

TESTE DE RECUPERABILIDADE DE ATIVOS–*IMPAIRMENT TEST* IMPACTO NO VALE DO PARANHANA

*Gleici Tatiani Fleck*¹
*Ailson José Vier*²

RESUMO

Introduzido na contabilidade brasileira por meio da Lei nº. 11.638/07 e regulamentada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 01 no ano de 2007 por determinação da resolução nº. 1.055 do Conselho Federal de Contabilidade e revisado em 2010, o teste de Recuperabilidade de Ativos tem o objetivo de garantir que os ativos registrados nas demonstrações contábeis não estejam avaliados, monetariamente, superiores ao valor recuperável por uso ou por venda. Nesse sentido, o objetivo deste presente artigo é verificar, por meio de evidências coletadas junto a contadores membros da Associação de Contabilistas do Vale do Paranhana– ACON–, em qual proporção o teste de recuperabilidade de ativos vem sendo aplicado nas empresas e qual o impacto que a aplicação do teste traz às empresas. Tem-se como objetivos específicos identificar a dimensão e a posição da aplicabilidade do teste. Para atingir os objetivos propostos, foi realizada uma pesquisa com abordagem quali-quantitativa, por meio da elaboração de um questionário com perguntas abertas e fechadas, e enviado a um universo de oitenta e três contabilistas, com retorno de treze profissionais da área contábil. Foi possível identificar que os profissionais da área contábil, em sua maioria, não estão devidamente apropriados quanto ao objetivo do Teste de Recuperabilidade de Ativos, bem como as empresas em pouca proporção realizam o teste. A partir das demonstrações contábeis de uma empresa, que publica semestralmente seu balanço em jornal de circulação da região Norte do Estado do Rio Grande do Sul, foi simulado o teste de Recuperabilidade de Ativos a valor de venda e para fins de demonstração de cálculo do teste de Recuperabilidade por uso, utilizou-se um exemplo didático.

Palavras-chave: CPC 01. Teste de Recuperabilidade de Ativos. Ativos. Valor recuperável. Aplicabilidade.

ABSTRACT

Introduced by Brazilian Accounting, Law number 11.638/07 and regulated by the Accounting Pronouncements Committee - CPC 01 in 2007 for determining the

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat. E-mail: gleicifleck@gmail.com

² Orientador – Professor do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat. E-mail: ailsonvier@gmail.com

resolution number 1055 the Federal Council of Accounting and revised in 2010, the test of Recoverability of assets aims to ensure that the assets recorded in the financial statements are not evaluated in monetary terms, higher than the recoverable amount through use or sale. In that sense, the aim of this article is to verify, through evidence collected from members of the Association of Accountants of Vale do Paranhana–ACON–, in that the proportion of assets impairment test has been applied in companies and what impact the test application brings to companies. Having specific objectives are to identify the size and position of the applicability of the test. To reach the proposed objectives, a survey was conducted with qualitative and quantitative approach, by developing a questionnaire with open and closed questions, and sent to a universe of eighty-three accountants, with return of thirteen accounting professionals. It was possible to identify that the accounting professionals, mostly, are not properly appropriated as the objective Test Recoverability of assets and businesses in low proportion perform the test. From the financial statements of a company, which publishes semiannually its balance in a newspaper circulating in the north area of the State of Rio Grande do Sul, was simulated test of Recoverability of assets with value to sell and for demonstration purposes of calculating Impairment test for use, used a textbook example.

Keywords: CPC 01. Test Impairment of Assets. Assets. Impairment. Applicability.

1 INTRODUÇÃO

Com a globalização da economia e das relações internacionais, fizeram-se necessárias a harmonização e a adequação das normas de contabilidade brasileiras às normas internacionais, para garantir o enquadramento das empresas que necessitam divulgar suas demonstrações contábeis de modo que investidores de outros países possam analisá-las da mesma forma que as demonstrações de empresas de seu próprio país.

Dessa forma, foi instituído, em 2005, pela resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.055, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis– CPC–, para a realização da tradução e adequação das normas internacionais de contabilidade às normas brasileiras.

Através da promulgação da Lei nº 11.638/07, que altera a lei das Sociedades por Ações, foi introduzida na contabilidade brasileira a obrigatoriedade da realização do teste de Recuperabilidade de Ativos (ou teste de *Impairment*), que tem por objetivo verificar se os ativos reconhecidos nas demonstrações contábeis não estão contabilizados a um valor superior aos benefícios que proporcionarão a empresa, ou seja, que não excedam seu valor de recuperação.

Diante da importância de que os ativos não sejam registrados nas demonstrações contábeis das empresas por valores superiores aos valores que podem ser recuperados por uso ou por venda, questiona-se, nesta pesquisa, por meio do método quali-quantitativo, em qual proporção as empresas estão conscientes da aplicabilidade do Teste de Recuperabilidade de Ativos.

Suposições que surgiram baseadas nos problemas apresentados foram de que se as empresas do Vale do Paranhana estão aplicando o teste de recuperabilidade em seus ativos e qual o impacto da aplicabilidade nas empresas. Sendo assim, o presente estudo tem como objetivo geral identificar e analisar as alterações que a aplicação do Teste de Recuperabilidade de Ativos impactou nas empresas, bem como a importância e o cumprimento da legislação. A partir da pesquisa, verificar-se-á se as empresas estão cientes da importância da aplicabilidade do teste e em qual profundidade está sendo aplicado.

Em decorrência, os objetivos específicos incidem em verificar qual o entendimento dos profissionais da área contábil em relação à importância da aplicabilidade do Teste de Recuperabilidade de Ativos, garantindo que os valores registrados nas demonstrações contábeis não sejam superiores a sua recuperação, e, por consequência, demonstrar, com base nos dados coletados, se as empresas do Vale do Paranhana estão cumprindo a legislação e aplicando o Teste de Recuperabilidade de Ativos.

Para enriquecimento e entendimento do impacto da aplicabilidade do Teste de Recuperabilidade de Ativos nas empresas, efetuou-se a simulação de cálculo a valor de venda por meio das demonstrações contábeis de uma empresa situada no Rio Grande do Sul, com área de atuação no Vale do Paranhana e Litoral Norte que publica semestralmente seu balanço em jornal de circulação nas regiões que atua. Para demonstração do cálculo do teste de Recuperabilidade por uso, utilizou-se um exemplo didático.

Serão apresentadas, nos capítulos seguintes, as bases que fundamentaram esta pesquisa, a metodologia utilizada para a concretização, a apresentação e a análise dos dados coletados e, por final, contextos conclusivos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Teste de Recuperabilidade de Ativos - *Impairmenttest*

Palavra de origem inglesa *Impairment* tem por sua tradução literal o significado de deterioração. Criado em abril de 1998 por meio do pronunciamento IAS 36– *Impairment of Assets*– aprovado pelo IASB– *International Accounting Standards Board*–, traduzido para a contabilidade brasileira em 2007 por meio do pronunciamento CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, revogado e substituído pelo CPC 01 (R1) em 2010.

