

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
MBA EM CONTROLADORIA E FINANÇAS

MARA KARINA WEBER

O IMPACTO DA ADOÇÃO AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE
NO IMOBILIZADO

SÃO LEOPOLDO

2014

MARA KARINA WEBER

O IMPACTO DA ADOÇÃO AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE
NO IMOBILIZADO

Estudo de Caso apresentado à
Universidade do Vale do Rio dos Sinos
como requisito parcial para aprovação no
curso de Especialização MBA em
Controladoria e Finanças.

Orientador: Prof. Ms. Clóvis A. Kronbauer

São Leopoldo

2014

Dedicatória

Dedico este trabalho a meus pais Sereno e Wilma que sempre acreditaram na minha capacidade e deram a educação necessária para ter sabedoria para atingir meus objetivos. A dedicação também vai para meu noivo, Wagner, que sempre esteve presente em todos os momentos, com sua boa vontade e disposição, ajudando e respeitando.

Agradecimentos

Primeiramente, agradeço a Deus por permitir que eu tenha alcançado mais este grande objetivo na minha vida;

Aos meus pais, Sereno e Wilma, que são os principais responsáveis pela conquista, por toda a educação recebida;

À UNISINOS que trouxe para minha vida uma pessoa muito especial;

Ao meu noivo Wagner, que sempre permaneceu prestativo e atencioso;

Ao Sr. Contador José Carlos Zimmermann, por contribuir com as minhas horas de folga e concedendo liberdade nas minhas pesquisas;

Ao Professor Mestre, Clóvis A. Kronbauer, pela paciência, confiança e dedicação, para a conclusão deste trabalho;

À todos, em geral, que acompanharam esta jornada e de alguma forma contribuíram para esta conquista.

RESUMO

Analisando a contabilidade como uma ferramenta para tomada de decisões, ela acaba se tornando cada vez mais indispensável. Para que ocorra a comunicação contábil internacionalmente, ela teve que passar por alterações na legislação. Sendo assim, a Lei 6.404/76 apresenta novas características e foi alterada em alguns artigos pela Lei 11.638/07 e, após, a Lei 11.941/09. Esta pesquisa tem por objetivo geral, avaliar as principais alterações visuais no aspecto contábil na adoção das normas internacionais na mensuração do imobilizado em duas organizações brasileiras. Para que este objetivo fosse alcançado, descreveu-se o processo de adoção das normas internacionais de contabilidade e a internacionalização no Brasil, o processo de alteração da Lei 6.404/76 a partir da vigência das Leis 11.638/07 e 11.941/09, que trata da mensuração do imobilizado, analisando as principais alterações nas demonstrações em organizações brasileiras, após as modificações na mensuração do imobilizado. A metodologia utilizada nesta pesquisa foi o estudo de caso, sendo ela qualitativa, e assim, possibilitou verificar os impactos e alterações ocorridas no imobilizado das empresas em estudo, a qual se comparou as demonstrações contábeis e financeiras e seus relatórios administrativos nos anos de 2007 a 2010. Destaca-se como principal conclusão que apesar das dificuldades encontradas com as alterações da legislação e a nova mensuração do imobilizado no início, as empresas, analisaram favoravelmente as mudanças, a ponto de que suas demonstrações divulgadas se tornaram mais apreciáveis e comparáveis de forma internacional, possibilitando ampliar seus investimentos no exterior.

Palavra-chave: Lei 6.404/76. Imobilizado. Internacionalização Contábil. Demonstrações Contábeis.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Termos no Imobilizado.....	23
Quadro 02 – Modelo de Plano de Contas.....	25
Quadro 03 - Nova Configuração do Imobilizado no Balanço Patrimonial.....	42

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Taxa de Depreciação Fiscal.....	35
Tabela 02 - Prazo de Vida Útil dos Ativos Imobilizados.....	55
Tabela 03 - Taxas de Depreciação dos Ativos Imobilizado de 2009.....	56

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABRASCA	Associação Brasileira de Companhias Abertas
APIMEC.....	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
ART	Artigo
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC.....	Comitê dos Pronunciamentos Contábeis
CPV	Custo dos Produtos Vendidos
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras
FRS	<i>Financial Reporting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IFRIC	<i>International Reporting Interpretations Committee</i>
PIB	Produto Interno Brasileiro
RFB	Receita Federal do Brasil
USGAAP	<i>United States Generally Accepted Accounting Principles</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA	10
1.2 OBJETIVOS	11
1.2.1 Objetivo Geral	11
1.2.2 Objetivos Específicos	12
1.3 DELIMITAÇÃO	12
1.4 RELEVANCIA DO ESTUDO	12
1.5 ESTRUTURA DA MONOGRAFIA	13
2 REVISÃO DA LITERATURA	14
2.1 PROCESSO DE ADOÇÃO DE NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE	14
2.2 ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS NO BRASIL	16
2.2.1 Organismos Reguladores Brasileiros	19
2.3 ADOÇÃO INICIAL	22
2.3.1 Imobilizado	22
2.3.1.1 Reconhecimento do Imobilizado	26
2.3.1.2 Mensuração do Imobilizado	28
2.3.1.3 Mensuração após o Reconhecimento e Reavaliação	30
2.3.1.4 Depreciação e Exaustão	33
2.3.1.5 Redução ao Valor Recuperável	36
2.3.1.6 Baixa de Bens do Ativo Imobilizado	37
2.3.2 Evidenciação: Imobilizado antes e depois das IFRS	38
3 METODOLOGIA	43
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	43
3.1.1 Quanto à sua Natureza	44
3.1.2 Quanto aos objetivos	44
3.1.3 Quanto aos procedimentos	45
3.1.4 Quanto à abordagem do problema	46
3.2 UNIVERSO E AMOSTRA	46
3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS	47

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS	48
3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E ESTUDO	48
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	49
4.1 APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS	49
4.1.1 Marcopolo S/A	49
4.1.2 Grendene S/A	50
4.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS DIVULGADOS PELAS EMPRESAS SELECIONADAS	51
4.2.1 Sobre a Adequação de Lei 11.638/07 e 11.941/09 e Adoção Inicial	51
4.2.2 Critérios de Mensuração e Reconhecimento	52
4.2.3 Métodos e Taxas de Depreciação e Revisão de Vida Útil	53
4.2.4 Conciliação do Valor Contábil	56
4.2.5 Registro da Modalidade <i>Leasing</i>	58
4.2.6 Relatórios Administrativos do Imobilizado e Relatórios de Suporte ao Imobilizado	59
CONCLUSÃO	62
REFERÊNCIAS	64
A N E X O I	68
A N E X O II	69

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, apresenta-se à introdução da pesquisa, para que haja melhor entendimento quanto ao tema tratado. É objeto de abordagem a contextualização do tema e problema, bem como os objetivos gerais e específicos, sua delimitação, relevância e a estrutura desta monografia.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA

Considerando que as demonstrações contábeis se constituem como base importante de informações para a tomada de decisões nas organizações brasileiras, estas devem estar revestidas de características como a qualidade e clareza. Neste sentido entende-se que a contabilidade deve se adaptar a cada período, pois no início era vista somente com finalidade de arrecadação de tributos, mas atualmente tornou-se a linguagem dos negócios.

A contabilidade apresenta-se como uma ferramenta que fornece informações para tomadas de decisões nos ambientes internos e externos das empresas. Uma ciência antiga, que ao longo dos anos veio se aperfeiçoando, tornando-se agregadora de informações de diversas atividades, alcançando expressividade nos negócios.

Seguindo com seu processo de aperfeiçoamento, se observou que ela se tornou relevante para os gestores, fornecedores, bancos e com isso teve que se adaptar para atender a essa demanda. Sendo assim, em 28 de dezembro de 2007, foi publicada a Lei nº 11.638, com vigor em 01 de janeiro de 2008, nela vieram alterações da Lei nº 6.404 de 1976, mudando alguns aspectos na forma de mensurar a contabilidade.

Esta nova característica, além de alterar alguns aspectos nas demonstrações contábeis, veio também com objetivo de internacionalizar a contabilidade, ou seja, veio na forma de padronizar a contabilidade a maneira que as empresas tenham mais clareza em seus investimentos, aumentando as possibilidades de crescimento mundo afora. Visando este objetivo, em 2009 passou a vigorar a Lei nº 11.941 que traz a obrigatoriedade a pequenas e médias empresas e demais modificações, alterando alguns aspectos da Lei nº 11.638/07.

Com o advento da Lei 11.638/07 e depois 11.941/2009, trouxe um conceito novo para o ativo, atingindo diretamente a estrutura dos grupos e sub-grupos contábeis, muitas das alterações trazidas pela nova legislação contábil brasileira e como destaque, as mudanças na mensuração do Ativo Imobilizado, assunto a qual será desenvolvido neste trabalho.

Entende-se que esta nova mensuração da contabilidade, trouxe mais transparência e vantagens competitivas no mercado Brasil afora, no sentido de melhor comparabilidade e auxílio na tomada de decisões. Porém este processo de adequação trouxe para as organizações a necessidade de controlar com maior exatidão e informações seus imobilizados, avalia-los de forma correta e justa.

Na intenção de apresentar as novas regras e promover maior entendimento das Normas Internacionais de Contabilidade, o Comitê de Pronunciamentos contábeis emitiu pronunciamentos técnicos. Sendo assim, se tratando do Ativo Imobilizado em sua nova característica, foi publicado o pronunciamento CPC 27.

Com essa nova mensuração do Ativo Imobilizado e interpretação do pronunciamento a presente pesquisa vem a responder o seguinte questionamento: Comparando a evolução recente das demonstrações contábeis, qual o impacto na adoção das normas internacionais na mensuração do imobilizado em empresas brasileiras?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

A partir da comparabilidade das demonstrações contábeis e financeiras e relatórios da administração, avaliar as principais alterações decorrentes da adoção das normas internacionais de contabilidade na mensuração do imobilizado em empresas brasileiras.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, se estabeleceu os seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever o processo de adoção da internacionalização no mundo e no Brasil;
- b) Descrever as alterações da Lei nº 6.404/76 a partir da vigência das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 que se trata da mensuração do imobilizado;
- c) Caracterizar o pronunciamento contábil, ou seja, CPC 27;
- d) Descrever o processo de reconhecimentos do imobilizado na adoção da nova mensuração do imobilizado;
- e) Analisar as principais alterações na apresentação das demonstrações em organizações brasileiras após as modificações na mensuração do imobilizado.

1.3 DELIMITAÇÃO

O estudo está focado em observar de forma comparável à nova mensuração e alterações no imobilizado em duas organizações contábeis nos anos de 2007 a 2010.

1.4 RELEVANCIA DO ESTUDO

Como se descreve anteriormente, a contabilidade veio de um longo processo de alterações, sendo ela muito antiga e vista apenas como uma necessidade de meramente recolher impostos aos cofres públicos, sentiu a necessidade de se adaptar a internacionalização, para poder competir com o mercado mundo afora.

Para compreender este novo cenário, é necessário analisar, identificar as mudanças na legislação e compará-las a ponto de avaliar o impacto dessas modificações, utilizando-se de estudos de caso em organizações brasileiras, proporcionando uma visão mais ampla das necessidades de adequação da contabilidade ao novo padrão de internacionalização e buscar informações para a

real necessidade e benefícios à organização empresarial perante uma visão global na correta mensuração do imobilizado.

Este estudo também pretende contribuir com os profissionais e estudantes da área contábil, podendo ser utilizado como material de estudo, pois se trata de um assunto que sua modificação se iniciou há sete anos e ainda traz dúvidas quanto a sua execução e, até o momento, não possui um número extenso de bibliografias.

1.5 ESTRUTURA DA MONOGRAFIA

O trabalho foi estruturado em forma de capítulos: o primeiro trouxe a parte introdutória da pesquisa. No segundo capítulo, é apresentado o embasamento teórico, que traz um breve resumo da história da contabilidade, sua evolução até as novas características contábeis, principalmente sobre o Ativo Imobilizado. Serão abordados os conceitos de depreciação, reconhecimento, mensuração e evidenciação do imobilizado, IRFS, baixa de bens no ativo imobilizado, redução ao valor recuperável, descrição do processo de internacionalização no mundo e no Brasil, e, a contextualização das demonstrações contábeis com as principais alterações da Lei nº. 6.404/76 no seu processo de modificações do ativo imobilizado.

Para a caracterização da pesquisa, foi elaborado o terceiro capítulo, no qual se apresentam as técnicas de coleta de dados, bem como as forma de análise desses. Esse capítulo é relevante para o estudo aplicado, pois ele é norteador da pesquisa.

Por fim, o quarto capítulo destina-se a apresentação e análise dos dados coletados, no qual se busca resposta para o problema desta pesquisa. Este está organizado em dois momentos: no primeiro, trouxe o perfil das empresas em estudo, e, no segundo, a análise comparável dos anos de 2007 a 2010 nas demonstrações contábeis e financeiras e seus relatórios da administração, com as alterações da mensuração do imobilizado.

Na conclusão, foram trazidas as mudanças contábeis com as alterações inseridas com a Lei nº. 11.638/07 e a Lei nº. 11.941/09, ou seja, são apresentados os resultados obtidos na coleta dos dados, juntamente com as análises, visando alcançar os objetivos apontados na pesquisa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo de revisão de literatura, são apresentados os temas que possuem uma estreita relação com o estudo proposto, tendo como base o foco de construir embasamento teórico que venha a sustentar o problema de pesquisa. Sendo assim, foram tratados diversos assuntos, extraídos de autores variados, para sustentar o tema abordado, o immobilizado.

2.1 PROCESSO DE ADOÇÃO DE NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

No decorrer do período compreendido entre 2005 a 2010, a contabilidade passou por profundas modificações, as quais não alteraram a sua essência, mas sim sua apresentação, formas de mensuração e reconhecimento. Conforme Perez e Begalli (2002, p.15), “a Contabilidade deve ser vista como um sistema de informações, cujo método de trabalho é processar dados de situação econômico-financeira da entidade num determinado período”. No conceito de Padoveze (2009, p.3), “uma entidade contábil é o conjunto patrimonial pertencente a uma pessoa jurídica ou física. No caso, sendo jurídica, pode ser com ou sem fins lucrativos”.

Nesse sentido, a verdadeira função da Contabilidade, conforme Franco (1997) é a de registrar, demonstrar e analisar os fenômenos que ocorrem no patrimônio das entidades, com objetivo de fornecer informações a fornecedores, acionistas, empresários ou a quem interessar esses resultados. Além disso, Perez e Begalli (2002), afirmam que através da contabilidade surge a necessidade de planejamento econômico, sendo uma das principais funções para obtenção de sucesso na situação econômico-financeira.

Analisando sua funcionalidade, observou-se que se vive em um planeta totalmente globalizado, e neste mesmo segmento, notou-se claramente que a contabilidade tinha a necessidade de comunicar-se internacionalmente. De acordo com Nivaldo e Grego (2011 *apud*, SOUZA, 2009), a globalização está presente na sociedade em diversos aspectos. A oportunidade de conectar-se com diversos países e poder interagir com as pessoas do mundo inteiro, passou a ser considerado algo moderno e avançado. Assim, a contabilidade esta em constante busca de

inovação, para que as suas práticas possam estar interligadas mundialmente a seus usuários.

