

MUDANÇAS NO CENÁRIO CONTÁBIL: ABORDAGEM DO TESTE DE RECUPERABILIDADE DE ATIVOS

Marcos Laffin¹, Joana Lohn¹

¹Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
marcoslaffin@gmail.com, joanalohn@live.com

Resumo

A convergência da Legislação Contábil Brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade pode ser considerada um dos assuntos mais debatidos nas áreas contábil, econômica e jurídica, em função das inovações que apresenta para o contexto brasileiro. O objetivo deste artigo é discutir o teste de recuperabilidade como instrumento de avaliação patrimonial. O estudo é de natureza básica, configura-se como pesquisa exploratória por meio de estudo bibliográfico. As discussões realizadas permitem inferir que no conjunto das alterações das normas e procedimentos contábeis, visando à melhor adequação de métodos de controle e avaliação, o teste de recuperabilidade apresenta-se coerente como mecanismo de avaliação de ativos. Estas mudanças no cenário contábil requerem processos formativos para que o profissional da Contabilidade agilize a adoção das normas internacionais nas organizações.

Palavras-Chave: Normas Internacionais. Legislação Contábil Brasileira. Teste de Recuperabilidade.

Abstract

The convergence between the Brazilian Accounting Legislation and the International Accounting Standards may be considered one of the most debated subjects in the areas of Accounting, Economics and Law due to the innovations it presents to the Brazilian context. The goal of this article is to discuss the impairment test as a tool of capital evaluation. It is a basic study that follows the model of an exploratory research with the use of bibliographical studies. The discussions carried out allow us to infer that, taking into consideration the whole of modifications in Accounting norms and procedures, and aiming at a better adjustment of methods of control and evaluation, the impairment test is coherent as a procedure to evaluate the assets. Such changes in the Accounting scenario require training processes so that the professional of Accounting may adopt the international standards in the organizations in a short time.

Key-Words: International Norms. Brazilian Accounting Legislation. Impairment Test.

1. A contabilidade no contexto atual, seus avanços e sua finalidade

Atualmente, a globalização é considerada como força propulsora de transformações do cenário mundial nos diversos campos da ciência. Assim como outras áreas do conhecimento, a Contabilidade está relacionada com o progresso da humanidade. Ao longo do tempo, com o desenvolvimento social, a Contabilidade foi aperfeiçoando seus procedimentos, estabelecendo práticas e incluindo princípios, postulados e convenções à sua formalidade.

A produção de novos conhecimentos em diversas áreas alterou a forma de compreensão das práticas e mentalidades empresariais. Os sistemas produtivos buscam, além da redução de custos, a manutenção da qualidade dos produtos e serviços, ao mesmo tempo em que os itens de responsabilidade social e sustentabilidade passam a incorporar as dimensões da gestão. Associado a isso, a internacionalização da economia e as novas formas de relacionamento entre produtores e consumidores têm contribuído para novas demandas de gestão das empresas. Inserida no contexto de mudanças, também a Contabilidade, como ciência social aplicada, busca, no campo das estratégias, contribuir para a conservação da riqueza administrada tanto nos fundamentos de mensuração quanto de sua conservação e ampliação.

Marion (2009), ao referir-se à Contabilidade, indica que as demonstrações contábeis, no contexto empresarial, assumem uma comunicação com seus diferentes usuários, podendo ser compreendida como uma linguagem dos negócios. O mesmo autor enfatiza que a Contabilidade “mede os resultados das empresas, avalia o desempenho dos negócios, dando diretrizes para as tomadas de decisões” (MARION, 2009, p.26). Assim, entende-se que a Contabilidade possui instrumentos de análise dos bens, direitos e obrigações da entidade, capazes de dimensionar os efeitos dessa análise. Lamentavelmente, entretanto, em nosso país muitas vezes a Contabilidade ainda centraliza esforços para a satisfação das exigências fiscais, conforme o autor.

Em relação às exigências fiscais, Martins *et. al* (2013) afirmam que elas influenciam diretamente a Contabilidade pois, apesar dos resultados importantes, limitam alguns avanços, como por exemplo, nos Princípios da Contabilidade. É no conjunto dessas mudanças substanciais que o desenvolvimento da profissão contábil assume lugar estratégico para os desafios na área empresarial, impulsionada também pelas demandas dos *stakeholders* como partes interessadas na informação contábil, que vêm se tornando complexas e individualizadas.

Também nesse contexto de mudanças as novas tecnologias de informação passam a exercer centralidade nos processos de controle e registro dos patrimônios. Assim, a Contabilidade, que muitas vezes foi compreendida como mero processo de registro, avança para evidenciar conceitos de controle e mensuração do patrimônio nas práticas empresariais.

Moscove (2002; p. 404) destaca que:

Os softwares de Inteligência Artificial mais utilizados hoje nos negócios para aplicações de Contabilidade são os softwares de Sistemas Especialistas. Os Sistemas Especialistas são programas de software que utilizam fatos, conhecimento e técnicas de raciocínio para resolver problemas que tipicamente exigem habilidades especiais humanas.

Estas inovações tecnológicas promovem a reestruturação dos controles na Contabilidade, no sentido de torná-la capaz de produzir resultados eficazes. Além dos procedimentos básicos, os novos softwares também estão sendo aplicados em situações que requerem da Contabilidade uma análise mais primorosa, pois são capazes de converter desafios em estratégias na realidade da empresa, como por exemplo, a decisão de quanto produzir levando em consideração o custo-benefício de cada produto. Entretanto, segundo Drucker (2000), para as tarefas de gerenciamento das empresas e governos, a Tecnologia da Informação vem apenas produzindo dados, ao invés de produzir informações. Afinal, em função do subjetivismo do contexto em que as organizações estão inseridas, os dados não são capazes de influenciar a tomada de decisões que envolvem riscos, nem mesmo fornecem sugestões ou direcionamentos, como por exemplo, sobre em qual mercado a organização deve focar suas atividades e com quais produtos e serviços.

