

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FCE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**“CPC 27: OS REFLEXOS DO NOVO TRATAMENTO CONTÁBIL
DOS INVESTIMENTOS EM ATIVO IMOBILIZADO.”**

DANIEL DOS SANTOS DORNELLES

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Departamento de Ciências Contábeis e
Atuariais da Faculdade de Ciências
Econômicas da Universidade Federal do Rio
Grande do Sul – UFRGS

Prof. Orientador:
Prof. Msc. João Marcos Leão da Rocha

Porto Alegre
2011 – 1º Semestre

“CPC 27: OS REFLEXOS DO NOVO TRATAMENTO CONTÁBIL DOS INVESTIMENTOS EM ATIVO IMOBILIZADO.”

Daniel dos Santos Dornelles*

RESUMO

Este estudo tem como objetivo apresentar as principais mudanças trazidas pela adoção do Pronunciamento Técnico CPC 27, em cumprimento às exigências estabelecidas da Lei 11.638/2007, no tratamento dos investimentos realizados em ativo imobilizado pelas empresas e os seus reflexos para as entidades e os profissionais contábeis. Para atingir esse objetivo, realizou-se uma pesquisa qualitativa em referenciais teóricos bibliográficos acerca do tema extraídos de livros, periódicos, revistas, pronunciamentos contábeis, legislação e informações obtidas de páginas na *internet*. A pesquisa buscou ressaltar as mudanças a partir da adoção do Pronunciamento Técnico CPC 27 e o entendimento do seu objeto de estudo, os ativos classificados como imobilizados pelas empresas. Além disso, houve a busca por conceitos que identificam um ativo imobilizado, a partir do seu reconhecimento pela entidade e dos demais efeitos a que ele está sujeito enquanto parte do patrimônio da entidade que o controla. Tais conceitos compreendem a classificação de um investimento como ativo imobilizado, seus custos, determinação da vida útil econômica e, conseqüentemente, os critérios para a sua depreciação. Ao apresentar todos esses conceitos, o artigo os relaciona com a visão do pronunciamento e o reflexo na sua adoção. Devem ser observadas, além das alterações, as adições às práticas já adotadas para que o instrumento sirva à contabilidade na sua integralidade e crescente qualidade no padrão contábil brasileiro. Com papel extremamente ativo nessa transição, o profissional contábil deve ser capaz de captar não só as alterações relativas às práticas, mas também o contexto e sua relevância para a contabilidade enquanto ciência e instrumento de informação econômica a serviço da sociedade.

Palavras-chave: Pronunciamento Técnico CPC 27, Ativo Imobilizado, Lei 11.638/2007.

*Graduando do curso de Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. E-mail: daniel_s_dornelles@dell.com

1 INTRODUÇÃO

O processo de globalização trouxe consigo, ao longo das últimas décadas, reflexos para a economia mundial. Dentre eles, a necessidade de maior agilidade e transparência no processo de elaboração das informações que suportam as operações e as decisões tomadas nas empresas. Como consequência, a contabilidade, no seu papel de instrumento de informação e suporte na tomada de decisão, também passa a atender às novas exigências demandadas pelas mudanças no mercado econômico.

Segundo Iudícibus (1997, p. 29):

A contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Embora sejam distintas as finalidades das informações geradas pela contabilidade, é de interesse de seus usuários que estas sejam a tradução fidedigna da realidade econômica dos negócios realizados pelas empresas. A contabilidade deve ser capaz de mensurar não somente a riqueza que a entidade é capaz de gerar, mas também os eventuais riscos e novas oportunidades que ela possa estar sujeita.

Como parte desse processo, a Contabilidade Internacional tenta responder aos anseios gerados a partir da globalização dos mercados e necessidades de novos negócios que transgridam as barreiras continentais e financeiras das nações.

A postura de Schmidt *et. al.* (2004, p. 3) quanto à contabilidade internacional:

[...] O processo de globalização dos mercados trouxe à tona a necessidade de harmonização contábil em todo o mundo, pois investidores, de forma geral, são atraídos para mercados que conhecem e nos quais confiam. Diante dessas novas condições de mercado, surgem novos desafios para estudiosos, profissionais e usuários da contabilidade, bem como para as entidades responsáveis pela emissão de normas contábeis, que passam a desempenhar um importante papel no processo de harmonização das práticas contábeis.

Segundo Carvalho *et. al.* (2008, p.15):

Nos últimos anos, o movimento de convergência das normas contábeis ao redor do globo tem aumentado significativamente, tornando-se um tema frequentemente analisado e discutido nos diversos segmentos envolvidos com relatórios financeiros. Aí estão incluídos os que os preparam, os que os auditam e os analistas de mercados financeiros, que, apoiando os investidores e credores, representam o primeiro grande grupo de usuários de tais relatórios. A contabilidade internacional surgiu para minorar as arguras de quem quer investir fora de seu país e até hoje tinha que manusear balanços em dezenas de normas contábeis distintas, tentando compatibilizá-las para comparar.

O efeito dessa busca por informações de padrões mais elevados e que atendam às novas exigências trazidas pela globalização no mundo dos negócios fez com que a Contabilidade Brasileira, a partir de dezembro de 2007, passasse a ser regida pela Lei 11.638. Com a publicação desse normativo, houve a alteração em uma série de dispositivos contábeis previstos na Lei 6.404/76, conhecida como a Lei das Sociedades por Ações. A mudança na Lei 6.404/76 teve como um dos principais objetivos propiciar um ambiente para a harmonização contábil das práticas contábeis brasileiras em conformidade com as adotadas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*.