Com este aspecto, para Hitt, Ireland e Hoskison (2001) o processo de internacionalização demonstra a quebra de barreiras no limite operacional no mercado, passando a competir de forma mais justa no mercado externo. Nesta mesma linha de pensamento, Young (2010, p. 114, *apud* PEPPE e LISBOA) afirmam que:

As empresas devem divulgar as informações que permitam aos usuários de suas demonstrações financeiras avaliarem a natureza e os efeitos financeiros das atividades de negócio em que estão envolvidas, assim como os ambientes econômicos em que operam, principalmente na situação e, que a empresa possua subsidiárias localizadas em outros países, ou, ainda, quando a empresa e/ou suas subsidiárias operem em mais de um segmento de mercado.

Desta forma, entende-se que investidores e empresas que possuem participações e/ou unidades no mercado estrangeiro, precisam se adequar a certas regras, para que a contabilização seja demonstrada de forma clara e objetiva. Assim, Lima (2010, p. 01) destaca que “as Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) são pronunciamentos e interpretações adotadas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*”. Para complementar as palavras de Lima, Ferreira (2011) aponta que:

O mundo corporativo estava ainda bem dividido para a adoção de um único padrão internacional de contabilidade – entre os padrões americanos (USGAAP – United States General Accepted Accounting Principles) e os padrões internacionais (IFRS – International Financial Reporting Standards), que foram baseados, principalmente nos padrões contábeis britânicos (FRS – Financial Reporting Standards). Enquanto a primeira era baseada em regras, a segunda era baseada em princípios. A intensão de internacionalizar a contabilidade e as demonstrações financeiras das empresas existe há muito tempo. Por exemplo: o IASC (International Accounting Standards Committee), órgão responsável pela emissão das IAS (International Accounting Standards) foi fundada em 1973 - na tentativa de iniciar este processo de internacionalização.

Para a definição do padrão internacional a ser utilizado, Lima (2011) afirma que os escândalos corporativos ocorrido nos Estados Unidos no período de 2005 a 2008, aliado a grande quantidade de regras ao invés de princípios, foi o principal

fator para que o mundo optasse na internacionalização através do IFRS. Após esta definição Lima (2010, p. 3) menciona que:

Uma importante característica do IFRS é o reduzido uso de regras em seu conjunto de pronunciamentos e interpretações, o que faz com que sejam tidos como baseados em princípios (Principles-Based). É natural que, tendo como finalidade a aplicabilidade em diversos países, tais normas devem ser desprendidas de regras que poderiam causar distorções, em razão do contexto em que são utilizadas.

No Brasil, a contabilidade também se modificou, porém por meio do desafio na adoção das novas normas e alcançar a consistência no entendimento dessas normas e sua aplicação. A adoção das novas normas é abordada na próxima sessão.

2.2 ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS NO BRASIL

Como mencionado na sessão anterior, observou-se a importância da comunicação globalizada contabilmente entre os países do mundo inteiro. Com este fato, o Brasil não teve como ficar sem atualizar seus princípios contábeis, essa harmonização traria mais clareza para sua mensuração e apreciação.

Para Carvalho e Grego (2011), o Brasil em sua internacionalização, notou o estreitamento das relações comerciais e a entrada de empresas transnacionais. Desta forma, possibilitou o crescimento do intercâmbio e ampliou a prática contábil, forçando ingressar na tendência mundial de harmonização dos novos princípios contábeis.

Com o cenário mundial competitivo, o processo de convergência das normas contábeis no Brasil teve início em 1990, o que para Carvalho e Grego (2011, p. 5) foi “quando a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) criou três comissões para revisar e propor alterações na Lei nº 6.404/76 e 6.385/76. Referente à parte contábil, foram propostos conceitos utilizados em mercados internacionais de países desenvolvidos”.

Se tratando da Lei nº 6.404/76, Ferreira (2011), menciona que suas regras eram baseadas nos antigos USGAAPs, porém no Brasil suas regras não foram aprimoradas e não evoluídas. Sendo assim, desde 1976 as mudanças trazidas, eram ditadas pela Receita Federal do Brasil (RFB) e desta forma, eram normas para

atender ao fisco, sem pensar nos investidores. No ano de 2000, através da Câmara de Deputados, iniciou-se a tramitação do projeto de Lei nº 3.741, objetivando alterar as regras ditadas somente pelo fisco.

Conforme o comunicado ao mercado enviado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) estabelecia-se que no Projeto de Lei nº. 3.741/00 a proposta de alteração do art. 289 da Lei nº. 6.404/76 buscava o aumento das informações, demonstrações mais qualitativas e com menor custo. Esse projeto complementava a função da convergência internacional, pois haveriam demonstrações complementares, aumentando as transparências nas atividades empresariais no Brasil e isso aumentaria o número de investidores no país.

O Projeto de Lei nº. 3.741/00 defendia a necessidade das instituições financeiras e ou demais usuários obterem as informações contábeis para avaliação de créditos, por exemplo. Porém pela contabilidade tributária, os ativos são avaliados a custo histórico, não possuindo mensuração adequada nem estimativa de valores. Dessa forma, presume-se a introdução de mudanças na matéria contábil, adotando demonstrações mais transparentes, implementando a internacionalização e avaliando seus ativos e passivos, os valores demonstrados teriam maior significância e proximidade com a exatidão. É válido lembrar que essa mensuração e essa avaliação não são válidas para a Contabilidade para fins de Imposto de Renda. Para Ludícibus et. al. (2010, p.1):

A contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação de Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo em que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou a evolução dos Princípios Fundamentais da Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados, já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, a qual nem sempre se baseava em critérios contábeis corretos.

Outra tentativa de reformular a Lei 6.404/76 foi encaminhada ao Congresso Nacional para a sua apreciação, em forma de anteprojeto. Este projeto tinha suas finalidades estabelecidas pela CVM, que para Carvalho e Grego (2011, p.6) era:

- a) Adequar a parte da lei de forma a atender a necessidade de maior transparência e qualidade das informações contábeis.

- b) Buscar eliminar ou diminuir as dificuldades de interpretação e de aceitação das nossas informações contábeis, principalmente quando existem dois conjuntos de demonstrações, um para fins internos e outro para fins externos, com valores substancialmente diferentes.
- c) Criar condições para harmonização da lei com as melhores práticas contábeis internacionais.
- d) Conseqüentemente, reduzir o custo (taxa de risco) provocado por essas dificuldades de interpretação e aceitação.
- e) Reduzir o custo de elaboração, de divulgação e da auditoria das nossas demonstrações contábeis.

Após alguns anos, pelo governo federal, em 28 de dezembro de 2007 entrou em vigor a Lei nº 11.638, alterando alguns aspectos da Lei 6.404/76, com finalidade de possibilitar a melhor adoção dos princípios adequados, já que, na maioria das empresas, a contabilidade era feita com base nos processos formais e fiscais. Para Ferreira (2011), esta Lei 11.638/07, trouxe o conceito e a possibilidade que o Brasil necessitava para se tornar convergente as normas internacionais. Ferreira (2011) ainda complementa que:

A Lei 11.638 usou a estrutura já existente do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), que havia sido criado em 2005 pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade). Este órgão ficou responsável por traduzir os padrões internacionais para o português e, também, por adaptá-los a realidade brasileira, emitindo Pronunciamentos, Interpretações e Orientações técnicas convergentes com as normas internacionais.

A Lei nº. 11.638/07 entrou em vigor somente para as sociedades de grande porte, porém existia expectativa de essa Lei se tornar obrigatória para todas as empresas, inclusive as empresas de pequeno porte. Para a conclusão de adaptação das demonstrações contábeis aos padrões internacionais, ocorreu a emissão da MP 449/08, em 03 de dezembro de 2008, transformada em Lei nº. 11.941/09, em 27 de maio de 2009.

Sobre a vigência da Lei 11.638/07, Braga e Almeida (2009, p. 06) complementam que:

É importante ressaltar que a Lei nº 11.638 introduz importantes modificações nas regras contábeis brasileiras, sendo o seu principal objetivo a convergência aos pronunciamentos internacionais de contabilidade, em especial os omitidos pelo IASB [...], através dos IFRS [...] e dos IAS [...].

Para Padoveze (2009), a MP 449/08 surgiu alterando, principalmente, a estrutura do Balanço Patrimonial, extinguindo os grupos Ativo Diferido e Resultado

de Exercícios Futuros, e, no lugar do Realizável e Exigível a Longo Prazo, criaram-se o Ativo e o Passivo Não Circulante. Essas alterações não estavam previstas na Lei nº. 11.641/07.

A referida lei trouxe para a contabilidade brasileira uma grande mudança, possibilitando as empresas a darem o primeiro passo para a internacionalização. Ao longo desse processo, houve a necessidade de emitir pronunciamentos, para dar suporte ao processo de convergência da contabilidade brasileira a padrões internacionais e, para isso, faz-se a necessidade a existência de organismos reguladores para acompanharem a adoção das novas práticas contábeis, sendo que a presença desses organismos é o tema do próximo subtítulo.

2.2.1 Organismos Reguladores Brasileiros

Com o processo de globalização, houve impactos nas relações de negócios empresariais em praticamente todos os países e o Brasil não está excluído desse processo. Desta forma, houve a necessidade de adequações às normas internacionais de contabilidade, haja visto que o Brasil está aberto para receber investimentos estrangeiros, bem como empresas brasileiras também investem em outros países. A economia brasileira, em 2011, fechou com o 6º maior Produto Interno Bruto (PIB) do mundo, afirmado pela jornalista Hessel, em 2011, no Correio Brasiliense (HESSEL, 2011). Essa estatística demonstra que o Brasil precisa, cada vez mais, se comunicar contabilmente com o mundo.

O Código Civil Brasileiro, Lei nº. 10.406/2002, que regulamenta as sociedades em geral, que entrou em vigor em 2003, apresenta várias atrocidades, na opinião de Iudícibus et al. (2010), tais como a necessidade da demonstração ser assinada por um técnico em Ciências Contábeis; porém, no Brasil, há Técnico em Contabilidade ou Bacharel em Ciências Contábeis e é por esse e outros fatores que os autores afirmam que “[...] trata-se de uma Lei totalmente extemporânea, fora da realidade nacional [...]” (IUDÍCIBUS et al., 2010, p.14). Considerando essa afirmação, pode-se interpretar que, para o processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade, essa Lei precisa ser atualizada.

Como principal organismo regulamentador está o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), tendo sua sede no Distrito Federal e ao qual ficam

subordinados os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), conforme o Decreto Lei nº. 9.295/46. Como atribuições, o CFC, em seu artigo 6º, do Decreto nº. 9.295/46, cita que:

- a) organizar o seu regimento interno;
- b) aprovar os Regimes Internos organizados pelos Conselhos Regionais modificando o que se tomar necessário, a fim de manter a respectiva unidade de ação;
- c) tomar conhecimento de quaisquer dúvidas suscitadas nos Conselhos Regionais e dirimi-las;
- d) decidir, em última instância, recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais;
- e) publicar o relatório anual de seus trabalhos, em que deverá figurar a relação de todos os profissionais registrados;
- f) regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

Outro organismo regulador é a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). É uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda, regulamentada pela Lei nº. 6.385, de 07 de dezembro de 1976, e modificada pela Lei nº. 10.411, de 26 de fevereiro de 2002. Em seu Art. 1º, a Lei diz que sua regulamentação não serve para todas as atividades, somente às que tratam de valores mobiliários, companhias abertas e organizações que possuem ações negociadas em bolsa de valores.

Para complementar, o artigo 3º da Lei nº. 6.385/76 diz que compete Conselho Monetário Nacional:

- I – definir a política a ser observada na organização e no funcionamento do mercado de valores mobiliários;
- II – regular a utilização do crédito nesse mercado;
- III – fixar, a orientação geral a ser observada pela Comissão de Valores Mobiliários no exercício de suas atribuições;
- IV – definir as atividades de Comissão de Valores Mobiliários que devem ser exercidas em coordenação com o Banco Central do Brasil;
- V – aprovar o quadro e o regulamento de pessoal da Comissão de Valores Mobiliários, bem como fixar a retribuição do presidente, diretores, ocupantes de funções de confiança e demais servidores;
- VI – estabelecer, para fins da política monetária e cambial, condições específicas para negociação de contratos derivativos, independentemente da natureza do investidor, podendo inclusive:
 - Determinar depósitos sobre os valores nacionais dos contratos; e
 - Fixar limites, prazos e outras condições sobre as negociações dos contratos derivativos [...].

A CVM está em constante busca para internacionalização da Contabilidade. A partir dessa busca, originou-se outro organismo regulamentador, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que, na opinião de Iudícibus et al. (2010), a criação desse comitê foi um passo positivo para o Brasil. Os autores relatam, ainda, que o CPC foi criado e idealizado na união de objetivos em comum das cinco seguintes entidades:

- a) Associação Brasileira de Companhias Abertas (ABRASCA);
- b) Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC);
- c) Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA);
- d) Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- e) Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI); e
- f) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

As cinco instituições unidas solicitaram a criação da sexta entidade, na qual o CFC realizou a formalização com a criação do CPC, através da emissão da Resolução 1.055/05 (IUDÍCIBUS et. al., 2010). O artigo 3º da Resolução 1.055/05 do CFC descreve seu objetivo:

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.

Para acompanhar as alterações das novas características contábeis, é preciso observar o que o CPC irá editar, pois ele define as normas e o CFC emite as resoluções devidas. Sendo que as principais alterações emitidas serão citadas nos próximos subtítulos, iniciando pela forma da adoção inicial.

2.3 ADOÇÃO INICIAL

Para a atualização da Contabilidade e o acompanhamento dessas alterações e das novas características, é necessário fazer à adoção inicial, para a qual devem ser respeitadas as normas do CFC.

O CPC 37, aprovado pela Resolução do CFC 1.306/10, é um Pronunciamento Técnico elaborado para orientar os procedimentos contábeis relativos a essas mudanças. Este CPC ressalta que as entidades devem aplicá-lo somente em suas primeiras demonstrações contábeis em IRFS e segundo o item 01 do CPC 37, diz que tem por objetivo garantir informações de alta qualidade que:

- a) sejam transparentes para os usuários e comparáveis em relação a todos os períodos apresentados;
- b) proporcionem um ponto de partida adequado para as contabilizações de acordo com as IFRSs; e
- c) possam ser geradas a um custo que não supere os benefícios.

Em seu reconhecimento e mensuração, o CPC 37 menciona que as entidades devem elaborar o balanço patrimonial de abertura, em conformidade com o IRFS, na data de transição para o IFRS.

Mas o enfoque principal desta pesquisa, não está em demonstrar todas as alterações com a vigência de Lei 11.638/07, mas sim, entrar nos detalhes das modificações do imobilizado e quais são as suas novas características. Assim, na sequência, serão abordadas as principais alterações previstas no tratamento contábil de imobilizado.