Desta forma, observa-se que o papel decisório do contador é fundamental para a gestão das empresas. É ele o profissional que pode obter uma visão sistemática das entidades, potencializando sua capacidade de gerar informações úteis e capazes de mostrar a real situação financeira e econômica das entidades. Além disso, é visível que a facilidade na comunicação entre órgãos de classe, as práticas e procedimentos normativos, bem como a agilidade dos processos de registro dos eventos contábeis, possibilitam que o profissional da Contabilidade reflita melhor sobre as mutações patrimoniais.

É nesta dimensão das mudanças tecnológicas que se inserem novas exigências e procedimentos de convergência às normas internacionais de Contabilidade que visam aperfeiçoar os recursos administrados. Portanto, as mudanças na gestão e a contribuição da Contabilidade para o contexto de reorganização produtiva requerem também alterações nos procedimentos que foram sedimentados ao longo das práticas contábeis.

No Brasil, o processo de convergência às normas internacionais foi marcado pela alteração das Leis nº 6.404/76 e nº 11.638/07. É importante ressaltar que, por meio da Resolução nº 1.055 de 07 de outubro de 2005, o Conselho Federal de Contabilidade criou o Comitê de

Pronunciamentos Contábeis (CPC), o qual, a partir de 2007, passou a emitir pronunciamentos contábeis alinhados às normas internacionais de contabilidade.

Braga e Almeida (2009), ao analisarem o processo de convergência mediante as alterações da Lei nº 6.404/76, enfatizam que tais mudanças consideram os aspectos culturais da sociedade brasileira e buscam inserir novos padrões às práticas contábeis. Os autores ressaltam que tais mudanças buscam

[...] criar condições para harmonizar as práticas contábeis adotadas no País e respectivas demonstrações com as práticas e demonstrações exigidas nos principais mercados financeiros mundiais (BRAGA E ALMEIDA, 2009, p. 3).

A padronização das normas contábeis visa, dentre outros benefícios, a uma maior comparabilidade entre empresas de diferentes países, pois permite que as interpretações das demonstrações contábeis ultrapassem às demandas e exigências locais, em função das possibilidades de interpretações das demonstrações contábeis por serem elaboradas por demandas locais. De acordo com Niyama (2009, p.38), essa padronização "é um processo de uniformização de critérios" que permite estabelecer maior compreensão e confiabilidade das informações contábeis. A importância da implementação das normas internacionais de contabilidade no contexto da sociedade brasileira coloca o Brasil no cenário internacional, ao mesmo tempo em que evidencia nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras uma perspectiva de análise com convergência aos padrões e normas internacionais.

A discussão e a importância da convergência às normas internacionais é encontrada em vários autores da área contábil, entre eles, Carvalho *et al* (2006), Deloitte (2006); Ribeiro *et al* (2009). Estes autores indicam que a adoção das normas internacionais passa a constituir um conjunto de procedimentos pelos quais poderá se identificar diferenças substantivas nas características da informação contábil, entre elas a relevância e a comparabilidade, as quais serão divulgadas por meio dos novos padrões.

Também nesta dimensão, a abertura e expansão do comércio internacional e, sobretudo, a maior integração entre os diferentes mercados mundiais, constituiu as bases para o Comitê de Pronunciamentos propor, na intenção de progressos em relação à atualização e modernização de normas e preceitos contábeis. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi desenvolvido essencialmente como esforço dos órgãos da classe contábil brasileira para fortalecer a abertura da economia nacional para outros países, visto que permitiu um contato direto com economias mais avançadas, além da contenção dos investidores sediados no exterior.

É este cenário de mudanças que propõe a discussão do teste de recuperabilidade como instrumento de avaliação patrimonial, e, decorrente da adoção das normas internacionais, emerge uma demanda de processos formativos para o profissional da Contabilidade, a fim de melhor compreender tais mudanças e, assim, agilizar não apenas a adoção das normas, mas também melhor inferir na análise e prospecção do conteúdo de seu trabalho. Diante dessas discussões apresentamos como questão de pesquisa: qual a contribuição do teste de recuperabilidade na avaliação patrimonial? Essa questão tem por objetivo discutir o teste de recuperabilidade como instrumento de avaliação patrimonial e será realizado por meio da pesquisa bibliográfica.

Não obstante, no cenário das alterações de práticas e normas contábeis há que se ressaltar a significativa finalidade de manter e ampliar com consistência e tempestividade o conjunto de informações necessárias para a decisão e para a otimização do patrimônio administrado. É a informação contábil, decorrente da apreensão do fato contábil e do seu registro, o produto em essência que caracteriza e distingue a Contabilidade como ciência.

2. Procedimentos de pesquisa

O propósito deste estudo é discutir o teste de recuperabilidade como instrumento de avaliação patrimonial. A partir dos procedimentos de convergência e adoção das normas internacionais de Contabilidade, e com fundamento na dinâmica e pluralidade dos contextos sociais, buscou-se entender os conceitos teóricos imbricados sobre o teste de recuperabilidade como mecanismo auxiliar na projeção de valores reais do patrimônio. Diante dessa perspectiva, neste estudo foi utilizado o recurso da pesquisa bibliográfica com a finalidade de proporcionar maior entendimento sobre o teste de recuperabilidade como conteúdo intrínseco ao cotidiano das atividades acadêmicas e profissionais na área contábil.

