

APLICAÇÃO DO CPC 27 NO IMOBILIZADO EM EMPRESA DO RAMO TRANSPORTE

Universidade Tecnológica Federal do Paraná – Campus de Pato Branco
TECAP: Tecnologia, Contabilidade e Administração em Pesquisa
XVIII Curso de Especialização em Gestão Contábil e Financeira

Anna Paula Andreatta
Anna_andreatta@hotmail.com

Co-autor
Luiz Fernande Casagrande, Dr.. –casagrande@utfpr.edu.br

RESUMO Este estudo tem por objetivo realizar um estudo de caso na empresa do setor de transporte intermunicipal coletivo de passageiros do estado do Paraná, a fim de identificar os impactos do CPC 27 quanto à atualização dos valores dos veículos da frota. Em função das recentes alterações na legislação societária com a emissão dos CPCs, bem como a perspectiva de mudança no cenário das empresas de transporte coletivo intermunicipal do PR com a concorrência pública, apresentar as bases legais e normas referentes ao ativo imobilizado das empresas, e os impactos destas na estrutura patrimonial da empresa, a fim de gerar informações úteis para a tomada de decisão.

Palavras-chave: Ativo imobilizado, custo atribuído, Auditoria.

ABSTRACT This study aims to conduct a case study on the company's transportation sector intercity passenger collective state of Paraná, to identify the impacts of CPC 27, as to update the values of fleet vehicles. In light of recent changes in corporate law, with the issuance of CPCs, and the prospect of change in the scenario of intercity public transportation agencies in PR with competition present public legal bases and standards relating to the fixed assets of enterprises, and these impacts in the equity structure of the company in order to generate useful information for decision making.

Keywords: *property, deemed cost, Audit.*

INTRODUÇÃO

O incremento da contabilidade em toda a sua história esteve atrelado ao desenvolvimento econômico e as transformações sociais e políticas de cada época. Assim, diante da nova realidade econômica brasileira, do processo de globalização das economias e da abertura de capitais, fez-se necessário um processo de atualização e modernização da contabilidade, para que esta mantivesse a importância e a capacidade de atender as novas exigências das entidades e da sociedade, como ferramenta fundamental para zelar e controlar o patrimônio e a riqueza.

O marco dessa atualização contábil brasileira se deu com a publicação da Lei 11.638 em 28 de dezembro de 2007, a qual alterou e revogou a então Lei 6.404/76 que norteava a legislação contábil para as sociedades anônimas.

Segundo Braga e Almeida (2008), os padrões de contabilidade vigentes até então no País, sofreram várias modificações com a Lei 11.638/07, tendo como objetivo a convergência aos Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade, emitidos pelos IASB (*International Accounting Standards Board*), através do IFRS (*International Financial Reporting Standards*) e do IAS (*International Accounting Standards*).

Para que as empresas brasileiras se mantenham no mercado competitivamente, é indispensável o acompanhamento e o cumprimento das novas normatizações societárias, buscando ferramentas que auxiliem o seu processo de gestão, sendo a contabilidade imprescindível para tal. Espera-se que os contadores aperfeiçoem-se e adaptem-se ao novo ambiente organizacional das sociedades mercantis, buscando novos métodos de trabalho que atendam as obrigações das mesmas. Além da adequação às alterações impostas pelas leis brasileiras, as empresas precisam ainda se adaptar as mudanças que o setor no qual estão inseridas impõe.

Em virtude das mudanças ocorridas na legislação societária e também no setor de transporte coletivo intermunicipal de passageiros, o qual passará a exigir das empresas do setor uma situação econômico-financeira mínima na concorrência pública, sendo a auditoria interna um dos instrumentos que as companhias podem utilizar para desenvolver suas atividades, para avaliar e examinar o seu desempenho em um determinado período e detectar áreas problemáticas sugerindo correções, o presente trabalho tem como tema a auditoria interna no imobilizado, com foco na classe dos veículos de uma corporação do ramo de serviço de transporte intermunicipal coletivo de passageiros do Paraná.

A fim de auxiliar a empresa na tomada de decisão, nesse contexto, o problema dessa pesquisa é: Qual o impacto do CPC 27 no processo de avaliação e mensuração dos itens veículos do imobilizado da empresa do ramo de serviço de transporte intermunicipal coletivo de passageiros do Paraná?

Esse trabalho teve como foco principal um estudo de caso na empresa do setor de transporte intermunicipal coletivo de passageiros do Paraná, utilizando dos métodos auditoria para identificar os impactos do CPC 27 quanto à atualização dos valores dos veículos da frota na estrutura patrimonial da referida companhia.

