

Impairment: Uma Avaliação entre o Pronunciamento nº. 1 do CPC e IAS nº. 36 do IASB nas Empresas Listadas na Bolsa de Londres*

Impairment: An Evaluation of the CPC Announcement nº. 1 and the IAS nº.36 of the IASB in Companies Listed on the London Stock Market

José Francisco Ribeiro Filho¹

Jorge Expedito de Gusmão Lopes²

Marcleide Maria Macedo Pederneiras³

Luiz Marcelo Martins do Amaral Carneiro Cabral⁴

José Jassuipe da Silva Moraes⁵

Resumo

Esta pesquisa teve como objetivo avaliar a convergência de duas normas contábeis, bem como verificar as diferenças e similaridades do Pronunciamento nº. 1 do CPC em relação a IAS nº. 36 do IASB. Foi feita uma análise comparativa buscando identificar se as normas estavam em convergência contábil. Para isto, levantou-se apenas o normativo e foi feito um estudo comparativo dos itens da norma. Depois, foi investigado 69 empresas listadas na Bolsa de Londres que possuíam o instituto do *Impairment* nos seus demonstrativos financeiros de 2006, no sentido de verificar a existência de convergência contábil entre as normas contábeis estudadas. Aplicou-se um formulário estruturado nos demonstrativos das empresas, baseado nas normas contábeis (CPC 01 e IAS 36), dividido em direcionadores, sendo este respondido pelos próprios autores. Foi constatado que a maior parte dos itens escolhidos – identificação, mensuração, reconhecimento e divulgação – convergem entre si. Isto significa que a maior parte dos itens estão classificados entre indiferente, semelhante e muito semelhante, satisfazendo a convergência contábil entre CPC e IASB, no que se refere ao instituto normativo do *Impairment*.

Palavras-chave: Contabilidade Internacional. CPC nº. 01. IAS 36. Convergência Contábil.

Abstract

* Artigo recebido em 12.01.2009, aprovado 2.09.2009

¹ Doutor, Professor e Pesquisador do PPGCC/UFPE. Endereço: Av dos Economistas, s/n, Recife/PE, 51020-280. E-mail: francisco.riberio@ufpe.br.

² Doutor, Professor e Pesquisador do PPGCC/ UFPE. E-mail: jlopes@ufpe.br.

³ Doutoranda do Propad/UFPE. E-mail: marcleide@gmail.com.

⁴ Mestrando do PPGCC/ UFPE. E-mail: luizmarcelocb @hotmail.com.

⁵ Doutorando do PPGE/UFPB. E-mail: jassuipe@hotmail.br.

This research had as purpose to evaluate the convergence of two accounting standards, as well as verifying the differences and similarities of the CPC Announcement nº. 1, in relation to IAS nº. 36 of the IASB. A comparative analysis was made searching to identify if the standards were in accounting convergence. For this, it was raised only the normative and it was made a comparative study about the standards items. Then, 69 companies listed on the London Stock Market and which had the Impairment institute in its financial demonstratives of 2006, were investigated in order to verify the existence of accounting convergence between the studied accounting standards. It was applied a structuralized form in the companies demonstratives, based in the accounting standards (CPC 01 and IAS 36), divided into targeted, being answered by the authors. It was noticed that most of the chosen items - identification, measurement, recognition and distribution - converge between itself. This means that most of the items are classified between indifferent, similar and very similar, satisfying the accounting convergence between CPC and IASB, in regard to the Impairment normative institute.

Keywords: International Accounting. CPC nº. 01. IAS 36. Accounting Convergence.

1 Introdução

O FASB, uma entidade não governamental dos EUA, foi o primeiro a iniciar e incluir no seu corpo de normas a redução de valores de ativos (*impairment*). As principais normas norte-americanas relacionadas ao teste de *impairment* são:

- APB Opinion nº 30 – *Reporting the results of operations-reporting the effects of disposal of a segment of a business, and extraordinary, unusual and infrequently occurring events and transactions* (emitido em junho de 1973);
- SFAS nº 121 – *Accounting for the impairment of long-lived assets and for long-lived assets to be disposed of* (emitido em março de 1995);
- SFAS nº 144 – *Accounting for the impairment or disposal of long-lived assets* (emitido em agosto de 2001); e
- SFAS nº 142 – *Goodwill Other Intangible Assets* (emitido em junho de 2001).

O SFAS 144 foi instituído em 2001 pelo *Financial Accounting Standards Board* – FASB, em substituição ao SFAS 121 – *Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of*. Esta norma tem por objetivo uniformizar as orientações desse órgão (FASB) sobre o assunto, já que anteriormente o tema era disciplinado também pelo APB Opinion nº 30, *Reporting the Results of Operations - Reporting the Effects of Disposal of a Segment of a Business, and Extraordinary, Unusual and Infrequently Occurring Events and Transactions* (SILVA et al, 2007, p. 2).