Cervo e Bervian (1983, p. 55) definem a pesquisa bibliográfica como a que:

Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Neste estudo a pesquisa bibliográfica foi entendida como necessária para reunir discussões e proposições com a finalidade de identificar os fundamentos de adoção do teste de recuperabilidade e dos cenários de mudanças no âmbito contábil. Neste sentido, a pesquisa bibliográfica serviu para identificar o teste de recuperabilidade como instrumento auxiliar de avaliação e seu reflexo sobre a dinâmica patrimonial.

Ainda, a pesquisa bibliográfica teve o propósito de abordar a função do teste de recuperabilidade na análise patrimonial, tendo por base a Lei nº 6.404/76, que trata do disciplinamento das Sociedades por Ações, alterada pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, e pela Resolução CFC nº 1.055/05, que visa à uniformização dos processos de evidenciação contábil. Ainda, o CPC-01 - Redução ao valor recuperável dos ativos orienta os procedimentos a serem observados no registro das unidades geradoras de caixa. Desta forma, a pesquisa, como conjunto sistematizado de ideias e procedimentos, permitiu uma melhor compreensão do teste de recuperabilidade e sua funcionalidade na avaliação dos itens patrimoniais e a sua efetividade quando da evidenciação das informações contábeis.

Julgamos necessário uma explanação sobre a pesquisa bibliográfica como recurso utilizado neste estudo como forma de compreender um conteúdo recente instituído por preceito normativo e que deve estar articulado aos princípios da Ciência Contábil. Iniciamos essa explicação com um entendimento ampliado da pesquisa bibliográfica.

Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto. Existem porém pesquisas científicas que se baseiam unicamente na pesquisa bibliográfica, procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de recolher informações ou conhecimentos prévios sobre o problema a respeito do qual se procura a resposta (FONSECA, 2002, p. 32).

Neste estudo foi fundamental a pesquisa bibliográfica, pois nos permitiu inventariar as discussões sobre o teste de recuperabilidade e sua relação com temas emergentes da área contábil. Entende-se que a revisão de conceitos e sua interconexão com uma realidade analisada permite construir inferências capazes de intervir na realidade, neste caso uma forma de avaliar o patrimônio.

No dizer de Alves, (1992, p. 58)

A importância atribuída à revisão crítica de teorias e pesquisas no processo de produção de novos conhecimentos não é apenas mais uma exigência formalista e burocrática da academia. É um aspecto essencial à construção do objeto de pesquisa e como tal deve ser tratado, se quisermos produzir conhecimentos capazes de contribuir para o desenvolvimento teórico-metodológico na área e para a mudança de práticas que já se evidenciaram inadequadas ao trato dos problemas com que se defronta.

A importância de conhecer, avaliar, comparar e construir novas proposições decorre da familiaridade que se tem do assunto e da relação que mantém com o objeto de análise. O teste de recuperabilidade como proposição recente à prática contábil precisa confrontar a sua constituição teórico-prático e finalidade com as consequências da utilização em investimento patrimonial.

A mera adoção do teste de recuperabilidade como critério de avaliação por imperativo normativo não o constitui como método infalível de avaliação. É preciso compreendê-lo como recurso de avaliação de patrimônios específicos e que possa ser articulado a outras metodologias de avaliação para configurar sua validade.

No contexto de prática recente a ser adotada pelas organizações, o tema e a análise deste estudo, recorre à revisão conceitual do teste de recuperabilidade como metodologia de avaliação para inferir sua funcionalidade no âmbito contábil. É a partir da compreensão dos elementos constitutivos teórico-práticos que poderá evidenciar contribuição ou inadequação à avaliação patrimonial. É nessa dimensão da pesquisa bibliográfica que as inferências sobre o teste de recuperabilidade é utilizada e busca contribuições ao conhecimento contábil.

Os conceitos utilizados e os dados sobre os quais inferimos nossa compreensão sobre o tema decorrem da compreensão do dado teórico como constitutivo da análise e da possibilidade de operacionalização do conceito teórico em atividade prática. Dessa forma o registro gerado pela pesquisa bibliográfica é um diálogo entre o pesquisador e sua área de interconexão visando propor discussões para o avanço do conhecimento. Nessa perspectiva utiliza-se a pesquisa bibliográfica como uma unidade de análise do teste de recuperabilidade em sua dimensão conceitual proposta pelo CPC 01 (R1/2010). e a partir desse conceito a sua relação com o objetivo patrimonial. Assim, utiliza-se a pesquisa bibliográfica para discutir por meio de conceitos relacionáveis o teste de recuperabilidade buscando sua verificabilidade nas práticas exequíveis.

Por fim, como possibilidade de construção do conhecimento científico, capaz de produzir contribuições a partir de um conjunto de sistematizações justificamos a adoção da pesquisa bibliográfica como recurso que responde a uma possibilidade de conhecer o objeto de investigação. Nessa perspectiva, conforme Minayo & Minayo-Gómez (2003, p.118)

Não há nenhum método melhor do que o outro, o método, “caminho do pensamento”, ou seja, o bom método será sempre aquele capaz de conduzir o investigador a alcançar as respostas para suas perguntas, ou dizendo de outra forma, a desenvolver seu objeto, explica-lo ou compreendê-lo, dependendo de sua proposta e adequação do método ao problema de pesquisa.

Portanto, os conhecimentos aqui reunidos e sistematizados buscam confrontar uma realidade existente com as possibilidades advindas do seu confronto com a prática das empresas no uso do teste de recuperabilidade. É, portanto na perspectiva do conhecimento como inconcluso que propomos nossas inferências sobre o tema e sua abordagem.