O objetivo do Teste de Recuperabilidade de Ativos, de acordo com pronunciamento CPC 01 (R1) (2010), é estabelecer procedimentos que devem ser aplicados pela entidade para garantir que o registro de seus ativos esteja contabilizado por valores que não excedam seu valor de recuperação. Um ativo estará registrado contabilmente por valor excedente ao seu valor recuperável se o valor devidamente registrado na contabilidade for superior ao valor a ser recuperado ou por uso ou por venda. Se existir essa situação, esse ativo deve ser reconhecido por perda, sendo essa uma exigência trazida pelo Pronunciamento Técnico que solicita o reconhecimento pela entidade a um ajustamento para perdas por deterioração, citando ainda quando a entidade deve reverter um ajuste para perdas por deterioração.

Segundo Lima (2010, p.169), “as normas internacionais de contabilidade prevêm a possibilidade de que um ativo (ou conjunto de ativos) registrado por uma entidade não seja considerado recuperável”.

De acordo com Ludícibus, *et.al.* (2010), o valor recuperável de um ativo é avaliado com base no valor contábil líquido, valor registrado contabilmente diminuído de depreciações acumuladas e/ou perdas por provisões. O valor contábil líquido não pode ser superior ao valor recuperável, caso contrário, deve ser registrado contabilmente uma perda.

Conforme Magalhães, Santos e Costa (2010, p.348), “o objetivo do teste de *impairment* é assegurar que o valor contábil líquido de um ativo ou grupo de ativos de longo prazo não seja superior ao seu valor recuperável, sendo este último o maior entre o valor líquido de venda e o valor em uso”.

As normas que regulamentam esse instrumento são aplicadas a todos os tipos de sociedade. De acordo com a resolução 1.315/10 do CFC, as novas normas contábeis brasileiras aplicam-se a 100% das empresas, ou seja, independente do porte ou enquadramento da empresa, essa está obrigada a aplicar o Teste de Recuperabilidade nos seus Ativos.

Instituída em 2009, a resolução nº 1.255 do Conselho Federal de Contabilidade é reguladora das pequenas e médias empresas.

Com o objetivo de adoção pleno da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, que determina a adoção obrigatória da IFRS, o Conselho Federal de Contabilidade publicou em 30 de Agosto de 2013 a ITG 1000, permitindo para as pequenas e médias empresas que não conseguiram atingir plenamente todos os requisitos da NBC TG 1000 a adotar plenamente nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2013.

Portanto, o pronunciamento CPC 01 (R1) (2010) deve ser aplicado na contabilização do Teste de Recuperabilidade todos os ativos, com exceção dos ativos a seguir:

- a) estoques (CPC 16(R1));
- b) ativos advindos de contratos de construção (CPC 17);
- c) ativos fiscais diferidos (CPC 32);
- d) ativos advindos de planos de benefícios a empregados (CPC 33);
- e) ativos financeiros que estejam dentro da abrangência dos Pronunciamentos Técnicos do CPC;
- f) propriedade para investimento que seja mensurada ao valor justo (CPC 28);
- g) ativos biológicos relacionados à atividade agrícola que sejam mensurados ao valor justo líquido de despesas de venda (CPC 29);
- h) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis advindos de direitos contratuais de companhia de seguros contidos em contrato de seguro dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 11; e
- i) ativos não circulantes (ou grupos de ativos disponíveis para venda) classificados como mantidos para venda em consonância com o Pronunciamento Técnico CPC 31.

Magalhães, Santos e Costa (2010) destacam que essas exceções ocorrem devido a diversas normas internacionais já terem em seus textos específicos, condicionamentos sobre a recuperabilidade ativos a que se referiam.

2.2 Mensuração do Valor Recuperável e da Perda por Desvalorização

Lemes e Carvalho (2010) destacam que é necessário o cálculo de dois valores para detectar o valor recuperável de um ativo imobilizado: o valor líquido de venda e o valor de custo. Sendo o valor recuperável do ativo o maior entre os dois e se ambos os cálculos excederem o valor contábil líquido do ativo, não existirá desvalorização, não sendo necessária a estimativa de outro valor.

Conforme Ludícibus, *et. al.* (2010), é definido por valor recuperável de um ativo imobilizado o maior entre o valor líquido de venda ou valor em uso de um ativo. Valor líquido de venda de um ativo imobilizado nada mais é que o valor adquirido pela venda de um ativo em uma operação de classe normal, envolvendo partes sabedoras e independentes, diminuído das despesas necessárias para essa operação. Enquanto o valor em uso de um ativo imobilizado é o valor presente de fluxo de caixa estimado futuramente, referente ao emprego ou uso nas atividades da entidade.

O pronunciamento CPC 01 (R1) (2010, p.13) traz a seguinte definição:

A melhor evidência do valor justo líquido de despesas de venda de um ativo é o preço de contrato de venda firme em transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, ajustado por despesas adicionais que seriam diretamente atribuíveis à venda do ativo.

Enquanto que, para o valor em uso de um ativo, é definido pelo CPC 01 (R1) (2010, p. 14) que os seguintes elementos devem ser refletidos no cálculo:

- 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.

O CPC 01 (R1) (2010) estima ainda que o valor em uso de um ativo envolva duas importantes etapas, a saber: a de projetar entradas e saídas futuras de caixa provenientes do uso consecutivo do ativo e por sua baixa final; e também a etapa de aplicar a taxa mais apropriada de desconto para os futuros fluxos de caixa.

Por determinação do CPC 01 (R1), o Teste de Recuperabilidade deve ser aplicado pelas empresas ao menos uma vez por ano ao final de cada exercício, para identificar se o ativo imobilizado registrado na contabilidade está corretamente avaliado, se não existe nenhum valor acima do valor recuperável (valor de venda ou de uso). Se o valor contábil de um ativo for superior ao valor recuperável, deve ser contabilizado uma perda.

De acordo com Lemes e Carvalho (2010, p. 151), “uma perda por *impairment* deverá ser reconhecida imediatamente em resultados, a não ser que o ativo esteja contabilizado ao valor reavaliado, quando então a perda deverá ser tratada como uma redução da reserva de reavaliação, até o limite dessa reserva”.

Nem sempre é necessário realizar os dois testes do valor recuperável do ativo (valor líquido de venda e valor em uso), pois, se um desses dois montantes excederem o valor contábil do ativo, não existe desvalorização, não sendo necessário avaliar o outro valor.

2.3 Unidade geradora de Caixa

Conforme Ludícibus, *et. al.* (2010), a análise do valor recuperável de um ativo imobilizado deve ser feita de maneira individual, mas podem existir situações em que não é possível avaliar o valor recuperável de forma individual, considerando a unidade de domínio definida pela entidade. Nessa situação, a entidade deve avaliar em menor grupo de ativos geradores de fluxo de caixa em conjunto, ativos independentes uns dos outros. Esse agrupamento de ativos é chamado de unidade geradora de caixa.

O CPC 01 (R1) (2010) define como uma unidade geradora de caixa o menor grupo que abrange esse ativo, onde entradas de caixas são recebimentos e equivalentes de caixa provenientes de partes independentes da entidade. Para que se identifique que as entradas de caixa proveniente de um ativo são basicamente independentes de outros ativos, a entidade deve ponderar diversos fatores, como a

maneira que a administração monitora as operações ou como toma decisões sobre a continuidade ou a baixa dos ativos e operações.

