

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA
MBA EM CONTROLADORIA E FINANÇAS**

DAÍSA SCHAEGLER ERBES

**ANÁLISE DOS IMPACTOS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE UMA EMPRESA DO RAMO
MOVELEIRO EM FUNÇÃO DA ADOÇÃO INICIAL DO
CPC 27 – ATIVO IMOBILIZADO**

Orientador(a): Prof. Dr. Clóvis Antônio Krombauer

**São Leopoldo
2014**

Análise dos impactos nas demonstrações contábeis de uma indústria do ramo moveleiro em função da adoção do CPC 27 – Ativo Imobilizado

Resumo

O objetivo desse artigo foi analisar as mudanças ocorridas nas demonstrações contábeis de uma indústria do ramo moveleiro em função da adoção das normas internacionais de contabilidade, mais especificamente no ativo imobilizado. Primeiramente, fez-se uma pesquisa bibliográfica buscando elencar os principais conceitos com relação à convergência das normas contábeis, tendo como foco principal o ativo imobilizado. Uma vez tendo claro esse entendimento, buscaram-se os dados da empresa para entender o processo de evolução das demonstrações contábeis e de que forma isso influenciou na gestão da empresa. Após esse estudo, pode-se perceber que o ativo imobilizado dessa empresa estava bastante defasado, isso muito em função das altas taxas de depreciação aplicadas até o momento da adoção inicial do CPC 27. Com isso, pode-se afirmar que esse “movimento” de migração para as normas internacionais foi de extrema importância para a empresa, pois agora a contabilidade consegue demonstrar a realidade da companhia. No estudo específico dessa empresa, pode-se confirmar que o fator mais relevante foi o valor da depreciação, pois, se ela continuasse adotando as taxas fiscais, poderia prejudicar não somente o resultado líquido da companhia, mas também seu desempenho como um todo, pois estaria carregando um valor de depreciação muito alto no custo de seus produtos, podendo a companhia perder faturamento e deixar de ser competitiva no mercado em função da repercussão nos preços.

Palavras-chave: Convergência. Ativo imobilizado. Depreciação. Impacto nas demonstrações contábeis.

Área Temática: Contabilidade para usuários externos - CUE

1 INTRODUÇÃO

Com o avanço do processo de internacionalização dos mercados, cada vez mais os usuários das informações contábeis necessitam que as informações sigam um padrão e sejam perfeitamente compreendidas em qualquer parte do mundo. Nesse contexto, diversos países, inclusive o Brasil, adequaram suas demonstrações com as normas internacionais emitidas pelo IASB (International Financial Reporting Standards).

O surgimento das normas internacionais na contabilidade tem como finalidade a harmonização dos padrões contábeis, mitigando as disparidades apresentadas das demonstrações financeiras (NIYAMA; RODRIGUES, 2010, p.25).

Pode-se afirmar que esse processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade, ou seja, a adoção do IFRS (International Financial Reporting Standards), é uma das mais significativas mudanças ocorridas na história da nossa Contabilidade. No Brasil, a entrada da lei 11.638/07, promulgada em 28 de dezembro de 2007, e posteriormente os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), inseriu novos dispositivos contábeis, trazendo ajustes que vem promovendo a harmonização do padrão contábil brasileiro para o internacional. Tais ajustes tem por principal objetivo

proporcionar alta qualidade em termos de transparência nas empresas e uma melhor comparabilidade entre as empresas de qualquer lugar do mundo.

Dentre os itens que mais tiveram impactos frente a essas mudanças no cenário contábil, destaca-se o Ativo Imobilizado. Pode-se afirmar que este é um grupo muito representativo dentro do patrimônio das empresas e tem também um impacto importante no resultado das organizações, via depreciação.

Analisando o CPC 27, pode-se verificar que seu objetivo é estabelecer o tratamento contábil para os ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam ter um claro e correto entendimento sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como as suas mutações. Traz também a informação de que os principais pontos que devem ser considerados na contabilização do imobilizado da empresa são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização.

Neste contexto, surge o seguinte questionamento: Quais foram os impactos oriundos da adoção das normas internacionais de Contabilidade, principalmente na adoção inicial do CPC 27, no imobilizado uma indústria do ramo moveleiro do interior do Rio Grande do Sul?

Considerando o problema apresentado, o presente estudo objetivou verificar o tratamento contábil do ativo imobilizado dessa empresa, bem como as mutações ocorridas em função da adoção das normas internacionais de contabilidade, e o reflexo no resultado em função da adequação dos valores de depreciação.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS

Em 1973, organismos profissionais de contabilidade de 10 países criaram o *International Accounting Standards Committee* (IASB), com o objetivo de formular e publicar de forma independente um novo padrão de normas contábeis. As normas publicadas por este órgão eram chamadas de *International Accounting Standards* (IAS) e, apesar de terem sofrido várias alterações ao longo do tempo, diversas IAS ainda não tinham sido adotadas no mundo.

No dia 1 de abril de 2001 houve a transformação, e o *International Accounting Standards Board* (IASB) assumiu as responsabilidades técnicas do IASB e transformou progressivamente as IAS em novos padrões internacionais. Atualmente, todos os pronunciamentos contábeis internacionais publicados pelo IASB são chamados de *International Financial Reporting Standards* (IFRS). As IFRSs, que numa tradução aproximada significa Normas Internacionais de Relatório Financeiro, são conhecidas no meio contábil e financeiro brasileiro por Normas Internacionais de Contabilidade (AMARO NETO, www.contabeis.com.br).

Segundo Maciel, (2011, p. 17):

A comparabilidade e o entendimento entre os negócios das empresas brasileiras com as empresas internacionais que reportam em IFRS, serão naturais e fundamentais para o crescimento da nossa economia e para a busca de padrões comparativos internacionais de eficiência e resultados econômicos e financeiros.

Embora muitos países, principalmente europeus, tivessem iniciado o processo de convergência ao IFRS ainda na década de 1990, no Brasil iniciou-se esse processo um pouco

mais tarde, ficando este, por um tempo, limitado apenas às discussões acadêmicas e seminários apresentados por empresas de auditoria e pelo Instituto dos Auditores Independentes (IBRACON). Foi apenas no ano de 2005, com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que o processo de convergência do padrão brasileiro de contabilidade ao IFRS iniciou seu processo de evolução (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009).

De acordo com Coelho e Lins (2010), após sete anos de tramitação no Congresso, em 2007 foi aprovada a lei 11.638/07, alterando a legislação societária no Brasil e trazendo com ela uma das principais mudanças na história da contabilidade brasileira. Após isso, o processo de emissão de pronunciamentos por parte do CPC foi acelerado, visto que agora tinha-se suporte legal para a adoção das normas internacionais.

