

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**AVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO:
UM LEVANTAMENTO DO CONHECIMENTO E
APLICABILIDADE NOS ESCRITÓRIOS CONTÁBEIS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Micheli Kirsch

Santa Maria, RS, Brasil

2012

AVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO:

**UM LEVANTAMENTO DO CONHECIMENTO E APLICABILIDADE NOS
ESCRITÓRIOS CONTÁBEIS**

Micheli Kirsch

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM/RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**

Orientador: Prof. Ms. Robson Machado da Rosa

Santa Maria, RS, Brasil

2012

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão de Curso

**AVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO:
UM LEVANTAMENTO DO CONHECIMENTO E APLICABILIDADE
NOS ESCRITÓRIOS CONTÁBEIS**

elaborado por
Micheli Kirsch

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Robson Machado da Rosa, Ms.
(Presidente/Orientador)

Fernando do Nascimento Lock (UFSM)

Sidenei Caldeira (UFSM)

Santa Maria, 28 de dezembro de 2012.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me iluminado com a proteção e força necessária permitindo a realização deste trabalho.

Aos meus pais, que sempre me ensinaram o valor do estudo, por estarem ao meu lado em todos os momentos e me acompanharem nessa trajetória com compreensão e incentivo.

A Universidade Federal de Santa Maria pela oportunidade de ensino público gratuito e de qualidade.

A todos os professores do Departamento de Ciências Contábeis pelo crescimento pessoal e profissional que me proporcionaram no decorrer da faculdade.

Um agradecimento especial ao professor orientador, Robson Machado da Rosa, por sua disposição, tempo e apoio durante o período de orientação.

Também, agradeço aos meus amigos, colegas de faculdade e de trabalho, que, de alguma forma, me motivam para seguir em frente nos momentos de incerteza.

Por fim, a todos aqui mencionados e também aqueles que, apesar de não serem citados, me ajudaram de alguma maneira nessa caminhada, só tenho duas palavras neste momento: muito obrigada!

“Existe um momento absolutamente preciso para que as coisas aconteçam. Momento que muitas vezes não depende somente da nossa vontade mas de fatores externos que não podemos controlar. Acalmar as emoções é a primeira forma de acelerar nosso crescimento interior. Paciência abre a visão, nos dá tempo para acessar o futuro; gentilmente, pensar. Um dia as barreiras cairão e aquilo que esperamos acontecerá de repente”.

Anthea Church

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

AVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO: UM LEVANTAMENTO DO CONHECIMENTO E APLICABILIDADE NOS ESCRITÓRIOS CONTÁBEIS

AUTORA: MICHELI KIRSCH

ORIENTADOR: ROBSON MACHADO DA ROSA

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 28 de dezembro de 2012.

Com a recente consolidação da convergência da contabilidade brasileira com o padrão considerado internacional, a partir da promulgação da Lei 11.638/2007 e Lei 11.941/2009, foram introduzidas diversas alterações na Lei 6.404/1976. Assim, ocorreram modificações especificamente relativas à avaliação do Ativo Imobilizado, as quais incluíram o reconhecimento e a mensuração deste ativo. Neste contexto, o propósito principal deste trabalho é identificar os procedimentos aplicados pelos escritórios de contabilidade para avaliação do Ativo Imobilizado, assim como avaliar o grau de conhecimento e aplicabilidade das legislações pertinentes à avaliação deste ativo em foco, dentre elas, a Lei 6.404/76 e as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Gerais (NBC TG) 01, 27, 37 e 43. Como enquadramento metodológico o referido trabalho apresenta a pesquisa descritiva, bibliográfica e de levantamento. Trata-se de uma pesquisa essencialmente quantitativa. Como técnica de pesquisa foi utilizada a aplicação de um questionário eletrônico aos escritórios. Os resultados oriundos da análise dos dados demonstram que o grau de conhecimento acerca do tema apresenta-se baixo, remontando a média de apenas 38%. E, aliado a isso há divergência entre a relação de conhecimento e aplicabilidade, em que nem todos os escritórios que apresentam grau de conhecimento realizam a aplicação prática das normativas, resultando em um grau de aplicabilidade, conseqüentemente, baixo.

Palavras-chave: Avaliação do Ativo Imobilizado. Normas Brasileiras de Contabilidade. Escritórios de Contabilidade.

ABSTRACT

Final Term
Accounting Course
Federal University of Santa Maria

**PERMANENT ASSETS EVALUATION:
A DATA COLLECTION OF KNOWLEDGE AND APPLICABILITY IN
ACCOUNTING OFFICES**

AUTHOR: MICHELI KIRSCH

ADVISOR: ROBSON MACHADO DA ROSA

Date and place of defense: Santa Maria, december 28th of 2012.

With the recent Brazilian consolidation of accounting convergence with the standard considered international, from the promulgation of Law 11.638/2007 and Law 11.941/2009, several changes were introduced in Law 6.404/1976. Therefore, modifications specifically related to evaluation of the permanent assets occurred, which included the acknowledgement and the measure of these assets. In this context, the main purpose of this work is to identify the procedures applied by accounting offices for the evaluation of permanent assets, as well as evaluate the degree of knowledge and applicability of pertinent legislation relevant to the evaluation of the asset in focus, among them, law 6.404/76 and Brazilian Standards of General Accounting Techniques (NBC TG) 01, 27, 37 and 43. The present work presents a descriptive, bibliographical and data collection methodological frame. It is essentially a quantitative research. As for research tool, we applied an electronic survey in the offices. Results from data analysis show the degree of knowledge concerning the subject is low, reassembling the average of only 38%. And, with this there is divergence between the relation of knowledge and applicability, in which not all the offices that present a degree of knowledge realize the application of these norms, resulting in a low degree of applicability.

Keywords: Evaluation of Permanent Assets. Brazilian Accounting Standards. Accounting Offices.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Grau de instrução em contabilidade	48
Tabela 2 – Tempo de atuação profissional na área contábil.....	48
Tabela 3 - Faixa de renda mensal bruta dos profissionais.....	49
Tabela 4 – Tempo de atuação do escritório no mercado	49
Tabela 5 – Número de funcionários da área contábil do escritório	50
Tabela 6 – Faixa percentual de empresas com regime de tributação pelo lucro real atendidas pelos escritórios	50
Tabela 7 – Grau de conhecimento das mudanças na avaliação do ativo imobilizado.....	51
Tabela 8 – Nível de interesse sobre a avaliação do ativo imobilizado.....	52
Tabela 9 – Principais instrumentos de atualização utilizados	53
Tabela 10 – Preparação do escritório diante das normatizações	54
Tabela 11 – Notas explicativas elaboradas.....	61
Tabela 12 – Periodicidade de aplicação dos procedimentos de avaliação do ativo imobilizado	61
Tabela 13 – Grau de aplicabilidade dos procedimentos de avaliação do ativo imobilizado....	62

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC/RS	Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul
CTG	Comunicado Técnico Geral
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
ITG	Interpretação Técnica Geral
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
NBC TG	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral
NBC Ts	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SEBRAE	Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Objetivos da pesquisa	12
1.1.1 Objetivo geral	12
1.1.2 Objetivos específicos.....	12
1.2 Justificativa	12
1.3 Estrutura do trabalho	15
2 REVISAO BIBLIOGRÁFICA	16
2.1 Ativo imobilizado	16
2.1.1 Reconhecimento	18
2.1.2 Critérios de avaliação do ativo imobilizado	19
2.1.2.1 Mensuração no reconhecimento inicial.....	20
2.1.2.2 Mensuração após o reconhecimento.....	22
2.1.2.3 Adoção inicial do novo regramento contábil.....	23
2.2 Redução ao valor recuperável	26
2.2.1 Perda por desvalorização e reversão da perda	30
2.2.2 Unidade geradora de caixa	30
2.3 Depreciação	31
2.3.1 Conceituação da legislação societária e legislação fiscal.....	34
2.3.2 Valor residual	37
2.3.3 Estimativa da vida útil	38
2.3.4 Métodos de depreciação	40
2.4 Evidenciação no balanço patrimonial e divulgação	40
3 MÉTODOS E TÉCNICAS	42
3.1 Enquadramento metodológico da pesquisa	42
3.2 População e amostra	43
3.3 Procedimentos para coleta de dados	44
3.3.1 Pré teste	44
3.3.2 Aplicação do questionário	45
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	47
4.1 Perfil dos respondentes	47
4.2 Mensuração do conhecimento	51
4.3 Mensuração da aplicabilidade	59
5 CONCLUSÃO	69
REFERÊNCIAS	71
APÊNDICE	74

1 INTRODUÇÃO

Em meio a um contexto de globalização do comércio internacional e crescimento do mercado de capitais brasileiro houve o anseio e a necessidade pelos órgãos representativos da classe contábil de que as normas contábeis brasileiras convergissem para um modelo de cunho internacional.

A adoção do padrão internacional de normas contábeis é vista como uma forma de melhorar a transparência e a comparabilidade das informações financeiras entre as empresas, a partir de demonstrações elaboradas com uma mesma linguagem contábil.

Conforme Iudícibus et al. (2010) a linguagem contábil é universal e, com a globalização dos negócios, tornou-se cada vez mais importante para todos os países, não podendo mais ser praticada por cada um conforme seus próprios desejos.

Tendo por base estas considerações cabe observar que a contabilidade assim como as demais ciências está em constante evolução, e a principal modificação nos últimos anos no Brasil e no mundo é exatamente a convergência para as normas internacionais.

Com a aprovação da Lei 11.638 de 28/12/2007, assim como a Lei 11.941 de 27/05/2009, o Brasil deu o primeiro passo para se integrar no processo mundial de convergência da contabilidade para o padrão reconhecido como internacional, as *International Financial Reporting Standard* - Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS), de autoria da *International Accounting Standards Board* - Junta de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB).

Deste modo, estas legislações introduziram modificações substanciais nas práticas e nos padrões contábeis em uso no país, que tem por embasamento a Lei 6.404 de 15/12/1976, lei regente das sociedades por ações e da contabilidade em geral das demais sociedades.

Neste processo de adoção, com o intuito de validar tais alterações, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da edição de resoluções, transformou em normas contábeis técnicas de adoção obrigatória todos os pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O CPC foi o órgão central responsável no Brasil por implantar e dedicar todos os esforços para que as IFRS se tornassem realidade.

Diante deste contexto, juntamente com as diversas alterações realizadas no âmbito geral da contabilidade brasileira, houve modificações especificamente relativas à avaliação do ativo imobilizado. Com relação a este grupo, as principais modificações efetivadas constam no art. 183, § 3º da Lei 6.404/76, assim como, na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

Geral (NBC TG) 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aprovada pela resolução CFC nº 1.292/10, e NBC TG 27 – Ativo Imobilizado, aprovada pela resolução CFC nº 1.177/09.

De forma geral, tais normas discorrem que os elementos do imobilizado deverão ser avaliados pelos profissionais de contabilidade pelo seu custo de aquisição deduzido dos saldos das respectivas contas de depreciação. Ainda, o valor contábil do ativo também deve estar deduzido das perdas estimadas por redução ao valor recuperável. Outras considerações importantes em termos de avaliação são a estimação do valor residual do bem, assim como de sua vida útil, para determinação correta do valor depreciável.

Entretanto, em oposição aos critérios corretos de avaliação do ativo imobilizado, tem-se conhecimento de que, historicamente, o mais comum é o fato das empresas registrarem sua depreciação com base na vida útil publicada pela legislação tributária, sem a prática de revisão periódica das estimativas de vida útil e determinação de valor residual.

A Contabilidade brasileira sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação do Imposto de Renda. Este fato, segundo Iudícibus et al. (2010, p. 1), “dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados, já que a contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, a qual nem sempre se baseava em critérios contábeis corretos”.

Questões conflitantes resultam da prática mencionada, como é o caso de muitas entidades apresentarem itens do imobilizado com valor contábil substancialmente depreciado, com saldos próximos de zero, ou mesmo igual a zero, mas que continuam em operação e gerando benefícios econômicos para a entidade. Por outro lado, pode ocorrer de considerar na avaliação patrimonial bens que estão em desuso na atividade da empresa, mas que permanecem no controle patrimonial da mesma contribuindo para uma interpretação distorcida de sua verdadeira composição de bens.

Diante do exposto, é provável que os valores registrados no ativo imobilizado de uma grande fatia de empresas brasileiras apresentem-se, de alguma forma, distorcidos e distantes do valor recuperável. Assim, entende-se neste momento, que a contabilidade necessita de profissionais e organizações que consigam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática, surgindo a preocupação em torno da aplicação adequada das normatizações pelos mesmos.

É nesse contexto que este trabalho insere-se, visto que apresenta como tema a análise das normatizações e procedimentos de avaliação de bens do ativo imobilizado na escrituração contábil pelos escritórios de contabilidade na cidade de Santa Maria/RS, durante o segundo semestre de 2012.

Nesse sentido, partindo do pressuposto de que o objetivo principal da contabilidade é evidenciar informações fidedignas da realidade no intuito de alcançar maior transparência nas demonstrações contábeis, pretende-se neste estudo responder ao seguinte questionamento: os escritórios de contabilidade da cidade de Santa Maria/RS estão avaliando os bens do ativo imobilizado corretamente conforme os novos regramentos contábeis definidos a partir das alterações da Lei 6.404/76 em consonância com a convergência internacional?

1.1 Objetivos da pesquisa

1.1.1 Objetivo geral

Levantar se os escritórios de contabilidade de Santa Maria/RS estão avaliando os bens do ativo imobilizado das empresas em conformidade com a Lei 6.404/76 e normatizações NBC TG 01, NBC TG 27, NBC TG 37 e NBC TG 43.

1.1.2 Objetivos específicos

- 1) Realizar um levantamento da legislação, conceitos e procedimentos de avaliação contábil do ativo imobilizado segundo as normatizações vigentes;
- 2) Avaliar o grau de conhecimento dos escritórios de contabilidade sobre as legislações pertinentes a avaliação do ativo imobilizado: Lei 6.404/76, NBC TG 01, NBC TG 27, NBC TG 37 e NBC TG 43;
- 3) Identificar os procedimentos aplicados pelos escritórios de contabilidade para avaliação do ativo imobilizado e analisá-los comparativamente com o regramento da Lei 6.404/76 e normas NBC TG 01, NBC TG 27, NBC TG 37 e NBC TG 43;
- 4) Avaliar o grau de aplicabilidade pelos escritórios de contabilidade das legislações pertinentes a avaliação do ativo imobilizado: Lei 6.404/76, NBC TG 01, NBC TG 27, NBC TG 37 e NBC TG 43.

1.2 Justificativa

A função fundamental da contabilidade tem permanecido inalterada desde os seus primórdios, sendo sua finalidade prover os usuários de demonstrações financeiras com informações que os ajudarão a tomar decisões (IUDÍCIBUS, 1995, p.18).

Para isso, faz-se necessário o fornecimento de dados fidedignos e transparentes, que demonstrem a verdadeira realidade empresarial, evitando que possam ser, de alguma forma, ilusórios.

As normas internacionais de contabilidade começaram a ser exigidas no Brasil a partir de 2010, com as demonstrações de 2009 ajustadas para fins de comparabilidade. O processo, no entanto, trouxe uma série de desafios e oportunidades para os contabilistas brasileiros que, segundo dados do CFC (2012), atingem a marca de aproximadamente 485 mil profissionais e 81 mil organizações contábeis no final de 2012.

O maior desafio considerado é a migração de um modelo focado em regras e mais conhecido dos profissionais brasileiros para outro baseado em princípios e calcado na essência econômica sobre a forma, com a necessidade de um maior julgamento por parte do profissional.

Segundo Iudícibus et al. (2010, p. 1)

[...] o uso de princípios, ao invés de regras, obriga, é claro, a maior julgamento e a maior análise, exigindo maior preparação, mas por outro lado, permite que se produzam informações contábeis com muito maior qualidade e utilidade, dependendo, é claro, da qualidade com que o contabilista exerça sua profissão.

A contabilidade ganha destaque no momento em que consegue ajudar no processo de controle e no de bem informar. A partir da análise dos dados contidos nos demonstrativos contábeis consegue-se extrair índices financeiros que avaliam a liquidez da empresa, sua expectativa de continuidade e que demonstram, por exemplo, a quantidade de recursos próprios que estão imobilizados, o capital de giro disponível para financiamento de suas atividades, como também a capacidade em financiamento de seu ativo fixo operacional.

Percebe-se, desta maneira, a importância de uma avaliação patrimonial contábil coerente com as normas vigentes e sempre atualizada, já que informações incompletas ou distorcidas geram interpretações inadequadas das demonstrações e conseqüentemente avaliações errôneas.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a exigência à adoção das normas internacionais não está restrita apenas a grandes empresas, a companhias abertas e a instituições financeiras, mas, também, a pequenas e médias empresas que, mesmo sendo de capital fechado, estejam obrigadas pelo Código Civil a apurar suas demonstrações anuais.

A NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aprovada pela resolução CFC nº 1.255/09, define, no item P6, pequenas e médias empresas como o conjunto

composto por “sociedades fechadas e sociedades que não sejam requeridas a fazer prestação pública de suas contas”. Esta norma representa uma versão simplificada de todas as normas contábeis técnicas no padrão de convergência aprovadas pelo CFC de forma a facilitar a adoção e o entendimento dos profissionais contábeis que atuam com essas empresas.

Coutinho (2010, p. 14), presidente do BNDES, salienta que “o grande desafio será a adoção do IFRS pelas pequenas e médias empresas”. Diante dessa realidade, é importante ressaltar que, no Brasil, onde 99% das companhias são micros, pequenas e médias empresas, segundo dados do SEBRAE (2011), os profissionais e organizações contábeis estejam preparados para assumir o seu papel nesse processo e, principalmente, apresentando as vantagens de se manter a contabilidade de acordo com o padrão de convergência.

Para Bryson (2009, p. 15) “todos os países podem adotar as normas, mas a implementação é o ponto-chave”. Ainda, afirma que o processo de convergência deve ser um projeto contínuo.

No entanto, segundo Carneiro (2010), presidente do CFC, muitos profissionais, infelizmente, veem o processo de convergência como muito distante, orientando de forma inadequada os seus clientes.

Costa (2009, p. 05), corroborando com os pensamentos anteriores, afirma que “a qualidade da informação contábil divulgada para o mercado não depende apenas do modelo, e sim das pessoas.” Segundo ele, a resistência a mudanças é natural e muitas vezes compreensível: “sair da zona de conforto para um modelo novo baseado em princípios, no qual há um aumento de responsabilidade em virtude de julgamentos, é, por si, um desafio significativo para a profissão”.