Destaca ainda que o valor recuperável de um ativo individual não pode ser determinado por uma entidade se:

- a) o valor em uso de um ativo não puder ser estimado como sendo valor próximo de seu valor líquido de venda;
- b) o ativo não gerar entradas de caixa que em grande parte são independentes daqueles oriundos de outros ativos.

Magalhães, Santos e Costa (2010) destacam que uma unidade geradora de caixa não deve ser maior que o segmento do negócio, devendo estar definido previamente como serão monitoradas pela administração as atividades da companhia. Eles trazem como exemplos de unidades geradoras de caixa “uma linha de produto, uma fábrica, uma loja, uma cidade ou região, uma concessão, etc.”.

Iudícibus, *et. al.* (2010) destacam que, em algumas situações, a unidade geradora de caixa é a entidade como um todo. Esse fato ocorre quando a empresa produz um único produto, não sendo possível fazer divisões, como exemplo uma usina de álcool. Define ainda por valor recuperável de uma unidade geradora de caixa, o maior entre o valor líquido de venda ou valor em uso de um ativo. Os temas em geral tratados referente à mensuração do valor recuperável e da perda por deterioração de um ativo individual são devidos igualmente as unidades geradoras de caixa.

Segundo Iudícibus, *et. al.* (2010), uma unidade geradora de caixa contém os seguintes dados para identificação do seu valor contábil:

- a) valor contábil dos ativos que irão gerar futuros fluxos de caixa, utilizados para determinar o valor em uso da unidade geradora de caixa;
- b) ágio ou deságio, decorrente e relativo à unidade geradora de caixa, devido a base ser a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil;
- c) não sendo incluído o valor contábil de qualquer passivo reconhecido, com exceção de quando puder ser determinado o valor contábil da unidade geradora de caixa sem considerar esse passivo.

Para Lima (2010), o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura – *goodwill*³ – adquirido por uma entidade em uma combinação de negócios registrado no ativo intangível deve, para fins de recuperabilidade de ativos, alocado devidamente em cada uma das unidades geradoras de caixa ou grupos, que tem por expectativa a obtenção das sinergias oriundas da combinação, se esperar que seja possível determinar o valor contábil da mesma.

Iudícibus, *et. al.* (2010) esclarece que a unidade geradora de caixa que receber a alocação do *goodwill* deve observar os seguintes critérios:

- a) representar dentro da entidade que possui a alocação do *goodwill* o menor nível de acompanhamento interno para fins gerenciais;
- b) não ser superior a um segmento operacional, de maneira que alocação do *goodwill* seja a mais metódica e razoável possível.

Lemes e Carvalho (2010) destacam que uma unidade geradora de caixa que possui a alocação do *goodwill* deverá ser testada anualmente por meio do Teste de Recuperabilidade e quando ocorrer evidências de que a unidade geradora de caixa poderá ser diminuída ao seu valor recuperável.

3 METODOLOGIA

Segundo Marconi e Lakatos (2001), o método constitui os instrumentos básicos que ordenam os pensamentos em sistema, podendo este método ser dedutivo ou indutivo. A pesquisa pode ser classificada quanto à natureza, quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos técnicos de coleta de dados e quanto à abordagem do problema de pesquisa.

Esta pesquisa adotou o método indutivo que, de acordo com Gil (2009), nesse método, a generalização não deve ser buscada, e sim verificada partir da observação de casos reais, verificando a relação entre fatos e fenômenos, baseados unicamente na experiência.

Quanto à natureza, a pesquisa classifica-se como aplicada, segundo Silveira e Córdova (2009), pois tem como objetivo provocar conhecimentos práticos, visando à solução de problemas particulares e imediatos.

³ *Goodwill*: é a diferença entre o valor pago pela aquisição de uma empresa e o valor justo de ativos tangíveis identificados e passivos assumidos.

Quanto aos objetivos, ela se classifica como exploratória e descritiva que, segundo Gil (2009), a pesquisa exploratória pode classificar-se como pesquisa bibliográfica. Fundamentado nos objetivos, a pesquisa exploratória tem por principal finalidade harmonizar maior intimidade com o problema, tornando mais explícito. A maior parte dessas pesquisas envolve levantamento bibliográfico, entrevistas com indivíduos que dominam na prática o problema em questão e, por fim, analisa exemplos que desenvolvam a compreensão. Gil (2009) afirma que a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinados fatos e fenômenos de relações entre variáveis de determinada realidade, utilizando técnicas padronizadas de coleta de dados. Existem algumas pesquisas que vão além do reconhecimento das relações entre variáveis, com o intuito de definir a natureza dessa relação.

Quanto aos procedimentos técnicos, para Gil (2009), classifica-se como documental, materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, podendo ser reelaborado conforme o objetivo da pesquisa, recorrente de fontes mais diversificadas e dispersas. Trilhando os mesmos caminhos da pesquisa bibliográfica, diferencia-se apenas no tratamento do material.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa será quali-quantitativa. Para Roesch (2009), argumenta-se qualitativa e seus artifícios de coleta e análise de dados adequados à fase exploratória da pesquisa, que busca interpretar e entender o assunto em questão. Ainda caracteriza-se como quantitativa, pois tem como propósito utilizar-se de pesquisas exploratórias e avaliar dados que podem ser medidos estatisticamente.

A técnica de coleta e tratamento de dados foi por meio da elaboração de um questionário, para que o problema destacado pudesse ser medido e resolvido. Roesch (2009) destaca que um questionário não é apenas um formulário, mas sim uma ferramenta de coleta de dados que buscam ser mensurados. São elaboradas a partir de uma lista de cada variável a ser medida.

O questionário é composto por questões abertas e fechadas. Conforme Gil (2009), questões abertas são aquelas que possibilitam ampla liberdade de resposta, enquanto as questões fechadas trazem a possibilidade do entrevistado escolher dentre uma lista de alternativas fornecida pelo entrevistador.

O questionário citado foi aplicado aos contabilistas membros da Associação de Contabilistas do Vale do Paranhana– ACON– para amostra de oitenta e três profissionais da área contábil.

Foi realizada ainda uma simulação de cálculo do Teste de Recuperabilidade de Ativos, possibilitando uma análise do impacto que a aplicabilidade do teste traz ao balanço patrimonial das empresas. A simulação foi realizada com base nas demonstrações contábeis de uma empresa com sede situada no Vale do Paranhana/RS, que publica semestralmente seu balanço em jornal disponibilizado nas regiões em que atua.

A ferramenta utilizada para a aplicação dos questionários foi o *Google docs* que não fornece informações dos entrevistados. Esse cuidado foi tomado afim de preservar a integridade dos profissionais contábeis, público alvejado da pesquisa. As respostas dos questionários foram armazenadas pelos profissionais da área contábil, e enviadas por correio eletrônico diretamente à autora desta pesquisa.