3. Convergência dos procedimentos contábeis

Com as transformações que ocorrem nas áreas do conhecimento, também a Contabilidade passa por uma reorganização interna no que tange aos procedimentos com base na adoção das normas internacionais de Contabilidade. Tais mudanças não são simples e não decorrem apenas de transposições de convergências entre países, mas resultam, sobretudo, de uma alteração na concepção filosófica e cultural das dimensões da Contabilidade nas organizações.

Neste novo cenário,

Surgem novos desafios para pesquisadores, estudiosos, profissionais e usuários da contabilidade, bem como para as entidades responsáveis pela emissão de normas

contábeis, que passam a desempenhar importante papel nesse processo de harmonização das práticas contábeis. (SANTOS *et al.* 2010, p. 96)

Assim, no contexto de amplos e irrestritos mercados, além da adoção de novas práticas comerciais, inserem-se também procedimentos contábeis que consideram as particularidades das organizações envolvidas, o que requer da Contabilidade normas compatíveis com essas transações e culturas.

O processo de convergência em implementação surge com o intuito de padronizar as normas e práticas contábeis por meio da unificação da linguagem contábil. De acordo com a Resolução CFC nº 1.055/05, diversas vantagens foram visualizadas em decorrência da convergência, destacando-se entre elas: a redução de riscos nos investimentos internacionais, assim como nos créditos de natureza comercial, a facilitação na comunicação internacional, e a redução de custos de capital que procede desta convergência. Neste sentido, a linguagem de práticas contábeis de maior abrangência eleva não apenas as relações comerciais, mas também o desenvolvimento da própria ciência contábil.

A Lei nº 6.404/76, que trata do disciplinamento das sociedades por ações, e que pode ser estendida no que couber às demais organizações, sofreu algumas alterações visando viabilizar a convergência dos processos contábeis e melhor traduzir os eventos contábeis produzidos nas organizações. Essas alterações podem ser observadas na Lei nº 11.638/07, que deu início ao processo de convergência, e na Lei nº 11.941/09, que retificou as falhas ou irregularidades remanescentes. É possível inferir que as alterações contidas na Lei nº 11.638/07 favorecem a convergência para a adoção e a implementação das IFRS (*International Financial Reporting Standards*). Martins *et al.* (2013), no entanto, garantem que essas modificações são importantes em relação à qualidade, porém ocorreram tardiamente.

Em nosso país, o episódio da convergência às normas internacionais foi consolidado através da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Tal comitê é uma entidade autônoma criada pela Resolução CFC nº 1.055/05, e tem como objetivo (Resolução CFC nº 1.055/05 de 07/10/2005):

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (Art. 3º da RESOLUÇÃO nº 1.055/05)

A grande quantidade de pronunciamentos emitidos pelo CPC evidencia que a mudança não é apenas de base procedimental, mas, sobretudo, de compreensão e adequação das normas para o contexto significativo da Contabilidade nas organizações contextualizadas, o que equivale a dizer que a elevada quantidade de pronunciamentos emerge da necessidade de compreensão e mudança cultural frente aos novos tempos e desafios em que a Contabilidade se insere. Ressaltamos que, em nossa compreensão, os pronunciamentos contábeis, em sua grande maioria, são a expressão das normas internacionais traduzidas das normas do IASB para o Brasil.

As normas internacionais de Contabilidade trouxeram para o Brasil algumas consequências e Martins *et al.* (2010) destacam algumas delas. Segundo esses autores, uma das características é o fundamento para as normas, que neste caso é muito mais ligado a princípios do que a regras. Os autores destacam a ideia da “essência sobre a forma”, o que resulta na prevalência de conceitos como o de controle sobre a propriedade jurídica para registro contábil. Por fim, é possível deduzir que a partir da implementação das IFRS amplia-se o *locus* de operação antes restrito apenas ao âmbito do contador, o qual passa a interagir com a totalidade da organização.

Portanto, afirmamos que a adoção dos novos procedimentos e a convergência com as IFRS decorrentes das novas demandas contábeis requerem mudanças substanciais nos processos de formação do profissional da Contabilidade, quer na formação inicial na graduação, quer nos programas de pós-graduação. Em nosso entendimento, tais processos de formação demandam não apenas a compreensão das normas para sua adoção, mas, sobretudo, a análise da pertinência das normas do IASB serem plenamente aplicáveis ao contexto das organizações brasileiras.

Em estudo recente sobre "Expectativa e satisfação dos alunos de Ciências Contábeis com relação às competências docentes" Antonelli, Colauto, Cunha (2012) apontam para a necessidade de examinar o percurso de formação do profissional em consonância com as demandas profissionais que o cenário socioeconômico demanda. Para os autores, há uma necessidade premente de:

[...] aprimoramento de competências individuais [que] se acentuou com as recentes alterações na legislação societária brasileira de 2007 e a convergência das normas de contabilidade às normas internacionais. Estas alterações impulsionaram e obrigaram os profissionais da área contábil e as corporações de forma geral, a manusearem um maior número de informações para assegurar aos gestores respostas rápidas, precisas e fidedignas (ANTONELLI; COLAUTO; CUNHA, 2012 p. 75).

Estas demandas organizacionais requerem uma articulação entre as competências profissionais e o domínio das alterações normativas da área contábil, bem como do cenário internacional no qual a Contabilidade brasileira se insere.

