

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS E ENGENHARIAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ROSANGELA MARIA WOLFF

**UM ESTUDO DA CPC 27 EVIDENCIANDO A DEPRECIÇÃO E SEU  
IMPACTO NO IMOBILIZADO DE UMA EMPRESA DE TRANSPORTE  
RODOVIÁRIO DE CARGAS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

PATO BRANCO 2013

ROSANGELA MARIA WOLFF

**UM ESTUDO DA CPC 27 EVIDENCIANDO A DEPRECIÇÃO E SEU  
IMPACTO NO IMOBILIZADO DE UMA EMPRESA DE TRANSPORTE  
RODOVIÁRIO DE CARGAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para a obtenção de título de Bacharel em Ciências contábeis do departamento de Ciências e Engenharias da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – Campus Pato Branco – PR

Orientadora: Profª Marivania Rufato da Silva

PATO BRANCO

2013



Universidade Tecnológica Federal do Paraná  
Campus Pato Branco  
Curso de Ciências Contábeis  
Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso



TERMO DE APROVAÇÃO

Título do Trabalho de Conclusão de Curso

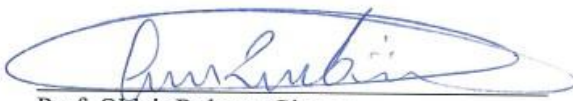
**Um estudo da CPC 27 Evidenciando a depreciação e seu impacto no  
imobilizado de uma empresa de transporte rodoviário de cargas**

Nome do Aluno: **ROSANGELA MARIA WOLFF**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 21 horas, no dia 27 de janeiro de 2014 como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A candidata foi arguida pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO.

(aprovado, aprovado com restrições, ou reprovado).

  
Prof. Marivânia Rufato da Silva  
Orientadora

  
Prof. Oldair Roberto Giasson  
Avaliador - UTFPR

  
Prof. Ricardo Adriano Antonelli  
Avaliador UTFPR

Ao meu esposo Francisco e meus  
filhos Leandro e Bruno, pois sem  
os mesmos nada seria possível.

## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria de expressar meus sinceros agradecimentos a todos que colaboraram em minha formação e na elaboração deste trabalho. Nestas poucas linhas não será possível citar a todos que participaram desta etapa da minha vida, então, mesmo os que não estão aqui presentes, saibam que terão sempre meu carinho e reconhecimento.

Agradeço primeiramente a Deus...

À minha orientadora professora Marivânia Rufato da Silva, pelo seu grande empenho e dedicação, me repassando seu conhecimento na formação deste trabalho. Suas orientações foram muito valiosas, me incentivando a melhorar sempre.

Aos professores Dr. Osni Hoss e Dr. Luiz Fernande Casagrande, que me incentivaram desde o início, repassando a importância da pesquisa e me mostrando caminhos pra alcançar meus objetivos durante a execução deste trabalho.

A todos os professores do Curso de Ciências Contábeis, em especial aqueles que colaboraram com a minha formação, pelos grandes ensinamentos, não só de contabilidade, mas também ensinamentos de vida.

A minha família, pela paciência e dedicação, meu esposo Francisco, meus filhos Leandro e Bruno por dividirem comigo seus conhecimentos. Estiveram sempre a meu lado nessa trajetória. Ao Bruno em especial quando usava sua frase “ mãe, não é difícil, basta você aprender”.

A todos os meus colegas de turma, por todas as experiências que vivemos juntos, e gostaria de externar minha satisfação de poder conviver com eles nesta jornada. Em especial ao meu colega Lucas Restelli, pelo incentivo.

WOLFF, Rosangela M. **Um Estudo da CPC 27 Evidenciando a Depreciação e seu Impacto no Imobilizado de uma Empresa de Transporte Rodoviário de Cargas.** 2013. 81 f. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco 2013.

## RESUMO

Com a adequação da contabilidade brasileira às Novas Normas Internacionais de Contabilidade, percebe-se a necessidade de se adaptar a esta atual forma de gerar e fornecer informações contábeis. Nesse contexto, o presente trabalho busca responder à seguinte pergunta de pesquisa: Quais os procedimentos necessários para adequar o ativo imobilizado de uma empresa de transporte rodoviário de cargas ao que determina o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado? Desta forma, o objetivo do trabalho consiste em adequar o imobilizado de uma empresa de transporte rodoviário de cargas às novas normas contábeis aplicando os procedimentos determinados na CPC 27, que trata deste assunto. Para atender aos objetivos da pesquisa, foi realizada pesquisa bibliográfica em todo o processo do trabalho, através de Leis, normas, publicações, relatórios e documentos contábeis, de forma a obter embasamento no momento da aplicação de um estudo de caso. A aplicação prática dos procedimentos para a adequação do imobilizado da empresa seguiu de acordo com o que determina a CPC 27, devido a esta ser a norma que orienta a contabilidade ao tratar o imobilizado de uma empresa. A partir da execução dos procedimentos seguindo a determinação destas novas práticas contábeis, foi possível identificar: valor justo, valor residual, valor depreciável, taxa de depreciação baseada na vida útil, projeção da depreciação, comparativo dos efeitos no imobilizado antes e depois da adequação à CPC 27. Sendo assim, conclui-se que foi possível realizar a aplicação da CPC 27 no imobilizado da empresa em estudo, e analisar as mudanças nas demonstrações contábeis deste imobilizado, gerando informações mais consistentes e próximas à realidade da empresa.

Palavras chave: Pronunciamento técnico; Adequação; Ativo Imobilizado; valor justo, valor depreciável

WOLFF, Rosangela M. **A Study of CPC 27 Evidencing Depreciation and its Impact on Assets of a Company Trucking Freight.** 2013, 81 f. Completion of course work – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2013.

## ABSTRACT

The adequacy of Brazilian accounting to New International Accounting Standards, realizes the need to adapt to this current way of generating and providing accounting information. In this context, this paper aims to answer the following research question: what are the procedures required to bring the fixed assets of a company to the freight transportation with Technical Pronouncement CPC 27 - Fixed Assets? Thus, the main objective is to bring the asset of a company freight transportation to the new accounting standards applying procedures established in CPC 27, which deals with this subject. To meet the research objectives, literature search was performed in the whole process of working through laws, regulations, publications, reports and financial documents in order to obtain basis to do an application of a case study. The practical application of procedures for the adaptation of the assets of the company followed in accordance with CPC 27 determines, due to this being the norm that guides the accounting to treat the assets of a company. From the implementation of procedures following the determination of these new accounting practices were identified: fair value, residual value, depreciable amount, rate of depreciation based on useful life, the depreciation projection, comparison of the effects on asset before and after adaptation to CPC 27. Thus, it is concluded that it was possible to achieve the application of CPC 27 in property of the company under study, and analyze the changes in the financial statements of this asset, generating more consistent information, closer to the reality of company

Keywords : Pronouncement; Adequacy; Assets; fair value, depreciable value

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Grafico 1</b> Curva de evolução dos veículos com tração 01, 11 e 20 quanto ao seu valor de aquisição, valor justo e valor residual .....	62
<b>Figura 1:</b> Temas da ICPC 10 relacionados com a CPC 27 .....	37
<b>Figura 2:</b> Valor do Imobilizado total da empresa Gama .....	50
<b>Figura 3:</b> Exemplo de consulta na Tabela FIPE referente ao veículo com tração 01 .....	57
<b>Figura 4:</b> Recorte da planilha Excel como demonstrativo da tendência do Veículo de Tração 01 .....	60
<b>Figura 5:</b> Processos para se chegar ao valor depreciável do veículo com tração...	65
<b>Figura 6:</b> Total do Ativo Imobilizado Veículos após a depreciação projetada para 2013 .....	69



## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1:</b> Comparativo de estrutura de Balanço conforme a Lei 6.404/76 e a Lei 11.638/07 alterada pela Lei 11.941/09 .....	20
<b>Quadro 2:</b> Entidades que compõe o Comitê de Pronunciamentos Contábeis.....	22
<b>Quadro 3:</b> Relação dos CPCs de nº 00 a 47 emitidos até a presente data .....	24
<b>Quadro 4:</b> Relação das ICPCs e OCPCs emitidas até a presente data .....	25
<b>Quadro 5:</b> Termos e Conceitos mais utilizados na CPC 27 .....	27
<b>Quadro 6:</b> Principais temas tratados da CPC 27 .....	28
<b>Quadro 7:</b> Causas que justificam a depreciação .....	29
<b>Quadro 8:</b> Taxas de depreciação estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal .....	31
<b>Quadro 9:</b> Obras já publicadas em consonância com a CPC 27 do período entre 2010 a 2012 .....	41
<b>Quadro 10:</b> Planejamento do Trabalho .....	45
<b>Quadro 11:</b> Valor Justo dos veículos sem tração 01, 08, e 27 .....	55
<b>Quadro 12:</b> Forma de contabilização do Ajuste de Avaliação Patrimonial .....	56
<b>Quadro 13:</b> Valor justo dos Veículos com tração de acordo com a FIPE e diferença a ajustar na contabilidade .....	58
<b>Quadro 14:</b> Forma de contabilização do Ajuste de Avaliação Patrimonial .....	58
<b>Quadro 15:</b> Apresenta o valor residual dos veículos com tração 01,11 e 20 .....	61
<b>Quadro 16:</b> Demonstração da taxa de depreciação dos veículos sem tração.....	63
<b>Quadro 17:</b> Taxa de depreciação anual à partir do tempo restante de vida útil .....	65
<b>Quadro 18:</b> Comparativo do Imobilizado antes e depois da CPC 27 .....	66
<b>Quadro 19:</b> Comparativo do Patrimônio Líquido antes e depois da CPC 27.....	66
<b>Quadro 20:</b> Demonstrativo da projeção da depreciação para o exercício 2013 dos veículos sem tração .....	68
<b>Quadro 21:</b> Demonstrativo da projeção da depreciação para o exercício 2013 dos veículos com tração .....	69

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1:</b> Relação dos veículos sem tração imobilizados .....	51
<b>Tabela 2:</b> Relação dos veículos de tração imobilizados, evidenciando seus dados na FIPE .....	53

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1 PROBLEMA DA PESQUISA .....	14
1.2 OBJETIVO GERAL .....	14
1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	14
1.4 DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA.....	15
1.5 JUSTIFICATIVA .....	15
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>16</b>
2.1 AS MUDANÇAS NA CONTABILIDADE EM BUSCA DA CONVERGÊNCIA.....	16
2.1.1 Alterações trazidas pela Lei 11.638/07 e posterior Lei 11.941/09 no que tange a Estrutura do Balanço Patrimonial .....	18
2.2 O COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS .....	21
2.2.1 O Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado.....	26
2.2.1.1 A depreciação conforme estabelece a Legislação Fiscal e o Pronunciamento Técnico CPC 27 .....	28
2.2.1.2 A mensuração do ativo imobilizado de acordo com a CPC 27 .....	34
2.2.2 A Interpretação Técnica ICPC 10.....	36
2.2.3 O Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos .....	39
2.3 ESTUDO BIBLIOGRÁFICO SELECIONADO CONSONANTE COM A CPC 27 .	40
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>42</b>
3.1. ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	42
3.2 COLETA DE DADOS .....	43
<b>4 RESULTADO DA PESQUISA</b> .....	<b>46</b>
4.1 A EMPRESA GAMA .....	46
4.2 ANÁLISE DOS DADOS.....	47
4.2.1 Identificação dos Veículos.....	50
4.2.2 Atribuição do Valor Justo ou (Deemed Cost) .....	54
4.2.3 A Aplicação da Depreciação com vistas na CPC 27 .....	59
4.2.3.1 Projeção do valor residual .....	59
4.2.3.2 Valor depreciável e taxa de depreciação.....	62
4.2.3.3 O Impacto entre as demonstrações do imobilizado antes e depois da aplicação da CPC 27.....	65
4.2.4 Projeção da Depreciação do Imobilizado para o Próximo Exercício .....	67

<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>71</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>74</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>78</b>
APÊNDICE A. Projeção do valor justo de todos os veículos sem tração. ....	78
APÊNDICE B. Valor justo dos Veículos com tração de acordo com a FIPE e diferença a ajustar na contabilidade.....	81
APÊNDICE C Demonstração completa dos lançamentos contábeis do Ajuste de Avaliação Patrimonial .....	82
APÊNDICE D Apresentação da projeção do valor dos veículos com tração identificando seu valor residual .....	84

## 1 INTRODUÇÃO

Com a expansão do mercado internacional de negócios, devido à globalização e inovações tecnológicas, houve a necessidade de adaptação das entidades em fornecer informações através de suas demonstrações contábeis dentro de padrões universais. Estas adaptações se tornaram necessárias para que houvesse uma interpretação mais harmônica e mais correta dos dados contábeis fornecidos pelas empresas aos usuários dessas informações.

Como o Brasil se tornou um país em amplo desenvolvimento e com seu cenário mercantil expandindo de forma acelerada para o âmbito internacional, houve a obrigatoriedade da contabilidade brasileira a fazer a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.

Essa adaptação definitiva ao cenário internacional nesses últimos anos, trouxe mudanças significativas ao setor contábil brasileiro. A forma clássica das demonstrações contábeis como era apresentada, foi dando lugar a novas formas de fornecimento de dados e adaptando as já existentes (FREIRE & et al, 2012)

Ainda Pocetti compartilha desta mesma idéia:

Além de colocar as demonstrações financeiras das empresas brasileiras na mesma "linguagem" adotada por mais de cem países de todo o mundo, o padrão IFRS oferece mais confiabilidade aos sistemas de divulgação de dados empresariais. Com o novo padrão, abrem-se também novas oportunidades de acesso a crédito às companhias nacionais, a partir da facilitação de relacionamento com as instituições financeiras estrangeiras que, em geral, exigem demonstrações adequadas às normas internacionais de contabilidade para conceder recursos (POCETTI, 2011)

Para facilitar o entendimento destes novos procedimentos contábeis, foram instituídos os Pronunciamentos Técnicos CPCs (Comitê de Pronunciamento Técnico) que vieram para divulgar e esclarecer as formas corretas de tais mudanças na contabilidade brasileira.

Dentre os CPCs já publicados, o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, foi instituído com o objetivo de dar um tratamento mais adequado aos ativos imobilizados da entidade, visando umas demonstrações contábeis mais consistentes e próximas à realidade do mercado. Com isso facilitando os usuários destas demonstrações contábeis no seu discernimento e interpretação de tais informações.

Uma empresa deve manter uma escrituração contábil o mais próximo possível da realidade, para que possa gerar informações confiáveis e estratégicas aos seus administradores e a usuários externos. Demonstrações contábeis com deficiência de informações, tornam-se meras peças burocráticas, sem utilidade gerencial e resultados equivocados, não apresentando a verdadeira saúde da empresa. São as demonstrações contábeis que revelarão também se o contador está atuando dentro das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Diante deste contexto, fica evidente a necessidade de se fazer uma revisão nas demonstrações contábeis das empresas, para que se tenha total segurança de que as informações fornecidas estão dentro da realidade e das Normas Contábeis vigentes.

### 1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

Quais os procedimentos necessários para adequar o ativo imobilizado de uma empresa de transporte rodoviário de cargas ao que determina o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado?

### 1.2 OBJETIVO GERAL

Evidenciar os procedimentos na adoção da CPC 27 e os efeitos que trará para o ativo imobilizado de uma empresa de transporte rodoviário de cargas.

### 1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Para se alcançar o objetivo geral pretendido, determina-se os seguintes objetivos específicos:

- 1) Contextualizar a problemática inerente à CPC 27 e sua aplicação prática.
- 2) Ajustar o valor dos veículos da empresa conforme orienta a CPC 27.

- 3) Calcular a depreciação dos veículos seguindo as instruções da CPC 27.
- 4) Comparar o saldo da conta do imobilizado da empresa, antes e depois da aplicação da CPC 27, evidenciando seus efeitos após a referida adequação.

#### 1.4 DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA

Quanto à delimitação da pesquisa, salienta-se que (i) o estudo de caso será realizado em uma empresa de transporte rodoviário de cargas da cidade de Pato Branco – PR, e (ii) devido a relevância dos valores, somente a frota de veículos da empresa terá a depreciação calculada conforme a CPC 27.

#### 1.5 JUSTIFICATIVA

Esta pesquisa é relevante para a empresa em estudo, para os profissionais de contabilidade como também para acadêmicos de ciências contábeis.

A empresa apresentará suas demonstrações contábeis mais adequadas aos novos padrões de contabilidade, facilitando, assim, aos usuários do mercado de negócios uma interpretação mais consistente quanto aos seus investimentos.

Para os profissionais de contabilidade é relevante, pois remeterá a uma melhor reflexão no tratamento do imobilizado de uma empresa. Salientará a total relevância na adoção da CPC 27, e seus reflexos nas demonstrações contábeis tornando-as realmente úteis para tomada de decisão.

Para acadêmicos de ciências contábeis, além de contribuir com a parte conceitual em seu referencial teórico e bibliográfico, esta pesquisa servirá como embasamento para novas pesquisas. Também sendo os mesmos futuros contabilistas, sentir-se-ão mais preparados e atuantes no que tange as Normas Técnicas de Contabilidade brasileira, especificamente a CPC 27.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

À partir da definição e delimitação do tema objeto deste estudo, torna-se possível realizar a revisão da literatura à cerca do tema, para que se possa dar consistência e fundamentação ao estudo.

### 2.1 AS MUDANÇAS NA CONTABILIDADE EM BUSCA DA CONVERGÊNCIA

O processo de globalização do mercado de negócios nos últimos tempos, trouxe à tona a necessidade de uma harmonização contábil em todo o mundo, pois os investidores são atraídos para mercados que conhecem e nos quais confiam. Nesse contexto, surgem novos desafios para os profissionais de contabilidade, como também para os administradores das entidades e seus proprietários, e principalmente para os responsáveis pela emissão das normas e procedimentos contábeis. (SCHMIDT et al, 2004, p.11)

O órgão responsável pela normatização da contabilidade internacional é o IASB (*International Accounting Standards Board*), criado em 2001, órgão este responsável pela emissão das IFRS (*International Financial Reporting Standards*) que são os pronunciamentos contábeis internacionais e têm como objetivo formular e publicar as normas internacionais que possam ser universalmente aceitas. (BARRETO, 2010, p.38).

Na visão de Santos, a respeito da expansão do mercado internacional de negócios diz que:

Com o desenvolvimento do mercado internacional e o advento da globalização, as empresas passaram a atuar em diversos países, captando recursos estrangeiros e realizando negócios que ultrapassam as fronteiras nacionais. Essa situação gerou, no cenário mundial, a necessidade de que os demonstrativos contábeis expressem eventos que possam ser interpretados e comparados não apenas no país em que foram elaborados, mas também nos diversos países em que a entidade atua. (SANTOS L. A., 2012)

A contabilidade internacional considera, ainda conforme Santos (2012) de suma importância a transparência nas demonstrações contábeis, de modo a



propiciar a tomada de decisões claras e fundamentadas no conhecimento da real situação econômica da entidade.

Na visão de Pocetti (2011), as normas internacionais de contabilidade vieram trazer às empresas brasileiras mais modernidade, confiabilidade e alinhamento com aquilo que o mercado mundial considerado adequado.

Para Dornelles (2011), com a globalização a Contabilidade Internacional procura responder aos anseios dos mercados e necessidades de novos negócios que ultrapassem as barreiras continentais e financeiras das nações.