De acordo com Caldarelli e Dias (2008, p. 5), “não há dúvidas que a nova legislação abre definitivamente a economia brasileira para o mercado de capitais global e vai atrair novos investimentos”. Isso significa que, além da modernização dos padrões contábeis nacionais, a possibilidade de novas oportunidades para as empresas brasileiras no cenário mundial aumenta a partir do momento em que o padrão contábil brasileiro aproxima-se do internacional.

Com esse objetivo, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) realiza a emissão dos pronunciamentos conhecidos como CPCs, que atuam como instrumento de tradução e adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade, *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, emitidas pelo IASB. Logo, a adoção dos CPCs no processo contábil brasileiro implica a utilização de métodos contábeis que são aceitos mundialmente através das *IFRS*.

Inclusa nesse contexto, está a emissão do CPC 27: Ativo Imobilizado. Instrumento normativo emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que corresponde a *IAS 16*

Property Plant and Equipment emitida pelo IASB. O Pronunciamento Técnico CPC 27 fornece às empresas as orientações acerca do tratamento contábil das operações que envolvem os investimentos em ativo imobilizado, desde seu início até as posteriores mutações que ele está sujeito ao longo de sua permanência no patrimônio da entidade.

O ativo imobilizado é caracterizado por bens corpóreos que representam a capacidade de gerar benefícios econômicos, para a entidade que o controla durante a sua vida útil econômica. Conforme as prerrogativas do CPC 27, o reconhecimento dos custos de aquisição, dos critérios de depreciação da vida útil desses bens, bem como os fatores que podem acarretar em sua desvalorização, serão submetidos a uma análise mais rigorosa antes de serem reconhecidos contabilmente. Além disso, há o surgimento do *impairment test*, que tem por objetivo constatar se há diferença entre o valor contábil registrado de um ativo e sua real capacidade de ser realizado, citado no referido CPC e tratado especificamente pelo Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

A partir desse novo tratamento, espera-se que os registros das operações atendam à premissa do prevalecimento da essência sobre a forma na qual os fatos contábeis são realizados. Uma vez que a compreensão das operações na sua essência esteja disseminada entre os profissionais da classe contábil, será possível a eliminação de diversas técnicas (formas) utilizadas por diferentes localidades do mundo, permitindo assim, a harmonização e convergência aos padrões internacionais.

No que diz respeito a investimentos realizados em ativo imobilizado, o setor industrial da economia é o que apresenta o maior volume de recursos aplicados nessa classe de ativo. Para que seja possível o surgimento de novos produtos no processo industrial, é necessária a transformação das matérias-primas que os compõem. O potencial tecnológico, a resistência, a capacidade de suportar condições extremas de temperatura, pressão e cargas elevadas são características dos equipamentos capazes de realizar essa transformação.

Os atributos e funcionalidades das máquinas e equipamentos que realizam o processo produtivo das indústrias são componentes do elevado valor agregado desses bens. Logo, as empresas realizam grandes desembolsos na sua aquisição e classificam essas saídas de capital no grupo de ativo de seu patrimônio sob a expectativa desse bem proporcionar à empresa benefícios futuros através de fluxos de caixa com a sua utilização.

O reconhecimento desses aspectos, alinhados com as exigências do novo pronunciamento, afetam diretamente os profissionais da área contábil, visto que é necessária reformulação dos conceitos já conhecidos, adaptação dos mesmos e disposição para compreensão daqueles relacionados às mudanças. Além disso, a relevância da compreensão da nova linguagem, para atender os padrões internacionais e agregar mais qualidade e transparência são essenciais para que o processo possa ser bem sucedido e atender os seus objetivos.

A partir desse contexto, o presente artigo tem como objetivo apresentar as principais mudanças trazidas pela adoção do Pronunciamento Técnico CPC 27, em cumprimento às exigências estabelecidas da Lei 11.638, no tratamento dos investimentos realizados em ativo imobilizado pelas empresas. Além disso, argumentar sobre a importância da compreensão das mudanças por parte dos profissionais das instituições ao adotar o novo padrão.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Segundo Markoni e Lakatos apud Ander-Egg (1978, p. 28), “a pesquisa é um procedimento reflexivo literário sistemático, controlado e crítico que permite descobrir novos fatos e dados, relações ou leis em qualquer campo do conhecimento.”

Paralelamente Markoni e Lakatos, (2010, p. 166) expressam uma das modalidades nas quais a pesquisa pode ser delimitada.

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, etc. Até meios de comunicação oral: rádio, gravações em fita magnética, e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma quer publicadas quer gravadas.

Cervo, Bervian e Silva (2007, p.60), definem a pesquisa bibliográfica como aquela que “procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses.”

Nesse contexto, a presente pesquisa é de caráter bibliográfico, uma vez que seu referencial foi extraído de livros, periódicos, pronunciamentos, normas contábeis e informações obtidas de publicações em páginas na *internet* e proporcionassem informações para o cumprimento de seus objetivos.