Outro estudo que faz um diagnóstico da realidade da formação do profissional contábil é apresentado por Pires, Ott, Damacena, (2010). Neste estudo, os autores apresentam as demandas de formação em correlação com os aspectos das práticas profissionais contrapondo aspectos distintos da formação, e indicam estudos que caracterizam o contexto de mudanças. Para os autores,

Embora haja a exigência por um conjunto de competências que transcendem os conhecimentos tradicionalmente relacionados à Contabilidade (societária e fiscal), inclusive para os cargos de nível operacional, os resultados encontrados revelam uma elevada demanda por profissionais com conhecimentos que compõem o grupo "Contabilidade Societária, Legislação Societária e Tributária" e que possuam experiência profissional prévia, sendo estes atributos os mais valorizados pelo empregador. (PIRES, OTT, DAMACENA, 2010, p. 325).

Neste cenário, para além da formação dos conhecimentos específicos, faz-se necessária a compreensão dos conhecimentos contábeis em relação a outras áreas do conhecimento, buscando-se um relacionamento interdisciplinar nas abordagens formativas.

Para tanto, é preciso responder aos desafios e às adequações e confluências da Contabilidade como *locus* essencial e fundamental para que o conjunto das informações pertinentes ao patrimônio possa dimensionar novos atributos de profissionalidade e novos horizontes na produção do trabalho contábil.

4. Fundamentos normativos do teste de recuperabilidade

Com a implementação do processo de convergência na legislação brasileira, o primeiro pronunciamento emitido pelo CPC em 2007 foi o CPC- 01 - Redução Ao Valor Recuperável De Ativos, aprovado pela CVM (Deliberação 527, de 1º de novembro de 2007) e pelo Conselho Federal de Contabilidade. O CPC-01 faz correlação com as Normas Internacionais de Contabilidade do IASB (*International Accounting Standards Board*), por meio da IAS 36, e com as Normas Americanas do FASB (*Financial Accounting Standards Board*), por meio dos SFAS

142 e 144, tornando obrigatória a realização do teste de recuperabilidade dos valores do ativo, denominado, em inglês, “*impairment test*”.

Em 2010 este CPC passou pela primeira revisão, sendo aprovado o CPC-01 (R1) pela CVM - Deliberação nº 639/10; CFC - NBC TG 01 - Resolução nº 1.292/10; CMN – Resolução nº 3.566/08 (Banco Central do Brasil); ANS - Instrução Normativa nº 37/09; SUSEP - Circular nº 424/11. Porém, cabe aqui ressaltar que a Lei nº 6.404/76 já tratava da recuperabilidade de ativos, portanto o CPC-01 (R1) apenas explana o conceito, estabelece um padrão metodológico para seu cumprimento e abrange claramente o imobilizado e intangível (SOUZA, 2011).

A partir desse pronunciamento do CPC-01 (R1/2010), é possível inferir que o teste de recuperabilidade é uma atividade de análise que se faz nos componentes do ativo para verificar a sua real capacidade de geração de resultados que contribuam para a continuidade da organização.

O CPC, em seu Pronunciamento Conceitual Básico (R1/2011), define ativo como “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”.

Alguns autores atribuem diferentes termos ao conceito de teste de recuperabilidade; contudo, verifica-se que apesar de não serem termos exatamente iguais, eles abrangem a mesma interpretação e conotação de seu significado, como pode ser observado no Quadro 1:

Fonte do Conceito	Conceito de <i>Impairment</i>
Raupp e Beuren (2006)	“Dano econômico; perda nos benefícios futuros esperados do ativo”
Silva <i>et. al</i> (2006)	“Instrumento utilizado para adequar o ativo a sua real capacidade de retorno econômico”
Santos, Machado e Schmidt (2003)	“Diferença entre valor contábil e o <i>fair value</i> do ativo, quando o segundo for menor”
Seetharaman <i>et. al</i> (2006)	“Diferença entre o valor registrado e o valor justo”
Meeting e Luecke (2002)	“Quando o valor de ativos de longa duração ou grupo de ativos excede seu valor justo e não é recuperável”
Alciatore, Easton e Spear (2000)	“Se o valor do ativo não é recuperável do seu fluxo de caixa não descontado”

Quadro 1: Conceitos de teste de recuperabilidade (*Impairment Test*)

Fonte: Zandonai e Borba (2009).

O pronunciamento técnico expresso pelo CPC-01 (R1) (Redução ao Valor Recuperável de Ativos) aprovou e tornou obrigatório o teste de recuperabilidade para todas as empresas de capital aberto a partir do exercício social iniciado em 1º de janeiro de 2008. A partir de então as empresas devem publicar informações detalhadas sobre a avaliação das unidades geradoras de caixa, informações estas que permitam ao usuário entender a real composição dos ativos que são utilizados na atividade operacional das empresas. Essa análise decorrente da Redução ao Valor Recuperável de Ativos tem como finalidade garantir que os ativos não estejam registrados no patrimônio da entidade por um valor superior àquele passível de ser recuperado. O intuito do ajuste no ativo é adequar o seu valor ao provável valor líquido de realização. (CPC-01 R1)

O teste de recuperabilidade, como procedimento de verificação, é necessário em todos os ativos relevantes, sendo aplicado tanto para os bens corpóreos e incorpóreos como para os recursos naturais. Porém, o CPC-01 (R1) não se aplica aos ativos que possuem regras específicas, como os Estoques – CPC-16 (R1), os quais são normatizados pelo CPC 16. Posteriormente, também não foi aplicado a alguns ativos que são mensurados a valor justo, como os títulos financeiros para negociação.

Ainda em consonância com o CPC-01 (R1), são os seguintes os grupos de componentes patrimoniais passíveis do teste de recuperabilidade: imobilizado, intangível, propriedades para investimento mensuradas pelo custo, ativos biológicos mensurados pelo custo, participações societárias: coligadas, controladas e *joint ventures*. No grupo do diferido é preciso observar os

saldos existentes em conformidade com a Lei nº 11.941/09. Os itens de análise podem estar relacionados também às atividades industriais, comerciais e financeiras. O teste de recuperabilidade também é aplicável a uma unidade geradora de caixa, a qual, segundo o CPC-01 (R1), é o menor grupo de ativos que origina as entradas de caixa resultantes de uso contínuo.