Neste contexto, este trabalho proporciona um estudo sobre as mudanças ocorridas na avaliação dos bens que compõem o ativo imobilizado das empresas a partir da edição da Lei 6.404/76 e normatizações posteriores expedidas pelo CFC, em especial a NBC TG 01, NBC TG 27, NBC TG 37 e NBC TG 43.

Entende-se que é importante verificar os procedimentos que os escritórios de contabilidade estão utilizando para avaliar a situação patrimonial das entidades e, sobretudo o grau de aplicabilidade das legislações em vigor, pois uma avaliação realizada com imperícia ou descuido acaba por distorcer não só o montante do valor dos bens imobilizados, mas também a totalidade do grupo de ativo evidenciado no Balanço e por consequência contas de resultados, através da despesa de depreciação computada mensalmente. Percebe-se que uma avaliação equivocada de vida útil, mensuração errônea na composição dos custos, estimação de valor residual incorreto, assim como a não consideração do valor recuperável do bem,

refletem de alguma maneira na composição do Balanço Patrimonial e do resultado derivando em análises consequentemente incorretas.

1.3 Estrutura do trabalho

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos. No capítulo um traz-se uma introdução ao trabalho, apresentando-se o tema e o problema da pesquisa, o objetivo geral, os objetivos específicos e a justificativa que fundamenta a elaboração do estudo.

No capítulo dois, é apresentada a revisão bibliográfica que embasou a pesquisa, contendo os principais pontos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado, sua conceituação, reconhecimento, bem como o tratamento dos valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação ao mesmo, advindas da aplicação das normas brasileiras de contabilidade a partir das alterações da Lei 6.404/76, oriundas da convergência internacional.

No capítulo três consta os métodos e técnicas para a elaboração e coleta de dados da pesquisa.

No capítulo quatro, encontra-se a exposição da análise dos resultados, que consiste na interpretação dos dados obtidos com a aplicação do questionário.

E, por fim, no capítulo cinco apresenta-se a conclusão do presente trabalho, assim como sugestões de continuidade para futuras pesquisas.

2 REVISAO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo constitui o embasamento teórico da pesquisa, em que são apresentadas as teorias que fundamentaram o desenvolvimento do trabalho, a construção do questionário e posterior análise dos resultados.

2.1 Ativo imobilizado

A Lei 6.404/76, através de seu art. 179, item IV, define como contas a serem classificadas no ativo imobilizado:

[...] os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

A NBC TG 27, por sua vez, no item 6, conceitua o imobilizado como um item tangível que: “(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período”.

Conforme Iudícibus et al. (2010, p. 222):

[...] subentende-se que nesse grupo de contas do balanço são incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.

Iudícibus et al. (2008, p. 15) relatam sobre as alterações realizadas no grupo do ativo imobilizado a partir da alteração da Lei 6.404/76:

A nova Lei modifica a definição do Imobilizado, passando a excluir dele os bens não corpóreos (marcas, patentes, concessões etc), e passando a incluir bens que não sejam da propriedade da empresa, mas além de serem “exercidos com essa finalidade” (de manutenção das atividades da companhia) como havia antes, incorpora os bens decorrentes de operações que transfiram à entidade os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Diante destas modificações, a mais notável, em termos de estrutura, é o fato dos ativos intangíveis, não corpóreos, antes reconhecidos no imobilizado passarem a figurar no Ativo Intangível.

Outra característica importante do conceito de ativo imobilizado agora explicitado na definição é a de que não necessariamente o bem precisa pertencer à entidade do ponto de vista jurídico para ser reconhecido.

Seguindo o raciocínio de Iudícibus et al. (2008) a lei seguindo totalmente as normas internacionais, além da figura das benfeitorias em propriedade de terceiros, que já era um tipo de ativo reconhecido não de propriedade física da entidade em muitas situações, outras situações agora surgem de reconhecimento como ativo, de bens juridicamente não pertencentes à entidade. Desta forma, também devem ser classificados no Ativo Imobilizado os bens adquiridos por meio de *leasing* financeiro, também conhecido como arrendamento mercantil.

Assim sendo, os itens classificados na categoria de ativo imobilizado, conforme exemplificam Iudícibus et al. (2010), incluem terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedades alugadas, entre outros.

Além disso, outro ponto fundamental e necessário é diferenciar o ativo imobilizado da propriedade para investimento. A propriedade para investimento é classificada no subgrupo investimentos no grupo ativo não circulante, e a Interpretação Técnica Geral (ITG) 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e a Propriedade para Investimento, aprovada pela resolução CFC nº 1263/09, em seu item 45, a define como sendo “a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo dono ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas”. Entretanto, segundo esta norma, a mesma não é mantida para: “a) uso na produção ou no fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou b) venda no curso ordinário do negócio”.

Porém, há entre o ativo imobilizado e a propriedade para investimento a semelhança na abrangência da classificação de casos de aluguel. Mas a menção direta da palavra “aluguel” na conceituação de imobilizado pela NBC TG 27 e a menção da expressão “para obter rendas” na definição de propriedade para investimento acima, se diferenciam, conforme explicação na ITG 10, itens 46 e 47, basicamente no seguinte:

[...] no ativo imobilizado, a figura do aluguel só pode existir quando estiver vinculado a ativo complementar na produção ou no fornecimento de bens ou serviços. [...] Se houver investimento para obter renda por meio de aluguel, em que este é o objetivo final, no qual o imóvel é um investimento em si mesmo, e não o complemento de outro investimento, aí se tem a caracterização não do ativo imobilizado, mas sim de propriedade para investimento. A propriedade para investimento, ao contrário do ativo alugado classificado no imobilizado, tem um fluxo de caixa específico e independente, ou seja, ele é o ativo principal gerador de

benefícios econômicos, e não um acessório a outros ativos geradores desses benefícios.

2.1.1 Reconhecimento

Segundo Ernst & Young e Fipecafi (2010, p. 17):

O conceito por trás da norma internacional é que o custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido no ativo no momento da sua aquisição ou construção e, posteriormente, uma parcela do custo é lançada a cada exercício ao resultado, distribuindo tal custo ao longo dos períodos contábeis futuros que serão beneficiados.

Conforme a NBC TG 27 o custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido no Balanço como um ativo se, e apenas se:

- a) for provável que benefícios econômicos futuros associados ao item serão gerados para a entidade; e
- b) o custo do item puder ser mensurado de forma confiável.

No entendimento de Ernst & Young e Fipecafi (2010, p. 18):

[...] atenção deve ser dispensada para reconhecimento no imobilizado somente dos itens que atendem aos critérios de reconhecimento; muitos gastos usualmente incorridos por uma empresa não aumentam os benefícios futuros esperados do imobilizado e, portanto, como regra geral, não podem ser capitalizados.

A NBC TG 27 é direta em relação ao que pode ser capitalizado ao custo no imobilizado. Segundo esta norma a entidade avalia segundo esse princípio de reconhecimento todos os custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos subsequentemente incorridos para renovar, substituir partes ou dar manutenção ao mesmo.

Desta forma, os gastos que não satisfazem às regras de reconhecimento devem ser registrados imediatamente como despesa.

Em relação a este assunto, a NBC TG 27, item 8, também enfatiza que:

[...] sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-lo por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

Para efeito de imposto de renda, o art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) fixou que a aquisição de bens do ativo imobilizado em valor inferior a R\$ 326,62 poderá ser lançada diretamente como despesa, mesmo que o prazo de vida útil do bem seja superior a um ano. Da mesma forma permite que seja lançada diretamente como despesa caso o prazo de vida útil do imobilizado adquirido não ultrapasse um ano. Entretanto, essas permissões são somente para fins tributários não se confundindo com a contabilidade societária.

Os gastos subsequentes necessários para que se cumpra a vida útil ou capacidade original do ativo dividem-se em manutenções periódicas e gastos relevantes. Assim, um importante ponto da normatização é a diferenciação entre tais gastos. Segundo o princípio de reconhecimento estabelecido pela NBC TG 27 a entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos. A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para reparo e manutenção do item do ativo imobilizado.

Entende-se assim, que os custos da manutenção periódica, usualmente compostos por custos de mão-de-obra e de produtos consumíveis, como pequenas peças de reposição, devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

No entanto, quando o gasto envolve a substituição de uma parte significativa do ativo, essa peça deve ser capitalizada como parte do imobilizado se os critérios de reconhecimento forem atendidos, e o valor contábil líquido da peça que foi substituída deve ser baixado. Ou seja, quando for provável que benefícios econômicos futuros associados ao item serão gerados para a entidade, atendendo ao critério de reconhecimento inicial, o gasto deverá ser imobilizado. Cita-se, como exemplo, o caso do respectivo gasto resultar em aumento da vida útil prevista inicialmente no ato da aquisição do bem.

2.1.2 Critérios de avaliação do ativo imobilizado

O ativo imobilizado segundo o art. 183, item V, da Lei 6.404/76, é avaliado a partir dos seguintes critérios: “os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo de respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão”.

Assim, inicialmente o ativo imobilizado deve ser avaliado pelo custo de aquisição e deduzido das contas de depreciação, amortização ou exaustão. Entretanto, o valor contábil do ativo imobilizado também deve estar deduzido das perdas estimadas por redução ao valor recuperável, conforme determina a legislação.

2.1.2.1 Mensuração no reconhecimento inicial

Todos os itens que atendam às regras de reconhecimento resumidas até este ponto do trabalho, estabelecidas segundo a NBC TG 27, devem ser mensurados inicialmente pelo seu custo.

A NBC TG 27, item 6, trata o custo como sendo:

O montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outro recurso dado para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outras normas [...].

A referida norma, no item 16, estabelece que a composição do custo de um imobilizado em seu reconhecimento inicial deve incluir:

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

Referente ao item “a” é importante mencionar, conforme alerta a norma, que o custo reconhecido no valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser equivalente ao valor à vista na data do reconhecimento. Desta forma, o preço de compra a ser reconhecido como custo deve representar o valor presente deste. Caso o prazo de pagamento da compra exceda os prazos normais de crédito, sendo efetuada em parcelas, a norma não permite que juros embutidos façam parte do custo do imobilizado, sendo a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos reconhecida como despesa com juros durante o período.

De acordo com a NBC TG 27, há a necessidade de se distinguir essa proibição da possibilidade de capitalização de juros de empréstimos conforme previsto na NBC TG 20 – Custos de Empréstimos. Nesse caso específico, os juros são reconhecidos no custo do item na hipótese de captação de um empréstimo com o objetivo único de adquirir ou construir um imobilizado.

Com relação ao item “b” a NBC TG 27, em seu item 17, cita exemplos de custos considerados diretamente atribuíveis:

- a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos na NBC TG 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- b) custos de preparação do local;
- c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
- d) custos de instalação e montagem;
- e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
- f) honorários profissionais.

Iudícibus et al. (2010, p. 229), em consonância com a NBC TG 27, se referindo à composição dos custos do ativo imobilizado, expõem que:

Todos os custos essenciais à colocação de um item do ativo imobilizado nas condições operacionais pretendidas pela administração devem compor o custo do referido item do imobilizado, além dos custos relacionados à remoção e desmontagem e à restauração do espaço onde este operava. Sendo assim, o reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado deve parar no momento em que esse item atinja as condições operacionais pretendidas. Gastos que estejam relacionados de alguma forma com a aquisição, construção ou desenvolvimento de um item do ativo imobilizado, mas que não são necessários para colocar esse ativo nas condições pretendidas pela administração, devem ser reconhecidos no resultado do período e não no custo do item do imobilizado.

Enfatizam Ernst & Young e Fipecafi (2010, p. 19) que “sempre que um item estiver pronto para operar, ou seja, no local adequado e sob as condições necessárias para funcionamento da forma pretendida pela administração, a capitalização de gastos deve ser cessada”. Complementam, ainda, que:

[...] condições necessárias para o funcionamento de forma pretendida pela administração, muitas vezes, podem envolver gastos com testes, cuja capitalização é permitida. Por outro lado, perdas de início de operação não são consideradas gastos com testes e não podem ser capitalizadas (ERNST & YOUNG; FIPECAFI, 2010, p. 19).

Acentua a NBC TG 27 que os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um bem não são incluídos no valor contábil do item do ativo imobilizado. Exemplos de gastos não considerados como custos do imobilizado são trazidos pela norma:

- a) custos de abertura de nova instalação;
- b) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);

- c) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- d) custos administrativos e outros custos indiretos.

2.1.2.2 Mensuração após o reconhecimento

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado, conforme determinação da NBC TG 27, a entidade tem a faculdade de optar pelo método de custo ou pelo método de reavaliação como sua política contábil, desde que permitido por lei, devendo aplicar essa política a uma classe inteira de ativos imobilizados.

No método de custo, um item do ativo imobilizado deve ser apresentado no Balanço pelo seu custo deduzido da depreciação acumulada e das perdas por redução ao valor recuperável.

Já, em relação ao método de reavaliação a Lei 11.638/07 eliminou a possibilidade de sua aplicação, proibindo as empresas de avaliarem espontaneamente os ativos imobilizados por seu valor de mercado quando este é superior ao seu custo. Por este método, o item do ativo imobilizado poderia ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável.

A Lei 11.638/07, apesar de não permitir a realização de novas reavaliações espontâneas, teve a preocupação em apresentar alternativas como solução para o tratamento dos saldos por ventura existentes até então nas demonstrações das empresas nas antigas contas de reservas de reavaliação.

Tal eliminação pela referida lei, do processo de reavaliação, apresenta-se em desacordo com as normas internacionais que permitem esse tipo de procedimento, criando-se, conseqüentemente, uma diferença entre as normas brasileiras e internacionais. Entretanto, para Iudícibus et al. (2010, p. 378)

[...] o principal motivador para a impossibilidade de realização de novas reavaliações no Brasil foi o mau uso desse mecanismo. São muitos os exemplos de empresas que procederam a reavaliação de seus ativos para transformar Patrimônios Líquidos negativos em positivos, para diminuir os dividendos a serem distribuídos, para conseguir concordata ou algum tipo de favorecimento jurídico, ou até mesmo participar de concorrências públicas.

Na interpretação de Iudícibus et al. (2010, p. 379) “a importância da reavaliação deriva da defasagem, normalmente existente, entre os valores de custo e de mercado”. Porém, os próprios autores revelam que a reavaliação, de tão bons propósitos, acabou por se transformar,

no Brasil, no procedimento que mais trouxe dificuldade para os leitores externos do que propriamente utilidade. Seu mau uso por parte de alguns profissionais, fez com que boa parte da comunidade contábil questionasse a sua permanência, até a decisão final encontrada de impedir sua aplicação a partir da edição da Lei 11.638/07, que alterou as disposições acerca de reavaliação contidas na Lei 6.404/76.

2.1.2.3 Adoção inicial do novo regramento contábil

Iudícibus et al. (2010, p. 725) menciona que “a principal evolução da Contabilidade na 1ª década do século XXI no Brasil (e também no mundo) é conhecida como a Convergência para as Normas Internacionais”.

Tendo em vista o fato de o processo de convergência da legislação brasileira para as normas internacionais alterarem um número significativo de práticas contábeis a partir de determinada data, o CFC verificou a necessidade de emitir normatizações com a finalidade específica de esclarecer e simplificar a plena aderência e adoção inicial destas práticas.

Para isso, emitiu, em 2010, a NBC TG 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, aprovada pela resolução CFC nº 1.306/10. Com o mesmo fim, foi aprovada, ainda, pela resolução CFC nº 1.315/10, a NBC TG 43 – Adoção Inicial das NBC Ts Convergadas em 2009.

Esta última norma mencionada relata que a entidade deve, primeiramente, fazer a aplicação da NBC TG 37 às suas demonstrações quando adotar tais normas convergadas pela primeira vez. Em vista disso, cabe enfatizar que a NBC TG 27, da mesma forma, é aplicada no momento de transição, somente nas primeiras demonstrações contábeis convergadas da entidade.

Pertinente à implantação, verifica-se que o item 139 do Comunicado Técnico Geral (CTG) 02 – Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008, aprovada pela resolução CFC nº 1.157/09, já estabelecia que o CFC emitiria sua NBC TG 27 em 2009 e recomendaria aos reguladores a sua aplicação em 2010, sugerindo a introdução de controles para a implantação em breve dos novos procedimentos trazida pela normatização. Com isso, determinava ainda que podiam ser utilizadas no exercício social de 2008 as taxas que a empresa vinha normalmente utilizando, permitindo, naturalmente, as mudanças por revisão de estimativas ou correção de erros. Entretanto era enfática quando da adoção das novas regras em 2010, definindo que os efeitos do exercício social de 2009 deveriam ser calculados para fins comparativos.

Nota-se que a sugestão para a implantação dos novos regramentos foi o ano de 2010, com a necessidade de ajustar o exercício social anterior, no caso 2009, para fins comparativos. Entretanto, percebe-se também que tal adoção pode não ter sido acatada por muitas empresas, que acabaram por postergar a implantação. Assim, será no momento da opção da primeira adoção das normas que serão reconhecidos os ajustes necessários.

Logo, como suporte ao início da adoção, foi editado pelo CFC a ITG 10, com a finalidade de tratar de alguns assuntos relativos à implementação inicial da NBC TG 27, NBC TG 37 e NBC TG 43, incluindo também, além disso, a NBC TG 28 - Propriedade para Investimento.

De acordo com a referida interpretação, quando da adoção inicial da NBC TG 27, assim como NBC TG 37 e NBC TG 43 no que diz respeito ao ativo imobilizado, a entidade pode detectar bens ou conjuntos de bens de valores ainda em operação, capazes de proporcionar geração de fluxos de caixa futuros, e que apresentem valor contábil reconhecido no Balanço substancialmente inferior ou superior ao seu valor justo em seus saldos iniciais.

Tais distorções ocorridas no Balanço Patrimonial podem ter sido ocasionadas conforme relatam Iudícibus et al. (2010) devido a prática contábil anterior a adoção da convergência não seguir o reconhecimento inicial pelo custo de aquisição do ativo, mais todos os gastos necessários para colocá-lo em funcionamento, e posteriormente as depreciações e testes de recuperabilidade, assim como, a utilização histórica das taxas de depreciação puramente fiscais aceitas pela legislação tributária. Além disso, outros fatores como a inflação, provocam desajustes fortes entre o valor justo e o valor contábil desses ativos, segundo os mesmos autores.

Deste modo, sendo verificada tal situação a entidade deve realizar ajustes nos seus ativos imobilizados no Balanço de Abertura, para a efetiva adequação às normas convergidas. A elaboração do Balanço de Abertura na data de transição é de exigência da NBC TG 37.

A ITG 10 incentiva nesses casos como prática mais adequada de transição o uso do conceito de *deemed cost*, ou custo atribuído.