3 ATIVO IMOBILIZADO

Na concepção de Hendriksen e Van Breda, (1999, p. 286), ativos devem ser definidos como “potenciais de fluxos de serviços ou direitos a benefícios futuros sob o controle de uma organização.”

De acordo com Santos *et al* (2007, p. 114) os ativos são “recursos controlados pela empresa capazes de gerar fluxos futuros positivos de caixa.”

Ambos autores supracitados evidenciam a característica que possibilita a classificação de uma saída de recurso da empresa como ativo. Tal desembolso é assim classificado pela sua capacidade de gerar benefícios futuros a entidade através da geração de fluxos de caixa. Do contrário, seria classificado como uma despesa, com impacto direto no resultado da instituição.

Os ativos imobilizados de uma empresa são caracterizados pela possibilidade de gerarem benefícios futuros à organização além de outros atributos citados pelos autores a seguir.

A Lei 6.404/76, mediante seu art. 179, item IV, conceitua 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.

De acordo com Santos e Schmidt (2002) são classificados no subgrupo do imobilizado os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia, ou do negócio, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os direitos de propriedade industrial ou comercial.

Para Almeida (2010, p. 259) o ativo imobilizado na entidade deve ser percebido sob o seguinte enfoque:

Os bens do ativo imobilizado representam normalmente uma parcela significativa dos ativos de uma empresa, principalmente no caso da indústria. Esses bens têm uma permanência prolongada na companhia, não são destinados à venda e são utilizados na manutenção das suas atividades.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) define os bens do ativo imobilizado da seguinte forma:

Ativo imobilizado é o 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.

Baptista e Gonçalves (2004, p. 253), ressaltam que as imobilizações podem ser divididas em dois grupos:

- Imobilizado em operação: Constituído pelos bens e direitos que se encontram em utilização normal, de conformidade com o objeto social da empresa.
- Imobilizado em andamento: formado pela aplicação de recursos em imobilizações que ainda não estão operando.

Exemplos de bens classificados no ativo imobilizado:

- Terrenos;
- Edifícios;
- Benfeitorias;
- Máquinas;
- Instalações;
- Móveis e utensílios;
- Bibliotecas;

- Veículos;
- Computadores;
- Ferramentas;
- Construções em andamento;
- Adiantamentos a fornecedores para aquisição de ativo imobilizado.

Seja na literatura acadêmica, ou por regimentos normativos, é possível perceber que os ativos, para serem classificados como imobilizado, devem atender, além do requisito de gerar benefícios futuros, serem bens tangíveis (corpóreos), não destinados à venda e que a entidade espera utilizar por mais de um período (exercício). Logo, ao registrar esses bens em contas de ativo imobilizado, o profissional contábil deve estar seguro de que os valores assim contabilizados atendam a esses requisitos.

Portador de tantos atributos que agregam valor às entidades, e muitas vezes, como é o caso das indústrias, o ativo imobilizado merece uma atenção especial por parte do profissional contábil. Cabe a ele a responsabilidade de observar as premissas para que esses valores reflitam os investimentos realizados na busca por benefícios futuros e sejam capazes de manter as operações que garantem o bom funcionamento da empresa.

Além disso, após o seu reconhecimento inicial um bem está sujeito a inúmeros fatos que necessitam serem registrados a fim de evidenciar os prováveis aumentos ou diminuições em seu valor inicial e, por consequência, no patrimônio da empresa. Na indústria, devido à exposição a condições adversas, máquinas e equipamentos podem ter seus valores comprometidos e devem ter essas prováveis alterações de valor registradas.

3.1 RECONHECIMENTO

De acordo com o CPC 27(p. 4), para que seja possível o reconhecimento de um bem no ativo imobilizado, os seguintes critérios devem ser observados:

- a) For provável que benefícios futuros econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e
- b) O custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

Para que o custo possa ser mensurado confiavelmente, a entidade deve observar todos os valores pagos desde o instante da aquisição até o momento em que o bem é efetivamente colocado em uso.

Na visão de Almeida (2010, p. 259) os bens do ativo imobilizado “são contabilizados por todos os custos envolvidos em sua aquisição.”

Ainda segundo o autor (2010, p. 259):

Os bens do ativo imobilizado são capitalizados por todos os custos incorridos até serem postos em funcionamento. Esses custos incluem, como por exemplo, na compra de um terreno, o preço pago pelo terreno, despesa com escritura, despachante, imposto de transmissão, etc. Caso exista construção que não seja de interesse da empresa, os custos de demolição também são registrados como custo do terreno.

Segundo as orientações do CPC 27 (p. 6), “o custo de um item do ativo imobilizado compreende:”

- (a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condições necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual 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.

Para o reconhecimento de um bem como ativo imobilizado, devem ser observados todos os custos necessários para que ele possa estar em condições de operar. Na indústria é muito comum esse tipo de operação, pois há máquinas com estruturas complexas que necessitam de transporte em condições especiais mão-de-obra especializada para realizar a sua montagem, além de testes antes de colocá-las definitivamente em funcionamento em alguns casos.

3.2 DEPRECIÇÃO

Os bens que figuram o ativo imobilizado, por serem bens corpóreos, estão sujeitos ao desgaste físico devido à exposição a condições adversas. Esse comprometimento das propriedades físicas é denominado depreciação.