Pode-se inferir que em conformidade com o CPC-01 (R1), o teste de recuperabilidade permite uma análise sobre a possível recuperação dos valores registrados nos ativos, quando for comprovado que o valor registrado é superior aos benefícios que eles são capazes de proporcionar, ou quando houver decisão de interromper as atividades operacionais.

Ao adquirir um bem, a organização passa a ter expectativa de auferir benefícios econômico-financeiros presentes e futuros decorrentes desse investimento. No entanto, com o tempo, essa perspectiva de geração de benefícios pode ser alterada em relação à real capacidade de representação econômico-financeira do item patrimonial. As indicações de desvalorização dos ativos devem ser baseadas tanto em informações internas quanto em informações externas, observando-se, desta forma, os atributos da informação contábil em sua completeza e tempestividade.

Sempre que houver uma indicação de perda, a empresa deverá calcular o seu valor recuperável, que será determinado pelo maior valor entre o preço líquido de venda do ativo e seu valor de uso, além de reconhecer contabilmente a eventual desvalorização do ativo pelo excedente de valor contábil constante em seu registro original. Por outro lado, se o valor de recuperação for superior ao valor contábil, não existe perda a ser reconhecida.

Ainda, o CPC-01 (R1) define o valor justo líquido de despesas de venda como aquele resultante de uma venda por um contrato formal, em uma operação de caráter não obrigatório, em que ambas as partes estejam acordadas em disponibilidade e conformidade, já deduzidas as despesas estimadas da operação de venda. Já o valor de uso é definido pelo CPC como o valor estimado com base em fluxos de caixa futuros que derivam do uso do ativo, mas que devem refletir o valor presente, sobretudo na data de evidenciação das demonstrações contábeis.

Meeting e Luecke (2002, *apud* SANTOS, MACHADO, SCHMIDT, 2003) afirmam que a empresa não precisa realizar o teste de capacidade de recuperação de todos os ativos possuídos cada vez que seus relatórios contábeis do período forem elaborados, os autores (2002) indicam que tais ativos serão testados somente quando ocorrerem evidências de que o valor contábil não pode mais ser recuperado.

Entretanto, o CPC-01 (R1) expressa que a entidade deve avaliar, no mínimo anualmente, se existe alguma evidência de que seus ativos ou conjunto de ativos estão desvalorizados em relação à capacidade de geração de benefícios. Porém, o mesmo destaca que ainda que não existam evidências de desvalorização, o valor recuperável deverá ser calculado no mínimo anualmente para os ativos intangíveis com vida útil indefinida e os ainda não disponíveis para uso, e para o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

Cabe aqui ressaltar que o teste de recuperabilidade dos ativos não se constitui em uma reavaliação dos bens que estão em dissonância com o seu valor original, mas sim em se verificar permanentemente qualquer redução que deva ser feita para ajustar o valor contábil do bem ao seu valor de venda ou ao valor que o mesmo pode gerar para a empresa pelo uso. Contudo, todos os detalhes em relação aos elementos que sofreram desvalorização por meio do teste de recuperabilidade deverão ser especificados em notas explicativas, com o objetivo de tornar tempestiva e oportuna a informação contábil. Além disso, é imprescindível que os usuários externos da informação contábil obtenham conhecimento a respeito das desvalorizações e os reais motivos que levaram a este fato.

Com base nestes preceitos normativos pode-se afirmar que o teste de recuperabilidade do ativo possibilita a identificação da real composição das unidades geradoras de caixa, nos períodos a elas referidos. Tal análise permite, ainda, que se pressuponha a capacidade de retorno em benefícios presentes ou futuros em relação a sua expectativa inicial. Assim, ao realizar essa

análise por meio do teste de recuperabilidade, a organização promove e evidencia com equidade e compreensibilidade um conjunto de informações úteis para as decisões relativas ao patrimônio administrado. Fazemos a ressalva de que a norma tem essa intencionalidade, mas, contudo, nem sempre as empresas observam essas orientações.

5. Registros contábeis do teste de recuperabilidade

A partir da análise por meio do teste de recuperabilidade é possível detalhar os procedimentos para o reconhecimento e mensuração de perdas prováveis por desvalorização do item patrimonial. Contudo, o reconhecimento da perda somente ocorrerá quando o valor recuperável de um ativo for inferior ao seu valor contábil decorrente do registro original, nele considerados os valores redutores.

Após a comparação entre o valor contábil e o valor recuperável, caso se faça necessária a contabilização de perda por desvalorização, será levado a débito no resultado o valor da perda que terá como contrapartida uma conta credora constituindo uma "estimativa por desvalorização" que ajustará no ativo o valor do bem.

O reconhecimento da perda no valor recuperável em unidade geradora de caixa contendo ágio pago por expectativa de rentabilidade futura se dá primeiramente pela redução no valor registrado no *goodwill* e, se este não apenas chegar a zero mas ainda tiver saldo de perda excedente, tal perda deverá ser alocada proporcionalmente a cada ativo componente da unidade geradora de caixa.

Na ocorrência do fato gerador em termos de reconhecimento das perdas, tais valores deverão ser confrontados nos períodos em que forem identificados. Com relação a esse procedimento, o CPC-01 (R1) assim se expressa:

60. A perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado, a menos que o ativo tenha sido reavaliado. Qualquer desvalorização de ativo reavaliado deve ser tratada como diminuição do saldo da reavaliação.