Conforme Santos, Machado e Schmidt (2006, p. 4),

[...] o SFAS nº 121 estabeleceu padrões de contabilização para o reconhecimento da perda de valor de ativos duradouros, incluindo sua baixa. Como esse pronunciamento não se aplicava no caso da contabilização de operações por segmentos de negócio, estas eram contabilizadas conforme previsto no APBO nº 30. Sendo assim, existiam dois modelos de contabilização para a baixa de ativos de longa duração – aquele preconizado pelo SFAS 121 e outro para os segmentos de negócio, conforme o APBO 30.

Com a implementação do SFAS 144, houve algumas mudanças significativas no que concerne a ativos imobilizados mantidos para uso (*long-lived assets to be held and used*), no entanto, ainda, o SFAS 144 continua a seguir basicamente as orientações do SFAS 121.

Uma dessas mudanças significativas foi a eliminação da exigência de alocação do Goodwill e dos Ativos Intangíveis para ativos de longa duração, pois a competência e os critérios de alocação destes são da SFAS 142.

O IASB, seguindo o FASB, recepcionou em seu 'corpo de normas' o instituto do *impairment*, mesmo antes da criação da IAS 36. Algumas normas como IAS 16, IAS 28 e IAS 31 já continham premissas para o reconhecimento de perdas com desvalorização do ativo (SILVA *et al*, 2007).

Quando o IASB emitiu a IAS 36 houve uma maior preocupação com o detalhamento das perdas e como estas deveriam ser mensuradas e reconhecidas. "As principais determinações dessa norma referem-se a: identificação do bem desvalorizado; mensuração de seu valor recuperável e reconhecimento do *impairment*" (SILVA *et al*, 2007, p. 5).

No Brasil, os pioneiros foram a Lei 6.404/76, o IBRACON e a CVM que incluíram nas suas normas e deliberações regras de recuperação dos valores de ativos. Entretanto, a NPC (Normas e Procedimentos Contábeis) 24 IBRACON e a Deliberação CVM 183/95 tratavam da reavaliação de ativos tangíveis do imobilizado e, secundariamente, tratavam da recuperação dos ativos.

A NPC 24 não estabelecia tratamento específico para os ativos intangíveis (PEREZ JUNIOR, 2006).

O CPC, novo órgão responsável pela convergência das normas contábeis nacionais com as internacionais, criado em 2005, recepciona o instituto do *impairment* tomando por base a IAS 36 do IASB, dando-lhe um tratamento mais consentâneo e detalhando melhor a perda com desvalorização.

O pronunciamento CPC 01 traz determinações referentes ao *impairment* dos ativos tangíveis e a redução do valor dos ativos intangíveis. As principais determinações são: identificação, mensuração, reconhecimento e evidenciação.

Nas próximas seções, será tratado o instituto do *impairment*, segundo a CPC 01 e a IAS 36, fazendo-se, assim, um estudo comparativo entre essas duas normas contábeis, e tentando perceber se há a convergência contábil.

2 As Normas sobre *Impairment*

Como mencionado este trabalho tem por objetivo mostrar se há um alinhamento entre o Pronunciamento nº 1 do CPC e a IAS nº 36 do IASB.

Todas as normas supracitadas tratam do mesmo tema, redução no valor recuperável de ativos (*Impairment*). Se este conceito estiver em coordenação com a norma do IASB, a contabilidade brasileira está próxima de iniciar uma harmonização formal para o item *impairment*.

A harmonização pode ser dividida de duas formas: harmonização formal e harmonização material.

Como visto anteriormente, quando há um grau de coordenação no nível das normas

contábeis, tal pode ser denominado por harmonização formal. E quando existe certo grau de coordenação nas demonstrações financeiras, ou seja, nas práticas contábeis utilizadas na sua elaboração, tal pode ser denominado por harmonização material.

A norma sobre redução ao valor recuperável de ativos (*Impairment*) foi o segundo passo para uma convergência das normas contábeis, tendo, agora, as companhias que efetuarem, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que sejam:

- (1) registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou
- (2) revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada para cálculo da depreciação, exaustão e amortização (Lei nº. 11.638/07).

2.1 Entendimento de *Impairment*

Uma entidade adquire ativos em função dos benefícios econômicos futuros que eles são capazes de produzir. Benefícios econômicos futuros são considerados como aqueles potenciais de contribuir, direta ou indiretamente, com a geração de fluxo ou equivalentes à caixa da empresa, sendo que sua obtenção é o resultado de transações ou eventos passados (SANTOS et al, 2007).

Porém, podem ocorrer mudanças nas expectativas desses benefícios econômicos futuros em função de fatores sociais, políticos, tecnológicos etc., aumentando ou reduzindo o seu valor.

Entre os possíveis cenários em que o *Impairment* deve ser aplicado, estão: declínio significativo no valor de mercado de um ativo; mudanças adversas da tecnologia, do mercado ou do ambiente econômico ou legal; aumento nas taxas de juros do mercado ou de outras taxas de retorno sobre os investimentos; situações em que os ativos líquidos tornam-se maiores do que o valor de capitalização de mercado (preço de mercado das ações em circulação multiplicado pela quantidade dessas ações); obsolescência ou dano físico de um ativo; decisões sobre planos de descontinuidade ou reestruturação das operações; e ativos com desempenho abaixo do esperado (Comissão de Valores Mobiliários, 2007).

