



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E  
CONTABILIDADE  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FRANCISCO ANTONIO DA SILVA DOS SANTOS

**IMPACTOS DA ADOÇÃO DO CPC 27 NO ATIVO IMOBILIZADO: UMA  
ANÁLISE COMPARATIVA DOS CRITÉRIOS DE DEPRECIAÇÃO E VIDA  
ÚTIL ECONÔMICA DOS BENS NAS EMPRESAS DO SEGMENTO DE  
AGRICULTURA LISTADAS NA BM&FBOVESPA.**

**FORTALEZA**

**2013**

FRANCISCO ANTONIO DA SILVA DOS SANTOS

**IMPACTOS DA ADOÇÃO DO CPC 27 NO ATIVO IMOBILIZADO: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DOS CRITÉRIOS DE DEPRECIAÇÃO E VIDA ÚTIL ECONÔMICA DOS BENS NAS EMPRESAS DO SEGMENTO DE AGRICULTURA LISTADAS NA BM&FBOVESPA.**

Artigo submetido à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Liliane Maria Ramalho de Castro e Silva.

FORTALEZA

2013

**IMPACTOS DA ADOÇÃO DO CPC 27 NO ATIVO IMOBILIZADO: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DOS CRITÉRIOS DE DEPRECIÇÃO E VIDA ÚTIL ECONÔMICA DOS BENS NAS EMPRESAS DO SEGMENTO DE AGRICULTURA LISTADAS NA BM&FBOVESPA.**

**Autor: Francisco Antônio da Silva dos Santos**  
**Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Liliane Maria Ramalho de Castro e Silva**

**RESUMO**

As normas contábeis brasileiras passaram por um processo de mudanças para atender à necessidade de se ter uma contabilidade unificada. Os órgãos nacionais e internacionais desenvolveram normas e procedimentos no intuito de atingir o tão almejado objetivo de harmonizar as práticas contábeis e isso foi realizado com a ajuda das normas produzidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*). Neste contexto, o artigo tem por objetivo analisar a evidenciação dos critérios de depreciação e vida útil econômica dos bens do ativo imobilizado das empresas do segmento de agricultura, por meio do pronunciamento IAS n<sup>o</sup>. 16, traduzido pelo CPC 27. Este estudo visa responder ao seguinte questionamento: Quais os critérios de depreciação e vida útil dos bens do ativo imobilizado das empresas em análise sendo evidenciados de acordo com os padrões exigidos pelo CPC 27 de Ativo Imobilizado? O trabalho tem o objetivo geral de analisar a evidenciação dos critérios de depreciação e vida útil dos bens do Ativo Imobilizado no exercício de 2010 e 2011, nas empresas do segmento de agricultura que possuem ações aplicadas em Bolsa de valores. A pesquisa foi realizada por meio de um estudo descritivo qualitativo, utilizando-se de uma estratégia bibliográfica e documental, com análise comparativa dos relatórios contábeis divulgados por quatro empresas listadas na BM&FBOVESPA. O resultado da pesquisa mostra que as quatro empresas analisadas aplicam os critérios relacionados à evidenciação da depreciação dos bens do ativo imobilizado previstos no CPC 27, em suas demonstrações financeiras, no ano de 2010 e de 2011. Porém, apesar das empresas reconhecerem os métodos de depreciação, a maioria delas não explicou o porquê do método utilizado ser o mais adequado para a depreciação dos seus ativos fixos.

**Palavras-Chaves:** Ativo Imobilizado. Depreciação. Convergência das normas contábeis.

**ABSTRACT**

Brazilian accounting standards have undergone a process of changing to meet the need of having a unified accounting. The national and international government departments have developed standards and procedures in order to achieve the much desired goal of harmonizing accounting practices, and this was done with the help of standards produced by the IASB (*International Accounting Standards Board*). In this context, the article analyzes the criteria of depreciation and useful lives of companies fixed assets in the agriculture, through the

pronouncement IAS n. 16 translated by CPC 27. This study aims to answer the following question: Are the criteria depreciation and useful lives of companies fixed assets under review in accordance with the standards required by the 6.404/76 and 11.638/07 laws? The survey was conducted using a descriptive exploratory study with comparative analysis of accounting reports released by four companies listed at Bovespa. The survey results show that the four companies analyzed applied the criteria related to depreciation of fixed assets provided by CPC 27 in its financial statements in 2010 and 2011, but despite of companies recognize depreciation methods, most of them did not explain why the method is the one more suitable for depreciation of its fixed assets.

**Keywords: Depreciation. Financial Statements. Fixed Assets.**

## 1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade é a ciência social que estuda as ações humanas relacionadas às riquezas que compõem o patrimônio, registrando os fatos que o alteram e fornecendo informações confiáveis sobre a situação patrimonial, econômica e financeira das entidades, por meio das demonstrações contábeis (MARION, 2006). Assim, o objetivo principal da Contabilidade é produzir informações confiáveis sobre o patrimônio das entidades.

Com o crescimento do mercado internacional e a globalização, muitas empresas passaram a atuar em diversos países do mundo ultrapassando as fronteiras do mercado nacional. Com isso, houve necessidade, no mercado mundial, de se ter demonstrativos contábeis uniformes, que possam ser interpretados e comparados no exterior e não só no país em que foram criados. Nesse contexto de mudanças nos conceitos utilizados e na forma de enxergar o processo de reconhecimento, mensuração e principalmente de divulgação das demonstrações contábeis, o Brasil deu início ao processo de adoção das normas internacionais de contabilidade, com o objetivo de regulamentar a elaboração das demonstrações contábeis a partir de princípios aceitos pela comunidade internacional.