No Brasil, até o ano de 2007, a Lei 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, juntamente com a legislação do Imposto de Renda, dispunham as regras para a contabilidade das empresas. (SCHMIDT, SANTOS, & FERNANDES, 2004)

Mas, nesse período já havia se tornado uma necessidade, uma série de modificações na Lei das S/As, como era conhecida a Lei 6.404/76, porque as normas no mercado lá fora tinham avançado e exigiam isso. A contabilidade brasileira precisava se adequar às exigências do mercado internacional. (IUDICIBUS & et al, 2010)

Importante salientar que o padrão em IFRS está se tornando uma referência não só para as empresas que já são obrigadas a adotar o sistema, pois, o mercado já começa a exigir que as demonstrações financeiras de todas as empresas do país, mesmo as pequenas, médias, passem a ter as IFRS como referência. Esse tipo de exigência é apresentado especialmente pelas instituições financeiras na hora de avaliar a capacidade de contratação de crédito das corporações. (POCETTI, 2011)

O efeito de buscar por informações de padrões mais elevados, e que atendessem às novas exigências trazidas pela globalização no mundo dos negócios, fez com que a Contabilidade brasileira, a partir de dezembro de 2007, passasse a ser regida pela Lei 11.638/2009. Com a promulgação desse normativo, houve a alteração em uma série de dispositivos contábeis previstos na Lei 6.404/76. (DORNELLES, 2011)

Na percepção de Iudícibus (2010), as Normas Internacionais de Contabilidade possuem algumas características básicas conforme descritas abaixo:

São baseadas muito mais em princípios do que em regras: sua preocupação está mais voltada a usar os princípios e raciocínio contábil, diferente da contabilidade baseada em regras como era de costume no Brasil;

- São baseadas na Prevalência da Essência sobre a Forma: não basta contabilizar simplesmente o que está escrito, é necessário que o profissional que vai contabilizar ou o auditor que vai auditar conheça muito bem os fatos para que a formalização dessa contabilização represente, exatamente a essência econômica desses fatos sendo registrados, isso com muito bom senso e julgamento.
- São muito mais importantes os conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de estar exposto a riscos do que a propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas:
- A contabilidade passa a ser de toda a empresa, não somente do Contador: essa concepção eleva o patamar com que é praticada e reconhecida a contabilidade. A contabilidade passa a dividir informações com administradores, diretores, conselho fiscal, comitê de auditoria, colhendo e dividindo informações para fundamentar as decisões procedimentos contábeis na entidade.

### 2.1.1 Alterações trazidas pela Lei 11.638/07 e posterior Lei 11.941/09 no que tange a Estrutura do Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é a demonstração financeira/contábil destinada a evidenciar, qualitativamente e quantitativamente, em uma determinada data, a posição patrimonial e financeira de uma entidade. O Balanço Patrimonial deve compor todos os bens e direitos, tanto tangíveis quanto intangíveis, as obrigações e o Patrimônio Líquido da entidade, tendo esses dados sido levantados à partir dos resultados obtidos através das contabilizações registradas no Livro Razão da entidade. (RIBEIRO, 2010, p.354)

Com a adaptação da contabilidade brasileira através da Lei 11.638/07, e posteriormente pela Lei 11.941/09 uma das alterações ocorridas foi na estrutura do Balanço Patrimonial.

Conforme cita o artigo 178 da Lei 11.638/07:

§ 1º No Ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos: (i) ativo

circulante; e (ii) ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

§ 2º No Passivo as contas serão classificadas nos seguintes grupos: (i) passivo circulante; (ii) passivo não circulante; e (iii) patrimônio líquido, que fica subdividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial. Reservas de lucros, ações em tesouraria, e prejuízos acumulados.

Diante do exposto, analisando o inciso do artigo 178, percebe-se que o Permanente foi eliminado. As contas que anteriormente eram classificadas no Imobilizado como marcas, patentes, direitos autorais passam a compor o grupo Ativo Intangível. Evidencia também a extinção do subgrupo Diferido. Da mesma forma ocorre com o Grupo do Passivo, em que os grupos Exigível a Longo Prazo e Resultados de Exercícios Futuros passam a fazer parte do grupo Passivo Não Circulante. No Patrimônio Líquido foi extinto o grupo Reserva de Reavaliação, o qual foi substituído pelo grupo Ajuste de Avaliação Patrimonial. Este assunto será tratado no capítulo 2.2.2 A ICPC 10. Foi também eliminado o subgrupo Lucros e Prejuízos acumulados e criado o subgrupo Prejuízos Acumulados. (A) (BRASIL, 2007)

As alterações na estrutura do Balanço Patrimonial são apresentadas no Quadro 01, fazendo um comparativo entre a estrutura baseada na Lei 6.404/76 e a nova estrutura baseada na Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09, evidenciando essas alterações.

<b>Lei 6.404/76</b>	<b>Lei 11.638/07 alterada pela Lei 11.941/09</b>
<b>ATIVO</b>	<b>ATIVO</b>
CIRCULANTE	CIRCULANTE
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	NÃO CIRCULANTE
PERMANENTE	Realizável a Longo Prazo
Investimentos	Investimentos
Imobilizado	Imobilizado
<b>Diferido</b>	<b>Intangível</b>
<b>PASSIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
CIRCULANTE	CIRCULANTE
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	NÃO CIRCULANTE
RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS	Exigível a Longo Prazo
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	Resultado não Realizado
Capital Social	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Reserva de Capital	Capital Social
<b>Reserva de Reavaliação</b>	Reserva de Capital

Reserva de Lucros	<b>Ajustes de Avaliação Patrimonial</b>
Lucros/ Prejuízos Acumulados	Reservas de Lucros
(-) Ações em Tesouraria	(-) Ações em Tesouraria
	(-) Prejuízos Acumulados

**Quadro 1: Comparativo de estrutura de Balanço conforme a Lei 6.404/76 e a Lei 11.638/07 alterada pela Lei 11.941/09**

**Fonte: Autoria própria**

Uma justificativa, conforme citado no parágrafo acima a respeito da extinção da reavaliação ficar vedada no Brasil à partir da nova padronização contábil, confirma com a Deliberação CVM nº 183/95 que trata da Reavaliação de Ativos, que em seu item 9 diz o seguinte: "A flexibilidade permitida pela legislação levou a uma heterogeneidade de tratamento na aplicação da reavaliação por parte das empresas, inclusive com a adoção de práticas distantes do objetivo para o qual foi criada." (IUDÍSCIBUS et al 2010, p.18).

Nesse mesmo item 9 da deliberação nº 183/95 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), são citados alguns exemplos de tais práticas, entre outras, como segue: (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM, 1995)

(a) empresas que efetuaram reavaliação para compensar correções monetárias insuficientes; (b) empresas que efetuaram a contabilização de depreciações aceleradas ou superiores ao efetivo desgaste físico dos bens; (c) empresas que registraram reavaliações visando demonstrar custos mais atualizados para justificar aumentos de preços; (d) empresas que a aplicaram visando afetar distribuição de lucros; (e) empresas que a aplicaram visando benefícios de ordem fiscal mediante a compensação contra prejuízos fiscais prestes a expirar; e (f) empresas que a adotaram objetivando alterações na relação entre capital próprio e de terceiros.

Em relação à abrangência, segundo a Lei 6.404/76 no artigo 177 parágrafo 3º diz que as demonstrações financeiras das companhias abertas observarão as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.(A) (BRASIL, 1976) Nesse contexto, a Lei 11.638/07 altera o parágrafo 5º da Lei 6.404/76 do mesmo artigo e diz que as normas contábeis expedidas pela CVM citadas no parágrafo 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. Ainda a Lei 11.638/07 também acrescenta no mesmo artigo 177 em seu parágrafo 6º que as companhias fechadas poderão optar por observar

as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela CVM para as companhias abertas. (B) (BRASIL, 2007)

## 2.2 O COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

No Brasil, a grande convergência da contabilidade às Normas Internacionais através da lei 11.638/07, conforme Iudícibus, propiciou destaque à figura do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, determinando a segregação entre a Contabilidade Societária e Contabilidade Fiscal. (IUDICIBUS & et al, 2010)

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, criado a partir da Resolução nº 1.055/2005, tendo como objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre os procedimentos de contabilidade, e divulgar essas informações a fim de que as entidades reguladoras brasileiras emitam as Normas Brasileiras de Contabilidade. Na visão de Barreto (2011, p. 39), O Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi criado pela necessidade de uma interpretação das normas internacionais no momento da convergência para as normas contábeis brasileiras visando a redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custos nas análises e decisões, redução de custo de capital e também para facilitar a comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil mais homogênea. (BARRETO, 2011)

Também, conforme Comitê de Pronunciamentos Contábeis, (2005) sua função visa o estudo, o preparo a interpretação e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos e divulgações de contabilidade, permitindo a emissão de normas pela entidade responsável que trata dessa regulamentação, isso levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Por sua vez, Iudícibus et al (2010, p.15) dispõe que:

Esse modelo brasileiro acompanha aquele que mais resultado tem produzido no mundo; juntam-se os preparadores (profissionais e empresas) da informação contábil, os auditores independentes dessa informação, os analistas e usuários, os intermediários e a academia para juntos, inclusive no calor dos conflitos de seus legítimos interesses, produzir uma única forma.

No Quadro 02 abaixo, encontram-se relacionadas as entidades que compõem o Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

NOME DA ENTIDADE	
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuarias e financeiras

**Quadro 2: Entidades que compõe o Comitê de Pronunciamentos Contábeis**

Fonte: adaptado de Barreto (2011, p.40)

Outras entidades ou instituições vinculadas a contadores como: auditores; analistas de investimentos ou de demonstrações contábeis relacionadas ao mercado financeiro, ou mercado de capitais; representantes de universidades que possuam cursos de contabilidade reconhecidos como de alta qualidade, ou institutos de pesquisa na área contábil vinculados a universidades poderão ser convidadas a participar do Comitê. (BARRETO 2011, p. 40).

O reconhecimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) como órgão responsável pela emissão de regras, é um passo importantíssimo para a contabilidade brasileira a qual, partindo desse ponto, passa a seguir um modelo, o qual vem apresentando bons resultados por todo o mundo, onde as normas contábeis passam a ser criadas por profissionais, empresas e auditores. (IUDÍSCIBUS; MARTINS e GELBCKE 2008, p.16)

O Quadro 03 abaixo relaciona o título e seu respectivo assunto dos documentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitidos desde a sua criação até a presente data. (COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTABEIS, 2005) acesso em 03/11/2013

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO Nº	ASSUNTO
Pronunciamento Técnico CPC 00 Pronunciamento Conceitual Básico	Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações contábeis
Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1)	Redução ao valor Recuperável de Ativos
Pronunciamento Técnico CPC 02 (R2)	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e conversão de Demonstrações contábeis

Pronunciamento Técnico CPC 03 (R2)	Demonstração dos Fluxos de Caixa
Pronunciamento Técnico CPC 04	Ativos Intangíveis
Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1)	Ativos Intangíveis
Pronunciamento Técnico CPC 05 (R1)	Divulgação sobre Partes Relacionadas
Pronunciamento Técnico CPC 06	Operações de Arrendamento Mercantil
Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1)	Operações de Arrendamento Mercantil
Pronunciamento Técnico CPC 07	Subvenções e Assistências Governamentais
Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1)	Subvenções e Assistências Governamentais
Pronunciamento Técnico CPC 08	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários
Pronunciamento Técnico CPC 08 (R1)	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários
Pronunciamento Técnico CPC 09	Demonstrações do Valor Adicionado
Pronunciamento Técnico CPC 10	Pagamento baseado em Ações
Pronunciamento Técnico CPC 10 (R1)	Pagamento baseado em Ações
Pronunciamento Técnico CPC 11	Contratos de Seguros
Pronunciamento Técnico CPC 12	Ajuste a Valor Presente
Pronunciamento Técnico CPC 13	Adoção Inicial da Lei 11.638/2007
Pronunciamento Técnico CPC 14	Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação de Instrumentos Financeiros
Pronunciamento Técnico CPC 15	Combinação de negócios
Pronunciamento Técnico CPC 16	Estoques
Pronunciamento Técnico CPC 17	Contratos de construção
Pronunciamento Técnico CPC 18	Investimento em coligada
Pronunciamento Técnico CPC 19	Negócios em conjunto
Pronunciamento Técnico CPC 20	Custos de empréstimos
Pronunciamento Técnico CPC 21	Demonstração Intermediária
Pronunciamento Técnico CPC 22	Informações por Segmento
Pronunciamento Técnico CPC 23	Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erros
Pronunciamento Técnico CPC 24	Eventos subsequentes
Pronunciamento técnico CPC 25	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
Pronunciamento técnico CPC 26	Apresentação das demonstrações contábeis
Pronunciamento técnico CPC 27	Ativo Imobilizado
Pronunciamento técnico CPC 28	Propriedade para Investimento
Pronunciamento técnico CPC 29	Ativo Biológico e produto agrícola
Pronunciamento técnico CPC 30	Receitas
Pronunciamento técnico CPC 31	Ativo não circulante mantido para venda e operações descontinuadas
Pronunciamento técnico CPC 32	Tributos sobre o Lucro
Pronunciamento técnico CPC 33	Benefícios a empregados
Pronunciamento técnico CPC 35	Demonstrações separadas
Pronunciamento técnico CPC 35 (R2)	Demonstrações separadas
Pronunciamento técnico CPC 36	Demonstrações consolidadas
Pronunciamento técnico CPC 36 (R3)	Demonstrações consolidadas
Pronunciamento técnico CPC 37	Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade

Pronunciamento técnico CPC 37 (R1)	Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade
Pronunciamento técnico CPC 38	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e mensuração
Pronunciamento técnico CPC 39	Instrumentos Financeiros: Apresentação
Pronunciamento técnico CPC 40	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
Pronunciamento técnico CPC 41	Resultado por Ação
Pronunciamento técnico CPC 43	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 40
Pronunciamento técnico CPC 43 (R1)	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 40
Pronunciamento Técnico CPC 44	Demonstrações Combinadas
Pronunciamento Técnico CPC 45	Divulgação de Participações em Outras Entidades
Pronunciamento Técnico CPC 46	Mensuração do Valor Justo
Pronunciamento Técnico PME	Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas

**Quadro 3: Relação dos CPCs de nº 00 a 47 emitidos até a presente data**

**Fonte: autoria própria**

Não foram emitidos o CPC 34 e CPC 42.

O CPC 34- Exploração e Avaliação de recursos Minerais, não foi emitido por não estar completo com relação às etapas relativas a prospecção, exploração, avaliação e extração de minérios, mesmo tendo ido à audiência pública. O CPC 42- Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária, não foi emitido devido à sua inaplicabilidade na atual situação brasileira, sendo obrigatória para as situações de países que tenham alta inflação. (DELOITTE, 2012). Destaca-se também que, o símbolo (R1), (R2), (R3) que se encontram no final do título de alguns CPCs, a letra R identifica que aquele CPC foi revisado e o número identifica quantas vezes foi revisado, (COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS , 2005, art 18, § 3º)

Além dos Pronunciamentos Técnicos CPCs, que foram emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Técnicos, cabe informar que foram emitidas as Interpretações de Pronunciamentos Contábeis (ICPC), que visam interpretar pronunciamentos técnicos já emitidos de forma a facilitar sua aplicação e procedimentos. Até a presente data foram divulgadas 18 ICPCs. Também foram emitidas as Orientações de Pronunciamentos Contábeis (OCPC), com o mesmo intuito de esclarecer e complementar os Pronunciamentos Técnicos já existentes. Foram emitidas até o momento 6 OCPCs.



No Quadro 04 abaixo apresenta-se as ICPCs e as OCPCs já divulgadas, relacionadas pelo seu número e título: (COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2005).

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA Nº	ASSUNTO
Interpretação Técnica ICPC 01 (R1)	Contratos de concessão
Interpretação Técnica ICPC 02	Contrato de Construção do Setor Imobiliário
Interpretação Técnica ICPC 03	Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil
Interpretação Técnica ICPC 04	Alcance do Pronunciamento técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações
Interpretação Técnica ICPC 05	Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações – Transações de Ações do Grupo e em Tesouraria
Interpretação Técnica ICPC 06	Hedge de Investimento Líquido em Operações no Exterior
Interpretação Técnica ICPC 07	Distribuição de Lucros in Natura
Interpretação Técnica ICPC 08	Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos
Interpretação Técnica ICPC 09 (R1)	Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de equivalência Patrimonial
Interpretação Técnica ICPC 10	Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43
Interpretação Técnica ICPC 11	Recebimento em Transferência de Ativos de Clientes
Interpretação Técnica ICPC 12	Mudanças em Passivos por Desativação, restauração e Outros Passivos Similares
Interpretação Técnica ICPC 13	Direitos e Participações Decorrentes de Fundos de desativação, Restauração e Reabilitação Ambiental
Interpretação Técnica ICPC 14	Cotas de Cooperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares
Interpretação Técnica ICPC 15	Passivo Decorrente de Participação em um Mercado Específico – Resíduos de Equipamentos Eletrônicos
Interpretação Técnica ICPC 16	Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais
Interpretação Técnica ICPC 17	Contratos de Concessão: Evidenciação
Interpretação Técnica ICPC 18	Custos de Remoção de Estéril ( <i>Stripping</i> ) de Minas de Superfície na Fase de produção
Orientação Técnica OCPC 01 (R1)	Entidades de Incorporação Imobiliária
Orientação Técnica OCPC 02	Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008
Orientação Técnica OCPC 03	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação
Orientação Técnica OCPC 04	Aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras
Orientação Técnica OCPC 05	Contratos de concessão
Orientação Técnica OCPC 06	Apresentação de Informações Financeiras Pro Forma

**Quadro 4: Relação das ICPCs e OCPCs emitidas até a presente data**

**Fonte: Autoria Propria**

Como pode-se perceber, no quadro acima, além das CPCs já publicadas, foram emitidas as ICPCs e OCPCs que, como seus próprios títulos já identificam,

são tratamentos de esclarecimentos ou complementos dos assuntos tratados nas CPCs.

### 2.2.1 O Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado

Dentre todos os Pronunciamentos Técnicos já existentes, a CPC 27 que trata do Ativo Imobilizado será objeto deste estudo; mais especificamente os seus itens 43 a 62, que tratam da Depreciação do Imobilizado.

