



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA**  
**CAMPUS I - CAMPINA GRANDE**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ATIVO IMOBILIZADO: um estudo a luz do CPC 27 sobre a melhoria na evidenciação dos ativos imobilizados das entidades do setor de bens industriais listadas na BM&FBovespa no período 2006/2013**

**Jéssica Farias Ramos**

**Campina Grande - PB**

**2014**

**JÉSSICA FARIAS RAMOS**

**ATIVO IMOBILIZADO: um estudo a luz do CPC 27 sobre a melhoria na evidenciação dos ativos imobilizados das entidades do setor de bens industriais listadas na BM&FBovespa no período 2006/2013**

Trabalho de Conclusão de Curso – TCC apresentado ao Departamento do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientadora:** Profa. MSc Karla Roberta Castro Pinheiro Alves

**Campina Grande - PB**

**2014**

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

R175a Ramos, Jéssica Farias

Ativo imobilizado [manuscrito] : um estudo a luz do CPC 27 sobre a melhoria na evidenciação dos ativos imobilizados das entidades do setor de bens industriais listadas na BM&FBOVESPA no período 2006/2013 / Jessica Farias Ramos. - 2014.

21 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2014.

"Orientação: Profa. Me. Karla Roberta Castro Pinheiro Alves, Departamento de Ciências Contábeis".

1. Ativo imobilizado. 2. Evidenciação. 3. Setor de bens industriais. I. Título.

21. ed. CDD 657

JÉSSICA FARIAS RAMOS

**ATIVO IMOBILIZADO: um estudo a luz do CPC 27 sobre a melhoria na evidenciação dos ativos imobilizados das entidades do setor de bens industriais listadas na BM&FBovespa no período 2006/2013**

Este Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) foi julgado adequado para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sendo aprovado em sua forma final.

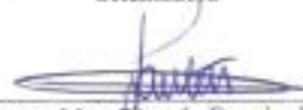


Professor MSC. José Elinilton Cruz de Menezes  
Coordenador do Trabalho de Conclusão de Curso

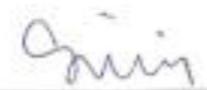
Professores que compuseram a banca:



Professora Msc. Karla Roberta Castro Pinheiro Alves  
Orientadora



Professora Msc. Ricardo Ferreira Dantas  
Membro



Professora Msc. Vânia Vilma Nunes Teixeira  
Membro

Campina Grande – PB, 18 de novembro de 2014

## RESUMO

RAMOS, Jéssica Farias<sup>1</sup>. **ATIVO IMOBILIZADO: um estudo a luz do CPC 27 sobre a melhoria na evidenciação dos ativos imobilizados das entidades do setor de bens industriais listadas na BM&FBovespa no período 2006/2013.**2014. 21f.. Trabalho de Conclusão de Curso – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande – PB, 2014.

A presente pesquisa teve como objetivo verificar como a adoção das normas internacionais contribuiu para a melhoria na evidenciação dos ativos imobilizados nas entidades do setor de bens industriais listadas na BM&FBovespa no período de 2006 a 2013. Buscou-se, através da pesquisa documental e bibliográfica, na análise das notas explicativas, observar seus aspectos e práticas relativos ao ativo imobilizado de forma descritiva. Quanto à abordagem do problema é classificada como quali-quantitativa, pois se apropria de dados quantitativos a fim de comparar as variações dos saldos contábeis presentes nas empresas analisadas nos anos de 2006 a 2013. A amostra da pesquisa, considerada não probabilística por acessibilidade é composta por 30 empresas listadas no site da BM&FBovespa, no setor de bens industriais. Para auxiliar no agrupamento das variáveis foi elaborado pelo autor um *check-list* para verificação dos aspectos explicitados no Pronunciamento Técnico CPC 27 e posteriormente foram tabulados os dados no *Microsoft Office Excel 2010*. Constatou-se que a adoção às normas internacionais aumentou significativamente as informações contidas nas notas explicativas, trazendo informações que antes não eram evidenciadas como: revisão da vida útil e do valor residual, que passou a ser realizada anualmente, método de depreciação, taxas de depreciação aplicadas, teste de recuperabilidade (*Impairment Test*) e a movimentação do ativo imobilizado. Por fim, verificou-se que com relação ao ativo imobilizado, após a adoção das normas internacionais, passou a ser evidenciado em observância a sua essência econômica, considerando a sua capacidade de geração de benefícios futuros à entidade.

**Palavras-chave:** Ativo imobilizado. Evidenciação. Setor de bens industriais.

## 1 INTRODUÇÃO

A constante evolução do mercado acionário e o crescimento econômico exigem da contabilidade informações mais rápidas e dinâmicas que ultrapassa as fronteiras entre países. O que estimulou a busca por uma contabilidade no âmbito internacional, capaz de fornecer informações relevantes, de representação fidedigna, compreensiva, comparável, tempestiva e verificável. Em virtude dessa internacionalização dos mercados, a contabilidade tornou-se a linguagem dos negócios, sendo produzidas com o intuito de aumentar o interesse dos investidores e auxiliar nas tomadas de decisões.