Ao final do ano de 2007, depois de promulgada a Lei nº. 11.638, em dezembro de 2007, em que a contabilidade brasileira iniciou uma nova fase da classe contábil, foram inseridos novos dispositivos contábeis, trazendo ajustes e promovendo o que se chama de harmonização do padrão contábil brasileiro com o internacional.

É, pois neste cenário de mudança que o *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS), ou Normas Internacionais de Contabilidade foi introduzido no Brasil, movimentando a classe contábil, trazendo diversas mudanças e impactos diretos nas empresas, através de pronunciamentos que visam à qualidade e transparência nos demonstrativos financeiros. Com informações homogêneas é possível a comparabilidade entre as empresas ao redor do mundo.

No Brasil, as normas *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS) estão sendo emitidas pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), que elaborou pronunciamentos conceituais básicos para apresentação das demonstrações contábeis, baseado em resoluções emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), juntamente com o Banco Central do Brasil (BACEN) e a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). Estes pronunciamentos substituíram as atuais normas contábeis (BRGAAP) e outras diretrizes emitidas por Órgãos reguladores.

Com isso surge o problema desta pesquisa: Quais os critérios de depreciação e vida útil dos bens do ativo imobilizado das empresas em análise sendo evidenciados de acordo

com os padrões exigidos pelo CPC 27 de Ativo Imobilizado? Deste modo, o trabalho tem o objetivo geral de analisar a evidenciação dos critérios de depreciação e vida útil dos bens do Ativo Imobilizado no exercício de 2010 e 2011, nas empresas do segmento de agricultura que possuem ações na BM&FBOVESPA. Assim, tem-se como objetivos específicos: i) caracterizar o ativo Imobilizado e Depreciação; ii) identificar as principais divergências entre as formas de registro, após um estudo comparativo das empresas do segmento de agricultura listadas na BM&FBOVESPA e iii) verificar se as empresas da presente pesquisa listadas no mercado da BM&FBOVESPA estão se adequando ao processo de convergência às normas internacionais, no que diz respeito à evidenciação da depreciação dos ativos tangíveis.

O estudo em questão é relevante, pois a disseminação de uma nova normatização permitiu que a Contabilidade passasse a adotar não só critérios fiscais e sim contábeis, em suas avaliações.

Os critérios para nortear a análise dos dados, foram extraídos da Lei 6.404/76 e do Pronunciamento Técnico CPC 27, em que é evidenciado que as notas explicativas devem conter métodos de depreciação nas vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas pela empresa, assim como ocorrência de mudança de estimativa contábil.

Deste modo, verificou-se que é recomendável que as empresas identifiquem os critérios dos cálculos da depreciação, apontando a natureza e o efeito das mudanças de estimativa contábil que resultem em impacto no patrimônio.

Contudo, a análise dos demonstrativos contábeis buscou fixar-se nesses critérios, dando ênfase ao exame dos métodos de depreciação, das estimativas das vidas úteis, das taxas de depreciação, bem como da ocorrência e tratamento das mudanças de estimativas contábeis.

A metodologia da pesquisa se caracteriza como descritiva qualitativa, com base numa pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso.

O artigo foi dividido em cinco seções, a introdução; referencial teórico, abordando a convergência das normas internacionais no Brasil e a fundamentação sobre ativo imobilizado e depreciação, em seguida a metodologia da pesquisa e na sequência análise de dados e por fim as considerações finais e referências.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS NO BRASIL**

Recentemente, o Brasil passou a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade, comumente conhecidas como *International Financial Reporting Standards* (IFRS), pois a partir de 2008 foi promulgada Lei nº. 11.638, de dezembro de 2007, o que trouxe uma nova visão de conceitos e técnicas que veio aliar a legislação brasileira à legislação não só dos Estados Unidos, mas a de todos os países do mundo.

De acordo com Iudícibus e Marion (2002), o objetivo da Contabilidade é fornecer uma informação bem estruturada para a tomada de decisão, seja ela de natureza econômica ou financeira. Atualmente, no cenário globalizado, muitas empresas buscam alguns meios e formas de tornar suas organizações mais competitivas no mercado, com isso procurando formas mais eficientes de divulgação das informações financeiras de suas empresas. O *International Financial Reporting Standards* (IFRS) veio como alternativa de tornar isso possível.

O processo de convergência, segundo Martins e Paulo (2010, p.31) reflete uma “evidente necessidade de se ter um conjunto de demonstrações financeiras elaboradas a partir de uma mesma linguagem contábil, que seja compreensível em diferentes mercados” e, aliada a isto, a exigência de que estas demonstrações sejam confiáveis e úteis. Segundo Niayama

(2005), a necessidade da convergência contábil é o reflexo do contexto atual de expansão dos mercados; o autor exemplifica mostrando que uma mesma transação pode ser registrada de formas diferentes, dependendo do país de origem, gerando dificuldades na análise e comparação do desempenho e da situação financeira das organizações.

A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº. 6.404/76) vinha sem alterações importantes em seu capítulo XV (capítulo que trata do exercício social e demonstrações financeiras) desde 2007, até a sanção da Lei nº. 11.638/07, que instituiu várias modificações nos padrões de contabilidade até então vigentes no país.

Com base no tema em estudo, cabe-nos ressaltar o seguinte parágrafo do Art. 177 da Lei nº. 11.638/07:

Art. 177. (...)

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas.

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

O § 5º do art. 177 abre alguns meios para que a CVM e alguns órgãos elaborem normas em consonância com os padrões internacionais da contabilidade. Já o § 7º, visa a dar fim ao conflito entre contabilidade “societária” e contabilidade “fiscal”, estabelecendo que qualquer ajuste necessário ao processo de convergência não deve ensejar incidência de tributos.

Já com relação às alterações da Lei nº. 6.404/76, trazidas pela Lei nº. 11.638/07 é importante ressaltar o seguinte:

Art. 5º - Inclusão do Art. 10-A - A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único. A entidade referida no *caput* deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.