No entendimento de Reis e Nogueira sobre a CPC 27, dizem que:

Dentre os pronunciamentos divulgados pelo CPC, um deles visa delinear as normas contábeis que deverão ser aplicadas ao Ativo Imobilizado. Considerando a relevância do imobilizado dentro do patrimônio das empresas e seu impacto no lucro, via depreciação, as alterações promovidas nestes ativos podem impactar relevantemente nas estruturas das empresas. (REIS & NOGUEIRA, 2012)

O objetivo da CPC 27, em seu Pronunciamento Técnico visa estabelecer um tratamento contábil para ativos imobilizados da entidade, deixando de forma clara para os usuários de suas demonstrações contábeis, as informações sobre os investimentos da entidade em seus imobilizados, como também as mutações ocorridas pelo mesmo. (COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009)

Para um melhor entendimento do assunto abordado faz-se importante destacar alguns termos e seus respectivos conceitos utilizados na CPC 27 conforme o Quadro 05 abaixo:

<b>TERMO</b>	<b>CONCEITO</b>
VALOR CONTÁBIL	Valor pelo qual um ativo é reconhecido após dedução da depreciação acumulada e perdas por desvalorização
CUSTO	Montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou valor justo dado para adquirir um ativo na data de sua aquisição
VALOR DEPRECIÁVEL	Custo de um ativo menos o seu valor residual
DEPRECIÇÃO	Alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil

VALOR ESPECÍFICO	Valor presente dos fluxos de caixa que a entidade espera obter com o uso contínuo de um ativo e sua alienação ao final da vida útil
VALOR JUSTO	Valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, sem pressão para liquidação da transação
PERDA POR DESVALORIZAÇÃO	Valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável
VALOR RECUPERÁVEL	Maior valor entre o valor justo menos os custos de venda de um ativo e seu valor em uso
VALOR RESIDUAL DE UM ATIVO	Valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, após deduzir as despesas com vendas, e no final de sua vida útil
VIDA ÚTIL	(i) período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar um ativo, (ii) número de unidades de produção esperadas pela produção do ativo

**Quadro 5: Termos e Conceitos mais utilizados na CPC 27**

**Fonte: Autoria própria adaptado da CPC 27**

Os principais pontos a serem abordados no Pronunciamento técnico CPC 27 na contabilização dos ativos imobilizados, conforme cita em seus objetivos, são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos. O alcance do referido pronunciamento está na contabilização de ativos imobilizados, exceto quando houver outro pronunciamento que exija um tratamento contábil diferenciado.

Existem casos de tratamento de imobilizado em que não se aplica a CPC 27, pois possuem Pronunciamento com tratamento específico que são os seguintes: (COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009)

São eles: (a) Ativos imobilizados detidos para venda (Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas); (b) Ativos biológicos relacionados à atividade agrícola (Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativos Biológicos); (c) Reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação (Pronunciamento Técnico CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais); (d) Aquisição de bens imobilizados através de arrendamento mercantil (Pronunciamento técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil); (e) Entidade que possui propriedades para investimento usando o modelo de custo (Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento)

No Quadro 06 verifica-se os principais temas e seus conteúdos abordados na CPC 27, de forma a possibilitar uma visão geral do mesmo.

TEMA	CONTEÚDO
<b>INTRODUÇÃO</b>	A CPC 27 visa fornecer um tratamento contábil para o imobilizado e a divulgação das mutações, para uma boa análise desse grupo
<b>PRINCIPAIS PONTOS DO PRONUNCIAMENTO</b>	Ativo Imobilizado- itens tangíveis utilizáveis por mais de um ano, para produção, fornecimento de mercadorias, serviços, aluguel ou fins administrativos
	Mensuração no Reconhecimento: um item do ativo imobilizado deve ser mensurado pelo seu valor de custo
	Quando a opção pelo método de reavaliação for permitida por lei, pode ser uma opção de política contábil e a entidade deve aplicar essa política à classe inteira do imobilizado e de forma consistente ao longo do tempo
	A depreciação alocada ao longo da vida útil econômica do imobilizado, corresponde ao total da diferença entre o valor do custo do ativo menos o valor residual ao final de sua utilização. Deve ser reconhecida no resultado
	A depreciação cessa quando o ativo é desativado por baixa ou transferido para ativo não circulante ou para estoque
	Valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, na idade e condição esperada para o fim de sua vida útil
	O método de depreciação utilizado pela entidade deve refletir o padrão de consumo e benefícios econômicos futuros do ativo referido. Devem ser acompanhados ao longo da vida útil do ativo.
	É necessária a verificação, ao menos anualmente, da necessidade de reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável do ativo.
	O valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado: por ocasião de sua alienação ou substituição, ou quando não há expectativa de benefícios futuros.
	Os ativos sujeitos a reforma devem ter suas partes depreciadas pela vida útil econômica específica
	Deve ser feita a divulgação de todos os procedimentos e critérios adotados para tratamento do imobilizado, como vida útil, taxas de depreciação, valor contábil bruto e líquido, adições, baixas, reavaliações, perdas, e outras.
	Devem ser divulgadas restrições de ativos imobilizados, como garantias, hipotecas, alienação fiduciária, aquisições por arrendamento mercantil.
	Devem ser divulgadas mudanças nas estimativas com efeito no resultado corrente ou futuro, ativos temporariamente ociosos, totalmente depreciados, mas ainda em uso, valor justo quando diferente do valor contábil.

**Quadro 6: Principais temas tratados da CPC 27**

Fonte: Autoria própria baseada na CPC 27

### 2.2.1.1 A depreciação conforme estabelece a Legislação Fiscal e o Pronunciamento Técnico CPC 27

Conforme Ribeiro (2010, p. 228) “depreciação é a diminuição parcelada de valor que sofrem os bens de uso da empresa, em decorrência do desgaste pelo uso, da ação da natureza e da obsolescência.” Ainda para o autor, depreciar consiste, em contabilmente considerar como despesa ou custo do período, a parcela do valor de desgaste dos bens de uso da empresa.

As causas que justificam a depreciação dos bens imobilizados de uma empresa estão relacionadas no Quadro 07 abaixo:

CAUSA	JUSTIFICATIVA
Desgaste pelo Uso	Após entrar em operação, os bens da empresa adquiridos para uso, com o decorrer do tempo sofrem desgaste, diminuindo sua capacidade de produção
Ação do Tempo	Os bens quando são expostos à ação do tempo, a rigores de variações atmosféricas sofrem desgaste, diminuindo sua capacidade de produção
Obsolescência	Com a evolução tecnológica, os bens tornam-se ultrapassados, antiquados e caem em desuso, dando lugar a bens mais modernos

**Quadro 7: Causas que justificam a depreciação**

Fonte: adaptada de Ribeiro, (2010, p. 229)

Para Ludíscibus *et al* (2010, p. 249) “a tendência de um número significativo de empresas foi, sempre, simplesmente adotar as taxas administradas pela legislação fiscal.”

Conforme Regulamento do Imposto de Renda (RIR) em seu Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, em seu capítulo V, seção III, subseção II, que trata da Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado dispõe que: (BRASIL, 1999)

1. Art. 305: Poderá ser computada como custo ou encargo, dentro do período de apuração, a parcela correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência; nos casos: (i) a depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem; (ii) a quota da depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, estiver em serviço ou em condições de produzir; (iii) o montante de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem; (iv) o valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, reduzirão o ativo imobilizado; (v)

somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis diretamente relacionados com a atividade da empresa.

2. Art. 307: Podem ser depreciados todos os bens sujeitos ao desgaste pelo uso, ou por causas naturais ou obsolescência, como: (i) edifícios e construções, sendo a quota permitida a partir da conclusão da obra ou início da utilização da mesma, tendo também sido separado o valor da obra do valor do terreno; (ii) projetos florestais destinados à exploração de seus frutos;
3. Não será admitida depreciação referente a: terrenos (salvo melhoramentos); prédios e construções destinados a revenda; obras de arte ou antiguidades; bens sujeitos à exaustão.
4. Art. 309: A quota de depreciação a ser registrada na escrituração como despesa ou custo será aplicada sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis: (i) a quota de depreciação será ajustada proporcionalmente à fração do período entre os doze meses do período de apuração; (ii) a depreciação poderá ser apropriada em quotas mensais, sendo dispensado o ajuste da taxa para os bens baixados ou postos em função no curso do mês; (iii) quotas de depreciação para minas, jazidas, florestas, poderão ser determinadas pelo período de concessão do contrato ou exploração ou pela produção.
5. Art. 310: A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo no qual se espera utilizar economicamente o bem pelo contribuinte, produzindo rendimentos. (i) A SRF publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível para cada espécie de bem, tendo o contribuinte o direito assegurado de utilizar taxas diferentes mais adequadas às condições dos bens, desde que faça prova dessa adequação; (ii) no caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade poderá pedir perícia ao Instituto Nacional de tecnologias (INT) ou outro órgão oficial de pesquisa científica, prevalecendo os prazos recomendados pela instituição; (iii) quando o bem estiver composto por conjunto de instalação ou equipamento, será obrigado a aplicar a taxa de maior vida útil que integra o conjunto.
6. Art. 311: Na depreciação de bens adquiridos usados será fixada tendo em vista o maior dos seguintes prazos: (a) metade da vida útil admissível para um

bem adquirido novo; (b) o restante da vida útil do bem considerada em relação à instalação da sua primeira utilização.

7. Art. 312: Na depreciação acelerada contábil, em relação aos bens móveis, poderão ser adotados coeficientes permitidos em função do número de horas diárias em operação, como segue: a) um turno de oito horas – 1,0; b) dois turnos de oito horas – 1,5; e c) três turnos de oito horas – 2,0.
8. Na referida subseção II citada no parágrafo acima, também são tratados os artigos 306 e 308, que abordam assuntos a respeito da depreciação, como: empresa instalada em zona de processamento de exportação (ZPE) e depreciação dos bens do ativo imobilizado das concessionárias de serviços portuários, os quais não estão relacionados com o tema objeto deste estudo.

No Quadro 08 abaixo estão demonstradas as taxas de depreciação, seus itens relacionados e sua vida útil estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

ÍTEM	TAXA ANUAL	ANOS DE VIDA ÚTIL
Edifícios	4%	25
Máquinas e Equipamentos	10%	10
Instalações	10%	10
Móveis e Utensílios	10%	10
Veículos	20%	5
Sistemas de processamento de dados	20%	5

**Quadro 8: Taxas de depreciação estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal**

**Fonte: Adaptado de Iudícibus (2010, p. 249)**

#### Para Reis e Nogueira (2012)

Historicamente, para fins de depreciação, as empresas adotavam somente os percentuais estabelecidos pelo órgão regularizador fiscal. Entretanto, com a adoção das normas emitidas pela CPC, as empresas, para fins de divulgação das demonstrações societárias, ficaram dispensadas de seguir os percentuais estabelecidos para fins de apuração do imposto de renda e passaram a poder utilizar os próprios percentuais. (REIS & NOGUEIRA, 2012)

A CPC 27 dispõe dos critérios de determinação da vida útil econômica dos bens depreciables, mas estes não são os mesmos critérios determinados pelo Fisco. Assim, se a taxa for diferente é necessário realizar um controle a parte para fins de cálculo dos impostos. (HOSS, CASAGRANDE, VESCO, & NETZNER, 2013)

Já o Pronunciamento Técnico CPC 27 (2009), em relação à depreciação estabelece que:

- 1) Um componente de um item do ativo imobilizado que tenha seu custo com valor significativo em relação ao total do item, deve ser depreciado separadamente.
- 2) Um bem adquirido através de arrendamento mercantil operacional, deve ter seu valor depreciado separadamente os montantes relativos ao custo do mesmo e que façam parte do contrato de arrendamento mercantil.
- 3) Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e método de depreciação iguais aos de outro componente no mesmo item. Pode-se agrupar esses item para cálculo da despesa com a depreciação.
- 4) A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que seja incluída no valor contábil de outro ativo. No caso pode ser a depreciação de máquinas e equipamentos de produção sendo incluída nos custos de produção de estoque. (CPC 16 – Estoques), ou a depreciação de ativos imobilizados para atividade de desenvolvimento, podendo ser incluída no custo de um ativo intangível (CPC 04 – Ativo Intangível).
- 5) O valor depreciável de um ativo deve ser feito de forma sistemática ao longo de sua vida útil estimada.
- 6) O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados ao menos ao final de cada exercício, e se houver diferenças das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil (Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificação de Erro)
- 7) O valor depreciável de um ativo é determinado após ser deduzido de seu valor residual. Frequentemente o valor residual de um ativo é insignificante não sendo considerado para cálculo do valor depreciável.



- 8) O valor residual de um ativo pode aumentar. Nesse caso a depreciação será zero enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil.
- 9) A depreciação de um ativo imobilizado: (i) inicia-se quando este estiver disponível para uso, em local e em condições de funcionamento na forma pretendida pela empresa; (ii) deve cessar quando o ativo for classificado como mantido para venda; (iii) deve cessar quando o ativo for baixado; (iv) deve ser zero quando não houver produção pelo referido bem.
- 10) Os benefícios econômicos futuros de um ativo, são consumidos pela entidade por meio do seu uso. Porém outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal pela ociosidade do ativo, por vezes dão origem à diminuição de seus benefícios econômicos. Os seguintes fatores determinam a vida útil de um ativo: (a) uso esperado com base na capacidade ou produção física esperada do ativo;(b) desgaste físico normal esperado, como o número de turnos, e os reparos e manutenção quando o mesmo estiver ocioso; (c) obsolescência técnica ou comercial devido a mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para outros produtos; (d) limites legais do uso do ativo, tais como a data de término de contrato de arrendamento mercantil relativo ao ativo.
- 11) A estimativa da vida útil de um ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com outros ativos semelhantes.
- 12) Terrenos e edifícios devem ser contabilizados separadamente, mesmo quando adquiridos em conjunto. Com algumas exceções, como pedreiras e aterros, os terrenos têm vida útil ilimitada, por isso não são depreciáveis. Os edifícios têm vida útil limitada por isso são depreciáveis. O aumento do valor de um terreno onde esteja construído um edifício, não afeta o valor contábil desse edifício.
- 13) O método de depreciação utilizado pela empresa, reflete o padrão de consumo de seus benefícios futuros.
- 14) O método de depreciação utilizado em um ativo deve ser revisado ao menos no final de cada exercício, e se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, este método deve ser alterado representar

essa mudança. Nesse caso deve-se registrar essa mudança de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro.

- 15) Existe mais que um método de depreciação que podem ser utilizados para apropriar a depreciação de um ativo de forma sistemática ao longo de sua vida útil. Tais métodos são: o método linear ou linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. O método linear resulta na depreciação com uma despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes, resulta em despesa decrescente durante sua vida útil. E o método de unidades produzidas resulta em despesa baseada em uso ou produção. A entidade seleciona o método mais adequado ao padrão de consumo de seus benefícios futuros, aplicando-o consistentemente, a não ser que exista alteração de padrão.
- 16) A divulgação no que tange a depreciação deve ser composta de: (i) quais métodos de depreciação foram utilizados; (ii) as vidas úteis ou quais as taxas de depreciação utilizadas; (iii) o valor contábil bruto do item e sua depreciação acumulada;

#### 2.2.1.2 A mensuração do ativo imobilizado de acordo com a CPC 27

Quando a reavaliação do ativo imobilizado for permitida por lei, a CPC 27 diz que a entidade deve aplicar tal política contábil a toda sua classe de ativos imobilizados. Após um item ser reconhecido como ativo imobilizado, deve ser apresentado pelo seu valor menos a depreciação acumulada e perda por redução ao valor recuperável (tratada no Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos). (COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009)

Sobre o Método de reavaliação, dispõe que:

- (i) Após um item do ativo imobilizado ser reconhecido como ativo, se permitido por lei, pode ser apresentado pelo seu valor justo mensurado de forma segura e confiável; e deduzindo-se sua depreciação e perda

por redução ao valor recuperável. A reavaliação deve ser realizada regularmente, assegurando que o valor contábil do ativo não seja divergente do seu valor justo na data do balanço.

- (ii) O valor justo de terrenos, edificações, instalações e equipamentos, é determinado através de avaliação por profissionais qualificados, e baseados no preço de mercado. No caso de não haver valor justo baseado no mercado, por ser item de natureza especializada ou raramente vendido, a entidade pode estimar o valor justo pelo custo de reposição depreciado.
- (iii) A frequência da reavaliação, se permitida por lei, vai depender do período das mutações do valor justo deste ativo que está sendo reavaliado. Isso pode acontecer no caso de bens que sofrem mudanças significativas a cada ano; no caso de bens que têm seu valor justo com mudanças insignificantes, podem ter sua reavaliação apenas a cada três a cinco anos.
- (iv) A depreciação de um item do ativo imobilizado que é reavaliado, deve ser: (a) atualizada proporcionalmente à variação do valor contábil bruto do ativo, normalmente utilizado na reavaliação através da aplicação de índices que determinam o custo de reposição depreciado; ou (b) eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, deixando seu valor atualizado como no caso da reavaliação de edifícios. Esse ajuste da depreciação faz parte do aumento ou diminuição do valor contábil registrado do item em reavaliação.
- (v) Se permitido por lei, a reavaliação de um item do ativo deve proceder a toda a classe de ativo que pertencer esse item; identificando como classe de ativo imobilizado, itens de natureza semelhante nas operações para a entidade como: terrenos, edifícios, máquinas, aviões, veículos a motor, móveis e utensílios, equipamentos de escritório, e outros.
- (vi) Todos os itens que compõe a classe de ativos imobilizados devem ser reavaliados simultaneamente e com divulgação nas demonstrações contábeis na mesma data.

- (vii) O valor de aumento do item que for reavaliado deve ser reconhecido em conta própria no Patrimônio Líquido. No caso o aumento ou diminuição de valor na reavaliação de um item reconhecido anteriormente no resultado, esse aumento ou diminuição deve ir para o resultado.
- (viii) O saldo relativo à reavaliação acumulada do ativo imobilizado constante do patrimônio líquido só pode ser transferida para lucros acumulados no momento da baixa ou alienação do ativo. Somente no caso da diferença entre a depreciação baseada no valor contábil do ativo e a depreciação que teria sido reconhecida baseada no custo histórico deste ativo.
- (ix) Se houverem efeitos de imposto de renda, resultantes da reavaliação de ativos imobilizados, esses efeitos devem ser reconhecidos e divulgados conforme Pronunciamento Técnico CPC 32 – tributos sobre o Lucro.

### 2.2.2 A Interpretação Técnica ICPC 10

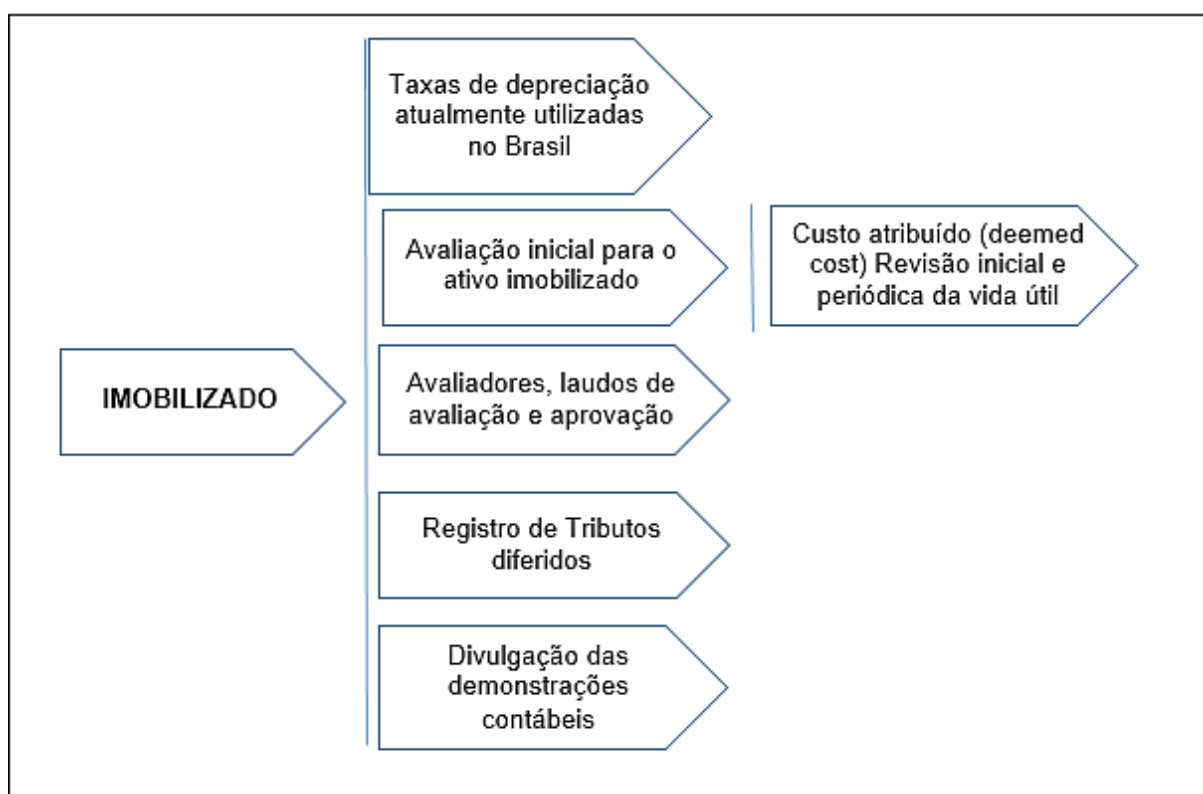
O Comitê de Pronunciamentos Contábeis e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) constituíram a Interpretação Técnica ICPC 10, aprovada pela deliberação CVM nº 619 de 2009 com a finalidade de esclarecer assuntos relativos à implementação dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27, – Ativo Imobilizado e CPCs 28, 37 e 43 – Propriedades para Investimento. (COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTABEIS, 2009)

Os principais assuntos abrangidos nessa Interpretação tratam - conforme editado no ICPC10: (i) do processo de revisão inicial e periódica das taxas de depreciação e valor residual dos bens do ativo imobilizado; (ii) dos requisitos necessários a esse processo de revisão periódica; (iii) da possibilidade de atribuição de novo custo para bens do ativo imobilizado e de propriedade para investimento, de forma convergente com as normas internacionais.