O presente trabalho iniciou-se com uma revisão da literatura sobre a auditoria, identificando as normas de contabilidade referente à auditoria no imobilizado. Em seguida aprofundou-se nas mudanças da legislação societária que interferem na forma de avaliação de ativos imobilizados, e também das bases legais.

Por fim, a realização do estudo de caso, que se deu inicialmente com a auditoria como fonte de informações acerca da avaliação do imobilizado na classe dos veículos, aplicando o custo atribuído, possibilitando identificar as vantagens e desvantagens na empresa objeto.

Diante da mudança na legislação referente ao método de avaliação dos ativos imobilizados com o CPC 27 e a transição da característica do serviço de transporte intermunicipal - de concessionado para licitado - a qual exige uma estrutura mínima para tal, o estudo auxilia as empresas a decidirem sobre a possibilidade de utilização dessa nova forma de avaliação de seus ativos imobilizados, em função de seu impacto nos índices de estrutura da empresa, possibilitando e facilitando sua permanência no mercado no qual está inserida.

Do ponto de vista de seus objetivos, o presente trabalho foi fundamentado a partir do método exploratório. Para contextualização e aprofundamento no

conhecimento sobre o tema abordado, foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental, através de documentos fornecidos e publicados em sítios eletrônicos. Gil (2002) escreve que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado.

Posteriormente, foi realizado um estudo de caso, aplicando a legislação vigente e informações obtidas na pesquisa, em uma situação específica. Os dados para o referido estudo foram coletados por meio do processo de auditoria dos relatórios disponibilizados pela empresa, para cálculo dos índices financeiros e comparação dos resultados após a aplicação da nova legislação da atualização dos valores dos veículos, quanto à necessidade e a implicação da tal nos índices. Os mesmos foram obtidos de forma quantitativa. Por fim, foi feita a análise de forma qualitativa, analisando a qualidade dos índices e o impacto sobre a empresa em estudo.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Contabilidade e Auditoria

A contabilidade, de acordo com Franco (1996, p. 19), desde o seu aparecimento, tornou-se um conjunto ordenado de conhecimentos, com objetivos e finalidades definidas. Sua função é registrar, classificar, auditar, e analisar todos os fenômenos que ocorrem no patrimônio das entidades, objetivando fornecer informações, interpretações e orientação sobre a composição e as variações desse patrimônio para a tomada de decisões dos seus administradores.

Assim, a contabilidade é uma ciência que estuda o patrimônio das entidades, e possui técnicas que permitem dar confiabilidade às demonstrações deste patrimônio, como é o caso da auditoria.

Pode-se dizer que a auditoria é a técnica contábil utilizada para avaliar as informações, sendo um complemento indispensável para que a contabilidade alcance plenamente sua finalidade. Essa técnica é necessária para as empresas de qualquer setor econômico, servindo de auxílio para confirmação e credibilidade aos controles internos da empresa, garantindo a real situação da mesma.

Segundo Franco e Marra (2000, p. 26):

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

O crescimento constante das organizações, simultaneamente com desenvolvimento econômico, propiciou a participação acionária na formação do capital de muitas empresas. Com isso, surgiu a necessidade de confirmação, por parte dos investidores e proprietários, da fidedignidade das informações econômico-financeiras, espelhada no patrimônio das empresas investidas. Segundo Attie (2010) é a partir dessa necessidade que surge a auditoria.

Em síntese, a auditoria é uma revisão de demonstrações, registros, operações, transações e procedimentos, efetuados por um profissional especializado, objetivando demonstrar possíveis erros, suas consequências e apontando melhorias.

A auditoria tem sua importância como ferramenta de trabalho da administração para a identificação dos erros e deficiências existentes e suas possíveis soluções. É a maneira pela qual se averigua se todos os procedimentos internos e políticas definidas

pela companhia, sistemas contábeis e controle interno estão sendo efetivamente seguidos, além da confirmação de que todas as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos.

No caso específico da auditoria no ativo imobilizado da empresa, os objetivos que se pretende alcançar são: determinar a existência física dos bens registrados contabilmente e a permanência em uso, determinar se foram utilizados os princípios de contabilidade geralmente aceitos, determinar se os bens imobilizados foram adequadamente depreciados, determinar a existência de imobilizado penhorado, dado em garantia ou com restrição de uso e determinar se os bens imobilizados estão corretamente classificados, nas demonstrações financeiras.