Em relação às reduções de valor, muitos países, a exemplo das normas norte-americanas e internacionais emitidas pelo FASB e IASB, não permitem que o ativo seja mantido pelo valor residual, caso o mesmo exceda o valor de mercado ou expectativa de benefícios futuros. Nesses casos, é necessário reconhecer uma perda por *impairment*.

Stickney e Well (2001, p. 408), explicam que na hipótese de um fluxo de caixa futuro do ativo menor que o valor contábil líquido significa que "o ativo sofreu um *impairment*; a empresa tem então que contabilizar o ativo por seu valor justo – o valor de mercado do ativo ou, na falta deste, o valor presente dos benefícios futuros".

O CPC 01 diz em caso de evidências de que esses ativos estejam avaliados por valor não recuperável no futuro, a companhia deverá imediatamente reconhecer a desvalorização por meio

da constituição de provisão para perdas. O pronunciamento também estabelece o procedimento para a entidade reverter as referidas perdas e a necessidade de divulgação dos eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da desvalorização. Com a edição deste pronunciamento, busca-se um alinhamento da prática contábil adotada no Brasil com a norma internacional IAS – 36 *Impairment of Assets*

O *impairment* é o instrumento utilizado para adequar o ativo a sua real capacidade de retorno econômico. O *impairment* é aplicado em ativos fixos (ativo imobilizado), ativos de vida útil indefinida (*goodwill*), ativos disponíveis para venda, investimentos e em operações descontinuadas (SILVA et al, 2006, p. 2).

2.2 Quadro Comparativo

O Quadro 1 resume as comparações feitas nas normas CPC 01 e IAS 36, sendo estas:

Quadro 1: Comparação entre o CPC 01 e IAS 36

Impairment	CPC 01	IAS 36
Identificação	A entidade deve avaliar, no mínimo por ocasião da elaboração das demonstrações contábeis anuais, se há alguma indicação de que seus ativos ou conjunto de ativos porventura perderam representatividade econômica, considerada relevante. Se houver indicação, a entidade deve efetuar avaliação e reconhecer contabilmente a eventual desvalorização dos ativos.	Ativo é escriturado por mais do que a sua quantia recuperável se a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do uso ou da venda do ativo. Se este for o caso, o ativo é descrito como estando com <i>impairment</i> e a Norma exige que a entidade reconheça uma perda por <i>impairment</i> . Um ativo está com <i>impairment</i> quando a sua quantia escriturada exceda a quantia recuperável.
Fontes Externas	<p>a) O valor de mercado do ativo diminuiu sensivelmente, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;</p> <p>b) Ocorreram, ou ocorrerão em futuro próximo, mudanças significativas no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado;</p> <p>c) As taxas de juros de mercado, ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram, e esses acréscimos provavelmente afetarão a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor de um ativo em uso e diminuirão significativamente o valor recuperável do ativo; e</p> <p>d) O valor contábil do patrimônio líquido da entidade se tornou maior do que o valor de suas ações no mercado.</p>	<p>(a) Durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.</p> <p>(b) Ocorreram, durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o ativo está dedicado.</p> <p>(c) As taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um ativo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do ativo.</p> <p>(d) A quantia escriturada dos ativos líquidos da entidade é</p>

		superior à sua capitalização de mercado.
Fontes Internas	<p>(e) Evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo;</p> <p>(f) Mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é usado ou será usado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para baixa de um ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de um ativo como finita ao invés de indefinida;</p> <p>(g) Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é, ou será pior que o esperado.</p>	<p>(e) Está disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um ativo;</p> <p>(f) Alterações significativas com um efeito adverso na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, um ativo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um ativo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o ativo pertence, planos para alienar um ativo antes da data anteriormente esperada, e a reavaliação da vida útil de um ativo como finita em vez de indefinida;</p> <p>(g) Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho econômico de um ativo é, ou será, pior do que o esperado.</p>
Reconhecimento	Se o valor recuperável do ativo for menor que o valor contábil, a diferença existente entre esses valores deve ser ajustada pela constituição de provisão para perdas, redutora dos ativos, em contrapartida ao resultado do período. No caso de ativos reavaliados, o montante da redução deve reverter uma reavaliação anterior, sendo debitado em reserva no patrimônio líquido. Caso essa reserva seja insuficiente, o excesso deverá ser contabilizado no resultado do período.	Uma perda por impairment é reconhecida imediatamente na demonstração de resultados (contrapartida no ativo), a menos que o ativo esteja registrado ao valor reavaliado. Quando ocorrerem mudanças das estimativas usadas para determinar o valor recuperável dos ativos ou unidades geradoras de caixa, a perda de <i>impairment</i> anteriormente reconhecida deverá ser revertida.
Mensuração	<p><u>Valor recuperável</u> de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso.</p> <p><u>Valor em Uso do Ativo:</u></p> <p>(a) estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;</p> <p>(b) expectativas sobre possíveis variações no montante ou período desses fluxos de caixa futuros;</p> <p>(c) o valor do dinheiro no tempo, representado pela atual taxa de juros livre de risco;</p> <p>(d) o preço decorrente da incerteza inerente ao ativo; e</p> <p>(e) outros fatores, tais como falta</p>	<p><u>Valor recuperável</u> como o justo valor mais alto de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.</p> <p><u>Valor de Uso do Ativo:</u></p> <p>(a) uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do ativo;</p> <p>(b) expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa futuros;</p> <p>(c) o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco do mercado;</p> <p>(d) o preço de suportar a incerteza inerente ao ativo; e</p>