É importante frisar que, até então, a contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais. Este fato, ao mesmo tempo em que trouxe algumas contribuições importantes e que tiveram efeitos positivos, também limitou a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Isso porque a contabilidade era praticada pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas da legislação fiscal, a qual nem sempre se baseava em critérios contábeis corretos (IUDIDÍCIBUS *et al*, 2010).

A partir deste contexto inicial, apresenta-se na sequência o tema específico do estudo, ou seja, o conjunto de normas contábeis que regulam o tratamento do Ativo Imobilizado.

2.2 ATIVO IMOBILIZADO E DEPRECIAÇÃO

Iudícibus (2010) apresenta a definição de ativo imobilizado, conforme a lei 6.404/76 e também conforme o pronunciamento técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, e o define como um grupo de contas do balanço onde são incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, que forem destinados ao funcionamento normal da organização e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade. Iudícibus (2009, p. 138) reforça que a característica fundamental de um ativo é “sua capacidade de prestar serviços futuros à entidade (...)”

Pode-se afirmar, também, que Ativos imobilizados “representam todos os bens de longa permanência na empresa, destinados ao atendimento do funcionamento normal das atividades da empresa e de seu empreendimento” (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2012, p. 293). No momento da compra e registro do bem no Ativo Imobilizado, além do custo do bem principal, também devem ser agregados outros valores ao custo de aquisição, tais como os de desembaraço alfandegário e impostos não restituíveis sobre a compra, bem como quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo em condições operacionais para o uso pretendido (Pronunciamento Ibracon N° 07/2001).

Sobre os bens do ativo imobilizado incide a depreciação. Conforme Marion (2008), a depreciação pode ser conceituada como sendo a diminuição dos bens imobilizados, que ocorreu devido ao desgaste pelo uso e consumo, pela ação da natureza, obsolescência normal ou perecimento. De acordo com Sá e Sá (1995), depreciação é o fenômeno contábil que expressa a perda do valor que os valores imobilizados sofrem no tempo, por força de seu emprego na gestão ou perda de valor pelo uso.

Hendriksen e Van Breda (1999, p.235) discorrem que:

(...) depreciação refere-se ao processo de alocação de valor de entrada, geralmente o custo original ou corrigido, de instalações e equipamentos, aos vários períodos durante os quais se espera obter os benefícios decorrentes de sua aquisição e seu emprego.

2.3 NORMAS DO IMOBILIZADO ANTERIORES AO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA

Conforme Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003), o Imobilizado deveria ter contas para cada classe principal de ativo, e as depreciações acumuladas devem estar à parte; porém, classificadas como contas redutoras do ativo. Em função dessas características essenciais, é que cada empresa deve elaborar seu plano de contas imobilizado, conforme as suas necessidades. Os autores comentam que na Lei nº 6.404/76, das Sociedades por Ações, não existe uma menção específica sobre esse plano de contas, e os mesmos orientam que o imobilizado seja classificado em dois grupos:

- **BENS EM OPERAÇÃO:** é composto por todos os bens, próprios ou arrendados, já em utilização na geração da atividade fim da empresa. Nesse grupo incluem-se as contas de depreciação, que são contas redutoras do imobilizado.
- **IMOBILIZADO EM ANDAMENTO:** classificam nesse grupo todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando.

Os autores ainda acrescentam a informação de que essa segregação é fundamental na análise das operações da empresa, especialmente na apuração de índices e comparativos entre receitas e imobilizados, o que é apurado de forma melhor utilizando-se o imobilizado em operação que está gerando as receitas.

Ainda conforme Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003), os critérios de avaliação dos elementos do Ativo Imobilizado definidos pela Lei 6.404/76 são reproduzidos a seguir:

Os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão (art. 183, item V)

Como definição de custo de aquisição, os autores afirmam que seriam todos os gastos relacionados com a aquisição do bem e os elementos necessários para colocá-lo em local e condições de uso no processo operacional da empresa. Dessa forma, o custo de aquisição do Ativo Imobilizado deve incluir:

- Bens comprados de terceiros;
- Bens construídos;
- Bens recebidos por doação;
- Bens incorporados para formação do capital social;
- Bens adquiridos por contratos de arrendamento mercantil.

Os autores também comentam que a reavaliação de bens deve ser feita ao valor justo de mercado quando da transformação, incorporação, fusão e cisão e também quando da elaboração de demonstrações financeiras que refletem valores correntes para fins gerenciais e de crédito.

Com relação ao Teste de Recuperabilidade (*Impairment Test*), as normas sugerem que o mesmo seja feito periodicamente, o que na prática implica que o valor de custo dos ativos seja limitado ao seu valor econômico. Esse procedimento também é válido para os bens reavaliados.

Com relação à depreciação, a legislação societária orienta que seja contabilizada conforme a Lei das Sociedades por Ações, o que deverá corresponder ao desgaste efetivo pelo uso ou perda de sua utilidade, mesmo por ação da natureza ou obsolescência.

Conforme Santos (2003), a empresa tem o direito de utilizar, em qualquer período de apuração, taxas menores à taxa admitida pela legislação fiscal, ou até mesmo deixar de computar a devida depreciação, já que, para efeitos fiscais, a dedução de tal encargo é facultativa e não obrigatória. Porém, se a empresa adotar uma taxa de depreciação inferior à permitida, as importâncias não poderão ser recuperadas posteriormente com a utilização de taxa superiores às máximas anualmente permitidas. Em função disso, a maioria das empresas acaba utilizando as taxas definidas pela legislação fiscal.

A Instrução Normativa SRF nº 162/98 aprovou uma lista de bens com os prazos normais de vida útil e taxa de depreciação anual admitida. Na Tabela 1, são apresentados alguns dos percentuais de depreciação estabelecidos nesta Instrução Normativa:

Tabela 1 – Percentuais de depreciação estabelecidos pela IN SRF 162/98

Item	Taxa Anual de Depreciação
Edifícios	4%
Máquinas e Equipamentos	10%
Instalações	10%
Móveis e Utensílios	10%
Veículos	20%
Sistema de proc. De dados	20%

Fonte: Instrução Normativa SRF 162/98 (BRASIL, 1998).