Para a execução de qualquer trabalho de auditoria, é necessário que este seja previamente planejado, de acordo com as normas de auditoria aceitas, e focalizando no objetivo do trabalho a ser realizado. Para que a auditoria seja de qualidade, o planejamento requer o estabelecimento de metas. Portanto é necessário que o auditor tome conhecimento sobre a natureza das operações, os procedimentos internos da empresa, bem como a forma de organização. Assim, é imprescindível a colaboração de todas as pessoas envolvidas no processo.

Segundo Franco e Marra (2000), o planejamento adequado exige a elaboração de um programa de auditoria, no qual deve ser amplo e flexível, possibilitando alterações no decorrer das verificações. Todavia, podem ocorrer casos onde os controles internos são eficazes, dispensando a aplicação de alguns procedimentos estipulados no planejamento, podendo ocorrer situações inversas, tendo o auditor que rever e aprofundar mais suas verificações.

2.2 Legislações Societárias (6404/76 – 11638/2007)

As Sociedades Anônimas (S/As) surgiram no Brasil, em função do processo de acumulação de capital e concentração de riqueza nas mãos de poucos. Os empreendedores então viram a necessidade de abrir o capital de suas empresas ao público investidor que tivesse interesse em se associar, com o objetivo de crescer, em decorrência de suas potencialidades (GALBRAITH, 1983).

Desta forma, no dia 15 de dezembro de 1976, foi sancionada a lei 6.404/76, sendo o objetivo a regulação da contabilidade brasileira para as sociedades por ações. Porém as regras por ela impostas foram seguidas por todas as sociedades, independentemente de sua classificação ou porte, por força do Decreto Lei nº 1598 de 1977.

Niyama (2009, p. 1) descreve a promulgação da Lei 6.404/76 como um dos principais passos para o desenvolvimento da contabilidade no Brasil. Segundo ele a lei trouxe inovações para a época, principalmente no que diz respeito à observância aos princípios contábeis geralmente aceitos para fins de escrituração mercantil.

Mesmo com críticas, pois segundo os especialistas a mesma se baseava exclusivamente nas normas de contabilidade norte-americanas, a Lei 6.404/76 se tornou um marco para a contabilidade no Brasil.

A lei instituiu as normas contábeis às sociedades anônimas, no que diz respeito à avaliação, mensuração, elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, informações adicionais como notas explicativas e relatórios da administração entre outras.

Diante de novas necessidades que foram surgindo e alterações na Lei 6.404/76, os decretos, leis e Medidas Provisórias implementaram as mudanças na Lei ao longo

dos anos, adequando-a a realidade brasileira. Entre todas as mudanças ocorridas na lei 6.404/76, a mais relevante foi realizada no ano de 2007, com a publicação da lei 11.638, que adequou a normatização contábil aos padrões internacionais de contabilidade.

Para Martins e Paulo (2010, p.31) essa convergência de normas 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”.

Segundo a empresa de auditoria KPMG (2011), “A idéia da revisão da Lei 6.404/76 surgiu em seminários promovidos pela CVM, que contaram com a participação de entidades públicas e privadas, conferindo, a partir do debate público, a legitimidade do processo.” Ainda segundo a KPMG (2011), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) propôs essa reformulação visando corrigir os erros e impropriedades da Lei 6.404/76, tais como, adaptar as normas brasileiras, de acordo com as mudanças que ocorreram com o passar do tempo, no que diz respeito aos aspectos sociais e econômicos e introduzir as normas internacionais de contabilidade.

Com o processo de globalização e pelas diversas formas e finalidade de contabilidade no mundo, a Lei 11.638/07 iniciou o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, a fim de harmonizar a linguagem contábil para que ela seja entendida da mesma forma em todos os lugares.

Segundo Cardoso *et. al.* (2011) entre as principais alterações promovidas por essa lei na contabilidade societária das companhias abertas brasileiras estão:

- Passa-se a exigir o ajuste a valor presente dos recebíveis e dos exigíveis em longo prazo, sendo opcional o mesmo tratamento para os títulos a receber classificados no Ativo Circulante e para os títulos a pagar classificados no Passivo Circulante;
- A exigibilidade de se reconhecer perdas por irrecuperabilidade do custo de aquisição (*impairment*) e de se reconhecer o Imobilizado e o respectivo Passivo assumido em decorrência de arrendamento financeiro (*leasing*);
- Extinção da possibilidade de reavaliação dos bens do Ativo Imobilizado e eliminação das reservas de reavaliação, sendo que em caso de existência de saldo nas deverão ser mantidas até a efetiva realização;
- Criação no Patrimônio Líquido, do subgrupo “Ajustes de Avaliação Patrimonial” englobando (arts. 182, § 3) “enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a preço de mercado”.