Conforme esclarece o ICPC 10 em seus itens 15 e 18: (COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTABEIS, 2009)

Quando da adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, os ajustes decorrentes de mudanças de estimativas de vida útil (taxas de depreciação) poderiam ser tratadas, conforme o caso, como mudança de política ou de estimativa contábil. O Pronunciamento Técnico CPC 27 destaca a importância da determinação do valor residual dos ativos, de forma que o valor depreciável seja aquele montante não recuperável pela alienação do ativo ao final de sua vida útil estimada. Dessa forma, é fundamental, na determinação do valor depreciável de um ativo imobilizado, a estimativa do seu valor residual. Uma análise criteriosa na determinação desse valor é essencial para a adequada alocação da depreciação ao longo da vida útil estimada do bem.

Abaixo está demonstrado na Figura 01 os tópicos da ICPC 10 que estão diretamente relacionados com a CPC 27:



**Figura 1: Temas da ICPC 10 relacionados com a CPC 27**

Fonte: Autoria própria baseado na ICPC 10

Disposições à cerca do que determina a Interpretação Técnica ICPC 10 – Esclarecimentos Sobre os Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 28 – Propriedade para Investimento:

De acordo com a ICPC 10, no momento da aderência às Normas Internacionais das prática contábeis brasileiras, e na adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 27, a entidade pode identificar em seu imobilizado, bens que representem valores relevantes e que estejam em operação com provável

geração de fluxo de caixa futuro e que tenham seus valores contábeis inferiores ou superiores ao seu valor justo econômico. Sendo assim, há a opção de se fazer ajustes nos valores desses imobilizados, conforme o que é permitido pelas normas internacionais de contabilidade, através da utilização do custo atribuído (*deemed cost*).

A Interpretação Técnica ICPC 10 no que tange a avaliação inicial para o ativo imobilizado – Custo atribuído (*deemed cost*) em seu texto diz o seguinte: Podem ter ocorrido significativas variações de preço dos ativos desde a data de sua aquisição, podendo representar em suas demonstrações contábeis distorções no balanço patrimonial e no resultado. Quando da adoção da CPC 27, podem ser identificados ativos imobilizados, de valores relevantes, ainda em operação e com provável geração de caixa futuro, com seu valor contábil consideravelmente superior ou inferior ao seu valor justo.

Diz ainda a ICPC 10, que o custo atribuído deve ser adotado somente na adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 27; o que não é considerado como reavaliação (a qual está suspensa no Brasil). Este procedimento de custo atribuído está em consonância com as normas internacionais de contabilidade. Na adoção do custo atribuído o avaliador deve determinar a vida útil remanescente do ativo e seu valor residual para se ter o valor depreciável e sua taxa de depreciação adequada.

Sobre os ajustes, a ICPC 10 diz que, deve-se, na adoção da CPC 27 contabilizar, os possíveis efeitos nas demonstrações contábeis decorrentes da aplicação do custo atribuído, para que se tenha relatórios comparativos desses possíveis efeitos já no início desse exercício. Os ajustes que forem constatados devem ser contabilizados ajustando o bem imobilizado e como contrapartida a conta Ajuste de Avaliação Patrimonial no patrimônio líquido. Na medida que os bens que tenham sido ajustados forem sendo depreciados ou baixados no resultado, esses valores devem, no mesmo momento, ser transferidos da conta Ajuste de Avaliação Patrimonial para a conta de Lucros ou de Prejuízos acumulados.

O novo valor atribuído ao bem imobilizado, tem por finalidade, exclusivamente o de substituir seu valor contábil de aquisição, sem no entanto, afetar seu custo histórico, é o que diz a ICPC 10. Ainda que, a administração da entidade deve divulgar em nota explicativa, o impacto que a adoção desta interpretação pode trazer

no resultado (lucro ou prejuízo) futuro da entidade gerado pelo aumento de despesa com depreciação, exaustão ou amortização.

Na visão de Ludíscibus *et al* (2010, p.19) a ICPC 10 define que no momento da transição para os novos CPCs, esses ativos podem ser ajustados ao custo atribuído (*deemed cost*), que é o seu valor justo; não se trata de reavaliação e nem de correção monetária (que já não existem), são ajustes às depreciações acumuladas, ajustes contra o Patrimônio Líquido.

### 2.2.3 O Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos

É adequado revisar a CPC 01 que trata da Redução ao Valor Recuperável de Ativos, instituído em 11/2007 e aprovado pela deliberação CVM 527/2007, para que se tenha um bom entendimento da CPC 27.

A CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, em seus objetivos visa (COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010):

- (i) Definir procedimentos a assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado no tempo por uso nas operações da entidade ou em sua eventual venda. Caso existam evidências claras de que os ativos estão registrados por valor não recuperável futuro, a entidade deverá imediatamente reconhecer a desvalorização por meio de provisão para perdas.
- (ii) O pronunciamento se aplica a todos os ativos ou conjunto de ativos relevantes relacionados às atividades industriais, comerciais e de serviços. Não se aplicando aos ativos resultantes de contratos de construção nas empresas construtoras, aos ativos fiscais diferidos e aos ativos relacionados com instrumentos financeiros.

Segundo Rodrigues, Costa (2011) apenas as empresas de capital aberto, as S.A.s evidenciavam seu imobilizado pelo valor recuperável. Com a adequação da contabilidade brasileira às normas internacionais, as empresas brasileiras, independentemente do seu porte devem rever suas práticas contábeis visando adequar-se a essas mudanças.

Cabe ressaltar ainda a importância do exercício da Prudência, princípio contábil que segundo a Resolução CFC nº 1.282/2010 em seu artigo nº10 dispõe que: (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2010)

“Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados,

atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.”

Segundo o pronunciamento Técnico PME – Contabilidade Para Pequenas e Médias Empresas, em seu item 2.9 que trata o Princípio da Prudência, orienta manter precaução no momento: “dos julgamentos necessários às estimativas exigidas de acordo com as condições de incertezas, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e passivos e despesas não sejam subestimados” (COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010)

### 2.3 ESTUDO BIBLIOGRÁFICO SELECIONADO CONSONANTE COM A CPC 27

Além de livros, publicações, legislação, já existem trabalhos publicados que tratam da adequação da contabilidade brasileira às normas internacionais. Mas, por tratar-se de modificações consideradas ainda recentes, percebe-se que a literatura não apresenta muitos trabalhos com aplicação prática da CPC 27.

Das publicações encontradas no período entre os anos de 2010 a 2012, fez-se uma seleção através dos temas “CPC 27 e Normas Internacionais de Contabilidade” que seguem alinhamento com a referente pesquisa, como apresenta o Quadro 09 abaixo:

AUTOR/FONTE	OBRA	CONCLUSÃO
(DORNELLES, 2011)	CPC 27: Os reflexos do Novo Tratamento Contábil dos Investimentos em Ativo Imobilizado	O profissional contador deve ser capaz de gerir as adequações as novas normas de contabilidade
(NETO & HUPPES, 2012)	CPC 27 - Ativo Imobilizado: um estudo de sua aplicação nas empresas do setor industrial listadas no Novo Mercado no ano de 2010	Varias empresas pesquisadas já adotaram a CPC 27, cabendo uma maior divulgação para que outras adotem
(REIS & NOGUEIRA, 2012)	<i>Disclosure</i> do Ativo Imobilizado: Análise das práticas pelas empresas do Novo Mercado considerando a CPC 27	Das empresas pesquisadas 13% adotaram a CPC 27, 34% adotaram outras taxas de depreciação que não a fiscal
(EVANGELISTA, 2010)	Revisão da Vida Útil dos Bens do Ativo Imobilizado: Impactos Contábeis e Tributários	Conceitos e definições acerca das mudanças e impacto tributário com a adoção da Lei 11.638/07 no imobilizado
(RODRIGUES & COSTA, 2011)	<i>Impairment</i> - O teste de recuperabilidade Aplicado aos Bens do Ativo Imobilizado	Descrição e orientação sobre o teste de recuperabilidade dos ativos para todas as empresas na adoção das IFRS



(FREIRE & et al, 2012)	Aderência às IFRS por parte de Empresas Brasileiras listadas na BM&F Bovespa, no Setor de Bens Industriais - utilização de taxas de depreciação fiscais ou por estimativa de vida útil econômica dos bens do Ativo Imobilizado	Empresas listadas da Bovespa que antes utilizavam a depreciação fiscal, na adesão às IFRS já adotaram as novas taxas de depreciação tendo balanço mais consistente
(SANTOS L. A., 2012)	A depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado: uma abordagem da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade	10 empresas da Bovespa na adoção às IFRS focaram mais na depreciação e aos poucos vão aderindo os outros procedimentos
(HECKERT, MECCA, BIASIO, & SOUZA, 2012)	Normas Contábeis de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado: Impacto em Empresas de bens industriais gaúchas listadas na BM&F Bovespa	A avaliação dos bens do ativo imobilizado foi impactante, conforme as novas normas mostrando um balanço mais consistente
(SANTOS, PRADO, & VILAÇA, 2010)	A Nova Visão da Contabilidade em Relação ao Ativo Imobilizado	Grande relevância nas PME na adoção da CPC 27, mostraram-se mais equiparadas em qualidade com as Grandes empresas nas demonstrações contábeis
(MOREIRA & FIRMINO, 2012)	O Efeito da Adoção às Normas Internacionais de contabilidade nos Relatórios dos Auditores Independentes: Um Estudo nas Companhias Listadas na BM&F Bovespa	Após a adoção das IFRS, as empresas listadas melhoraram muito em relação aos pareceres dos auditores independentes, diminuindo as ressalvas.

**Quadro 9: Estudo das bibliografias selecionadas com relação à CPC 27**

**Fonte: Autoria própria**

Na análise das obras citadas acima, percebe-se que a adoção das empresas brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade, trouxe diversos benefícios para essas empresas, entre eles: suas demonstrações contábeis tornaram-se mais consistentes; as Pequenas e Médias empresas (PME) apresentaram seus relatórios mais equiparados em qualidade às grandes empresas como também estão optando por aderir às novas normas contábeis aos poucos; os pareceres dos auditores independentes melhoraram, diminuindo pareceres com ressalvas; a avaliação dos bens do imobilizado tornou seus balanços mais consistentes. Verifica-se, ainda que, para a classe contábil há a necessidade de adequação e embasamento na aplicação das novas normas contábeis nas entidades.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia que passa a ser tratada nessa etapa, será dividida sob dois aspectos:

- (i) enquadramento metodológico;
- (ii) coleta de dados

#### 3.1. ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Uma pesquisa é fundamentada na falta de informação suficiente para se responder a algum problema. Para Gil (2002, p.17) “pesquisa é o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos.”

Um conceito de bibliografia dispõe que, a bibliografia permite: “oferecer meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente” (MARCONI & LAKATOS, 1999)

Para contextualizar, fornecer respaldo e fundamentação no conhecimento sobre o tema abordado, será realizada pesquisa bibliográfica, através de livros, artigos, monografias, teses, e publicações em sítios eletrônicos.

Posteriormente será realizado um estudo de caso, utilizando-se das informações obtidas na pesquisa e também, tendo como apoio a legislação vigente. Para Gil (2002, p.54) “o estudo de caso consiste num estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.”

Os dados para o referido estudo de caso serão coletados por meio de documentos e relatórios disponibilizados pela empresa. Para Gil (2002), a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

Após o levantamento de todos os dados necessários, serão feitas as apurações e ajustes e apresentadas sob forma de tabelas e quadros, para que se tenha uma melhor compreensão do resultado.

No final será feita a análise qualitativa, dos resultados obtidos evidenciando o impacto desses ajustes sobre a empresa em estudo. Análise qualitativa, é uma redução de dados, categorização desses dados, sua interpretação e a redação do relatório. (GIL, 2002)

### 3.2 COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi realizada em concordância com o proprietário da empresa e tendo apoio de uma funcionária da mesma, como também do escritório que executa seus serviços de contabilidade.

Para alcançar o objetivo do trabalho foi realizada a coleta de dados a fim de extrair informações para a aplicação da CPC 27, no que tange seu ativo imobilizado.

A condução da coleta de dados deu-se a partir do planejamento abaixo, o qual está representado sob a forma de quadro, constando a ação planejada, pessoal envolvido, período de execução e justificativa.

Item	AÇÃO PLANEJADA	PESSOAL ENVOLVIDO	PERÍODO	JUSTIFICATIVA
------	----------------	-------------------	---------	---------------

1	Solicitar à administração da empresa e seu contador, relatórios e demonstrações contábeis, documentos dos veículos imobilizados, cópias das Notas Fiscais de aquisição relatório de controle patrimonial	Administração contador e autora	Aquisição até 31/12/2012	Fazer levantamento dos dados das demonstrações contábeis, imobilizado, controle patrimonial, com documentos dos veículos e lançamentos contábeis.
2	Confrontar o razão de cada veículo com o controle patrimonial	Autora	Aquisição até 31/12/2012	Verificar se o veículo está contabilizado tanto no razão quanto no patrimonial
3	Confrontar a notas fiscal do veículo e documentos com o razão e controle patrimonial	Autora	Aquisição até 31/12/2012	Verificar a veracidade dos lançamentos contábeis do veículo
4	Conferir através da Receita Estadual, a listagem e registro dos veículos em nome da entidade;	Autora	31/12/2012	Confirmar se todos os veículos em nome da empresa estão contabilizados
5	Conferir a forma de contabilização dos veículos	Autora	Aquisição até 31/12/2012	Verificar o cumprimento da legislação contábil em tais procedimentos
6	Conferir o controle patrimonial e o razão contábil da depreciação do imobilizado	Autora	Aquisição até 31/12/2012	Confirmar a inexistência de contabilização da depreciação do imobilizado
7	Realizar consulta da tabela FIPE do valor atual de cada veículo tendo em mãos seus dados como marca/modelo/ano	Autora	31/12/2012	Montar tabela com o valor de aquisição e de 31/12/2012 de cada veículo, gerando seu valor a ajustar
8	Trazer a valor justo os veículos conforme oriente CPC 27 e a forma de contabilização das diferenças entre seu valor contábil e valor justo com base na tabela FIPE	Autora	31/12/2012	Para aplicar o Ajustar a Valores Presente de cada veículos baseado na CPC 27
9	Fazer um demonstrativo entre o imobilizado do balanço inicial de 31/12/2012 sem ajustes e do imobilizado após a contabilização dos ajustes	Autora	31/12/2012	Evidenciar o impacto que gerou no total do imobilizado da empresa após o procedimento de ajuste de seus bens
10	Realizar consulta da tabela FIPE do valor de cada veículo desde a sua aquisição, ano a ano até a data em que está sendo realizado este estudo	Autora	Aquisição até 31/12/2012	Montar tabela para, através de seus dados realizar a projeção de valor residual do veículo pela sua vida útil estimada em 8 anos
11	Fazer uma tabela com a projeção dos possíveis valores futuros dos veículos, utilizando a função: "tendência", do Excel tendo como base seus valores de anos anteriores segundo a FIPE	Autora	31/12/2012	Evidenciar os valores residuais de cada veículo projetados com base em sua vida útil estabelecida

12	Fazer uma tabela com a diferença entre o valor justo e o valor residual dos veículos para se chegar ao valor depreciável	Autora	31/12/2012 e período restante	Evidenciar o valor a ser depreciado de cada veículo para o período restante de vida útil
13	Calcular a taxa de depreciação anual de cada veículo baseada no tempo restante de vida útil dos mesmos	Autora	31/12/2012 e vida útil restante	Taxa necessária para se calcular a depreciação dos próximos anos de vida útil
14	Realizar o cálculo da depreciação dos veículos pela taxa de depreciação obtida pelo período de vida útil dos mesmos	Autora	Final do exercício de 2013	Para de fazer uma simulação do valor da depreciação dos veículos pela taxa obtida pelo período de vida útil dos mesmos
15	Realizar a divulgação em Notas Explicativas da adoção à CPC 27, os procedimentos e os efeitos no seu imobilizado	Autora	Final do exercício de 2013	Pelo cumprimento da CPC 27 que trata da divulgação em Notas Explicativas

**Quadro 10: Planejamento do Trabalho**

**Fonte: Autoria própria**

Cabe salientar que no momento da avaliação de veículos, quando se precisa de laudo técnico, o documento legalmente aceito e usualmente utilizado é o valor cadastrado na Tabela FIPE, que é uma Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas. A FIPE estuda os fenômenos econômicos e sociais com base no instrumento metodológico da Economia. É uma entidade de direito privado, sem fins lucrativos, criada em 1973 para apoiar o Departamento de Economia da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP), com destaque na área de pesquisa. (FIPE FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS, 2013)

## **4 RESULTADO DA PESQUISA**

A partir da elaboração das ações e de posse dos dados coletados, inicia-se a aplicação prática do estudo objeto deste trabalho, ou seja, será dado o procedimento de execução das ações planejadas.

### **4.1 A EMPRESA GAMA**

O estudo de caso foi realizado em uma empresa do ramo de transporte rodoviário de cargas aqui denominada como empresa “Gama”. O nome, endereço e dados cadastrais da mesma não serão divulgados, porém os dados apresentados nos relatórios e demonstrativos contábeis são as informações reais da empresa selecionada para este estudo de caso.

A empresa Gama teve sua constituição registrada a mais de 14 anos, sendo uma empresa de capital fechado como sociedade limitada. Seu ramo de atividade é o de transporte rodoviário de cargas, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional, (49.30-2-02 CNAE Classificação Nacional de Atividade Econômica). Possui uma frota de 21 caminhões, e 27 complementos sendo bi trens e semirreboques. Possui em seu quadro de funcionários 18 motoristas, 1 agenciador de fretes, 1 gerente de transporte e uma secretária, a qual trabalha na sede da empresa.