	<p>de liquidez, que participantes do mercado iriam considerar ao determinar os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com o ativo.</p> <p><u>Unidade Geradora de Caixa:</u></p> <p>a) Deve ser determinado de maneira consistente com o modo pelo qual é determinado o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa.</p>	<p>(e) outros fatores, tais como a falta de liquidez, que os participantes do mercado refletissem no apreamento dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do ativo.</p> <p><u>Unidade Geradora de Caixa:</u></p> <p>Se houver qualquer indicação de que um ativo possa estar com <i>impairment</i>, a quantia recuperável do ativo individual deve ser estimada. Se não for possível estimar a quantia recuperável do ativo individual, uma entidade deve determinar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa a qual o ativo pertence (a unidade geradora de caixa do ativo).</p>
<p>Evidenciação</p>	<p>a) O valor da perda (reversão de perda) com desvalorizações reconhecidas no período, e eventuais reflexos em reservas de reavaliações;</p> <p>b) Os eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da desvalorização;</p> <p>c) Relação dos itens que compõem a unidade geradora de caixa e uma descrição das razões que justifiquem a maneira como foi identificada a unidade geradora de caixa; e</p> <p>d) Se o valor recuperável é o valor líquido de venda, divulgar a base usada para determinar esse valor e, se o valor recuperável é o valor do ativo em uso, a taxa de desconto usada nessa estimativa.</p>	<p>a) aos valores das perdas por <i>impairment</i> e das reversões das perdas reconhecidos no período;</p> <p>b) aos eventos e circunstâncias que deram origem à perda por <i>impairment</i> e à reversão de tal perda;</p> <p>c) à descrição das unidades geradoras de caixa e eventuais mudanças em sua composição;</p> <p>d) à identificação da base de cálculo do valor recuperável, se valor em uso ou valor justo menos custo de venda, bem como a metodologia de cálculo usada para determinar estes valores;</p> <p>e) às suposições e estimativas fundamentais utilizadas na mensuração do valor recuperável de unidades geradoras de caixa contendo goodwill ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida; e</p> <p>f) às mudanças razoavelmente possíveis nas principais suposições assumidas pela empresa, que poderiam resultar no excesso do valor contábil sobre o valor recuperável das unidades geradoras de caixa.</p>

Fonte: Adaptado das Normas CPC 01, IAS 36, Carvalho, Lemes e Costa (2006).

3 Estudo Documental

Este capítulo trata da análise dos resultados obtidos, de acordo com o questionário aplicado na pesquisa documental (*vide* Apêndice 1) e conforme a metodologia de pesquisa descrita.

O questionário foi elaborado usando a norma do CPC, o pronunciamento nº 1, que trata do instituto do *Impairment*. Utilizaram-se os itens principais da construção normativa: identificação,

reconhecimento, mensuração e evidenciação.

3.1 Resultado Descritivo

Foi utilizada neste trabalho a técnica de estatística descritiva onde os dados coletados foram agrupados e codificados utilizando-se o pacote estatístico SPSS-13 (*Statistical Package for the Social Sciences*) sendo os resultados apresentados na forma de tabelas e gráficos.

A amostra analisada foi constituída de 80 empresas listadas na Bolsa de Londres, só que apenas 69 foram selecionadas por possuírem a operação de *impairment*. O período de análise adotado no estudo foi o ano de 2006.

As questões aplicadas nos demonstrativos visualizam a convergência normativa entre os requisitos básicos da norma do CPC e do IASB. Dentre os itens escolhidos deu-se ênfase nos seguintes indicadores:

- Identificação do *Impairment*;
- Mensuração;
- Reconhecimento; e
- Evidenciação.

Os indicadores foram aplicados nas notas explicativas (onde se retratam as políticas contábeis e os cálculos de *impairment*) e demonstrações contábeis das 69 empresas.

Na aplicação do formulário observou-se a descrição do *impairment* nas notas explicativas e nos demonstrativos financeiros das 69 empresas listadas na Bolsa de Londres e como cada indicador é disposto no pronunciamento CPC 01, observando se para estes indicadores do pronunciamento CPC 01 há semelhança ou diferença.

O questionário foi dividido em 5 pontos, segundo a escala de Likert: muito diferente, diferente, indiferente, semelhante, muito semelhante.

Na análise dos demonstrativos financeiros das 69 empresas utilizaram-se critérios diferentes para cada direcionador. No Quadro 2 seguem os procedimentos que foram adotados no trabalho:

Quadro 2: Procedimentos adotados no desenvolvimento do trabalho empírico.