Em relação à conceituação de tais termos a NBC TG 37, em seu apêndice A, explica que:

Custo atribuído é o montante utilizado como substituto para o custo (ou o custo depreciado ou amortizado) em determinada data. Nas depreciações e amortizações subsequentes é admitida a presunção de que a entidade tenha inicialmente reconhecido o ativo ou o passivo na determinada data por um custo igual ao custo atribuído.

Valor justo é 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.

Desse modo, atendendo ao objetivo de gerar uma informação contábil a um custo que não supere seu benefício, a NBC TG 37 prevê a opção de a entidade fazer uma revisão dos valores de seus ativos com base em uma nova avaliação, a valor justo, na data de transição. Em resumo, com a aplicação do valor justo como custo atribuído introduziu-se a permissão de atribuir um novo custo àqueles bens em operação cujo valor esteja desajustado, ou muito superior, ou inferior ao seu valor justo.

Ressalta-se que essa opção de mensuração é aplicável apenas na adoção inicial, ou seja, no Balanço de Abertura de acordo com as normas contábeis convergidas, não sendo admitida como revisão da opção em períodos subsequentes. Assim, é única a oportunidade de ajustar os ativos imobilizados aos seus valores justos: no momento de transição para as novas normas contábeis brasileiras representativas das normas internacionais.

Ainda, é destacado pela ITG 10, em seu item 22, que “consequentemente, esse procedimento específico não significa a adoção da prática contábil da reavaliação de bens apresentada na própria NBC TG 27”. Entretanto, “se realizada reavaliação do imobilizado anteriormente, enquanto legalmente permitida, e substancialmente representativa ainda do valor justo, podem seus valores ser admitidos como custo atribuído”.

Iudícibus et al. (2010, p. 731) afirmam que:

[...] no modelo de reavaliação, a avaliação é feita para o conjunto todo de ativos de mesma natureza, e novas avaliações periódicas são sempre exigidas. No modelo do custo atribuído, o objetivo é que o valor da avaliação seja um substituto para o custo, daí vem o nome de “custo atribuído” [...]. Portanto, já que o Brasil não mais permite o modelo de reavaliação, o único momento permitido para ajustar os valores dos ativos é a data de transição.

Ao adotar como custo atribuído o valor justo dos saldos iniciais do ativo imobilizado devem ser indicados a vida útil remanescente e o valor residual previsto, a fim de estabelecer o valor depreciável e a nova taxa de depreciação dos referidos itens na data de transição.

Pode ocorrer inclusive, de o saldo líquido do imobilizado estar até representando aproximadamente o seu valor justo nesta data, mas de ele estar sendo depreciado com base numa vida nada próxima da sua vida útil econômica esperada. Nesse caso, não há o que se ajustar no valor do imobilizado na transição, mas as taxas de depreciação precisam, a partir desse momento, ser ajustadas, porque a continuar como está em pouco tempo haverá um deslocamento do que deveria estar e do que aparecerá contabilizado para esse imobilizado (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 230).

No entanto, de acordo com a explanação dos mesmos autores o mais comum deve ser a situação de a empresa haver registrado sua depreciação até essa data com base na vida dada como limite fiscal, e no pressuposto de valor residual nulo.

A partir da edição da NBC TG 27 passou a ser cobrada a revisão periódica das estimativas de valor residual e vida útil dos bens. Especificamente, no item 51 da NBC TG 27 é divulgado que “o valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício”.

O valor contábil é entendido conforme definição exposta na NBC TG 27, item 6, como “o valor pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação e da perda por redução ao valor recuperável acumuladas”.

Ainda, a ITG 10 orienta para que os efeitos dos ajustes nos itens do ativo imobilizado, tanto positivos como negativos, em função do uso da opção do custo atribuído, se houver, sejam lançados tendo como contrapartida a conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, no patrimônio líquido. Posteriormente, na medida em que esses bens forem depreciados ou baixados em contrapartida ao resultado, os respectivos valores deverão, simultaneamente, ser transferidos da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial para Lucros ou Prejuízos Acumulados e, a depender da opção quanto ao regime de tributação da entidade, os respectivos impostos diferidos também deverão ser reconhecidos. Eventual reconhecimento futuro de perda por valor não recuperável desses ativos que tiveram ajustes lançados na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial, conforme expõe NBC TG 01 deverá ser efetuado diretamente no resultado do período, sendo vedada a utilização da baixa contra o Patrimônio Líquido.

Por fim, no item 43, a ITG 10 exige da entidade a divulgação, enquanto permanecerem efeitos relevantes no Balanço ou no resultado, da adoção ou não da opção do custo atribuído, e os efeitos remanescentes no patrimônio líquido.

2.2 Redução ao valor recuperável

Com as mudanças na legislação brasileira para adequação aos métodos utilizados comumente em outros países, não é mais compatível com as práticas contábeis adotadas no Brasil a existência de qualquer ativo, em um Balanço Patrimonial, por valor superior ao que ele é capaz de produzir de caixa líquido para a entidade, pela sua venda ou pela sua utilização.

Assim, a contabilidade atual não permite que ativos cujos benefícios futuros tenham caído significativamente sejam mantidos na escrituração da empresa pelo custo de aquisição

menos depreciação acumulada, determinando a aplicação do chamado teste de recuperabilidade, também conhecido como *impairment test*.

A filosofia que justifica a aplicação deste teste é antiga na contabilidade e é aplicada para todos os ativos. Algumas avaliações já eram expressamente exigidas anteriormente às alterações da Lei 6.404/76, conforme citam Iudícibus et al. (2010, p. 233),

[...] essa regra é muito antiga, apenas vinha, aparentemente, sendo “esquecida” em certas circunstâncias. Por exemplo, a regra da redução das contas a receber a seu valor provável de realização (redução pelas perdas esperadas no recebimento – antiga Provisão para Devedores Duvidosos), é fruto da figura do teste de recuperabilidade. A regra antiquíssima de “custo ou mercado, dos dois o menor”, para os estoques, também é regra do teste de recuperabilidade. A própria depreciação é nascida visando à redução dos ativos imobilizados em função da perda da capacidade de recuperação do valor envolvido pelo processo de venda desses ativos etc.

Neste sentido, o § 3º, item I, do art. 183 da Lei 6.404/76, após alterações da legislação, estabelece que:

[...] a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor.

O teste de recuperabilidade tem por objetivo apresentar de forma prudente o valor real líquido de realização de um ativo, verificando se há na empresa a existência de ativos desvalorizados, considerando que um ativo está desvalorizado quando seu valor contábil excede seu valor recuperável.

A aprovação da NBC TG 01 resultou em uma normatização específica para a aplicação dos testes de recuperabilidade, porém, os ativos que não estão no escopo desta norma possuem regulamentação específica para sua devida mensuração e avaliação da sua capacidade de gerar benefícios econômicos futuros.

Para o usuário das informações contábeis o teste de recuperabilidade dos ativos proporciona a consistência das informações contábeis no que se refere a recuperação do valor investido, ou seja, a garantia de no momento da divulgação das informações os valores estão registrados no mínimo pelo valor que possa ser recuperado por uso ou por venda.

Como definição, valor recuperável de um ativo ou de unidade geradora de caixa é o maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso, conforme estabelece a NBC TG 01.

Resumidamente, Iudícibus et al. citam que:

O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda do ativo em uma transação em condições normais envolvendo partes conhecedoras e independentes, deduzido das despesas necessárias para que essa venda ocorra. Já o valor em uso de um ativo imobilizado é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados (benefícios econômicos futuros esperados do ativo) decorrentes do seu emprego ou uso nas operações da entidade.

A NBC TG 01 elenca três formas para se estimar o valor líquido de venda de um ativo. Iudícibus et al. (2010, p. 235) as apresentam em ordem decrescente de prioridade:

- a) preço de um contrato de venda firme em uma transação em bases cumulativas entre partes conhecedoras e interessadas, deduzido das despesas necessárias à realização da venda;
- b) preço de mercado do ativo no caso de existência de mercado ativo, menos as despesas de venda;
- c) valor líquido de venda baseado na melhor informação disponível, visando refletir o valor que a entidade obterá em uma transação em bases comutativas entre as partes conhecedoras e interessadas.

Para realizar, especificamente, a estimativa do valor em uso de um ativo, é necessário seguir os seguintes passos, de acordo com a NBC TG 01:

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

Com isso, entende-se que devem ser projetados os fluxos de caixa que serão gerados a partir do bem ou do conjunto de bens que foram definidos como unidade geradora de caixa. E essa projeção deve ser convertida em valores atuais de acordo com as taxas de desconto determinadas.

Conforme determina o item 55 da NBC TG 01 a taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos, que reflita as avaliações atuais de mercado acerca “a) do valor do dinheiro no tempo; e b) dos riscos específicos do ativo para os quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas”.

O item 19 da NBC TG 01 estabelece que “nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo e seu valor em uso. Se qualquer um desses montantes exceder o valor contábil do ativo, este não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor”.

De acordo com o item 9 da NBC TG 01 a entidade deverá avaliar em cada data de divulgação se existe qualquer indicação de que um ativo possa estar desvalorizado. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.

Ainda, a NBC TG 01 explica que o teste de recuperabilidade pode ser executado a qualquer momento no período de um ano, desde que seja executado, todo ano, no mesmo período.

As indicações de desvalorização de um ativo podem ser medidas por meio de fatores internos ou externos a empresa.

Conforme determina a NBC TG 01, item 12, as fontes externas de informação são:

- a) durante o período, o valor de mercado do ativo diminuiu significativamente, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;
- b) mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado;
- c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de um ativo e diminuirão materialmente o valor recuperável do ativo;
- d) o valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior do que o valor de suas ações no mercado.

Já, segundo a mesma norma as fontes internas são:

- a) evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo;
- b) mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na extensão pela qual, ou na maneira na qual, um ativo é ou será utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo ou ocioso, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para baixa de ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de ativo como finita ao invés de indefinida;
- c) evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado.

Portanto, havendo algum desses indícios o teste de recuperabilidade deve ser aplicado imediatamente a fim de estimar o valor recuperável da sua perda.

Importante destacar que o teste de recuperabilidade poderá diminuir o valor registrado de um ativo e não aumentá-lo, como era o caso do procedimento de reavaliação.

Para aplicação do teste a entidade deverá, no mínimo, executar as seguintes etapas: (1) determinar o valor contábil líquido do bem; (2) determinar o valor recuperável do bem; e (3) comparação entre o valor contábil e o valor recuperável.

2.2.1 Perda por desvalorização e reversão da perda

Para a NBC TG 27, item 6, perda por redução ao valor recuperável “é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável”.

Iudícibus et al. (2010, p. 234) citam que o custo do ativo:

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

Desta forma, caso o valor recuperável do ativo for menor que seu valor contábil, a entidade deve reduzir o valor contábil do ativo para seu valor recuperável. Essa redução é uma perda por desvalorização. Uma perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de ativo excede seu valor recuperável e deve ser reconhecida imediatamente no resultado, por meio da conta credora Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável, de forma semelhante ao que ocorre na depreciação acumulada.

Deste modo, no instante em que a empresa julgar que esta irrecuperabilidade ocorreu, deverá reconhecer em suas demonstrações contábeis uma perda por *impairment*.

Por outro lado, existe a possibilidade de reversão de uma perda por desvalorização contabilizada em períodos anteriores, pelo fato de esta não mais existir ou ter, simplesmente, reduzido.

Para isso, o item 110 da NBC TG 01 determina que “a entidade deve avaliar, ao término de cada período de reporte, se há alguma indicação de que a perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores para um ativo [...] possa não mais existir ou ter diminuído”. E, se existir qualquer indicação de alteração do valor do bem com relação a perda anteriormente contabilizada, a entidade deve estimar o valor recuperável desse ativo a fim de verificar o ocorrido, identificando se é o caso de reversão de perda por desvalorização.

2.2.2 Unidade geradora de caixa

A unidade geradora de caixa é definida pelo item 6 da NBC TG 01, e segundo esta “é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa, entradas essas que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou outros grupos de ativos”.

Desta forma, a unidade geradora de caixa é aplicada nas situações em que não é possível estimar o valor recuperável de um ativo imobilizado de maneira individual.

Logo, por teor se houver qualquer indicação de que um ativo possa estar desvalorizado, o valor recuperável deve ser estimado para o ativo individual. Entretanto, caso não for possível estimar o valor recuperável para o ativo individual, a entidade deve identificar a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence e determinar seu valor recuperável.

Por conseguinte, o valor contábil de uma unidade geradora de caixa, conforme o item 76 da NBC TG 01:

- a) deve incluir somente o valor contábil daqueles ativos que podem ser atribuídos diretamente ou alocados em base razoável e consistente à unidade geradora de caixa, e que gerarão as futuras entradas de caixa utilizadas para determinar o valor em uso da unidade geradora de caixa; e
- b) não deve incluir o valor contábil de qualquer passivo reconhecido, a menos que o valor recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinado sem se considerar esse passivo.

Por fim, enfatiza-se que para a identificação da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence a entidade deve exercer julgamento adequado, considerando todos aspectos relevantes de suas operações.

2.3 Depreciação

O art. 183, § 2º, da Lei 6.404/76 estabelece que:

- [...] a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:
- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
 - b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
 - c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Do mesmo modo Neves e Viceconti (2007) afirmam que a depreciação representa o desgaste ou a perda da capacidade de utilização de bens tangíveis ou físicos pelo uso, por causas naturais ou por obsolescência tecnológica.

A NBC TG 27, item 6, define depreciação como “a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil”. Da mesma forma define valor depreciável como sendo “o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual”.

Stickney e Weil (2001) compartilham da mesma visão da norma. Para eles, a depreciação não é a perda de valor do bem e sim um processo de alocação de custos, pois aloca, de forma sistemática, o custo dos ativos imobilizados aos períodos que se beneficiam de sua utilização.

Ao longo da vida de um ativo imobilizado – desde sua aquisição até ele ser retirado de serviço – seu valor declina. A depreciação lançada em cada período não procura medir essa perda de valor; ela representa simplesmente uma parcela do custo de aquisição do ativo, que é reconhecida como despesa do período (STICKNEY e WEIL, 2001, p. 393).

Para Ernst & Young e Fipecafi (2010, p. 34) “a depreciação deve refletir o modelo de consumo dos benefícios que o ativo traz ao longo de sua vida útil e deve ser aplicado consistentemente”.

Ainda, para os mesmos autores, nos dias de hoje, a previsibilidade de desgaste do ativo imobilizado está cada vez mais rara. “Questões tecnológicas, mudanças no padrão de consumo e, conseqüentemente, mudanças nas demandas de mercado tornam as estimativas necessárias em torno do imobilizado cada vez mais voláteis e complexas” (ERNST & YOUNG; FIPECAFI, 2010, p.38).

A queda no potencial do ativo imobilizado, ou seja, a depreciação do bem resulta de causas físicas ou funcionais conforme evidencia Stickney e Weil (2001).

Entre os fatores físicos mais comuns encontram-se o desgaste normal pelo uso, o resultado da ação de agentes químicos, e os efeitos da natureza, como o vento, chuva e temperatura. Já, a causa funcional mais importante é a obsolescência.

Stickney e Weil (2001, p. 394) mencionam, referindo-se à obsolescência que:

[...] invenções, por exemplo, podem gerar novos processos que reduzem o custo unitário de produção até o ponto em que continuar produzindo com equipamentos antigos torna-se antieconômico, mesmo que fisicamente esses equipamentos encontrem-se funcionando perfeitamente.

Ainda, é importante destacar que a mensuração da depreciação não exige a identificação de suas causas. Entretanto, o entendimento das causas da depreciação ajuda a estimar a vida útil dos bens, de acordo como relatam Stickney e Weil (2001).

Pertinente ressaltar que existe a peculiaridade de alguns bens não serem depreciáveis, pelo fato de que têm vida útil indeterminada e, de modo geral, valorizam-se com o passar do tempo. Com exceção de terrenos, obras de arte e de alguns outros itens, os elementos que integram o ativo imobilizado têm um período limitado de vida útil econômica.

A depreciação do ativo se inicia quando o ativo está disponível para uso, isto é, quando está no local e em condição necessária para funcionar de maneira pretendida pela administração. Deve se considerar também, que a depreciação do bem não termina quando o ativo se torna ocioso ou quando é retirado do uso produtivo, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado.

De acordo com a NBC TG 27 a depreciação de um ativo deve cessar efetivamente na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que vier a ocorrer primeiro.

Em conformidade com determinação da NBC TG 27, item 67, o valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado, ou seja, removido das demonstrações: "(a) por ocasião de sua alienação; ou (b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação”.

Em regra, assumindo uma situação ideal, quando a vida útil do bem encerrar, significa que o saldo contábil atingiu o valor residual estimado, e que, quando baixado, não deveria gerar ganhos ou perdas para não afetar o resultado do período. Em resumo, o custo remanescente do item deveria ser igual aos valores de sua alienação, ou zero, se não houvesse valor algum.

Entretanto, quando esta situação não ocorre, os ganhos ou perdas que vierem a ser gerados, decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado, devem ser reconhecidos no resultado pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item. Mesmo assim, enfatiza a NBC TG 27 que tais ganhos não devem ser classificados como receita de venda.

Ernst & Young e Fipecafi alegam que “tecnicamente, na fortíssima maioria das vezes, essa diferença corresponde a um ajuste de depreciação contabilizada a maior ou a menor no passado, mas acaba, por tradição, sendo tratada como ganho ou perda no momento da baixa”.

Consolidam o exposto a declaração:

[...] numa situação ideal, no momento da baixa, qualquer provento oriundo da mesma (no caso de venda) seria igual ao valor residual, não havendo efeitos no resultado. Numa situação em que o valor residual é zero, assume-se que o item é uma sucata e não tem capacidade de geração de benefícios ou valor de mercado. Entretanto, na prática, considerando que se trata de uma estimativa contábil, com

frequência, vendas de itens de imobilizado geram efeitos no resultado, muitas vezes relevantes, inferindo-se assim que a estimativa do valor residual não estava adequada (não foi efetuada) ou que o método de depreciação e/ou vida útil não refletia da melhor forma o consumo dos benefícios econômicos do ativo (ERNST & YOUNG; FIPECAFI, 2010, p. 20).

Referente ao cálculo da depreciação, este é realizado pela aplicação da taxa de depreciação, fixada em função da vida útil estimada do bem, sobre o valor depreciável destes bens, conforme evidencia a Fórmula 1.

$$\text{Taxa de depreciação (em \%)} = \frac{100}{\text{Vida útil do bem}} \quad (1)$$

Em regra, o valor de depreciação deve ser reconhecido no resultado do período ao longo de sua vida útil, a menos que faça parte do custo de outro ativo, como, por exemplo, no caso de estoques produzidos pela entidade.