Com relação à infraestrutura de trabalho, a empresa possui um sistema de informatização muito eficiente para o controle de movimentação e desempenho de cada caminhão.

A empresa Gama desde sua constituição até a presente data, teve como opção de tributação o lucro presumido, e não teve suas demonstrações contábeis adaptadas às normas internacionais de contabilidade.

Diante deste contexto a empresa busca adaptar seus demonstrativos às novas normas com objetivo de garantir que os relatórios contábeis apresentem informações reais da situação da empresa, deixando de forma mais clara suas informações, em especial seu imobilizado

Assim, fez-se necessário este estudo para se ter um comparativo do efeito de adequações de sua contabilidade dentro das novas normas internacionais, mais especificamente em seu imobilizado. Optou-se por aplicar as novas exigências contábeis diretamente em seu ativo imobilizado, por ser o grupo de maior valor como também por representar sua atividade produtiva.

## 4.2 ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente no processo de levantamento de dados foram verificadas todas as notas fiscais de aquisição de veículos. A partir desta pode-se obter todos os dados dos veículos para consulta na tabela FIPE, como modelo, marca, ano de fabricação.

Adicionalmente, foram analisados os razões contábeis de cada veículo, confrontando-os com suas notas fiscais para confirmar a veracidade dos

lançamentos contábeis. Observou-se que todos os veículos registrados permanecem com seu valor contábil de aquisição, não tendo sofrido nenhum ajuste, como também não foi registrada depreciação, desde a aquisição até a data deste estudo, dos referidos veículos imobilizados.

Após realizar a conferência da contabilização dos veículos, e de posse dos dados coletados na FIPE, elaborou-se uma tabela numerando os veículos por ordem de aquisição, identificando sua marca/modelo/ano de fabricação, código da FIPE e valor de aquisição. Em seguida, de posse destes dados, pesquisou-se o valor de cada veículo no período de 31/12/2012.

A diferença apurada entre o valor de aquisição dos veículos e seu valor em 31/12/2012 é o que será considerado como ajuste na reavaliação do imobilizado, conforme orientação da CPC 27.

Em uma etapa seguinte, coletou-se na FIPE os valores de todos os veículos, ao final de cada ano, desde a sua aquisição até a data de 31/12/2012 período base para este estudo. Tais valores foram acrescentados à tabela de dados dos veículos para que se pudesse fazer a projeção dos períodos restantes de vida útil dos mesmos durante um tempo de 8 anos como geradores de riqueza. Tempo de vida útil esse, fornecido pelos administradores da empresa, sendo que a partir daí os bens são vendidos e substituídos por outros mais novos.

Ao final da referida projeção obteve-se o valor residual de cada veículo, com o qual pode-se calcular a diferença entre o mesmo e o valor corrigido dos veículos, sendo que essa diferença servirá como base para se aplicar a depreciação pela vida útil constante na CPC 27.

Assim, de posse dos relatórios solicitados à empresa, como balancete de verificação, razão contábil das contas dos veículos do imobilizado, controle patrimonial, e controles internos, verificou-se que a empresa possui um sistema informatizado de controle dos veículos imobilizados, o qual é alimentado no início quando da aquisição do veículo e mensalmente a partir do momento em que o veículo começa a gerar receita para a empresa. São registrados individualmente para cada veículo, todo o seu histórico, como nota fiscal de aquisição, forma de pagamento, impostos existentes na operação, como também todos os valores de custo e receita gerados mensalmente.



Quanto ao controle patrimonial, ao comparar seus relatórios e confrontar com os relatórios contábeis na data de 31/12/2012, verificou-se que não consta nenhuma divergência nos valores registrados na contabilidade. O total do imobilizado da contabilidade encontra-se em conformidade com o total do imobilizado cadastrado no controle patrimonial da empresa.

Na verificação dos documentos e relatórios contábeis, constatou-se que todos os veículos adquiridos fazem parte da atividade operacional da empresa, compondo o seu ativo imobilizado. Tais veículos foram adquiridos através de financiamento bancário FINAME, não tendo, nenhum deles, sido adquirido em operação de arrendamento mercantil. A empresa também não possui veículos que tenham sido adquiridos com destino à venda.

A empresa, quanto aos custos de manutenção periódica dos veículos, não reconhece tais custos no valor contábil do veículo, sendo os mesmos considerados como resultado na data em que são incorridos. Este procedimento já faz parte das determinações da CPC 27.

A verificação física da existência dos veículos, devido à sua atividade operacional, transporte rodoviário de cargas, o que justifica pelos veículos estarem em serviço, não foi possível. Foi feita averiguação dos documentos dos veículos e confrontado com os relatórios contábeis. Tais veículos, com seus certificados de propriedade em nome da empresa Gama, estavam em conformidade com os registros contábeis do imobilizado da empresa, identificados, individualmente pelos dados: marca/modelo/ano e número de chassi.

Constatou-se que a empresa não utilizou, ao longo do tempo de atividade, nenhum método de depreciação do seu imobilizado. Desde a aquisição do veículo e por todo o seu período de atividade operacional na empresa, seu valor contábil permanece sendo como o custo de aquisição. Confrontando tal procedimento, com o que determina a CPC 27, evidenciou-se a necessidade de adoção deste pronunciamento contábil, com a revisão de vida útil de seus bens do imobilizado, pois, da forma como vem sendo apresentada, implica na divulgação de um imobilizado com seu valor bem acima do valor real. Tal forma das demonstrações contábeis vem apresentar distorções de valores, sendo o contrário do que estabelecem as novas normas internacionais de contabilidade.

Salienta-se que a empresa possui em seu ativo imobilizado, além da frota de veículos, ainda uma conta de máquinas e equipamentos. A CPC 27 em seu item 36 diz que deve-se aplicar os “ajustes” a todo o imobilizado da empresa, porém, por ser este um trabalho acadêmico e pelo valor irrisório da conta de máquinas e equipamentos perante o total do imobilizado, esta não faz parte deste estudo.

Na Figura 2 abaixo apresenta-se o valor total do Imobilizado da empresa Gama, constituído pela classe de Veículos e a classe de Máquinas e Equipamentos.

1-1700000	IMOBILIZADO				
3-1700000	IMOBIL.TEC.TANGIVEIS				
4-1700005	224 MAQ. E EQUIPAMENTOS	2.920,39	0,00	0,00	2.920,39
	<b>TOTALS IMOBIL.TEC.TANGIVEIS</b>	<b>2.920,39</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2.920,39</b>
3-1720000	VEICULOS				
4-1720001	232 VEICULOS	7.167.763,99	0,00	0,00	7.167.763,99
	<b>TOTALS VEICULOS</b>	<b>7.167.763,99</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>7.167.763,99</b>
	<b>TOTALS IMOBILIZADO</b>	<b>7.170.684,38</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>7.170.684,38</b>

Figura 2: Valor do Imobilizado total da empresa Gama

Fonte: Autoria própria

Observando-se o quadro acima pode-se comprovar que a empresa não efetuava depreciação de seus veículos. Observa-se também que o item Máquinas e Equipamentos possui um valor irrelevante comparado com o valor dos veículos.

Durante a análise dos relatórios contábeis, confirmou-se que a empresa não utilizou o método de reavaliação, quando o mesmo era permitido por lei, não possuindo, assim, nenhum valor em reserva de reavaliação em seu patrimônio líquido.

Como a empresa não teve seus bens já avaliados a valor justo, é relevante que se possa aplicar o custo atribuído ou *deemed cost*, seguindo a orientação da ICPC 10 em seu item 21, o que além de apresentar uma situação patrimonial mais próxima da realidade, evidenciará o cumprimento do Princípio da Prudência (adotar-se o menor valor para os ativos e o maior valor para os passivos quando existem duas opções), estabelecido pelas normas contábeis brasileiras.

#### 4.2.1 Identificação dos Veículos

Após ser concluída a etapa de coleta e análise dos dados, iniciou-se o processo de aplicação prática dos procedimentos conforme orientação da CPC 27, aos veículos do ativo imobilizado da empresa em estudo.

Para melhor evidenciar os resultados coletados a cada etapa deste estudo, elaborou-se as Tabelas 01 e 02, as quais relacionam os veículos do imobilizado. Houve a necessidade de separação dos veículos em duas tabelas, devido à forma de avaliação ser diferente entre os mesmos, assim o imobilizado é tratado em dois grupos: **veículos motores ou de tração, e veículos independentes ou sem tração.**

Na Tabela 01, agrupou-se os veículos independentes ou veículos sem tração. São os que sustentam a carga transportada e são movimentados através dos veículos motores ou veículos de tração como são tratados. Utilizou-se a forma de denominar estes veículos sem tração como veículo 01 a 27 seguindo a ordem de data de aquisição, os quais a partir da etapa seguinte serão referidos como tal. Os dados apresentados como identificação destes veículos são: marca, ano, modelo; data de aquisição; valor de aquisição e valor contábil em 31/12/2012, que estão evidenciados na Tabela 01 a seguir:

**Tabela 1: Relação dos veículos sem tração imobilizados**

<b>VEICULO SEM TRAÇÃO</b>	<b>MARCA/ANO/MODELO</b>	<b>DATA AQUISIÇÃO</b>	<b>VALOR AQUISIÇÃO</b>	<b>Continua VALOR CONTÁBIL 31/12/2012</b>
01	SEMI REBOQUE ART/GRANELEIRO 2005 – NOMA	31/01/2005	31.096,00	31.096,00
02	SEMI REBOQUE ART/GRANELEIRO 2005	31/01/2005	36.503,99	36.503,99
03	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2007 RANDON	19/06/2007	33.075,00	33.075,00
04	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2007 RANDON	19/06/2007	40.425,00	40.425,00

05	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2008 RANDON	02/05/2008	40.500,00	40.500,00
06	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2008 RANDON	02/05/2008	49.500,00	49.500,00
07	SEMI REBOQUE GRANEL 2 EIXOS 2008 FACCHINI	11/07/2008	38.800,00	38.800,00
08	SEMI REBOQUE GRANEL 2 EIXOS 2008 FACCHINI	11/07/2008	38.800,00	38.800,00
09	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2 EIXOS 2011 FACCHINI	21/10/2010	37.000,00	37.000,00
10	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2 EIXOS 2011 FACCHINI	21/10/2010	37.000,00	37.000,00
11	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2 EIXOS 2011 FACCHINI	21/10/2010	37.000,00	37.000,00
12	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2 EIXOS 2011 FACCHINI	21/10/2010	37.000,00	37.000,00
13	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2 EIXOS 2011 FACCHINI	21/10/2010	37.000,00	37.000,00
14	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2 EIXOS 2011 FACCHINI	21/10/2010	37.000,00	37.000,00
15	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2 EIXOS 2011 FACCHINI	21/10/2010	37.000,00	37.000,00
16	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2010 RANDON	21/12/2010	44.000,00	44.000,00
17	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2010 RANDON	21/12/2010	36.000,00	36.000,00
18	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2010 RANDON	21/12/2010	36.000,00	36.000,00
19	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2010 RANDON	21/12/2010	44.000,00	44.000,00
20	SEMI REBOQUE BI TREM 3 EIXOS 2005 RANDON	03/01/2011	45.000,00	45.000,00
21	SEMI REBOQUE BI TREM 3 EIXOS 2005 RANDON	04/01/2011	45.000,00	45.000,00

**Conclusão**

<b>VEICULO SEM TRAÇÃO</b>	<b>MARCA/ANO/MODELO</b>	<b>DATA AQUISIÇÃO</b>	<b>VALOR AQUISIÇÃO</b>	<b>VALOR CONTÁBIL 31/12/2012</b>
22	SEMI REBOQUE BI TREM 3 EIXOS 2004 RANDON	04/01/2011	45.000,00	45.000,00
23	SEMI REBOQUE BI TREM 3 EIXOS 2004 RANDON	03/01/2011	45.000,00	45.000,00
24	SEMI REBOQUE BI TREM BASCULANTE 2011 RANDON	08/07/2011	88.000,00	88.000,00
25	SEMI REBOQUE BI TREM BASCULANTE 2011 RANDON	08/07/2011	72.000,00	72.000,00

26	SEMI REBOQUE BI TREM BASCULANTE 2011 RANDON	08/07/2011	88.000,00	88.000,00
27	SEMI REBOQUE BI TREM BASCULANTE 2011 RANDON	08/07/2011	72.000,00	72.000,00

**Fonte: Dados da pesquisa**

Na Tabela 02, estão relacionados os veículos motores ou veículos de tração, chamados popularmente de “cavalos”, os quais, neste trabalho, foram denominados por número sequencial de 01 a 21, obedecendo a ordem de data de aquisição da empresa e contendo os seguintes dados de identificação: número do veículo; código de registro na tabela FIPE, marca, modelo, ano, data de aquisição, valor de aquisição, valor contábil 31/12/2012.

**Tabela 2: Relação dos veículos de tração imobilizados, evidenciando seus dados na FIPE**  
Continua

VEÍCULOS COM TRAÇÃO	CODIGO FIPE/ MARCA/MODELO/ANO	DATA AQUISIÇÃO	VALOR AQUISIÇÃO	VALOR CONTABIL 31/12/2012
1	509246-9/ MERCEDES BENZ AXOR 2540 S/33 6X2 MOD 2007	25/04/2007	282.000,00	282.000,00
2	509246/ 9MERCEDES BENZ AXOR 2540 S/33 6X2 MOD 2007	25/04/2007	282.000,00	282.000,00
3	509246-9/ MERCEDES BENZ AXOR 2540 S/33 6X2 MOD 2007	31/05/2007	282.000,00	282.000,00
4	509246-0/ MERCEDES BENZ AXOR 2540 S/33 6X2 MOD 2007	18/06/2007	282.000,00	282.000,00
5	509032-6/ MERCEDES BENZ 710 PLUS SP DIESEL MOD 2007	17/09/2007	90.800,00	90.800,00
6	509247-7/ MERCEDES BENZ AXOR 2544 S/33 6X2 MOD 2008	28/03/2008	309.560,00	309.560,00
7	509247-7/ MERCEDES BENZ AXOR 2544 S/33 6X2 MOD 2008	31/03/2008	309.560,00	309.560,00
<b>Conclusão</b>				
VEÍCULOS COM TRAÇÃO	CÓDIGO FIPE/ MARCA/MODELO/ANO	DATA AQUISIÇÃO	VALOR AQUISIÇÃO	VALOR CONTÁBIL 31/12/2012
8	509247-7/ MERCEDES BENZ AXOR 2544 S/33 6X2 MOD 2008	30/04/2008	313.970,00	313.970,00
9	515119-8/ VW 25-370 CONSTELLATION 6X2 TRACTOR MOD 2008	23/06/2008	275.000,00	275.000,00
10	509247-7/ MERCEDES BENZ AXOR 2544 S/33 6X2 MOD 2008	29/08/2008	329.600,00	329.600,00
11	509247-7/ MERCEDES BENZ AXOR 2544 S/33 6X2 MOD 2010	28/09/2010	286.800,00	286.800,00

12	509246-9/ MERCEDES BENZ AXOR 2540 S/33 6X2 MOD 2010	27/09/2010	284.074,00	284.074,00
13	513163-4/ SCANIA G 420 A 6X4 MOD 2011	19/10/2010	351.000,00	351.000,00
14	513163-4/ SCANIA G 420 A 6X4 MOD 2011	20/10/2010	360.000,00	360.000,00
15	504045-0/ FORD CARGO 2422 E MOD 2010	29/10/2010	175.000,00	175.000,00
16	515112-0/ VW 24-250 CONSTELLATION 6X2 MOD 2011	30/11/2010	187.100,00	187.100,00
17	516112-6 / VOLVO FH 440 6X4 MOD 2011	11/08/2011	370.000,00	370.000,00
18	516112-6/ VOLVO FH 440 6X4 MOD 2011	24/05/2011	370.000,00	370.000,00
19	504114-7/ FORD CARGO 2628 E 6X4 MOD 2012	22/06/2011	220.000,00	220.000,00
20	510007-0/ NAVISTAR INTERNATIONAL 9800i 6X4 MOD 2012 -	15/02/2012	289.800,00	289.800,00
21	510007-0/ NAVISTAR INTERNATIONAL 9800i 6X4 MOD 2012	18/07/2012	289.800,00	289.800,00

---

**Fonte: Dados da pesquisa**

A partir desta etapa as apresentações dos dados em estudo conterão apenas alguns dos veículos, selecionados pelo seguinte critério de data de aquisição: o mais antigo, um intermediário e o mais recente, tanto na modalidade de veículo de tração como veículo sem tração. Optou-se por selecionar desta forma, para se ter uma melhor percepção do efeito do tempo, nos veículos no momento da adequação à CPC 27.

#### 4.2.2 Atribuição do Valor Justo ou (*Deemed Cost*)

De posse das informações já obtidas, foi feita a simulação do valor justo dos veículos. A data base para tais valores foi 31/12/2012, que é o período contábil usado para este estudo.

Primeiramente atribuiu-se o valor justo aos **veículos sem tração**. Como seus valores de mercado não são declarados na tabela FIPE, sendo, desta forma, para se aplicar seu valor justo, necessário que seja feito laudo de avaliação por pessoa

especializada, capaz de avaliar e cumprir os critérios para tal procedimento. Como este estudo é um trabalho acadêmico, torna-se inviável realizar tal procedimento.

Desta forma optou-se por aplicar uma estimativa de seu valor justo utilizando a informação de fornecedores e vendedores especializados no ramo de revenda de veículos de carga usados. De acordo com este pessoal da área, a vida útil dos veículos sem tração gira em torno de 15 anos, isto levando-se em conta que são veículos utilizados de forma normal, ou seja, em estradas de boas condições de tráfego, sem transportar carga corrosiva, e sem rodarem em regiões litorâneas que causam maior deterioração dos veículos devido à maresia. Os cuidados com conservação e manutenção dos mesmos também considerou-se adequados. A qualidade dos pneus também é uma característica considerada no momento da avaliação. Saliencia-se porém que, no momento de aplicar a adequação ao valor justo nesta categoria de veículos no imobilizado de uma empresa, só poderá ser feito através de laudo técnico realizado por pessoa habilitada.

O Quadro 11 abaixo, apresenta a simulação do valor justo de três **veículos sem tração**, selecionados pelo critério já citado de data de aquisição: o mais antigo, um intermediário e o mais novo.

Saliencia-se que a simulação do cálculo do valor justo seguiu de acordo com a fundamentação apresentada no parágrafo 2, deste item, onde diz que os veículos sem tração, com condições de uso normais possuem uma provável vida útil de 15 anos. Sendo assim, através destes dado foi possível se chegar a uma desvalorização em torno de 7% ao ano.

VEICULO SEM TRAÇÃO	DATA AQUISIÇÃO	VALOR AQUISIÇÃO	VALOR CONTABIL 31/12/2012	DESVALORIZAÇÃO DESDE A AQUISIÇÃO	VALOR JUSTO 31/12/2012
01	31/01/2005	31.096,00	31.096,00	14.511,47	16.584,53
08	11/07/2008	38.800,00	38.800,00	10.346,67	28.453,33
27	08/07/2011	72.000,00	72.000,00	9.600,00	62.400,00

Quadro 11: Valor Justo dos veículos sem tração 01, 08, e 27

Fonte: Dados da pesquisa

Como pode-se perceber no quadro acima, o veículo 01 teve uma desvalorização de 47% com valor em 31/12/2012 de R\$ **14.511,47**, devido ao seu

período de uso ser de 7 anos; o veículo 08 teve uma desvalorização de 27% no valor de R\$ **10.346,67** baseado num uso de 4 anos, e o veículo 27 foi desvalorizado em 13% com valor de R\$ **9.600,00** por seu uso ser próximo de 2 anos. O montante da provável desvalorização dos veículos sem tração constantes na Tabela 01 totaliza R\$ 239.346,66. Tal valor está evidenciado no Apêndice A Projeção do valor justo de todos os veículos sem tração.