---

<sup>1</sup> Graduanda do curso de Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba. jeh\_gj@hotmail.com.

Embora a função da contabilidade sempre fosse de fornecer informações, ela não atendia a função de forma satisfatória, a partir de então iniciaram-se os esforços para melhorar a informação contábil com a adoção de uma abordagem positiva, onde a preocupação está centrada na melhor informação para os usuários da contabilidade, com predominância no conceito de essência econômica sobre a forma jurídica.

Considerando este contexto, o *International Accounting Standards Board* (IASB) é o órgão responsável por emitir normas internacionais que sejam exequíveis entre empresas e promover a convergência entre os países. No Brasil, só foi possível o início do processo de convergência as normas internacionais através da criação, por meio da Resolução CFC Nº 1.055/05, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), atualmente, órgão responsável no Brasil por aplicar as normas internacionais. O marco, pode assim dizer, ocorreu com as alterações promulgadas pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 na Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, onde todas as empresas de capital aberto foram obrigadas a adotar normas e procedimentos emitidos pelo IASB.

As modificações promovidas pelas normas internacionais impulsionam a uma nova concepção teórica na contabilidade, abandonando os aspectos normativos em detrimento de uma informação contábil justa e verdadeira, com a adoção de uma abordagem positivista. É possível visualizar este progresso nos critérios de reconhecimento, mensuração e evidência do ativo imobilizado das entidades, de acordo com as diretrizes traçadas pelo Pronunciamento Técnico CPC 27 no Brasil, e pela norma internacional IAS 16 – *Property, Plant and Equipment* emitido pelo IASB, que regulamenta os procedimentos contábeis relativos aos ativos imobilizados, onde são substituídas as práticas exclusivamente fiscais no cálculo da depreciação, para a elaboração de uma informação contábil que reflita de fato a essência econômica do ativo, particularmente a sua capacidade de gerar benefícios econômicos à entidade. Este pronunciamento é juntamente aplicado com o CPC 01 (R1) – Redução ao valor recuperável.

Diante do exposto surge a seguinte problemática: **como a adoção das normas internacionais contribuiu para a melhoria na evidência dos ativos imobilizados nas entidades do setor de bens industriais listadas na BM&FBovespa?** Neste sentido, o estudo tem como objetivo geral verificar como a adoção das normas internacionais contribuiu para a melhoria na evidência dos ativos imobilizados nas entidades do setor de bens industriais listadas na BM&FBovespa no período de 2006 a 2013. Para alcançar o objetivo proposto foram traçados os seguintes objetivos específicos: 1) apresentar as modificações implantadas pelas normas internacionais para reconhecimento, mensuração e evidência dos ativos

imobilizados: um estudo a luz do CPC 27; 2) verificar os impactos da adoção ao custo atribuído (*deemedcost*) nos ativos imobilizados das entidades objeto de estudo, 3) demonstrar os reflexos ocasionados por uma depreciação fiscal, depreciação contábil e o teste de recuperabilidade nos ativos imobilizados da entidade e 4) analisar os reflexos das adoções das normas internacionais na evidenciação dos ativos imobilizados das entidades do setor de bens industriais listadas na BM&FBovespa no período de 2006 a 2013.

A relevância da pesquisa reside na importância da adoção das normas internacionais para a melhoria da informação contábil, ressaltando a influência que o ativo imobilizado tem sobre o resultado das empresas no setor industrial. Bem como, investiga se as normas aplicadas estão em consonância com os principais pontos presentes no CPC 27, especificamente.

O trabalho apresenta cinco seções, a primeira composta pela introdução, a segunda apresenta a fundamentação teórica com uma abordagem geral sobre os ativos imobilizados e os fatores que o influenciam ao longo de sua vida útil. Na terceira, os procedimentos metodológicos, onde são caracterizadas a pesquisa e a população selecionada. Na quarta, são expostos as análises da pesquisa e os resultados obtidos. Na quinta, as considerações finais.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 ATIVO IMOBILIZADO**

O Ativo imobilizado de uma empresa é essencial para seu funcionamento, caracterizado por sua tangibilidade, está diretamente relacionado às atividades operacionais das empresas, daí a importância de ter um acompanhamento em suas mutações com a finalidade de obtenção de uma representação fidedigna em todos os seus aspectos (NETO, 2012).

De acordo com o artigo 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76, o ativo imobilizado é classificado como: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no CPC 27 (2009), no item 6, define ativo imobilizado como um item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento

de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período.

Sendo assim pode-se entender que os ativos imobilizados são classificados como tal em função da sua capacidade de gerar benefícios econômicos para a entidade.

De acordo com o pronunciamento técnico CPC 27 (2009), um item deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se satisfizer os seguintes condições: (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente. Ao estabelecer esses critérios, é possível limitar o reconhecimento dos ativos a esses dois fatores que atuam como base para qualquer tomada de decisão da entidade no ato de reconhecimento de um item que venha a compor seu patrimônio. Inicialmente, o ativo imobilizado deve ser reconhecido pelo valor de aquisição, acrescido de quaisquer custos que tenham sido necessários para colocar o ativo em condições de uso.