Todas as normas e alterações acima citadas foram impostas não apenas às empresas de capital aberto, ou seja, a partir da Lei 11.638/07 as empresas por ela reconhecidas como de grande porte, também passam a ter a obrigatoriedade de adotarem os padrões contábeis por ela dispostos, e de submeterem suas demonstrações contábeis à análise de auditores externos (independentes) registrados na CVM.

Segundo a referida lei Art. 3o.:

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta

anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Outro ponto muito importante citado nessa lei é a referência ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis, órgão criado pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade, no ano 2005, através da Resolução 1.055/05, sendo responsável pela adequação das normas brasileiras, através da emissão de normas.

Segundo Iudícibus; Martins e Gelbcke (2008, p. 16) o reconhecimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis como órgão responsável pela emissão das regras é um importante passo para o Brasil, que a partir disso passa a seguir um modelo que vem apresentando bons resultados por todo o mundo, onde as normas contábeis passam a ser criadas por profissionais, empresas e auditores. O CPC possui quatro coordenadorias, a de Operações, Técnica, de Relações Institucionais e de Relações Internacionais.

Segundo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2011), seu objetivo é basicamente, o estudo, o preparo e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre os procedimentos contábeis a serem seguidos pelas entidades, assim como as exigências para a divulgação das informações por elas geradas e dessa forma permitir a emissão de normas contábeis pela entidade reguladora do país, de forma que seu processo de produção seja centralizado e uniformizado, visando sempre a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade por parte das empresas brasileiras, buscada há muitos anos, acabou por ser legalmente determinada, a partir da edição da Lei n.º 11.638/07, às companhias abertas e estendidas às demais empresas brasileiras pelo esforço conjunto das entidades instituidoras deste Comitê de Pronunciamentos Técnicos (ABRASCA, APIMEC, BM&FBOVESPA, CFC, FIPECAFI e IBRACON), com o apoio das instituições que participam como membros convidados deste mesmo CPC (CVM, SUSEP, BACEN, RFB e mais recentemente FEBRABAN e CNI).

O CPC lembra também que, no caso das pequenas e médias empresas que adotarem o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, os procedimentos para sua adoção inicial estão contidos naquele mesmo Pronunciamento especial. E lembra ainda que as empresas que seguirem o Pronunciamento Técnico PME não podem afirmar estarem de acordo com as IFRSs, sendo necessário estarem de acordo com o Pronunciamento Técnico PME.

Com as alterações implantadas pela lei 11.638/07, os impactos por ela trazidos foram sentidos em todas as empresas que possuíam um sistema de escrituração contábil, inclusive nas de pequeno e médio porte, objeto de estudo do presente trabalho.

2.3 CPC 27

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis como supracitado, realiza a emissão dos pronunciamentos conhecidos como CPCs, que são instrumento de tradução e adaptação das Normas Internacionais de contabilidade, *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidas pelo IASB, métodos contábeis mundialmente aceitos.

O CPC 27: Ativo Imobilizado é um instrumento normativo emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que orienta as empresas sobre o tratamento contábil das operações que envolvem o ativo imobilizado.

Os principais pontos a serem considerados na contabilização dos ativos imobilizados são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e as perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos.

O objetivo do pronunciamento segundo CPC 27:

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.

De acordo com o referido pronunciamento o reconhecimento de um bem no grupo ativo imobilizado, deve observar os critérios de geração de benefícios futuros econômicos associados ao item e desde que o custo do item possa ser mensurado confiavelmente.

Assim para que um bem possa ser classificado corretamente como imobilizado, este deve ser corpóreo, e que a entidade tenha expectativa de utilizar por mais de um período com perspectiva de geração de benefícios futuros, garantindo o funcionamento da atividade da empresa.

O CPC 27 considera como custo do imobilizado:

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

Assim, ao reconhecer um bem do ativo imobilizado se deve levar em consideração como custo todos os gastos necessários para que possa estar apto para a utilização na atividade.

No pronunciamento consta ainda a possibilidade da utilização do método da reavaliação de ativos, desde que esta prática esteja permitida na forma da lei, e que toda a classe de ativo imobilizado seja reavaliada.

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.

O CPC 27 define valor justo como “o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas e independentes entre si”.

Conforme já citado no capítulo anterior, com a publicação da Lei 11.638/2007, a prática contábil da reavaliação de ativos foi extinta, portanto não é permitido por lei as empresas brasileiras utilizá-la. Justifica-se em função de, em muitos casos, essa prática de reavaliação ter sido utilizada com a intenção de melhorar nos índices econômico-financeiros, conforme o pronunciamento técnico IBRACON sobre reavaliação de ativos, aprovado pela deliberação CVM 183/95 aborda exemplos de má utilização da reavaliação pelas empresas, “[...] com a adoção de práticas distantes do objetivo para o qual foi criada” tais como:

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

Os bens caracterizados no imobilizado, por serem corpóreos, com o passar do tempo e sua utilização ficam sujeitos ao desgaste físico, o qual se chama depreciação, conceituada no CPC27 como “a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil econômica para a entidade”. A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração.