2.3.1 Imobilizado

O grupo de ativo imobilizado representa os bens que a empresa possui, bens, que são indispensáveis para sua continuidade. Nesta sessão, são tratadas as modificações da legislação que regula o imobilizado após as alterações de Lei 6.404/76. A norma que regula o tratamento contábil do imobilizado é decorrente do Pronunciamento Técnico CPC 27 (2009), relativo ao imobilizado, aprovado pela Deliberação da CVM nº 583/09 e tornando obrigatório pela resolução do CFC nº 1.177/09, assim como no despacho 4.722, aprovado pela ANEEL e demais órgãos.

O CPC 27 (2009) em seu sumário define ativo imobilizado como bens tangíveis, os quais são utilizados por mais de um ano e que sejam utilizados na produção, fornecimento de mercadorias ou para prestação de serviço, aluguéis e/ou destinados para fins administrativos. Conforme Iudícibus et. al. (2010, p. 220), mediante ao item IV do art. 179 da Lei 6.404/76, conceitua o ativo imobilizado:

Os direitos que tenham por objetivo 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 controles desses bens.

Os autores Carvalho, Lemes e Costa (2006, p. 131), complementam que os ativos imobilizados são classificados em tangíveis ou intangíveis. Os tangíveis por sua vez pode ser ativos depreciativos, exauríveis ou outros ativos tangíveis. Porém os intangíveis “não tem substância física e seu valor é definido em função dos direitos ou privilégios que sua propriedade representa para a empresa”.

Esta classificação, porém com as alterações da Lei 11.638/07, o intangível é considerado um ativo separado do imobilizado. Para Braga e Almeida (2008), grupo do ativo permanente agora esta dividido em três grupos: investimento, imobilizado, intangíveis e diferido.

Quadro 01: Termos no Imobilizado

Valor Contábil	Valor do ativo reconhecido, após dedução de depreciação e perda valor recuperável;
Custo	Valor pago ou valor justo ao adquirir um ativo imobilizado;
Valor Depreciável	Custo do ativo menos seu valor residual;
Depreciação	Valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil, despesa;
Valor específico para a entidade	Valor em caixa que a entidade espera para liquidação de um passivo;
Valor justo	Valor que um ativo possa se negociado;
Perda por redução ao valor recuperável	É o valor contábil do ativo que excede seu valor que excede seu valor recuperável;
Valor recuperável	Maior valor justo, menos custo de venda e seu valor em uso;
Valor residual do ativo	Valor estimado de venda após o término da vida útil;
Vida útil	Prazo que se espera utilizar um bem ativo;

Fonte: Resolução CFC 1.177/09 (2009, p. 4)

Para por entender melhor os termos utilizados nesta pesquisa, a Resolução do CFC 1.177/09 (CPC 27), traz seus significados especificados, conforme apresentado no Quadro 01.

Outro aspecto importante a ser observado é a análise das operações da empresa, que para Ludícibus et. al. (2010), o imobilizado se define em dois grupos: Os bens em operação, classificados os bens próprios, arrendados já em operação, e, o imobilizado em andamento, todos os recursos às quais a empresa ainda não opera, eles podem ser prédios em construção, importações em andamento e certos adiantamentos para o imobilizado.

Ainda nesta mesma linha de pensamento, Ludícibus et. al. (2010) apontam que esta segregação é importante, pois na apuração dos índices e comparações entre as receitas e o imobilizado é que se apura o quanto o imobilizado em operação gera em receitas.

Cabe ressaltar que o ativo imobilizado não deve ser reconhecido em seu balanço por um valor superior ao recuperável, ele deve estar limitado à capacidade de gerar benefícios econômicos para entidade. Desta forma, Ludícibus, Martins e Gelbcke (2010, p. 221) mencionam que:

Outro aspecto a considerar é o de que o ativo imobilizado contabilizado deve estar limitado (os gastos capitalizados) à capacidade de esse ativo gerar benefícios econômicos futuros para a entidade. Ou seja, esse ativo não pode estar reconhecido no balanço por um valor superior ao seu valor recuperável. Toda vez que alguma circunstância específica qualquer colocar em dúvida a capacidade de recuperação do valor contábil de um ativo, procedimentos contábeis próprios devem ser adotados com vistas ao reconhecimento de uma perda por valor não recuperável, com base no que prescreve o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor.

Como mencionado anteriormente, sobre a segregação do ativo imobilizado, esta dito que são necessárias contas específicas para sua classificação. Se tratando desta classificação, Ludícibus et. al. (2010, p. 222) nos apresentam um exemplo de Plano de Conta, conforme apresentado no Quadro 02.

Quadro 02: Modelo de Plano de Contas

MODELO DE PLANO DE CONTAS
<p>BENS EM OPERAÇÃO:</p> <ul style="list-style-type: none"> Terrenos Obras preliminares e complementares Obras civis Instalações Máquinas, aparelhos e equipamentos Equipamentos de processamento eletrônico de dados Sistemas aplicativos – (software) Móveis e utensílios Veículos Ferramentas Peças e conjuntos de reposição Florestamento e reflorestamento Benfeitorias em propriedades arrendadas
<p>DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO ACUMULADA: (contas credoras)</p> <ul style="list-style-type: none"> Obras preliminares e complementares – depreciação Obras civis – depreciação Instalações – depreciação Máquinas, aparelhos e equipamentos – depreciação Equipamentos de processamento eletrônico de dados – depreciação Sistemas aplicativos – (software) – amortização Móveis e utensílios – depreciação Veículos – depreciação Ferramentas – depreciação ou amortização Peças e conjuntos de reposição – depreciação Florestamento e reflorestamento – exaustão Benfeitorias em propriedades arrendadas – amortização
<p>IMOBILIZADO EM ANDAMENTO:</p> <ul style="list-style-type: none"> Construções em andamento Importações em andamento de bens do imobilizado Adiantamento a fornecedores de imobilizado Almoxarifado de materiais para construção de imobilizado
<p>PERDAS ESTIMADAS POR REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL: (Contas credoras referentes aos itens dos subgrupos ‘Bens em operação’ e ‘Imobilizado em Andamento’)</p>

Fonte: Iudicibus et. al. (2010, p. 222)

Com a apresentação do Quadro 02, a Lei 11.638/07, menciona a relevância deste controle individualizado por bens, assim proporciona maior controle e evidenciação. Sendo assim, nas próximas sessões descreve-se a forma de reconhecimento do imobilizado, após a apresentação do modelo de plano de contas.

2.3.1.1 Reconhecimento do Imobilizado

Todo e qualquer bem que a empresa adquira, conforme o capítulo anterior deve ser classificado de acordo com as contas apresentadas no plano de contas modelo. Nesta linha de pensamento, Ludícibus e Marion (2009) complementam que este grupo ativo imobilizado está classificado como bens com pouca liquidez, ou seja, bens adquiridos com o objetivo de vender.

Em outro termo, pode se afirmar que o imobilizado está no grupo de bens duradouro, destinados ao funcionamento da empresa, adquiridos com o direito dessa finalidade. E por ter essa finalidade, ele se classifica no grupo do ativo não circulante. (IUDÍCIBUS et. al., 2010)

Um ativo imobilizado só será reconhecido se for provado alguns aspectos que para Carvalho, Lemes e Costa (2006, p. 134) argumentam que:

Dois critérios são exigidos para reconhecimento de um ativo: a probabilidade de benefícios econômicos associados ao ativo fluírem para a empresa e a possibilidade de mensuração confiável do custo do ativo. Estes dois princípios devem permear toda decisão tomada pela empresa no reconhecimento de ativo imobilizado.

Outro aspecto importante que deve ser mencionado sobre o reconhecimento do imobilizado, é o que diz o item 8 da Resolução do CFC 1.177/09 que matérias como ferramentas, equipamentos e matérias de manutenção em geral, devem fazer parte do estoque e quando consumido são reconhecidos no resultado, porém, materiais que irão agregar maior vida útil ao imobilizado, agilidade, devem ser classificados no ativo imobilizado.

Com as explanações anteriores, o IASB não define quais os bens específicos que devem entrar no grupo do imobilizado, mas da às condições para que a empresa possa utilizar de seu julgamento no reconhecimento do bem através de condições específicas.

Ao adquirir um ativo imobilizado, a organização deve além de reconhecer o bem, deve observar os elementos que o integram ao custo, que é seu preço, seus custos atribuíveis à instalação e quais quer outros custos relacionados, por exemplo, uma possível reforma ao local de sua instalação. O item 16 do CPC 27 descreve estas características:

- a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condições necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual esta localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidade diferentes da produção de estoque durante esse período.

Iudícibus et. al. (2010) reforçam que o custo do imobilizado no momento do reconhecimento, deve ser o valor a vista, e na situação em que o prazo de pagamento é superior ao prazo do financiamento, os autores referidos descrevem que:

[...] a entidade deve reconhecer a diferença entre o valor a vista e o valor total a prazo como despesa com juros (custo de empréstimo), pro rata. A exceção é a possibilidade dos juros serem reconhecidos no custo do item do imobilizado na hipótese de serem diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção desse item conforme determina o Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimo. (IUDÍCIBUS ET. AL., 2010, p. 229)

Existem outras situações em que a aquisição do ativo imobilizado não tenha retorno imediato para a organização, mas sim benefícios econômicos futuros sendo necessária sua aquisição imediata, que é o caso, por exemplo, de aquisições por motivos de segurança ou ambientais. Ainda neste aspecto, o item 11 do CPC 27 complementa que “o valor contábil resultante desse ativo e dos ativos relacionados deve ter a redução ao valor recuperável revisada de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável”.

No item 15 do CPC 27, está definido que um ativo imobilizado, no momento em que ele está reconhecido, ele deve ser mensurado pelo seu custo, assunto que será tratado no próximo capítulo.

2.3.1.2 Mensuração do Imobilizado

Nesta sessão será abordada a mensuração do ativo imobilizado, será apresentado o elemento custo e mensuração do custo. Para o Conselho Regional de Contabilidade (2011), um ativo imobilizado após seu reconhecimento inicial, deve ser mensurado pelo seu valor de custo, na data inicial do reconhecimento.

Um elemento custo no imobilizado, como já mencionado parcialmente no capítulo anterior, não se trata somente do custo do valor de pagamento a vista, dos impostos nele atribuídos e nem do custo de colocação, mas deve ser também considerado os custos diretos, que no item 17 do CPC 27, exemplifica como custos com testes de operacionalidade, no ato de produção de testes, honorários profissionais, custos de fretes e manuseios e o material aplicado neste período.

Cabe ressaltar que imobilizado possui elementos de custos que serão classificados diretamente no resultado, que segundo o item 19 do CPC 27, descreve como exemplo:

- a) custo de abertura de nova instalação;
- b) custos incorridos na produção de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- c) custos da transferência das atividades para o novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- d) custos administrativos e outros custos indiretos.

No que diz respeito a custos classificados no resultado, Carvalho, Lemes e Costa (2006, p. 137), ressaltam que são “gastos subsequentes ao princípio geral de reconhecimento” e o tratamento para estes gastos pode ser considerado como uma manutenção e/ou reparo ao imobilizado. Neste item, podem ser considerados gastos com materiais de consumo ou pequenas partes incorporadas ao imobilizado, as quais são consideradas esporádicas ou regulares.

O reconhecimento do custo no valor contábil do imobilizado, encerra no momento em que o bem estiver operando nas condições impostas pelo administrativo. Desta forma, o item 20 do CPC 27, complementa que custos de realocação do bem e prejuízos operacionais com demanda não são considerados como custo do imobilizado, mas sim são classificados diretamente no resultado como despesas. Nesta mesma linha de pensamento, Carvalho, Lemes e Costa (2006, p. 136) reforçam que:

[...] as estimativas de custos relacionadas à obrigação de desmontar e remover determinado imobilizado e restabelecer o local em sua condição inicial surgida como consequência do ativo para a produção de mercadorias deverão ser reconhecidas como estoques, obedecendo às orientações da IAS 2. A conclusão do IASB para esse tratamento baseou-se na analogia de que o tratamento de tais custos como itens do imobilizado teria o mesmo efeito nos estoques em produção, em função da depreciação pelo uso do equipamento incorporada ao custo das unidades produzidas.

O item 26 do CPC 27 faz menção ao valor justo de um ativo imobilizado, que é mensurável de forma confiável quando:

- a) se a variabilidade da faixa de mensuração de valor justo razoável não for significativa; ou
- b) se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração o valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com segurança tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo deve ser usado para mensurar o custo do ativo recebido, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente.

O ativo imobilizado possui itens que provenientes de arrendamento mercantil, que no item 4 do CPC 06 o arrendamento mercantil (*Leasing*) é “um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado” e para Mourad e Paraskevopoulos (2010) esse acordo é classificado como *Leasing* financeiro ou operacional.

No *Leansig* financeiro, o bem é reconhecido no ativo imobilizado e no item 4 do CPC 06, ele é considerado como aquele bem onde “há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não vir a ser transferido”. Como perspectiva do arrendatário, Mourad e Paraskevopoulos (2010, p. 53) define que:

O valor presente dos alugueis mínimos contratuais é registrado como um ativo e uma obrigação da entidade. O ativo é depreciado pelo prazo do contrato. As despesas de aluguéis são reconhecidas pelo método de taxa efetiva de juros e a obrigação é reduzida pelos pagamentos dos aluguéis periódicos ao arrendador.

Através desta perspectiva, o arrendamento mercantil é mensurado, com a mensuração do bem no ativo imobilizado e o reconhecimento da dívida no passivo, segundo o item 25 do CPC 04 “os pagamentos mínimos devem ser segregados

entre encargo financeiro e redução do passivo aberto”. O encargo financeiro deve ser apropriado enquanto houver saldo remanescente do passivo.

Como reconhecimento inicial, quaisquer custos diretos devem ser adicionados ao valor reconhecido como ativo e segundo o item 21 do CPC 06 “as transações e outros eventos devem ser contabilizados e apresentados de acordo com sua essência e realidade financeira e não meramente sua forma legal”. Ainda nesta linha de pensamento, Young e Fipecafi (2010, p. 146) destacam que “a IAS 17 prevê que o ativo e passivo provenientes de um contrato de arrendamento financeiro deverão ser reconhecidos pelo valor presente das parcelas mínimas obrigatórias ou do seu valor justo de mercado, dos dois o menor”. Seguindo os mesmos autores ainda complementam que:

A IAS 17 define custos iniciais como aqueles custos incrementais que são diretamente atribuíveis à negociação e aceitação de um arrendamento, com exceção dos custos incorridos por arrendadores que sejam fabricantes do ativo que for objeto do contrato de arrendamento ou negociantes desse ativo. (YOUNG E FIPECAFI, 2010, p.246)

Após um bem ativo imobilizado passar por todas as etapas de reconhecimento e mensuração, ele tem sua mensuração após o reconhecimento e para Carvalho, Lemes e Costa (2006) a empresa pode reconhecer seu ativo por “tal” valor, este processo é denominado de reavaliação. São assuntos e serem discutidos na próxima sessão.