Percebe-se a partir da Tabela 1, que até o momento de Convergência, a Depreciação do Imobilizado seguia basicamente, percentuais fixos, arbitrados pela Receita Federal do Brasil – RFB. Pode-se deduzir que a fixação de uma tabela fixa e única, pode não refletir a real depreciação dos elementos do Imobilizado

2.3 NORMAS CONTÁBEIS CONVERGENTES AOS PADRÕES INTERNACIONAIS

Em 28 de dezembro de 2008 foi sancionada a Lei 11.638/07 que modificou a Lei da Sociedades por Ações (nº6.404/76), principalmente em suas disposições de natureza contábil. Segundo Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010), a nova Lei modifica a definição do Imobilizado, passando a excluir dele os bens não corpóreos (marcas, patentes) e passando a incluir bens que não sejam de propriedade da empresa, desde que decorrentes de operações que transfiram à entidade seus benefícios e riscos ou o seu controle.

2.3.1 Mensuração

Conforme Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010), o processo de mensuração de um item no ativo imobilizado acontece no momento em que os critérios de reconhecimento são atendidos e em momento posterior ao reconhecimento. A nova norma traz a informação, por meio do CPC 27, de que o custo de um ativo deve ser reconhecido como ativo se for provável a geração de futuros benefícios econômicos à entidade e se o custo do item puder ser mensurado confiavelmente. Traz também a informação de que os elementos que compõem o custo de um ativo imobilizado são os seguintes:

- Preço de aquisição, acrescido de impostos de impostação e impostos não recuperáveis sobre a compra e deduzidos os descontos comerciais e o abatimentos;
- Os custos despendidos para colocar o ativo no local e condição necessária para seu funcionamento;

- Estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local em que está instalado.

2.3.2 Reconhecimento Inicial – *Deemed Cost*

Relacionado com o ativo imobilizado, o *Deemed cost*, também denominado como custo atribuído ou entendido como *fair value* (valor justo), modifica o valor do bem do ativo de forma justa. Conforme Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2008), a interpretação técnica do ICPC 10 traz a informação de que a entidade pode identificar itens do ativo imobilizado ainda em operação, capazes de proporcionar geração de fluxos de caixa futuros, que estejam reconhecidos no balanço por valor consideravelmente inferior ou superior ao seu valor justo. Nesses casos, a prática mais adequada é empregar o valor justo como custo atribuído (*deemed cost*) para ajustar os saldos iniciais. É importante salientar que essa prática pode ser empregada apenas quando da adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 27, não podendo ser considerada como prática de reavaliação, o que passou a não ser mais permitido, e sim como ajuste de saldos iniciais.

Segundo o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), (2010 p.7):

Os possíveis efeitos da aplicação do custo atribuído (*deemed cost*), inicial apurados sobre o saldo do ativo imobilizado decorrentes dessa nova avaliação, conforme descrito no item 23, devem ser contabilizados na abertura do primeiro exercício social em que se aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 27, sendo as demonstrações contábeis apresentadas para fins comparativos ajustados para considerar este novo custo atribuído.

Conforme o conceito anterior percebe-se que o *deemed cost* tem a finalidade de atribuir novo custo, avaliado pelo valor justo definido por Mendes (2012, p.32), como “o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado ou uma obrigação liquidada entre partes independentes, conhecedoras do assunto, e dispostas a negociar com base na melhor informação disponível, em uma transação sem favorecimentos”.

Conforme o *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – 2010 – Ernest Young Fipecaffi*, em 23 de dezembro de 2009 o CPC emitiu o ICPC 10, que foi uma interpretação para auxiliar nas dúvidas que surgiram sobre a aplicação inicial dos CPCs 27, 28, 37 e 43, sendo os principais esclarecimentos relacionados a taxas de depreciação e avaliação inicial do ativo imobilizado. Com relação à avaliação inicial, o ICPC 10 permitiu a utilização do conceito de atribuir aos saldos iniciais do imobilizado um novo custo (*deemed cost*) para os bens que ainda estão em operação e apresentam um valor contábil substancialmente inferior ou superior ao seu valor justo. É importante ressaltar que essa opção é aplicável apenas e tão somente na adoção inicial, não sendo admitida a revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial.

Conforme Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2008), os efeitos desses ajustes nos saldos iniciais dos itens do ativo imobilizado devem ser contabilizados tendo como contrapartida a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido. Além disso, a depender do regime de tributação da empresa, devem-se reconhecer os tributos diferidos. É importante destacar que o emprego do valor justo como custo atribuído aos bens do ativo imobilizado no momento da adoção inicial do CPC 27 não resulta em mudança de prática contábil como custo histórico como base de valor. Uma possível perda futura por valor não recuperável deve ser reconhecida no resultado do período para esses ativos que tiveram ajustes lançados na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial.

Conforme o *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – 2010 – Ernest Young Fipecaffi*, quando da adoção inicial, deve ser feita, dentro da análise do valor justo do

imobilizado, a verificação de qual o significado da depreciação acumulada existente nessa data, a vida útil remanescente e a consideração com relação ao valor residual de cada ativo. Pode ocorrer, inclusive, de o saldo líquido do imobilizado estar representado ao valor justo nesta data, mas de estar sendo depreciado com base numa vida útil muito diferente da sua vida útil econômica esperada. Neste caso não será necessário ajustar o valor do imobilizado, somente terão que ser ajustadas as taxas de depreciação, conforme a vida útil dos bens.

Porém, a grande maioria das empresas não se deparou com este cenário. Na maioria dos casos, as empresas haviam registrado a sua depreciação até essa data pela taxa fiscal. Com isso, o valor dos ativos ficou muito abaixo ou acima do valor justo. Nesse caso, é totalmente necessário que se efetue o ajuste desse imobilizado ao seu valor justo, fazendo com que esses valores líquidos contábeis sejam substituídos pelo custo atribuído (*deemed cost*), com base no valor justo, e que se comecem novas depreciações com a vida útil econômica remanescente e com a consideração do valor residual esperado. E, para fins fiscais, a empresa poderá continuar com as taxas permitidas pela legislação fiscal, fazendo o devido ajuste na sua apuração de Imposto de Renda e Contribuição Social para o Lucro Líquido.

Importante, novamente, frisar que essa oportunidade de ajustar os ativos imobilizados aos seus valores justos e começar vida nova com taxa de depreciação que representam a realidade econômica é feita unicamente na transição para as novas normas do CPC representativas das normas internacionais de contabilidade.

2.3.3 Depreciação

Até a entrada em vigor da lei 11638/07, a tendência da maioria das empresas no Brasil era sempre utilizar as taxas de depreciação admitidas pela legislação fiscal, mais especificamente conforme o Regulamento de Imposto de Renda, em seus artigos 305 a 323, com a possibilidade de algumas exceções. De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009), com a entrada em vigor da lei 11.638/07, a adoção do IFRS estabeleceu um novo tratamento contábil para a depreciação, não se podendo mais adotar as taxas máximas fixadas pela legislação fiscal, e sim fazer uma análise criteriosa dos bens da empresa que formam o seu imobilizado e estimar sua vida útil econômica e seu valor residual, considerando suas características técnicas, condições gerais de uso e outros fatores que podem influenciar em sua vida útil. Como consequência, quando determinado bem tiver vida útil provável diferente da permitida fiscalmente, deve-se adotar a vida útil estimada como base para registro da depreciação na contabilidade, e a diferença entre essa depreciação e a aceita fiscalmente deve ser lançada como ajuste (adição ou exclusão, conforme o caso), no Livro de Apuração do Lucro Real.