Após o reconhecimento inicial, os ativos imobilizados podem ser mensurados pelo método de custo ou pelo método de reavaliação. Este último não sendo admitido pela legislação brasileira, por meio da Lei nº 11.638/07. Apenas no ano de 2010, com a adoção inicial às normas internacionais, o CPC emitiu a Interpretação Técnica – ICPC 10, que trata sobre a opção da entidade atribuir o valor justo aos bens na data de transição. Tem por objetivo substituir o valor contábil do bem em ou após 1º de janeiro de 2009, não sendo permitida a revisão posterior da opção. Para as entidades que anteriormente tenha seu valor justo reavaliado, poderão considerá-lo como custo atribuído (*deemed cost*). Em suma, é considerada uma forma de “reavaliação”, em razão do seu valor residual, de acordo com a sua capacidade de gerar benefícios econômicos à entidade.

Ainda em consonância com o CPC 27(2009), fica estabelecido que o item do ativo imobilizado esteja representado no balanço patrimonial pelo seu custo estabelecido menos qualquer depreciação ou perda por valor recuperável acumuladas ao longo de sua vida útil, este último é reconhecido em observância ao CPC 01(R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. O objetivo é que os ativos imobilizados evidenciados pelas entidades possam de fato refletir a essência econômica dos bens e direitos.

Em todas as empresas, dependendo do tipo de imobilizado a ser adquirido são envolvidos custos que vão desde o transporte à instalação, portanto aplicação dessas normas é necessária para obtenção de demonstrações contábeis cada vez mais concisas e fidedignas que evidenciem a real situação da empresa.

## 2.2 DEPRECIÇÃO

Ao pensar na definição de depreciação Hendriksen e Van Breda (2012, p. 324) afirmam que:

A depreciação contábil é a alocação racional e sistemática do custo original de um ativo (menos o valor residual, se houver) ao longo da vida útil esperada do ativo. O processo envolve apenas uma atividade de alocação, de modo que a despesa periódica de depreciação carece de qualquer interpretação semântica.

De acordo com o CPC 27 (2009), no item 6, a “depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil”. Assim, como fator determinante para a depreciação, o CPC 27 define a vida útil como: a) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Nesta perspectiva, a depreciação consiste no consumo dos benefícios econômicos dos ativos imobilizados durante a sua vida útil estimada para cada item, podendo sofrer alterações em decorrência do desgaste natural ocasionado pelo uso, obsolescência em decorrência de inovações tecnológicas. Consequentemente o bem perderá tanto seu valor econômico, quanto sua capacidade de gerar benefícios econômicos para a empresa (CPC, 2009).

A estimativa da vida útil pode se basear na experiência da entidade com ativos semelhantes. Isto porque, a escolha do método de depreciação deve ser o que melhor represente a utilização do ativo imobilizado nas atividades operacionais, e dos benefícios econômicos que se espera durante sua vida útil estimada. Dentre os vários métodos de depreciação, os mais utilizados são: a) Método das quotas constantes; b) Método das somas dos dígitos dos anos; c) Método de unidades produzidas; d) Método das horas de trabalho (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010).

É importante ressaltar que a vida útil, o valor residual e método de depreciação aplicados devem ser revisados periodicamente, o recomendado é que seja ao final de cada exercício, ou quando há evidências de alteração no padrão de consumo previsto, como situações em que o ativo se encontre em estado de deterioração avançada. A depreciação só deixa de ser reconhecida quando for reconhecida a baixa no imobilizado ou for posto à venda pelo seu valor residual (CPC, 2009).

## 2.2.1 DEPRECIACÃO FISCAL

A legislação fiscal aplicável à depreciação dos bens do ativo imobilizado está contida nos arts. nº 305 a 323 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda, que é aplicada até os dias atuais em atendimento as exigibilidades do fisco, por proporcionar uma certa comodidade para a devida apuração de impostos. A legislação se baseia em vidas úteis econômicas médias em função do prazo esperado de utilização do bem, para determinação das taxas de depreciação, porém é admissível pelo fisco a adoção de taxas diferentes, desde que seja apresentado um Laudo Técnico emitido por órgão competente e os respectivos registros contábeis auxiliares, para efeito de fiscalização (art. 310, RIR/99).

Para as entidades industriais existe outro tipo de depreciação, a acelerada incentivada que serve de estímulo à modernização das instalações e equipamentos, que atua a título de benefício fiscal, onde a quota de depreciação pertinente estará deduzida do lucro líquido, com sua devida escrituração no livro de apuração do lucro real (LALUR). Podem ser adotados acréscimos à taxa de depreciação, em função do número de horas diárias de operação dos itens, desde que comprovado por Laudo Pericial (Arts. 312 e 313, RIR/99).