2.3.1.3 Mensuração após o Reconhecimento e Reavaliação

Para o CPC 27, após o reconhecimento inicial do bem ativo imobilizado, a empresa tem a opção de mensurar seus ativos de duas formas: pelo método de custo ou utilizar o método de reavaliação.

Pelo método de custo, Ludícibus et. al. (2010, p. 229) complementam que o “imobilizado deve ser apresentado no balanço pelo seu custo deduzido da depreciação acumulada e das perdas estimadas por redução ao valor recuperável”. Nesta mesma linha de pensamento, o CRC argumenta que:

A entidade deve mensurar todos os itens do ativo imobilizado, após o reconhecimento inicial, pelo custo menos a depreciação acumulada e

quaisquer perdas por redução ao valor recuperável de ativos acumuladas. A entidade deve reconhecer os custos de operação dia a dia de item de ativo imobilizado como despesa do resultado do período em que são incorridos. (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2011, p. 120).

Outro método permitido é o de reavaliação, que se trata do momento em que o ativo imobilizado pode ser reavaliado e reconhecido por este valor de reavaliação, ou seja, nesta reavaliação está também demonstrada a dedução da depreciação acumulada e suas perdas por redução ao valor recuperável. No item 31 do CPC 27, está definido que:

Após o reconhecimento como um ativo, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente pode ser apresentado, se permitido por lei, pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não apresente divergência relevante em relação ao seu valor justo na data do balanço.

O CPC 27 ainda complementa que se permitido em lei, a frequência necessidade de reavaliação do imobilizado, esta no momento que o ativo imobilizado em seu valor justo se difere do valor contábil. Alguns ativos estão na dependência da volatilidade, estes devem ser avaliados anualmente.

Existem maneiras de reavaliar um item do ativo imobilizado, sendo que, para Lemes, Carvalho e Costa (2006, p. 138) uma das opções é reavaliar a valor de mercado, quando o mesmo é identificado por profissionais qualificados. Entretanto, os autores argumentam que em alguns casos o imobilizado não apresenta evidenciação de mercado e nesta configuração “a empresa poderá usar estimativas de receita ou custo de reposição depreciado (potencial de serviço do ativo) como o valor justo”.

Sobre a depreciação, numa reavaliação, Carvalho, Lemes e Costa (2006, p. 138), mencionam que deve ser:

a) restabelecida proporcionalmente com a mudança no valor bruto do ativo contábil de forma que o valor contábil do ativo, após a reavaliação, iguale-se ao seu valor bruto reavaliado. Este método é frequentemente usado quando um ativo é reavaliado por meio de um índice aplicado ao seu custo de reposição bruto para se obter o custo de reposição depreciado; ou

- b) eliminada contra o valor bruto do ativo, e o líquido é restabelecido ao valor reavaliado do bem. Este método é usado, principalmente, para as reavaliações onde o valor de mercado é usado como valor justo”.

Pelo método de reavaliação, o imobilizado pode ter seu valor contábil aumentado ou reduzido. Portanto, para estas variações e diferenças de saldo, nos itens 39 e 40 do CPC 27, define a forma de se tratar estas diferenças:

Se o valor contábil do ativo aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta própria do patrimônio líquido. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.

Se o valor contábil do ativo diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado. No entanto se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente ao patrimônio líquido contra a conta de reserva de reavaliação, até o seu limite.

Os autores Ludícibus et. al. (2010) ressaltam que com a entrada da Lei nº 11.638/07, a partir de 2008, se eliminou a possibilidade de reavaliar itens do imobilizado. Sendo assim, esta possibilidade de ajustar seus ativos imobilizados a valor justo é única para a transição de novas normas do CPC.

Existe a situação especial de adoção das normas internacionais, onde se entende que a prática adotada, para Ludícibus et. al. (2010, p. 229) é “empregar o valor justo com o custo atribuído [...] para ajustar os saldos iniciais possivelmente subavaliados ou superavaliados”. Os autores complementam que esta situação não está configurada como uma reavaliação, pois somente é empregada na adoção do CPC 27, sendo ela considerada como ajuste de saldos iniciais.

Para finalizar, Ludícibus et. al. (2010) ressaltam que “que um ativo imobilizado contabilizado deve estar limitado [...] à capacidade de esse ativo gerar benefícios econômicos futuros para a entidade”. Portanto, esse ativo não deve estar reconhecido por um valor superior a sua recuperabilidade. Assim, na sequência, são abordados os métodos de depreciação, que também passaram por alterações na Lei n. 11.638/07.

2.3.1.4 Depreciação e Exaustão

Segundo a legislação vigente, Ludícibus et. al. (2010), mencionam que as contas do imobilizado, devem estar mantidas a forma que os itens sejam agrupados em contas distintas, de acordo com sua natureza e de acordo com taxas anuais de depreciação a eles aplicados. Portanto a legislação menciona que os bens imobilizados devem ser depreciados ao longo de sua vida útil. O item 58 do CPC 27 menciona algumas exceções:

Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos tem vida útil ilimitada, portanto não são depreciáveis. Os edifícios tem vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis. O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta o valor contábil do edifício.

Desta forma, de acordo com o que determina o §2º do art. 183 da Lei nº 6.404/76 que:

A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizados [...] será registrada periodicamente nas contas de:

- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação de natureza ou obsolescência;
- b) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração”.

Uma determinante importante, segundo o CPC 27, é observar a vida útil estimada de um ativo imobilizado, a qual se refere à expectativa do período em que esse bem trará benefícios econômicos para a entidade. Tanto o CPC 27 quanto o §3º do art. 183 da Lei nº 6.404/76, determinam que o valor residual e a vida útil do bem, devem ser revisados ao menos no final de cada exercício, a fim de informar possíveis mudanças na sua estimativa contábil. Para Ludícibus et. al. (2010, p. 249, *apud* CPC 27) existem alguns fatores que determinam a vida útil de um ativo imobilizado que são:

- i) uso esperado do ativo que é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;

- ii) desgaste físico normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante as quais o ativo será usado, o programa de reparos e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
- iii) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo;
- iv) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.

Para CRC (2011, p. 121) a depreciação se inicia no momento em que o bem estiver disponível para gerar benefícios econômicos, ou seja:

A depreciação do ativo se inicia quando o ativo está disponível para uso, isto é, quando está no local e em condições necessárias para funcionar da maneira pretendida pela administração. A depreciação do ativo termina quando o ativo é baixado. A depreciação não termina quando o ativo se torna ocioso ou quando é retirado do uso produtivo, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. Entretanto, sob os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero quando não existe produção.

Ao iniciar a depreciação, a entidade deve optar por um método que seja mais apropriado para a sua atividade, ou seja, aquele que resulta o melhor padrão do consumo de benefícios esperados. Para Carvalho, Lemes e Costa (2006), nenhum método é recomendado, mas sim, existe uma variedade de métodos que podem ser utilizados, tais com: método de linha reta, método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas.

Os autores Ludícibus et. al. (2010) apontam outros métodos, que são: método das cotas constantes, método da soma dos dígitos dos anos, método das unidades produzidas e método de horas trabalhadas.

- a) Método das cotas constantes: para Ludícibus et. al. (2010, p.249) é um dos métodos mais simples e utilizado em grande maioria pelas empresas. “A depreciação por esse método é calculada dividindo-se o valor depreciável pelo tempo de vida útil do bem”. O quociente representa o valor de depreciação do período.
- b) Método da soma dos dígitos dos anos: este método também é conhecido como linear. Seu cálculo proporciona quotas de depreciação maiores no início e menores ao final de sua vida útil. Pois nessa linha de pensamento,

o bem teria maiores despesas com manutenção ao longo do período e as quotas decrescentes compensariam aumento de despesas.

- c) Método de unidades produzidas: o método é baseado em quantidades, ou seja, o número estimado de unidades que o determinado bem deve produzir. O cálculo da quota anual de depreciação é dado pelo número de unidades produzidas num determinado ano, dividida pelo número de unidades estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem.
- d) Método de horas de trabalho: O cálculo da depreciação é baseado na estimativa de vida útil do bem, na qual é representada em horas de trabalho. Seu cálculo é semelhante ao item anterior, pois ele consiste em dividir o número de horas de trabalho em determinado ano pelo número de horas de trabalho estimadas durante a vida útil do bem.

Cabe ressaltar que apesar dessas alterações, perante a legislação fiscal, somente são aceitas taxas de depreciação publicadas pela Receita Federal. Atualmente estas taxas somente são aceitas para cálculo de impostos, conforme alguns dados apresentados na Tabela 01:

Tabela 01: Taxas de Depreciação Fiscal

<i>Bem Imobilizado:</i>	<i>Taxa Anual</i>	<i>Anos de Vida Útil</i>
Edifícios	4%	25
Equipamentos	10%	10
Instalações	10%	10
Móveis e Utensílios	10%	10
Veículos	20%	5
Sistema de Proc. De Dados	20%	5

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006, p. 216)

Para complementar, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006, p. 216) afirmam que “o Fisco admite ainda que a empresa adote taxas diferentes de depreciação, quando suportadas por laudo pericial do Instituto Nacional de Tecnologia”.

Em suma, a depreciação dos itens dos bens do imobilizado, sofreram alterações pela Lei n. 11.638/07 e depois pela 11.941/09 e pelo CPC 27. Portanto, todos os aspectos mencionados neste subtítulo deverão ser observados, assim como o sua redução ao valor recuperável, assunto da próxima sessão.

2.3.1.5 Redução ao Valor Recuperável

Uma regra muito antiga, no § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404/76 desde sua vigência, determina que uma entidade deva efetuar periodicamente análises sobre a recuperação dos valores registrados no seu ativo imobilizado, com a finalidade de registrar possíveis perdas de valor do capital aplicado.

Sendo assim, se observa que a regra já existia antes das primeiras alterações em 2007, porém esquecida e não aplicada. A partir da Lei nº 11.638/07 e do CPC 01, este teste passou a ser exigido. Para tanto, Iudícibus et. al. (2010, p.233) complementa que:

O Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aprovado pela Deliberação CVM 527/07 e tornando obrigatório pela Resolução CFC nº 1.110/07 para os profissionais de contabilidade das entidades não sujeitas a alguma regulação contábil, determina que, se os ativos estiverem avaliados por valor superior ao valor recuperável por meio de uso ou da venda, a entidade deverá reduzir esses ativos ao seu valor recuperável, reconhecendo no resultado a perda referente a essa desvalorização. O CPC 27 não fornece tratamento específico para a análise da recuperabilidade do valor dos ativos reconhecidos no imobilizado, mas ordena que a entidade deve aplicar o CPC 01 para realizar essa análise por este ser de natureza geral e aplicável a qualquer ativo.

Sobre este mesmo contexto de Redução ao Valor Recuperável de Ativos, no item 63 do CPC 27, ele menciona que para determinar este teste é necessário aplicar o CPC 01 a qual “determina como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por redução ao valor recuperável”.

O CPC 01 tem como principal objetivo:

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação. Um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação se o seu valor contábil exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo. Se esse for o caso, o ativo é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas, e o Pronunciamento Técnico requer que a entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização. O Pronunciamento Técnico também especifica quando a entidade deve reverter um ajuste para perdas por desvalorização e estabelece as divulgações requeridas.

No caso de ocorrer uma indenização para redução ao valor recuperável, o CRC (2011, p. 122) afirma que “a entidade deve incluir no resultado as indenizações de terceiros para os itens do ativo imobilizado que sofram desvalorização, que sejam perdidos ou abandonados, apenas quando essas indenizações se tornarem recebíveis”.

O CRC (2011, p. 122) ainda menciona sobre o ativo imobilizado mantido para venda, onde “especifica que um plano para alienar um ativo antes da data previamente esperada é um indicador de desvalorização que requer que se calcule o valor recuperável do ativo com objetivo de se verificar se o ativo está desvalorizado”. Cabe ressaltar que o valor recuperável de um ativo é determinado entre o valor de venda de um ativo ou pelo valor em uso desse bem. Para tanto, Ludícibus et. al. (2010, p. 235) complementa que:

O CPC 01 elenca três formas de para se estimar o valor líquido de venda de um ativo, sendo apresentadas em ordem decrescente de prioridade: (i) preço de um contrato de venda firme em uma transação em bases comutativas entre partes conhecedoras e interessadas, deduzido das despesas necessárias à realização da venda; (ii) preço de mercado do ativo no caso de existência de mercado ativo, menos as despesas de venda; (iii) valor líquido de venda baseado na melhor informação disponível, visando refletir o valor que entidade obteria em uma transação em bases comutativas entre partes conhecedoras e interessadas.

Em suma, o CPC 01 menciona a importância de avaliar os seus ativos na frequência anual, para que observe possíveis perdas no seu valor recuperável no momento da venda ou baixa, assunto que será tratado no próximo subtítulo.

2.3.1.6 Baixa de Bens do Ativo Imobilizado

Poderá ocorrer a situação em que a empresa sentirá a necessidade de baixar itens do seu ativo imobilizado. Este fato ocorre em duas possibilidades, segundo o CRC (2011, p. 123), na qual seria na ocasião em que o bem estiver sido alienado ou quando não houver mais expectativas de benefícios econômicos futuros.

Ao baixar um bem o ativo imobilizado, seus ganhos os perdas, devem ser reconhecidos no resultado, com exceção a operações com arrendamento mercantil, na qual o CPC 06 traz regras específicas a essa situação. Para determinar este

ganho ou perda, o CRC 2011 complementa que ele se dá pela diferença entre o valor da baixa do item o valor de venda líquido e/ou valor contábil do bem.

O item 70 do CPC 27 complementa que o bem imobilizado estiver de acordo com seu princípio de reconhecimento onde o valor contábil for o valor do custo de sua substituição, ele:

[...] deve baixar o valor contábil da parte substituída, independentemente de a parte substituída estar sendo depreciada separadamente ou não. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou construída.

No tratante a baixa de itens do ativo imobilizado, a empresa deve seguir apresentadas pelo CPC 27, visto em exceção o arrendamento mercantil. Sendo assim, este foi o último item a ser apresentado como característica da Lei. 11.941/09. No próximo item, segue a evidenciação do imobilizado, o antes e o depois do IFRS e das alterações da Lei 6.404/76.

2.3.2 Evidenciação: Imobilizado antes e depois das IFRS

As grandes modificações ocorridas no cenário contábil brasileiro em face às convergências das normas contábeis brasileiras, conhecidas como IFRS, iniciaram-se a partir da alteração de Lei 6.404/76 para a 11.638/07 e, também pela edição da Lei 11.941/09.

Com essa convergência das práticas contábeis para o IFRS, determinou-se a, por essência apresentação da “realidade” econômica, ou seja, a transparência dos ativos fixos, os ativos imobilizados nas organizações.

Como mencionado nos capítulos anteriores as principais alterações ocorridas no ativo imobilizado, agora será apresentado a evidenciação do imobilizado, seu antes e depois do IFRS, será recapitulado alguns aspectos apresentados anteriormente em comparação com o seu antes e depois.