Identificação	<p>Muito semelhante: Notas (Políticas) + Demonstrativos Financeiros (+ de 1)</p> <p>Semelhante: Notas (Políticas) + Demonstrativos Financeiros (pelo menos 1)</p> <p>Indiferente: Notas (Políticas) ou Demonstrativos Financeiros</p> <p>Diferente: outras normas + Demonstrativos Financeiros (ajustes confusos)</p> <p>Muito Diferente: outras normas + Demonstrativos Financeiros (sem ajustes)</p>
Mensuração	<p>Muito semelhante: Notas (descrição da base de mensuração e taxa)</p> <p>Semelhante: Notas (descrição da base ou da taxa)</p> <p>Indiferente: Notas (sem descrição da base ou da taxa)</p>

	Diferente: Notas (outras normas ajustadas, mas confusas) Muito Diferente: Notas (outras normas sem ajustes)
Teste de Impairment	Muito semelhante: Notas (indicação + descrição do Teste) Semelhante: Notas (indicação ou descrição do Teste) Indiferente: Notas (sem descrição e sem indicação do Teste) Diferente: Notas (outras normas ajustadas, mas confusas) Muito Diferente: Notas (outras normas sem ajustes)
Reconhecimento	Muito semelhante: nos bens tangíveis e intangíveis (DF + notas) Semelhante: nos bens tangíveis e intangíveis (DF ou notas) Indiferente: não localizado (DF e notas) Diferente: outra forma (DF e notas ajustados) Muito diferente: outra forma (sem ajustes)
Evidenciação	O valor da perda (reversão de perda) com desvalorizações: Idêntico a identificação; Os eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da desvalorização: idêntico a mensuração; A relação dos itens que compõem a unidade geradora de caixa e uma descrição das razões que justifiquem a maneira como foi identificada a unidade geradora de caixa: idêntico a mensuração; A base usada para determinar esse valor: idêntico a mensuração.

Fonte: Adaptado das Normas CPC 01 e IAS 36.

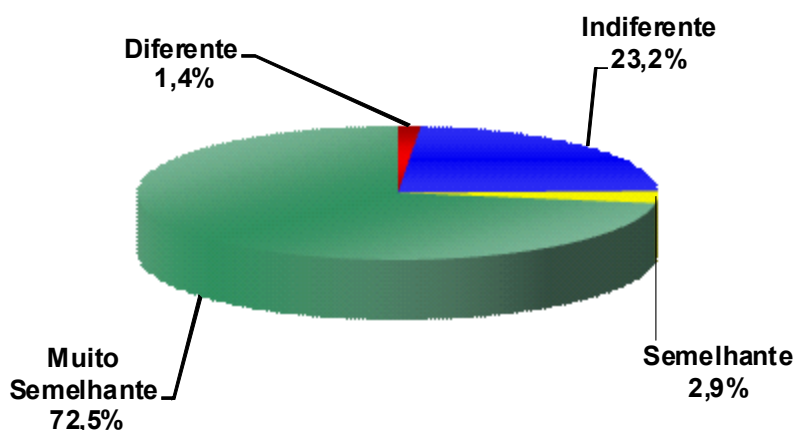
3.2 Identificação do Impairment

Como visto anteriormente (seção 3.1.5), a identificação incorre quando “há alguma indicação de que seus ativos ou conjunto de ativos porventura perderam representatividade econômica, considerada relevante. Se houver indicação, a entidade deve efetuar avaliação e reconhecer contabilmente a eventual desvalorização dos ativos” (CPC 01).

Da amostra de 69 empresas, foi constatado que 52 empresas estão entre semelhante e muito semelhante, correspondendo a 75,4% do total como mostra o Gráfico 1.

Desta forma, é possível dizer que o nível de atendimento a exigência ao requisito identificação das normas CPC 01 e IAS 36 convergem entre si.

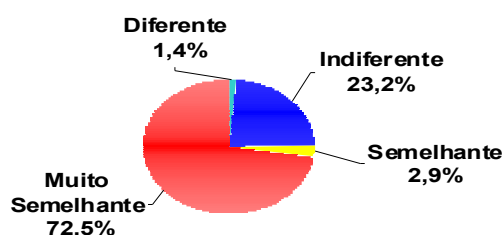
Gráfico 1 - Perda Representatividade Econômica



Fonte: Dados da Pesquisa

A identificação do *Impairment*, segundo a norma, está condicionada pelos seguintes fatores externos e internos. Os fatores externos são: diminuição do valor de mercado; mudanças no ambiente tecnológico, de mercado, econômico e legal; mudanças nas taxas de juros do mercado; e o valor contábil do patrimônio líquido da entidade se tornou maior do que o valor de suas ações no mercado. Os fatores internos refletem as seguintes situações: obsolescência e dano físico; mudanças nos ativos; e gastos extraordinários que modifiquem os ativos.