Periodicamente, a Receita Federal do Brasil publica os prazos de vida útil admissível para cada espécie de bem, em condições normais de uso, conforme tabela 1.

**Tabela 1 - Taxas de depreciação, fixadas pela Instrução normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (IN SRF nº 72/1984)**

Bens	Taxa de depreciação	Prazo
Veículos de passageiros	20% ao ano	5 anos
Edificações	4% ao ano	25 anos
Motociclos	25% ao ano	4 anos
Computadores e periféricos	20% ao ano	5 anos

Fonte: Receita Federal, 2014 (Adaptado)

A adoção unicamente dessa tabela para fins de depreciação refletida por uma contabilidade normativista, deixa a desejar no sentido qualitativo da informação. Pois nem sempre reflete a realidade econômica do ativo, tendo em vista os fatores que impulsionam a maior depreciação do bem, como por exemplo, as inovações tecnológicas que surgem constantemente fazendo com que o bem perca seu valor econômico. Assim como existem bens que ganham valor ao longo do tempo e que precisam ser devidamente registrados, como é o caso dos terrenos e imóveis.

## **2.2.2 DEPRECIÇÃO CONTÁBIL**

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/07 houveram alguns pontos a serem observados no que diz respeito à depreciação no seu aspecto contábil. De acordo com os textos legais, a depreciação deve ter como base o tempo de vida útil que a empresa espera utilizar dos benefícios econômicos de tal ativo, bem como a aplicação de taxas pré-fixadas.

Diferentemente da Legislação Fiscal, a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76) estabelece que a taxa de depreciação seja aplicada sobre bases confiáveis que possam fornecer informações cada vez mais precisas, sejam realizadas as revisões periódicas da vida útil, e que ao final de cada período sejam apresentadas as demonstrações contábeis informações mais justas e que reflitam a realidade econômica do bem.

Neste sentido, Iudícibus (2010, p. 98) é enfático ao afirmar que “é necessário que os eventos sejam contabilizados e as informações sejam apresentadas de acordo com sua substância e realidade econômica, e não meramente com sua forma legal”. Portanto, para a contabilização da depreciação, no ponto de vista contábil não se deve aceitar e simplesmente aplicar as taxas determinadas pelo fisco, deve-se analisar criteriosamente os bens que formam o seu imobilizado fazendo estimativas tanto de sua vida útil como do seu valor residual, além avaliar se o bem está em condições normais de uso e gerar benefícios econômicos.

É necessário que a entidade estabeleça um controle mais rígido em relação às duas práticas de depreciação, ajustando os valores de forma correta, tendo em vista que podem ocorrer divergências entre os saldos dos ativos imobilizados.

## **2.3 TESTE DE RECUPERABILIDADE**

O teste de recuperabilidade surge como mais uma ferramenta de avaliação de ativos, suas normas e procedimentos estão contidos no CPC 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, sendo aplicado em conjunto com o CPC 27, definindo os procedimentos que visam assegurar que os seus ativos não estejam contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda, refletindo de fato a essência econômica do ativo e a sua capacidade de gerar benefícios econômicos para entidade (CPC 01 (R1), 2010).

Esse teste é aplicável a todas as classes de ativos, sem nenhuma exceção, porém vinha sendo esquecida por parte das empresas até o surgimento das novas regras contábeis que

reiteram essa necessidade de avaliação como menciona o item II do §3º art. 183, introduzido por meio da Lei nº 11.941/09, que, em conjunto, estabelecem o seguinte: a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores, registrados no imobilizado e intangível, a fim de que sejam: II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

Com o processo de convergência a reavaliação de ativos não é mais permitida pela legislação brasileira, com o objetivo de uma representação fidedigna dos reais valores de retorno econômico que cada ativo agrega ao patrimônio da entidade. Em sua essência, o teste de recuperabilidade é usado somente para diminuir o valor do ativo e não para aumentá-lo, como acontecia na reavaliação, o que impossibilita a manipulação das demonstrações contábeis.

Periodicamente é necessária a revisão dos indicadores de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, sejam externos ou internos, se o valor recuperável se mostrar inferior ao valor contábil deve ser reconhecida uma perda, que será contabilizada diretamente no resultado. Consequentemente, com a aplicação do teste há também a revisão da vida útil e o seu valor residual que devem ser ajustados proporcionalmente, por um especialista que se baseie em fatos concretos e apresentem relatórios que comprovem o atendimento às práticas contábeis (CPC 01 (R1), 2010).

### **3 METODOLOGIA**

Com base nos objetivos definidos para este estudo, pode-se classificá-lo como descritivo, pois tem como principal característica observar e estabelecer relações entre variáveis de uma determinada população em estudo (GIL, 2010). Para alcançar tais objetivos foram analisados de maneira sistemática os relatórios financeiros: especificamente os balanços patrimoniais e as notas explicativas das empresas brasileiras do setor de bens industriais listadas no sítio da BM&FBovespa nos anos de 2006 a 2013.