Após recebimento dos questionários respondidos, foi possível analisar os dados e elaborar gráficos, facilitando a interpretação dos dados coletados.

Após essa análise, pôde-se elaborar a conclusão das demonstrações, buscando checar juntamente com os objetivos e teorias levantadas por esta pesquisa.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o intuito de identificar a proporção da aplicabilidade do Teste de Recuperabilidade de Ativos, foi enviado um questionário composto por dez questões para a totalidade de oitenta e três contabilistas associados da ACON durante os meses de Junho e Julho de 2013. Nesse intervalo de tempo, foram respondidos treze questionários pelos profissionais da área contábil do Vale do Paranhana e enviados conforme critérios metodológicos citados anteriormente.

Conforme demonstrado na Tabela 1, verifica-se o total de retorno dos questionários enviados aos contadores associados da ACON do Vale do Paranhana/RS.

Tabela 1: Total de retorno dos questionários enviados aos contadores associados da ACON do Vale do Paranhana/RS.

Período	Nº. Envio de Questionários	Nº Recebimento Questionários	Percentual de retorno dos Questionários
Junho e Julho de 2013	83	13	15,66%

Fonte: Dados da Pesquisa 2013

4.1 Análise do questionário aplicado aos contadores associados da ACON do Vale do Paranhana/RS.

Foram elaboradas 10 (dez) questões e aplicadas aos profissionais da área contábil do Vale do Paranhana/RS, associados da ACON, sendo que serão expostas e analisadas todas as questões respondidas por eles. A partir das respostas recebidas desse questionário, foi possível identificar se os profissionais da contabilidade estão adequados, bem como os empresários, em sua opinião quanto à aplicabilidade do Teste de Recuperabilidade de Ativos.

A primeira questão perguntou aos entrevistados quantos clientes seu escritório possui. Conforme demonstra o Gráfico 1, verifica-se que 54% dos escritórios contábeis possuem de 51 a 100 clientes, 31% possuem de 101 a 200 clientes e 15% possuem de 1 a 50 clientes.

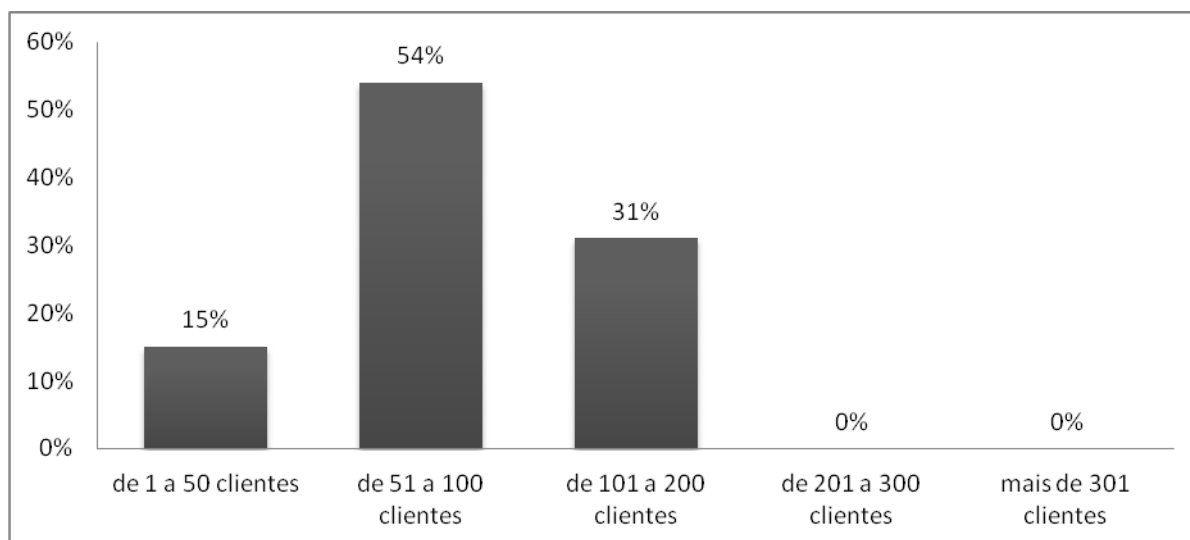


Gráfico 1: Número de clientes que os profissionais contábeis possuem

Fonte: Dados da Pesquisa 2013

A questão dois pergunta “Qual o regime tributário das empresas que predomina no quadro de clientes de seu escritório?”. A essa questão, percebe-se que o regime de tributação predominante no quadro de clientes dos profissionais contábeis questionados é 85% Simples Nacional e 15% Lucro Presumido. Sendo assim, a grande área de atuação das empresas do Vale do Paranhana tributam de forma simplificada.

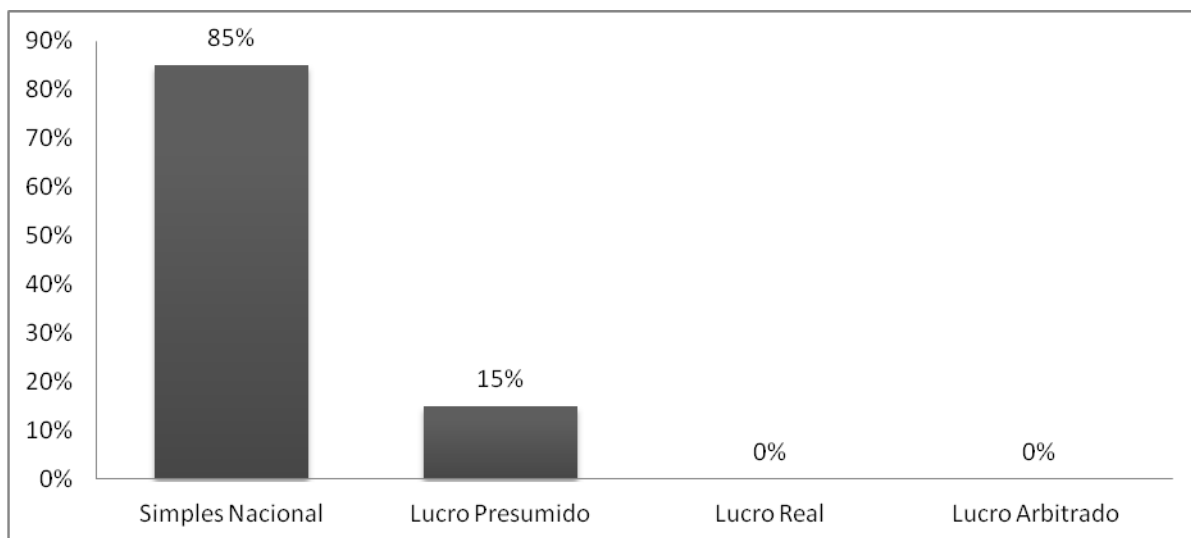


Gráfico 2: Regime de Tributação predominante no quadro de clientes

Fonte: Dados da Pesquisa 2013

A terceira questão foi “Você, na condição de contador, tem conhecimento em relação ao *Impairmenttest*, assunto introduzido na contabilidade brasileira por meio do CPC 01?”. As respostas obtidas foram de que 54% têm conhecimento parcial e 31% conhecem o teste. Com base nesse questionamento, é possível verificar que os profissionais da área contábil possuem pouco conhecimento sobre o Teste de Recuperabilidade de Ativos, sendo que apenas 1 dos 13 questionados conhece plenamente o assunto.