Para Santos e Schmidt (2002) a depreciação diz respeito à perda de valor dos direitos que têm por objetivo os bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

O art. 183 da Lei nº 6.404/76 estabelece, em seu § 2º:

2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

a) Depreciação, quando corresponder à perda de valor dos direitos que têm por objeto os bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. [...]

A Legislação Fiscal, por meio do Regulamento do imposto de Renda (RIR)/99, em seus arts. 305 a 334, determina resumidamente que:

A importância correspondente à diminuição de valor dos bens do ativo permanente resultante de desgastes pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal, poderá ser computada como custo operacional. A parcela da depreciação dos bens utilizados na produção será computada como custo dos produtos vendidos, enquanto a depreciação dos demais bens será escriturada como despesa operacional.

Segundo Almeida (2010, p. 259):

[...] Os bens do ativo imobilizado são deduzidos da depreciação, que representa o processo de alocação de custo e despesa e conseqüente redução contábil do valor desses bens. A existência da depreciação é devida ao fato de que a maioria dos bens do ativo imobilizado tem uma vida útil limitada e de acordo com os princípios contábeis, o valor desses bens deve ser registrado como despesa ou como custo nos períodos contábeis para os quais a empresa deles se utiliza.

Nesse contexto, a depreciação dos bens será representada pela alocação sistemática do custo dos ativos em despesa ou custo, dependendo do uso do ativo dentro da organização. Quando o emprego do bem é em instalações administrativas que não têm

configuração com o processo produtivo, essa alocação dar-se-á contra contas de despesa. Ao ter relação com a produção, a depreciação de uma máquina será alocada como custo.

3.3 VIDA ÚTIL

Conforme o posicionamento de Almeida (2010, p. 262):

A maioria dos bens do ativo imobilizado, com a exceção de terrenos, tem uma vida útil limitada. A vida útil representa o tempo que o bem será utilizado pela empresa em circunstâncias normais. Os fatores que limitam a vida útil de um bem são a deterioração e obsolescência. A deterioração é o desgaste físico do bem e a obsolescência é o processo pelo qual o bem se torna obsoleto em função do desenvolvimento de novas tecnologias ou de processos mais aperfeiçoados. É importante o entendimento de que a depreciação está associada aos processos de deterioração e obsolescência, tendo em vista que um bem pode funcionar quinze anos, entretanto a sua vida útil estimada é de dez anos devido ao fato de que, a partir desse tempo, ele passa a ser economicamente inviável e a empresa, portanto, um novo bem mais aperfeiçoado.

Segundo o Pronunciamento 27, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

Vida útil de um bem do ativo imobilizado é:

- a) O período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou
- b) Número de entidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

A vida útil de um ativo é definida pela expectativa de uso que a entidade pressupõe utilizá-lo a partir de seus registros de uso com bens semelhantes e nas mesmas condições. É o período em que a entidade espera contar com esse bem na manutenção de suas atividades. Sua definição também é responsável pela definição do período no qual o bem será depreciado, visto que a estimativa da vida útil da depreciação de um bem, geralmente, é atribuída pelas entidades com base no histórico de itens semelhantes registrados no imobilizado, ou obediência das orientações estabelecidas pelos critérios fiscais em relação à classe do bem.

4 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é resultado da união de objetivos das seguintes entidades:

- ABRASCA;
- APIMEC NACIONAL
- BOVESPA;
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC);
- FIPECAFI;
- IBRACON.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), foi criado pela resolução CFC nº 1.055/05, e tem como objetivo:

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.(Almeida, 2010 p. 11).

O processo que visa harmonizar o padrão contábil brasileiro ao internacional conta com a atuação do CPC na emissão e divulgação dos pronunciamentos. Ao centralizar as informações, o órgão presta um importante papel referencial aos profissionais da categoria e aos demais órgãos que tratam das matérias contábeis e econômicas no Brasil. Apesar de sua estrutura ser fornecida pelo CFC, o CPC é um órgão autônomo.

4.1 PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 27 – ATIVO IMOBILIZADO

O Pronunciamento Técnico CPC 27, submetido à audiência pública 07/2009 e aprovado, é o instrumento que atribui o correto tratamento contábil aos investimentos

realizados em ativo imobilizado por uma entidade bem como dos efeitos que esses investimentos possam estar sujeitos enquanto fizerem parte do patrimônio da entidade.

O pronunciamento CPC 27 atribui-se o seguinte objetivo: colocar a página

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações. Os principais pontos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado são o reconhecimento dos ativos a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos.

Contudo, o pronunciamento ressalta que a sua aplicação deve ser desconsiderada caso haja outro CPC específico sobre tratamento de outros bens que também possuam as características de ativo imobilizado.

De acordo com o próprio CPC (Pronunciamento Técnico CPC 27, 2009, p. 2) suas orientações não são aplicáveis a:

- (a) ativos imobilizados classificados como mantidos para venda de acordo com Pronunciamento Técnico CPC 31 –Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
 - (b) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola (ver o Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola);
 - (c) reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação (ver o Pronunciamento Técnico CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais); ou
 - (d) direitos sobre jazidas e reservas minerais tais como, petróleo, gás natural, carvão mineral, dolomita e recursos não renováveis semelhantes.
- Contudo, este pronunciamento aplica-se aos ativos imobilizados usados para desenvolver ou manter os ativos descritos nas alíneas (b) e (d).