Gráfico 2 - Fontes Externas e Internas



Fonte: Dados da Pesquisa

Quanto aos fatores, tanto internos quanto externos, por serem condicionantes da identificação do *Impairment*, o resultado se repete, ou seja, das empresas analisadas, 75,4% da amostra estão entre semelhante e muito semelhante. Isto demonstra que, no item identificação, as normas convergem tanto no caráter normativo como na observação do item nos demonstrativos financeiros, política e notas explicativas.

3.3 Mensuração do *Impairment*

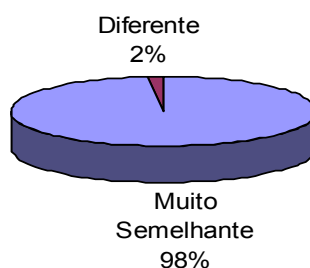
No que concerne à mensuração do *Impairment*, vários são os requisitos adotados pela norma contábil, CPC 01 e IAS 36, entretanto, foram escolhidos dois que satisfazem a pesquisa – valor recuperável da unidade geradora de caixa e valor em uso de ativos.

Valor recuperável de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso (CPC 01).

Quanto ao valor recuperável da unidade geradora de caixa, a maior parcela gira em torno de semelhante e muito semelhante, perfazendo em conjunto 98%. Isto indica uma convergência

na maioria das empresas no que se refere a este item, como mostra o gráfico 3 a seguir:

Gráfico 3 - Unidade Geradora de Caixa



Fonte: Dados da Pesquisa

Assim como a identificação, a mensuração do *Impairment* está explícita nas notas explicativas, mesmo que não se identifique o *impairment* nos demonstrativos contábeis, na escala estudada eles estão em sua maioria na zona de semelhança, isso torna os itens de mensuração das normas (CPC 01 e IAS 36) convergentes.

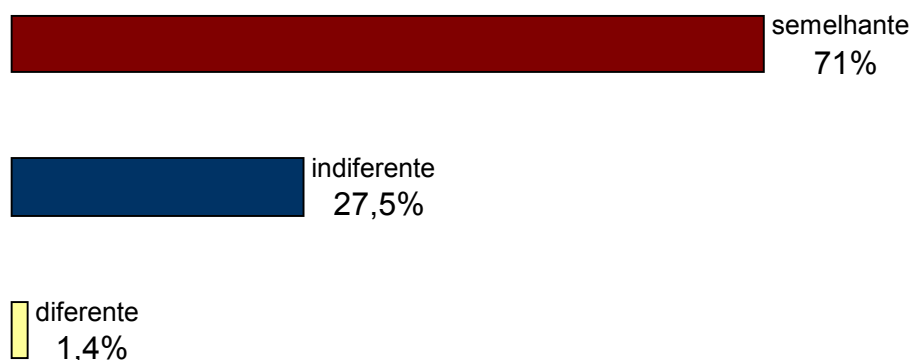
3.4 Reconhecimento do *Impairment*

Com relação ao Reconhecimento do *Impairment*, a IAS 36 não possui nos itens o reconhecimento de uma provisão para perda. Realizando-se o teste de *impairment*, identificando-se a redução, deve-se reconhecer a perda diretamente no ativo, sem a necessidade de provisionar a perda. Já a norma do CPC reconhece o *impairment* através de uma provisão de perda.

Inicialmente, houve a preocupação que esta diferença seria um empecilho para a questão do reconhecimento e toda a análise estaria na zona das diferenças, muito diferente e diferente, no entanto, com o decorrer das análises notou-se uma semelhança quanto ao reconhecimento. A perda identificada foi contabilizada diretamente no ativo.

A maior parte da constituição da provisão, 71%, assemelha-se. O restante, indiferença e diferença, conjugados detém 28,9%, como mostra o Gráfico 4 a seguir:

Gráfico 4 - Contituição de Provisão de Perda

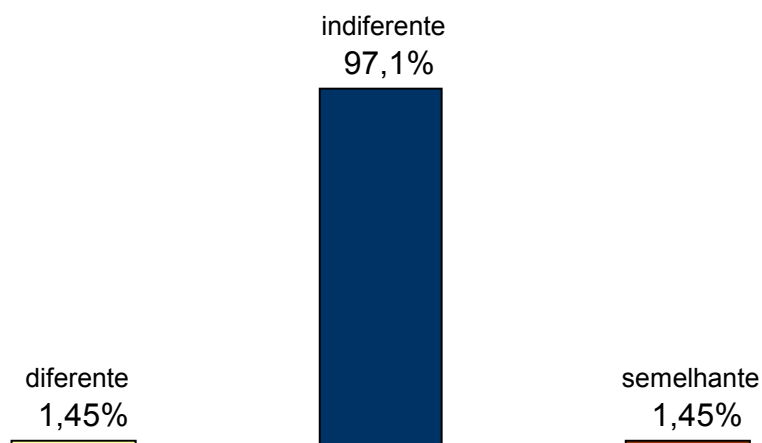


Fonte: Dados da Pesquisa

Na norma internacional e brasileira pode suceder a reversão do *impairment*, e isto acontece pela avaliação da entidade na data de encerramento do período social, com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada, em caso positivo, a provisão constituída deve ser revertida total ou parcialmente a crédito do resultado do período, desde que anteriormente a ele debitada; nos casos em que tenha sido debitada a reserva de reavaliação, esta deverá ser recomposta.