Com as alterações, as demonstrações contábeis devem apresentar dados do imobilizado, as quais devem ser informações objetivas e claras, a ponto que seus usuários possam entender como a organização lida com seu imobilizado. De acordo

com o item 73 da Resolução 1.177/09, fica definido que as demonstrações contábeis devem apresentar as seguintes características:

- a) os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
- b) os métodos de depreciação utilizados;
- c) as vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas;
- d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período;
- e
- e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrado”.

Além destas novas práticas, se a empresa tiver bens em garantia para operações de crédito, estes também devem ser mencionados nas demonstrações contábeis, assim como bens imobilizados em construção, entre outros. Aspectos e características que antes da alteração da lei 6.404/76 não eram observados.

Outro aspecto relevante é a influência das práticas contábeis no Brasil, ao longo dos anos, quanto às práticas fiscais determinadas pela Receita Federal do Brasil, aspecto a qual pode ser observado nos anexos I e II, previsto no Art. 1º da Instrução Normativa nº 162, de 31 de dezembro de 1998, a qual define que “a quota de depreciação a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, será determinado com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes dos anexos”.

Com esta configuração, as empresas analisavam seu cenário através de um perfil fiscal, o que, todavia, não estaria correto, pois cada atividade tem suas particularidades. Em 10 de novembro de 1999, a IN SRF nº 162 foi ampliada pela IN SRF nº 130, onde em seu § 2º do art. 310, do RIR/99, modifica-se afirmando que o fisco admite taxas diferentes de depreciação, desde que suportadas por laudos periciais.

Com a nova mensuração contábil, estas taxas de depreciação, somente poderão ser utilizadas para cálculos dos impostos estipulados pela RFB. Conforme prevê a Resolução CFC nº 1.263/09, o ativo imobilizado pode sofrer ajustes decorrentes de mudanças de estimativas de vida útil, ou seja, alterações nas taxas de depreciação, podendo ser tratado como mudança política ou de estimativa contábil. Nesta Resolução, no seu item 16 complementa que poderão ser feitos ajustes direto no patrimônio líquido, tanto negativos ou positivos, a ponto de atualizar

o valor do bem imobilizado a valor justo, ou em outras palavras, a valor de mercado ou à expectativa de retorno de benefícios econômicos. Tal prática deve ser efetuada somente na adoção inicial das novas práticas contábeis. Assim, Braga e Almeida (2009, p. 9) afirmam que:

[...] a reavaliação espontânea dos bens corpóreos do ativo imobilizado foi excluída, dando lugar aos ajustes decorrentes de avaliação patrimonial, enquanto não computados no resultado, em razão do regime de competência, em função de aumentos ou diminuições de ativos e/ou passivos, avaliados a valor de mercado.

Contudo, cabe complementar que estas taxas de depreciação não são consideradas para cálculo de impostos a RFB.

Os autores Braga e Almeida (2009, p. 08) argumentam que o ativo permanente foi extinto, sendo que o imobilizado tem seu subgrupo e foi incluído um novo subgrupo, o intangível “contemplando elementos incorpóreos (marcas, patentes, fundo de comércio etc)”.

Com a adoção da essência econômica sobre a forma, outro item que passou por alterações, foram os contratos de *leasing* financeiro. A Lei nº 11.638/07 estabelece que o registro contábil no ativo imobilizado deva ocorrer no momento que existe a transferência de benefícios, riscos e controle desses bens. Anterior a esta legislação, segundo Ludícibus et. al. (2010, p. 252), um *leasing*, também conhecido como arrendamento mercantil, pode ser classificado como financeiro ou operacional, definia que:

[...] ambos eram classificados contabilmente como despesa na arrendatária no momento do vencimento das respectivas prestações. Nenhum ativo ou passivo eram registrados e o argumento utilizado era o fato de a mesma não possuir o título de propriedade dos bens arrendados.

Desta forma, a empresa que possuía seus bens imobilizados concentrados em operações de arrendamento mercantil, apresentava um balanço com valor baixo no imobilizado e despesas altas em seu resultado.

Com o objetivo de correlacionar as normas contábeis brasileiras com as internacionais, foi emitido o CPC 06, para a regulamentação do *leasing*, onde esta definido em seu item 4 que “arrendamento mercantil é um acordo pelo qual o

arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado”.

Com a alteração promovida pela Lei 11.638/07 no contexto do arrendamento mercantil, Ludícibus et. al (2010, p. 252) complementa que estas modificações deixam as informações contábeis mais completas e faz com que as empresas evidenciem seus ativos as quais possuem benefícios, controles e riscos e ainda reconheçam seu passivo. Os autores ainda ressaltam que modificação na prática “evidencia o cumprimento da característica da essência sobre a forma, pois, mesmo o contrato de arrendamento não transferindo a propriedade do bem, a empresa deverá registrá-lo como se estivesse sido transferido”, ou seja, este bem deve estar registrado no ativo imobilizado como um bem e no passivo como um financiamento.

Desta forma, permite que a empresa possua uma avaliação mais adequada de seus bens e passivos correlatados, uma vez que na prática anterior, ocorria subavaliação do ativo pelo não registro do bem.

Outra alteração que deva ser evidenciada é a aplicabilidade do teste de recuperabilidade, aplicado aos ativos fixos, este teste, também é conhecido como teste de *Impairment*, a qual é regulamentada pelo CPC 01, convertido pelo CFC nº 1.292/10. Este teste tem como objetivo, assegurar que seus ativos não sejam contabilizados pelo valor que exceda a sua recuperação, o que se ocorrer, este ativo é caracterizado como uma perda.

Em outras palavras, Ludícibus, Martins e Gelbcke (2008a) revelam que sempre que um ativo imobilizado se encontra a valor superior ao seu valor recuperável, deve ser realizado um lançamento de redução ou perda. Este lançamento é o teste de recuperabilidade, seu procedimento também é reconhecido como recuperação de custo. Via regra, este valor não é dedutível fiscalmente.

Porém a dúvida consiste em quando e como detectar se um ativo imobilizado se encontra registrado por valor maior que o recuperável. Ludícibus, Martins e Gelbcke (2008a, p. 204) relatam que “a cada data de balanço, sempre que estiverem presentes evidências externas ou internas de perda de substância de um ativo, o teste de recuperação devera ser realizado”.

A MP 449/08, convertido pela Lei. 11.941/09 extinguiu no grupo do ativo diferido, as quais constavam os gastos pré-operacionais, despesas que agora devem ser consideradas como despesas no resultado de acordo com seu regime de competência.

Em consonância com convergência das normas contábeis brasileiras a internacionalização, regulamentado pelo CPC 28, a organização pode ter em sua classificação, propriedades para investimentos. Para Ludícibus et. al. (2010, p. 153), estas propriedades podem ser “terrenos ou outros imóveis que sejam mantidos com o fim de produção de aluguel ou arrendamento operacional, ou mesmo como especulação tendo em vista uma futura venda a terceiros ou ambos os objetivos”.

Desta forma, fica mais adequada à apresentação dos bens da organização, bens destinados à finalidade da empresa, consistem no imobilizado, bens e propriedades para investimentos, classificam-se no grupo de investimentos. Alteração a qual antes da Lei 11.638/07, tudo era considerado como imobilizado.

Em suma, a pesquisadora, apresenta no Quadro 03, as modificações ocorridas no balanço patrimonial, o antes e o depois, para que haja entendimento quanto aos grupos extintos e os grupos incluídos nestas modificações.

Quadro 03: Nova Configuração do Imobilizado no Balanço Patrimonial

Ativo	
Lei nº 6.404/76	Lei nº 11.941/09
ATIVO PERMANENTE	ATIVO NÃO CIRCULANTE
Investimentos	Realizável a Longo Prazo
Ativo Imobilizado	Investimentos
Ativo Diferido	Imobilizado
	Intangível

Dados Referenciais da Pesquisa

Em suma, reforça-se que o objetivo deste trabalho é avaliar as principais alterações visuais no aspecto contábil na adoção das normas internacionais na mensuração do imobilizado em duas organizações brasileiras. Para classificar esta pesquisa e ter dimensão do trabalho, torna-se necessário a apresentação da metodologia e as técnicas utilizadas para a coleta de dados, que será assunto do próximo capítulo.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo são abordados os métodos utilizados para o desenvolvimento desta pesquisa. Pode-se afirmar que a metodologia tem por finalidade traçar métodos e técnicas de pesquisas para a realização de trabalhos científicos. Sendo assim, para Prodanov e Freitas (2009, p. 19), diz que:

Assim, a metodologia deve ser definida como um elemento facilitador da produção de conhecimento, uma ferramenta capaz de auxiliar a entender o processo de busca de respostas e o próprio processo de nos posicionarmos, adequadamente, com perguntas pertinentes. Conforme expresso na introdução, o objetivo deste texto é dar suporte à realização de trabalhos acadêmico-científicos com maior embasamento na questão metodológica.

Lakatos e Marconi (2010, p. 221) referem que na metodologia existe a “justificativa da escolha tanto dos métodos quanto das técnicas utilizados e o grau de precisão e validade dos instrumentos”. Os autores ainda afirmam que o método é o conjunto de sistemáticas e racionais a quais permite alcançar os objetivos da pesquisa com segurança e economia, a ponto de detectar erros e auxiliar na tomada de decisões.

Com estas constatações, é possível afirmar que a escolha correta da metodologia para o desenvolvimento da pesquisa é de suma importância, pois o resultado da pesquisa sucederá através de métodos definidos para a sua realização. Com a finalidade de alcançar os objetivos propostos, buscaram-se métodos e técnicas para o desenvolvimento deste trabalho.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Conforme Prodanov e Freitas (2009, p.20), “metodologia é entendida como uma disciplina que consiste em avaliar os vários métodos disponíveis, identificando as limitações de suas utilizações”.

A classificação da pesquisa esta destinada ao planejamento em relação ao problema a ser estudado, investigando para garantir que os objetivos propostos possam ser alcançados.

Para Prodanov e Freitas, (2009, p.53), “pesquisar significa realizarmos essa busca de conhecimentos, apoiando-nos em procedimentos capazes de dar confiabilidade aos resultados”. Para acrescentar, autor ainda diz que “pesquisa é, portanto, um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, as quais têm por base procedimentos racionais e sistemáticos”.

Diante desse conceito, a seguir são apresentadas as formas de pesquisa utilizadas nesta monografia, sua natureza, seus objetivos, procedimentos técnicos e abordagem do problema.

3.1.1 Quanto à sua Natureza

Quanto a sua natureza, esta pesquisa é definida como básica, o que Prodanov e Freitas (2009, p. 62) complementa que ela “objetiva gerar conhecimentos novos úteis para o avanço da ciência, sem aplicação prática prevista. Envolve verdades e interesses universais”.

Considerando esta definição, a pesquisa básica, foi utilizada no desenvolvimento deste trabalho, buscando informações para a solução do problema, ou seja, buscar os impactos na adoção das normas internacionais no imobilizado.

3.1.2 Quanto aos objetivos

Como a pesquisa realizada é de forma descritiva, enquadra-se no que refere Andrade (2002, *apud* BEUREN, 2006, p. 81): a “pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisa-los, classifica-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles”. Ainda na opinião de Beuren (2006, p. 81) complementa que:

Interfere-se do exposto que a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

Diante dessas características e com o objetivo de verificar suas causas e características, natureza e relações a fatos ocorridos, têm-se a utilização da pesquisa descritiva na presente monografia.

3.1.3 Quantos aos procedimentos

Os procedimentos técnicos utilizados como forma de obtenção de dados necessários para a elaboração da pesquisa, segundo Prodanov e Freitas (2009, p. 68) dizem respeito:

[...] a maneira pela qual obtemos os dados necessários para a elaboração da pesquisa, torna-se necessário traçar um modelo conceitual e operativo dessa, denominado de design, que pode ser traduzido como delineamento, uma vez que expressa as ideias, sinopse e plano.

Para melhor apresentação sobre a pesquisa realizada, foram utilizados os meios de procedimentos de pesquisa bibliográfica e documental, relacionando as normas contábeis aos seus objetivos, traçando uma ponte entre a evidenciação das informações divulgadas e sua compreensão.

Para Lakatos e Marconi (2010, p.48) caracteriza-se documental quando “a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser recolhidas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois”. Sendo assim, neste caso, utilizou-se materiais publicados nos sites das empresas em estudo, tais como demonstrações contábeis, as quais foram extraídas os dados.

No que se refere à pesquisa bibliográfica, para Prodanov e Freitas (2009, p. 68) isto se conceitua como:

Pesquisa bibliográfica é quando elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, revistas, [...], com o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com o material já escrito sobre o assunto de pesquisa.

Estes procedimentos, segundo Beuren (2008, p. 90), quando se trata de contabilidade esse tipo de pesquisa é utilizado frequentemente principalmente

quando “se deseja analisar o comportamento de determinado setor da economia, como aspectos relacionados à situação patrimonial, econômica e financeira”.

Diante do exposto e com a utilização dos recursos mencionados, possibilitou o entendimento do tema estudado, bem como a realização das análises dos resultados.

3.1.4 Quanto à abordagem do problema

Como a pesquisa foi realizada na forma de estudo de caso, a abordagem foi na forma qualitativa, o que para Prodanov e Freitas (2009, p. 81) significa:

Pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Esta não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para a coleta de dados e o pesquisador é o instrumento – chave. Tal pesquisa é descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

A utilização desse método qualitativo se difere do método quantitativo pelo fato de não serem utilizados dados estatísticos. A pesquisa qualitativa procura dados descritivos, retratar o maior número possível de elementos existentes na realidade estudada. Beuren (2008) ainda destaca que a pesquisa qualitativa permite aprofundar as análises relacionadas ao estudo que está sendo realizado.

3.2 UNIVERSO E AMOSTRA

Nesta sessão, são apresentados os critérios utilizados para a definição do universo e a amostra da presente pesquisa. Segundo Beuren (2008, p. 118), diz que “população ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”. Sendo assim, nesta pesquisa, o universo é representado pelas empresas do Rio Grande do Sul. No que se trata de amostra, para Prodanov e Freitas (2009, p. 109) diz que:

[...] é a parte da população ou do universo, selecionada de acordo com uma regra ou um plano. Refere-se ao subconjunto do universo ou da população,

por meio do qual estabelecemos ou estimamos as características desse universo ou dessa população. A amostra pode ser probalística e não-probalística.

Ainda Beuren (2008), também caracteriza que a amostra é o processo investigatório mais adequado por apresentar custos reduzidos, rapidez, facilidade de controle e possibilita uma análise mais exata.

Na presente pesquisa, utilizou-se a amostra não-probabilística (não-causais), ou seja, amostras por acessibilidade ou conveniência que. Para Prodanov e Freitas (2009), este tipo de amostragem é a menos rigorosa, o pesquisador seleciona os elementos aos quais tem acesso, sendo eles de alguma forma o universo da pesquisa.

A amostra desse estudo é baseada em três empresas situadas no Rio Grande do Sul, que possuam em seu balanço, um significado valor de imobilizações, visto que a pesquisa consiste em buscar os impactos na adoção das normas internacionais no imobilizado, possibilitando um resultado aproximado a realidade do universo. Por não possuir autorização, a pesquisa não identifica as organizações selecionadas.