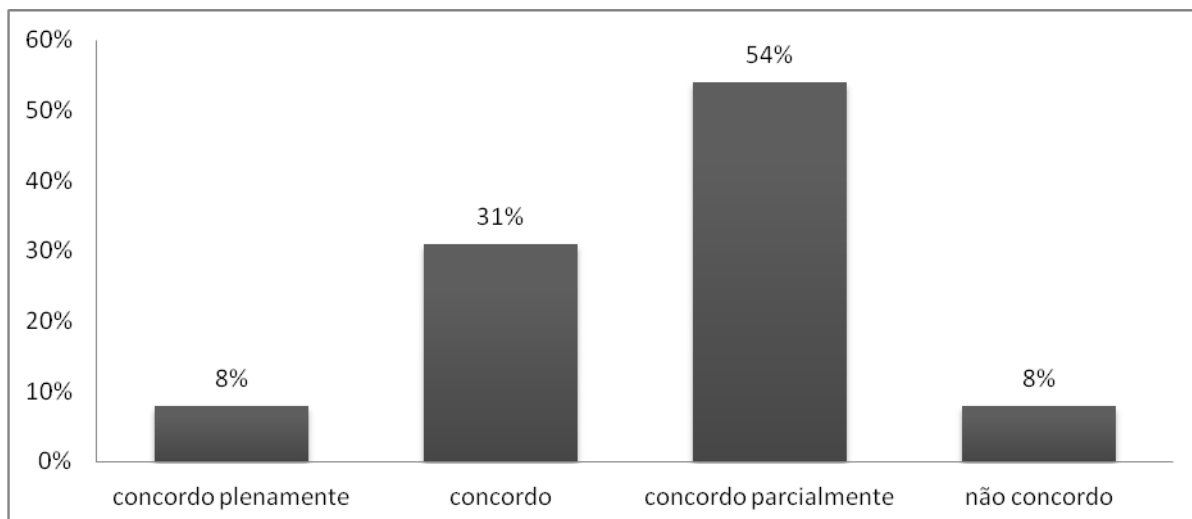


Gráfico 3: O conhecimento dos Contadores em relação ao *Impairment*, assunto introduzido na contabilidade brasileira por meio do CPC 01

Fonte: Dados da Pesquisa 2013

A quarta questão perguntou se “Você, contador, sabe qual o objetivo da aplicabilidade do *Impairment test*, nos ativos das empresas?”. Dos questionados, 38% conhecem parcialmente e 31% possuem conhecimento. A partir do questionamento, pôde-se perceber que os contadores conhecem os objetivos, mas não estão plenamente adequados quanto aos objetivos da aplicabilidade do teste.

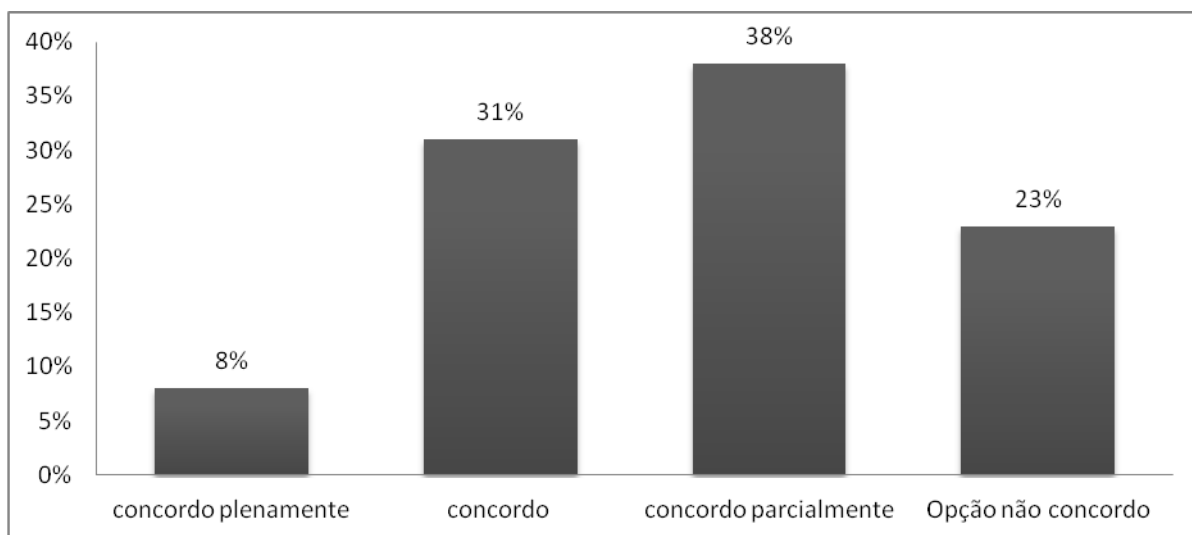


Gráfico 4: O conhecimento dos Contadores quanto ao objetivo do *Impairment test*.

Fonte: Dados da Pesquisa 2013

A pergunta seguinte foi “Contadores, quantas empresas, clientes de seu escritório realizam o teste de *Impairment*?”. Dos treze retornos obtidos, dez escritórios de contabilidade não possuem nenhum cliente que realiza o Teste de

Recuperabilidade de Ativos, enquanto dos outros três escritórios que compõem o número de retornos obtidos, cada um possui duas empresas que praticam a aplicabilidade. Identifica-se que o número de empresas adequadas é baixo.

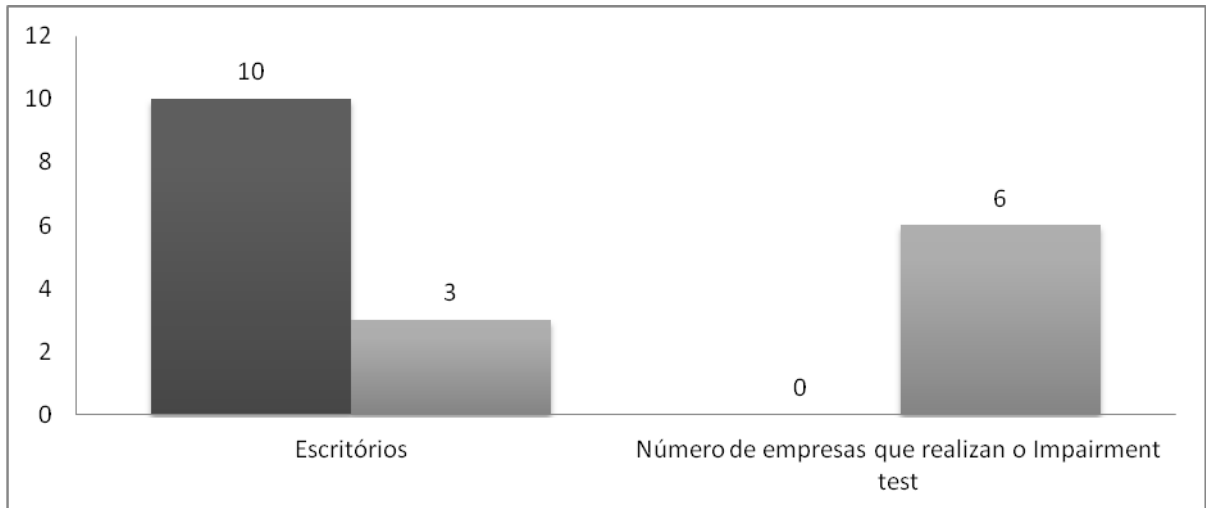


Gráfico 5: Número de clientes que os profissionais contábeis possuem que realizam o *Impairment test*.

