá efetuar o ajuste” .

De acordo com Pronunciamento CPC 01(2010)

Se o valor recuperável do ativo for menor que o valor contábil, a diferença existente 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. (CPC 01, 2008, p.04)

Alem de realizar o ajuste a empresa deve divulgar a informação contábil de forma a atingir todos os interessados pela contabilidade. De acordo com o CPC 01 (2010):

A entidade deve divulgar as informações previstas, assim resumidas:

- a) O valor da perda (reversão de perda) com desvalorizações reconhecidas no período, e eventuais reflexos em reservas de reavaliações;
- b) Os eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da desvalorização;
- c) Relação dos itens que compõem a unidade geradora de caixa e uma descrição das razões que justifiquem a maneira como foi identificada a unidade geradora de caixa;
- d) Se o valor recuperável é o valor líquido de venda, divulgar a base usada para determinar esse valor e, se o valor recuperável é o valor do ativo em uso, a taxa de desconto usada nessa estimativa. (CPC 01, 2010, P.5)

Assim, no caso acima a empresa deve fazer o ajuste contabilizando a perda por *Impairment*, alem de realizar a divulgação das informações.

Este método, apesar de ser utilizado muitas vezes por empresas obrigadas por lei a realizar o teste, auxilia até mesmo as pequenas empresas, pois efetuando o teste, pode-se fazer a análise da viabilidade de determinado ativo continuar na empresa ou ser alienado.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As demonstrações contábeis devem ser realizadas de forma a passar informações coerentes e realísticas, assim o teste de *Impairment*, vem como uma ferramenta de auxílio para mostrar o valor de realização do bem. Para as organizações é também estratégia de gestão, pois quando avaliado o ativo, percebe-se se é viável continuar com ele ou vendê-lo de acordo com o valor que melhor se fará. Para a pequena empresa é a mesma função.

Com a uniformização da contabilidade está cada vez mais próximo o período que se fará uma contabilidade mais acertada e fiel aos dados e ao valor dos bens tanto ativos quanto passivos. Assim observa-se que com os pronunciamentos contábeis emitidos, de acordo com as normas internacionais de contabilidade, foram muito importantes para a regularização do teste de recuperabilidade de ativos no Brasil.

A organização deve ficar atenta ao valor do ativo em sua contabilidade e se observar que este está com um valor maior que o realizado deve-se fazer o teste e contabilizar de acordo com o resultado.

7. REFERENCIAS

Comitê de Pronunciamento Contábil. **CPC 01**, 2010. Disponível em www.cpc.org.br/pdf/CPC01R1_Sumario.pdf. Acessado em 06 de Dezembro de 2013.

FERRAREZI, Maria Amélia Duarte Oliveira; SMITH, Marinês Santana Justo. **Impairment - Conceitos Iniciais e Seu Impacto Pelo Valor De Mercado: Estudo de Caso de Uma “Sociedade Ltda.” da Cidade De Franca**. Uni-FACEF - Centro Universitário de Franca. Pão Paulo, 2013

IBRACON. **Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS)**. São Paulo, 2009.

LUNELLY, Reinaldo Luiz. **Teste de Impairment**. Disponível em: www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/testedeimpairment.htm, acessado em 06 de Dezembro de 2013

PEREIRA, Maria Luisa S. de S. Sanabio. **Teste De Recuperabilidade De Ativos: análise da conformidade com os requisitos de divulgação da IAS 36 e do CPC 01 (R1)** (Trabalho científico apresentado ao Instituto dos Auditores Independentes do Brasil). PUC de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011

SCHVIRCK, Eliandro. **A reavaliação de ativos e seus impactos na análise das demonstrações contábeis no Brasil**. (Dissertação de Mestrado em Controladoria e

Contabilidade). Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: 2006

VILELA, Natália Pereira; SANTOS, Andressa Paula Estevão dos; SOUZA, Camilla Gomes de. **O Impacto do Teste de Impairment em uma S/A** . Universidade de Itaúna Itaúna, 2010