A nova legislação determinou que a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) deliberasse resoluções de acordo com a nova normatização contábil, em consonância com os padrões internacionais, permitindo, ainda, que os reguladores firmassem convênio com a entidade que estudava e produzia tais normas. Esse dispositivo legal permitiu que o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) criado em 2005, passasse a ser o principal produtor de normas contábeis no Brasil. O direcionamento do CPC permite a convergência total com as normas produzidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

O CPC é resultado da união das seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação Nacional dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC), Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA),

Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação e Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), em função das necessidades de convergência internacional das normas contábeis e centralização de emissão de normas dessa natureza.

Criado pela Resolução CFC nº. 1.055/05, o CPC tem como objetivo “o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, abrindo espaço para a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”. (CFC, 2005)

As principais características desse importante órgão autônomo, nas entidades que o representam, sinalizam que os membros são formados na maioria por contadores e que estes não auferem nenhuma remuneração, produzindo Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações, com direcionamento explícito de convergência com as normas internacionais de contabilidade produzidas pelo IASB.

## **2.2. ATIVO IMOBILIZADO**

Sobre o conceito de ativo *Iudicibus*, Martins e Gelbcke (2007, p. 190) descrevem: “Subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de natureza duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade”, ou seja, são bens materiais destinados a gerar benefícios econômicos a uma entidade ou empresa.

Segundo o RIR/99, art. 301, o Ativo Imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, cuja durabilidade (vida útil) seja superior a um ano e seu custo seja superior a R\$326,61. De acordo com o CPC 27, é definido como sendo Ativo Imobilizado, itens tangíveis destinados ao uso na produção de bens ou serviços ou ainda para fins administrativos. Também se espera que sejam usados por mais de um período social.

Para Carvalho, Lemes e Costa (2009, p. 134), para o reconhecimento do imobilizado “dois critérios são exigidos para reconhecimento de um ativo: a probabilidade de benefícios econômicos associados ao ativo fluírem para a empresa e a possibilidade de mensuração confiável do custo do ativo. Estes dois princípios devem permear toda decisão tomada pela empresa no reconhecimento do ativo imobilizado”.

Esses critérios devem ser observados no momento do reconhecimento do ativo, bem como quando ocorra alguma ocorrência de eventos que venham a alterar as suas características, com isso podendo ocasionar o comprometimento da capacidade de benefícios futuros do ativo ou até mesmo alteração do seu custo de aquisição em decorrência de gastos efetuados para sua manutenção.

De acordo com Müller e Scherer, (2010, p. 46), o registro do bem na entidade deve ser feito inicialmente “por seu custo (preço de compra mais tarifas de importação, impostos indiretos não recuperáveis e qualquer outro custo relacionado com a colocação em serviço do ativo para o uso a que está destinado)”, ou seja, o custo do bem no imobilizado deve compreender o preço pelo qual o bem foi comprado e todos os gastos feitos atribuídos diretamente ao ativo, para colocá-lo em operação.

Após a conceituação e reconhecimento de ativo, outro fato merecedor de análise é como mensurá-lo. Para Hendriksen e Van Breda (2007, p.304), a “mensuração é o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa, obtidos de modo a permitir agregação (tal como na avaliação total de ativos) ou desagregação, quando exigida em situação específica.” As bases para mensuração de um ativo são os valores de entrada, valores de saída e, a partir desses valores, é realizada a contabilização de custos, no decorrer do período. Portanto, o ativo é todo recurso (físico ou não) que se encontra sob o controle de uma organização com o objetivo de obter benefícios econômicos futuros.

É interessante salientar que, na legislação brasileira, diferentemente de outros ativos que podem ser avaliados a valor presente ou a valor justo, os itens do ativo imobilizado são avaliados e registrados pelo custo de aquisição, deduzindo-se os respectivos saldos das contas de depreciação, amortização ou exaustão e registrando-se as perdas verificadas em teste de recuperação.

Assim, a partir da determinação dos bens que compõem o ativo imobilizado e da identificação do valor pelo qual devem ser registrados, pode-se analisar as características relativas à depreciação que incidirá sobre esses bens ao longo da sua vida útil econômica.

### **2.3. DEPRECIAÇÃO**

No que se refere à depreciação, cada parte que possua custo significativo de um item do ativo permanente imobilizado deve ser depreciada separadamente, sendo o custo de depreciação em cada período reconhecido no resultado do período. O CPC 27 sobre ativo imobilizado define depreciação como sendo a “alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil”.

De forma didática, a depreciação nada mais é senão um processo de alocação de custos ativados, não chegando a ser um processo de valoração do ativo. Os elementos que integram o Ativo Imobilizado têm um período limitado de vida útil econômica e a contabilidade necessita também de uma metodologia para reconhecimento dessa perda.

Ainda em relação aos bens do Ativo Imobilizado, incide a depreciação. Conforme Marion (2008), ela pode ser conceituada como sendo a diminuição dos bens imobilizados, o que ocorre devido ao desgaste pelo uso e consumo, pela ação da natureza, obsolescência normal ou perecimento.

Anteriormente à vigência da Lei nº. 11.638/07, a depreciação era calculada de acordo com os critérios estabelecidos pela legislação fiscal, já que não havia outro parâmetro vigente. Contudo, desde que se iniciou o processo de conversão da contabilidade aos padrões internacionais são percebidas divergências entre a legislação fiscal e a societária.

Ao invés de adotar taxas pré-fixadas, a administração da empresa deve avaliar as condições de uso do bem e sua expectativa de benefícios econômicos futuros, para determinar qual o desgaste pelo uso ou perda da utilidade, ainda que por ação da natureza ou por obsolescência que o bem poderá sofrer nos períodos em que contribui para o resultado da entidade.