Ao adotar esse instrumento na contabilização dos investimentos em ativo imobilizado, a entidade utiliza práticas consoantes com as adotadas no padrão internacional através da *IAS 16 Property Plant and Equipment* emitida pelo *IASB*. Além das definições já apresentadas a longo nos itens já tratados pelo artigo nas definições de ativo imobilizado e os fatores que afetam sua mensuração, o CPC 27 reforça as características que figuram um ativo passível de ser classificado como imobilizado pela entidade que detém de seu controle.

Também há a apresentação de novas situações que exigem do profissional contábil mudança de postura e exercício da capacidade de julgamento em virtude de compreender a natureza dos critérios utilizados pelo CPC.

4.1.2 REAVALIAÇÃO DE ATIVOS

O Pronunciamento Técnico 27, em conformidade com as normas internacionais através do IAS 16 cita a possibilidade da reavaliação de ativos, contudo, para que isso seja possível, essa prática deve ser permitida por lei.

Após o reconhecimento como um ativo, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente pode ser apresentado, **se permitido por lei**, pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não apresente divergência relevante em relação ao seu valor justo na data do balanço. (CPC 27, 2009, p.10).

A Lei 6404/76, com base no artigo 8º permitia a possibilidade de execução da reavaliação das contas patrimoniais.

Art. 8º A avaliação dos bens será feita por (3) três peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia-geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representam metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.

§ 1º Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruídos com os documentos relativos aos bens avaliados, e estarão presentes à assembléia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas.

Entretanto a Lei 11.638/07, através do artigo 183, extingue a possibilidade de realizar novas reavaliações patrimoniais.

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência,

as contrapartidas de aumentos ou diminuições do valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do caput do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

Como um dos objetivos da Lei 11.638/07 é aproximar, através da adoção dos CPCs, o padrão contábil brasileiro do internacional, essa proibição da causou incômodo, visto que a Lei contradiz-se nesse ponto.

BRASIL (BRGAAP)	IASB (IAS)	ESTADOS UNIDOS (USGAAP)
Lei 6.404/76 juntamente com a Deliberação nº 183/95 da CVM e NPC nº 24 do IBRACON permitiam a reavaliação de forma semelhante a IAS nº 16. Com a Lei 11.638/07 alterando a Lei 6.404/76 não é mais permitida a aplicação da reavaliação para as sociedades por ações.	IAS nº 16: Como tratamento alternativo ao registro inicial do ativo imobilizado, a reavaliação é permitida. Se um ativo for reavaliado, a sua categoria inteira também deve ser reavaliada, com atualizações regulares, sendo constituída uma reserva de reavaliação para os superávits calculados.	Não permite a reavaliação de ativos imobilizados

Figura 1: Dispositivos legais relacionados à reavaliação de ativos.

FONTE: EFEITOS DA REAVALIAÇÃO DE ATIVOS DE EMPRESAS LIMITADAS EM SUAS INVESTIDORAS DE CAPITAL ABERTO

COM A VIGÊNCIA DA LEI 11.638/07, 2008. SILENE RANGEL, FURB, UNIVERSIDADE DE BLUMENAU.

Tal divergência pode ser justificada pela preocupação dos legisladores em evitar situações ocorridas nas quais empresas fizeram mal uso do processo de reavaliação e distorceram a sua real situação patrimonial. Apesar da prática da reavaliação de ativos para trazê-los a valor de mercado ser permitida pelos padrões internacionais de contabilidade, a legislação brasileira, com o objetivo de evitar a sua utilização incorreta, extinguiu essa possibilidade.

Martins e Santos (2008) mencionam muitos exemplos de empresas que reavaliaram seus ativos de forma incorreta para causar um efeito positivo em patrimônio líquido comprometido e de empresas que praticaram reavaliação para diminuir dividendos a serem distribuídos.

Na tentativa de oferecer uma alternativa ao impasse gerado pela contradição causada pela Lei 11.638/07, o CPC realizou a emissão do ICPC 10, o qual como instrumento de interpretação para a adoção inicial de alguns CPCs, dentre eles, o CPC 27.

Nos seus itens 1 e 2 o ICPC esclarece que para que seja possível a adoção do novo padrão contábil, e que para ele seja condizente com os objetivos que se propõe, há a opção de proceder ajustes em saldos iniciais de acordo com o que é estabelecido com as normas internacionais de contabilidade. Esse processo é descrito no ICPC 10 e chamado de custo atribuído (*deemed cost*).

Incentiva-se, fortemente, que no caso do item 21 desta interpretação, na adoção do Pronunciamento Técnico CPC 27 seja adotado, como custo atribuído (*deemed cost*) esse valor justo. Essa opção é aplicável apenas e tão somente na adoção inicial, não sendo admitida a revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial. Consequentemente, esse procedimento não significa a adoção da prática contábil da reavaliação de bens apresentada no próprio Pronunciamento Técnico CPC 27. A previsão de atribuição de custo na adoção inicial (*deemed cost*) está em linha com as normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB (IFRS 1, em especial nos itens D5 a D8). Se realizada a reavaliação do imobilizado anteriormente, enquanto legalmente permitida, e substancialmente representativa ainda do valor justo, podem seus valores ser admitidos como custo atribuído. (ICPC 10, 2009, p.7).