3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Para o desenvolvimento desta pesquisa, como já mencionado anteriormente, foi utilizado à técnica por meio de pesquisa documental, através de informações extraídas em sites das empresas selecionadas e demonstrações contábeis por elas divulgadas. Porém, cabe ressaltar que na pesquisa documental foram utilizados dados secundários, que para Lakatos e Marconi (2010) esses dados são obtidos por meios de revistas, jornais, publicações avulsas, teses com autores conhecidos. Assim, Prodanov e Freitas (2009, p. 113) definem que:

Entendamos por técnica o conjuntos de preceitos ou processos utilizados por uma ciência ou arte. No caso de pesquisa de campo, é necessário analisar e interpretar os dados obtidos, mediante técnicas estatísticas, para a devida elaboração do relatório de sustentação do trabalho científico.

Serão selecionadas duas empresas situadas no Brasil, com característica de apresentarem imobilizações com valores significativos, as demonstrações contábeis

selecionadas serão alvo de comparabilidade para assim responder ao questionamento dessa pesquisa e completar com a conclusão final.

As demonstrações analisadas encontram-se nas referências utilizadas nesta monografia, sendo demonstrações extraídas dos anos de 2007 a 2010, no dia 08 de setembro de 2014.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Como técnica de análise de dados, extraíram-se dados das demonstrações contábeis, utilizando-se como ferramenta auxiliar, a *Microsoft Office Excel*, criando a partir desse programa planilhas comparativas como os dados coletados, possibilitando assim uma melhor e fácil visualização dos resultados obtidos.

A partir das comparações verificou-se o resultado da pesquisa, confrontando os dados obtidos no estudo com os objetivos e demais questões propostas no início desta pesquisa, relacionando-se com as consultas bibliográficas realizadas no decorrer desta monografia.

3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E ESTUDO

Através de pesquisa qualitativa, apresenta-se a análise dos dados e expõe-se o resultado da pesquisa, utilizando as informações do referencial teórico, a qual corrobora com a ideia central do trabalho, isto é, identificar as dificuldades, benefícios ou malefícios encontrados pelas novas configurações do Ativo Imobilizado, ou seja, no trabalho final, é apresentada a interpretação final através de dados obtidos por meios de pesquisa documentais primárias e secundárias.

A partir do confronto entre os dados do referencial teórico e as demonstrações contábeis extraídas, verificou-se o resultado da pesquisa, como será apresentado no próximo capítulo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, é abordada a análise dos resultados da pesquisa. Na primeira etapa, apresenta-se uma breve apresentação das empresas das quais foram extraídas as informações das demonstrações contábeis. Num segundo momento, realizou-se a análise comparativa entre os anos de 2007 a 2010 relativas ao imobilizado dessas empresas, bem como seu comportamento com a vigência da lei 11.638/07 alterada pela 11.941/09.

4.1 APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS

Nesta sessão são apresentadas as principais características das organizações em estudo. A apresentação é realizada com base em relatórios disponibilizados nos sites das organizações.

4.1.1 Marcopolo S/A

A primeira empresa a ser apresentada é a Marcopolo S/A, sendo ela uma sociedade anônima de capital aberto, sediada no estado do Rio Grande do Sul (RS), na cidade de Caxias. Foi fundada em 06 de agosto de 1949, e está completando em 2014, 65 (sessenta e cinco) anos de atividade. Seu objetivo principal a fabricação de ônibus, carrocerias e componentes para ônibus, com ampla variedade de modelos.

Nesta sua atividade, segundo seu relatório da administração do ano de 2010, é líder no mercado brasileiro, destacando-se entre as maiores no mercado mundial. Suas unidades de produção estão espalhadas em onze unidades fabris, sendo elas quatro no Brasil e sete no exterior.

Ao final do exercício de 2009, a empresa apresentou um quadro de 9.696 (nove mil seiscentos e noventa e seis) colaboradores no Brasil e 4.019 (quatro mil e dezenove) no exterior. Sendo que em 31 de dezembro de 2008 teve ao total um quadro de 13.755 (treze mil setecentos e cinquenta e cinco mil) colaboradores. (RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO, 2009)

No contexto de lucro líquido, em 2009, contemplando os ajustes da Lei 11.638, atingiu R\$ 136, milhões em 2009 e R\$ 134,4 milhões em 2008, obtendo um

crescimento de 1,6% em relação ao ano anterior. (RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO, 2009)

Em 2009 a empresa apresentou em investimentos e imobilizações o valor de R\$ 104,0 milhões e R\$ 132,2 milhões em 2008. Cabe ressaltar que a empresa decide seus investimentos com base nas suas taxas de retorno. Outro dado relevante é que em 2009 seu imobilizado representa 11,66% em relação ao seu ativo total e em 2008 representa 11,05%. (RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO, 2009).

4.1.2 Grendene S/A

A segunda empresa a ser apresentada é a Grendene S/A, sendo ela fundada em 1971, completando em 2014, quarenta e três anos de atividade. Sendo ela uma sociedade anônima de capital aberto, sua sede principal é na cidade de Sobral, no Estado do Ceará, possuindo filiais em diversos estados no Brasil. Seu principal objetivo é a industrialização, comercialização, importação e exportação de calçados e vestuário em geral. (RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO, 2009).

A empresa brasileira está entre as líderes do setor calçadista, com uma produção de 150 milhões de pares de calçados produzidos em 2009 no Brasil em suas 12 fábricas. Com esta configuração, a empresa auferiu um lucro líquido de R\$ 272,2 milhões em 2009 e R\$ 239,4 milhões em 2008. (RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO, 2009).

No contexto de investimentos, a empresa em relação entre 2008 e 2009, variou 46,2%, visto que em 2009 trabalhou para ampliar sua capacidade de produção, o que elevou a variação entre os dois anos. Desta forma, em relação ao ativo, a empresa tem 10,18% de imobilizado em 2009 e 10,55% em 2008. (RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO, 2009).

Todos os dados apresentados na pesquisa são objeto de análise na próxima sessão, na forma de análise documental das demonstrações contábeis e financeiras das empresas apresentadas.

4.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS DIVULGADOS PELAS EMPRESAS SELECIONADAS

Nesta subseção apresenta-se a análise realizada no objeto de estudo desta pesquisa, visando atender seus objetivos gerais e específicos e responder ao seu problema. Para tanto, foi realizada uma análise de cada item do ativo imobilizado em consonância com o CPC 27 e a Resolução do CFC 1.177/09, as são de observância obrigatória para as empresas pesquisadas.

4.2.1 Sobre a Adequação de Lei 11.638/07 e 11.941/09 e Adoção Inicial

Este quesito tem por objetivo verificar quando que empresas em estudo adotaram em suas demonstrações as novas mensurações contábeis, adequadamente em consonância com vigência da Lei 11.638/07 e 11.941/09, em relação a seus imobilizados.

A empresa Marcopolo S/A de acordo com o Balanço de 2008 divulgado, apresenta as suas adequações, em alguns quesitos, já no ano exercício de 2007, reapresentando, em 2008, comparações e ajustes conforme a norma NPC nº 12 – Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas e Correções de Erros. Estas mudanças nas práticas contábeis modificaram seu patrimônio líquido e resultado do exercício de 2007.

Ao divulgar suas demonstrações contábeis de 2007, a empresa deixa definido em nota explicativa nº 27, em Eventos Subsequentes, a probabilidade de alterações nestas divulgações, pelo fato da promulgação da Lei 11.638 ainda em 2007, considerando a alterações extensas e complexas e com a necessidade de avaliar os reflexos na companhia.

Ainda neste ponto de vista, a empresa Marcopolo S/A em seu Balanço de 2008, destaca a importância de seguir as normas do CPC 13, o qual orienta as empresas na Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07. Desta forma, menciona a adoção somente dos itens obrigatórios, para se adequar durante o ano de 2009 nos demais quesitos, tais como, os ajustes e revisão do seu imobilizado.

A empresa Grendene S/A na apresentação de suas demonstrações contábeis de 2007 em sua nota explicativa nº 21, destaca que:

[...] no presente momento não é possível antecipar os impactos introduzidos pela Lei nº 11.638, sobre os resultados das operações e sobre a posição patrimonial e financeira da Companhia e empresas controladas para as demonstrações financeiras do exercício a ser encerrado em 31 de dezembro de 2008 e, retrospectivamente, nas demonstrações financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2007, quando apresentadas comparativamente com as demonstrações de dezembro de 2008.

Desta forma a empresa optou apresentar suas demonstrações contábeis em 2008 e compará-las com 2007 com as devidas alterações da Lei 11.638/07, de forma segura e com adequações exatas, sem extorsões, acreditando que a apresentação nesta forma reflita na transparência e essência econômica dos negócios da empresa.

Na nota explicativa nº 2, relativas ao ano de 2008, argumenta estar em conformidade com o dispositivo pela Deliberação CVM nº 565, de 17 de dezembro de 2008 na qual aprovou o CPC 13, e com isto, estabeleceu sua data base de transição em 01 de janeiro de 2007 e “representa a data-base em que a Companhia preparou seu balanço patrimonial ajustado por esses novos dispositivos contábeis de 2008”.

Desta forma, declara que as alterações produziram efeitos na apresentação das demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2008 e nas demonstrações financeiras relativas a 2007, em exercício comparativo.

4.2.2 Critérios de Mensuração e Reconhecimento

Quanto aos critérios de mensuração, este tópico, observou-se as notas explicativas relativas ao ano de 2009 das empresas em estudo e se verificou se ambas atenderam aos critérios de mensuração do ativo imobilizado, de acordo com o descrito na sessão 2.3.1.3.

Neste item, de acordo com Ludícibus et. al. (2010), a forma de mensuração pelo custo, apresentando o imobilizado pelo custo deduzido da depreciação acumulada e das perdas estimadas por dedução ao valor recuperável ou pelo método do valor justo, é única para as transições de novas normas do CPC.

Com esta análise, observou que ambas as empresas, atenderam aos requisitos da mensuração e adotaram o registro ao custo de aquisição, formação ou construção. Em sumário das principais práticas contábeis adotadas, a empresa

Grendene S/A, no item “p” das notas explicativas nº 4 de 2008, a empresa explica que:

São utilizadas para a mensuração e reconhecimento de certos ativos e passivos das demonstrações financeiras da Companhia e de suas controladas. A determinação dessas estimativas levou em consideração experiências de eventos passados e correntes, pressupostos relativos a eventos futuros, e outros fatores objetivos e subjetivos.

Dentro desses itens sujeitos, mensura-se o ativo imobilizado. Incluindo esta afirmação, em 2009, em suas Notas Explicativas, seu imobilizado está líquido de créditos de impostos, tais como, PIS e COFINS. Ainda sob este ponto de vista, a Grendene informa que:

A Companhia adotou a isenção opcional de aplicação retrospectiva completa para apresentação do valor justo de imobilizado como custo de aquisição. A Companhia optou por não avaliar o seu ativo imobilizado pelo valor justo como custo atribuído considerando que: (i) o método de custo, deduzido de provisão para perdas, é o melhor método para avaliar os ativos imobilizados da Companhia; (ii) o ativo imobilizado da Companhia é segregado em classes bem definidas e relacionadas à sua única atividade operacional; (iii) a Administração revisa frequentemente os valores recuperáveis e estimativas de vida útil dos bens do ativo imobilizado, e (iv) a Companhia possui controles eficazes sobre os bens do ativo imobilizado que possibilitam a identificação de perdas e mudanças de estimativa de vida útil dos bens. (NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS, NOTA EXPLICATIVA Nº 2.A.; DE 31 DE DEZEMBRO DE 2009 – GRENDENE S/A).

Quanto ao valor contábil do imobilizado, a empresa Grendene menciona que somente realiza a revisão de perda ao valor recuperável, mediante os eventos ou mudanças circunstanciais onde indiquem a possibilidade de perda no valor contábil.

4.2.3 Métodos e Taxas de Depreciação e Revisão de Vida Útil

Conforme visto na sessão 2.3.1.4 os bens patrimoniais possuem um determinado tempo de vida útil, com exceção a terrenos. Segundo o CPC 27, é importante observar a vida útil estimada de um ativo imobilizado, a qual devem ser alocados a esta vida útil os custos de tais ativos, as quais podem melhorar as condições e tempo de uso de imobilizado.

A depreciação se inicia no momento em que o bem estiver em condições de uso, ou seja, disponível, não cessando no momento em que o imobilizado estiver ocioso, mas somente quando estiver totalmente depreciado. Como já visto, existem os métodos de depreciação, as quais as empresas já definem a forma de tratamento deste bem.

Para melhor entendimento, segue as informações em relação a forma de depreciação apresentada em Notas Explicativas da empresa Marcopolo S/A:

Registrado ao custo de aquisição, formação ou construção. A depreciação é calculada pelo método linear às taxas mencionadas na (Nota 9). Terrenos não são depreciados.

Ganhos e perdas em alienações são determinados pela comparação dos valores de alienação com o valor contábil e são incluídos no resultado.

Os custos dos encargos sobre empréstimos tomados para financiar a construção do imobilizado são capitalizados durante o período necessário para executar e preparar o ativo para o uso pretendido.

Reparos e manutenção são apropriados ao resultado durante o período em que são incorridos. O custo das principais renovações é incluído no valor contábil do ativo no momento em que for provável que os benefícios econômicos futuros que ultrapassarem o padrão de desempenho inicialmente avaliado para o ativo existente fluirão para a Companhia. As principais renovações são depreciadas ao longo da vida útil restante do ativo relacionado. (NOTAS EXPLICATIVAS DA ADMINISTRAÇÃO ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2009 E DE 2008, NOTA EXPLICATIVA N. 2.2.(M) - MARCOPOLO S/A).

Conforme informado na nota apresentada, a empresa observa as normas definidas pelo CPC 27 e para complementar ainda menciona as mudanças ocorridas na legislação contábil, determinando a vida útil econômica do imobilizado e sua análise, como segue:

Conforme previsto na Interpretação Técnica ICPC 10 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aprovada pela Deliberação CVM no 619/09, a Companhia concluiu a primeira das análises periódicas com o objetivo de revisar e ajustar a vida útil econômica estimada para o cálculo da depreciação, bem como para determinar o valor residual dos itens do imobilizado.

Para fins dessa análise, a Companhia contratou empresa especializada, que emitiu Laudo de Avaliação datado de 31 de dezembro de 2009. Para a elaboração do laudo, a empresa de avaliação considerou o planejamento operacional da Companhia para os próximos exercícios, antecedentes internos, como o nível de manutenção e utilização dos itens, elementos externos de comparação, tais como tecnologias disponíveis, recomendações e manuais de fabricantes e taxas de vivência dos bens. Considerando que historicamente a Companhia não efetua a alienação de seus principais itens do imobilizado, senão na forma de sucata, o valor residual dos itens do imobilizado foi considerado como sendo igual a zero. A nova estimativa de vida útil remanescente dos itens do imobilizado, está apresentada na Nota 09, e foi contabilizada de forma prospectiva a partir de

1º de janeiro de 2009. (NOTAS EXPLICATIVAS DA ADMINISTRAÇÃO ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2009 E DE 2008, NOTA EXPLICATIVA N. 2.2.(M) - MARCOPOLO S/A).