Segundo Neves e Viceconti (2007) os encargos de depreciação poderão ser calculados e contabilizados mensal, trimestral ou anualmente, à opção da empresa. Entretanto, conforme ressaltam os autores, para facilitar o fluxo das informações contábeis e, para possibilitar o levantamento de balancetes mensais, o ideal seria registrar o encargo mensalmente.

Do mesmo modo, evidentemente o valor da depreciação acumulada não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem a que se refere, e, quando atingido este valor, considera-se o valor contábil do bem como sendo zero.

2.3.1 Conceituação da legislação societária e legislação fiscal

No conceito societário a depreciação a ser contabilizada deve ser, conforme determina a Lei das Sociedades por Ações, a que corresponder ao desgaste físico pelo uso ou perda de sua utilidade, mesmo por ação da natureza ou obsolescência.

De acordo com o art. 177, 2º, da Lei 6.404/76:

A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Consolidando o exposto, a partir do art. 183,§ 3º, item II, da Lei 6.404/76, incluído pela Lei 11.638/07, é estabelecido que periodicamente a empresa deverá revisar e ajustar os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica do ativo imobilizado e para o cálculo da depreciação, assim como de sua taxa.

Porém, uma das práticas brasileiras que vem historicamente sendo seguida considera de maneira geral aquelas taxas de depreciação aceitas pela legislação tributária sem a prática de revisão periódica obrigatória das estimativas de vida útil e determinação de valor residual, fatores fundamentais para a definição do montante a ser depreciado, conforme alerta o item 1 da ITG 10.

Ernst & Young e Fipecafi (2010) alegam que, em razão disso, em muitos casos o que pôde ser observado foi uma depreciação diferente da vida útil econômica dos bens.

Diante do exposto, Iudícibus et al. (2010) comentam que embora a tendência de um número significativo de empresas foi, sempre, realmente adotar essas taxas admitidas pela legislação fiscal, tal prática não poderá ser mais adotada. “Essas taxas deverão ser utilizadas apenas para fins de apuração de impostos, sendo os valores da depreciação controlados em registros auxiliares” (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 247).

Assim motivam que:

Para fins contábeis, [...], não se deve simplesmente aceitar e adotar as taxas de depreciação fixadas como máximas pela legislação fiscal, ou seja, deve-se fazer uma análise criteriosa dos bens da empresa que formam o 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 (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 248).

No entanto, em razão da utilização sistemática de taxas fiscais presume-se que muitos dos imobilizados de empresas no Brasil encontram-se com seus valores distorcidos. Em função disso o item 12 da ITG 10 relata que:

Pode existir ativo com valor contábil substancialmente depreciado, ou mesmo igual a zero, e que continua em operação e gerando benefícios econômicos para a entidade, o que pode acarretar, em certas circunstâncias, que o seu consumo não seja adequadamente confrontado com tais benefícios, o que deformaria os resultados vindouros.

Os principais critérios de depreciação, de acordo com a legislação fiscal, estão estabelecidos no RIR através de seus arts. 305 a 323.

Fundamentalmente, pode-se dizer que a adoção da prática de utilização das taxas e prazos fiscais como preceito, sem diferenciação para a escrituração da contabilidade societária, advinha também da disposição contida no § 1º, art. 310 do RIR, que determina que:

A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

Verifica-se que a determinação da vida útil do bem pelo Fisco teve base em parâmetros de estudos realizados no passado, considerando uma média geral, não sendo atualizadas com frequência. Assim sendo, a utilização pelos profissionais de contabilidade das referidas taxas admitidas pelo Fisco como padrão e verdade na escrituração contábil societária pode ter provocado distorções nos valores contábeis de alguns ativos imobilizados, ocorrendo desvios significativos como revela a ITG 10. De qualquer forma, mesmo com a utilização das tabelas fiscais pode ter ocorrido razoável aproximação com a realidade dos ativos.

Em contrapartida, observa-se que desde a publicação do RIR o Fisco já admitia a adoção de taxas distintas de depreciação, quando efetivamente comprovadas. A comprovação requisitada se efetiva por meio de laudo pericial do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica como aborda na sequência do RIR, o § 2º do art. 310.

Nesse sentido, Iudícibus et al. (2010) esclarecem que caso a empresa adote taxas inferiores de depreciação às permitidas fiscalmente, não haverá problemas. Entretanto, o valor não contabilizado em um período não poderá ser recuperado posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas permitidas pelo Fisco para cada período. Nesse caso, haverá um dilatação no prazo durante o qual se poderia depreciar o respectivo bem.

Outra solução a ser aplicada quando determinado bem tiver vida útil provável diferente da permitida fiscalmente e, neste caso a empresa for tributada pelo regime do Lucro Real, é a adoção da vida útil estimada como base para registro da depreciação na contabilidade, e a diferença entre tal depreciação e a aceita fiscalmente deve ser lançada como ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). O ajuste alcança tanto a hipótese da depreciação registrada na contabilidade ser maior ou menor que a admitida pelo Fisco, que resultará nesta ordem em adições e exclusões da base tributável.

Como determinado pelo RIR, as taxas anuais de depreciação admitidas pela legislação tributária e o respectivo prazo de vida útil associado são disciplinados pela Secretaria da

Receita Federal (SRFB). Portanto, foi aprovada a IN SRFB nº 162, de 31/12/1998, complementada pela IN SRFB nº 130, de 10/11/1999, que trouxeram uma extensa lista de bens relacionando taxa e prazo de depreciação de cada classe de imobilizado, a fim de determinar a quota de depreciação a ser registrada na escrituração fiscal da pessoa jurídica, por meio de dois anexos:

- a) Anexo I: bens relacionados na Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM;
- b) Anexo II: demais bens.

Os prazos e taxas trazidos pela referida IN aplica-se ao ativo imobilizado em um turno de 8 horas diárias.

Diante do exposto, concluem Ernst & Young e Fipecafi (2010, p. 40) que:

[...] a determinação de taxas de depreciação que reflitam adequadamente as vidas úteis dos bens do imobilizado passa a ser uma mudança cultural das entidades no Brasil que, por praticidade e aversão ao risco contingente, sempre adotaram as taxas previstas na legislação fiscal.

2.3.2 Valor residual

Há casos em que, mesmo ao fim de sua vida útil para a empresa, o bem depreciado apresenta um determinado valor de comercialização no mercado. Exatamente esse valor é denominado valor residual e o profissional da contabilidade deve considerar tal ocorrência ao determinar o valor-base de cálculo da depreciação de cada período.

Deste modo, a importância da determinação do valor residual reside no fato de que o valor depreciável de um ativo é determinado após a dedução de seu valor residual. Ou melhor, é determinado pela diferença entre o custo pelo qual o ativo está reconhecido deduzido do respectivo valor residual.

De acordo com a NBC TG 27, item 6, o 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, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil”. Para Stickney e Weil (2001, p. 394) “corresponde ao valor líquido que a empresa espera receber ao desfazer-se do ativo”. Ou ainda, na interpretação de Velter e Missagia (2006) é a parcela do valor do bem que a empresa considera que não será depreciado.

Contudo, Iudícibus et al. (2010) destacam que na prática o procedimento de determinação do valor residual não tem sido muito adotado pelo motivo de sua difícil estimação. Porém, também asseveram que “independentemente da dificuldade, a entidade deve estimar esse valor tendo por base toda informação disponível no momento da estimação” (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 249). Posteriormente, caso ocorrer alterações nas premissas que fundamentaram a estimativa, a NBC TG 27 determina que a mudança deve ser considerada como mudança de estimativa contábil, sendo seus efeitos reconhecidos de forma prospectiva, de acordo com a NBC TG 23 – Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro.

2.3.3 Estimativa da vida útil

O cálculo da depreciação exige que se estime a vida útil do ativo. Ao fazer essa estimativa, o profissional contábil deverá efetuar análise criteriosa dos bens e considerar todas as possíveis causas de depreciação, sejam elas físicas ou funcionais.

Com relação a estimativa da vida útil, a Lei 6.404/76 em seu art. 183, § 3º, item II, estabelece que:

[...] a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

Para a NBC TG 27, item 6, a vida útil pode ser definida como “ a) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo”.

De forma resumida, percebe-se que a estimação da vida útil é uma questão de julgamento, sendo definida basicamente em termos da utilidade esperada do ativo para cada entidade.

A NBC TG 27 expõe que a política de gestão de ativos da entidade pode considerar que a alienação de ativos deve ocorrer após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros incorporados no ativo. Por esse motivo, a vida útil de um ativo pode ser menor do que a sua vida útil econômica.

A ITG 10, no item 19, destaca a diferença na conceituação de vida útil e vida útil econômica:

A primeira refere-se à expectativa do prazo de geração de benefícios econômicos para a entidade que detém o controle, riscos e benefícios do ativo e a segunda, à expectativa em relação a todo fluxo esperado de benefícios econômicos a ser gerado ao longo da vida econômica do ativo, independente do número de entidades que venham a utilizá-lo.

Vale ressaltar de acordo com Ernst & Young e Fipecafi, também:

[...] que a vida útil de uma ativo deve ser definida pelo uso no negócio, e não pela sua vida útil econômica fora da entidade [...]. É possível que a vida útil utilizada seja menor do que sua vida econômica, pois muitas entidades adotam a política de alienar ativos quando ainda têm valor residual, o que significa que outro usuário se beneficiará do ativo.

Assim, nos casos em que o fluxo esperado de benefícios econômicos futuros seja usufruído exclusivamente por uma única entidade, a vida útil será, no máximo, igual à vida econômica do ativo.

Stickney e Weil (2001, p. 395) informam que “estimar a vida útil dos ativos constitui a parte mais difícil no cálculo da depreciação”. Além disso, asseguram que a experiência com ativos semelhantes, corrigida por eventuais diferenças na intensidade de uso ou na política de manutenção, geralmente constitui o melhor guia para a realização da estimativa.

A NBC TG 27, item 56, relata que todos os fatores relacionados abaixo são considerados na determinação da vida útil de um ativo:

- a) uso esperado do ativo que é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;
- b) 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;
- c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo;
- d) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.

Um dos principais motivos da dificuldade de estimação é o fato da obsolescência interferir ao longo da vida útil do bem, e geralmente resultar de forças externas à empresa, sendo difícil para os profissionais prevê-la com exatidão suficiente para que a contabilizem. Por essa ocasião, periodicamente, é necessário re-estimar a vida útil do ativo imobilizado.

2.3.4 Métodos de depreciação

Após medir o custo de aquisição do ativo e estimar os respectivos valor residual e vida útil, a empresa tem conhecimento do total de depreciação que lançará, durante determinado prazo. Entretanto, necessita, ainda, escolher o método, ou seja, o padrão de distribuição da depreciação pelos diversos períodos contábeis durante a vida útil do ativo.

Existem vários métodos de depreciação para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método das quotas constantes ou linha reta, método da soma dos dígitos dos anos, método dos saldos decrescentes, método exponencial, método das unidades produzidas, método de horas de trabalho e método dos quilômetros percorridos.

Dependendo do método adotado pela empresa as depreciações alocadas ao bem serão constantes, crescentes ou decrescentes. Deste modo, a empresa deve escolher o método de depreciação que reflita o padrão pelo qual se espera consumir os benefícios econômicos futuros proporcionados.

Da mesma forma que o valor residual e a vida útil do ativo, o método de depreciação aplicado também deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício, conforme determinação da NBC TG 27. Caso haja alguma alteração considerável no padrão de consumo previsto do imobilizado, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança, sendo esta registrada como mudança na estimativa contábil, de acordo com a NBC TG 23.

Deve se observar que de acordo com a NBC TG 1000 que o valor residual, a vida útil e o método de depreciação necessitam ser revistos apenas quando existir uma indicação relevante de alteração, isto é, não necessitam ser revistos anualmente como preconizado na NBC TG 27.

2.4 Evidenciação no balanço patrimonial e divulgação

Para Iudícibus et al. (2010) o imobilizado constante no Balanço Patrimonial deve ter contas para cada classe principal de ativo, para o registro de seu custo. Já, as depreciações acumuladas e as perdas estimadas por redução ao valor recuperável devem ser registradas em contas à parte, classificadas como redutoras do ativo imobilizado. Consequentemente, dessa forma a visualização do Balanço Patrimonial permitirá a demonstração da composição do valor contábil líquido do grupo ativo imobilizado.

A elaboração específica do plano de contas do imobilizado cabe a cada empresa realizar, considerando suas necessidades e características.

Todavia, Iudícibus et al. (2010, p. 223) sugerem a segregação do ativo imobilizado para contabilização e apresentação no Balanço Patrimonial em dois grandes grupos, os quais são:

- a) bens em operação, que são todos os recursos reconhecidos no Imobilizado já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade;
- b) imobilizado em andamento, em que se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando.

Além disso, os autores colocam exemplos de alguns fatores importantes a serem considerados para a segregação contábil dos itens do ativo imobilizado em contas específicas.

- a) controle por área geográfica ou local;
- b) segregação por segmento econômico;
- c) segregação por função ou departamento;
- d) necessidades internas e de terceiros;
- e) exigências fiscais;
- f) conceito de unidade de propriedade;
- g) conceito de unidade geradora de caixa.

Quanto à divulgação Ernst & Young e Fipecafi (2010, p. 41) apontam que “usualmente, no Brasil, apenas os saldos de custo e depreciação acumulada eram divulgados e a movimentação, quando divulgada, era extremamente sintética e se restringia á movimentação apenas do ano corrente”.

De acordo com o item 73 da NBC TG 27 as demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de ativo imobilizado:

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

3 MÉTODOS E TÉCNICAS

Neste capítulo serão apresentados o enquadramento metodológico da pesquisa, o delineamento para definição da população e amostra e, por fim, os procedimentos para a coleta dos dados.

3.1 Enquadramento metodológico da pesquisa

Conforme relatam Cervo e Bervian (2002, p. 185) “toda investigação nasce da observação cuidadosa de fatos que necessitam de uma explicação maior”.

Para Andrade (1999, p. 103) a “pesquisa é o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos, mediante a utilização de métodos científicos”. Nesse sentido, concluem Cervo e Bervian (2002, p. 63) “que a pesquisa parte de uma dúvida ou problema e, com o uso do método científico, busca uma resposta ou solução”.

Quanto aos objetivos, o presente trabalho apresenta como enquadramento adequado a pesquisa descritiva.

A pesquisa descritiva conforme Gil (2002, p. 42) “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Uma das particularidades deste tipo de pesquisa é a técnica padronizada da coleta de dados, realizada principalmente através da observação, da entrevista, do questionário e do formulário, conforme relatam Cervo e Bervian (2002).

No presente estudo a técnica de pesquisa que foi aplicada é o questionário, o qual, conforme pressupõe Marconi e Lakatos (2010), é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador.

Em sequência, quanto aos procedimentos técnicos de coleta de dados, ou seja, a maneira pela qual se obtêm os dados indispensáveis à realização do estudo, foram utilizadas a pesquisa bibliográfica e levantamento.

Salienta Santos (2004, p. 27) que “a bibliografia é o conjunto de materiais escritos a respeito de um assunto, constituindo-se numa preciosa fonte de informações, com dados já organizados e analisados como informações e ideias prontas”. Dessa forma a pesquisa bibliográfica, abrange a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, como

livros, artigos, leis, entre outros documentos, de forma a auxiliar na melhor interpretação das informações.

Já, as pesquisas de levantamento, conforme Gil (2010, p. 35):

[...] caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer, basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Ainda, conforme Gil (2010, p. 35) “na maioria dos levantamentos, não são pesquisados todos os integrantes da população estudada. Antes, seleciona-se, mediante procedimentos estatísticos, uma amostra significativa de todo o universo, que é tomada como objeto de investigação”.

Vieira (2009) exemplifica que o levantamento pode ser realizado por meio de correio, e-mail ou internet, por telefone e, ainda, por entrevista. Além disso, para Vieira (2009, p. 07) “tais pesquisas são eminentemente quantitativas porque são feitas com base em critérios estatísticos”.

Deste modo, quanto à abordagem do problema, essa pesquisa pode ser classificada como quantitativa, que contrária à pesquisa qualitativa, particulariza-se pela utilização de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Expõe Vieira (2009) que na pesquisa quantitativa, as informações são de natureza numérica e o pesquisador busca qualificar, ordenar ou medir as variáveis para apresentar estatísticas, comparar grupos ou estabelecer associações.

Raupp e Beuren (2003) comentam que torna-se bastante comum a utilização da pesquisa quantitativa em estudos de levantamento, e destacam a importância da pesquisa quantitativa,

[...] ao ter a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências feitas. Assim, a abordagem quantitativa é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos (RAUPP; BEUREN, 2003, p. 93).

3.2 População e amostra

O processo de coleta de dados inicia-se com a delimitação adequada do universo de análise. A identificação do tamanho da população somente foi possível através de uma listagem dos escritórios de contabilidade da cidade de Santa Maria fornecidos pelo CRC/RS.

Assim a população desta pesquisa são os escritórios de contabilidade de Santa Maria, exclusivamente sociedades com inscrição ativa no CRC/RS.

Os dados disponibilizados na listagem foram os seguintes: número de registro no CRC/RS, razão social e endereço de cada escritório. Desta maneira foi necessário investigar o telefone para contato por meio de sítios de busca e guias telefônicos. Entretanto, não se conseguiu o contato telefônico de alguns escritórios. Desta forma, foi realizada visita *in loco* para confirmação da existência do escritório no endereço fornecido pelo CRC/RS. Assim, alguns se confirmaram como outros não foram encontrados.

Deduz-se por meio da pesquisa de contato algumas situações identificadas que alteraram o número de escritórios da população inicial porque os impedia de prosseguir na pesquisa. A constatação da população dos escritórios deu-se mediante a aplicação dos seguintes critérios de escolha: dos 64 escritórios contidos na listagem fornecida, subtraíram-se 6 que desenvolviam somente atividade de auditoria e 4 que possuíam duas inscrições ativas no CRC/RS, resultando, deste modo, em 54 escritórios de contabilidade, sendo esta a população considerada do estudo. Destes, 9 escritórios apresentavam endereço inexistente ou não compatível e 7 quando contatados não tiveram interesse em participar da pesquisa.

Considerando a população de 54 escritórios de contabilidade sociedades com inscrição ativa no CRC/RS, o resultado da amostra calculada é de 48 escritórios conforme a utilização de uma calculadora online desenvolvida por Santos (2012).

Como afirma Vieira (2009), na pesquisa quantitativa o conhecimento é generalizável, sendo possível estender, com certa margem de erro, o resultado da pesquisa para toda a população de onde proveio a amostra.

Entretanto, como se obteve o número total de 15 questionários respondidos, não se puderam inferir os resultados obtidos para toda a população, e sim, somente para os 15 escritórios respondentes.