O Gráfico 5 foi construído levando-se em consideração a reversão do *impairment* em sua totalidade. Então, em 97,1% das empresas não foi percebido a reversão. Como se sabe, o *impairment* revertido dá-se diretamente na conta do bem, entretanto, isto não invalida a convergência. A semelhança é pouco significativa na reversão do *impairment*, incorrendo em 1,45% das empresas.

Gráfico 5 - Reversão da Provisão de Perda



Fonte: Dados da Pesquisa

3.5 Divulgação do *Impairment*

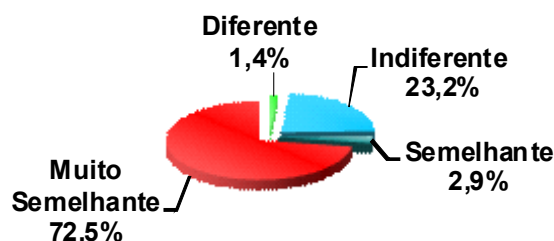
Com relação à Divulgação, o item 17 da norma do CPC informa que a entidade deve divulgar as informações previstas, assim resumidas:

- a) O valor da perda (reversão de perda) com desvalorizações reconhecidas no período, e eventuais reflexos em reservas de reavaliações;
- b) A relação dos itens que compõem a unidade geradora de caixa e uma descrição das razões que justifiquem a maneira como foi identificada a unidade geradora de caixa;
- c) A base usada para determinar esse valor e, se o valor recuperável é o valor do ativo em uso, a taxa de desconto usada nessa estimativa, se o valor recuperável é o valor líquido de venda.

Com relação à perda com desvalorização, como mostra o Gráfico 6, 72,5% das empresas divulgam de forma satisfatória nos seus demonstrativos, notas e políticas.

A indiferença teve uma significância de 23,2%. O que acarretou isto foi o fato de algumas empresas colocarem o *impairment* apenas no Demonstrativo de Fluxo de Caixa, não explicando os cálculos utilizados em notas e de algumas delas misturarem os *impairment* dos ativos imobilizados com os intangíveis.

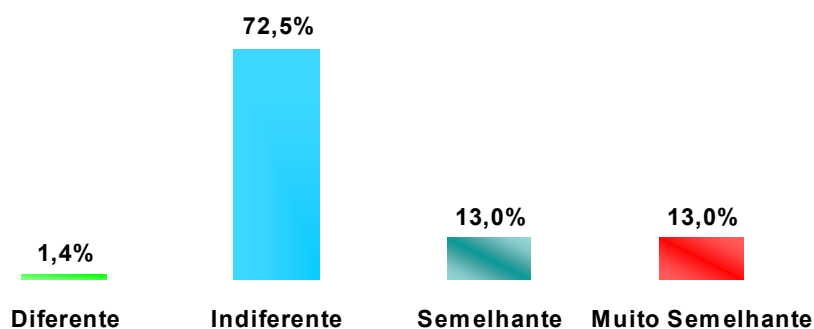
Gráfico 6 - Valor de Perda com Desvalorização



Fonte: Dados da Pesquisa

No que concerne aos eventos e circunstâncias que deram origem ao *impairment*, há uma predominância na indiferença de 72,5%. Só 26% das empresas observadas informam nos demonstrativos financeiros, políticas contábeis e notas explicativas, quais os eventos e circunstâncias que geraram a redução de valores de ativos.

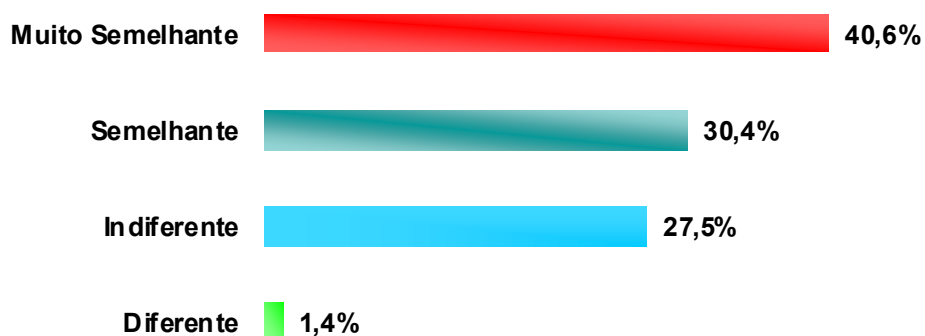
Gráfico 7 - Os Eventos e Circunstâncias



Fonte: Dados da Pesquisa

Quanto à base usada e taxa de desconto, a maior parte das empresas, 71%, semelhante e muito semelhante, evidencia as taxas e bases que foram utilizadas no *impairment* dos ativos, convergindo, assim, a norma do CPC 01 com a IAS 36. 27,5% (indiferença) das empresas não informam claramente as bases e taxas utilizadas para redução do valor de ativo.

Gráfico 8 - A Base Usada e Taxa de Desconto



Fonte: Dados da Pesquisa

As normas contábeis do CPC 01 e IAS 36, no que diz respeito à evidenciação, convergem entre si.