Os lançamentos de ajuste de avaliação patrimonial que seguem de acordo com a ICPC 10 item 25, estão evidenciados no Quadro 12 abaixo.

D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	14.511,47
C	VEÍCULO 01 (AI)	14.511,47
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	10.346,67
C	VEÍCULO 8 (AI)	10.346,67
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	9.600,00
C	VEÍCULO 27 (AI)	9.600,00

**Quadro 12: Forma de contabilização do Ajuste de Avaliação Patrimonial**

Fonte: Dados da pesquisa

Para os **veículos de tração** constantes no ativo imobilizado da empresa, conforme estão relacionados na Tabela 02, utilizou-se como laudo de avaliação o valor constante na Tabela FIPE, por ser esta, utilizada usualmente como forma de avaliação de veículos a preço de mercado. A data base da coleta do valor dos veículos foi 31/12/2012.

Na Figura 03 abaixo apresenta-se como exemplificação a consulta dos dados do veículo com tração 01 na Tabela FIPE:



Tabela de referência: 2012 / Dez

Código FIPE: 509246-9

Ano modelo: 2007

---

**Mês de referência:** Dezembro de 2012

**Código FIPE:** 509246-9

**Marca:** MERCEDES-BENZ

**Modelo:** Axor 2540 S 6x2 2p (diesel)

**Ano Modelo:** 2007

**Preço médio:** R\$ 166.952,00

**Data da consulta:** sábado, 16 de novembro de 2013 15:51

Figura 3: Exemplo de consulta na Tabela FIPE referente ao veículo com tração 01  
 Fonte: Dados da pesquisa

Como pode-se perceber, a consulta à FIPE seguiu os procedimentos adequados, pesquisando-se o modelo do veículo, bem como seu ano, e tendo-se como referência o período de 31/12/2012. Tais procedimentos foram seguidos para todos os veículos que tiveram seus valores ajustados de acordo com a referida tabela, e apresentados neste trabalho.

No Quadro 13 abaixo, apresenta-se a simulação dos dados identificados dos três veículos de tração selecionados. O objetivo deste quadro é demonstrar o valor contábil dos bens em 31/12/2012, o **valor justo atribuído** de acordo com a tabela FIPE, e a diferença entre estes, sendo que tal diferença será o **valor a ajustar na contabilidade** no momento da adoção do valor justo. O quadro completo dos veículos encontra-se no Apêndice B Valor justo dos Veículos com tração de acordo com a FIPE e diferença a ajustar na contabilidade.

VEICULO	CODIGO FIPE	DATA AQUISIÇÃO	VALOR AQUISIÇÃO	VALOR 31/12/2012	FIPE 31/12/2012	DIFERENÇA A AJUSTAR
01	509246-9	25/04/2007	282.000,00	282.000,00	166.952,00	115.048,00
11	509247-7	28/09/2010	286.800,00	286.800,00	209.415,00	77.385,00
20	510007-0	15/02/2012	289.800,00	289.800,00	268.184,00	21.616,00

**Quadro 13: Valor justo dos Veículos com tração de acordo com a FIPE e diferença a ajustar na contabilidade**

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se no quadro que as maiores diferenças são nos veículos mais antigos devido ao seu tempo de uso. Conforme vai se aproximando a data de aquisição dos mesmos ao período de 31/12/2012, tais diferenças vão diminuindo proporcionalmente ao valor de aquisição.

Adicionalmente, como verificou-se que a diferença apurada entre os valores contábeis e os atribuídos aos veículos em 31/12/2012, seriam os valores a ajustar na contabilidade, para que se pudesse chegar ao ativo imobilizado avaliado ao seu valor justo, foi realizada simulação dos lançamentos contábeis devidos baseando-se na ICPC 10 em seus itens 21 e 22.

É apresentada no Quadro 14 abaixo, a forma de contabilização dos devidos ajustes, utilizando-se como exemplo os valores a ajustar dos veículos 01, 11 e 20.

D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	115.048,00
C	VEÍCULO 01 (AI)	115.048,00
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	77.385,00
C	VEÍCULO 11 (AI)	77.385,00
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	21.616,00
C	VEÍCULO 20 (AI)	21.616,00

**Quadro 14: Forma de contabilização do Ajuste de Avaliação Patrimonial**

Fonte: Dados da pesquisa

Pelos lançamentos apresentados acima o total da conta Ajuste de Avaliação Patrimonial compõe um saldo de R\$ 214.049,00. O montante do valor total de ajustes dos veículos de tração após o devidos cálculos, compõe um saldo de R\$

1.757.877,00 na conta contábil Ajuste de Avaliação Patrimonial do Patrimônio Líquido, tal valor encontra-se evidenciado no Apêndice C.

O valor total da conta **Ajuste de Avaliação Patrimonial** após os lançamentos de ajuste de todos os veículos que compõe o ativo imobilizado da empresa, soma um total de **R\$ 1.997.223,66**, sendo composto de R\$ 239.346,66 dos veículos sem tração somados a R\$ 1.757.877,00 dos veículos de tração.

Os valores lançados na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial, originados na contra partida do lançamento de ajuste dos veículos no imobilizado, serão transferidos para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados à medida que forem sendo vendidos, baixados ou depreciados. Tal procedimento segue de acordo com a ICPC 10 item 26.

#### 4.2.3 A Aplicação da Depreciação com vistas na CPC 27

Após serem feitos os lançamentos de ajuste, inicia-se o processo de definição da depreciação a ser realizada a partir desta etapa; já que tal procedimento não estava sendo adotado desde o início de atividade da empresa.

O método de depreciação a ser adotado, foi o da depreciação linear baseada na vida útil. Procedimento esse que vem em consonância com a CPC 27.

##### 4.2.3.1 Projeção do valor residual

Para os **veículos sem tração** não foi possível aplicar o valor residual devido ao método de avaliação utilizado ser diferenciado dos demais, pois, conforme já foi descrito no item 4.2.2. § 3, optou-se por aplicar a desvalorização dos mesmos pelo seu tempo de vida útil estimada em 15 anos (segundo administradores da empresa, revendedores especializados e fornecedores) como também pela inviabilidade de se fazer laudo técnico destes veículos devido a este ser um trabalho acadêmico.

Já para os **veículos de tração**, ao se aplicar a depreciação linear pelo tempo de vida útil, torna-se necessário a evidenciação do valor residual do bem a ser depreciado, conforme o que estabelece a CPC 27 em seu item 50.

Para isso foi feita a projeção dos valores dos veículos durante o tempo restante de vida útil, para assim, lhes atribuir seu valor residual.

A taxa para a projeção do valor residual ao final da vida útil de cada veículo foi calculada com base na curva de desvalorização que este apresentou desde sua aquisição. Neste processo utilizou-se da tabela FIPE para coletar os valores ao final de cada ano, desde a aquisição dos veículos até a data do fechamento das demonstrações contábeis em 31/12/2012.

Desta forma, pode-se fazer uma projeção, utilizando-se da função "tendência" do programa Excel, para com isso, obter-se um provável valor residual de cada veículo. Na figura 04 abaixo apresenta-se um recorte da planilha excel no momento da execução da tendência para o veículo de tração 01.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1	VALOR AQUISIÇÃO	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
2	282.000,00	269.470,00	228.413,00	222.051,00	200.854,00	166.952,00	147.769,50	124.510,00	101.250,50	
3										

**Figura 4: Recorte da planilha excel como demonstrativo da tendência do Veículo de Tração 01**  
 Fonte: Dados da pesquisa com base em (MICROSOFT EXCEL, 2013), acesso em 15/08/2013

Conforme se verifica neste recorte da planilha da tendência, o cálculo foi baseado numa vida útil estimada de 8 anos, pois, segundo a administração da empresa, seus veículos permanecem ao seu imobilizado como geradores de receita por não mais que 8 anos. Após este período os administradores realizam a venda do mesmo fazendo a substituição por outro geralmente novo. Esta conduta pode ser comprovada verificando-se a média de idade da frota, relativamente nova, seus veículos possuem em média 5 anos.

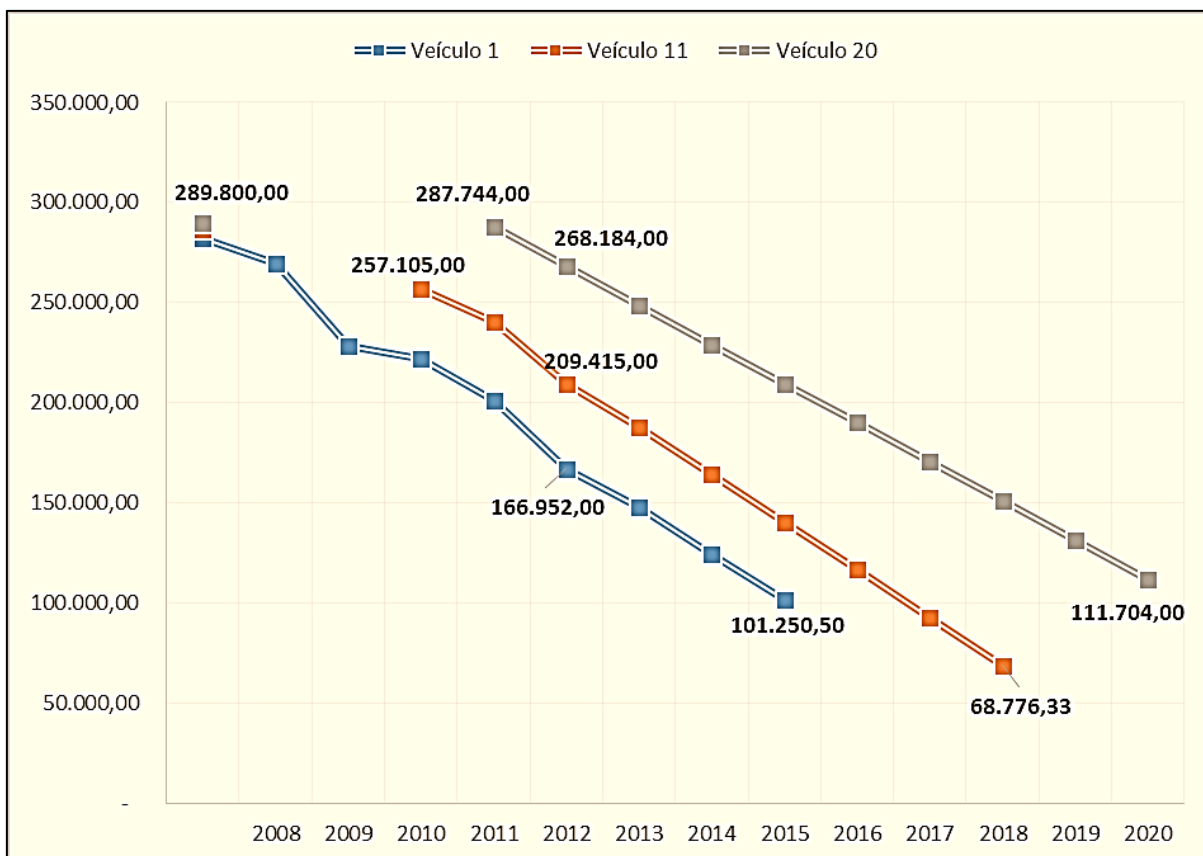
Estão representados no Quadro 15 os três veículos selecionados 01,11 e 20 com suas respectivas projeções e valores residuais. Tais valores necessários para que se possa chegar ao valor a ser depreciável dos mesmos. O quadro completo dos veículos encontra-se no Apêndice D Apresentação da projeção do valor dos veículos com tração identificando seu valor residual.

VEICULO	01	11	20
CODIGO FIPE	509246-9	509247-7	510007-0
DATA AQUISIÇÃO	25/04/2007	28/09/2010	15/02/2012
VALOR AQUISIÇÃO	282.000,00	286.800,00	289.800,00
FIPE 2008	269.470,00		
FIPE 2009	228.413,00		
FIPE 2010	222.051,00	257.105,00	
FIPE 2011	200.854,00	240.554,00	287.744,00
FIPE 2012	<b>166.952,00</b>	<b>209.415,00</b>	<b>268.184,00</b>
Projeção 2013	147.769,50	188.001,33	248.624,00
Projeção 2014	124.510,00	164.156,33	229.064,00
Projeção 2015	<b>101.250,50</b>	140.311,33	209.504,00
Projeção 2016		116.466,33	189.944,00
Projeção 2017		92.621,33	170.384,00
Projeção 2018		<b>68.776,33</b>	150.824,00
Projeção 2019			131.264,00
Projeção 2020			<b>111.704,00</b>

Quadro 15: Apresenta o valor residual dos veículos com tração 01,11 e 20  
Fonte: dados da pesquisa

Como se observa no quadro acima, a projeção do valor residual para o veículo 01 é de R\$ **101.250,50** (cento e um mil, duzentos e cinquenta reais e cinquenta centavos), sendo sua aquisição em 2007 e com uma vida útil estimada de 8 anos, terminando em 2015. O veículo 11 por sua vez foi adquirido em 2010 e com o mesmo tempo de vida útil terminando em 2018, teve seu valor residual projetado de R\$ **68.776,33** (sessenta e oito mil, setecentos e setenta e seis reais e trinta e três centavos). Já o veículo 20 adquirido em 2012, teve seu valor residual projetado em R\$ **111.704,00** (cento e onze mil, setecentos e quatro reais) para 8 anos, com término da vida útil em 2020. No caso do veículo 20, no momento de se fazer a projeção, foi necessário consultar a tabela FIPE para se obter o valor de um modelo semelhante do veículo, mas do ano anterior, devido este ter sido adquirido em 2012, e na execução da função “tendência” no Excel precisa-se de ao menos dois valores.

A título de ilustração elaborou-se uma curva destacando o valor de aquisição, o valor justo em 31/12/2012 e valor residual de cada veículo conforme apresenta o Gráfico 01 abaixo:



**Gráfico 1: Curva de evolução dos veículos com tração 01, 11 e 20 quanto ao seu valor de aquisição, valor justo e valor residual**

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se pelos dados apresentados no gráfico que após a adequação ao valor justo dos veículos em 2012, a desvalorização segue de forma mais linear, isto devido ao fato de que se tenha feito a projeção dos valores até se chegar ao valor residual.

#### 4.2.3.2 Valor depreciável e taxa de depreciação

A forma de tratamento da depreciação utilizada para os **veículos sem tração** conforme o que determina a CPC 27, foi a de Depreciação Linear, baseando-se na possível vida útil de 15 anos, à qual serviu de embasamento para o cálculo da desvalorização dos mesmos no momento da aplicação do seu valor justo em 31/12/2012. Sendo assim, elaborou-se o Quadro 16 demonstrando a taxa de depreciação de cada veículo baseada no tempo restante de vida útil do mesmo para com a empresa.

NÚMERO VEÍCULO SEM TRAÇÃO	VALOR JUSTO 31/12/2012	NÚMERO ANOS DESDE AQUISIÇÃO	NÚMERO ANOS RESTANTE	TAXA DEPRECIÇÃO ANUAL %
<b>01</b>	<b>16.584,53</b>	<b>8</b>	<b>7</b>	<b>14,29</b>
02	19.468,79	8	7	14,29
03	19.845,00	5,5	9,5	10,53
04	24.255,00	5,5	9,5	10,53
05	27.000,00	3,5	11,5	8,70
06	33.000,00	3,5	11,5	8,70
07	25.866,67	3,5	11,5	8,70
<b>08</b>	<b>25.866,67</b>	<b>3,5</b>	<b>11,5</b>	<b>8,70</b>
09	32.066,67	2	13	7,69
10	32.066,67	2	13	7,69
11	32.066,67	2	13	7,69
12	32.066,67	2	13	7,69
13	32.066,67	2	13	7,69
14	32.066,67	2	13	7,69
15	32.066,67	2	13	7,69
16	38.133,33	2	13	7,69
17	31.200,00	2	13	7,69
18	31.200,00	2	13	7,69
19	38.133,33	2	13	7,69
20	39.000,00	2	13	7,69
21	39.000,00	2	13	7,69
22	39.000,00	2	13	7,69
23	39.000,00	2	13	7,69
24	76.266,67	2	13	7,69
25	62.400,00	2	13	7,69
26	76.266,67	2	13	7,69
<b>27</b>	<b>62.400,00</b>	<b>2</b>	<b>13</b>	<b>7,69</b>
TOTAL	988.353,35			

**Quadro 16: Demonstração da taxa de depreciação dos veículos sem tração**

Fonte: Dados da pesquisa

Ao se analisar o quadro acima, percebe-se que as taxas de depreciação a serem aplicadas aos veículos são diferentes umas das outras; isso devido ao tempo de vida útil ser diferente entre os mesmos, pois é baseada na data de aquisição de cada um.

O cálculo da taxa de depreciação anual foi realizado dividindo-se os 100% de depreciação pelo tempo de vida útil restante do veículo. Salieta-se à informação de

que a depreciação do imobilizado não foi utilizada pela empresa até a data deste estudo e que a perda de valor dos bens desde a aquisição até 31/12/2012 foi contabilizada através do ajuste a valor justo.

Para o tratamento dos **veículos com tração** após a determinação do seu valor residual, pode-se determinar a taxa de depreciação a ser aplicada anualmente nos mesmos. Para isso, foi necessário calcular a diferença entre o valor contábil atualizado dos veículos, ou seja, seu valor justo, deduzindo do mesmo, seu valor residual. Tal diferença será o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil restante de cada veículo

No Quadro 17 abaixo estão evidenciados os valores e datas de cada veículo como segue: valor justo em 31/12/2012; valor residual; valor depreciável gerado pela diferença entre o residual e o valor justo; término da vida útil de cada veículo, baseada na projeção de 8 anos a partir da sua aquisição; vida útil restante tendo como base 31/12/2012; e taxa de depreciação anual proporcional ao tempo de vida útil restante.