3.3 Procedimentos para coleta de dados

3.3.1 Pré teste

Segundo Marconi e Lakatos (2002, p. 100) “depois de redigido, o questionário precisa ser testado antes de sua utilização definitiva, aplicando-se alguns exemplares em uma pequena população escolhida”. Nesse sentido, para validar o instrumento de pesquisa fizeram-se dois pré-testes.

Salientam as autoras que “o pré-teste pode ser aplicado mais de uma vez, tendo em vista o seu aprimoramento e o aumento de sua validade” (MARCONI; LAKATOS, 2002, p.100). Nesse sentido, o primeiro pré-teste foi aplicado em cinco profissionais de contabilidade e o segundo em dois profissionais de contabilidade.

Considerou-se importante a pré-aplicação do questionário para verificar as possíveis dúvidas de leitura e entendimento. Assim, após a aplicação e verificação das sugestões e críticas pelos profissionais, adequou-se algumas questões a fim de se tornarem mais claras e objetivas.

3.3.2 Aplicação do questionário

A coleta de dados foi feita através de encaminhamento por email de um questionário autoaplicável aos profissionais responsáveis pelo setor contábil de cada escritório, após contato anterior por telefone.

O modelo do questionário aplicado pode ser visualizado no Apêndice A do trabalho, e eletronicamente pode ser acessado, através da ferramenta Google Drive, pelo seguinte link: <<https://docs.google.com/spreadsheet/viewform?formkey=dE01WIIIUnRnWVMxVnYta2JXQWpjVUE6MA#gid=0>>.

O questionário elaborado apresenta na sua estrutura 28 questões fechadas, distribuídas em uma sequência de três grupos. Na seção inicial, intitulada como “Mensuração do conhecimento” - Questões 01 a 10, foram testados os conhecimentos dos respondentes acerca da avaliação do ativo imobilizado segundo as normatizações específicas vigentes. Logo, aparece a seção “Mensuração da aplicabilidade” - Questões 11 a 19, a qual tem como foco a identificação dos procedimentos atuais aplicados pelos escritórios de contabilidade. A seção final, “Perfil dos respondentes” - Questões 20 a 28, inclui as perguntas de classificação.

Para a aplicação do questionário, primeiramente foi realizado contato telefônico com os escritórios de contabilidade, solicitando-se a indicação da pessoa responsável pela área contábil do mesmo, a fim de explicar a pesquisa e solicitar o email para envio.

A coleta de dados se estendeu pelo período de 06 de novembro de 2012 até a data de 30 de novembro de 2012. Durante este período de tempo, os contatos telefônicos foram reforçados solicitando a colaboração dos escritórios participantes, assim como foram enviados novamente os emails para acesso ao link do questionário. No entanto, este tempo foi suficiente somente para 15 escritórios responderem à pesquisa.

Para Vieira (2009), o levantamento de dados por e-mail ou internet é procedimento recente, e apresenta vantagens e desvantagens. A vantagem é a facilidade de distribuição dos questionários e a rapidez no processamento dos dados, após a coleta.

Ainda, Vieira (2009) assegura que para o respondente, a grande vantagem do questionário de autoaplicação é o fato de ser possível responder às questões no momento que quiser e durante o tempo que julgar necessário, não havendo pressão. Por outro lado, “para o pesquisador, o questionário de autoaplicação apresenta duas vantagens: as respostas são coletadas em formato padrão, o que facilita a análise, e existe a certeza de que o entrevistador não influenciou na resposta” (VIEIRA, 2009, p.19).

No entanto, existem as desvantagens da aplicação de questionário via email, e a mais grave, é o fato de que nem sempre a pessoa que recebe o questionário responde. Vieira (2009, p.19) confirma que “questionários enviados pelo correio ou por e-mail correm grande risco de não serem respondidos”.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este capítulo tem o propósito de apresentar a descrição e análise dos dados coletados, com base no questionário aplicado. Neste sentido, encontra-se dividido em três seções, sendo elas: Perfil dos respondentes, Mensuração do conhecimento e Mensuração da aplicabilidade. Na primeira seção, discorre-se sobre as características dos escritórios respondentes participantes da pesquisa; na segunda pretende-se avaliar o grau de conhecimento dos escritórios a respeito da avaliação do ativo imobilizado; e, na terceira, o objetivo é identificar os procedimentos atuais aplicados pelos escritórios de contabilidade para avaliação do ativo imobilizado, analisando comparativamente com a legislação pertinente, a fim de avaliar o percentual de aplicabilidade destas legislações.

4.1 Perfil dos respondentes

As informações de classificação dos escritórios participantes da pesquisa foram abordadas na seção 3 do questionário, denominada “Perfil dos respondentes”. Resolveu-se expor estas questões por último, no questionário, entretanto, a apresentação dos dados obtidos será realizada inicialmente, para, na sequência, apresentar os resultados e análise das seções 1 – Mensuração do conhecimento, e 2 – Mensuração da aplicabilidade.

Joseph et al. (2005, p. 224) confirmam que “a razão para sua colocação no final é a de que essas questões invariavelmente pedem informações de natureza mais pessoal, como idade e renda, e, se feitas no início, podem afetar a natureza das respostas às questões subsequentes ou mesmo resultar na não participação”. Ainda, os mesmos autores ressaltam que o posicionamento no final não significa que as questões de classificação sejam menos importantes, pelo contrário, colocá-las no fim do questionário é simplesmente um esforço de aumentar a taxa de resposta e reduzir erros.

Deste modo, partindo-se para a análise do perfil dos profissionais representantes dos escritórios pesquisados, quanto ao vínculo profissional, informa-se que, 53% referem-se a contadores responsáveis pela área contábil e 47% por sócio-contadores responsáveis pela área contábil. Destes profissionais, 60% são do gênero masculino e 40% compõe o feminino. Com referência à composição da faixa etária dos profissionais representantes dos escritórios, a pesquisa revelou que 40% se situam entre 26 a 35 anos, e os profissionais situados entre 36 a 45 anos, representam 20%. Em seguida, observa-se que as demais faixas etárias, de 18 a 25 anos, de 46 a 55 anos, e mais de 56 anos acumularam cada uma o percentual de 13%.

Averiguou-se, também, a formação acadêmica dos profissionais representantes dos escritórios. As respostas podem ser visualizadas na Tabela 1. O destaque na área de formação foi a graduação, somando 73% do total. Além disso, constata-se que a totalidade dos profissionais tem formação em contabilidade, e nenhum profissional apresenta o grau de doutorado.

Tabela 1 – Grau de instrução em contabilidade

Instrução	Nº escritórios	Frequência %
Graduação	11	73%
Técnico	2	13%
Especialização	1	7%
Mestrado	1	7%
Doutorado	-	0%
Graduação em outro curso	-	0%
Total	15	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação ao tempo de experiência profissional na contabilidade, o resultado aponta que a maioria dos profissionais possui de 5 a 10 anos de profissão. Na Tabela 2, são demonstrados detalhadamente o percentual de profissionais enquadrados em cada faixa temporal. Percebe-se uma equivalência no número de profissionais com tempo de atuação inferior a 5 anos, de 11 a 15 anos e acima de 20 anos. De forma, geral a população respondente apresenta perfil bem distribuído, com vários níveis de experiência profissional, o que irá enriquecer a análise, no decorrer do trabalho, ao verificar se o conhecimento acerca da avaliação do ativo imobilizado tem relação com o tempo de exercício na profissão.

Tabela 2 – Tempo de atuação profissional na área contábil

Tempo	Nº escritórios	Frequência %
Menos de 5 anos	3	20%
De 5 a 10 anos	4	27%
De 11 a 15 anos	3	20%
De 16 a 20 anos	2	13%
Mais de 20 anos	3	20%
Total	15	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação à faixa de renda dos profissionais, a pesquisa demonstra uma participação de 54% na faixa acima de R\$ 1.244,00 até R\$ 4.800,00. Em 26% dos profissionais a remuneração é distribuída até 1.244,00 e acima de R\$ 4.800,00 até R\$ 9.600,00, conforme expõe a Tabela 3. Por fim, nos 20% restantes predomina a remuneração acima de R\$ 12.000,00 por mês.

Tabela 3 - Faixa de renda mensal bruta dos profissionais

Faixa de renda (em R\$)	Nº escritórios	Frequência %
Até R\$ 1.244,00 (2 salários mínimos)	2	13%
Acima de R\$ 1.244,00 até R\$ 2.400,00	4	27%
Acima de R\$ 2.400,00 até R\$ 4.800,00	4	27%
Acima de R\$ 4.800,00 até R\$ 9.600,00	2	13%
Acima de R\$ 9.600,00 até R\$ 12.000,00	-	0%
Acima de R\$ 12.000,00	3	20%
Total	15	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Em continuidade, para caracterizar o perfil dos escritórios de contabilidade pesquisados, investigou-se o tempo de atuação no mercado, o número de funcionários na área contábil e a faixa percentual de clientes com regime de tributação pelo Lucro Real atendidas.

Nesse meio, identificou-se que 40% dos escritórios já possuem mais de 20 anos de atuação, em oposição ao percentual de 20% que apresenta menos de 5 anos. Por sua vez, resultam em 40% os escritórios de contabilidade na faixa intermediária de 5 a 20 anos de serviços prestados. Visualizam-se estas informações na Tabela 4 elaborada.

Tabela 4 – Tempo de atuação do escritório no mercado

Tempo	Nº escritórios	Frequência %
Menos de 5 anos	3	20%
De 5 a 10 anos	2	13%
De 11 a 15 anos	2	13%
De 16 a 20 anos	2	13%
Mais de 20 anos	6	40%
Total	15	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Para identificar o porte dos escritórios solicitou-se a informação da quantidade de funcionários. A Tabela 5 evidencia os resultados obtidos. Confere-se que 53% dos escritórios são de pequeno porte, com número limitado a 5 funcionários na área específica de contabilidade. Simultaneamente, percebe-se que somente o percentual de 7% enquadra-se na classificação de grande porte, apresentando acima de 20 funcionários na área contábil.

Tabela 5 – Número de funcionários da área contábil do escritório

Tempo	Nº escritórios	Frequência %
até 5 funcionários	8	53%
de 6 a 10 funcionários	2	13%
de 11 a 20 funcionários	4	27%
acima de 20 funcionários	1	7%
Total	15	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Ainda, na caracterização dos escritórios, questionou-se sobre a faixa percentual de empresas com regime de tributação pelo Lucro Real atendidas pelos mesmos. Os números são demonstrados na Tabela 6. Depreende-se que a maioria dos escritórios, representando o percentual de 87%, ou não atendem clientes tributados pelo lucro real ou este segmento se apresenta pouco significativo. Salienta-se que nenhum dos escritórios respondentes da pesquisa apresenta percentual acima de 75% de clientes atendidos por este regime específico de tributação. Acredita-se que os fatores motivantes desta situação são o fato, conforme a Tabela 5, a maioria dos escritórios serem de pequeno porte, e a região ser composta basicamente por microempresas, que são compostas por até 9 empregados, conforme a classificação do SEBRAE para o setor de serviços.

Tabela 6 – Faixa percentual de empresas com regime de tributação pelo lucro real atendidas pelos escritórios

Tempo	Nº escritórios	Frequência %
0%	4	27%
de 01% a 25%	9	60%
de 25% a 50%	1	7%
de 50% a 75%	1	7%
de 75% a 100%	-	0%
Total	15	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Fica caracterizado, assim, o perfil dos escritórios e profissionais representantes dos escritórios. Estas informações serão úteis para, posteriormente, verificar se o grau de conhecimento tem relação com as variáveis dos perfis.

4.2 Mensuração do conhecimento

Mediante a seção 1 – Mensuração do conhecimento, do questionário aplicado, nesta etapa da pesquisa procurou-se avaliar o grau de conhecimento dos escritórios de contabilidade sobre as legislações pertinentes a avaliação do ativo imobilizado. Foram utilizadas as questões 01 a 10 para embasar este conhecimento.

Inicialmente, de forma a ter um parâmetro geral do conhecimento do assunto pelos escritórios de contabilidade, solicitou-se, na Questão 01, que assinalassem a alternativa que melhor descrevesse este conhecimento, considerando à familiaridade do escritório com o processo de Convergência Internacional das Normas de Contabilidade, especificamente no que tange às mudanças ocorridas relativas à avaliação do Ativo Imobilizado, implementadas principalmente pela NBC TG 01 e NBC TG 27.

Tabela 7 – Grau de conhecimento das mudanças na avaliação do ativo imobilizado

Grau de conhecimento	Frequência %
Não são conhecidas	7%
Conhecidas, mas não em detalhes	87%
Conhecidas profundamente	7%
Total	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Pelos dados apresentados na Tabela 7 verifica-se que a maioria dos escritórios afirmam conhecer as normas, entretanto não detalhadamente. Este enquadramento remonta a 87% do total de escritórios. Apesar de haver registro de desconhecimento das mudanças, este se faz em um percentual muito pequeno. Os percentuais demonstram que a grande maioria dos escritórios de contabilidade encontram-se alinhados as mudanças que vem ocorrendo na contabilidade brasileira, independentemente do grau de profundidade do conhecimento destas mudanças. Entretanto, cabe considerar que o nível de aprofundamento se faz fundamental para se prestar um serviço transparente e com qualidade de informação.

Na sequência, a Questão 2 aborda o nível de interesse dos escritórios em conhecer ou saber mais sobre a avaliação do ativo imobilizado. Neste sentido, a questão foi aplicada especificamente para os escritórios que indicaram na Questão 1 que as mudanças na avaliação do ativo imobilizado “não são conhecidas” ou “são conhecidas, mas não em detalhes”. Partiu-se do princípio que o percentual de escritórios que conhecem profundamente as mudanças já tenha atingido o nível máximo de interesse.

Tabela 8 – Nível de interesse sobre a avaliação do ativo imobilizado

Nível de interesse	Não conhecem	Conhecem, mas não em detalhes	Nº escritórios	Frequência %
Muito interesse	1	8	9	64%
Pouco interesse	-	5	5	36%
Nenhum interesse	-	-	-	0%
Total	1	13	14	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Constata-se que 64% do total demonstram muito interesse em aprofundar seus conhecimentos ou passar a conhecer as mudanças. Este é um ponto positivo detectado, somado ao fato de que, a totalidade do percentual que afirma não conhecer a avaliação do ativo imobilizado, demonstra muito interesse em passar a conhecer tal avaliação. Outro ponto que soma a favor, é que não houve marcações na opção “nenhum interesse”. No entanto, cabe observar que 36% demonstram pouco interesse. Esse percentual torna-se preocupante e expressivo, considerando que o grupo do ativo imobilizado é um grupo apresentado na quase totalidade dos demonstrativos contábeis das empresas. Deste modo, subentende-se a importância da necessidade de interesse deste grupo de contas pelos escritórios de contabilidade.

Para as Questões 03 e 04 foi solicitado que somente os escritórios que indicaram na Questão 01 que as mudanças na avaliação do ativo imobilizado são “conhecidas profundamente” ou “conhecidas, mas não em detalhes” a respondessem.

Com relação à Questão 03 foram escalonados por ordem de importância os tipos de instrumentos utilizados pelo escritório como fonte de informação e treinamento para o tema avaliação do ativo imobilizado.

O cenário mundial atual faz com que se depare com uma gama de informações e mudanças sucessivas, o que acaba por tornar a concorrência profissional mais acirrada. Em

vista disso, o aperfeiçoamento profissional se torna cada vez mais importante e imprescindível.

Como se pode visualizar na Tabela 9, verifica-se que os instrumentos de atualização mais utilizados pelos escritórios de contabilidade são os boletins informativos e a leitura da legislação, representando 56% do total. Em seguida, aparecem as entidades representativas da classe contábil com 21% do total. Nota-se, a partir do exposto, que a maioria dos profissionais dos escritórios obtém o conhecimento de forma individualizada, buscando informações por conta própria. Em contrapartida, constata-se que a participação em palestras, seminários e eventos, assim como os cursos de atualização, ocupam apenas 12% e 9% do total, respectivamente. Considera-se um percentual baixo em relação aos benefícios proporcionados por estes instrumentos, que permitem o domínio de conhecimentos específicos, o esclarecimento de dúvidas advindas da leitura individualizada, a troca de informações com especialistas e acúmulo de experiências vivenciadas por outros profissionais.

Tabela 9 – Principais instrumentos de atualização utilizados

	Nº	Frequência %
Boletins informativos	8	23%
Leitura da legislação	8	23%
CFC/CRCs/Entidades de classe	7	21%
Participação em palestras, seminários, eventos em geral	4	12%
Cursos de atualização	3	9%
Revistas técnicas e Livros científicos	2	6%
Outros	2	6%
Total	34	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Sem dúvida, o estudo e a formação devem ser uma constante na carreira do profissional de contabilidade, independente do instrumento utilizado. Entretanto, o conjunto de alguns instrumentos de atualização propicia profissionais mais preparados e com diferencial naquilo que realizam.

As revistas técnicas e livros científicos, por sua vez, que da mesma maneira aprofundam assuntos e trazem pontos de vista e esclarecimentos da legislação também não têm sido muito utilizado pelos escritórios contábeis, acumulando apenas 6% do total.

Com relação à opção “outros”, esta se refere a respostas adicionais de instrumentos de atualização utilizados pelos escritórios não elencados nas opções da questão, que no caso, reporta-se a consultorias e cursos de graduação.

Referente à Questão 04, objetivou-se identificar se o escritório de contabilidade considera a sua própria preparação suficiente em relação à avaliação do ativo imobilizado, conforme as legislações em vigor, como a NBC TG 01 e NBC TG 27.

Tabela 10 – Preparação do escritório diante das normatizações

	Conhecem profundamente	Conhecem, mas não em detalhes	Nº escritórios	Frequência %
Muito preparado	-	-	-	0%
Preparado	1	5	6	46%
Pouco preparado	-	7	7	54 %
Sem preparo	-	-	-	0%
Total	1	12	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Inicialmente, esclarece-se que um escritório não respondeu a esta questão. Em sequência, diante das respostas obtidas, repara-se que nenhum escritório considera-se “muito preparado” diante das normatizações, da mesma forma que não se consideram “sem preparo”. Em contrapartida, confere-se que a maioria afirma estar pouco preparado.

Nas Questões 05 a 10 do questionário, foram reproduzidas situações práticas acerca da avaliação do ativo imobilizado a fim de continuar a testar o grau de conhecimento dos escritórios de contabilidade. Logo, para estas questões decidiu-se atribuir uma pontuação, de forma a medir este conhecimento. Cada resposta correta é equivalente a 1 ponto e respostas incorretas correspondem a zero.