E entre outras orientações, na análise particularizada de cada situação, o CPC-01 (R1) recomenda que quando houver perda por desvalorização, também deverão ser ajustados os prazos de depreciação, amortização e exaustão em relação a sua expectativa de vida útil. Nos termos do CPC, essa orientação assim se caracteriza:

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.

Caso o bem em análise tenha constituído no patrimônio líquido um valor de ajuste de avaliação patrimonial em exercícios anteriores, tal registro deverá considerar sua respectiva redução como contrapartida da provisão por desvalorização.

Esse procedimento é válido somente para as reservas de reavaliação com saldos existentes em 31 de dezembro de 2008, visto que a Lei nº 11.638/07 eliminou a possibilidade da constituição destas reservas, estabelecendo a opção de estorno na data referida ou a sua manutenção até que a sua realização fosse concretizada.

Segundo o CPC-01 (R1), se houver algum indicativo de que uma perda reconhecida em um exercício anterior, exceto *goodwill*, possa ter diminuído ou deixado de existir, poderá ocorrer a reversão desta perda no valor contábil do ativo por meio de uma reversão da perda reconhecida em período anterior.

Ressalta-se aqui que a reversão de perda por desvalorização referente a um ativo não pode fazer com que o valor contábil do ativo se torne maior do que aquele que teria sido determinado em anos anteriores, considerando-se depreciação, amortização e exaustão, caso alguma perda tivesse ocorrido, conservando-se, assim, seu valor original e seus custos incorridos.

Quando uma entidade reconhece a perda devido à desvalorização de um ativo, o seu resultado do período pode sofrer grandes impactos caso estes sejam valores representativos dentro do patrimônio. Reinstein e Lander (2006, *apud* SOUZA, BORBA, ZANDONAI, 2011) trataram sobre como os membros de grandes organizações veem o pronunciamento do FASB n° 144 – que trata do teste de recuperabilidade, eles encontraram divergências, pois enquanto muitos acreditam que a norma provê soluções para situações complexas, outros não acreditam que o custo-benefício da aplicação da norma seja válido.

No entanto, o reconhecimento destas perdas é de suma importância dentro da ótica gerencial visto que o gestor, responsável pela tomada de decisão, necessita conhecer minuciosamente as lacunas dentro da organização para que possa tomar medidas necessárias à eliminação das deficiências.

6. Conclusões

Com o avanço das ciências e, por conseguinte, o surgimento de novas formulações do conhecimento científico-tecnológico, também a Contabilidade, como ciência social aplicada, se insere no âmbito das revisões conceituais e procedimentais em referência ao patrimônio como objeto de estudo.

A administração patrimonial requer dinamismo na análise dos contextos econômico-sociais e dos níveis de risco em uma determinada decisão. No momento, o risco está presente em praticamente todas as decisões. Afinal, a partir do momento em que a expectativa de um ato ser bem-sucedido não é sustentada por bases firmes, as decisões que a ele induzem já são tomadas com receio e conflitos.

Neste cenário de instabilidade, mas de flexibilização e novas oportunidades nos negócios, a Contabilidade assume grau de relevância não apenas em seus fundamentos de registro e controle, mas, sobretudo, no conjunto de informações tempestivas de caráter compreensível e passíveis de apropriação pelo tecido social.

As recentes adequações da legislação societária, das normas e procedimentos, sobretudo daqueles decorrentes do processo de convergência às normas internacionais, acabam por refletir o dinamismo do processo de reestruturação produtiva, que requer atualização dos processos, bem como concepções prospectivas de sua intervenção.

Neste contexto de potencializar todas as formas de recursos e riquezas, o teste de recuperabilidade, como instrumento de avaliação no presente e no futuro do conjunto patrimonial, se destaca como prática atual e resulta de nova compreensão dos métodos de acompanhamento dos investimentos alocados na atividade operacional, bem como da disposição das mutações patrimoniais. Assim, ao avaliar a capacidade de contribuir para os resultados futuros da empresa por meio das unidades geradoras de caixa, o teste de recuperabilidade mantém-se coerente com os atributos de um ativo da empresa. Neste aspecto, este procedimento relaciona a proposição teórica com a dinâmica da prática contábil.

No que se refere aos modos de verificação, o teste de recuperabilidade envolve a dinâmica do custo de utilização de um bem, assim como uma expectativa de valor ao longo de sua vida útil; portanto, condições prospectivas e instrumentais são levadas em consideração na análise de investimentos.

No entanto, por mais que o campo dos negócios avance em instrumentos de análise e rentabilidade, a referência ao seu valor original será sempre prudente, não apenas como base de

valor de registro, mas como princípio que orienta a historicidade da organização e seu pressuposto de continuidade em contextos diversos e adversos.

Neste conjunto de reflexões podemos inferir que o indício de desvalorização de um determinado ativo pode refletir não apenas uma perda naquele ativo, mas também nos negócios e formas de gestão a ele relacionadas. Esse indicativo é passível de percepção no cumprimento das determinações legais pré-estabelecidas, mas a essência de sua verificação deverá estar consubstanciada pela apropriação dos princípios de Contabilidade que regem, organizam e orientam saudáveis práticas de gestão patrimonial.

Concluimos que o conceito do teste de recuperabilidade está articulado com os fundamentos que orientam a prática e os procedimentos da ciência Contábil. Ressalvada a subjetividade da avaliação, inferimos que o teste de recuperabilidade possibilita uma maior proximidade de expressão do valor real de um item patrimonial avaliado pelo teste. A principal contribuição do uso do teste de recuperabilidade é a informação que o mesmo produz sobre a compreensão da capacidade de geração de benefícios pelo item avaliado.