Entende-se como vida útil o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo expectando geração de benefícios econômicos, ou o quando se trata de indústria, número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo. Segundo o pronunciamento, a vida útil do bem deve ser revisada pela empresa ao menos uma vez por exercício. A estimativa da vida útil do ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.

No Brasil a prática utilizada pela maioria das empresas é a de considerar, as taxas de depreciação aceitas pela legislação tributária. Segundo essa legislação, “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” (Art. 310 do vigente Regulamento do Imposto de Renda – R.I.R./99, por remissão à Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

Segundo o pronunciamento, o método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil.

Assim, o pronunciamento permite que a entidade adote a opção de atribuir um valor justo inicial ao ativo imobilizado e fazer o eventual ajuste nas contas do ativo imobilizado, tendo por contrapartida a conta do patrimônio líquido denominada de Ajustes de Avaliação Patrimonial, e estabelecer a estimativa do prazo de vida útil remanescente quando do ajuste desses saldos de abertura na aplicação inicial. Esse procedimento irá influenciar o prazo a ser depreciado a partir da adoção do CPC 27.

Justifica-se pelo fato, de em certas circunstâncias, existir bem ativo com valor contábil substancialmente depreciado, ou mesmo igual à zero, e que continua em operação e gerando benefícios econômicos para a entidade, o que pode acarretar, que o seu consumo não seja adequadamente confrontado com tais benefícios, o que deformaria os resultados posteriores. Por outro lado, pode ocorrer que o custo de manutenção seja tal que já represente adequadamente o confronto dos custos com os benefícios.

Quando da adoção inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27 no que diz respeito ao ativo imobilizado, a administração da entidade pode identificar bens ou conjuntos de bens de valores relevantes ainda em operação, relevância essa medida em termos de provável geração futura de caixa, e que apresentem valor contábil substancialmente inferior ou superior ao seu valor justo.

Incentiva-se no CPC 27 que seja adotado, como custo atribuído (*deemed cost*), esse valor justo. Essa opção é aplicável somente na adoção inicial, não sendo admitida revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial. Consequentemente, esse procedimento específico não significa a adoção da prática contábil da reavaliação de bens.

A previsão de atribuição de custo na adoção inicial (*deemed cost*) está em linha com o contido nas normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB. Se realizada reavaliação do imobilizado anteriormente, enquanto legalmente permitida, e substancialmente representativa ainda do valor justo, podem seus valores ser admitidos como custo atribuído.

Os possíveis efeitos da aplicação do custo atribuído (*deemed cost*) inicial apurados sobre o saldo do ativo imobilizado decorrentes dessa nova avaliação, devem ser contabilizados na abertura do primeiro exercício social em que se aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 27, sendo as demonstrações contábeis apresentadas para fins comparativos ajustados para considerar este novo custo atribuído.

Os efeitos dos procedimentos de ajuste descritos devem ser contabilizados tendo por contrapartida a conta do patrimônio líquido, denominada Ajustes de Avaliação Patrimonial, conforme artigo 182 da Lei 6404/76 § 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 de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei.

É no artigo 177 da referida lei, que se estende a possibilidade das empresas fechadas realizarem a adoção da prática do custo atribuído, de acordo com as normas expedidas pela CVM.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

....

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

Desta forma há respaldo legal pela DELIBERAÇÃO CVM Nº 619, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2009, que aprova a Interpretação Técnica ICPC 10 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da aplicação inicial ao ativo imobilizado do Pronunciamento Técnico CPC 27.

I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, a Interpretação Técnica ICPC 10, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexo à presente Deliberação, que trata da aplicação inicial ao ativo imobilizado e à propriedade para investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27, 28, 37 e 43;

II – as companhias abertas que não adotarem, na avaliação inicial do ativo imobilizado e da propriedade para investimento, o custo atribuído previsto nos itens 20 a 29 da Interpretação Técnica ICPC 10 deverão divulgar o fato, em nota explicativa às suas demonstrações financeiras, indicando as razões que justificaram a não adoção, especialmente na ocorrência do disposto no item 21 da referida Interpretação Técnica; e

III - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações financeiras de 2009 a serem divulgadas em conjunto com as demonstrações de 2010 para fins de comparação.