Ao fazer o uso do *deemed cost*, entidade consegue ajustar os saldos de seus ativos ao valor justo de mercado para adotar as práticas do CPC 27, contudo se ela já possuía ativos reavaliados, deverá utilizar essa reavaliação anterior como o custo atribuído ao ativo.

4.1.3 REVISÃO DA VIDA ÚTIL

Como já visto, a da vida útil de um ativo é o período no qual a entidade tem expectativa de obter benefícios com a sua uso na manutenção de suas atividades. Com a adoção do Pronunciamento Contábil 27, a empresa deve realizar, pelo menos, uma vez por exercício a revisão da vida útil atribuída aos seus bens.

O CPC 27 estabelece o seguinte conceito acerca da revisão de vida útil (Item 51, p. 13):

O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança da estimativa contábil, segundo o Pronunciamento Técnico 23, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

A alteração na vida útil de um bem tem impacto direto nas taxas de depreciação e deve ser observada com atenção pelas empresas, visto que há consequências diretas no lucro tributável. Como consequência, pode haver aumento ou redução do lucro e do valor a recolher do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

Por muito tempo, a prática adotada por muitas empresas foi a de atribuir vida útil aos bens conforme as orientações do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) acerca dos percentuais aplicados, bem como o período no qual determinada classe de bens seria utilizada pela instituição.

Ao mesmo tempo que o RIR estabelecer regras próprias para reconhecimento da vida útil e das taxas de depreciação, as empresas sempre tiveram a possibilidade de adotar diferentes critérios mediante comprovação de laudos técnicos. Para a maioria das empresas, a adoção dos critérios estabelecidos pela Receita Federal, dava comodidade, visto que o reconhecimento contábil estava justificado por orientações normativas do próprio fisco.

Conforme posicionamento do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), art. 310, §§ 1º e 2º):

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 1º 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 de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 3º).

Um dos objetivos do CPC ao exigir que as empresas realizem a revisão da vida útil é fazer que a contabilidade reflita a real situação dos bens e evitar que a entidade possua ativos registrados com estimativas de vidas úteis distorcidas em relação à sua realidade operacional. Embora muitas empresas tenham seus processos operacionais classificados dentro da atividade industrial, as condições de uso dos ativos podem não ser as mesmas, ou seja, o desgaste que justifica a depreciação dos bens não será igual para todas. Logo, a

revisão visa à correção de uma padronização de critérios que não refletem a realidade da operação da empresa.

Além disso, como a adoção do CPC busca explicações dos critérios adotados com base em revisões periódicas, é possível constatar se ativo comporta-se conforme o esperado ou se há distorções a serem registradas. Anteriormente, com a adoção do critério fiscal, esse comportamento não seria percebido.

A revisão de vida útil é uma mudança na estimativa e, por isso, o registro deve ser constituído de forma prospectiva, ou seja, o efeito contábil é produzido a partir da data da revisão. Não há necessidade de que a sua execução seja no início ou final do exercício, mas sim sempre na mesma época do ano e em período de maior conforto para a empresa e sua agenda de compromissos. Embora a revisão deva ser realizada uma vez ao ano, é de responsabilidade da administração da entidade realizar revisões sempre que forem constatadas evidências de fatos que afetem as condições de usos dos ativos, bem como a sua integridade.

O Pronunciamento Técnico 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro define a mudança de estimativa como:

A mudança na estimativa contábil é um ajuste nos saldos de um ativo ou passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de um ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis resultam de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.

Sobre a mudança de estimativa o próprio CPC 23 ressalta que “o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações contábeis e não reduz a sua confiabilidade”.

4.1.4 DEPRECIACÃO

A partir do momento que a adoção do CPC 27 permite a revisão da vida útil dos bens do ativo imobilizado, a depreciação dos bens deve ser ajustada de com base na vida útil estabelecida.

Nesse sentido, o CPC 27, expressa uma série de condições e serem observadas ao atribuir a vida útil de um bem do ativo imobilizado e, por consequência, sua depreciação.

- (a) o uso esperado do ativo que é validado com base na capacidade ou produção física esperada ou produção física esperados no ativo;
- (b) desgaste físico normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, [...];
- (c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda de mercado para o produto ou serviço derivado do ativo;
- (d) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como término de contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo. (CPC 27, 2009, p.14).

A depreciação, antes atribuída apenas pelos critérios ditados pelo fisco, precisa ser justificada por análises que traduzam a real capacidade do ativo, dadas as condições de uso. Aquele que é mais utilizado deprecia mais e necessita ter esse reflexo registrado.

Algumas empresas, já observam essa questão e fazem a utilização da depreciação acelerada. Que consiste em depreciar determinada máquina de acordo com a condição de uso. Se determinado equipamento é utilizado em turnos além do previsto, há a possibilidade de realizar a alocação da depreciação a uma taxa equivalente com observância nesse turno extra. Situação possível somente com base nas exigências feitas pelo Art. 305 do RIR/1999, de apresentação de aludo técnico comprobatório de tal situação.

Outra novidade do Pronunciamento Técnico CPC 27 é possibilidade da depreciação por componentes de um ativo. Ou seja, caso um bem possua componentes com valor mais expressivo em relação aos demais e ao total do bem, esse poderá ter a sua depreciação contabilizada separadamente. Visto que os benefícios econômicos proporcionados por determinado ativo podem ter origem em diferentes partes que o compõe, o consumo de cada benefício pode ser evidenciado de forma diferente ao longo da utilização do bem.