A lei societária, no art. 183, §3º, II, prevê essa revisão periódica, de forma que sejam “revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação” (BRASIL, 1976). Contudo, a vida útil do ativo, bem como o seu valor residual, deve ser revisada, no mínimo, uma vez a cada período contábil.



Ademais, quando se verificar uma mudança na expectativa de utilização do bem, deve ser revisada a taxa de depreciação.

Em relação aos fatores que devem ser enumerados na determinação da vida útil dos bens o Pronunciamento Técnico CPC 27 no item 56 descreve o seguinte:

56. Os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são consumidos por uma entidade principalmente através do seu uso. Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto um ativo permanece ocioso, muitas vezes dão origem à diminuição dos benefícios econômicos que poderiam ter sido obtidos do ativo. Consequentemente, todos os fatores seguintes são considerados na determinação da vida útil de um ativo:
- (a) uso esperado do ativo. O uso 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 uma 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.

Quanto ao método de depreciação, o Pronunciamento Técnico CPC 27 não recomenda a utilização de um método em específico. No entanto, a administração da entidade deve avaliar qual critério é o mais adequado aos objetivos da companhia e à utilização do bem.

Alguns autores enumeram como principais métodos de depreciação o método das quotas constantes (ou método linear), o método da soma dos dígitos dos anos, o método das unidades produzidas, o método de horas de trabalho e o método da depreciação decrescente (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2012).

Em relação à divulgação das informações contábeis, a Lei n. 6.404/76 prevê:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

[...]

§ 5o As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

IV – indicar: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Quando divulgadas as informações contábeis, em especial sobre a depreciação, devem ser evidenciados os critérios dos cálculos utilizados em notas explicativas.

Por sua vez, o Pronunciamento Técnico CPC 27 indica, nos itens 73 a 79, os aspectos relativos ao ativo imobilizado que devem ser divulgados nas demonstrações contábeis. No que se refere à depreciação, de acordo com o item 73 do CPC 27, as demonstrações contábeis devem conter os métodos de depreciação, as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas, bem como a depreciação acumulada no início e no final do período (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009).

O Pronunciamento Técnico CPC 27, no item 76, em conformidade com CPC 23, trata das mudanças de estimativas relativas aos custos residuais, às vidas úteis e aos métodos de depreciação que devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis, em notas explicativas (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009).

### 3. METODOLOGIA

A presente pesquisa caracteriza-se como descritiva, utilizando-se a estratégia bibliográfica e documental e como técnica de coleta de dados a análise de conteúdo (MARTINS;THEÓPHILO, 2007).

Este estudo tem como base a pesquisa bibliográfica, que pode ser encetada facilmente em livros, publicações avulsas, revistas, endereços eletrônicos dentre outros. Foi feito um estudo de caso, tendo com foco as empresas que representam o setor de agricultura e que possuem ações na bolsa de valores. Contudo, quanto aos procedimentos técnicos para a realização do estudo, será realizada uma pesquisa documental e bibliográfica, em face de que se procederá a uma revisão das Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas das empresas em análise, tendo como fonte de dados o site da BM&FBOVESPA.

No que se refere à abordagem do problema, optou-se pela pesquisa qualitativa, que, segundo Cordeiro (2001, p.57), pretende provocar o conhecimento de uma situação e a tomada de consciência pelos próprios pesquisadores de seus problemas e das condições que os geraram, levando-os a buscar meios e estratégias para a sua solução.

Foi feita uma análise de dados referentes aos procedimentos adotados no cálculo e registro das despesas com depreciação dos bens, no caso as empresas do segmento de agricultura, demonstrando os novos procedimentos a serem adotados após alteração das normas contábeis. Com isso, foram selecionadas quatro empresas que negociam seus papéis na bolsa de valores. A escolha dessas empresas foi realizada por se tratarem de empresas que captam recursos no mercado de capitais e fazem parte do segmento de agricultura, conforme classificação contida no sítio da BM&FBOVESPA, que classifica as empresas listadas em setores específicos de atividades. O segmento de agricultura foi selecionado por se tratar essencialmente de indústrias que produzem bens de consumo, porém possuem investimentos altos em ativos imobilizados.

Apresentadas as empresas objeto de estudo, segundo a Quadro 1, passou-se à alocação das mesmas em conformidade com o respectivo segmento:

Quadro 1 - Empresas do Segmento de Agricultura

Nr. Ordem	Nome da Empresa
1	RASIP AGRO PASTORIL S.A.
2	RENAR MACAS S.A.
3	SLC AGRICOLA S.A.
4	VANGUARDA AGRO S.A.

Fonte: BM&F Bovespa

A análise foi realizada nos exercícios de 2010 e 2011, tendo em vista que o Pronunciamento Técnico CPC 27, aprovado pela Resolução CFC nº 1.177, de 24 de julho 2009, teve validade a partir do ano de 2010 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009). Para fazer esse estudo, foram analisadas as demonstrações contábeis consolidadas e notas

explicativas dos exercícios de 2010 e 2011, especificamente no tocante aos métodos de depreciação, às estimativas da vida útil e taxas de depreciação praticadas para elaboração das demonstrações contábeis.

O grupo de bens do ativo imobilizado pesquisado foi o de culturas permanentes, terrenos, edificações e imóveis, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, equipamentos de informática e veículos. Esta seleção se deveu ao fato de maior ocorrência desse tipo de bens na maioria das empresas pesquisadas.