Para efeito de comparação, verificaram-se os mesmos quesitos na empresa Grendene S/A, observando se a empresa possui os mesmos métodos de depreciação e qual a forma que ela encontrou para se adequar as novas normas contábeis. Sendo assim segue a nota quanto à metodologia de cálculo da organização.

A metodologia do cálculo da depreciação e as vidas úteis do ativo imobilizado são as mesmas nas práticas contábeis adotadas no Brasil e no IFRS. Em 31 de dezembro de 2006 a companhia revisou e alterou a vida útil de suas máquinas e equipamentos. Essa mudança produziu efeitos nas demonstrações financeiras preparadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil a partir de 1º de janeiro de 2007. Todavia, para fins de IFRS a mudança de vida foi aplicada de forma retrospectiva, tendo a depreciação acumulada sido recalculada, considerando a vida útil atual desde a aquisição de cada bem. (NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS DE 31 DE DEZEMBRO DE 2009 E 2008, NOTA EXPLICATIVA N. 2.E. LETRA A - GRENDENE S/A).

Partindo dessas informações apresentadas nas notas explicativas das empresas, observou-se que ambas as empresas adotaram as novas mensurações do imobilizado e observaram os CPC 27. Cabe ressaltar que a empresa Marcopolo S/A em suas demonstrações financeiras em 2010, apresentou o prazo de vida de seus ativos imobilizados, conforme demonstrado na Tabela 02.

Tabela 02: Prazo de Vida Útil dos Ativos Imobilizados

IMOBILIZADO	ANOS
Edifícios	40 - 60 anos
Máquinas	10 - 15 anos
Veículos	5 anos
Móveis, Utensílios e Equipamentos.	5 - 10 anos

Fonte: Nota Explicativa nº 12.b integrante das Notas Explicativas da Administração às Demonstrações financeira de 31 de dezembro de 2010 – Marcopolo S/A.

Dentro desta apresentação, observou-se que somente a empresa Marcopolo S/A divulgou o prazo de vida útil de seus ativos imobilizado, observando assim que a empresa Grendene S/A apresentou dados incompletos. Diante desta informação, em

2009, ambas apresentaram a taxa de depreciação de seus bens, conforme apresentado na Tabela 03.

Tabela 03: Taxas de Depreciação dos Ativos Imobilizados de 2009

ATIVO IMOBILIZADO	MARCOPOLO S/A	GRENDENE S/A
Prédios e Edificações	2,50 % a.a	4,00 % a.a
Máquinas e Equipamentos	11,0 % a.a	10,0 % a.a
Móveis e Utensílios	10,0 % a.a	10,0 % a.a
Equipamentos de Computação	10,0 % a.a	20,0 % a.a
Veículos	20,0 % a.a	20,0 % a.a

Fonte: Demonstrações Financeiras das Empresas Marcopolo e Grendene; Ano 2010.

Partindo dessas taxas anuais é possível calcular o tempo de vida útil avaliado no ano de 2009 de ambas as empresas nos anos de 2009 e 2008, pois foram divulgadas de forma comparativa, como define o CPC 27.

A administração da empresa Marcopolo, em seu relatório da administração de 2010 complementa que:

A administração da Marcopolo optou por não adotar o custo atribuído na avaliação inicial de seus ativos como definido pela Interpretação Técnica ICPC 10. Essa definição se baseou no fato de que a partir de 1º de janeiro de 2009 a Marcopolo revisou as taxas de depreciação empregadas para o ativo imobilizado, conforme divulgado nas demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2009, quando não foram identificadas variações significativas em relação ao valor contábil depreciado. (NOTAS EXPLICATIVAS DA ADMINISTRAÇÃO ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2010; NOTA EXPLICATIVA Nº 12.C – MARCOPOLO S/A).

Em suma, observou-se que tanto a empresa Marcopolo S/A quanto a empresa Grendene S/A, foram em busca de suas adequações à lei 11.941/09, ressaltando que para cálculo de impostos, devem ser respeitadas as taxas impostas pela Receita Federal do Brasil.

4.2.4 Conciliação do Valor Contábil

A conciliação dos valores dos ativos imobilizados e sua movimentação durante um exercício é outra informação que deve ser divulgada pelas empresas. Esta informação deve conter os valores iniciais do determinado grupo do ativo

imobilizado com suas devidas aquisições, baixas e depreciação anual, obtendo assim o valor do imobilizado ao final do exercício divulgado.

Esta informação é relativamente importante, pois através desta divulgação, acionistas e investidores podem avaliar as organizações através de suas movimentações, lembrando o que foi mencionado na sessão 2.1 onde Franco (2007) afirma que o registro da contabilidade é para demonstrar e analisar os fenômenos que nela ocorrem, objetivando o fornecimento de informações a quem interessar.

Sendo assim, para compreender melhor o mencionado, no anexo I apresenta-se a síntese da movimentação do imobilizado da controladora da empresa Marcopolo, ou seja, a conciliação do seu valor contábil divulgado em Notas Explicativas da Administração às demonstrações financeiras relativas ao ano de 2009 em comparação ao ano de 2008, nota explicativa n. 9.a..

Sob esta nova obrigação, a empresa cumpriu com as normas do CPC 27 neste quesito de divulgar a conciliação dos valores contábeis. Esta apresentação, conforme demonstrado no anexo I, é de forma suplementar, ou seja, além da informação dos custos e depreciação, sua composição é comparativa, a ponto de demonstrar claramente sua movimentação nos anos de 2007, 2008 e 2009.

Quanto à empresa Grendene S/A, essa informação também foi apresentada de forma completa, porém em 2009, nas Notas Explicativas às demonstrações financeiras consolidadas, nota nº 11, ela apresentou separadamente os quadros de 2009 e reapresentou os dados de 2008, estando estes quadros apresentados no anexo II desta monografia. Na divulgação das demonstrações de 2010, ela apresentou comparativamente em um quadro a movimentação dos anos de 2010 e 2009 e reapresentando na mesma configuração a comparabilidade entre os anos de 2009 e 2008. Em suma, a Grendene S/A, resume que.

[...] o valor de sua depreciação acumulada calculada para fins de IFRS está alinhada com as premissas do CPC nº 27 e do ICPC 10, que tratam do ativo imobilizado, tornando convergentes as demonstrações financeiras da controladora com as práticas internacionais – IFRS. (NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS INDIVIDUAIS; NOTA EXPLICATIVA Nº 2.C; ANO 2010 – GRENDENE S/A).

Com estas informações, as duas empresas de amostra, demonstraram que divulgaram suas informações no quesito de conciliação de valor contábil de forma completa, transparente e com qualidade.

4.2.5 Registro da Modalidade *Leasing*

Esta sessão tem por finalidade verificar como as empresas em estudo procederam em relação ao registro da modalidade *leasing* ou arrendamento mercantil. De acordo com alterações da lei 11.638/07, ficou estabelecido que o registro contábil no ativo imobilizado, deva ocorrer no momento que exista a transferência de benefícios, riscos e controle desses bens. Anterior a esta alteração o *leasing* poderia ser classificado como financeiro ou operacional, mas agora, se for financeiro, deve ser reconhecido no ativo imobilizado e identificado como financiamento a ser pago no passivo.

Com esta nova configuração, observou-se em Notas Explicativas que a empresa Marcopolo S/A, define que seus arrendamentos mercantis as quais possuem riscos e benefícios são classificados como ativo imobilizado e são depreciados de acordo com a sua vida útil, estipulada pela empresa.

Os arrendamentos mercantis de imobilizado nos quais a Companhia fica substancialmente com todos os riscos e benefícios de propriedade são classificados como arrendamento financeiro. Os arrendamentos financeiros são registrados como se fosse uma compra financiada, reconhecendo no seu início, um ativo imobilizado e um passivo de financiamento (arrendamento). O imobilizado adquirido nos arrendamentos financeiros é depreciado pelas taxas definidas na nota 9. (NOTAS EXPLICATIVAS DA ADMINISTRAÇÃO ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2009 E DE 2008; NOTA EXPLICATIVA Nº 2.2.(Q) – MARCOPOLO S/A).

Com esta divulgação, fica evidenciado que a empresa registrou de maneira correta seus ativos em arrendamento mercantil, reconhecendo-os no imobilizado e o seu correspondente saldo devedor na rubrica de empréstimos e financiamentos.

Quanto à empresa Grendene S/A, no seu Relatório da Administração de 2009, relativo a 2009 e 2008, no item 2.a de “Mudanças contábeis prospectivas, novos pronunciamentos e interpretações ainda não adotadas” destaca em seu primeiro tópico que:

As alterações à IFRS 1 tratam da aplicação retroativa das IFRS em situações específicas e têm por objetivo garantir que as entidades que adotam as IFRS não irão incorrer custos indevidos ou envair esforços desnecessários no processo de transição. As alterações isentam as entidades que adotam o método de custeio por absorção da aplicação retroativa das IFRS para ativos de petróleo e gás, e isentam as entidades com contratos de arrendamento em vigor de reavaliar a classificação desses

contratos de acordo com a “IFRIC 4 Como definir se um contrato configura arrendamento”, quando a aplicação das exigências contábeis de seu país geram o mesmo resultado. Esta alteração foi emitida em julho de 2009 e passa a vigorar para exercícios fiscais iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010. Esta alteração não terá impacto nas demonstrações financeiras consolidadas da Companhia. (NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2009 E 2008; NOTA EXPLICATIVA Nº 2.A – GRENDENE S/A).

Sob esta divulgação, observou-se que a empresa não adotou as alterações relativas ao arrendamento mercantil, observando os critérios do IFRIC 4 (*International Reporting Interpretations Committee*) que é um sistema inglês e americano responsável por pelas publicações e interpretações de normas internacionais a partir do ano de 2002.

Mas cabe ressaltar que em Notas Explicativas apresentadas relativas a 2007 e 2006, a empresa menciona algumas alterações na Lei das Sociedades Anônimas, onde divulga que:

Novas reavaliações de ativos imobilizados não são permitidas. Reavaliações antigas são realizadas ou estornadas até o fim do próximo exercício social. A Companhia deverá efetuar, periodicamente, análise da recuperação dos valores registrados nos ativos imobilizado, intangível. Os bens, objeto de arrendamento mercantil financeiro, devem ser registrados no ativo imobilizado. (NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2007 E 2006; NOTA EXPLICATIVA Nº 21 – GRENDENE S/A).

Nos exercícios de 2008 e 2010, na divulgação das notas explicativas, não se identificou nenhuma informação relativa a arrendamento mercantil, sendo estariam incompletas, ou, poderiam não ter nesses exercícios movimentação neste quesito.

4.2.6 Relatórios Administrativos do Imobilizado e Relatórios de Suporte ao Imobilizado

Este tópico tem por quesito verificar nos relatórios da administração se as empresas em estudo divulgaram demais informações que possam ser úteis aos usuários e que contemple tópicos da lei 11.638/07 alterado pela 11.941/09 e o CPC 27.

Diante dessa finalidade, observou-se a questão dos relatórios que suportam o controle dos ativos imobilizados, um dos requisitos que devem ser mantidos, conforme o abordado no referencial teórico. De acordo com os dados apresentado em seus Relatórios da Administração, ambas as empresas, classificam seus ativos imobilizados em grupos de ativos distintos, com seus devidos centro(s) de custo(s). Sendo assim, define-se a possibilidade de emissão de relatórios por filiais e de determinado grupo que se desejar.

Este relatório, possivelmente, permite a visualização da depreciação mensal e acumulada das taxas gerenciais e fiscais, tais como baixas efetuadas no período e o valor residual do bem ativo imobilizado que se deseja analisar.

Cabe ressaltar que as informações relacionadas à emissão e controles internos do imobilizado nas empresas, não esta divulgadas nas notas explicativas e nem nos relatórios da administração divulgados por ambas as empresas. Estas informações são de controles internos, que devem ser mantidas pelas organizações de forma interna, para administrar melhor seu imobilizado e cumprir com os quesitos instituídos pelas alterações da legislação societária.

Os referidos relatórios, para saber se ambas as empresas estão cumprindo com este quesito, deve ser feito uma pesquisa interna, diretamente com a empresa.

As empresas, conforme já mencionado na análise de dados desta monografia, registram seus imobilizados líquidos de créditos de impostos, tais como, PIS e COFINS e ICMS, desta forma, mantem internamente controle de créditos a serem recuperados.

A empresa Grendene S/A em seu relatório da administração de 2009 na nota explicativa 15.f demonstra seu saldo em 2008, referente aos efeitos dos ajustes da Lei 11.638/07 apurados em exercícios anteriores o valor de R\$ 6.526 (milhares de reais), porém nos demais anos pesquisados, esta mencionado o quanto que o seu ativo imobilizado variou com estas adequações e ressaltam e estes ajustes não são tributáveis ou dedutíveis a tributação.

Sobre o fato citado no parágrafo anterior, a Marcopolo no seu Balanço completo de 2008 divulga relativamente ao ano de 2007, que seu ajuste da Lei 11.638/07 com relação a arrendamentos financeiros foi de R\$ 1.051 (milhares de reais), porém se houve demais ajustes relativos ao imobilizado, não esta mencionado.

Analisando os dados apresentados no referencial teórico e as divulgações em notas explicativas, relatórios da administração e demonstrações contábeis feitas pelas empresas em estudo, observou-se que ambas passaram por dificuldades para se adaptar as novas mensurações contábeis, ficando evidenciado que os impactos ocorridos no balanço patrimonial em razão das atualizações nas normas contábeis brasileiras é essencial, por razão a adequação do Brasil ao cenário da contabilidade internacional e melhorias na comunicação contábil entre as organizações e seus usuários.

CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo geral avaliar as principais alterações relativas ao aspecto contábil na adoção das normas internacionais na mensuração do imobilizado em duas organizações brasileiras a partir das alterações da Lei 6.404/76.

Primeiramente, foram descritos seus objetivos específicos, delimitando o tema para que se pudesse ter conhecimento sobre o assunto e também foram apresentados conceitos para obter respostas quanto ao problema da pesquisa. Com os dados coletados, observou-se que a contabilidade passou por modificações as quais valorizaram suas demonstrações, devido a novas exigências.

No segundo capítulo, foram descritas os processos da internacionalização da contabilidade no mundo e depois no Brasil, juntamente com as principais alterações na Lei 6.404/76 relativas ao imobilizado e ficou evidenciado que as alterações vieram com a finalidade de atender as necessidades dos usuários internos e externos das demonstrações contábeis e financeiras de maneira que as informações do imobilizado sejam apresentados de forma tempestiva e transparente.