Desta forma, inicialmente foi apurada a média de conhecimento individual dos escritórios através do levantamento da quantidade de acertos, e após a média geral. A média geral de acertos encontrada é correspondente a 38%.

Depreende-se das médias de cada escritório que o número de acertos variou entre um máximo de 100% a um mínimo de 0% entre os respondentes. Ainda, constata-se que 27% dos escritórios apresentaram pontuação zerada e, além disso, 40% apresentaram-se abaixo de 50% de acertos.

A situação exposta vem ao encontro das respostas obtidas ao questionamento da Questão 01, no qual 87% dos escritórios responderam que conheciam as mudanças ocorridas no ativo imobilizado através das normativas, entretanto não em detalhes. Contudo, observa-se que apenas 7% afirmaram não conhecer as normativas quando perguntados naquela questão. E, em contradição, analisando os resultados da aplicação das Questões 05 a 10, 27% dos escritórios obtiveram nenhum acerto.

Já, quando perguntados na Questão 01 se as mudanças ocorridas na avaliação do ativo imobilizado eram conhecidas profundamente, apresentou-se o percentual de 7%, que se confirmou com os mesmos 7% que acertaram o total das Questões 05 a 10.

Não obstante, cabe correlacionar com os resultados da Questão 04, que aborda o nível de preparação dos escritórios diante das normativas. Com base naquela questão, observa-se que apesar de nenhum escritório se considerar sem preparo para a avaliação do ativo imobilizado, questiona-se novamente o percentual de 27% que apresentaram pontuação zerada. Ao mesmo tempo, identifica-se que 46% diziam-se preparados suficientemente, percentual também não condizente com os escassos 27% que acertaram mais da metade das questões.

Diante dos dados expostos, indaga-se o porquê de um percentual tão baixo de acertos pelos escritórios. Em uma análise geral do percentual de acertos das 6 questões, verifica-se que na composição da média total de 38%, a Questão 05 teve um percentual de 67% de acertos pelos escritórios, na Questão 06 os mesmos 67%, na Questão 07, 08 e 09, coincidentemente, totalizaram 27% em cada e, por fim, a Questão 10 a marca de 13% dos escritórios obtiveram acerto.

Questiona-se, assim, se o grau de conhecimento sobre a avaliação do ativo imobilizado tem relação com o perfil dos escritórios respondentes apresentado no início deste capítulo. Diante desta dúvida, o trabalho prosseguirá de forma a aprofundar a análise dos perfis, investigando se estes influenciam no conhecimento sobre o tema, através da exposição dos perfis. Na análise dos perfis quanto ao vínculo profissional, gênero e quantidade de clientes com tributação lucro real, verificou-se que não geraram muita influência sobre o conhecimento por apresentarem médias parecidas, motivo pelo qual não foram considerados.

Iniciando a exposição da análise, com relação à faixa etária dos profissionais representantes dos escritórios respondentes, verifica-se que o perfil de 18 a 25 anos apresentou média de conhecimento de apenas 17%, contra uma média de 50% dos profissionais com mais de 56 anos.

Referente ao grau de instrução em contabilidade apura-se que a média de conhecimento foi de 83% e 100%, respectivamente, para os profissionais com nível de especialização e mestrado na sua formação. Em comparação, o nível de graduação apresentou 30% de média de conhecimento e o nível técnico de 17%.

Partindo para a verificação do tempo de experiência profissional na área contábil, atenta-se que os profissionais com menos de 5 anos de atuação registraram média de conhecimento de 11%. Por sua vez, os profissionais com mais de 20 anos de atuação registraram média de acertos de 50%.

No tocante à faixa de renda mensal, nota-se que os profissionais que percebem remuneração acima de R\$ 12.000,00 demonstram média de acertos de 50%, versus o percentual de 17% para os que recebem até R\$ 1.244,00.

Com referência ao tempo de atuação do escritório constata-se que os escritórios com até 10 anos alcançaram média não superior a 17% de conhecimento. Já, os escritórios com tempo de atuação superior a 10 anos apresentaram variação de 47% a 58% de média de conhecimento.

Por fim, relativamente ao porte dos escritórios, os que apresentam até 5 funcionários no quadro pessoal da área de contabilidade tiveram média de 27% de conhecimento e já, os que apresentam acima de 20 funcionários obtiveram 83% de conhecimento.

No mesmo sentido, questiona-se, ainda, se os instrumentos de atualização apresentados na Questão 03, utilizados para obtenção de informação, interferem no conhecimento a respeito da avaliação do ativo imobilizado. Com base na média geral de conhecimento apurou-se que os respondentes que se atualizam através da participação em palestras, seminários e eventos em geral apresentaram média de conhecimento de 62%, em segunda posição revela-se a utilização das revistas técnicas e livros científicos com 58% de média de acertos, a realização de cursos de atualização influenciou no resultado de 55% de média de acertos, a leitura da legislação colaborou para a apresentação da média de 52% de conhecimento, a utilização das entidades de classe e CFC e CRCs como fonte de informação, por sua vez, demonstrou 40% de média de acertos, e por fim, os boletins informativos corroboraram para o desempenho médio de 39%.

Infere-se, a partir da sequência elencada, que a participação em palestras, seminários, eventos em geral e cursos de atualização surgem nas primeiras posições de conhecimento, com, respectivamente, 62% e 55% de média, reforçando que estes instrumentos somam para o melhor domínio dos assuntos, apesar de serem pouco utilizados pelos escritórios de

contabilidade como demonstrado na Tabela 9, representando apenas 12% e 9%, respectivamente.

Os instrumentos de atualização mais utilizados pelos escritórios de contabilidade, conforme a Tabela 9, os boletins informativos e a leitura da legislação, remontam, respectivamente, a 39% e 52% de média de conhecimento. Estes instrumentos exigem a obtenção do conhecimento através da interpretação de forma individualizada, ao contrário dos cursos e palestras, que facilitam o aprendizado com troca de informações e esclarecimento de dúvidas.

Entretanto, faz-se necessário explicitar que as revistas técnicas e livros científicos compuseram 58% de média de acertos, apesar de se apresentarem com pouquíssimos escritórios adeptos, de acordo com a visualização da Tabela 9. Embora estes instrumentos sejam, da mesma forma, de leitura individualizada, apresentam didática que aprofundam assuntos, trazendo importantes esclarecimentos.

Em prosseguimento ao trabalho, partir-se-á para a análise individual do conteúdo das Questões 05 a 10 com o fim de expor o conhecimento testado em cada uma, assim como identificar os principais erros cometidos pelos escritórios de contabilidade nesta fase de mensuração do conhecimento.

O objetivo da Questão 05 era identificar a mensuração do custo no reconhecimento inicial de um ativo imobilizado, ou seja, identificar se o escritório tem conhecimento da correta composição dos custos a serem registrados na contabilidade. Como já comentado anteriormente, a média de acertos desta questão dentre as respostas obtidas foi de 67%. Contudo, nota-se que no conjunto das marcações 33% dos escritórios desconsideraram os gastos com instalação e testes, e destes, 13% também não deduziram do custo de aquisição o desconto comercial envolvido na questão, assim como não consideraram o imposto de importação.

Com referência à Questão 06, o propósito era averiguar se os escritórios conheciam a data correta de início de depreciação do imobilizado. Esta questão teve uma média de 67% de conhecimento.

Na sequência do questionário aplicado, a Questão 07 apresenta como conhecimento testado o valor contábil. Desta forma, entendendo que o valor contábil constitui-se do custo histórico do bem diminuído da depreciação, a questão testará basicamente conhecimentos de cálculo da depreciação, consideração do valor residual e a utilização da vida útil fiscal e contábil. A partir da análise dos resultados desta questão, observa-se que apenas 27% dos escritórios a acertaram, inferindo-se que os 73% restantes não apresentam domínio de

conhecimento acerca do assunto abordado. Deste modo, comprova-se que o total expressivo de 47% dos escritórios de contabilidade desconsideraram o valor residual no cálculo da depreciação. Todavia, o mesmo percentual de 47% de escritórios o consideraram no cálculo. Percebe-se que houve uma divisão nas respostas, evidenciando a dúvida eminente sobre o tema perante a classe contábil. Na sequência, considerando a utilização da vida útil, percebe-se que 54% dos escritórios de contabilidade consideraram de forma correta a vida útil contábil de 8 anos, contra 40% dos escritórios que consideraram a vida útil puramente fiscal normatizada pela SRFB de 10 anos.

Por sua vez, na Questão 08 o assunto avaliado foi o valor recuperável de ativos. O valor residual novamente faz-se presente nesta questão influenciando nas respostas, como forma de confirmar os dados da Questão 07. Diante da situação apresentada na Questão 08, solicitava-se o valor da perda por desvalorização do ativo imobilizado a ser registrada na contabilidade. Somente 27% dos escritórios assinalaram a resposta correta. Sendo assim, conclui-se que 73% incorreram em erro, confirmando-se que desconhecem os pormenores do assunto. A resolução da questão estava em comparar o valor contábil com o valor recuperável, a fim de determinar a perda. Discriminando os 73% de escritórios que responderam incorretamente a questão, verifica-se que 13% consideraram não haver perda por desvalorização a ser contabilizada. Percebe-se, obviamente, que este percentual desconhece os princípios da avaliação pelo valor recuperável, visto que, diante de um valor contábil superior ao valor em uso do ativo imobilizado, desconsiderou haver a perda. Em continuação a análise, identifica-se que outros 27% não calcularam de forma correta a depreciação, desconsiderando ou utilizando equivocadamente o valor residual, e mais 33% não souberam identificar o valor contábil, desconsiderando a depreciação e adotando o custo histórico como se valor contábil fosse, mesmo já tendo sido interrogado na Questão 07 este assunto.

Com o propósito de aprofundar a análise sobre o conhecimento dos escritórios a respeito do teste de recuperabilidade foi formulada a Questão 09. Constata-se que somente 27% dos escritórios responderam corretamente a questão. Restaram, coincidentemente, o mesmo percentual de 73% de escritórios que não alcançaram êxito nas Questões 07 e 08. A pesquisa se relacionava com o valor de avaliação contábil do ativo imobilizado. Depreende-se das respostas incorretas que 7% concentraram-se na opção que considerava como valor recuperável do ativo imobilizado, de maneira equivocada, o menor valor entre o valor de uso e o valor justo líquido de venda. Todavia, igualmente grave ou até mais grave, é que 27% dos escritórios consideraram o valor de reavaliação do imobilizado. A reavaliação dos ativos está proibida pela Lei 6.404/76 desde 2007 quando de sua alteração pela Lei 11.638, e, no entanto,

é preocupante constatar que alguns escritórios de contabilidade não tem conhecimento deste fato. O maior percentual, 39% concentrou-se na afirmativa que considerava o valor contábil como o valor de avaliação contábil do ativo imobilizado. A possível análise efetuada pelos escritórios de contabilidade que consideraram esta afirmativa como correta foi de que os ativos imobilizados devem ficar avaliados por valores acima de seus valores recuperáveis. Ou seja, houve a total inversão do princípio do teste de recuperabilidade.

Finalizando a análise das questões de mensuração do conhecimento, a Questão 10 apresenta a finalidade de verificar o entendimento dos escritórios a respeito do tratamento contábil inicial das normas de contabilidade convergidas, especialmente com relação a utilização do custo atribuído como custo do ativo imobilizado. Exclusivamente o percentual de 13% respondeu de forma correta a questão, sendo que os 87% dos escritórios restantes não apresentaram conhecimento suficiente sobre o tratamento a ser dado para os saldos iniciais das contas do ativo imobilizado, quando da elaboração do Balanço de Abertura na adoção inicial das normas contábeis convergidas. Confirmando o exposto, constata-se de maneira geral que a média de 54% dos escritórios afirmaram que deveria ser mantido o custo histórico registrado, apresentando como justificativa a reavaliação e o valor recuperável. E dos 46% restantes que afirmaram que o custo histórico deveria ser ajustado pelo valor justo, 33% justificaram incorretamente com base na reavaliação.

4.3 Mensuração da aplicabilidade

Neste momento, segue-se para a última seção do questionário a ser analisada, a seção 2 – Mensuração da aplicabilidade. O objetivo desta seção é identificar os procedimentos atuais aplicados pelos escritórios de contabilidade para avaliação do ativo imobilizado, analisando-os comparativamente com o regramento da Lei 6.404/76 e normas NBC TG 01, NBC TG 27, NBC TG 37 e NBC TG 43. Outro propósito da seção é avaliar o percentual de aplicabilidade pelos escritórios destas legislações.

Buscando investigar qual das fases de implantação inicial das normas relativas ao ativo imobilizado que os escritórios de contabilidade se encontravam, considerando o total das empresas clientes atendidas por estes, foi elaborada a Questão 11.

Depreende-se das respostas obtidas, que 54% dos escritórios afirmam ainda não ter iniciado o processo de implantação em algum cliente, sendo que 27% asseguram não ter implantado ainda na totalidade das empresas atendidas, e outros 27% não ter iniciado apenas em parte de seus clientes. Outra informação importante é o fato de que 47% dos escritórios

apresentam algum cliente na fase inicial de implantação e 27% na fase final de implantação. Somente o percentual de 14% dos escritórios afirmam encontrar-se com parte das empresas totalmente implantadas. Importam no montante de 47%, os escritórios que afirmam que não irão implantar em algum cliente atendido os procedimentos das normativas, sendo que destes, 20% afirmam que não irão implantar na totalidade de seus clientes.

Com relação ao grau de dificuldade na implantação das normativas, 88% dos escritórios que se encontram em processo de implantação ou com as normativas totalmente implantadas, afirmaram sentir dificuldade. Dentre as principais dificuldades encontradas, o maior percentual com 43% dos escritórios, recaiu para o fato do processo de adoção das normativas ser muito trabalhoso e demorado. A legislação complexa ocupa a segunda posição, com 29% das marcações pelos escritórios. Na sequência, representando 14%, aparece a dificuldade de haver poucos profissionais com conhecimento do assunto. O percentual restante de 14% dos escritórios dividiu-se na de falta de apoio do empresário no processo de implantação e na relação custo-benefício para microempresas e empresas de pequeno porte.

Cabe expor que estas últimas duas dificuldades apontadas pelos escritórios de contabilidade se relacionam entre si, já que os empresários das empresas clientes, muitas vezes, são os responsáveis por verificar o custo benefício da adoção. Como próprio exemplo apresentado por um dos escritórios respondentes, vários de seus clientes não investiram em laudos técnicos para determinar os custos atribuídos do ativo imobilizado para implantação inicial das normas, pois o custo benefício foi considerado alto, deste modo mantendo-se os valores contábeis atuais dos bens.

Com relação à elaboração do Balanço de Abertura na implantação inicial das normas, constata-se que, considerando os escritórios que se encontram em fase de implantação ou implantaram totalmente, 75% elaboraram o Balanço.

Analisando os escritórios que ainda não implantaram ou não irão implantar as normativas referentes à avaliação do ativo imobilizado, entre os principais motivos da não implantação apresentados aparece com 56% de justificativa, que os benefícios proporcionados não compensam o custo da implantação, assim como, com 22%, a complexidade da implantação e, com o mesmo percentual de 22%, a falta de profissionais com conhecimento do assunto.

Na sequência, faz-se importante expor a Questão 17 elaborada, que trata, por sua vez, da evidenciação em notas explicativas solicitada pelas normas convergidas. Abaixo, apresenta-se a Tabela 11, com a disposição dos critérios que mais aparecem nas notas explicativas elaboradas pelos escritórios.

Tabela 11 – Notas explicativas elaboradas

Opções	Nº escritórios	Frequência %
Os métodos de depreciação utilizados.	11	35%
Os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto dos itens	7	23%
As taxas de depreciação utilizadas.	6	20%
As vidas úteis estimadas.	3	10%
Os critérios utilizados para proceder à avaliação e à estimativa das vidas úteis e determinação do valor residual.	2	6%
O efeito no resultado do exercício, oriundo das mudanças nos valores das depreciações.	2	6%
Total	31	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Com o objetivo de averiguar a periodicidade de aplicação de alguns procedimentos de avaliação do ativo imobilizado, conforme estabelecido pelas normas brasileiras de contabilidade, elaborou-se a Questão 18. Os resultados desta questão podem ser visualizados na Tabela 12.

Tabela 12 – Periodicidade de aplicação dos procedimentos de avaliação do ativo imobilizado

	Mensal	Anual	Não definida	Reconhecimento Inicial	Indicativo relevante de alteração	Não Aplica	TOTAL
	%	%	%	%	%	%	
Revisão da vida útil	0	13	27	27	27	7	100
Revisão do valor residual	0	7	33	20	27	13	100
Revisão do método de depreciação	7	20	20	13	20	20	100
Aplicação do teste de recuperabilidade	0	7	40	0	33	20	100

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto à periodicidade de aplicação dos procedimentos de avaliação do ativo imobilizado infere-se, a partir da Tabela 12, que com relação à revisão da vida útil dos bens

do ativo imobilizado, o percentual de 40% dos escritórios realiza a efetiva revisão, que se distribui entre a revisão anual conforme a NBC TG 27, e indicativo relevante de alteração que se aplica exclusivamente para as ME e EPP, conforme determinação da NBC TG 1000.

Ao considerar a revisão do valor residual, identifica-se que somente 34% dos escritórios afirmam revisar, sendo que 7% anualmente e 27% quando ocorre indicativo de alteração.

Pertinente ao método de depreciação, a sua revisão é aplicada por 40% dos escritórios, destes, metade aplicam anualmente e a outra metade quando houver indicativo relevante de alteração. Nota-se que 7% divulgam revisar mensalmente, o que não é necessário segundo a NBC TG 27.

Quanto à aplicação do teste de recuperabilidade, a pequena quantia de 7% dos escritórios de contabilidade afirma corretamente, conforme expõe a NBC TG 01, que se deve verificar anualmente se existe qualquer indicação de que um ativo possa estar desvalorizado e caso houver deve-se estimar o valor recuperável através do teste de recuperabilidade. Em contrapartida, 33% afirmam realizar o teste de recuperabilidade quando houver indicativo relevante de alteração, o que não se apresenta correto.

Com o propósito de apurar-se uma série de critérios de avaliação do ativo imobilizado que são aplicados pelos escritórios de contabilidade, conforme determinam as legislações específicas NBC TG 01 e 27, elaborou-se a Questão 19 que considera desde a mensuração no reconhecimento inicial do ativo imobilizado até sua mensuração após o reconhecimento inicial. Os resultados da Questão 19 apresentam-se expostos na Tabela 13. Desta forma, será realizada uma análise comparativa do grau de conhecimento com o grau de aplicabilidade dos procedimentos de avaliação do ativo imobilizado que apresentam relação entre si, a fim de verificar a divergência ou confirmação entre essas variáveis.