<b>Nº VEÍCULO COM TRAÇÃO</b>	<b>CÓDIGO FIPE</b>	<b>VALOR JUSTO 2012</b>	<b>VALOR RESIDUAL</b>	<b>VALOR DEPRECIÁVEL</b>	<b>TERMINO DA VIDA ÚTIL</b>	<b>VIDA ÚTIL REstante</b>	<b>DEPRECIÇÃO % AO ANO</b>
01	509246-9	166.952,00	101.250,50	65.701,50	2015	3	33,33
02	509246-9	166.952,00	101.250,50	65.701,50	2015	3	33,33
03	509246-9	166.952,00	101.250,50	65.701,50	2015	3	33,33
04	509246-0	166.952,00	101.250,50	65.701,50	2015	3	33,33
05	509032-6	67.878,00	61.221,30	6.656,70	2015	3	33,33
06	509247-7	178.589,00	97.994,60	80.594,40	2016	4	25
07	509247-7	178.589,00	97.994,60	80.594,40	2016	4	25
08	509247-7	178.589,00	97.994,60	80.594,40	2016	4	25
09	515119-8	154.266,00	81.984,40	72.281,60	2016	4	25
10	509247-7	178.589,00	97.994,60	80.594,40	2016	4	25
11	509247-7	209.415,00	68.776,33	140.638,67	2018	6	16,67



12	509246-9	208.950,00	77.095,00	131.855,00	2018	6	16,67
13	513163-4	282.305,00	92.981,00	189.324,00	2018	6	16,67
14	513163-4	282.305,00	92.981,00	189.324,00	2018	6	16,67
15	504045-0	133.200,00	102.696,83	30.503,17	2018	6	16,67
16	515112-0	160.200,00	121.082,67	39.117,33	2018	6	16,67
17	516112-6	297.721,00	22.250,00	275.471,00	2019	7	14,29
18	516112-6	297.721,00	22.250,00	275.471,00	2019	7	14,29
19	504114-7	169.694,00	72.989,00	96.705,00	2019	7	14,29
20	510007-0	268.184,00	111.704,00	156.480,00	2020	8	12,5
21	510007-0	268.184,00	111.704,00	156.480,00	2020	8	12,5

**Quadro 17: Taxa de depreciação anual à partir do tempo restante de vida útil**

Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se perceber que a taxa de depreciação estimada na vida útil conforme orienta a CPC 27, é diferente para cada veículo, devido a variação de seu tempo restante de vida útil.

Para fins de exemplificação, demonstra-se na Figura 05 abaixo, como chegou-se, à partir do valor de compra do veículo, ao seu saldo depreciável já apresentado no Quadro 17

VEÍCULO 01 VALOR DE COMPRA	282.000,00
(-) VALOR JUSTO	(166.952,00)
AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	= 115.048,00
(-) VALOR RESIDUAL	(101.250,00)
VALOR DEPRECIÁVEL	= 65.701,50

**Figura 5: Processos para se chegar ao valor depreciável do veículo com tração**

Fonte: Dados da pesquisa

Na apresentação da Figura 05 acima, percebe-se que à partir do valor residual pode-se determinar o valor depreciável do veículo

4.2.3.3 O Impacto entre as demonstrações do imobilizado antes e depois da aplicação da CPC 27

O ativo imobilizado da empresa teve uma redução de 27,86% após a adoção da CPC 27, representando um valor de R\$ 1.997.223,66 (um milhão, novecentos e noventa e sete mil duzentos e vinte e três reais e sessenta e seis centavos). Tal valor de redução originou-se do ajuste dos veículos ao seu valor justo.

No Quadro 18 abaixo apresenta-se um comparativo dos valores do ativo imobilizado dos veículos, antes e após a adequação da CPC 27.

ANTES DA ADEQUAÇÃO À CPC 27		APÓS A ADEQUAÇÃO À CPC 27	
<b>IMOBILIZADO</b>	<b>7.167.763,99</b>	<b>IMOBILIZADO</b>	<b>5.170.540,33</b>
Veículos	7.167.763,99	Veículos	5.170.540,33
(-) Depreciação Acumulada	0,00	(-) Depreciação Acumulada	0,00

**Quadro 18: Comparativo do Imobilizado antes e depois da CPC 27**

Fonte: Dados da pesquisa

Como pode-se observar no quadro acima, houve uma considerável redução do valor dos veículos após terem seus valores ajustados a preço de mercado ou valor justo, evidenciando um valor do imobilizado mais adequado à realidade.

Houve também uma redução considerável no Patrimônio Líquido devido aos lançamentos na conta Ajuste de Avaliação Patrimonial no momento do ajuste do valor dos veículos ao seu valor justo. Demonstra-se no Quadro 19 abaixo a diferença do Patrimônio Líquido da empresa antes e após a adequação da CPC 27

ANTES DA ADEQUAÇÃO À CPC 27		APÓS A ADEQUAÇÃO À CPC 27	
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b>5.598.729,03</b>	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b>3.601.505,57</b>
Capital Social	100.000,00	Capital Social	100.000,00
Reserva de Lucros	5.498.729,03	Reserva de Lucros	5.498.729,03
		<b>Ajuste de Avaliação Patrimonial</b>	<b>(1.997.223,66)</b>

**Quadro 19: Comparativo do Patrimônio Líquido antes e depois da CPC 27**

Fonte: Dados da pesquisa

Evidencia-se no quadro acima a conta Ajuste de Avaliação Patrimonial, que, no momento da baixa de cada item do imobilizado terá seu valor reduzido, sendo o valor da parcela do ajuste do veículo em baixa, transferida para o Resultado do Exercício conforme o que determina a ICPC 10 em seu item 26. Deste modo, o efeito do ajuste de avaliação patrimonial somente terá impacto no resultado do balanço da empresa, no momento da baixa do bem reavaliado.

#### 4.2.4 Projeção da Depreciação do Imobilizado para o Próximo Exercício

Como a data base deste estudo foi 31/12/2012, período que já teve seu balanço encerrado, para este ano foi possível apenas fazer a adequação ao valor justo do imobilizado da empresa.

Todavia, considerou-se relevante fazer uma simulação da depreciação do imobilizado da empresa Gama para o exercício de 2013, aplicando-se as taxas de depreciação a que se chegou no momento da aplicação da CPC 27. Com isso obteve-se um resultado evidente de seu imobilizado no momento do fechamento das demonstrações contábeis da empresa para o próximo exercício.

O Quadro 20 abaixo apresenta o valor da depreciação projetado para o exercício de 2013, dos **veículos sem tração**, sendo que foi aplicada a taxa de depreciação anual obtida através dos procedimentos demonstrados no item 4.2.3.2 e Quadro 16.

VEÍCULO SEM TRAÇÃO Nº	VALOR JUSTO	NÚMERO ANOS AQUISIÇÃO	NÚMERO ANOS RESTANTE	TAXA DEPRECIÇÃO ANUAL %	VALOR DEPRECIÇÃO 2013
01	16.584,53	8	7	14,29	2.369,22
02	19.468,79	8	7	14,29	2.781,26
03	19.845,00	5,5	9,5	10,53	2.088,95
04	24.255,00	5,5	9,5	10,53	2.553,16
05	27.000,00	3,5	11,5	8,70	2.347,83
06	33.000,00	3,5	11,5	8,70	2.869,57
07	25.866,67	3,5	11,5	8,70	2.249,28
08	25.866,67	3,5	11,5	8,70	2.249,28
09	32.066,67	2	13	7,69	2.466,67
10	32.066,67	2	13	7,69	2.466,67
11	32.066,67	2	13	7,69	2.466,67
12	32.066,67	2	13	7,69	2.466,67
13	32.066,67	2	13	7,69	2.466,67
14	32.066,67	2	13	7,69	2.466,67
15	32.066,67	2	13	7,69	2.466,67
16	38.133,33	2	13	7,69	2.933,33

17	31.200,00	2	13	7,69	2.400,00
18	31.200,00	2	13	7,69	2.400,00
19	38.133,33	2	13	7,69	2.933,33
20	39.000,00	2	13	7,69	3.000,00
21	39.000,00	2	13	7,69	3.000,00
22	39.000,00	2	13	7,69	3.000,00
23	39.000,00	2	13	7,69	3.000,00
24	76.266,67	2	13	7,69	5.866,67
25	62.400,00	2	13	7,69	4.800,00
26	76.266,67	2	13	7,69	5.866,67
27	62.400,00	2	13	7,69	4.800,00
<b>TOTAL</b>	<b>988.353,35</b>				<b>80.775,19</b>

**Quadro 20: Demonstrativo da projeção da depreciação para o exercício 2013 dos veículos sem tração**

**Fonte: Dados da pesquisa**

Através do quadro acima pode-se ter uma evidenciação do valor da depreciação dos veículos sem tração a ser utilizado para o exercício de 2013, gerando um montante de R\$ 80.775,19 a qual deverá ser contabilizada no fechamento do balanço do exercício de 2013.

No Quadro 21 apresenta-se a projeção da depreciação dos **veículos com tração**, que é a forma baseada no tempo de vida útil e valor residual conforme apresenta o item 4.2.3.2 e Quadro 17.

Nº VEÍCULO COM TRAÇÃO	CÓDIGO FIPE	VALOR DEPRECIÁVEL	TAXA DA DEPRECIÇÃO AO ANO %	DEPRECIÇÃO 2013
01	509246-9	65.701,50	33,33	21.898,31
02	509246-9	65.701,50	33,33	21.898,31
03	509246-9	65.701,50	33,33	21.898,31
04	509246-0	65.701,50	33,33	21.898,31
05	509032-6	6.656,70	33,33	2.218,68
06	509247-7	80.594,40	25	20.148,60
07	509247-7	80.594,40	25	20.148,60
08	509247-7	80.594,40	25	20.148,60
09	515119-8	72.281,60	25	18.070,40
10	509247-7	80.594,40	25	20.148,60

11	509247-7	140.638,67	16,67	<b>23.444,47</b>
12	509246-9	131.855,00	16,67	<b>21.980,23</b>
13	513163-4	189.324,00	16,67	<b>31.560,31</b>
14	513163-4	189.324,00	16,67	<b>31.560,31</b>
15	504045-0	30.503,17	16,67	<b>5.084,88</b>
16	515112-0	39.117,33	16,67	<b>6.520,86</b>
17	516112-6	275.471,00	14,29	<b>39.364,81</b>
18	516112-6	275.471,00	14,29	<b>39.364,81</b>
19	504114-7	96.705,00	14,29	<b>13.819,14</b>
20	510007-0	156.480,00	12,5	<b>19.560,00</b>
21	510007-0	156.480,00	12,5	<b>19.560,00</b>
<b>TOTAL</b>		<b>2.345.491,07</b>		<b>440.296,53</b>

**Quadro 21: Demonstrativo da projeção da depreciação para o exercício 2013 dos veículos com tração**

**Fonte: Dados da pesquisa**

No Quadro 21 acima, com a simulação da depreciação dos veículos com tração para o exercício de 2013, obteve-se um montante de R\$ 440.296,53, podendo tal valor ser contabilizado no momento do fechamento do balanço do exercício de 2013.

O valor da depreciação projetada entre as duas classes de veículos da empresa Gama para o próximo exercício soma um total de R\$ 521.071,72, o qual aparece evidenciado na Figura 06 abaixo apresentando o valor líquido que ficaria o imobilizado Veículos nas Demonstrações Contábeis de 2013. Tal valor refere-se apenas como uma projeção dos valores do imobilizado Veículos de 2012, pois deve-se considerar que em 2013 poderão ocorrer tanto aquisições quanto baixas destes bens.

<b>IMOBILIZADO</b>	<b>4.649.468,61</b>
<b>VEÍCULOS</b>	<b>5.170.540,33</b>
<b>(-)DEPRECIÇÃO ACUMULADA</b>	<b>(521.071,72)</b>

**Figura 6: Total do Ativo Imobilizado Veículos após a depreciação projetada para 2013**

**Fonte: Dados da pesquisa**

Observa-se que com a contabilização da depreciação, o montante do imobilizado apresentado na figura acima possui um valor mais adequado à realidade.

Salienta-se que no que tange à divulgação, em cumprimento ao que determina a CPC 27 em seus itens 73 a 79, deve-se elaborar as Notas Explicativas necessárias para a divulgação dos procedimentos e adequação à CPC 27.

O texto da Nota Explicativa deve seguir em conformidade com a ordem dos procedimentos utilizados; como: a forma estabelecida para se chegar a vida útil, o método utilizado para se chegar ao valor residual e a taxa e método de depreciação, os valores residuais, saldos acumulados de depreciação, quando houver, a data da reavaliação, a forma de reavaliação, os métodos e premissas para se chegar ao valor justo, o impacto da adequação à CPC 27 junto às Demonstrações Contábeis, entre outras. Quaisquer que sejam os procedimentos significativos devem ser evidenciados em Nota Explicativa.

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve por objetivo evidenciar os procedimentos necessários para se fazer a aplicação prática do Pronunciamento Técnico CPC 27- Ativo Imobilizado, para os bens do imobilizado de uma empresa de transporte rodoviário de cargas, evidenciando o impacto gerado neste grupo de ativos após realizar tais procedimentos.

Para se chegar ao objetivo proposto, foi necessário: (i) Contextualizar a problemática inerente à CPC 27 e sua aplicação prática; (ii) Ajustar o valor dos veículos da empresa conforme orienta a CPC 27; (iii) Calcular a depreciação dos veículos seguindo as instruções da CPC 27; (iv) Comparar o saldo da conta do Imobilizado da empresa, antes e depois da aplicação da CPC 27, evidenciando seus efeitos após a referida adequação.

Sobre o tema “estudar a CPC 27 com evidência na depreciação e seu impacto no imobilizado de uma empresa”, verificou-se que a literatura até o presente momento apresenta pouca bibliografia sobre o assunto; isto pode-se entender devido ao tema ser ainda novo, estando a contabilidade brasileira em processo não totalmente concluído na aplicação destas práticas contábeis.

Desta forma, com o intuito de melhor entender sobre o assunto tratado, e de adequar as Demonstrações Contábeis da empresa Gama, no que tange seu imobilizado, realizou-se este estudo seguindo uma ordem de procedimentos.

Como primeira etapa, após conversar com os proprietários da empresa e seu contador, realizou-se pesquisa bibliográfica à cerca do tema como também a coleta de relatórios e documentos contábeis para fazer o levantamento dos dados necessários ao estudo.

Em seguida, de posse de documentos com embasamento legal e leis que tratam o imobilizado, como a CPC 27, aplicou-se os procedimentos e orientações

estabelecidos, de forma a adequar o imobilizado da empresa Gama a estas normas contábeis. As etapas seguidas foram as seguintes: (i) adequação do valor dos veículos do imobilizado da empresa ao seu valor justo; (ii) projeção do valor residual do imobilizado baseando-se em sua vida útil; (iii) cálculo do valor depreciável e da taxa de depreciação linear a ser utilizada à partir da vida útil; (iv) demonstrativo de cálculo da depreciação para o próximo exercício fiscal à partir da data deste estudo; (v) comparativo das demonstrações do imobilizado dos veículos, antes de ser feita a adequação, e após este procedimento, apresentando seus efeitos, em tais demonstrações.

Em todo esse processo de ajustes verificou-se uma redução de 27,86% do valor do ativo imobilizado da empresa, isto porque seus bens não estavam depreciados, como também estavam registrados pelo seu valor de aquisição. Então, com a adequação ao que determina a CPC 27, houve o ajuste do valor destes bens ao seu valor justo, o que representou tal redução.

Já, se a empresa tivesse seus bens depreciados, em um primeiro momento estaria com seu imobilizado muito desvalorizado, pois, antes da instituição da CPC 27, as empresas usualmente utilizavam a taxa de depreciação sugerida pela Receita Federal, ou seja, depreciação fiscal. Isso incorreria em uma inversão de ajustes dos valores do imobilizado. A partir da adoção da CPC 27, o procedimento para aplicação da depreciação passou a ser o baseado na vida útil do bem, sendo esta a forma tratada neste estudo.

Existiram algumas limitações da pesquisa durante este estudo, as quais são citadas: (i) Por a literatura ser ainda pequena, houve certa dificuldade em selecionar as publicações mais relevantes que tratam o assunto; (ii) por ser um estudo que tem embasamento em leis, a interpretação das mesmas apresentou uma pesquisa bem aprofundada, tendo que se recorrer a diversas fontes para se chegar a um entendimento adequado; (iii) como são leis e normas contábeis, ainda recentes, deparou-se com alguns profissionais de contabilidade ainda com algumas limitações de conhecimento sobre o assunto, o que causou um maior desempenho em certos momentos de discussão sobre interpretações dos procedimentos a serem seguidos.



Para a empresa, este estudo foi de grande relevância, pois, com a aplicação ao que determina a CPC 27, seu imobilizado apresentou um valor adequado ao mercado, o que significa mais próximo à realidade. Com isso, os usuários das demonstrações contábeis da empresa, tanto internos quanto externos, saberão com mais precisão qual o real valor dos seus bens, o que leva a uma contabilidade mais eficaz, sem distorções de valores, e mais útil para a tomada de decisões.

Como sugestão para futuras pesquisas que venham em consonância ao tema, sugere-se aplicar a metodologia proposta em outras empresas que não do mesmo ramo de atividade da empresa Gama, a qual possui em seu imobilizado, veículos de transporte rodoviário de cargas. Outras empresas, como indústrias de produção, possuem em seu imobilizado bens que precisam ser tratados adequadamente dentro das novas normas contábeis. O Pronunciamento Técnico CPC 27 estabelece também tratamento contábil diferenciado dependendo da opção de tributação da empresa, o que remete a outros procedimentos, gerando assim boas pesquisas.