A análise comparativa das demonstrações contábeis do presente estudo buscou dar ênfase ao exame de evidenciação dos métodos de depreciação, das estimativas da vida útil e das taxas de depreciação e mudanças de estimativas utilizadas pelas empresas analisadas. Com isso, nos dados analisados observou-se as entidades segundo alguns aspectos mencionados no Quadro 2 abaixo:

Quadro 2 - Relação dos critérios de depreciação dos bens do ativo imobilizado observados nas demonstrações contábeis analisadas de acordo com a Lei nº 6.404/76 e a Lei nº 11.638/07.

Empresa	Rasip Agro Pastoral S.A			Renar Maças S.A			SLC AGRICOLA S.A			Vanguarda Agro S.A		
	Atende	Atende Parcial	Não Atende	Atende	Atende Parcial	Não Atende	Atende	Atende Parcial	Não Atende	Atende	Atende Parcial	Não Atende
Identificação do método	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Vida útil dos bens	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Taxas de depreciação utilizadas	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Ocorrência de mudança de estimativa contábil	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Fonte: dados da pesquisa

#### 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Antes de serem analisadas as informações relacionadas à depreciação dos ativos das empresas selecionadas, é importante enumerar o ramo de atividade e seu grupo econômico. No Quadro 3, abaixo, ilustra-se um breve histórico das empresas:

Quadro 3 - Relação das Empresas e área de atuação

Empresas	Ações em Bolsa	Sede da Empresa	Atividade Principal	Classificação Setorial
Rasip Agro Pastoral S.A	Desde de 1998	Rio Grande do Sul	Empresa Do Segmento Frutícola E Lácteo	Consumo não Cíclico / Agropecuária / Agricultura
Renar Maças S.A	Desde de 2004	Santa Catarina	Pomicultura Produção, Comercialização E Exportação	Consumo não Cíclico / Agropecuária / Agricultura
SLC Agrícola S.A	Desde de 2007	Rio Grande do Sul	Produção E Comercialização de Algodão, Soja, Milho, Café, Entre Outros.	Consumo não Cíclico / Agropecuária / Agricultura
Vanguarda AGRO S.A	Desde de 2006	São Paulo	Produção E Comércio de Produtos Vegetais (soja, Milho E Algodão) - Industrialização E Comércio de Biocombustíveis, Óleo Vegetal E Subprodutos	Consumo não Cíclico / Agropecuária / Agricultura

Fonte: dados da pesquisa

As companhias Rasip, Renar, SLC Agrícola e Vanguarda AGRO S.A, são todas de origem brasileira e com atividades produtoras de maçãs, produção de mudas, algodão, soja e milho respectivamente.

##### 4.1. ASPECTOS RELACIONADOS À DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

A verificação das informações relevantes relacionadas à depreciação do Imobilizado estão em conformidade com as normas contábeis vigentes atualmente, especificamente no art. 176, §5º, da Lei n. 6.404/76 e o CPC 27. As informações verificadas foram extraídas das demonstrações financeiras consolidadas dos exercícios de 2010 e 2011. Será também apresentada uma análise, separadamente, logo após sendo apresentado um quadro comparativo das conclusões obtidas na pesquisa.

#### Rasip Agro Pastoral S.A

Fazendo análise vertical do balanço consolidado da companhia Rasip Agro, referente ao exercício de 2011, observou-se que o percentual referente ao grupo de ativo imobilizado representa aproximadamente 30% (trinta por cento) do ativo total da companhia. Os relatórios, tanto do exercício de 2010 como de 2011, apresentam saldo inicial dos últimos dois exercícios das contas do ativo imobilizado, classificados em (i) Terras; (ii) Imóveis e instalações; (iii) Imobilizações em Andamento; (iv) Veículos; (v) Maquinas e Equipamentos e (vi) Equipamentos Administrativos, com a discriminação das respectivas variações e o saldo de depreciação acumulada.

Partindo-se da análise efetuada nos demonstrativos contábeis da empresa Rasip Agro Pastoril S.A e dos critérios utilizados, são demonstradas aqui às constatações da pesquisa, resumidas no Quadro 4 abaixo:

Quadro 4 - Relação dos critérios de depreciação dos bens do ativo imobilizado da Empresa Rasip Agro Pastoril S.A observados nas demonstrações contábeis analisadas de acordo com a Lei nº 6.404/76 e a Lei nº 11.638/07.

Empresa	Rasip Agro Pastoril S.A		
	Atende	Atende Parcial	Não Atende
Critérios			
Identificação do método		x	
Vida útil dos bens	x		
Taxas de depreciação utilizadas	x		
Ocorrência de mudança de estimativa contábil	x		

Fonte: dados da pesquisa

Quanto à identificação da evidenciação do método de depreciação utilizado para os grupos do imobilizado classificados acima, estes são registrados conforme o custo de aquisição ou formação. A depreciação é calculada de forma linear ao longo da vida útil do ativo e as taxas levam em consideração a vida útil estimada dos bens. No grupo (i) referente às terras não é depreciado. Abaixo segue o quadro 5, com a indicação da média ponderada de vida útil dos bens da companhia:

Quadro 5 - Vida útil média de Ativos Imobilizados da RASIP AGRO

	Vida útil média ponderada
Máquinas e equipamentos	12 anos
Equipamentos administrativos	14 anos
Veículos	9 anos
Imóveis e instalações	36 anos

Fonte: dados da pesquisa

No exercício de 2010, em função da mudança de prática contábil brasileira e da adesão ao processo de convergência às práticas internacionais, a empresa optou por não avaliar seu ativo imobilizado pelo valor justo, considerando alguns argumentos: o primeiro é que o método de custo, deduzido de provisão para perdas, é o melhor método para avaliar os ativos imobilizados da Companhia; o segundo é que o ativo imobilizado da companhia foi segregado em classes bem definidas e relacionadas à sua única atividade operacional.