Abordagem por componentes

Requerimento	Abordagem	Impactos
<ul style="list-style-type: none">▪ Cada parte do imobilizado deve ser depreciado separadamente	<ul style="list-style-type: none">▪ Para cada item do imobilizado, avaliar se deveria ser segregado em partes significantes (componentes).▪ Considerar o custo relativo de cada componente com base no custo total▪ Estimar vidas úteis para cada componente com o objetivo de calcular a depreciação▪ Avaliar os sistemas existentes	<ul style="list-style-type: none">▪ Depreciação calculada de maneira mais detalhada.▪ A vida útil dos componentes pode impactar a despesa de depreciação

Figura 2 – CPC 27 Abordagem por componentes
Fonte: DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, 2010.

Para que tal situação seja possível, devem ser estabelecidos critérios que suportem o cálculo da depreciação dos componentes isolados.

O CPC 27 desafia a capacidade de julgamento do profissional contábil ao lidar com a depreciação, pois o obriga a sair do conforto da utilização de taxas pré-estabelecidas e a conhecer realmente o ativo imobilizado da empresa, os benefícios gerados e como estes são consumidos durante o uso. Somente a partir da identificação de todos os fatores que envolvem a depreciação do bem é possível o correto reconhecimento de seu efeito na contabilidade.

4.1.5 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS

Outro ponto levantado pelo Pronunciamento Técnico CPC 27 é a questão da entidade determinar se um bem do ativo imobilizado está com parte do seu valor

irrecuperável. Contudo, para esse tema, há a divulgação do Pronunciamento Técnico 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

O objetivo do CPC 01 (2009, p.03) é “estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação.”

Para que isso seja possível, o Pronunciamento Técnico 01 conta do apoio do método conhecido como Teste de *Impairment*.

Para Raupp e Beuren (2006), “o *impairment* representa um dano econômico, ou seja, uma perda nos benefícios futuros esperados do ativo.” Logo, a finalidade do *impairment test* é verificar se a capacidade de geração de benefícios de um ativo, ou grupo de ativos, está corretamente mensurada em conformidade com às expectativas da empresa em relação a esse ativo. Do contrário, o valor por *impairment* deve ser registrado reduzindo o valor do ativo em questão.

Segundo Alciatore, Easton & Spear (2000), a perda por *impairment* “é valor que, o ativo registrado na contabilidade, excede o seu valor recuperável estimado através de estimativas de fluxos de caixa futuros trazidos a valor presente.”

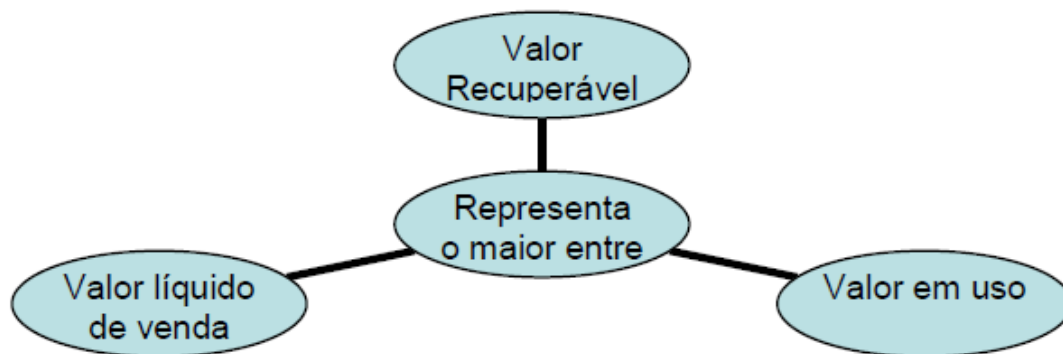


Figura 3: Definição de valor recuperável
FONTE: ERNEST YOUNG, 2009.

Para que seja possível essa constatação, a entidade deve realizar, conforme orientações do CPC 01, o *impairment test* na regularidade anual ou sempre que houver

evidências de que o ativo possa ter apresentado uma desvalorização e possível diferença entre o seu valor recuperável em relação ao registrado contabilmente.

Isso significa que o Pronunciamento Técnico CPC 27 conta com o apoio de outro pronunciamento no que diz respeito a correta contabilização dos bens que figuram o ativo imobilizado da entidade. Logo, o profissional contábil, não fica limitado somente às orientações do CPC 27 no que diz respeito à mensuração do efeito do constatado pelo *impairment test* sobre os ativos imobilizados da entidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atual conjuntura econômica, na qual se encontra inserida a contabilidade, exige uma postura de transparência e agilidade na elaboração das informações que suportem as tomadas de decisões acerca de negócios que garantam a continuidade de organização. A contabilidade na busca por atender as suas atribuições nesse processo tenta organiza-se, através de seus profissionais e órgãos para desempenhar o seu papel.

Em observância a essas demandas, as entidades nacionais que tratam dos interesses ligados à matéria contábil, na busca por dispositivos capazes de colocar o Brasil em evidência internacional, tiveram êxito na aprovação da Lei 11.638/07 que possibilitou essa harmonização através da publicação dos instrumentos conhecidos como CPCs.