## REFERÊNCIAS

- ALVES, E. R.(2011) **A implantação dos IFRS nas PMES do Brasil**. 2011, 50 folhas (Trabalho Conclusão curso apresentado ao Curso de Ciências Sociais Aplicadas) Universidade Estadual da Paraíba, 2011
- BARRETO, G. A. (2011) **Contabilidade de A a Z**. Belo Horizonte: Promove Artes Gráficas,.2011
- (A) BRASIL. (1976). **Lei 6.404/1976**. Fonte: [www.planalto.gov.br: http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm) , acesso em 15/07/2013
- (B) BRASIL. (1976). **Lei 6.404/76**. Fonte: [www.planalto.gov.br: http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm), acesso em 15/07/2013
- BRASIL. (1999). **Decreto Lei 3.000 de 1999**. Fonte: [www.planalto.gov.br: http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm), acesso em 21/07/2013
- (A) BRASIL. (2007). **Lei 11.638/2007**. Fonte: [www.planalto.gov.br: http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm), acesso em 22/07/2013
- (B) BRASIL. (2007). **LEI 11.638/2007**. Fonte: [www.planalto.gov.br: http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm), acesso em 15/07/2013
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. (1995). **Reavaliação de Ativos - Deliberação CVM nº 183, de 19 de junho de 1995**. Fonte: [www.cvm.gov.br: http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php](http://www.cvm.gov.br/http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php), acesso em 23/07/2013
- COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS . (2005, art 18, § 3º). **Regime Interno do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC**. Fonte: [www.cpc.org.br: http://www.cpc.org.br/regimento.htm](http://www.cpc.org.br/http://www.cpc.org.br/regimento.htm), acesso em 10/07/2013
- COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. (2005). **Pronunciamentos Técnicos**. Fonte: [www.cpc.org.br: http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php](http://www.cpc.org.br/http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php), acesso em 10/07/2013

- COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. (2009). **ICPC 10 - Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43.** Fonte: [www.cpc.org.br: http://www.cpc.org.br/interpretacaoIndex.php](http://www.cpc.org.br/interpretacaoIndex.php), acesso em 11/07/2012
- COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. (2009). **Pronunciamento Técnico CPC 27.** Fonte: [www.cpc.org.br: http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php](http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php), acesso em 20/07/2013
- COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. (2010). **CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.** Fonte: [www.cpc.org.br: http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php](http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php), acesso em 10/07/2013
- COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. (2010). **Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.** Fonte: [www.cpc.org.br: http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php](http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php), acesso em 21/07/2013
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (2010). **Princípios Fundamentais de Contabilidade Resolução CFC nº 1.282/2010.** Fonte: [www.crcsp.org.br: http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1282.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1282.htm), acesso em 20/07/2013
- DELOITTE. (2012). **IFRS ao seu alcance 2012 - Um guia para o aperfeiçoamento dos conceitos do padrão contábil global.** Fonte: [www.deloitte.com: http://www.deloitte.com/Brazil/Local%20Assets/Documents/Servi%C3%A7os/IFRS/IFRS%20ao%20seu%20alcance%202012.pdf](http://www.deloitte.com/Brazil/Local%20Assets/Documents/Servi%C3%A7os/IFRS/IFRS%20ao%20seu%20alcance%202012.pdf), acesso em 02/07/2013
- DELOITTE, Touche Tohmatsu Limited. (2008). **O Brasil na Convergência Um guia prático para a adoção do IFRS.** Fonte: [www.deloitte: http://www.deloitte.com/view/pt\\_br/br/conteudos/estudosepesquisas/d5144b9690efd110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm#.UrDeK\\_RDuwl](http://www.deloitte.com/view/pt_br/br/conteudos/estudosepesquisas/d5144b9690efd110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm#.UrDeK_RDuwl), acesso em 13/07/2013
- DORNELLES, D. d.(Outubro 2011) **CPC 27 Os Reflexos do Novo Tratamento Contábil dos Investimentos em Ativo Imobilizado**, 2011, 26 folhas Trabalho de conclusão de curso da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2011
- EVANGELISTA, D. T. (dezembro 2010) **Revisão da Vida Útil dos Bens do Ativo Imobilizado: Impactos Contábeis e Tributários.** dezembro/2010 28 folhas - Trabalho Conclusão de curso apresentado à Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2010
- FIPE - FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS. **Índices de Preços Regionais - Veículos - Caminhões e Micro-Ônibus.** Fonte: [www.fipe.org.br:](http://www.fipe.org.br)

<http://www.fipe.org.br/web/index.asp?v=c&aspx=/web/indices/veiculos/default.aspx>, acesso em 12/05/2013

- FREIRE, M. D., & et al. (2012) **Aderência às IFRS por parte de empresas brasileiras listadas na BM&F, Bovespa, no Setor de Bens Industriais- utilização de taxas de depreciação fiscais ou por estimativa de vida útil econômica dos bens do Ativo Imobilizado**. (26-27 de julho de 2012) 18 folhas (Artigo ) 12º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2012
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa** (Vol. 4ª edição). São Paulo: Atlas, 2002
- HECKERT, A., MECCA, M. S., BIASIO, R., & SOUZA, K. M.(2012) **Normas Contábeis de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado: impacto em empresas de bens industriais gaúchas listadas na bm&f bovespa**. aceito em 15/08/2012, 21 folhas ,(artigo) r c & c revista de contabilidade e controladoria - Universidade Federal do Paraná, v 4, p. 69-89./ 2012
- HOSS, O., CASAGRANDE, L. F., VESCO, D. G., & NETZNER, C. M.**Contabilidade Intermediária - ensino e decisão** (Vol. 1ª Edição). São Paulo: Atlas,2013
- IUDICIBUS, S. d., & et al.. **Manual de Contabilidade Societária Aplicável a todas as Sociedades: de acordo com as Normas Internacionais e do CPC**. São Paulo - SP: Atlas,2010.
- IUDISCIBUS, S. d., MARTINS, E., & GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade societária** - Fundação Instituto de Pesquisas contábeis, Atuárias e Financeiras (FIPECAFI). São Paulo: Atlas.2010
- MARCONI, M. d., & LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa: Planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, ...** (Vol. 4ª edição). São Paulo, SP: Atlas.1999
- MARION, J. C. **Contabilidade Básica - Atualizada Conforme Lei 11.638/07, MP nº 449/08 (Lei nº 11.941/09) e Pronunciamentos do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis)**. São Paulo - SP: Atlas 2009.
- MICROSOFT EXCEL. (2013). **Suporte - Tendência (Função Tendência)**. Fonte: office.microsoft.com: <http://office.microsoft.com/pt-br/excel-help/tendencia-funcao-tendencia-HP010342965.aspx>, acesso em 15/08/2013
- MOREIRA, F. d., & FIRMINO, J. E. (Outubro de 2012). **O Efeito da Adoção às Normas Internacionais de Contabilidade nos Relatórios dos Auditores Independentes: Um estudo nas companhias listadas na BMF& BOVESPA**.2012 09 a 11 outubro/2012 17 folhas (artigo publicado) III Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis - AdCont 2012.
- NETO, A. f., & HUPPES, C. M. (Setembro de 2012). **Ativo Imobilizado - Um estudo da sua Aplicação nas empresas do setor industrial listadas no Novo Mercado no ano de 2010**. 2012 , 12 folhas (artigo publicado)- Congresso

Internacional de Administração - Universidade Federal Grande Dourados.  
2012

- PAMPLONA, S. (2010). **Conformidade dos Softwares de Controle Patrimonial aos Preceitos do CPC 27 e ICPC 10**. 2010, 56 folhas (Trabalho conclusão de curso apresentado ao Centro de ciências sociais aplicadas da Universidade Regional de Blumenau.2010
- POCETTI, E. (2011). **As IFRS no Brasil** - KPMG - Publicações. Fonte: [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com):  
[https://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos\\_Analises/artigosepublicacoes/Paginas/Release-As-IFRS-e-o-Brasil.aspx](https://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/artigosepublicacoes/Paginas/Release-As-IFRS-e-o-Brasil.aspx), acesso em 15/10/2013
- REIS, L. G., & NOGUEIRA, D. R. (junho de 2012). **Disclosure do Ativo Imobilizado: Análise das práticas pelas empresas do Novo Mercado considerando o CPC 27**. 2012, 14 folhas (Artigo publicado ) Revista de Estudos Contábeis, v. 3 nº 4 pp. 54-67. 2012
- RIBEIRO, O. M. **Contabilidade Intermediária - Conforme Lei 11.638/2007 e Medida provisória 449/2008 convertida na Lei 11.941/2009**. São Paulo: Saraiva.2010
- RODRIGUES, M. d., & COSTA, R. P. (2011). **Impairment - O Teste de Recuperabilidade Aplicado aos Bens do Ativo Imobilizado**. 2011, 49 folhas, (Trabalho de Conclusão de curso apresentado ao Curso de ciencias contábeis ) Universidade Federal de Santa Maria.2011
- SANTOS, F. d. (2013). **Adoção do Valor Justo como Custo Atribuído do Ativo Imobilizado**. 2013, 47 folhas, Dissertação apresentada à Fundação Getúlio Vargas - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas.2013
- SANTOS, J. A., PRADO, L. A., & VILAÇA, S. B. (2010). **A Nova Visão da Contabilidade em Relação ao Ativo Imobilizado**. 2010, 11 paginas, artigo apresentado ao Curso de Ciências contábeis d Itaúna Universidade de Itaúna.2010
- SANTOS, L. A. (2012). **A Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado, uma Abordagem da Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade**. 2012, 77 folhas, Monografia apresentada ao curso de Ciências contábeis do centro de ciências humanas da Universidade Federal de Santa Maria.2012
- SCHMIDT, P., SANTOS, J. L., & FERNANDES, L. A. **Contabilidade Internacional Avançada**. São Paulo - SP: Atlas 2004.
- SEGANTINI, G. T., MELLO, C. L., LUCENA, E. R., & SILVA, J. D. (junho de 2013). **Uma Análise Crítica entre os Currículos dos Cursos de Ciências Contábeis nos Países do Mercosul e o Proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR**.2013, 14 folhas, artigo publicado na Revista Evidenciação Contábil e Finanças - RECFin, 1, v. 1 nº 1 p. 85-98/ 2013

SILVA, E. P., & FERREIRA, A. A. (outubro de 2006). **Gestão Eficiente do Ativo Imobilizado e seus Reflexos dentro de uma Organização**.2006 artigo publicado na Revista Científica Eletrônica de Ciências contábeis - FAEG/FAEF, v 8.2006

## APÊNDICES

APÊNDICE A. Projeção do valor justo de todos os veículos sem tração.

VEICULO	DATA AQUISIÇÃO	VEÍCULO/ MODELO/ MARCA/ ANO	VALOR AQUISIÇÃO	VALOR CONTABIL 2012	DIFERENÇA A AJUSTAR	VALOR JUSTO
1	31/01/2005	SEMI REBOQUE ART/GRANELEIRO/ NOMA/2005	31.096,00	31.096,00	14.511,47	16.584,53
2	31/01/2005	SEMI REBOQUE ART/GRANELEIRO/ NOMA/ 2005	36.503,99	36.503,99	17.035,20	19.468,79
3	19/06/2007	SEMI REBOQUE BITREM GRANEL/ RANDON/ 2007	33.075,00	33.075,00	13.230,00	19.845,00
4	19/06/2007	SEMI REBOQUE BITREM GRANEL/ RANDON/ 2007	40.425,00	40.425,00	16.170,00	24.255,00
5	02/05/2008	SEMI REBOQUE BITREM GRANEL/ RANDON/ 2008	40.500,00	40.500,00	13.500,00	27.000,00
6	02/05/2008	SEMI REBOQUE BITREM GRANEL/ RANDON/ 2008	49.500,00	49.500,00	16.500,00	33.000,00
7	11/07/2008	SEMI REBOQUE GRANEL 2 EIXOS/ FACCHINI/ 2008	38.800,00	38.800,00	12.933,33	25.866,67
8	11/07/2008	<b>SEMI REBOQUE GRANEL 2 EIXOS/ FACCHINI/ 2008</b>	<b>38.800,00</b>	<b>38.800,00</b>	<b>12.933,33</b>	<b>25.866,67</b>
9	21/10/2010	SEMI REBOQUE BITREM GRANEL 2 EIXOS/ FACCHINI/ 2011	37.000,00	37.000,00	4.933,33	32.066,67
10	21/10/2010	SEMI REBOQUE BITREM GRANEL 2 EIXOS/ FACCHINI/ 2011	37.000,00	37.000,00	4.933,33	32.066,67
11	21/10/2010	SEMI REBOQUE BITREM GRANEL 2 EIXOS/ FACCHINI/ 2011	37.000,00	37.000,00	4.933,33	32.066,67
12	21/10/2010	SEMI REBOQUE BITREM GRANEL 2 EIXOS/ FACCHINI/ 2011	37.000,00	37.000,00	4.933,33	32.066,67
13	21/10/2010	SEMI REBOQUE BITREM GRANEL 2 EIXOS/ FACCHINI/ 2011	37.000,00	37.000,00	4.933,33	32.066,67

14	21/10/2010	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2 EIXOS/ FACCHINI/ 2011	37.000,00	37.000,00	4.933,33	32.066,67
15	21/10/2010	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL 2 EIXOS/FACCHINI/ 2011	37.000,00	37.000,00	4.933,33	32.066,67
16	21/12/2010	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL/ RANDON/ 2010	44.000,00	44.000,00	5.866,67	38.133,33
17	21/12/2010	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL/ RANDON/ 2010	36.000,00	36.000,00	4.800,00	31.200,00
18	21/12/2010	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL/ RANDON/ 2010	36.000,00	36.000,00	4.800,00	31.200,00
19	21/12/2010	SEMI REBOQUE BI TREM GRANEL/ RANDON/ 2010	44.000,00	44.000,00	5.866,67	38.133,33
20	03/01/2011	SEMI REBOQUE BI TREM E EIXOS/ RANDON/ 2005	45.000,00	45.000,00	6.000,00	39.000,00
21	04/01/2011	SEMI REBOQUE BI TREM E EIXOS/ RANDON/ 2005	45.000,00	45.000,00	6.000,00	39.000,00
22	04/01/2011	SEMI REBOQUE BI TREM E EIXOS/ RANDON/ 2004	45.000,00	45.000,00	6.000,00	39.000,00
23	03/01/2011	SEMI REBOQUE BI TREM E EIXOS/ RANDON/ 2004	45.000,00	45.000,00	6.000,00	39.000,00
24	08/07/2011	SEMI REBOQUE BI TREM BASCULANTE/ RANDON/ 2011	88.000,00	88.000,00	11.733,33	76.266,67
25	08/07/2011	SEMI REBOQUE BI TREM BASCULANTE/ RANDON/ 2011	72.000,00	72.000,00	9.600,00	62.400,00
26	08/07/2011	SEMI REBOQUE BI TREM BASCULANTE/ RANDON/ 2011	88.000,00	88.000,00	11.733,33	76.266,67
27	08/07/2011	<b>SEMI REBOQUE BI TREM BASCULANTE/ RANDON/ 2011</b>	<b>72.000,00</b>	<b>72.000,00</b>	<b>9.600,00</b>	<b>62.400,00</b>
		<b>TOTAIS</b>	<b>1.227.699,99</b>	<b>1.227.699,99</b>	<b>239.346,66</b>	<b>988.353,33</b>



APÊNDICE B. Valor justo dos Veículos com tração de acordo com a FIPE e diferença a ajustar na contabilidade.

VEICULO	CODIGO FIPE	DATA AQUISIÇÃO	VALOR AQUISIÇÃO	VALOR JUSTO 2012	DIFERENÇA A AJUSTAR NA CONTABILIDADE
<b>1</b>	<b>509246-9</b>	<b>25/04/2007</b>	<b>282.000,00</b>	<b>166.952,00</b>	<b>115.048,00</b>
2	509246-9	25/04/2007	282.000,00	166.952,00	115.048,00
3	509246-9	31/05/2007	282.000,00	166.952,00	115.048,00
4	509246-0	18/06/2007	282.000,00	166.952,00	115.048,00
5	509032-6	17/09/2007	90.800,00	67.878,00	22.922,00
6	509247-7	28/03/2008	309.560,00	178.589,00	130.971,00
7	509247-7	31/03/2008	309.560,00	178.589,00	130.971,00
8	509247-7	30/04/2008	313.970,00	178.589,00	135.381,00
9	515119-8	23/06/2008	275.000,00	154.266,00	120.734,00
10	509247-7	29/08/2008	329.600,00	178.589,00	151.011,00
<b>11</b>	<b>509247-7</b>	<b>28/09/2010</b>	<b>286.800,00</b>	<b>209.415,00</b>	<b>77.385,00</b>
12	509246-9	27/09/2010	284.074,00	208.950,00	75.124,00
13	513163-4	19/10/2010	351.000,00	282.305,00	68.695,00
14	513163-4	20/10/2010	360.000,00	282.305,00	77.695,00
15	504045-0	29/10/2010	175.000,00	133.200,00	41.800,00
16	515112-0	30/11/2010	187.100,00	160.200,00	26.900,00
17	516112-6	11/08/2011	370.000,00	297.721,00	72.279,00
18	516112-6	24/05/2011	370.000,00	297.721,00	72.279,00
19	504114-7	22/06/2011	220.000,00	169.694,00	50.306,00
<b>20</b>	<b>510007-0</b>	<b>15/02/2012</b>	<b>289.800,00</b>	<b>268.184,00</b>	<b>21.616,00</b>
21	510007-0	18/07/2012	289.800,00	268.184,00	21.616,00
		<b>TOTAIS</b>	<b>5.940.064,00</b>	<b>4.182.187,00</b>	<b>1.757.877,00</b>

**APÊNDICE C Demonstração completa dos lançamentos contábeis do Ajuste de Avaliação Patrimonial**

<b>LANÇAMENTOS DOS AJUSTES NA CONTABILIDADE REFERENTE AOS VEÍCULOS COM TRACÇÃO</b>					
	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>		<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	115.048,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	115.048,00
C	VEÍCULO 01 (AI)	115.048,00	C	VEÍCULO 02 (AI)	115.048,00
D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>	D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	115.048,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	115.048,00
C	VEÍCULO 03 (AI)	115.048,00	C	VEÍCULO 04 (AI)	115.048,00
D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>	D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	22.922,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	130.971,00
C	VEÍCULO 05 (AI)	22.922,00	C	VEÍCULO 06 (AI)	130.971,00
D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>	D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	130.971,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	135.381,00
C	VEÍCULO 07 (AI)	130.971,00	C	VEÍCULO 08 (AI)	135.381,00
D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>	D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	120.734,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	151.011,00
C	VEÍCULO 09 (AI)	120.734,00	C	VEÍCULO 10 (AI)	151.011,00
D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>	D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	77.385,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	75.124,00
C	VEÍCULO 11 (AI)	77.385,00	C	VEÍCULO 12 (AI)	75.124,00
D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>	D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	68.695,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	77.695,00
C	VEÍCULO 13 (AI)	68.695,00	C	VEÍCULO 14 (AI)	77.695,00
D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>	D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	41.800,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	26.900,00
C	VEÍCULO 15 (AI)	41.800,00	C	VEÍCULO 16 (AI)	26.900,00
D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>	D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	72.279,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	72.279,00
C	VEÍCULO 17 (AI)	72.279,00	C	VEÍCULO 18 (AI)	72.279,00
D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>	D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	50.306,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	21.616,00
C	VEÍCULO 19 (AI)	50.306,00	C	VEÍCULO 20 (AI)	21.616,00
D/C	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VALOR</b>	<b>OS LANÇAMENTOS DE AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL DOS VEÍCULOS COM TRACÇÃO COMPÕE UM TOTAL DE R\$ 1.757.877,00</b>		
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	21.616,00			
C	VEÍCULO 21 (AI)	21.616,00			

LANÇAMENTOS DOS AJUSTES NA CONTABILIDADE REFERENTE AOS VEÍCULOS SEM TRAÇÃO					
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	14.511,47	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	17.035,20
C	VEÍCULO 01 (AI)	14.511,47	C	VEÍCULO 02 (AI)	17.035,20
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	13.230,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	16.170,00
C	VEÍCULO 03 (AI)	13.230,00	C	VEÍCULO 04 (AI)	16.170,00
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	13.500,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	16.500,00
C	VEÍCULO 05 (AI)	13.500,00	C	VEÍCULO 06 (AI)	16.500,00
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	12.933,33	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	12.933,33
C	VEÍCULO 07 (AI)	12.933,33	C	VEÍCULO 08 (AI)	12.933,33
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	4.933,33	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	4.933,33
C	VEÍCULO 09 (AI)	4.933,33	C	VEÍCULO 10 (AI)	4.933,33
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	4.933,33	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	4.933,33
C	VEÍCULO 11 (AI)	4.933,33	C	VEÍCULO 12 (AI)	4.933,33
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	4.933,33	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	4.933,33
C	VEÍCULO 13 (AI)	4.933,33	C	VEÍCULO 14 (AI)	4.933,33
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	4.933,33	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	5.866,67
C	VEÍCULO 15 (AI)	4.933,33	C	VEÍCULO 16 (AI)	5.866,67
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	4.800,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	4.800,00
C	VEÍCULO 17 (AI)	4.800,00	C	VEÍCULO 18 (AI)	4.800,00
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	5.866,67	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	6.000,00
C	VEÍCULO 19 (AI)	5.866,67	C	VEÍCULO 20 (AI)	6.000,00
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	6.000,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	6.000,00
C	VEÍCULO 21 (AI)	6.000,00	C	VEÍCULO 22 (AI)	6.000,00
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	6.000,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	11.733,33
C	VEÍCULO 23 (AI)	6.000,00	C	VEÍCULO 24 (AI)	11.733,33
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	9.600,00	D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	11.733,33
C	VEÍCULO 25 (AI)	9.600,00	C	VEÍCULO 26 (AI)	11.733,33
D/C	CONTA CONTÁBIL	VALOR	OS LANÇAMENTOS DE AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL DOS VEÍCULOS SEM TRAÇÃO COMPÕE UM TOTAL DE R\$ 239.346,67		
D	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	9.600,00			
C	VEÍCULO 27 (AI)	9.600,00			