Conforme Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010), o valor depreciável de um ativo imobilizado é determinado pela diferença entre o custo pelo qual está reconhecido deduzido do valor residual. Esse valor depreciável deve ser apropriado ao resultado do período ou ao valor contábil de outro ativo de forma sistemática ao longo da vida útil estimada para o ativo. O valor residual e a vida útil de um ativo imobilizado devem ser revisados no mínimo uma vez por ano e essa revisão deve ter uma periodicidade regular.

Neste sentido, o CPC 27 traz uma série de informações para subsidiar o registro da depreciação na contabilidade e evidencia alguns fatores que são considerados na determinação da vida útil de um ativo, como:

- Uso esperado do ativo que é avaliado com base na capacidade ou produção física esperada do ativo;

- Desgaste físico normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparos e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
- Obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhoria na produção, ou de mudanças na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo;
- Limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.
- A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A política de gestão de ativos da entidade pode considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros incorporados no ativo. Por isso, a vida útil de um ativo pode ser menor do que a sua vida econômica. A estimativa da vida útil do ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.

Destaca-se também que podem ser utilizados como métodos de depreciação da linha reta o método dos saldos decrescentes e o método das unidades produzidas (CPC 27, 2009). Contudo, nota-se que o método da depreciação linear é um dos mais utilizados pelas empresas devido a sua simplicidade (JACKSON, 2009).

Hendriksen e Van Breda (1999) argumentam que a dificuldade mais séria com a depreciação é que nenhum método de alocação é completamente defensável, ou seja, é impossível defender que um método de alocação seja superior a todos os demais. Desta forma, cada empresa deverá avaliar qual método é mais adequado para expressar contabilmente a depreciação ocorrida em seu ativo imobilizado.

2.3.4 Teste de Recuperabilidade – *Impairment*

Silva (2006, p.1) afirma que “*Impairment*” é o instrumento utilizado para adequar o ativo a sua real capacidade de retorno econômico. O *impairment* é aplicado em ativos fixos (ativo imobilizado).” Seguindo esse conceito, nota-se a relação com o imobilizado e a dedicação do *impairment* para limitação do valor recuperável de um bem ativo definido por Mendes (2012, p.33) como:

O Pronunciamento técnico CPC 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos, elaborado a partir da IAS 36 do IASB, definiu valor recuperável como o maior valor entre o preço líquido de venda do ativo e o seu valor em uso. O *impairment* deverá ser aplicado a todos os ativos ou conjunto de ativos relevantes relacionados a todas as atividades da empresa. Esse procedimento deverá ser feito regularmente, pelo menos no encerramento do exercício social.

Sendo assim, com o declínio do valor de um ativo, inicia-se a obrigação do reconhecimento no resultado do exercício, quando nesse período seu valor contábil ultrapassa o seu valor líquido de venda em uso, contabilmente conhecido como valor recuperável.

Mendes (2012, p. 33 e 34), também destaca como mínimas as seguintes etapas para aplicabilidade de execução do teste:

- Determinar o valor contábil do bem: O valor contábil de um bem é determinado pelo custo histórico diminuído da depreciação ou amortização acumulada
- Determinar o valor recuperável do bem: O valor recuperável de um bem pode ser determinado de duas formas:

- Pelo valor justo líquido de despesa de venda: É o valor justo de venda (valor acertado) diminuído dos custos da transação (despesas de cartório, de transporte, de montagem ou desmontagem etc.);
- Pelo valor líquido de uso: O valor líquido de uso é determinado pelo valor presente de fluxo de caixa que será gerado pelo uso do bem nas atividades ou na produção. Deve ser feita uma prospecção futura de receitas e deduzir os custos relacionados às receitas que serão geradas;
- Comparar o valor contábil e o valor recuperável do bem.

Dessa forma, observa-se que o *impairment* desenvolve a possibilidade de registro do bem, propondo para a empresa um retorno favorável e aprimorando suas informações contábeis.

Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010) afirmam que o CPC 27 não fornece tratamento específico para a análise da recuperabilidade do valor dos ativos reconhecidos no imobilizado, mas ordena que a entidade aplique o CPC 01 para realizar essa análise por este ser de natureza geral e aplicável a qualquer outro ativo. Mencionam também que nenhum ativo pode ser reconhecido no balanço por um valor que não seja recuperável, seja por meio do fluxo de caixa proporcionado pela venda ou por meio do fluxo de caixa decorrente do seu emprego nas atividades da entidade. Também afirmam que (p.234):

(...) o custo do ativo é limitado pelo valor que, pelo uso (ou venda), possa ser obtido em termos de fluxos de caixa futuros. Logo, o custo de ativo deve ser no máximo igual ao valor presente do fluxos de caixa líquidos futuros decorrentes, direta ou indiretamente, do uso (ou venda) deste.

Os autores acrescentam a informação de que, caso o valor contábil dos ativos seja inferior ao seu valor recuperável (valor presente dos fluxos futuros), a entidade deve reduzir o seu ativo a esse valor por meio de uma conta credora que pode ser denominada “perdas estimadas por redução ao valor recuperável” e reconhece a perda referente a parcela não recuperável, no resultado do período. Dessa forma, a baixa por perda desses ativos deve ser reconhecida de forma direta no resultado. É importante lembrar que essa perda não é reconhecida pela legislação fiscal como uma despesa dedutível na apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social para o Lucro Líquido.

Ainda conforme Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010), o valor recuperável de um ativo é definido como o maior entre o valor líquido de venda e o valor em uso desse ativo.

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

O mesmo pronunciamento (CPC 01) também lista alguns elementos que devem compor a estimativa do valor em uso de um ativo, os quais são:

- estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;
- expectativas acerca de possíveis variações no montante ou no período de ocorrência desses fluxos de caixa futuros;

- valor do dinheiro no tempo, representado pela atual taxa de juros livre de risco;
- preço pela assunção da incerteza inerente ao ativo (prêmio); e
- outros fatores, tais como falta de liquidez, que participantes do mercado iriam considerar ao precificar os fluxos de caixa futuros esperados da entidade, advindos do ativo.

Considerando todos esses elementos no cálculo do valor em uso, a entidade deve:

- estimar futuras entradas e saídas de caixa derivadas do uso contínuo do ativo e de sua baixa final; e
- aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros.