Tabela 13 – Grau de aplicabilidade dos procedimentos de avaliação do ativo imobilizado

AFIRMATIVAS	Nunca	Raramente	Às vezes	Geralmente	Sempre	TOTAL
1 - Contabiliza os itens do ativo imobilizado no Balanço Patrimonial.	-	-	-	7%	93%	100%

Tabela 13 – Grau de aplicabilidade dos procedimentos de avaliação do ativo imobilizado

(continua)

AFIRMATIVAS	Nunca	Raramente	Às vezes	Geralmente	Sempre	TOTAL
2 - Considera, na composição do custo do ativo imobilizado, todos os custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e em condição necessária para funcionamento.	7%	-	13%	40%	40%	100%
3 - Considera os impostos não recuperáveis, gastos com preparação do local, frete, instalação, montagem e testes de funcionamento no custo do bem.	13%	-	13%	47%	27%	100%
4 - Contabiliza, diretamente como despesa, as aquisições de itens do ativo imobilizado com valor inferior a R\$ 326,62, conforme o Regulamento do Imposto de Renda, mesmo que o prazo de vida útil do bem seja superior a um ano e gere benefícios econômicos futuros para a entidade.	7%	-	27%	27%	40%	100%
5 - Considera os gastos com manutenções, que alteram a vida útil inicial estimada do ativo, como imobilizado.	13%	13%	20%	27%	27%	100%
6 - Considera os gastos com manutenções, que não alteram a vida útil inicial estimada do ativo, como imobilizado.	67%	-	13%	20%	-	100%
7 - Existem, no Balanço Patrimonial, itens do ativo imobilizado com valor contábil próximos de zero, ou mesmo igual a zero, mas que continuam em operação e gerando benefícios econômicos para a entidade.	-	13%	40%	20%	27%	100%

Tabela 13 – Grau de aplicabilidade dos procedimentos de avaliação do ativo imobilizado

(continuação)

AFIRMATIVAS	Nunca	Raramente	Às vezes	Geralmente	Sempre	TOTAL
8 - Existem itens do ativo imobilizado da empresa que permanecem no Balanço Patrimonial da mesma, mas que estão em desuso na atividade da empresa.	20%	7%	47%	13%	13%	100%
9 - Realiza inventário físico dos itens do ativo imobilizado.	20%	27%	20%	13%	20%	100%
10 - Realiza conciliação do inventário físico com os registros contábeis.	13%	13%	40%	13%	20%	100%
11 - Deprecia os bens do ativo imobilizado.	-	7%	-	40%	53%	100%
12 - Deprecia os bens do ativo imobilizado, independentemente do regime de tributação da empresa-cliente: Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional.	7%	-	27%	40%	27%	100%
13 - Após um bem do ativo imobilizado ser totalmente depreciado, este é baixado do patrimônio da empresa.	33%	13%	27%	13%	13%	100%
14- Considera o valor residual no cálculo da depreciação.	27%	27%	13%	27%	7%	100%
15 - Realiza o teste de recuperabilidade nos itens do ativo imobilizado.	40%	27%	13%	13%	7%	100%
16 - Realiza a reavaliação dos itens do ativo imobilizado.	47%	20%	13%	13%	7%	100%
17 - Determina a taxa de depreciação do ativo imobilizado com base nas tabelas fiscais regulamentadas e emitidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por classe de imobilizado, constantes em legislação.	7%	-	13%	27%	53%	100%

Tabela 13 – Grau de aplicabilidade dos procedimentos de avaliação do ativo imobilizado

(conclusão)

AFIRMATIVAS	Nunca	Raramente	Às vezes	Geralmente	Sempre	TOTAL
18 - Estima a vida útil do ativo imobilizado com base no seu uso, desgaste, obsolescência e outros fatores que podem influenciar em sua vida útil.	33%	-	20%	20%	27%	100%
19 - Elabora laudos ou estudos técnicos que avaliam a vida útil dos bens.	40%	27%	20%	13%	-	100%
20 - Evidencia, na estrutura do Balanço Patrimonial, no grupo do Ativo Imobilizado, o valor contábil bruto; e em contas retificadoras, evidencia a depreciação acumulada e as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas.	-	13%	20%	33%	33%	100%
21 - Utiliza-se do método linear como método de depreciação padrão nas empresas atendidas.	-	7%	-	27%	67%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Toda a análise iniciada na sequência refere-se aos dados apresentados na Tabela 13. Iniciando pelas afirmativas dois e três, estas se relacionam abordando a composição dos gastos para formação do custo total do ativo imobilizado a ser contabilizado. Consta-se que, a média de 77% dos escritórios, como é visualizado através da concentração dos percentuais nas colunas “sempre” e “geralmente”, responderam aplicar corretamente, conforme especifica a NBC TG 27. Estas duas afirmativas têm relação com a Questão 05 que testava o conhecimento pertinente a este tema. Deste modo, a média de conhecimento dos escritórios é de 67%, e verifica-se que o total de 77% afirma aplicar corretamente segundo as normatizações. Percebe-se um desvio de 10% em relação ao efetivo conhecimento apurado, entretanto considera-se um percentual baixo em relação a proximidade dos percentuais, de forma a se confirmar a correlação entre a aplicabilidade deste item.

Com relação as afirmativas nove e dez, observa-se que apenas 33% dos escritórios afirmam realizar o inventário físico dos itens do ativo imobilizado na escala de “geralmente” a “sempre”. Positivamente o mesmo percentual assegura realizar a conciliação deste inventário físico com os registros contábeis. No entanto, estas duas afirmativas vão ao encontro da Questão 16, a qual questionava a quantidade de clientes que se realizava a conciliação.

Nesta Questão 16 foi apontado que 20% dos escritórios anunciam não realizar a conciliação do inventário físico com a contabilidade em nenhuma das empresas clientes atendidas, 60% alegam realizar em menos da metade dos clientes e o percentual apenas 20% dos escritórios em mais da metade dos clientes. Constata-se que na Questão 16 nenhum escritório afirmou aplicar na totalidade de seus clientes a conciliação do inventário físico com os devidos registros contábeis, o que diverge do apresentado no item dez em que 20% dos escritórios afirmam que realizariam “sempre”.

Tendo por base a afirmativa catorze assevera-se que somente 34% dos escritórios de contabilidade afirmaram considerar o valor residual no cálculo da depreciação. Esta prerrogativa confirma o teste de conhecimento da Questão 07, a qual o total de 47% dos escritórios considerou o valor residual no cálculo de depreciação. Percebe-se, ainda, uma variação entre o grau de conhecimento e aplicabilidade, em que o conhecimento acerca do valor residual se apresenta superior, identificando-se que apesar dos escritórios terem conhecimento a respeito, alguns não o aplicam.

Na sequência, parte-se para a afirmativa quinze, a qual determina que exclusivamente 20% dos escritórios garantiram realizar o teste de recuperabilidade nos itens do ativo imobilizado. Com referência ao conhecimento do teste de recuperabilidade, tem-se o percentual de 27% de escritórios. Assim, confirma-se o grau de aplicabilidade deste procedimento, entretanto constata-se que uma quantidade de escritórios que tem conhecimento não faz uso deste conhecimento ao não aplicar o teste de recuperabilidade.

Preocupante são os resultados obtidos na afirmativa dezesseis, em que 20% dos escritórios demonstram realizar a reavaliação dos bens do ativo imobilizado com frequência, de “geralmente” a “sempre”. A reavaliação está proibida como já reforçado no decorrer deste trabalho. Este fato retoma e confirma o apresentado na Questão 09 de conhecimento, na qual 27% dos escritórios consideraram o valor de reavaliação do imobilizado como resposta correta.

Fazendo referência as afirmativas dezessete e dezoito, estas que deveriam apresentar percentuais opostos uma da outra, pois ou as taxas de depreciação são determinadas com base

nas tabelas fiscais da SRFB ou estimadas de acordo com os critérios de uso, desgaste entre outros apresentados na afirmativa dezoito. Entretanto, ocorreu que 80% dos escritórios, considerando as colunas “geralmente” e “sempre”, apuram as taxas de depreciação com base nos critérios fiscais, frente aos 47% predominantes que indicaram estimar a vida útil de acordo com os critérios da afirmativa dezoito, critérios estes conforme a determinação da NBC TG 27. Analisando a situação, verifica-se que o percentual de 33% a mais de escritórios determina, equivocadamente, na contabilidade societária, a vida útil e taxa de depreciação com base nas legislações tributárias.

Relacionando com o conhecimento destes escritórios, 54% consideraram de forma correta a vida útil contábil com base nas estimativas. Constata-se uma divergência entre conhecimento e aplicabilidade, pois a maioria dos escritórios conhece a utilização correta, entretanto aplicam a taxa puramente fiscal normatizada pela SRFB.

Cabe retomar, neste momento, as afirmativas sete e treze.

A afirmativa sete revela que 47% dos escritórios afirmam existir, no Balanço Patrimonial, itens do ativo imobilizado com valor contábil com saldos próximos de zero, ou mesmo igual à zero, mas que continuam em operação e gerando benefícios econômicos para a entidade. Este fato pode ser resultante da utilização incorreta da estimativa da vida útil, que acaba distorcendo o valor contábil do ativo ao contabilizar um valor de depreciação superior a real.

A afirmativa treze, no mesmo sentido, demonstra que somente o percentual de 26% dos escritórios realiza a baixa de um bem do ativo imobilizado totalmente depreciado e confirma duas constatações realizadas. Ou, por consequência da tendência de não conciliação dos itens do imobilizado com os registros contábeis, conforme já se verificou na afirmativa dez e Questão 16, não se efetuou por este motivo a baixa do bem, ou ocorre de ter havido equívoco na estimativa da vida útil do bem e utilização da legislação fiscal, de forma que se apresenta totalmente depreciado, entretanto continua apresentando benefícios econômicos para a entidade.

Relativo à afirmativa dezenove constata-se que apenas 13% dos escritórios costumam elaborar laudos ou estudos técnicos a fim de avaliar a vida útil dos bens. Isso corrobora para a indicação que a maior parte dos escritórios apura na contabilidade societária a vida útil, e por consequência a taxa de depreciação, conforme os valores pré-determinados nas tabelas fiscais.

No que se refere à afirmativa vinte e um, prova-se que 94% dos escritórios são habituados a utilizar o método linear como método padrão de depreciação em seus clientes. Esta afirmativa recorda a Questão 18 que questionava a periodicidade de revisão dos métodos

de depreciação. Naquela questão, 40% dos escritórios afirmavam efetuar a revisão dos métodos de depreciação. Entretanto, nesta afirmativa ocorre da maioria dos escritórios assegurarem utilizar o método linear como padrão. Existe uma contradição, pois a maioria dos escritórios afirma utilizar como padrão o método linear de depreciação, e concomitantemente, 40% afirmam também proceder a revisão periódica deste método de depreciação. A partir da utilização padrão do método linear como método de depreciação linear retoma e confirma-se, mais uma vez, a utilização das taxas de depreciação fiscais pela maioria dos escritórios de contabilidade.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve o propósito de analisar se os escritórios de contabilidade de Santa Maria/RS estariam avaliando o ativo imobilizado corretamente, de acordo as normatizações oriundas da convergência internacional da contabilidade. Para atendimento deste objetivo geral elaborou-se um questionário para aplicação nos escritórios de contabilidade. Como a amostra não é significativa estatisticamente os resultados apresentados referem-se a um parâmetro geral dos escritórios respondentes.

Averiguou-se que a grande maioria dos escritórios de contabilidade encontra-se a par das mudanças que vem ocorrendo na contabilidade brasileira, entretanto, afirmam não conhecer em detalhes a avaliação do ativo imobilizado, o que se confirma com a média de conhecimento apurada de apenas 38%.

Contudo, cabe ressaltar que 27% não demonstraram nenhum conhecimento, percentual este superior aos 7% dos escritórios que efetivamente afirmaram não conhecer as normativas quando perguntados.

Além disso, constatou-se que o grau de conhecimento apresenta variação de acordo com o perfil dos respondentes, e tende a crescer, quanto maior for a idade, o grau de instrução, a experiência profissional e a remuneração do profissional dos escritórios contábeis. Da mesma forma, em relação ao escritório, quanto maior o tempo de atuação no mercado e maior seu tamanho, conseqüentemente, maior foi o grau de conhecimento apresentado.

Enfatiza-se que dos respondentes que se atualizam através da participação em palestras, seminários, eventos em geral e cursos, assim como, de revistas técnicas e livros científicos, apresentaram média de conhecimento superior aos demais, apesar destes instrumentos serem pouco utilizados pelos escritórios de contabilidade. Tem-se a confirmação que proporcionam o aprofundamento do aprendizado a partir da troca de informações e esclarecimentos de dúvidas, ao contrário, do que oferecem os instrumentos mais utilizados pelos escritórios de contabilidade, os boletins informativos e a leitura da legislação que, conseqüentemente, resultaram em grau de conhecimento inferior.

Em relação à implantação das normativas de avaliação do ativo imobilizado, a maioria dos escritórios considerou-se pouco preparado. Em vista disso, o percentual de 54% dos escritórios afirma ainda não ter iniciado o processo de implantação em algum cliente, versus 47% que afirmam que não irão implantar em algum cliente os procedimentos das normativas.

No entanto, o percentual de 27% dos escritórios que apresentam clientes na fase final de implantação constituem-se na mesma quantidade que obtiveram grau de conhecimento acima de 50%.

No que se refere à aplicabilidade dos procedimentos de avaliação do ativo imobilizado, constata-se que a maioria dos escritórios não realiza o inventário físico do ativo imobilizado e sua devida conciliação com os registros contábeis, o que acaba por acarretar em distorções na composição dos itens apresentados no Balanço Patrimonial.

Com relação ao cálculo da depreciação, verifica-se também, que 54% dos escritórios de contabilidade, apesar de conhecerem a utilização correta da taxa de depreciação a apuram na contabilidade societária conforme os valores pré-determinados pela legislação tributária, o que acarreta em valores contábeis apurados erroneamente.

No tocante ao valor residual, dos 47% dos escritórios que conhecem sua forma de aplicação, identifica-se que apenas 34% o aplicam efetivamente, havendo divergência entre o grau de conhecimento e aplicabilidade apresentado.

Pertinente à reavaliação do ativo imobilizado, apesar de não ser a maioria dos escritórios de contabilidade, é preocupante notar que o mesmo percentual de 20% que expõe realizar a reavaliação dos bens do ativo imobilizado apresentou, também, no teste de conhecimento a mesma opinião de considerar o valor reavaliado. Depreende-se disso que este percentual de escritórios respondentes não tem conhecimento que a reavaliação não mais é permitida no Brasil desde o ano de 2007.

A respeito do teste de recuperabilidade, um percentual de 20% dos escritórios afirma aplicá-lo, e considerando o grau de conhecimento acerca do assunto, conclui-se que da totalidade dos 27% dos escritórios que tem conhecimento, 7% não faz uso deste conhecimento.

Com base na exposição acaba-se por concluir que o conhecimento dos escritórios de contabilidade acerca a avaliação do ativo imobilizado apresenta-se inadequado e, aliado a isso nem todos os escritórios que apresentam grau de conhecimento satisfatório realizam a aplicação prática das normativas.

Desta forma, com base no presente estudo, sugere-se o aprofundamento no tema, com a realização de outras pesquisas, como, por exemplo, um levantamento em escritórios de contabilidade de outra cidade para fins comparativos do grau de conhecimento e aplicabilidade com esta pesquisa, ou então um levantamento na totalidade dos profissionais contábeis da cidade de Santa Maria/RS incluindo profissionais de empresas que apresentam contabilidade própria.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamento do imposto de renda. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 jun. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 15 set. 2012.

_____. Instrução Normativa SRFB n. 162, de 31 de dezembro de 1998. Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 jan. 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1998/in16298.htm>>. Acesso em: 15 set. 2012.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 17 ago. 2012.

_____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404/76, e da Lei 6.385/76, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 17 ago. 2012.

_____. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera e revoga diversas legislações, inclusive altera a Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 mai. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm>. Acesso em: 17 ago. 2012.

BRYSON, J. IFAC, CFC e IBRACON discutem convergência. **Jornal do CFC**, Brasília, ano 12, n. 99, p. 15, jun./jul. 2009.

CARNEIRO, J. D. IFRS é tema de evento em Joinville SC. **Jornal do CFC**, Brasília, ano 13, n. 105, p. 15, set./out. 2010.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Consulta nacional de ativos**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>>. Acesso em: 07 nov. 2012.

_____. Normas Brasileiras de Contabilidade. **CTG 02**: esclarecimentos sobre as demonstrações contábeis de 2008. Brasília, 2009. 25 p. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1157.doc>. Acesso em: 29 set. 2012.

_____. **ITG 10**: interpretação sobre a aplicação inicial ao ativo imobilizado e à propriedade para investimento. Brasília, 2009. 12 p. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1263.doc>. Acesso em: 03 set. 2012.

_____. **NBC TG 01**: redução ao valor recuperável de ativos. Brasília, 2010. 42 p. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1292.doc>. Acesso em: 17 ago. 2012.

_____. **NBC TG 27**: ativo imobilizado. Brasília, 2009. 18 p. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1177.doc>. Acesso em: 17 ago. 2012.

_____. **NBC TG 37**: adoção inicial das normas internacionais de contabilidade. Brasília, 2010. 50 p. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1306.doc>. Acesso em: 22 set. 2012.

_____. **NBC TG 43**: adoção inicial das NBC Ts convergidas em 2009. Brasília, 2010. 07 p. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1315.doc>. Acesso em: 22 set. 2012.

_____. **NBC TG 1000**: contabilidade para pequenas e médias empresas. Brasília, 2009. 190 p. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1255.doc>. Acesso em: 25 ago. 2012.

COSTA, F. M. IFRS no Brasil em debate. **Jornal do comércio**, Porto Alegre, 14 set. 2009. Caderno especial: XII convenção de contabilidade, p. 05.

COUTINHO, L. Seminário sobre IFRS para PMEs é realizado no BNDES. **Jornal do CFC**, Brasília, ano 13, n. 103, p. 14, mar./mai. 2010.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. vol.2. Novos pronunciamentos contábeis. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. 2.reimpr. São Paulo: Atlas, 2007. Fipecafi.

_____. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. Suplemento. 1. ed. 3.reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, S. et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas às sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JOSEPH, F. H. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Trad. Lene Belon Ribeiro. Porto Alegre: Bookman, 2005.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da metodologia científica**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NEVES, P. S.; VICECONTI, V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. 15. ed. São Paulo: Frase, 2007.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 6. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

SANTOS, Glauber Eduardo de Oliveira. **Cálculo amostral**: calculadora on-line. Disponível em: <<http://www.calculoamostral.vai.la>>. Acesso em: 7 dez 2012.