Em relação à ocorrência de mudança de estimativa contábil, a entidade revisa frequentemente o valor recuperável e a estimativa de vida útil dos bens do imobilizado e

também possui controles eficazes sobre os bens do ativo imobilizado, o que possibilita a identificação de perdas e mudanças de estimativa de vida útil dos bens. No patrimônio líquido de 2010 a empresa optou por manter os saldos de reserva de reavaliação e suas respectivas realizações, através da depreciação dos bens reavaliados, conforme disposição da resolução CFC nº 1.152/2009.

### Renar Maças S.A

Na companhia Renar Maças, no grupo de ativo imobilizado, foi constatado que na demonstração contábil o grupo não circulante representava aproximadamente 69% (sessenta e nove por cento) do ativo total da companhia. Os relatórios, tanto do exercício de 2010 como de 2011, apresentam saldo inicial dos últimos dois exercícios das contas do ativo imobilizado, classificados em (i) Terrenos; (ii) Edificações; (iii) Benfeitorias; (iv) Culturas Permanentes; (v) Maquinas e Equipamentos; (vi) Câmaras Frigoríficas; (vii) Veículos e Tratores; (viii) Móveis e Utensílios e (ix) Arrendamento Mercantil, com a discriminação das respectivas variações e o saldo de depreciação e depreciação acumulada.

Segue, abaixo, no quadro 6, a análise efetuada nos demonstrativos contábeis da empresa Renar Maças S.A:

Quadro 6 - Relação dos critérios de depreciação dos bens do ativo imobilizado da Empresa Renar Maças S.A observados nas demonstrações contábeis analisadas de acordo com a Lei nº 6.404/76 e a Lei nº 11.638/07.

Empresa	Renar Maças S.A		
	Atende	Atende Parcial	Não Atende
Identificação do método		x	
Vida útil dos bens	x		
Taxas de depreciação utilizadas	x		
Ocorrência de mudança de estimativa contábil	x		

Fonte: dados da pesquisa

Em relação ao imobilizado da companhia, evidenciou-se que a empresa registra o custo de aquisição ou construção, acrescido de reavaliação e exercícios anteriores, incluindo os bens adquiridos por arrendamento mercantil, deduzido da depreciação acumulada. Quanto à depreciação, esta é calculada pelo método linear, em função da expectativa de vida útil econômica dos bens. Buscando atender integralmente à orientação do CPC 27, a companhia contratou a empresa Rosfil Cadastramento e Gerenciamento Patrimonial Ltda., em virtude dos ativos da companhia serem constituídos de imóveis e implementos rurais, constatando-se a não necessidade do registro de ajustes, uma vez que o valor de uma possível venda do Ativo Imobilizado ultrapassa o saldo residual e o CPC 27, que prescreve que o método de depreciação utilizado pela entidade deve refletir o modelo de previsão de consumo (vida útil) dos benefícios econômicos do ativo. Tem-se a dizer que o mesmo foi atendido. Abaixo, segue demonstrada na tabela 1 a indicação das taxas médias ponderadas de depreciação anual dos bens da companhia Renar Maças S.A.

Tabela 1 - Taxas médias anuais ponderadas de depreciação da Renar Maças S.A

	Taxas médias anuais ponderadas de depreciação (%)
Terrenos	-
Edificações	4%
Benfeitorias	4%
Culturas permanentes	5%
Maquinas e Equipamentos	10%
Câmaras Frigoríficas	10%
Veiculos e Tratores	20% e 25%
Móveis e Utensílios	10%
Arrendamento Mercantil	9%

Fonte: dados da pesquisa

Ainda segundo a companhia, ela revisa regularmente a ocorrência de mudança de estimativa contábil, porém, apesar da companhia reconhecer o método de depreciação utilizado nos demonstrativos contábeis, não explicou por que o método utilizado é mais adequado do que outros métodos estabelecidos por alguns autores.

### SLC Agrícola S.A

Na companhia SLC Agrícola o grupo de ativo imobilizado representa aproximadamente 71% (setenta e um por cento) do ativo total da companhia. Os relatórios, tanto do exercício de 2010 como de 2011, apresentam saldo inicial dos últimos dois exercícios das contas do ativo imobilizado, classificados em (i) Correção e desenvolvimento do solo; (ii) Prédios e benfeitorias; (iii) Móveis e Utensílios; (iv) Equipamentos e instalações de escritório; (v) Equipamentos agrícolas e instalações industriais; (vi) Veículos e (vii) Culturas Permanentes.

Seguem, abaixo, no quadro 7, os critérios analisados na pesquisa da empresa SLC Agrícola:

Quadro 7 - Relação dos critérios de depreciação dos bens do ativo imobilizado da Empresa SLC Agrícola S.A observados nas demonstrações contábeis analisadas de acordo com a Lei nº 6.404/76 e a Lei nº 11.638/07.

Empresa	SLC AGRICOLA S.A		
	Atende	Atende Parcial	Não Atende
Identificação do método		x	
Vida útil dos bens	x		
Taxas de depreciação utilizadas	x		
Ocorrência de mudança de estimativa contábil	x		

Fonte: dados da pesquisa

A companhia SLC agrícola S.A evidencia o cálculo da depreciação de forma linear ao longo da vida útil do ativo e as taxas levam em consideração a vida útil estimada dos bens. Abaixo, é demonstrada a tabela 2, com a indicação das taxas médias ponderadas de vida útil dos bens da companhia:

Tabela 2 - Taxas médias anuais ponderadas de depreciação da SLC Agrícola

	Taxas médias anuais ponderadas de depreciação (%)
Correção e desenvolvimento do solo	20%
Prédios e benfeitorias	2,9%
Móveis e utensílios	10%
Equipamentos e instalações de escritório	13,3%
Equipamentos agrícolas e instalações industriais	6,7%
Veículos	9,1%
Culturas permanentes	9%

Fonte: dados da pesquisa

Verificou-se, também, que nenhuma mudança de estimativa contábil foi constatada na empresa SLC agrícola no período analisado e que, apesar da empresa reconhecer o método de depreciação utilizado nos demonstrativos contábeis, não explicou por que o método utilizado é o mais adequado.