A entidade deve reconhecer uma perda por desvalorização de um ativo imobilizado no resultado do período apenas se o valor contábil desse imobilizado for maior que seu valor recuperável. Nesse caso deve reduzir o valor contábil do seu imobilizado ao valor recuperável. É fundamental sempre, ao analisar e julgar todas essas questões, levar em consideração todo o contexto em que a entidade opera.

2.3.5 Baixa do Ativo Imobilizado

Conforme o *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – 2010 – Ernest Young Fipecaffi*, a baixa de um bem representa a sua remoção do valor contábil das demonstrações financeiras, seja ela por venda, transferência seja por sucateamento. Os autores também afirmam que, numa situação ideal, no momento da baixa, qualquer provento oriundo da mesma seria igual ao valor residual, não devendo haver efeitos no resultado. Em uma situação em que o valor residual for zero, pode-se afirmar que o item é uma sucata e não tem mais capacidade de gerar benefícios ou agregar valor ao mercado.

Percebe-se, porém, que, na prática, por se tratar de uma estimativa contábil, frequentemente as vendas de ativo imobilizado geram efeitos no resultado. Caso o resultado seja relevante, pode-se afirmar que a estimativa do valor residual não estava adequada ou não foi efetuada, ou ainda que o método de depreciação e vida útil não refletia da melhor forma o consumo dos benefícios econômicos do ativo.

É importante que os itens individualmente significativos sejam contabilizados no imobilizado segregadamente, por partes. Esse procedimento, além de permitir uma depreciação mais adequada, permite que, quando da reposição de uma parte, essa parte substituída seja baixada. Esse requisito visa evitar a existência de peças sem utilização no imobilizado. É importante mencionar que, mesmo que a empresa não tenha as partes de um ativo identificadas, no momento da reposição, por meio de estimativas, o valor contábil da parte substituída deverá ser baixado.

Ainda conforme os mesmos autores, o reconhecimento da venda de itens de imobilizado, em geral, não deve ser classificado como receita, embora essa classificação seja permitida em algumas circunstâncias.

3 METODOLOGIA

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

O presente estudo constitui-se em uma pesquisa de caráter descritivo e documental. De acordo com Köche (2010), a pesquisa descritiva estuda as relações entre duas ou mais variáveis de um dado fenômeno, sem manipulá-las. Na área das ciências sociais, torna-se, na

maioria dos estudos, inviável a manipulação das variáveis, considerando a sua natureza. Conforme Lakatos e Marconi (2009), toda pesquisa implica o levantamento de dados de variadas fontes, através do processo de documentação direta ou indireta. O processo de documentação indireta divide-se em pesquisa documental, que se refere às fontes primárias de coleta de dados e pesquisa bibliográfica, que se refere às fontes secundárias de coleta de dados.

O procedimento de pesquisa documental foi utilizado para coletar informações nas demonstrações contábeis. De acordo com Sá-Silva, Almeida e Guindani (2009), o uso de documentos em pesquisa deve ser apreciado e valorizado. A riqueza de informações que deles pode-se extrair e resgatar justifica o uso em várias áreas das Ciências Humanas e Sociais porque possibilita ampliar o entendimento de objetos cuja compreensão necessita de contextualização histórica e sociocultural. Segundo os mesmos autores, a pesquisa documental é um procedimento metodológico decisivo em ciências humanas e sociais porque a maior parte das fontes escritas é quase sempre a base do trabalho de investigação.

Quanto à abordagem, a pesquisa utilizou técnicas de análise de dados qualitativas e quantitativas. Segundo Neves (1996), a pesquisa qualitativa compreende um conjunto de diferentes técnicas interpretativas que visam a descrever e a decodificar os componentes de um sistema complexo de significados. A abordagem qualitativa foi utilizada para levantamento e análise de informações nos elementos das demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, que corroborem com as hipóteses de pesquisa. Ainda de acordo com Neves (1996), nas ciências sociais, os pesquisadores, ao empregarem métodos qualitativos, buscam visualizar o contexto e, se possível, ter uma integração empática com o processo objeto de estudo que implique melhor compreensão do fenômeno.

Combinar técnicas qualitativas e quantitativas, conforme Neves (1996), torna uma pesquisa mais forte e reduz os problemas de adoção exclusiva de um desses grupos. O autor afirma ainda que os métodos qualitativos e quantitativos não se excluem, embora difiram quanto à forma e à ênfase.

A análise quantitativa foi efetuada utilizando as variações nos elementos contábeis para mensurar o impacto das alterações nas normas contábeis sobre a informação gerada através das demonstrações contábeis.

3.2 UNIDADE DE ANÁLISE

O estudo foi realizado em uma indústria do ramo moveleiro, de grande porte, situada no interior do Rio Grande do Sul. A empresa está situada na cidade de Tupandi/RS. Teve sua fundação no ano de 1995, na cidade de Salvador do Sul. Sua principal atividade é a fabricação de móveis de madeira em série. Inicialmente o trabalho era artesanal. Iniciou a produção em série quando se instalou em Tupandi. E a partir daí começou a crescer. Conta hoje com mais de 1.500 funcionários que trabalham em dois turnos.

A empresa expandiu bastante o seu parque fabril, aumentando consideravelmente seu ativo imobilizado. Construiu recentemente três novas unidades, bem equipadas, com máquinas novas e, em sua grande parte, importadas da Europa.

Tem hoje um faturamento de aproximadamente 450 mi e tem capacidade instalada para faturar até 700 mi.

3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta de dados foi realizada na empresa Móveis K1 LTDA através das suas demonstrações contábeis. Foram utilizadas as demonstrações dos anos de 2007 até 2014, para

conseguir ter uma análise mais ampla e um comparativo dos demonstrativos anteriores e após a convergência dos dados aos padrões internacionais.

A empresa Móveis K1 LTDA historicamente apurava os valores de depreciação de acordo com as taxas determinadas pela legislação fiscal e passou a utilizar os padrões internacionais em 2010.

A partir dos dados coletados, foram elaboradas tabelas com as depreciações registradas na contabilidade nos períodos citados e posteriormente comparou-se a despesa de depreciação societária com a fiscal e seus impactos nos resultados da empresa. Para proceder com a comparação, a pesquisadora utilizou o Lucro Antes dos Juros e Imposto de Renda (LAJIR). Considerando que nos anos de 2010 a 2014 a empresa já utilizava a depreciação com base na vida útil dos bens, realizou-se uma simulação entre as duas formas de cálculo da depreciação.