Quanto ao procedimento, trata-se de uma pesquisa documental e bibliográfica, a qual é elaborada a partir de documentos de secundários, que ainda não foram analisados tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas, etc. (GIL, 2010). Já a pesquisa bibliográfica foi feita por meio de livros, periódicos, artigos, normas, entre outras publicações relacionadas ao ativo imobilizado, fatores que influenciam diretamente no seu reconhecimento, mensuração e evidenciação, bem como a legislação vigente.

A pretendida pesquisa tem caráter quali-quantitativo, pois além do estudo bibliográfico proceder-se-á a coleta e interpretação dos dados secundários necessários, com posterior análise, a comparação de dados quantitativos foi possível por meio de elaboração de tabelas confeccionadas no *Microsoft Office Excel 2010*, para mensurar os impactos causados pelas normas internacionais nas demonstrações contábeis.

### 3.1 POPULAÇÃO E PROCEDIMENTOS DE COLETA

Para a presente pesquisa a escolha da população foi intencional, pelo fato de que o setor industrial abrange uma maior concentração de investimentos nos ativos imobilizados, por ser essencial à manutenção de suas atividades operacionais e proporcionar um melhor entendimento sobre as características a serem observadas. A população é composta por 34 empresas listadas no setor industrial sítio da BM&FBovespa.

Após analisar os relatórios financeiros, balanços patrimoniais e notas explicativas, das empresas objeto de estudo, no período de 2006 à 2013, foram eliminadas da amostra da pesquisa quatro empresas, sendo elas: Cobrasma S.A. e NordonIndústria Metalúrgica S.A. por encontrarem-se com as atividades paralisadas; a Autometal S.A. e Mills Estruturas e Serviços de Engenharia S.A. por não oferecer as informações necessárias à pesquisa, tais como: demonstrações contábeis referentes ao período abrangido pela pesquisa, . Desta forma, a amostra da pesquisa foi de 30 empresas do setor industrial agrupadas por subsetores correspondentes a sua área de atuação, considerada amostra não probabilística por acessibilidade, conforme tabela 2.

**Tabela 2 – Empresas do setor industrial por segmento**

<b>Segmento</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência %</b>
Material de transporte	12	40
Equipamentos elétricos	1	3,33
Máquinas e equipamentos	11	36,67
Serviços	4	13,33
Comércio	2	6,67
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>100</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Buscando responder ao objetivo geral proposto, a partir do que foi exposto no referencial teórico, foi possível elaborar um *check-list* que contempla os principais pontos a serem observados com a obrigatoriedade da adoção do CPC 27 na elaboração dos relatórios

financeiros, e como a adoção da norma possibilitou uma melhoria das informações na evidenciação sobre ativos imobilizados, conforme quadro 1 a seguir.

**Quadro 1 – Check-list para aplicação da pesquisa**

Quesito	Itens a serem divulgados em conformidade ao CPC 27
1	Qual o critério de mensuração adotado, antes e depois da adoção às normas internacionais?
2	Qual método de depreciação adotado?
3	Menciona a utilização o método de depreciação acelerada incentivada?
4	Quanto às taxas de depreciação, qual critério é aplicado?
5	Indica a alteração de vida útil e taxas de depreciação?
6	O valor residual é evidenciado nas demonstrações financeiras?
7	Pratica a revisão periódica da vida útil e valor residual do ativo?
8	Realiza periodicamente o teste de recuperabilidade ( <i>Impairment Test</i> )?
9	Evidencia as adições, baixas e transferências ocorridas ao longo do exercício?

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Os dados foram digitados e tabulados através do *Microsoft Office Excel 2010*. As análises foram realizadas respeitando a essência de cada variável. Portanto, a apresentação dos resultados será feita com o agrupamento das variáveis.

#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

A pesquisa consistiu em verificar como a adoção das normas internacionais contribuiu para a melhoria na evidenciação dos ativos imobilizados nas entidades do setor de bens industriais através da análise das notas explicativas disponibilizadas no sítio da BM&FBovespa no período de 2006 a 2013. A interpretação dos dados é apresentada em conformidade com os quesitos expostos no quadro 1, que envolvem as práticas e aspectos evidenciados nas empresas objeto de estudo.

Quanto ao critério de mensuração dos ativos imobilizados é possível verificar na tabela 3, os métodos utilizados antes e após as normas internacionais.

**Tabela 3 – Mensuração dos ativos imobilizados**

Mensuração	Antes das normas (2009)	Após as normas (2010)		
		Custo atribuído	Custo de aquisição	Custo reavaliado como custo atribuído
Método de custo	14	10	4	0
Método de reavaliação	16	9	0	7
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>19</b>	<b>4</b>	<b>7</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Constatou-se nas notas explicativas do ano 2009, que 16 das empresas haviam utilizado o método da reavaliação, antes permitido por lei, para mensurar seus ativos imobilizados. E quanto ao método de custo, 14 entidades o consideravam como valor justo.