### Vanguarda AGRO S.A

Na companhia Vanguarda Agro S.A., fazendo uma análise vertical no balanço consolidado de 2011, constata-se que o grupo de ativo imobilizado representa aproximadamente, 42,81% (quarenta e dois vírgula oitenta e um por cento) do ativo total da companhia. As notas explicativas publicadas no exercício de 2011 apresentam saldo inicial no último exercício das contas do ativo imobilizado, classificadas em Fazendas, Edificações e instalações industriais-usinas, Máquinas e equipamentos, Implementos agrícolas, Móveis e utensílios, Imobilizações em andamento, Aeronaves, Automóveis e utilitários, Correção de solo e Outros imobilizados.

Segue abaixo a quadro 8, referente à análise efetuada nos demonstrativos contábeis da empresa Vanguarda Agro S.A:

Quadro 8 - Relação dos critérios de depreciação dos bens do ativo imobilizado da Empresa Vanguarda Agro S.A observados nas demonstrações contábeis analisadas de acordo com a Lei nº 6.404/76 e a Lei nº 11.638/07.

Empresa	Vanguarda Agro S.A			
	Critérios	Atende	Atende Parcial	Não Atende
	Identificação do método		x	
	Vida útil dos bens	x		
	Taxas de depreciação utilizadas	x		
	Ocorrência de mudança de estimativa contábil	x		

Fonte: dados da pesquisa

De acordo com as notas explicativas, a empresa reconhece a depreciação com base na vida útil estimada de cada ativo, pelo método linear, de modo que o valor do custo, menos o seu valor residual após sua vida útil, seja integralmente baixado. Contudo, apesar da empresa reconhecer o método de depreciação utilizado nos demonstrativos contábeis, não explica por que o método utilizado é mais adequado. E também, segundo a companhia, a vida útil estimada, os valores residuais e os métodos de depreciação são revisados anualmente, ao final do exercício, sendo o efeito de quaisquer mudanças nas estimativas contabilizado prospectivamente.

#### 4.2. ANÁLISE COMPARATIVA DA APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS RELACIONADOS À DEPRECIÇÃO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO DAS EMPRESAS DO SEGMENTO DE AGRICULTURA LISTADAS NA BM&FBOVESPA S.A.

O objetivo da Contabilidade é manter o controle e mensuração da entidade e também comunicar aos usuários da informação. Essa informação deve ser evidenciada de forma clara e transparente, ou seja, as entidades devem zelar pela qualidade de suas informações. No que diz respeito à depreciação, em especial, os métodos de depreciação utilizados pelas empresas, as vidas úteis estimadas, as taxas de depreciação, depreciação acumulada e também as mudanças de estimativas, se constatadas, devem mostrar a devida transparência.

Assim, pretendeu-se examinar se as demonstrações contábeis das companhias evidenciam a justificativa para escolha do método de depreciação e se apresentam a estimativa das vidas úteis dos seus ativos ou a taxa de depreciação, explicando a sua fundamentação em relação a cada classe de ativo imobilizado.

A observação permanente das empresas a esses itens selecionados permite evidenciar melhor e com isso colaborar para uma maior transparência e confiabilidade nos demonstrativos contábeis, e assim contribuir para uma melhor tomada de decisão. Devemos considerar que a estimativa da vida útil dos ativos e a escolha do método de depreciação são alguns fatores que envolvem essencialmente o julgamento da entidade, de tal sorte que a sua divulgação permite aos usuários da contabilidade a verificação das políticas adotadas pela administração.

Partindo-se da análise efetuada nas empresas do segmento de agricultura, listadas na BM&FBOVESPA, pode-se perceber que, em geral, as empresas atendem satisfatoriamente, ainda que não de forma integral, aos critérios apontados como relevantes para a evidenciação contábil, que devem constar, principalmente, nas notas explicativas, no que diz respeito à depreciação dos bens ativos imobilizados..

Partindo dos critérios verificados na legislação, por meio dos quais se buscou identificar a evidenciação das informações nos relatórios contábeis. Abaixo será apresentada a quadro 9, com os resultados da pesquisa obtidos.

Quadro 9 - Relação dos critérios de depreciação dos bens do ativo imobilizado observados nas demonstrações contábeis analisadas de acordo com a Lei nº 6.404/76 e a Lei nº 11.638/07.

Empresa	Rasip Agro Pastoril S.A			Renar Maças S.A			SLC AGRICOLA S.A			Vanguarda Agro S.A		
	Atende	Atende Parcial	Não Atende	Atende	Atende Parcial	Não Atende	Atende	Atende Parcial	Não Atende	Atende	Atende Parcial	Não Atende
Identificação do método		x			x			x			x	
Vida útil dos bens	x			x			x			x		
Taxas de depreciação utilizadas	x			x			x			x		
Ocorrência de mudança de estimativa contábil	x			x			x			x		

Fonte: dados da pesquisa

Em todas as companhias analisadas houve a indicação do método de depreciação adotado, sendo que o método linear foi adotado por todas. Porém, nenhuma das empresas pesquisadas explicou por que o método utilizado é o mais adequado para a depreciação dos seus ativos imobilizados. E também em todas as demonstrações financeiras foi possível identificar a vida útil estimada ou as taxas de depreciação anuais aplicadas às classes de ativo imobilizado. Com isso foi possível demonstrar que as demonstrações estão atendendo às exigências da norma contábil. Porém, observa-se que as demonstrações analisadas ou



apresentaram quadros com as vidas úteis estimadas dos seus ativos ou as taxas de depreciação adotadas pela companhia.