O Pronunciamento Técnico CPC 27, na sua atenção voltada para os investimentos realizados em ativos classificados como imobilizados, apresentou uma série de mudanças no tratamento já conhecido em relação a esses investimentos. Logo, torna-se crucial a compreensão dessas alterações por parte dos profissionais da classe contábil tanto para as empresas quanto para a evolução do contador como profissional.

O profissional deve ser capaz de buscar compreender o seu papel na instituição, o impacto da informação por ele gerada durante o processo de contabilização e registro das mutações do patrimônio da instituição na qual atua. Além disso, deve estar alinhado com as orientações acerca do seu trabalho para garantir o total “*compliance*” da empresa perante os órgãos reguladores e usuários da informação.

Logo, dada a relevância atribuída aos investimentos realizados em ativo imobilizado e dos bens adquiridos pela empresa através deles, é de fundamental importância que o profissional contábil tenha a capacidade reconhecer os conceitos relacionados a ativo imobilizado, os custos incorridos para a sua aquisição, a correta mensuração de sua vida útil e, por consequência a sua depreciação. Todos elementos que figuram nas orientações trazidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 27.

**“CPC 27: THE CONSEQUENCES OF THE NEW ACCOUNTING TREATMENT
OF INVESTMENT IN FIXED ASSETS.”**

ABSTRACT

This article aims to present the main changes brought about by the adoption of CPC 27, in compliance with the requirements established in Law 11.638/07 in the treatment of investments in fixed assets by enterprises and their consequences for organizations and the accounting professionals. To achieve this goal it was performed a qualitative research in theoretical bibliography on the subject taken from books, periodicals, magazines, accounting pronouncements, laws and information obtained from Internet web sites. The research sought to highlight the changes from the adoption of the Pronouncement known as CPC 27 (IAS 16 for IFRS) and the understanding of its object of study, classified as fixed assets by businesses. Furthermore, there was a search of the concepts that comprise a fixed assets element since its recognition by the entity and other effects that he is subject as part of the patrimony of the entity that controls it. Such concepts include the classification as an investment property, your recognition costs, determination of the economic useful life and hence the criteria for its depreciation. In presenting these concepts, the article relates to the vision statement and the likely consequence that it causes in its adoption. It was kept the focus on the changes and its additions to the practices already adopted so that the instrument serves the accounting in its entirety and add quality in Brazilian accounting standards. With extremely active role in this transition, the accounting professional must be able to capture not only changes relating to practices, but also its scenario and its relevance to accounting as a science an instrument of economic information which provides tools to the accounting information users, companies and the society development.

Key-words: Pronouncement CPC 27, Fixed Assets, Law 11.638/07.

REFERÊNCIAS

ALCIATORE, Mimi; EASTON, Peter; SPEAR, Nasser. **Accounting for the impairment of long-lived assets: evidence from the petroleum industry**. Journal of Accounting and Economics. v. 29, p. 151-172, 2000.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BAPTISTA, Antônio Eustáquio; GONÇALVES, Eugênio Celso. **Contabilidade Geral**. 5ª ed. São Paulo: Atals, 2004.

BRASIL. Lei 6404, 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas). **Planalto Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/leg.asp>. Acesso em: 19 de mai. de 2011.

BRASIL. Lei 11.638, 28 de dezembro de 2007. **Planalto Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/leg.asp>. Acesso em: 22 de mai. de 2011.

BRASIL. **Regulamento do Imposto de Renda 2009 (RIR/99)**. Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999.

CALDARELLI, Carlos Alberto; DIAS, Adriana Marques. **Lei 11.638: Uma revolução na contabilidade das empresas**. São Paulo: Trevisan, 2008.

CARVALHO, L. Nelson; COSTA, Fabio Moraes da; LEMES, Sirlei . **Contabilidade Internacional: Aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas, 2008.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COMITÊ de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 01. **Redução ao Valor Recuperável de Ativos (Impairment)**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_01.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2011.

COMITÊ de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 23. **Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_23.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2011.

COMITÊ de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 27. **Ativo Imobilizado**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_27.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2011.

COMITÊ de Pronunciamentos Contábeis. Interpretação Técnica ICPC 10. **Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e a Propriedade Para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_01.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2011.

DELOITTE Touche Tohmatsu. **A Nova Lei Contábil: Sua empresa está preparada para as mudanças?** Revista Mundo Corporativo, 2008.

Ernst & Young. **Novos Desafios na Contabilização do Ativo imobilizado.** IFRS Journal, 2010.

GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; SANTOS, Ariovlado dos. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a Todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC.** São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de Pesquisa.** Atlas. São Paulo, 1978.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Aplicação do Custo Atribuído (*Deemed Cost*) no Balanço de Abertura.** Navegador Contábil, 2010.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2003. p. 76-96.

RENGEL, Silene. Efeitos da Reavaliação de Ativos de Empresas Limitadas em Suas Investidoras de Capital Aberto Com a Vigência da Lei 11.638/07.

SANTOS, José Luiz dos; *et. al.* **Teoria da contabilidade: introdutória, intermediária e avançada.** São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade Societária: Atualizado pela Lei nº 10.303/01.** São Paulo: Atlas, 2002.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade Internacional Avançada.** São Paulo: Atlas, 2004.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Fundamentos da Avaliação de Ativos Intangíveis.** São Paulo: Atlas, 2006.