Dentre as empresas da amostra foi possível verificar que 19 entidades adotaram o custo atribuído (*deemedcost*) como valor justo, em conformidade com o ICPC 10, que possibilitou às empresas reavaliarem seus ativos na data de adoção inicial as normas internacionais.

Apenas 4 empresas da amostra que anteriormente mensuravam seus bens pelo custo de aquisição, mesmo com a possibilidade da adoção ao custo atribuído optaram pela não adoção, pois não foram identificadas variações significativas em relação ao valor contábil registrado. Ainda em consonância com o ICPC 10, se realizada reavaliação anteriormente, enquanto legalmente permitida, e substancialmente representativa ainda do valor justo, podem ser admitidos tais valores como custo atribuído. Das empresas que tinham seu custo reavaliado anteriormente a adoção das IFRS,<sup>7</sup> optaram por adotar o custo reavaliado como custo atribuído.

Na tabela 4 é possível observar que as entidades analisadas rerepresentaram as demonstrações contábeis, particularmente os ativos imobilizados, devido ao ajuste do custo atribuído para 1º de janeiro de 2009. Após esta prática, é possível observar o aumento da representatividade dos ativos imobilizados totais (AIT) em relação ao ativo total (AT) das empresas em estudo.

**Tabela 4 – Impactos da adoção ao custo atribuído nos ativos imobilizados**

EMPRESA	31/12/2008			1º/01/2009		
	AIT (R\$ milhões)	AT (R\$ milhões)	%	AIT (R\$ milhões)	AT (R\$ milhões)	%
ACO ALTONA	64.391,00	179.808,00	35,81	156.217,00	271.634,00	57,51
BARDELLA	94.394,00	678.161,00	13,92	332.295,00	829.381,00	40,07
CSU CARDSYST	49.343,00	304.527,00	16,20	49.343,00	295.100,00	16,72
D H B	63.817,00	198.769,00	32,11	84.752,00	215.437	39,34
FORJA TAURUS	159.500,00	813.015,00	19,62	220.735,00	859.412,00	25,68

FRAS-LE	151.362,00	463.955,00	32,62	244.303,00	558.909,00	43,71
INEPAR	205.065,00	2.278.336,00	9,00	356.968,00	2.467.526,00	14,47
IOCHP - MAXION	379.330,00	1.133.879,00	33,45	701.670,00	1.464.961,00	47,90
KEPLER WEBER	106.414,00	417.310,00	25,50	195.026,00	519.394,00	37,55
METAL LEVE	514.276,00	1.633.061,00	31,49	788.361,00	1.897.398,00	41,55
METISA	36.073.194,00	160.931.966,00	22,42	87.446.062,00	213.266.220,00	41,00
RANDON PART	726.574,00	2.215.764,00	32,79	999.270,00	2.486.920,00	40,18
RECRUSUL	21.022,00	54.281,00	38,73	31.842,00	77.168,00	41,26
RIOSULENSE	66.134,00	123.162,00	53,70	125.569,00	194.573,00	64,54
SCHULZ	193.170,00	457.706,00	42,20	313.838,00	645.063,00	48,65
WEG	1.047.333,00	5.772.774,00	18,14	2.252.034,00	6.977.475,00	32,28
WETZEL S/A	75.967,00	145.739,00	52,13	79.666,00	145.739,00	54,66
WLM IND COM	173.763,00	426.933,00	40,70	211.805,00	491.022,00	43,14

**Fonte:** Dados da pesquisa.

É possível visualizar na tabela a representatividade a classe dos ativos imobilizados, que houve um aumento significativo nos saldos patrimoniais dos ativos após a adoção ao custo atribuído. Portanto, a adoção ao custo atribuído impactou de forma positiva nos ativos imobilizados das empresas analisadas, assim pode-se inferir que o valor contábil desses bens estavam representados inferiormente ao seu valor justo na data de transição para as IFRS. Para fins de análise foi suprimida a empresa DTCOM-DIRECT, pois não foi possível identificar a variação dos saldos patrimoniais. Dentre elas, a empresa BARDELLA se destaca por ter reconhecido o maior aumento da representatividade no ativo imobilizado total (26,15%), e a empresa CSU CARDSYST que obteve o menor aumento da representatividade (0,52%).

A seguir, na tabela 5 são expostas a quantidade de empresas que atenderam aos critérios baseados no *check-list*.

**Tabela 5 – Quantidade de empresas que atenderam aos itens**

ITEM	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Método de depreciação (Linear)	30	30	30	30	30	30	30	30
Depreciação acelerada	1	3	4	4	4	3	2	2
Depreciação fiscal	27	26	26	24	6	6	6	6
Depreciação contábil	3	4	4	6	24	24	24	24
Alteração de vida útil	0	2	0	5	17	0	0	0
Evidenciação do valor residual	5	4	7	9	29	29	29	29
Revisão de vida útil	0	2	1	7	29	29	29	29
Teste de recuperabilidade	0	4	21	27	30	30	30	30
Movimentação do imobilizado	8	12	17	19	26	27	28	28

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Com relação aos métodos de depreciação adotados no período de abrangência da pesquisa foi constatado que 100% das entidades adotam o método linear, resultando numa despesa constante durante a vida útil do ativo, por julgarem o método mais adequado e que melhor reflete o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados do ativo. É estabelecido que seja realizada revisão anual do método de depreciação pelo menos ao final de cada exercício, ou se houver evidência que algum bem esteja sendo usado de forma a alterar significativamente seu padrão de consumo (CPC, 2009). Verificou-se que das entidades que adotam a depreciação linear, 6 delas mencionaram a utilização do método de depreciação acelerada incentivada.