Subsequentemente, e na medida em que os bens, objeto de atribuição de novo valor, nos termos do disposto no item anterior e na parte inicial deste item, forem depreciados, amortizados ou baixados em contrapartida do resultado, os respectivos valores devem, simultaneamente, ser transferidos da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados e, dependendo da opção quanto ao regime de tributação da entidade, da conta representativa de Tributos Diferidos Passivos para a conta representativa de Tributos Correntes.

Para a entidade que adotar o custo atribuído (*deemed cost*) deve realizar a primeira análise periódica da vida útil econômica na data de transição. Para os demais casos a primeira das análises periódicas com o objetivo de revisar e ajustar a vida útil econômica estimada para o cálculo da depreciação, exaustão ou amortização, bem como para determinar o valor residual dos itens e produzirá efeitos contábeis

prospectivamente apenas pelas alterações nos valores das depreciações do período a partir da data da revisão.

No que diz respeito à identificação do valor justo dos ativos imobilizados e propriedades para investimento a ser tomado para a adoção do custo atribuído, da vida útil econômica e do valor residual dos ativos imobilizados e das propriedades para investimento, e do valor justo das propriedades para investimento a serem avaliadas segundo esse critério, consideram-se avaliadores aqueles especialistas que tenham experiência, competência profissional, objetividade e conhecimento técnico dos bens.

Adicionalmente, para realizar seus trabalhos, os avaliadores devem conhecer ou buscar conhecimento a respeito de sua utilização, bem como das mudanças tecnológicas e do ambiente econômico onde ele opera, considerando o planejamento e outras particularidades do negócio da entidade.

Os avaliadores devem apresentar relatório de avaliação fundamentado e com informações mínimas que permitam o pleno atendimento às práticas contábeis, conforme determina a legislação.

Considerando a importância das avaliações efetuadas e os efeitos para as situações patrimonial e financeira e para as medições de desempenho das entidades, os relatórios de avaliação devem ser aprovados por órgão competente da administração, a menos que o estatuto ou contrato social da entidade contenha requerimento adicional, o qual deve ser cumprido.

Uma vez efetuada a revisão da vida útil de ativos, ou atribuído novo valor de custo a itens do imobilizado, é necessária a mensuração e a contabilização do imposto de renda e da contribuição social diferidos ativos ou passivos para refletir os referidos efeitos fiscais que a entidade espera, na data de emissão das demonstrações contábeis, recuperar ou liquidar em relação às diferenças temporárias desses ativos. Ou seja, qualquer diferença entre a base fiscal e o montante escriturado do ativo (diferença temporária) deve dar origem ao imposto de renda e contribuição social diferidos ativos ou passivos.

O CPC 27 exige ainda que as demonstrações contábeis contenham nota explicativa relacionada à avaliação da estimativa de vida útil e do valor residual dos bens a qual deve especificar: as premissas e os fundamentos que foram utilizados para proceder à avaliação e à estimativa das vidas úteis e determinação do valor residual; as bases da avaliação e os avaliadores; as datas e o histórico (descrição) da avaliação; o sumário das contas objeto da avaliação e os respectivos valores; o efeito no resultado do exercício, procedente das mudanças nos valores das depreciações; a taxa de depreciação anterior e a atual.

A entidade declarará, na adoção inicial do Pronunciamento Técnico 27, de preferência na nota explicativa sobre práticas contábeis, a adoção ou não dos ajustes derivados da opção de adoção de custo atribuído a seus ativos imobilizados, indicando: a base de avaliação utilizada e a razão de sua escolha; e os efeitos sobre o balanço de abertura do exercício social em que se der essa aplicação inicial, discriminados por conta ou grupo de contas do ativo imobilizado conforme evidenciados no balanço patrimonial, bem como as parcelas alocadas ao passivo não circulante (tributos diferidos) e ao patrimônio líquido.

Em função do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos dependerem do julgamento das entidades, a divulgação dessas informações fornece aos usuários das demonstrações contábeis condições que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outras entidades. Por razões

semelhantes, é necessário divulgar: a depreciação, quer reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; e a depreciação acumulada no final do período.

As demonstrações contábeis individuais subsequentes devem obedecer a todos os requisitos necessários para que as demonstrações consolidadas a partir delas possam ser declaradas como estando conformes com as normas internacionais de contabilidade.

3 ESTUDO DE CASO

3.1 A Empresa Alfa

O estudo de caso foi realizado em uma empresa do ramo de transporte coletivo, localizada no estado do Paraná. O nome da empresa não será divulgado, pois os responsáveis solicitaram sigilo. Além disso, os dados numéricos dos relatórios e demonstrativos serão multiplicados por um coeficiente comum, para que seja possível a análise do referido caso, sem, no entanto, divulgar informações sigilosas. Assim, neste capítulo, ela será denominada como empresa “Alfa”.