Fonte: Dados da Pesquisa 2013

A pergunta número seis visa descobrir quanto representa o número de clientes que realizam o teste de *Impairment* sobre o total de clientes de cada escritório. Um escritório respondeu que possui 2 clientes que realizam o teste, representando 2% sobre seu total de clientes. Já o segundo escritório também possui 2 clientes aderentes ao teste, esse número representa 100% sobre o total de seus clientes. O terceiro e último escritório que possui clientes que realizam o Teste de Recuperabilidade de Ativos apresenta o número de 2 clientes adeptos, que representam 1% sobre seu total de clientes.

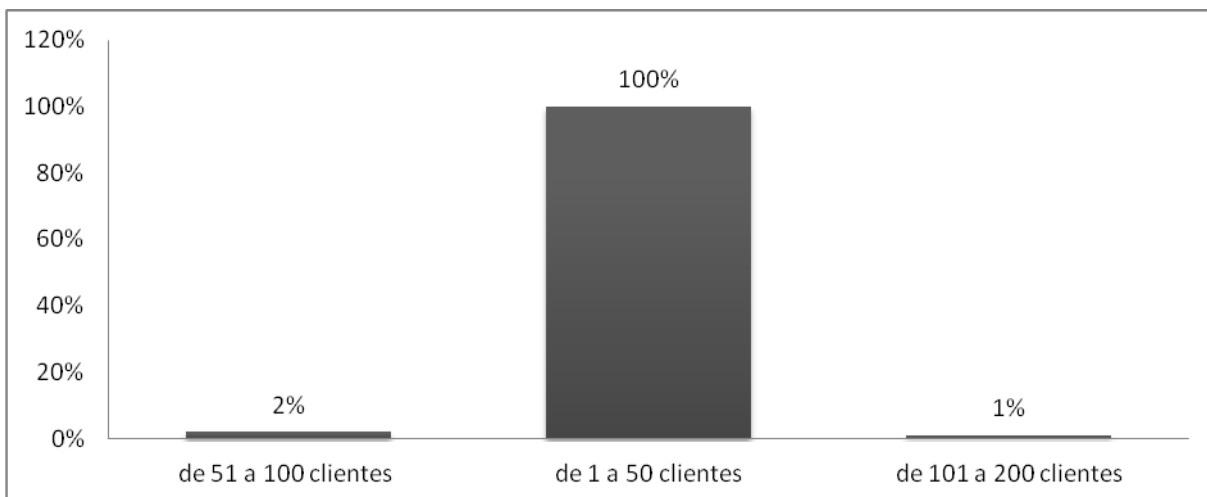


Gráfico 6: Percentual que o número de clientes que realizam o Teste de Recuperabilidade de Ativos representa sobre o total de clientes de cada escritório.

Fonte: Dados da Pesquisa 2013

A questão número sete foi: “Os empresários, na visão dos contadores, estão conscientes quanto à aplicabilidade do Teste de Recuperabilidade de Ativos de suas empresas?”. Dos contadores questionados, 54% concordam parcialmente e 31% desconhecem. Verifica-se que, na opinião dos contadores, os empresários não têm consciência da importância da aplicação do teste.

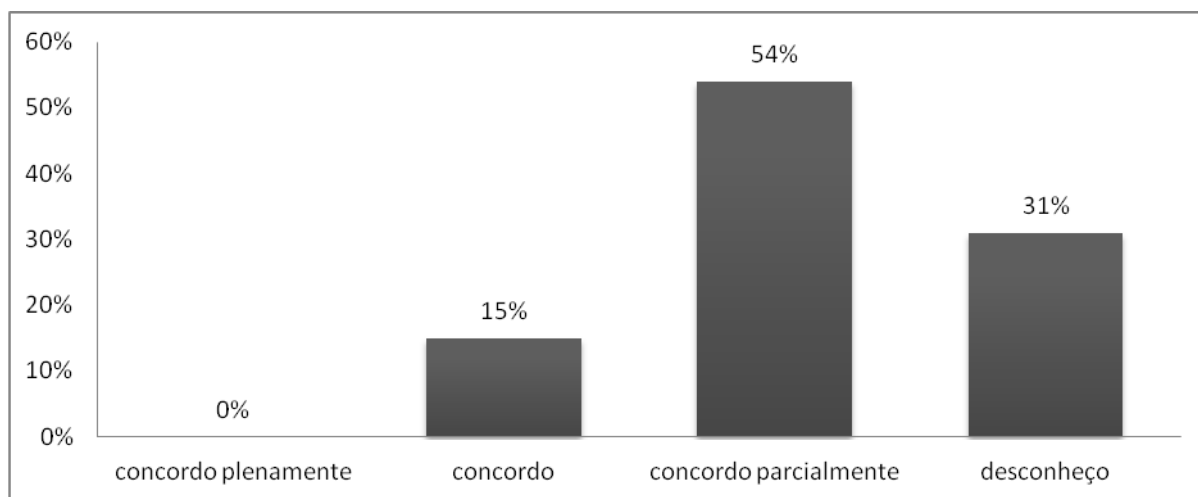


Gráfico 7: Posição dos contadores quanto à consciência dos empresários à aplicabilidade do Teste de Recuperabilidade dos Ativos de suas empresas.

Fonte: Dados da Pesquisa 2013

A questão seguinte visou descobrir o seguinte: “Em sua opinião profissional contábil, quais resultados gerados com a aplicabilidade do Teste de Recuperabilidade de Ativos trouxeram às empresas?”. Verifica-se que, dos

questionados, 50% desconhecem e os outros 50% dividem-se igualmente em resultado positivo e parcialmente positivo. Sendo assim, é possível identificar uma grande diferença nas respostas, pois metade dos questionados evidencia um resultado positivo e a outra metade desconhece dos resultados.