No que se refere às taxas de depreciação aplicadas, é possível verificar que até o ano de 2009, 24 das empresas analisadas aplicavam as taxas fiscais, emitidas pela Receita Federal, já no ano de 2010 apenas 6 continuaram a utilizá-las. Este cenário muda a partir de 2010, quando 24 entidades passam a adotar a depreciação contábil para os ativos imobilizados. Na maioria das empresas analisadas é notório que elas têm atendido às normas internacionais, estabelecendo novos prazos de vida útil e conseqüentemente novas taxas de depreciação, distintas das estabelecidas pela Receita Federal, utilizando-se da capacidade de julgamento para produzir informações para fins gerenciais e refletindo a capacidade de geração de benefícios econômicos dos bens.

Quanto ao quesito que se refere a alteração da vida útil, 17 empresas da amostra alteraram a vida útil no ano de 2010. Conseqüentemente suas taxas de depreciação também foram alteradas, visto que a estimativa da vida útil está diretamente relacionada com a determinação das taxas de depreciação aplicadas.

Em relação a evidenciação do valor residual, 9 das empresas anteriormente as IFRS, já apresentavam em seus quadros suplementares os montantes de valor residual. Com a adoção ao CPC 27, 29 entidades passaram a evidenciar informações sobre o valor residual para os ativos imobilizados, tornando-se mais frequente devido a necessidade de sua determinação para o cálculo do valor depreciável, passando a ser revisado pelo menos ao final de cada exercício (CPC, 2009).

De acordo com o CPC 27 (2009), o valor residual e a vida útil do ativo deverão ser revisados pelo menos ao final de cada exercício, com a finalidade de verificar se as estimativas diferem das anteriores. Ao se comparar esse aspecto é possível observar que 29 empresas da amostra passou a realizar a revisão a partir de 2010, anteriormente apenas 7 empresas já realizavam.

Quanto ao teste de recuperabilidade de ativos, percebe-se que este passou a ser evidenciado com mais ênfase a partir de 2008. Nos períodos de exigência do CPC 01 (R1) – Teste de recuperabilidade de ativos, todas as entidades da amostra evidenciam nas notas explicativas tal informação.

A divulgação dos saldos referentes à movimentação do ativo imobilizado da entidade – adições, baixas, transferências – também foi comparada no objeto de pesquisa. Constatou-se que no período de 2009 a 2010, houve um aumento significativo de empresas que passaram a divulgar a movimentação dos saldos em conformidade com as normas internacionais. Considerando como referência o ano de 2010, pode-se observar que 26 empresas da amostra passaram a divulgar esses saldos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A crescente exigência por informações padronizadas desafia a contabilidade na busca por padrões internacionais que possibilitem comparabilidade, produzidas com a finalidade de fomentar o mercado acionário. Neste contexto, esta pesquisa objetivou verificar como a adoção das normas internacionais contribuiu para a melhoria na evidenciação dos ativos imobilizados nas entidades do setor de bens industriais listadas na BM&FBovespa no período de 2006 a 2013.

Para fins de análise, foram extraídos dados qualitativos e quantitativos, que descrevem como as normas internacionais, especificamente no CPC 27, influenciaram no tratamento contábil antes adotado para os ativos imobilizados. Na tentativa de identificar as práticas e alterações constantes nas notas explicativas, foi possível elaborar um *check-list* observando as práticas a serem adotadas de acordo com o CPC 27.

Visando atender aos objetivos específicos, constatou-se que, com relação ao método de custo adotado pelas empresas antes e após a adoção das normas internacionais 19 reconheceram o ativo imobilizado pelo custo atribuído. Consequentemente, nessas empresas que optaram por “reavaliar” seus ativos houve um aumento significativo dos benefícios econômicos e na representatividade evidenciados nas demonstrações contábeis.

Na data de transição as empresas poderiam mensurar seus ativos a valor justo, passaram a revisar a vida útil, método de depreciação, o valor residual, onde a depreciação deixa de ser reconhecida em função da apuração de impostos e passa a ter um caráter informativo, como consequência a contabilidade passa a ser produzida com uma abordagem

positivista, que tende a ser utilizada como instrumento de gestão e tomada de decisão. Com isso verificou-se que diversas empresas estavam com seus valores residuais defasados, o que impossibilitava a mensuração correta e reduzia a expectativa de geração de benefícios econômicos futuros dos bens.