Para a simulação da despesa com depreciação utilizando como critério as taxas fiscais, foi extraído das demonstrações contábeis o LAJIR. Desse foi subtraída a depreciação societária e somada a depreciação calculada com base nas taxas fiscais.

4 ANÁLISE DE DADOS

Neste capítulo, apresenta-se a análise dos dados da pesquisa realizada, que consiste em observar os critérios de depreciação do imobilizado na empresa Móveis K1 LTDA, a partir da convergência às normas internacionais de contabilidade.

4.1 MENSURAÇÃO E DEPRECIÇÃO DO IMOBILIZADO ANTES DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA

Inicialmente, procedeu-se ao levantamento dos valores do imobilizado da empresa, e sua respectiva depreciação nos anos de 2007, 2008 e 2009. Na sequência, apresenta-se a Tabela 2, na qual consta o valor do imobilizado e a respectiva depreciação do exercício social de 2007.

Tabela 2 – Composição do Imobilizado e depreciação - 2007

IMOBILIZADO	Valores Contábeis	Taxa Deprec.	Deprec. anual
Equipamentos Telefônicos	108.832,97	10%	9.727,50
Equipto Proc Dados	241.288,07	20%	24.776,67
Máquinas e Equipamentos	24.625.431,30	10%	2.040.397,53
Marcas e Patentes	51.684,00	-	-
Móveis e Utensílios	314.225,40	10%	26.892,51
Obras novas instalações	7.672.242,27	-	-
Prédios e edificações	3.001.350,17	4%	93.792,44
Sistema de segurança	9.917,44		991,48
Software	59.671,03	10%	5.851,17
Terras e Terrenos	542.535,97	-	-
Veículos	442.844,80	20%	73.383,71
TOTAIS	37.070.023,42		2.275.813,01

Fonte: Elaborado pela autora

Com base na tabela 2, observa-se que no ano de 2007 a empresa adotou as taxas fiscais para calcular sua depreciação.

Seguindo a análise, apresentam-se na sequência os dados do imobilizado e depreciação do exercício de 2008, conforme a tabela 3.

Tabela 3 – Composição do Imobilizado e depreciação - 2008

IMOBILIZADO	Valores Contábeis	Taxa Deprec.	Deprec. anual
Equipamentos Telefônicos	110.450,45	10%	10.569,87
Equipto Proc Dados	348.399,54	20%	17.609,05
Máquinas e Equipamentos	26.861.298,13	10%	2.567.994,75
Marcas e Patentes	51.684,00	-	-
Móveis e Utensílios	657.339,78	10%	56.460,11
Obras novas instalações	10.430.658,70	-	-
Prédios e edificações	2.551.350,17	4%	120.035,52
Sistema de segurança	101.417,44		3.720,34
Software	92.478,33	10%	4.794,13
Terras e Terrenos	692.535,97	-	-
Veículos	397.893,65	20%	79.402,34
Totais	42.295.506,16		2.860.586,11

Fonte: Elaborado pela autora

Com base na tabela 3, pode-se observar que a empresa continua utilizando as taxas fiscais para apurar a sua depreciação. Na sequência, apresentam-se os dados do imobilizado e depreciação do exercício de 2009. Segue abaixo os dados do imobilizado de 2009:

Tabela 4 – Composição do Imobilizado e depreciação - 2009

IMOBILIZADO	Valores Contábeis	Taxa Deprec.	Deprec. anual
Equipamentos Telefônicos	124.256,55	10%	11.351,09
Equipto Proc Dados	439.876,94	20%	43.056,58
Máquinas e Equipamentos	42.044.254,19	10%	3.033.820,94
Marcas e Patentes	51.684,00	-	-
Móveis e Utensílios	784.150,54	10%	72.856,96
Obras novas instalações	833.261,53	-	-
Prédios e edificações	12.556.271,03	4%	398.794,85
Sistema de segurança	134.917,44		11.536,54
Software	93.628,33	10%	8.205,57
Terras e Terrenos	721.535,97	-	-
Veículos	529.613,04	20%	88.595,64
Totais	58.313.449,56		3.668.218,17

Fonte: Elaborado pela autora

A partir da análise das informações apresentadas nas tabelas desta seção, se percebe que a empresa, antes da mudança na normativa contábil, utilizava as taxas fixadas pelo fisco para calcular a depreciação do imobilizado. Tal como já referido, isto remete ao uso de uma taxa fixa e arbitrária, o que certamente não reflete a depreciação econômica e real dos bens.

Seguindo na pesquisa, nas seções que seguem apresenta-se a mensuração e depreciação a partir da adoção do novo padrão normativo contábil, baseado nas IFRS.

4.2 MENSURAÇÃO E DEPRECIÇÃO DO IMOBILIZADO DURANTE O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA

Com o intuito de adequar o ativo imobilizado da empresa às Normas Internacionais de Contabilidade, no exercício de 2010 foi contratada uma empresa especializada para fazer a avaliação do imobilizado a valor justo. E também para apurar a vida útil dos bens e respectivas taxas de depreciação.

A tabela 5, elaborada a partir da avaliação efetuada, apresenta a composição do imobilizado, contendo os valores contábeis correspondentes ao valor justo de cada item, bem como, a depreciação calculada com base na vida útil dos bens.

Tabela 5 – Composição do Imobilizado e depreciação - 2010

IMOBILIZADO	Valores Contábeis	Deprec. anual
Equipamentos Telefônicos	66.896,06	10.074,14
Equipto Proc Dados	426.916,33	60.731,86
Máquinas e Equipamentos	55.598.412,96	3.964.656,40
Móveis e Utensílios	673.510,01	63.977,80
Prédios e edificações	37.031.606,51	367.138,44
Sistema de segurança	171.006,37	12.625,74
Software	31.150,46	8.059,33
Terras e Terrenos	3.093.775,97	-
Veículos	856.668,85	78.633,34
IMOBILIZADO - ARREND. MERC.	1.555.723,29	138.161,58
IMOBILIZADO EM ANDAMENTO	6.954.591,85	-
Total	106.460.258,66	4.704.058,63
Terras e Terrenos - ICPC10	2.616.464,03	-
Móveis e Utensílios - ICPC10	1.747.556,69	19.058,16
Máquinas e Equipamentos - ICPC10	7.549.688,37	262.785,53
Equipamentos Telefônicos - ICPC10	3.026,48	236,07
Prédios e edificações - ICPC10	53.659.896,79	536.598,96
Veículos - ICPC10	111.793,48	3.353,82
Equipto Proc Dados - ICPC10	109.618,50	8.937,33
Sistema de segurança - ICPC10	25.990,46	1.150,44
Máquinas e Equipamentos SV - ICPC10	204.922,72	5.456,46
Terras e Terrenos SV - ICPC10	422.000,00	-
Prédios e edificações SV - ICPC10	2.762.192,62	27.621,90
Móveis e Utensílios SV - ICPC10	3.502,82	227,70
Máquinas e Equipamentos Filial - ICPC10	45.039,58	934,74
Total ICPC 10	69.261.692,54	866.361,11
Total Imobilizado	175.721.951,20	5.570.419,74
INTANGÍVEL		
Marcas e Patentes	51.684,00	-

Fonte: Elaborado pela autora

Analisando a Tabela 5, pode-se observar o quanto o valor do imobilizado da empresa estava defasado. Após a avaliação a valor justo, é possível identificar o real valor do imobilizado da empresa.