SEBRAE. Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas. **Critérios de classificação de empresas**: EI – ME - EPP. Santa Catarina: Sebrae, 2012. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>>. Acesso em: 05 dez. 2012.

_____. **Taxa de sobrevivência das empresas no Brasil**. Rio de Janeiro: Sebrae, 2011. Disponível em:

<[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1bC66A6772D832579300051816C/\\$File/NT00046582.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1bC66A6772D832579300051816C/$File/NT00046582.pdf)>. Acesso em: 14 out. 2012 (Coleção estudos e pesquisas).

STICKNEY, C. P.; WEIL, R. L. **Contabilidade financeira**: uma introdução aos conceitos, métodos e usos. Trad. José Evaristo dos Santos. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

VELTER, F.; MISSAGIA, L. R. **Manual de contabilidade**: teoria e mais de 700 questões. 4 ed. Rio de Janeiro: Elsevier. Ed. Campus, 2006 (Série Impetus Provas e Concursos).

VIEIRA, S. **Como elaborar questionários**. São Paulo: Atlas, 2009.

Apêndice A – Modelo do questionário aplicado

PESQUISA SOBRE AVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

GRADUANDA: MICHELI KIRSCH
ORIENTADOR: PROF. Ms. ROBSON MACHADO DA ROSA

Obrigada pela colaboração!

Por favor, para fins de controle dos respondentes, informe o NOME ou CNPJ do escritório: _____

SEÇÃO 1: MENSURAÇÃO DO CONHECIMENTO

QUESTÃO 01 Quanto à familiaridade com o processo de Convergência Internacional das Normas de Contabilidade, especificamente no que tange às mudanças ocorridas relativas à avaliação do Ativo Imobilizado, implementadas principalmente pela NBC TG 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos e NBC TG 27- Ativo Imobilizado, a alternativa que melhor descreve o conhecimento do escritório sobre o tema é:

- As mudanças na avaliação do ativo imobilizado não são conhecidas.
- As mudanças na avaliação do ativo imobilizado são conhecidas, mas não em detalhes.
- As mudanças na avaliação do ativo imobilizado são conhecidas profundamente.

Orientação para a questão 02: Caso a resposta na questão 01 seja que as mudanças na avaliação do ativo imobilizado “não são conhecidas” ou “são conhecidas, mas não em detalhes”, responda a questão 02. Caso contrário, vá para a questão 03.

QUESTÃO 02 Qual o nível de interesse do escritório em conhecer ou saber mais sobre a avaliação do ativo imobilizado?

- Muito interesse
- Pouco interesse
- Nenhum interesse

Orientações para as questões 03 e 04: Caso a resposta na questão 01 seja que as mudanças na avaliação do ativo imobilizado são “conhecidas profundamente” ou “conhecidas, mas não em detalhes”, responda as questões 03 e 04. Caso contrário, vá para a questão 05.

QUESTÃO 03 Que tipo de instrumentos foram utilizados pelo escritório como fonte de informação e treinamento para o tema? Marque todas as alternativas que julgar adequadas:

- Revistas técnicas e Livros científicos
- CFC/CRCs/Entidades de classe
- Boletins informativos
- Participação em palestras, seminários, eventos em geral
- Leitura da legislação
- Cursos de atualização
- Outro: _____

QUESTÃO 04 O escritório considera a sua própria preparação suficiente em relação à avaliação do ativo imobilizado, conforme as legislações em vigor, como a NBC TG 01 e NBC TG 27?

- Sim, muito preparado
- Sim, preparado
- Não, pouco preparado
- Não, sem preparo

Orientações para as questões 05 a 10: Nas questões a seguir, foram reproduzidas situações práticas sobre a avaliação do ativo imobilizado. Responda de acordo com o seu conhecimento.

QUESTÃO 05 Uma indústria brasileira importou, em 21.08.2012, de determinado país um equipamento para a composição de seu parque industrial. O custo original do equipamento é de R\$ 260.000,00. Na operação, a empresa pagou uma entrada de 10%, razão pela qual conseguiu um desconto comercial de R\$ 10.000,00. O restante do valor será financiado em 4 anos, com juros mensais de 2%. Ainda, no momento da aquisição, incorreram-se os seguintes gastos: Frete destacado em Nota Fiscal, Imposto sobre produtos industrializados (IPI), Imposto de importação (II), Instalação do equipamento e testes do equipamento. Considerando estas informações, assinale a opção correta quanto aos gastos que compõe o custo do referido equipamento a serem registrados no Ativo Imobilizado:

- R\$ 250.000,00 + Frete + IPI + II
- R\$ 250.000,00 + Juros + II + Instalação
- R\$ 250.000,00 + Frete + IPI + II + Instalação + Testes
- R\$ 260.000,00 + Frete + IPI
- R\$ 260.000,00 + Instalação + Testes

QUESTÃO 06 Determinada indústria adquiriu, em 03/02/2011, uma máquina nova para ampliar a sua produção. Contudo, para que a máquina funcionasse, foi necessário contratar um técnico para demonstrar seu funcionamento. Dessa forma, a máquina só começou a operar em 01/05/2011. Em 01/12/2011, quando ocorreu o cumprimento da revisão periódica dos bens do ativo imobilizado da indústria, detectou-se a necessidade de troca de algumas peças da máquina adquirida em 03/02/2011 para manutenção da vida útil estimada inicialmente. Com base na situação apresentada, marque a alternativa que indica corretamente a data de início da depreciação e se os gastos da revisão periódica realizada em 01/12/2011 são contabilizados como custo do bem ou despesa no resultado do exercício.

- a depreciação inicia em 03/02/2011 e os gastos são considerados como CUSTO.
- a depreciação inicia em 03/02/2011 e os gastos são considerados como DESPESA.
- a depreciação inicia em 01/05/2011 e os gastos são considerados como CUSTO.
- a depreciação inicia em 01/05/2011 e os gastos são considerados como DESPESA.
- a depreciação pode iniciar em 03/02/2011 ou 01/05/2011 e os gastos são considerados como DESPESA.

QUESTÃO 07 Uma empresa comercial apresentou as seguintes informações relativas a um ativo imobilizado adquirido em 01.01.2012: custo reconhecido do ativo em 01.01.2012: R\$ 30.000,00; vida útil estimada pela empresa de uso do imobilizado: 8 anos; vida útil conforme tabela fiscal normatizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para esta classe de imobilizado: 10 anos; estimativa do valor de venda do ativo ao final da vida útil: R\$ 2.500,00. Utilizando-se o método linear para cálculo da depreciação e considerando-se que não haverá nenhuma alteração nas estimativas apresentadas, o valor contábil ao final do terceiro ano de vida útil, em R\$, será de:

- R\$ 18.750,00
- R\$ 19.687,50
- R\$ 21.000,00
- R\$ 21.750,00
- R\$ 30.000,00

QUESTÃO 08 Uma companhia industrial possui um ativo imobilizado adquirido em 01.01.2008, cujo custo histórico registrado na contabilidade é igual a R\$ 375.000,00. Informa-se que o valor residual estimado deste ativo, ao final de sua vida útil de 15 anos, é de R\$ 15.000,00. Ao realizar o teste de recuperabilidade deste ativo, a companhia identificou a unidade geradora de caixa, à qual o ativo pertence. Entretanto, não encontrou mercado ativo para essa unidade, estimando, assim, que o correspondente valor em uso, na data de 31.12.2011, era de R\$ 258.500,00. Desta forma, ao se considerar a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, nesta situação, a companhia deverá registrar uma perda por desvalorização de ativos no valor, em R\$, de:

- R\$ 0,00
- R\$ 16.500,00
- R\$ 20.500,00
- R\$ 31.500,00
- R\$ 116.500,00

QUESTÃO 09 Em 05.01.2011, uma empresa adquiriu um equipamento para ser utilizado na sua atividade operacional no valor de R\$ 62.000,00. A depreciação acumulada do equipamento, em 31.12.2011, é de R\$ 4.960,00. Na mesma data, em obediência às normas brasileiras de contabilidade, especificamente a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a empresa realizou o teste de recuperabilidade, também conhecido como *impairment test*. Desta forma, as informações obtidas, nessa data, referentes ao equipamento adquirido, em 05.01.2011, são as seguintes: o valor presente de fluxos de caixa futuros estimados, o qual deve resultar do uso desse ativo é de R\$ 53.000,00; o valor justo líquido de qualquer despesa, que pode ser obtido pela venda, é de R\$ 54.200,00; o valor reavaliado do ativo é de R\$ 55.000,00. Diante da situação exposta, o valor de avaliação contábil do equipamento em 31.12.2011, em R\$, é de:

() R\$ 53.000,00 () R\$ 54.200,00 () R\$ 55.000,00 () R\$ 57.040,00 () R\$ 62.000,00

QUESTÃO 10 Uma empresa apresentava, em seu ativo imobilizado, a conta equipamentos, avaliada em R\$ 10.000,00. Esses ativos entraram em operação, em 01.01.2008 e têm vida útil estimada em 5 anos, sendo depreciados pelo método linear. No início de 2010, quando a empresa efetuou o Balanço de Abertura para adoção inicial das normas contábeis convergidas, procedeu a uma revisão dos valores de seus ativos, conforme previsto na NBC TG 37 - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, e na Interpretação Técnica Geral (ITG) 10 – Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado, ajustando os eventuais saldos iniciais subavaliados ou superavaliados. Desta forma, constatou-se que o valor justo da conta equipamentos foi de R\$ 6.800,00. Analisando as informações, assinale a alternativa que indique corretamente o tratamento contábil a ser seguido no Balanço e Abertura, a partir de 01.01.2010.

- () A empresa deve manter a despesa de depreciação de R\$ 2.000,00 ao ano.
 () A empresa deve ajustar o valor contábil de sua conta equipamentos para R\$ 6.800,00, procedendo à avaliação pelo valor justo como custo atribuído, o que é permitido somente no Balanço de Abertura.
 () A empresa deve manter o custo histórico registrado e o valor contábil de sua conta equipamentos em R\$ 6.000,00, pois a conta equipamentos não pode ter seu valor acrescido, o que acarretaria em sua reavaliação.
 () A empresa deve ajustar o valor contábil de sua conta equipamentos para R\$ 6.800,00, adotando o valor justo como custo, podendo realizar a reavaliação destes bens a qualquer momento.
 () A empresa deve manter o custo histórico registrado e o valor contábil de sua conta equipamentos em R\$ 6.000,00, pois o valor contábil do ativo é inferior ao seu valor recuperável de R\$ 6.800,00.

SEÇÃO 2: MENSURAÇÃO DA APLICABILIDADE

QUESTÃO 11 Quanto à implantação inicial das novas normativas convergidas, relativas ao Ativo Imobilizado – NBC TG 27, e Valor Recuperável – NBC TG 01, disciplinadas pela NBC TG 37 e NBC TG 43, em qual fase se encontra a implantação dessas normativas no escritório, considerando o total de empresas-clientes atendidas. Distribua, em cada alternativa, um percentual aproximado correspondente ao número de empresas que se enquadram na situação descrita, de forma que os pontos percentuais designados para as cinco alternativas perfaçam o total de 100.

	0%	25%	50%	75%	100%
Ainda não se procedeu à implantação das novas regras convergidas					
Em fase inicial de implantação					
Em fase final de implantação					
Implantaram-se totalmente os procedimentos					
Não irá implantar					

Orientações para as questões 12, 13 e 14: Caso a resposta na questão 11 seja um percentual diferente de zero nas alternativas “em fase inicial ou final de implantação” ou “implantado totalmente”, responda as questões 12, 13 e 14. Caso contrário, vá para a questão 15.

QUESTÃO 12 Houve dificuldade na implantação das normas?

- () Sim () Não

Orientação para a questão 13: Caso tenha havido dificuldade na implantação das normas relativas ao Ativo Imobilizado, responda a questão 13. Caso contrário, vá para a questão 14.

QUESTÃO 13 Assinale as principais dificuldades encontradas durante a implantação das normativas:

- () Legislação complexa
 () Poucos profissionais com conhecimento do assunto
 () Processo de adoção muito trabalhoso e demorado
 () Outro: _____

QUESTÃO 14 Na implantação das normas, elaborou-se o Balanço de Abertura?

- () Sim () Não

Orientação para a questão 15: Caso a resposta na questão 11 tenha sido que o escritório “não irá implantar” ou “ainda não implantou” as normativas referentes à avaliação do ativo imobilizado nas empresas clientes, responda a questão 15. Caso contrário, vá para a questão 16.

QUESTÃO 15: Indique o motivo da não implantação das normativas:

- () Benefícios não compensam o custo da implantação
 () considera complexa a implantação
 () desconhece os benefícios da implantação
 () falta profissionais com conhecimento do assunto
 () Outro: _____

QUESTÃO 16 Com qual quantidade de clientes é realizado o inventário físico dos itens do ativo imobilizado, assim como a conciliação com os registros contábeis:

- () Nenhum () Menos da metade () Mais da metade () Todos

QUESTÃO 17 Assinale, abaixo, quais as notas explicativas, em relação ao Ativo Imobilizado, são normalmente apresentadas nas demonstrações contábeis, nas empresas atendidas. Marque todas as alternativas que julgar adequadas.

- () os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto dos itens.
 () os métodos de depreciação utilizados.
 () as vidas úteis estimadas.
 () as taxas de depreciação utilizadas.
 () os critérios utilizados para proceder à avaliação e à estimativa das vidas úteis e determinação do valor residual.
 () o efeito no resultado do exercício, oriundo das mudanças nos valores das depreciações.

QUESTÃO 18 Assinale, para cada procedimento de avaliação do ativo imobilizado elencado, a periodicidade de aplicação na totalidade de empresas atendidas pelo escritório. Caso algum procedimento não seja aplicado, não marque nenhuma opção para este procedimento.

	Mensalmente	Anualmente	Não há periodicidade definida	Não se costuma revisar, revisa-se somente no reconhecimento inicial	Apenas quando existir indicação relevante de alteração
Revisão da vida útil					
Revisão do valor residual					
Revisão do método de depreciação					
Aplicação do teste de recuperabilidade					

QUESTÃO 19 Utilizando a escala de classificação abaixo, assinale, em cada afirmativa, a frequência que melhor corresponde às ações referentes à avaliação do ativo imobilizado na contabilidade societária, efetivamente aplicadas pelo escritório nas empresas clientes, durante o período de um exercício social.

AFIRMATIVAS	Nunca	Raramente	Às vezes	Geralmente	Sempre
1 - Contabiliza os itens do ativo imobilizado no Balanço Patrimonial.					
2 - Considera, na composição do custo do ativo imobilizado, todos os custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e em condição necessária para funcionamento.					
3 - Considera os impostos não recuperáveis, gastos com preparação do local, frete, instalação, montagem e testes de funcionamento no custo do bem.					
4 - Contabiliza, diretamente como despesa, as aquisições de itens do ativo imobilizado com valor inferior a R\$ 326,62, conforme o Regulamento do Imposto de Renda, mesmo que o prazo de vida útil do bem seja superior a um ano e gere benefícios econômicos futuros para a entidade.					
5 - Considera os gastos com manutenções, que alteram a vida útil inicial estimada do ativo, como imobilizado.					
6 - Considera os gastos com manutenções, que não alteram a vida útil inicial estimada do ativo, como imobilizado.					
7 - Existem, no Balanço Patrimonial, itens do ativo imobilizado com valor contábil com saldos próximos de zero, ou mesmo igual a zero, mas que continuam em operação e gerando benefícios econômicos para a entidade.					
8 - Existem itens do ativo imobilizado da empresa que permanecem no Balanço Patrimonial da mesma, mas que estão em desuso na atividade da empresa.					
9 - Realiza inventário físico dos itens do ativo imobilizado.					
10 - Realiza conciliação do inventário físico com os registros contábeis.					
11 - Deprecia os bens do ativo imobilizado.					
12 - Deprecia os bens do ativo imobilizado, independentemente do regime de tributação da empresa-cliente: Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional.					
13 - Após um bem do ativo imobilizado ser totalmente depreciado, este é baixado do patrimônio da empresa.					
14- Considera o valor residual no cálculo da depreciação.					
15 - Realiza o teste de recuperabilidade nos itens do ativo imobilizado.					
16 - Realiza a reavaliação dos itens do ativo imobilizado.					

17 - Determina a taxa de depreciação do ativo imobilizado com base nas tabelas fiscais regulamentadas e emitidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por classe de imobilizado, constantes em legislação.					
18 - Estima a vida útil do ativo imobilizado com base no seu uso, desgaste, obsolescência e outros fatores que podem influenciar em sua vida útil.					
19 - Elabora laudos ou estudos técnicos que avaliam a vida útil dos bens.					
20 - Evidencia, na estrutura do Balanço Patrimonial, no grupo do Ativo Imobilizado, o valor contábil bruto; e em contas retificadoras, evidencia a depreciação acumulada e as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas.					
21 - Utiliza-se do método linear como método de depreciação padrão nas empresas atendidas					

SEÇÃO 3: PERFIL DOS RESPONDENTES

QUESTÃO 20 Seu vínculo profissional com o escritório:

- Contador responsável pela área contábil Sócio-contador responsável pela área contábil

QUESTÃO 21 Gênero:

- Masculino Feminino

QUESTÃO 22 Faixa etária:

- 18 a 25 anos 26 a 35 anos 36 a 45 anos 46 a 55 anos Mais de 56 anos

QUESTÃO 23 Grau de instrução em Contabilidade:

- Técnico Graduação Especialização Mestrado Doutorado Graduação em outro curso

QUESTÃO 24 Tempo de atuação profissional na área contábil, em geral:

- Menos de 5 anos De 5 a 10 anos De 11 a 15 anos De 16 a 20 anos Mais de 20 anos

QUESTÃO 25 Faixa de renda mensal bruta, em R\$:

- Até R\$ 1.244,00 (2 salários mínimos) Acima de R\$ 1.244,00 até R\$ 2.400,00
 Acima de R\$ 2.400,00 até R\$ 4.800,00 Acima de R\$ 4.800,00 até R\$ 9.600,00
 Acima de R\$ 9.600,00 até R\$ 12.000,00 Acima de R\$ 12.000,00

QUESTÃO 26 Tempo de atuação do escritório no mercado:

- Menos de 5 anos De 5 a 10 anos De 11 a 15 anos De 16 a 20 anos Mais de 20 anos

QUESTÃO 27 Número de funcionários da área contábil do escritório:

- até 5 funcionários de 6 a 10 funcionários de 11 a 20 funcionários acima de 20 funcionários

QUESTÃO 28 Indique a faixa percentual de empresas com regime de tributação pelo Lucro Real atendidas pelo escritório:

- 0% de 01% a 25% de 25% a 50% de 50% a 75% de 75% a 100%