Dentre todos os métodos de depreciação, a entidade deve optar por aquele que mais se adapte à sua realidade, ou seja, o método de depreciação deve refletir o consumo dos benefícios econômicos que o bem proporciona à companhia, devendo ser revisado periodicamente. Em consequência disso, a mensuração da vida útil econômica também deve ser explicitada de forma a evidenciar a probabilidade de benefícios proporcionados à entidade, o que não ficou completamente demonstrado nos relatórios.

É importante destacar que, das quatro empresas observadas, duas delas têm ativo imobilizado mais relevante perante o ativo total; estas são a companhia Renar Maças S.A, com cerca de 69% do ativo total e a companhia SLC Agrícola S.A, com cerca de 71% do seu ativo total. Com isso, pode-se dizer que quanto maior a relevância dos ativos fixos para a companhia, maior é a preocupação com sua adequada evidenciação.

De acordo com os dados e a análises feitas e com da bibliografia consultada, é percebido de forma clara o apego ao método linear e às exigências da legislação fiscal, uma vez que, costumeiramente, eram aplicadas na contabilidade societária as taxas depreciação admitidas para dedução do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Nesse contexto, apesar de existirem deficiências na forma em como os relatórios contábeis são divulgados, estas podem ser decorrentes da adaptação das empresas à nova realidade contábil introduzida pela Lei nº. 11.638/2007. Contudo, as empresas, juntamente com os profissionais da área contábil, têm feito um grande esforço para divulgar demonstrativos cada vez perto da realidade de cada entidade, evidenciando de forma mais completa, em especial, os critérios de mensuração da vida útil econômica dos ativos e o método de depreciação adotado pela entidade.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Apesar das novas normas contábeis serem de aplicação recente no Brasil, as empresas em estudo estão se adequando bem a essa nova realidade. Assim, pode-se dizer que a contabilidade brasileira, antes da adoção das normas internacionais, era, na prática, conservadora, de modo a atender primeiramente ao Fisco.

Contudo, é necessário o resgate da relevância da informação contábil, apresentada de acordo com as normas de contabilidade societária. Isso implica, inclusive, em reconhecer a segregação da contabilidade societária e fiscal, como é proposto no artigo 177, §2º, da Lei nº 6.404/76, com a redação dada pela Lei nº 11.638/2007, e no artigo 16 da Lei nº 11.491/2009.

Com relação ao tema proposto, ficou evidenciado que as quatro empresas com ações na BM&FBOVESPA, aplicaram os critérios relacionados à depreciação dos bens do ativo imobilizado previstos no CPC 27, em suas demonstrações financeiras relativas aos anos de 2010 e de 2011. Foi verificado também na análise dos demonstrativos das quatro empresas a predominância do método linear para o reconhecimento da depreciação dos seus ativos e também em relação às demais informações, em especial, evidenciação da depreciação e vida útil dos ativos verificou-se o propósito dos relatórios em fornecer dados relevantes aos seus

usuários, ainda que não tenham sido atendidas de forma integral as exigências propostas pelas normas contábeis.

Desse modo, observa-se que, apesar das deficiências constatadas, as empresas estão se esforçando para atender, de forma geral, às normas atuais da contabilidade societária. Este artigo procurou investigar a aplicação nas normas contábeis relacionadas à depreciação dos bens do ativo imobilizado nas demonstrações contábeis das quatro empresas do segmento de agricultura, que têm ações no mercado de capitais brasileiro, sem intenção de esgotar o tema.

Diante do tema exposto, sugere-se para futuros trabalhos um aprofundamento da pesquisa sobre por que as empresas não adotarem novas taxas de depreciação para seus ativos, considerando a possibilidade e de haver informações contábeis divulgadas em desconformidade com as novas práticas contábeis *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS).

## REFERÊNCIAS

BM&F BOVESPA. **Demonstrações Financeiras Padronizadas** – Notas Explicativas. Disponível em: <[www.bmfbovespa.com.br](http://www.bmfbovespa.com.br)>. Acessado em: 20 de novembro de 2012.

BRASIL. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. RIR 99 - Regulamentos do Imposto de Renda. Brasília.

\_\_\_\_\_. 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/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm)>. Acesso: 02 de Novembro 2012.

\_\_\_\_\_. Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial [da União], Brasília**.

CORDEIRO, Darci. **Ciência, pesquisa e trabalho científico: uma abordagem metodológica**. 2ª. ed. Goiânia: Grafset, 2001.

**CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. CPC 27 – Ativo Imobilizado, de 26 de Junho de 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/cpc%2027.pdf>>. Acesso: 02 de Novembro 2012.

**CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, de 26 de Junho de 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC01R1.pdf>>. Acesso: 02 de Novembro 2012.

**CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.** Resolução CFC n, 1.055/05, de 7 de Outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001055](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055)>. Acesso: 02 de Novembro de 2012.

CARVALHO, L. N.; LEMES, S.; COSTA, F. M. da. **Contabilidade internacional: aplicação das IFRS 2005.** 1. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. **Teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, José Carlos Marion. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação.** – 3.ed. – São Paulo : Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBECK, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações.** – 4. Ed. – São Paulo: Fipecafi, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações (aplicáveis às demais sociedades).** 7. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedade).** Suplemento. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MARTINS, Gilberto Andrade; THEÓFILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2007.

MÜLLER, A. N.; SCHERER, L. M.; **Contabilidade avançada e internacional.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica.** 9. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial.** 12. ed. São Paulo, Atlas, 2006.

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

Silva, Antonio Carlos Ribeiro da **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientação de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses.** – 3. Ed. – São Paulo: atlas, 2010.