De acordo com o CPC 27, que determina a avaliação anual sobre o imobilizado, a empresa considerou em suas práticas contábeis que todo ano será feita uma nova avaliação do imobilizado e estimadas as vidas úteis dos bens para o próximo exercício.

Quanto a operacionalização, a empresa zerou as suas contas de depreciação, transferindo o saldo de suas contas de depreciação acumulada para a conta de imobilizado e a contrapartida do valor justo foi lançado contra a conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, do Patrimônio Líquido, conforme instruções do ICPC 10.

Por exemplo: O saldo da conta de Máquinas e Equipamentos quando da avaliação era de R\$ 50.984.494,25 e o saldo da conta de depreciação acumulada nesta mesma data era de R\$ 15.067.325,42. Isso resultou num saldo líquido de R\$ 35.917.168,83 e o valor justo avaliado, conforme laudos técnicos, foi no valor de R\$ 43.466.857,20. O lançamento resultante da aplicação do ICPC 10 foi de R\$ 7.549.688,37, ou seja, esse valor foi registrado a débito na conta do ativo, em uma conta específica que reflete os ajustes de ICPC 10, e a contrapartida a crédito em uma conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, no grupo de Patrimônio Líquido. Dessa forma pode-se inferir que o valor do ativo imobilizado dessa empresa estava defasado no valor de R\$ 69.261.692,54.

Outra avaliação importante a se fazer é com relação aos valores de depreciação. Pode-se afirmar que a companhia estava tendo os seus resultados prejudicados em função dos altos valores de depreciação.

4.3 MENSURAÇÃO E DEPRECIÇÃO DO IMOBILIZADO APÓS O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA

A Tabela 6 apresenta os dados do exercício de 2011, sendo este o primeiro exercício subsequente às avaliações, e que demonstra o efetivo valor do ativo imobilizado e a despesa gerada com a depreciação, utilizando as taxas apuradas com base na vida útil dos bens.

Tabela 6 – Composição do Imobilizado e depreciação - 2011

IMOBILIZADO	Valores Contábeis	Deprec. anual
Benfeitorias	425.000,00	-
Equipamentos Telefônicos	72.074,78	9.362,39
Máquinas e Equipamentos	68.158.206,01	4.408.476,40
Móveis e Utensílios	983.888,36	67.869,43
Prédios e edificações	38.979.015,68	741.034,98
Sistema de segurança	382.606,37	32.484,77
Software	134.112,06	13.094,71
Terras e Terrenos	5.392.775,97	-
Veículos	2.885.277,34	155.364,78
Imobilizado - Arrendamento Merc.	1.722.018,79	257.806,76
Imobilizado em andamento	20.690.212,54	-
Imobilizado - ICPC 10	69.261.692,54	1.724.910,69
TOTAIS	209.086.880,44	7.410.404,91
INTANGÍVEL	551.684,00	
Marcas e Patentes	551.684,00	-

Fonte: Elaborado pela autora

Pode-se observar que a diferença nos valores de depreciação é bastante elevada. E caso a empresa continuasse a adotar as taxas de depreciação determinadas pelo Fisco, provavelmente estaria prejudicando, não somente a margem líquida da empresa, mas todo o seu desempenho, como uma possível perda de faturamento. Isso porque estaria carregando um custo muito alto em seus produtos e com isso poderia estar perdendo mercado e deixando de ser competitiva.

A Tabela 7 demonstra a estrutura atual do imobilizado da empresa Móveis K1 LTDA, ao final do exercício de 2014.

Tabela 7 – Composição do Imobilizado e depreciação - 2014

IMOBILIZADO	Valores Contábeis	Deprec. anual
Benfeitorias	170.005,82	-
Equipamentos Telefônicos	467.986,04	25.209,87
Equipto Proc Dados	1.330.271,92	109.525,02
Máquinas e Equipamentos	152.792.700,68	7.082.389,46
Móveis e Utensílios	1.047.169,48	46.464,66
Prédios e edificações	102.811.248,38	1.669.748,64
Sistema de segurança	317.692,51	17.369,78
Software	428.326,18	39.441,91
Terras e Terrenos	6.052.775,97	-
Veículos	2.797.536,56	115.145,78
Imobilizado - Arrendamento Merc.	1.816.607,30	89.884,82
Imobilizado em andamento	1.370.126,88	-
Imobilizado ICPC 10	68.247.820,64	936.711,23
Totais	339.650.268,36	10.131.891,17
INTANGÍVEL	551.684,00	
Marcas e Patentes	551.684,00	-

Fonte: Elaborado pela autora

Na sequência do estudo, foi feito um levantamento, ano a ano, dos valores de depreciação, comparando os valores apurados de depreciação com base na vida útil dos bens e os valores que a empresa teria apurado caso apurasse sua depreciação pelas taxas fiscais.

Tabela 8 – Comparativo depreciação societária e fiscal

ANO	DEPREC. SOCIETÁRIA	DEPREC. FISCAL
2010	5.570.419,74	10.792.729,72
2011	7.521.379,34	13.423.189,27
2012	9.169.307,45	20.773.086,42
2013	7.626.787,20	23.021.162,56
2014	10.055.295,92	21.720.749,56

Fonte: Elaborado pela autora

Pode-se observar que existe uma grande variação nos valores de depreciação, uma vez que as taxas fiscais, nos períodos analisados, são superiores às taxas societárias.

Na sequência, foi feito um levantamento, ano a ano, dos valores de depreciação e dos valores brutos de imobilizado, e sua respectiva proporção percentual.

Tabela 9 – Percentual com base na depreciação fiscal

ANO	DEPREC. ANUAL	IMOBILIZADO BRUTO	%
2007	2.275.813,01	37.070.023,42	6,14%
2008	2.860.586,11	42.295.506,16	6,76%
2009	3.668.218,17	58.313.449,56	6,29%
<i>Totais</i>	<i>8.804.617,29</i>	<i>137.678.979,14</i>	<i>6,40%</i>

Fonte: Elaborado pela autora

Na Tabela 9 é apresentada a informação da proporção da depreciação com relação ao imobilizado, tendo a empresa utilizado nesse período as taxas de depreciação fiscal, e a média do período analisado.