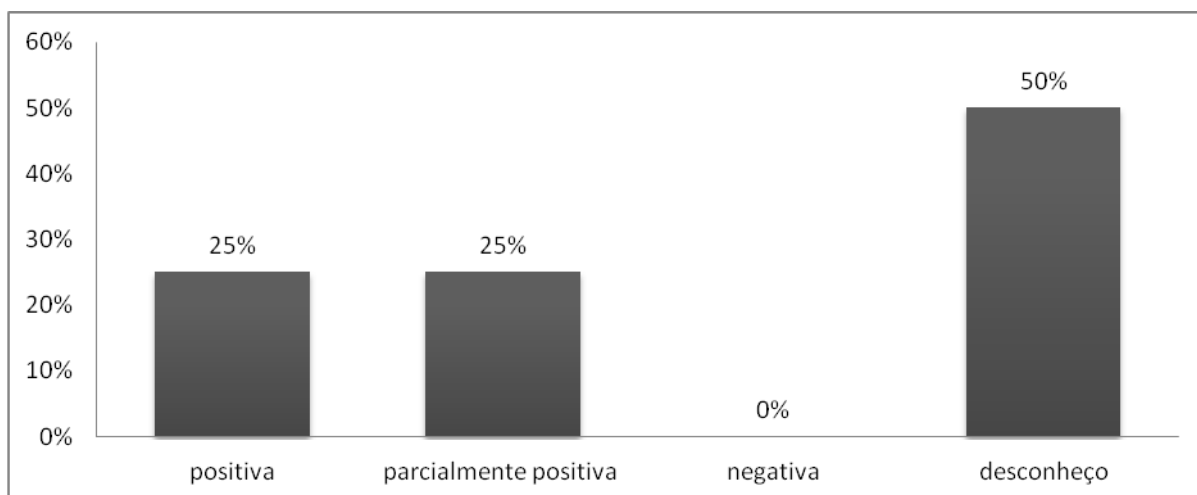


Gráfico 8: O resultado que a aplicabilidade do Teste de Recuperabilidade de Ativos trouxe às empresas.

Fonte: Dados da Pesquisa 2013

A nona questão pergunta se as empresas estão devidamente preparadas quanto à aplicabilidade do Teste de Recuperabilidade de Ativos. Dos questionados, 33% acreditam que as empresas estão pouco adequadas, 33% acredita que as empresas não estão adequadas e 33% desconhecem. Com a semelhança das respostas, entende-se que nenhum questionado acredita nas empresas estarem adequadas a aplicabilidade do Teste de Recuperabilidade de Ativos.

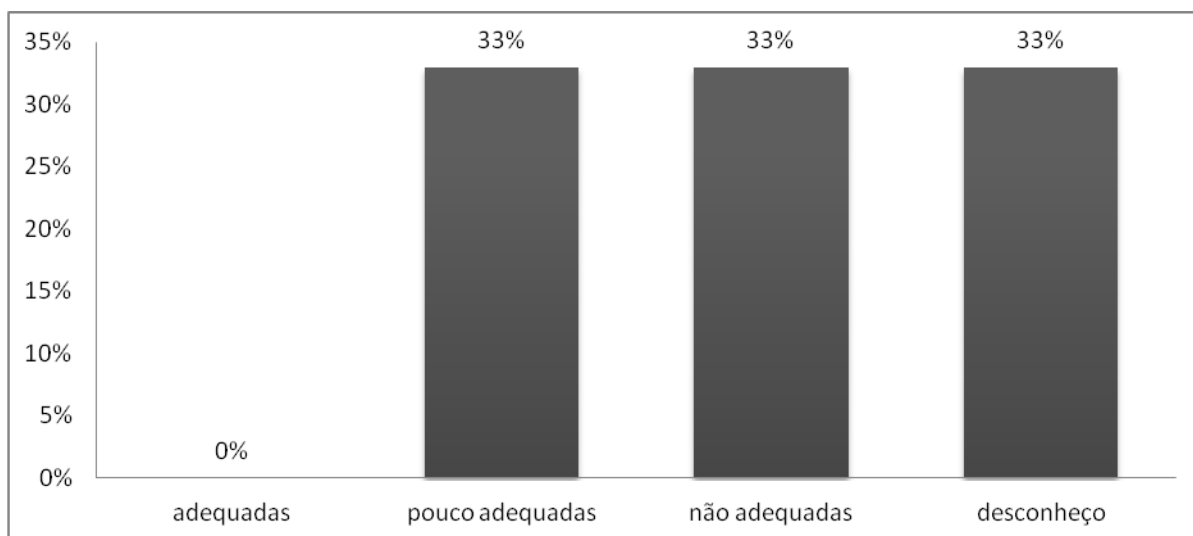


Gráfico 9: Adequação das empresas à aplicabilidade do Teste de Recuperabilidade de Ativos.
 Fonte: Dados da Pesquisa 2013

A última questão preocupou-se em saber qual é a opinião dos profissionais da área contábil sobre o *Impairment*. As respostas obtidas foram transcritas na íntegra no quadro 1. Os demais questionados não manifestaram opinião. Verifica-se que, nas opiniões obtidas, a maioria vê como uma prática muito importante para reconhecimento adequado dos ativos.

É um trabalho interessante, exigiria informações detalhadas e controle rigoroso de patrimônio, coisa que os empresário não têm, para o bem da verdade, alguns proprietários de empresas, só se preocupam em pagar menos imposto e reduzir custos.
Impraticável na maioria das entidades.
Uma forma mais certa, atualizada, de reconhecimento de ativos, até então eram aplicados métodos no geral muito ultrapassados na contabilidade.
Penso que seria interessante, na questão de dissolução de sociedade, para uma correta avaliação dos bens do imobilizado. Isso se os sócios acharem por bem fazer esta avaliação, caso contrário, não.
Muito importante, mas não aplicada pela maioria das empresas. Por desconhecimento e muitas vezes desconhecimento.

Quadro 1: Opinião dos contadores sobre o *Impairment*.
 Fonte: Dados da Pesquisa 2013

4.2 Análise da simulação de cálculo do Teste de Recuperabilidade de Ativos em uma empresa

A empresa, objeto deste estudo de cálculo, está localizada no Estado do Rio Grande do Sul, com atuação no Vale do Paranhana e Litoral Norte, publica semestralmente seu balanço em jornal de circulação nessas regiões. Analisando as demonstrações contábeis da empresa e relatórios auxiliares, averiguou-se que, em 31/12/2012, a empresa possuía um montante de R\$ 3.076.000,00 (três milhões e setenta e seis mil reais) em ativos imobilizados, subdivididos em máquinas e equipamentos, computadores e periféricos, móveis e utensílios, edificações e veículos. A empresa manteve, nos últimos quatro anos, uma média de R\$ 787.675,00 (setecentos e oitenta e sete mil, seiscentos e setenta e cinco reais) de resultado líquido.

Para fins da elaboração do cálculo de venda, foram utilizados apenas o valor da rubrica na classe de veículos, que é composto por sete bens. Para mensuração dos valores de venda, foi utilizada a tabela FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas –, entidade de direito privado, sem fins lucrativos, que expressa os preços médios de mercado.