Estudos empíricos têm evidenciado que profissionais da Contabilidade em processos de formação continuada, tanto no âmbito da especialização contábil quanto na interdisciplinaridade contextual que o cenário de instabilidade e inovações requer, além de melhor compreenderem seu processo de trabalho efetivamente contribuem para o desenvolvimento sustentável, as adequações e os avanços científico-tecnológicos que favorecem contextos coletivos.

Inferimos que a Contabilidade, ao estar colocada no campo do desenvolvimento social através da inserção de novos conceitos e práticas decorrentes de processos de compreensão da universalização de seus preceitos e de sua efetiva aplicabilidade em contextos emergentes, fará ressignificar sua contribuição como conhecimento no desenvolvimento humano e social.

No entanto, mesmo com diversas possibilidades de avanços científicos e tecnológicos para a Contabilidade, cada vez mais será necessária a apropriação e a observação dos princípios de Contabilidade que a fundamentam como ciência para que os conhecimentos, conteúdos e procedimentos deles decorrentes possam constituir e ser representados no contexto social como relevantes e imprescindíveis ao desenvolvimento de uma nova cultura organizacional, visando garantir e promover a sustentabilidade social.

Nesse contexto de instabilidades e mudanças, cabe ao profissional da Contabilidade ampliar os processos de formação e profissionalização, produzindo autonomia em sua atividade profissional e intervenção social e, desta forma, contribuindo para os processos capazes de transformar o ambiente socioeconômico.

Referências

ALVES, A. J. A Revisão da Bibliografia em teses e dissertações: meus tipos inesquecíveis. **Cadernos de Pesquisa da UFRJ**, nº 81, p. 53-60. São Paulo, maio de 1992.

ANTONELLI, R. A.; COLAUTO, R. D.; CUNHA, J. V. A. Expectativa e satisfação dos alunos de Ciências Contábeis com relação às competências docentes. **Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación**. v. 10, n 1, 2012.

BRAGA, H. R.; ALMEIDA, M. C. **Mudanças contábeis na lei societária: lei nº 11.638, de 28-12-2007**. 1. ed. 3. reimpreso. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 10 set. 2012.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 dez.2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 10 set. 2012

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 maio 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm> Acesso em: 10 set. 2012.

CARVALHO, L. N. de. **Contabilidade Internacional**: aplicação das IFRS 2005. São Paulo: Atlas, 2006.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.055/05**, de 24 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10 set. 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil - Financeiro**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 10 Set. 2012.

_____. **Pronunciamento técnico CPC 01 (R1) – Redução ao valor recuperável de ativos**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 10 Set. 2012.

DELLOITTE. **Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS – São Paulo**: Atlas, 2006.

DRUCKER, P. **Além da revolução da informação**. São Paulo: HSM MANAGEMENT, Informação e Conhecimento para a Gestão Empresarial, Editora Savana Ltda., nº 8, ano 3, Janeiro-Fevereiro, 2000.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

MARTINS, E. *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2013.

MALACRIDA, M. YAMAMOTO, M. PACCEZ, J. D. **Fundamentos da Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 15. Ed. - São Paulo: Atlas, 2009.

MINAYO, M. C. S.; MINAYO-GOMÉZ, C. Difíceis e possíveis relações entre métodos quantitativos e qualitativos nos estudos de problemas de saúde. In: GOLDENBERG,

P.; MARSIGLIA, R. M. G.; GOMES, M. H. A. (Orgs.). **O clássico e o novo**: tendências, objetos e abordagens em ciências sociais e saúde. Rio de Janeiro: Fiocruz,

2003. p.117-42.

MONTOTO, E. **Contabilidade geral esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MOSCOVE, Stephen A. SIMKIN, Mark G. BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de informações contábeis**; tradução Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PIRES, C. B.; OTT E.; DAMACEBA, C. A Formação Do Contador E A Demanda Do Mercado De Trabalho Na Região Metropolitana De Porto Alegre (Rs). **Revista BASE São Leopoldo RS**; Nº 4. Vol. 7 out/dez; 2010 p. 315-327

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. (Orgs.). **Estudando a teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, J. L. dos *et al.* Estudo comparativo do tratamento contábil dos prejuízos não realizados intercompanhias na consolidação nas normas brasileiras, internacionais e nos US-GAAP. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 183, p. 95-109, maio/junho 2010.

SANTOS, J. L. dos; MACHADO, N. P.; SCHMIDT, P. Teste de *impairment* para ativos de longa duração: tratamento contábil de acordo com o SFAS nº. 144. **Revista Contexto**. 5. ed. Porto Alegre: UFRGS, 2003.

SILVA, C. B. da; MADEIRA, G. J.; ASSIS, J. L. F. de. Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. **Revista Contemporânea em Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 2, jan./jun. 2004.

SOUZA, M. M. de. **Perda no Valor Recuperável de Ativos**: Fatores Explicativos do Nível de Evidenciação das Empresas de Capital Aberto Brasileiras. Mestrado em Contabilidade - Dissertação de Mestrado, 128 p. PPGC/UFSC, Florianópolis SC, 2011.

SOUZA, M. M. de; BORBA, J. A.; ZANDONAI, F. Evidenciação da Perda no Valor Recuperável de Ativos nas Demonstrações Contábeis: uma Verificação nas Empresas de Capital Aberto Brasileiras. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 22, n. 2, p. 67-91, abr./jun. 2011.

ZANDONAI, F.; BORBA, J. A. O que dizem os achados das Pesquisas Empíricas sobre o Teste de *Impairment*: uma análise dos *Journals* em língua inglesa. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília. v. 12. n. 1. p. 24 - 34. jan/abr 2009.