Já na Tabela 10 está apresentada a informação da proporção da depreciação com relação ao imobilizado, tendo a empresa utilizado nesse período as taxas de depreciação com base na vida útil dos bens e também a média do período.

Tabela 10 – Percentual com base na depreciação fiscal

ANO	DEPREC. ANUAL	IMOBILIZADO BRUTO	%
2010	5.570.419,74	175.721.951,20	3,17%
2011	7.521.379,34	209.900.207,36	3,58%
2012	9.169.307,45	324.831.533,00	2,82%
2013	7.626.787,20	359.985.000,54	2,12%
2014	11.800.611,51	339.650.268,36	3,47%
<i>Totais</i>	<i>39.943.189,65</i>	<i>1.410.088.960,46</i>	<i>2,96%</i>

Fonte: Elaborado pela autora

Pode-se observar que a taxa média de depreciação no período analisado em que a empresa utilizava as taxas fiscais eram superiores ao período em que a empresa passou a adotar as taxas de depreciação conforme a vida útil dos bens.

Para finalizar o estudo, foi feito um levantamento do LAJIR dos últimos exercícios e sua proporção percentual com relação à receita líquida, conforme Tabela 11:

Tabela 11 – LAJIR apurado x Receita Líquida

ANO	LAJIR APURADO	RECEITA LÍQUIDA	%
2010	36.873.821,63	242.718.488,44	15,19%
2011	41.918.848,38	268.080.546,81	15,64%
2012	45.637.275,73	292.529.145,95	15,60%
2013	35.289.005,19	345.963.040,45	10,20%
2014	40.404.857,64	358.576.804,96	11,27%
<i>Total</i>	<i>200.123.808,57</i>	<i>1.507.868.026,61</i>	<i>13,27%</i>

Fonte: Elaborado pela autora

Na Tabela 11 pode-se observar a evolução da receita líquida e da depreciação, e seus respectivos percentuais. Na Tabela 12 realiza-se uma simulação dos valores do LAJIR, caso a empresa continuasse a apurar sua depreciação utilizando as taxas fiscais.

Tabela 12 – Simulação LAJIR x Receita Líquida

ANO	LAJIR	RECEITA LÍQUIDA	%
2010	31.206.763,15	242.718.488,44	12,86%
2011	36.017.038,45	268.080.546,81	13,44%
2012	34.033.496,76	292.529.145,95	11,63%
2013	19.894.629,83	345.963.040,45	5,75%
2014	30.484.719,59	358.576.804,96	8,50%
Total	151.636.647,78	1.507.868.026,61	10,06%

Fonte: Elaborado pela autora

Analisando a tabela 12 pode-se observar que o resultado da empresa estaria prejudicado caso ela continuasse a utilizar as taxas de depreciação fiscal para apurar a sua depreciação.

Considerando a depreciação real, calculada com base nas normas contábeis atualmente vigentes, o LAJIR médio da empresa de 2010 a 2014 é de aproximadamente 13,3% em relação a Receita Líquida de Vendas. Caso a empresa não tivesse adotado os preceitos dos IFRS e continuasse calculando a depreciação de seu imobilizado com base nas taxas fixadas pela norma fiscal, este LAJIR médio, no mesmo período, seria de aproximadamente 10,1%.

Isto revela, que considerar a depreciação real, melhorou o resultado da empresa e talvez a principal consequência tenha sido observada nos próprios custos de produção, pois uma depreciação menor, acaba reduzindo o valor dos custos de produção e como consequência a empresa pode melhorar seus resultados ou mesmo oferecer preços mais competitivos de seus produtos aos clientes, tendo assim uma vantagem competitiva em relação aos concorrentes. Mesmo que a diferença percentual não tenha sido tão significativa entre os dois LAJIR médios, percebe-se que há sim uma diferença e num mercado altamente competitivo isto pode acarretar perder ou ganhar vendas em relação a concorrência.

Concluída a análise de dados, apresentam-se na seqüência as considerações finais obtidas a partir da pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de convergência às normas contábeis emitidas pelo *International Accounting Standards Board* é uma tendência mundial. No Brasil, a convergência para as normas internacionais de contabilidade tornou-se possível com a edição da Lei nº 11.638/07 que derrubou barreiras regulatórias impeditivas da inserção do país no processo. Este estudo buscou analisar os impactos desse processo de convergência em uma empresa específica, tendo como foco a análise do ativo imobilizado.

A partir do trabalho realizado, se entende que seu objetivo foi atingido, pela demonstração das principais mudanças no Ativo Imobilizado, pois foi possível identificar as alterações ocorridas no Balanço Patrimonial e também no resultado da empresa, em função dos novos valores de depreciação. A pesquisa abordou as operações que fizeram parte do processo de Convergência, cujo um dos objetivos é demonstrar os valores do ativo imobilizado da empresa, de acordo com a realidade do negócio, tais como: Valores Depreciáveis, Custos Atribuídos- *Deemedcost* e o Teste de Recuperabilidade- *Impairment*.

Ficou evidenciado que a empresa objeto deste estudo estaria incorrendo em maior custo de depreciação, caso mantivesse as taxas de depreciação fiscais, podendo deixar de ser competitiva no mercado.

REFERÊNCIAS

AMARO NETO – A origem da IFRS – disponível em www.contabeis.com.br, acesso em 13/07/2015

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF 162/98, 10 de novembro de 1999. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br>, acesso em 02/08/2015.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira, LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade: Abordagem Contextual, Histórica e Gerencial**, elaborado conforme as Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 e Pronunciamentos do CPC. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ERNEST; YOUNG- FIPECAFFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade**. v.2, São Paulo: Atlas, 2010

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. Divulgação de informações financeiras. In: HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das Sociedades por Ações** (aplicável às demais sociedades). 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária** (aplicável a todas sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC). São Paulo: Atlas, 2010.

MACIEL, Ricardo R. **IFRS e CPC – Como Implementar as Normas Internacionais de Contabilidade**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

NIYAMA, Jorge Katsumi; RODRIGUES, Jomar Miranda. Análise das demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa: uma abordagem sobre os impactos decorrentes das modificações introduzidas pela Lei n.º 11.638/07. *Revista Brasileira de Contabilidade*, São Paulo, n. 25/38, p. 25, maio/jun. 2010.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. de; LEITE, S. J. **Manual de contabilidade internacional: IFRS, US Gaap e Br Gaap: teoria e prática**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

SANTOS, Cleônimo dos. **Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado – aspectos práticos**. São Paulo: Thomson, 2003.