Alfa caracteriza-se por ser uma sociedade empresarial de capital fechado, que está no mercado há quase 30 anos. Possui em seu quadro funcional aproximadamente 70 funcionários entre motorista e os demais colaboradores necessários para o desenvolvimento das mais variadas atividades na instituição. Alfa presta serviço de transporte intermunicipal, itinerário fixo e fretamentos em geral. A referida empresa possui uma frota de 43 ônibus, todos em atividade.

As linhas intermunicipais e metropolitanas que a empresa executa atualmente foram concedidas pelo DER/PR, sem processo licitatório, apesar do que diz o art. 9 do seu regulamento: “A prestação do serviço de transporte coletivo rodoviário intermunicipal de passageiros será outorgado mediante concorrência pública, sob o regime de permissão, sem caráter de exclusividade, na forma das legislações vigentes que regem a matéria”. Dessa forma, não são exigidas da empresa atualmente as condições econômico-financeiras mínimas para a concessão das linhas solicitadas pela mesma, sendo realizada apenas a verificação da necessidade da existência da linha.

Porém, a perspectiva para o ano de 2013 é a da intervenção do governo, com a realização das licitações nas linhas intermunicipais do Paraná assim como já realizado no âmbito interestadual e internacional, através da ANTT Agência Nacional de Transportes Terrestres.

Considerando que a atividade principal da empresa Alfa é o serviço de transporte intermunicipal através das linhas, é fundamental que mantenha uma boa situação econômico-financeira para validar sua participação no certame de forma competitiva, a fim de não comprometer a continuidade da empresa, pois seguramente esse novo cenário das empresas de transporte terá como consequência a morte de muitas companhias pequenas que não conseguirão competir com aquelas de maior porte.

Toda a estrutura e garantia de prestação de serviço de qualidade e segurança que o governo exigirá, terá como filtragem inicial a situação econômico-financeira das empresas, a qual é evidenciada através dos índices extraídos das demonstrações contábeis. Dessa forma, é fundamental que a utilização da contabilidade para analisar suas demonstrações e índices, e auxiliar na tomada de decisão, se antecipando aos fatos de maneira a se preparar para a disputa da sua parcela do mercado.

3.2 Coleta dos dados

Para alcançar o objetivo do trabalho foi realizada a coleta de dados através da própria auditoria no imobilizado da empresa, na classe dos veículos, objeto de auditoria, a fim de se extrair as informações para a aplicação do que consta no CPC 27, no que tange a avaliação dos ativos imobilizados. Após a execução do trabalho foi possível a análise dos dados e descrição do resultado da auditoria.

3.3 Análise dos dados

Através da execução da auditoria, verificou-se que a empresa possui um sistema informatizado de controle patrimonial de todos os bens imobilizados.. Ao verificar o razão contábil e o relatório patrimonial, não foi constatada divergência nos valores registrados.

EMPRESA ALFA		
BALANCETE ANALITICO 31/10/2012		
Conta	Descrição	Saldo
102030201	VEICULOS	
1973	VEICULOS DE LINHA	15.249.619
102031001	DEPRECIACÃO	
2619	(-) DEP VEICULOS LIN	10.597.159
EMPRESA ALFA		
CONTROLE PATRIMONIAL 31/10/2012		
GRUPO VEICULOS	CONTA CONTABIL: 1973	
	Valor Aquisição	Depreciado
TOTALIZAÇÃO	15.249.619	10.597.159

Quadro 1: Controle Patrimonial x Balancete – Empresa Alfa

Além disso, a instituição não possui veículos destinados à venda. Todos os que estão reconhecidos na estrutura patrimonial estão participando da manutenção da atividade operacional. Tampouco se constatou existência de operações de arrendamento mercantil.

Constatou-se que a empresa utiliza como método de depreciação a denominada linear, definida pela legislação tributária brasileira de 20% ao ano, com prazo de vida útil de cinco anos. A fim de verificar se a depreciação dos veículos está sendo corretamente calculada e lançada, foram refeitos os cálculos. A depreciação é computada e registrada como despesa operacional.

Observou-se que os cálculos e contabilizações estão condizentes, e que quase 60% dos veículos em atividade, confirmados fisicamente, já foram totalmente depreciados. Considera-se essa quantidade relevante, pois os mesmos continuam gerando benefícios econômicos para a empresa, porém, perante a contabilidade, esses veículos já não têm o seu valor evidenciado.