O valor contábil líquido representa o valor de custo, pago pela aquisição, deduzidos das depreciações, contraído do site da FIPE, sendo que os resultados foram os seguintes:

BENS	VALOR CONTÁBIL EM 31/12/2012 (R\$)	VALOR LÍQUIDO DE VENDA (R\$)	DIFERENÇA ENTRE O VALOR CONTÁBIL E O VALOR LÍQUIDO DE VENDA (R\$)
I/VW SPACEFOX 2009	10.105,34	27.437,00	17.331,66
FIAT/PALIO FIRE ECONOMY 2010	16.932,78	20.948,00	4.015,22
FIAT/PALIO FIRE ECONOMY 2010	16.932,78	20.948,00	4.015,22
FIAT/PALIO FIRE ECONOMY 2010	16.932,78	20.948,00	4.015,22
FIAT/PALIO ESSENCE 1.6 FLEX 16 v 2011	23.406,73	28.608,00	5.201,27
VW / VOYAGE 1.6 CONFORTLINE	33.868,62	34.676,00	807,38
VW / VOYAGE 1.6 CONFORTLINE	33.868,62	34.676,00	807,38

Quadro 2: Comparação do valor contábil e do valor líquido de venda.

Fonte: Dados da Pesquisa 2013

O Quadro 2 demonstra que não há necessidade de provisão, devido aos bens que compõe a classe de veículos da empresa serem plenamente recuperáveis por venda.

Para fins da elaboração do cálculo de uso, utilizou-se um exemplo didático.

O reconhecimento inicial do ativo imobilizado é de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), a depreciação acumulada de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) e o valor contábil de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Como a entidade percebeu que o valor de mercado deste ativo diminuiu consideravelmente, aplicará o teste de recuperabilidade (JOCHM, 2012).

Laudo de avaliação de recuperabilidade

RECUPERABILIDADE PELO VALOR DE VENDA	
Valor de venda do ativo	R\$ 15.000,00
Custo de venda	R\$ (1.000,00)
Valor líquido de venda do ativo	R\$ 14.000,00

RECUPERABILIDADE DOS FLUXOS DE CAIXA FUTUROS		
Períodos Futuros ⁴	Fluxos de Caixa Estimado	Valor Presente ⁵
Ano 1	R\$ 7.500,00	R\$ 6.696,43
Ano 2	R\$ 4.000,00	R\$ 3.188,78
Ano 3	R\$ 2.700,00	R\$ 1.921,80
Ano 4	R\$ 1.200,00	R\$ 762,62
Ano 5	R\$ 900,00	R\$ 510,68
Total		R\$ 13.080,31

Fonte: JOCHM, Laudelino. IFRS: Contabilidade para pequenas e médias empresas. Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, 2012.

Na simulação a entidade deve utilizar o laudo de maior valor que neste caso representa o valor de venda que resultou em R\$ 14.000,00.

⁴ O teste realizado revelou que a vida útil do ativo será de 5 anos, assim os fluxos de caixa serão projetados dentro deste tempo.

⁵ Foi considerado uma taxa de juros de 12% a.a.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Introduzido na contabilidade brasileira em 2007 por meio do CPC 01, o Teste de Recuperabilidade de Ativos é uma das práticas trazida pelo processo de convergência das normas internacionais de contabilidade. No Brasil, a convergência tornou-se possível por meio da promulgação da lei nº 11.638/07, inicialmente aplicada somente às empresas de capital aberto. Após, por meio da lei 11.941/09, estenderam-se às empresas de pequeno e médio porte, quando foi possível derrubar as barreiras regulatórias impeditivas da inclusão do país na ação.

O objetivo do Teste de Recuperabilidade é garantir que os ativos não estejam registrados nas demonstrações contábeis das empresas por um valor superior àquele que possa ser recuperado por uso ou por venda. Dessa forma, as empresas devem avaliar ao final de cada exercício se há indícios de que possa ter ocorrido a deterioração do ativo.

Nesse sentido, o objetivo deste presente artigo deu-se por meio de uma abordagem quali-quantitativa, seguida da elaboração de um questionário composto por perguntas abertas e fechadas. Foi possível verificar por meio de evidências coletadas junto aos contadores membros da Associação de Contabilistas do Vale do Paranhana– ACON– em qual proporção o Teste de Recuperabilidade de Ativos vem sendo aplicado nas empresas, qual o impacto que a aplicação do teste traz às mesmas, bem como analisar se, na visão dos contadores, as empresas estão conscientes da importância da aplicabilidade do teste.

Com base nas respostas obtidas, foi possível evidenciar a posição dos contadores em relação ao Teste de Recuperabilidade de Ativos. Apesar dos profissionais contábeis terem conhecimento do assunto, foi possível identificar que poucos aplicam adequadamente o teste nas empresas clientes de seu escritório.

Pôde-se identificar que empresas do Vale do Paranhana – RS estão aplicando o Teste de Recuperabilidade de Ativos, mas não em sua plenitude.

Dessa forma, a partir da pesquisa realizada, verificou-se que alguns contadores possuem conhecimento absoluto do assunto, mas acreditam ser impraticável na maioria das empresas, pois estas estão resistentes à aplicabilidade, enquanto outros acreditam ser um trabalho interessante, uma forma atualizada de reconhecimento de ativos, mas não dominam o assunto e, por isso, não o praticam. De modo geral, é uma prática que está sendo pouco aplicada.

Quanto à simulação do cálculo realizado, verificou-se que o valor contábil líquido registrado nas demonstrações não está superior ao uso ou à venda, não sendo necessário o reconhecimento da perda.

Por fim, as exposições bem como as atuações propostas neste presente artigo limitaram-se a escritórios contábeis associados à ACON no Vale do Paranhana – RS. A simulação de cálculo limitou-se a apenas uma empresa, sendo esta uma empresa de grande porte também situado no Vale do Paranhana – RS, com área de atuação estendida ao Litoral Norte. Para futuras pesquisas, fica a sugestão de um estudo de quais os benefícios que a aplicabilidade do Teste de Recuperabilidade de Ativos traz às empresas e ao governo.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, L. Nelson; LEMES, Sirlei. **Contabilidade Internacional para Graduação**: textos, estudos de casos e questões de múltipla escolha. São Paulo: Atlas, 2010.

COMITÊDE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 01**: Redução ao valor recuperável de ativos. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC01R1.pdf>>. Acesso em 05Mar. 2013.

COMITÊDE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 15**: Combinação de Negócios. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC15R1.pdf>>. Acesso em 22 Jun. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HENDRIKSEN, EldoS.;VAN BRENDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidades sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, Luiz Murilo Strube. **IFRS Entendendo e aplicando as normas internacionais de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

MAGALHÃES, Fernando Alberto Schwartz de; SANTOS, Roberto Cesar; COSTA, Fábio Moraes da. IAS 36 – Redução ao valor recuperável de ativos. In: RENEST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade.2**. Ed.São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do Trabalho Científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 4. ed. São Paulo: 2001.

PEREIRA, Carlos Augusto Pacheco; MORAES, Eliene Aparecida de; SALLABERRY, Jonatas Dutra. **Valor de Mercado versus valoração de Goodwill Gerado Internamente**: um estudo a partir das demonstrações financeiras. In: XIX Congresso Brasileiro de Custos, 11/2012, Bento Gonçalves, Rio Grande do Sul: 2012.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2009.

SILVEIRA, Denise Tolfo; Córdova Fernanda Peixoto. **Métodos de Pesquisa**: A pesquisa científica. In:Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 1. ed. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

Tabela FIPE. Disponível em: <<http://www.fipe.org.br>>