Com relação às taxas de depreciação aplicadas, é notório que com a adoção às normas internacionais, deixa o aspecto regulatório e toma um aspecto informativo, que reflete a capacidade de gerar benefícios econômicos dos bens. Muito embora poucas empresas ainda considerarem as taxas emitidas pela Receita Federal como base nas suas demonstrações financeiras.

O teste de recuperabilidade passou a ser obrigatório, para todas as empresas, a fim de constituir provisão para possíveis perdas. Todas as empresas passaram a realizar o teste anualmente, em conformidade com o CPC 01 (R1), o que veio agregar informações as notas explicativas. Vale salientar que a entidade proporciona aos usuários uma melhor visibilidade do ativo imobilizado e sua capacidade de geração de riqueza.

No que diz respeito às informações da movimentação do ativo imobilizado, as empresas tem buscado a atender as exigências normativas expressas no CPC 27, contribuindo ainda mais no ponto de vista qualitativo das notas explicativas.

Em função dos resultados alcançados, concluiu-se que a pesquisa atendeu aos seus objetivos propostos, correlacionando os principais pontos a serem considerados no tratamento contábil dado aos ativos imobilizados, introduzidos pelo CPC 27, com as informações constantes nas notas explicativas e quadros suplementares, melhorando a evidenciação dos ativos imobilizados. Ao comparar os relatórios foi possível observar que as empresas passaram a adotar as normas internacionais a partir da obrigatoriedade, no ano de 2010, aumentando qualitativamente o grau informacional às demonstrações contábeis. No que diz respeito aos ativos imobilizados evidenciados, sua maior representatividade nas empresas listadas no setor de bens industriais possibilitou ampliar a visibilidade e compreensão do processo de adoção às normas internacionais, pois passou a ser evidenciado em observância a sua essência econômica, considerando a sua capacidade de geração de benefícios futuros à entidade. Considerando os aspectos expostos pode-se dizer que a adoção ao CPC 27 proporcionou as demonstrações contábeis uma evidenciação da real situação da empresa, passando a refletir informações com transparência e qualidade.

A limitação deste estudo encontra-se nas delimitações do setor analisado, que foi escolhido intencionalmente, considerando a relevância e a representatividade dos ativos imobilizados no setor industrial, o qual possui como amostra 30 empresas, não permitindo a

generalização das práticas em estudo. Sugere-se novas pesquisas a fim de ampliar o campo de estudo em que se possa comparar a aplicabilidade do CPC 27 entre os diversos setores de atuação.

### ABSTRACT

RAMOS, Jessica Farias. **FIXED ASSETS: a study in light of the 27th CPC on improving the disclosure of the fixed assets of the entities of the industrial goods sector listed on the BM&FBovespa in the period 2006/2013.** 2014. 21f. Work Course Conclusion - Course of Accounting Sciences, State University of Paraíba, Campina Grande - PB, 2014.

This research aimed to examine how the adoption of international standards contributed to the improvement in the disclosure of fixed assets in the entities of industrial goods listed sector in BM&FBovespa from 2006 to 2013. The aim was to, through documentary and bibliographic research, the analysis of the notes, observe their practices and aspects relating to fixed assets descriptively. How to approach the problem is classified as qualitative and quantitative, it is appropriate to compare quantitative variations in account balances present in the companies analyzed in the years 2006 to 2013. The surveys sampled data, not considered probabilistic accessibility consists for 30 companies listed on the BM&FBovespa site in the industrial goods sector. To assist in the grouping of variables was prepared by the author a checklist for checking the aspects explained in CPC 27 and subsequently the data were retabulated in *Microsoft Office Excel 2010*. It found that the adoption of international standards has significantly increased the information contained in the notes explanatory, providing information not previously disclosed as: review of useful life and residual value, which is now held annually, depreciation method, depreciation rates applied, the impairment test (impairment test) and the changes in fixed assets. Finally, it was found that in relation to fixed assets after adopting international standards, became evidenced in compliance with its economic essence, considering its ability to generate future benefits to the entity.

**Keywords:** Property Plant. Reporting. Division of industrial goods.

### REFERÊNCIAS

BRASIL, **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)>. Acesso em: 04 set. 2014.

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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 28 dez. 2007.

BRASIL, **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 27 mai. 2009.

CPC 01 (R1). **Pronunciamento, 2010**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>> Acesso em: 10 Out. 2014.

CPC 27. **Pronunciamento, 2009**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=58>> Acesso em: 22 Set. 2014.

GIL, A. C. **Como elaborar projeto de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 1ª ed. – 10ª reimp. São Paulo: Atlas, 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo, Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

NETO, Antônio Filho José; HUPPES, Cristiane Mallmann. **CPC 27 – Ativo Imobilizado: um estudo de sua aplicação nas empresas do setor industrial listadas no Novo Mercado no ano de 2010**. 2012. Congresso Internacional de Administração, Paulo Afonso: FASETE.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Decreto n. 3000, de 26 de março de 1999. **Regulamento do Imposto de Renda (RIR)**, Brasília, DF, 26 mar. 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em: 23 set. 2014.