Para compreender melhor estas alterações, foi necessário definir duas empresas brasileiras, por meio de estudo de caso, para realizar a comparabilidade entre elas, das demonstrações contábeis, financeiras e relatórios da administração, nos anos de 2007 a 2010. Nesta análise, foram identificadas as principais alterações no imobilizado após adaptações da legislação e do CPC 27 e evidenciou-se que as empresas em estudo sentiram dificuldades para se adaptar no início, observou-se que ambas as empresas analisadas, estão cumprindo com as exigências feitas pela Lei 11.638/07 e 11.941/09 e o CPC 27.

Na percepção das empresas, as alterações necessárias e estão de acordo quando se menciona que as demonstrações e os resultados estão mais transparentes com a nova forma de mensurar o imobilizado, porém é preciso distinguir o que se refere resultados fiscais e resultados gerenciais, avaliando assim seus imobilizado, agregando valores reais e transparentes a seus usuários.

Reforça-se que as alterações na Lei nº. 6.404/76 são relevantes, porém acredita-se que a legislação tributária deveria também ser discutida para que se evitasse a apresentação de demonstrações em duplicidade como, por exemplo,

apresentar demonstração diferente para órgãos de mesma hierarquia governamental.

Conclui-se que a legislação precisa continuar em constantes melhorias sempre observando as necessidades dos usuários das informações divulgadas pelas empresas brasileiras. A análise aplicada nesta pesquisa pode ser aplicada a outros grupos patrimoniais das organizações.

Por fim, estima-se que o estudo realizado não trouxe finalidade ao estudo, pois se buscou um tema que atualmente possui relevância no âmbito global, pois as empresas estão interligadas internacionalmente no mundo dos negócios. Assim, conclui-se que as organizações brasileiras de modo geral, precisam moldar-se, aperfeiçoar-se e se adequar para cumprir com a nova mensuração do imobilizado e da contabilidade em um contexto geral.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 03 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2008.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças Contábeis na Lei Societária**. 01. ed., 3.reimp. São Paulo, SP: Editora Atlas S.A, 2009.

BRASIL Instrução Normativa SRF. **IN nº 162, de 31 de dezembro de 1998**. Taxas de Depreciação e Vida Útil Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298.htm>>. Acesso em: 27 Ago. 2014.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 dez. 1976**. Lei das S/As. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 19 jul. 2014.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 dez. 2007**. Lei das S/As. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 19 jul. 2014.

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 29 maio 2009**. Lei das S/As. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm>. Acesso em: 19 jul. 2014.

CARVALHO, Camila Gomes de; GREGO, Nivaldo. **A Importância da Padronização das Normas Contábeis Brasileiras**. Disponível em <http://www.fecilcam.br/nupem/anais_vi_epct/PDF/ciencias_sociais/02.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2014.

CARVALHO, L Nelson; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes da. **Contabilidade Internacional**. Aplicação das IFRS 2005. 01º ed. Editora Atlas S.A, 2006.

COMITE DOS PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Sumário do Pronunciamento Técnico **CPC 27, de 26, jun. 2009**. Ativo Imobilizado. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/317_CPC%2027%20Sum%C3%A1rio.pdf> . Acesso em: 19. Jul. 2014.

COMITE DOS PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Pronunciamento Técnico **CPC 27, de 05 nov. 2010**. Operações de Arrendamento Mercantil. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/163_CPC_06_R1_rev%2003.pdf>. Acesso em 19. Jul. 2014.

COMITE DOS PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Pronunciamento Técnico **CPC 27, de 26 jun. 2009**. Ativo Imobilizado. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2003.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - **CFC nº 1.263 de 10.12.2009**. Aplicação do Ativo Imobilizado. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoafc1263_2009.htm>. Acesso em 27 Ago. 2014.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE (CRC). **Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas**. 2. ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade, 2011.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. Ed. São Paulo: SP: Atlas, 1997.

GRENDENE. Demonstrações Financeiras Padronizadas 2008 – **Grendene S/A**. Disponível em: <http://static.grendene.mediagroup.com.br/LS_DFP/544_DFP_2008.pdf>. Acesso em: 08 Set. 2014.

GRENDENE. Demonstrações Financeiras Padronizadas 2009 – **Grendene S/A**. Disponível em: <http://static.grendene.mediagroup.com.br/LS_DFP/545_DFP_2009.pdf>. Acesso em: 08 Set. 2014.

GRENDENE. Demonstrações Financeiras Padronizadas 2010 – **Grendene S/A**. Disponível em: <http://static.grendene.mediagroup.com.br/IFRS_DFP/526_DFP_2010_IFRS.pdf>. Acesso em: 08 Set. 2014.

GRENDENE. Relatório Anual 2007 – **Grendene S/A**. Disponível em: <http://static.grendene.mediagroup.com.br/relatorio_anual/671_Grendene_RA_2007.pdf>. Acesso em: 08 Set. 2014.

GRENDENE. Relatório da Administração 2008 – **Grendene S/A**. Disponível em: <http://static.grendene.mediagroup.com.br/relatorio/820_2008%20-%20Relat%C3%B3rio%20da%20administra%C3%A7%C3%A3o%20-%20Portugu%C3%AAs.pdf>. Acesso em: 08 Set. 2014.

GRENDENE. Relatório da Administração 2009 – **Grendene S/A**. Disponível em: <http://static.grendene.mediagroup.com.br/relatorio/821_2009%20-%20Relat%C3%B3rio%20da%20Administra%C3%A7%C3%A3o%20-%20Portugu%C3%AAs.pdf>. Acesso em: 08 Set. 2014.

GRENDENE. Relatório da Administração 2010 – **Grendene S/A**. Disponível em: <http://static.grendene.mediagroup.com.br/relatorio/822_2010%20-%20Relat%C3%B3rio%20da%20Administra%C3%A7%C3%A3o%20-%20Portugu%C3%AAs.pdf>. Acesso em: 08 Set. 2014.

HESSEL, Rosana. Brasil tem o 6º maior PIB do mundo, mas ainda precisa mudar seu padrão de vida. **Correio Brasiliense**, Distrito Federal, 27 dez. 2011. Disponível em: <http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2011/12/27/internas_economia,284219/brasil-tem-6-maior-pib-do-mundo-mas-ainda-precisa-melhorar-padrao-de-vida.shtml>. Acesso em: 24 jan. 2011.

HITT, M. A.; IRELAND, R.D. and. HOSKISSON, R.E. **Administração Estratégica – Competividade e Globalização**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS). **IFRS**: Um pouco de História. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/ifrs-um-pouco-de-historia/59939/>>. Acesso em: 11 jun. 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores**. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 06º ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2006.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável as demais sociedades. FIECAFI. 7. ed. 4 reimp. Sao Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade das Sociedades por ações**: aplicável a todas as sociedades. De acordo com as normas Internacionais e do CPC. 01º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de Pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2010.

LIMA, Luiz Murilo Strube. IFRS: **Entendendo a aplicando as normas internacionais de contabilidade**. 01 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2010.

MARCOPOLO. Balanço Completo 2007 – **Marcopolo S/A**. Disponível em: <<http://ri.marcopolo.com.br/enu/1588/Balan%20Completo%202007.pdf>>. Acesso em: 08 Set. 2014.

MARCOPOLO. Balanço Completo 2008 – **Marcopolo S/A**. Disponível em: <<http://ri.marcopolo.com.br/enu/1590/Balan%20Completo%202008.pdf>>. Acesso em: 08 Set. 2014.

MARCOPOLO. Demonstrações Financeiras 2009 – **Marcopolo S/A**. Disponível em: <http://ri.marcopolo.com.br/ptb/1714/Balano_Completo_2009CVM.pdf>. Acesso em: 08 Set. 2014.

MARCOPOLO. Demonstrações Financeiras 2010 – **Marcopolo S/A**. Disponível em: <http://ri.marcopolo.com.br/ptb/1140/Balano_Completo_2010CVM.pdf>. Acesso em: 08 Set. 2014.

MARCOPOLO. Relatório da Administração 2007 – **Marcopolo S/A**. Disponível em: <<http://ri.marcopolo.com.br/enu/1589/Relat%20da%20Administra%202007.pdf>>. Acesso em: 08 Set. 2014.

MARCOPOLO. Relatório da Administração 2008 – **Marcopolo S/A**. Disponível em: <<http://ri.marcopolo.com.br/enu/1591/Relat%F3rio%20da%20Administra%E7%E3o%202008.pdf>>. Acesso em: 08 Set. 2014.

MARCOPOLO. Relatório da Administração 2009 – **Marcopolo S/A**. Disponível em: <http://ri.marcopolo.com.br/ptb/1683/Relatorio_Administracao_2009.pdf>. Acesso em: 08 Set. 2014.

MARCOPOLO. Relatório da Administração 2010 – **Marcopolo S/A**. Disponível em: <http://ri.marcopolo.com.br/ptb/1139/Relatorio_Administracao_2010.pdf>. Acesso em: 08 Set. 2014.

MOURAD, Nabil Hamad; PARASKEVOPOULOS, Alexandre. **IFRS**. Introdução as Normas Internacionais de Contabilidade. 2. Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Manual da Contabilidade Básica**. Contabilidade Introdutória e Intermediária. 07. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2009.

PEREZ, José Hernandes Peres; BEGALLI, Glaucos Antônio. **Elaboração das Demonstrações Contábeis**. 03. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2002.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico**: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. re. Novo Hamburgo: Feevale, 2009.

YOUNG, & Ernst; FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade**. IRFS Versus Normas Brasileiras. 02. ed. São Paulo. Editora Atlas S.A, 2010.

ANEXO I

(a) Síntese da movimentação do imobilizado Controladora

	Terrenos	Prédios e construções	Máquinas e equipamentos	Móveis e Utensílios	Equipamentos de computação	Veículos	Outras imobilizações	Imobilização em andamento	Total
Saldos em 31 de dezembro de 2007	12.575	34.123	31.950	1.961	2.685	1.091	99	18.116	102.600
Aquisição	311	3.668	15.911	481	1.700	654		219	22.944
Baixas		(31)	(156)	(81)	(49)	(71)	(1)	(9)	(398)
Depreciações		(4.016)	(10.679)	(369)	(970)	(394)			(16.428)
Saldos em 31 de dezembro de 2008	12.886	33.744	37.026	1.992	3.366	1.280	98	18.326	108.718
Custo do Imobilizado	12.886	92.214	105.556	5.019	10.577	3.149	98	18.326	247.825
Depreciação acumulada		(58.470)	(68.530)	(3.027)	(7.211)	(1.869)			(139.107)
Valor residual	12.886	33.744	37.026	1.992	3.366	1.280	98	18.326	108.718
Saldos em 31 de dezembro de 2008	12.886	33.744	37.026	1.992	3.366	1.280	98	18.326	108.718
Aquisição	3.339	6.351	21.621	194	770	329		3.642	36.246
Baixas	(1.754)	(4.492)	(1.384)	(15)	(16)	(29)		(13)	(7.703)
Transferência		2.726	1.517		(17)			(4.226)	
Depreciações		(1.363)	(6.441)	(385)	(1.014)	(285)			(9.488)
Saldos em 31 de dezembro de 2009	14.471	36.966	52.339	1.786	3.089	1.295	98	17.729	127.773
Custo do Imobilizado	14.471	96.073	126.605	5.172	11.225	3.271	98	17.729	274.644
Depreciação acumulada		(59.107)	(74.266)	(3.386)	(8.136)	(1.976)			(146.871)
Valor residual	14.471	36.966	52.339	1.786	3.089	1.295	98	17.729	127.773
Taxas anuais de depreciação - %		2,5% a.a.	11,0% a.a.	10,0% a.a.	20,0% a.a.	20,0% a.a.			

ANEXO II

GRENDENE S.A.

Notas explicativas às demonstrações financeiras consolidadas--Continuação

31 de dezembro de 2009 e 2008

(Em milhares de reais)

11. Imobilizado

Custo do imobilizado bruto	2009							Total
	Terrenos e prédios	Máquinas equipamentos e instalações	Móveis e utensílios	Equipamentos de processamento de dados	Ferramentas	Imobilizado em andamento	Outros	
Saldo em 31/12/2008	146.218	185.667	7.730	14.951	1.984	2.237	3.458	362.245
Aquisições	1.679	15.853	1.140	2.849	661	7.323	922	30.427
Baixas	-	(731)	(7)	(574)	-	(1.069)	(56)	(2.437)
Transferências	822	5.126	5	259	8	(5.512)	(708)	-
Variação cambial	-	(5)	(163)	(131)	-	-	(11)	(310)
Saldo em 31/12/2009	148.719	205.910	6.705	17.354	2.653	2.979	3.605	389.925
Depreciação acumulada								
Saldo em 31/12/2008	(57.746)	(111.313)	(4.101)	(11.590)	(1.446)	-	(1.908)	(188.104)
Depreciação	(5.236)	(15.577)	(673)	(1.391)	(229)	-	(453)	(23.559)
Baixas	-	567	1	534	-	-	41	1.143
Transferências	-	4	-	-	(4)	-	-	-
Variação cambial	-	1	110	120	-	-	2	233
Saldo em 31/12/2009	(62.982)	(126.318)	(4.663)	(12.327)	(1.679)	-	(2.318)	(210.287)
Valor contábil líquido								
Saldo em 31/12/2008	88.472	74.354	3.629	3.361	538	2.237	1.550	174.141
Saldo em 31/12/2009	85.737	79.592	4.042	5.027	974	2.979	1.287	179.638

GRENDENE S.A.

Notas explicativas às demonstrações financeiras consolidadas--Continuação

31 de dezembro de 2009 e 2008

(Em milhares de reais)

11. Imobilizado --Continuação

Custo do imobilizado bruto	2008							Total
	Terrenos e prédios	Máquinas equipamentos e instalações	Móveis e utensílios	Equipamentos de processamento de dados	Ferramentas	Imobilizado em andamento	Outros	
Saldo em 01/01/2008	144.946	173.964	6.718	16.961	1.767	402	9.055	353.813
Aquisições	177	11.273	871	1.539	211	4.917	838	19.626
Baixas	(211)	(1.011)	(36)	(3.730)	(1)	(809)	(5.922)	(11.720)
Transferências	1.306	1.436	35	12	7	(2.273)	(523)	-
Variação cambial	-	5	142	169	-	-	10	326
Saldo em 31/12/2008	146.218	185.667	7.730	14.951	1.984	2.237	3.458	362.245
Depreciação acumulada								
Saldo em 01/01/2008	(52.535)	(97.268)	(3.413)	(13.294)	(1.256)	-	(3.977)	(171.743)
Depreciação	(5.258)	(15.240)	(620)	(1.641)	(189)	-	(605)	(23.553)
Baixas	47	1.197	24	3.490	-	-	2.675	7.433
Transferências	-	(2)	(2)	5	(1)	-	-	-
Variação cambial	-	-	(90)	(150)	-	-	(1)	(241)
Saldo em 31/12/2008	(57.746)	(111.313)	(4.101)	(11.590)	(1.446)	-	(1.908)	(188.104)
Valor contábil líquido								
Saldo em 01/01/2008	92.411	76.696	3.305	3.667	511	402	5.078	182.070
Saldo em 31/12/2008	88.472	74.354	3.629	3.361	538	2.237	1.550	174.141