Alguns itens dos requisitos escolhidos – identificação, mensuração, reconhecimento e evidenciação – estão na zona da indiferença, mas isto não invalida a harmonização informal e a convergência contábil.

4 Conclusão

A investigação em tela revelou que os resultados obtidos, em sua maioria, demonstraram estarem no entorno indiferente, semelhante e muito semelhante, assim constatou-se a presença constante de uma viável harmonização e convergência entre as normas estudadas, atendendo em níveis satisfatórios os requisitos normativos contábeis, sendo possível a obtenção de resultados bem aproximados nos demonstrativos financeiros, em relação ao instituto do impairment, já que as normas do CPC são embasadas nas IAS 36 do IASB.

As similitudes oportunizaram as semelhanças. Deve-se enfatizar que os dados empíricos obtidos na análise descritiva determinaram que quanto a identificação 72% convergem, logo estão assemelhadas entre si. Os fatores internos e externos, também são muito semelhantes, pois são conseqüências diretas da identificação e emergiram, também com 72%. Com 97,1%, o valor recuperável da unidade geradora do caixa obteve a margem de muito semelhante na pesquisa realizada. Quanto as constituições de provisões a convergência encontrada foi de 71%, entre as ditas empresas. A reversão do impairment está na zona de indiferença, em virtude de que em 98% das empresas analisadas não foi percebido a reversão do valor do impairment. 72,5%, divulgam adequadamente as perdas com desvalorização, sendo assim bastante semelhantes, enquanto que em relação aos eventos e demais circunstâncias, predominam a indiferença com 72,5%. Foi detectada uma base de semelhante e de muito semelhante no concernente a taxa de desconto das empresas estudadas, no patamar de 71%.

Pode-se concluir que, tomando por base os dados analisados, estes revelam que a norma do CPC e a do IASB, quanto aos itens dispostos na norma, convergem-se entre si, até porque a IAS 36 é a norma base para construção do CPC 01.

Com referência a avaliação do formulário, percebe-se que os itens escolhidos e a análise destes itens nos demonstrativos das 69 empresas listadas na Bolsa de Londres, não divergem de forma significativa, sendo, assim, os itens normativos da IAS 36 e do CPC 01 são convergentes, dentro das delimitações projetadas nesta investigação.

5 Referências

ANDRADE FILHO, Edimar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na lei societária: lei nº 11.638 de 28-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades anônimas. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm> Acesso em: 2007.

BRASIL. **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. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm> Acesso em: 2008.

BOLSA DE VALORES DE LONDRES (London Stock Exchange). <http://www.orderannualreports.com/?cp_code=P241>. Acesso em: mar 2008.

- CARVALHO, L. Nelson; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes. **Contabilidade internacional: aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas, 2006.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. <<http://www.cvm.gov.br>> Acesso em: 2007 e 2008.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento n. 1: redução no valor recuperável de ativos (Impairment)**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/audiencia2.htm>>. Acesso em 08 fev. 2007.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. <<http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 2007.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 2007.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução do CFC nº 1055 de 7 de outubro de 2005**. Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC), e dá outras providências. <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 2007.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Statement of financial accounting standards n. 144: accounting for the impairment or disposal of long-lived assets. Disponível em: <<http://www.fasb.org/st>>. Acesso em: 01 fev. 2007.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARDS. <<http://www.iasb.org/Home.htm>> Acesso em: 2007.
- IBRACON. **Normas internacionais de contabilidade**. CFC/IBRACON. São Paulo, 2002.
- IUDÍCIBUS, SERGIO de et al. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- _____. **Manual das sociedades por ações: suplemento**. São Paulo: Atlas, 2008.
- LEITE, Carlos Eduardo Barros. **A evolução das ciências contábeis no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.
- MARTINS, Éric A.; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Eliseu. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. RIC/UFPE - **Revista de Informação Contábil**. v. 1, n. 1 p. 7-30, set/2007.
- MEETING, David T.; LUECKE Randal W. Asset impairment and disposal. **Journal of Accountancy**, New York, mar. 2002. n. 3, v. 193, p. 49-60.
- _____; MACHADO, Nilson Perinazzo; SCHMIDT, Paulo. **Teste de impairment para ativos de longa duração**: tratamento contábil de acordo com o SFAS n. 144; 2003. Google Acadêmico, Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/necon>> Acesso em: 03 fev. 2006.
- _____; Fernandes, Luciane Alves. **Teoria da contabilidade: introdutória, intermediária e avançada**. São Paulo: Atlas, 2007.
- SEC. <<http://www.sec.gov>> Acesso em: 28 mai de 2008.
- SILVA et al. Congresso de controladoria e contabilidade da USP, São Paulo, Jul. 2006. Disponível em: <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006_an_resumo.asp?cod_trabalho=594>. Acesso em: set 2007.
- STICKNEY, Clyde P.; WELL, Roman L. **Contabilidade financeira**: uma introdução aos conceitos, métodos e usos. São Paulo: Atlas, 2001.