A empresa Alfa possui uma frota com uma idade média de nove anos, mas conta com ônibus com até 15 anos que ainda estão gerando benefícios econômicos para a entidade, e que provavelmente venham a ser alienados através da venda, tendo assim um valor residual.

Confrontando isto com o critério de depreciação utilizado, nesse quesito a adoção do Pronunciamento Contábil 27, com a revisão de vida útil, resultaria em uma situação mais próxima do real, sendo necessário para tal a revisão da vida útil do bem e a atribuição de um valor justo para os veículos na adoção inicial do referido pronunciamento.

Confirmou-se que a empresa não utilizou o método de reavaliação, ainda quando a mesma era permitida por lei. Dessa forma, não possui reserva de reavaliação em seu patrimônio líquido e nem bens com valor já avaliados a preço de mercado.

Com o passar do tempo, significativas variações de preços podem ter ocorrido desde a aquisição dos ativos imobilizados, o que pode provocar distorções no balanço patrimonial e no resultado. Entretanto, é possível que a empresa opte pelo *deemed cost*, seguindo a determinação do CPC – 27, o que além de retratar uma situação patrimonial mais próxima do real, pode vir a impactar positivamente em seus indicadores econômicos.

Assim, após levantamento dos dados com a auditoria e através do balancete de outubro de 2012, simulou-se a adoção dos valores justos aos veículos, para análise do impacto destes na situação da empresa.

PLANILHA SINTETICA AVALIAÇÃO VEICULOS EMPRESA ALFA						
Item	ANO	Idade	Valor Aquisição	Depreciado	Valor Contábil	Valor Justo
1	1995	17	168.000	168.000	-	12.800
2	1997	15	72.000	72.000	-	19.200
3	2000	12	430.155	430.155	-	81.600
4	2001	11	207.376	207.376	-	56.000
5	2002	10	207.376	90.465	116.911	64.000
6	1999	13	219.646	219.646	-	44.800
7	2004	8	234.400	234.400	-	80.000
8	2001	11	120.000	27.693	92.307	60.800
9	2008	4	366.880	223.308	143.572	240.000
10	2008	4	366.880	211.079	155.801	240.000
11	2008	4	466.063	267.991	198.072	304.000
12	2005	7	368.000	162.531	205.469	144.000
13	2009	3	336.000	119.598	216.402	284.800
14	1999	13	143.280	143.280	-	48.000
15	1997	15	32.000	32.000	-	19.200
16	2003	9	313.464	313.464	-	100.800
17	1997	15	86.520	86.520	-	16.000
18	2003	9	217.754	217.754	-	112.000
19	2006	6	569.072	569.072	-	208.000
20	2008	4	622.400	367.156	255.244	544.000
21	2008	4	871.200	333.954	537.246	656.000
22	2001	11	292.800	292.800	-	80.000
23	2003	9	301.629	301.629	-	120.000
24	2004	8	533.512	533.512	-	289.600
25	2007	5	301.600	301.600	-	212.800
26	2007	5	301.600	301.600	-	212.800
27	2008	4	1.018.224	603.633	414.591	336.000
28	2003	9	384.000	227.198	156.802	196.800
29	2003	9	301.629	301.629	-	160.000
30	2005	7	567.360	567.360	-	224.000
31	2007	5	208.000	53.732	154.268	160.000
32	2002	10	294.080	294.080	-	112.000
33	1998	14	136.000	136.000	-	32.000
34	2005	7	560.320	560.320	-	294.400
35	2010	2	556.800	148.476	408.324	432.000
36	2010	2	624.000	93.596	530.404	496.000
37	2000	12	168.000	168.000	-	64.000
38	2009	3	588.800	215.890	372.910	304.000
39	2000	12	291.200	291.200	-	100.800
40	2002	10	304.000	304.000	-	136.000
41	2000	12	168.000	168.000	-	57.440
42	2010	2	372.800	86.984	285.816	176.000
43	2010	2	556.800	148.476	408.324	319.800
TOTALIZAÇÃO			15.249.619	10.597.159	4.652.460	7.852.440

Quadro 2: Demonstração do Novo Valor Justo

Contudo, constatou-se um ajuste de avaliação patrimonial de R\$ 3.199.980, com o valor justo 68,78% maior que o valor contábil dos veículos.

VALOR CUSTO AQUISIÇÃO VEÍCULOS	15.249.619
(-) DEPREC ACUMULADA VEÍCULOS	- 10.597.159
VALOR CONTABIL VEÍCULOS	4.652.460
VALOR JUSTO CONSIDERADO	7.852.440
(-) VALOR CONTÁBIL	4.652.460
AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	3.199.980

Quadro 3: Demonstração Ajuste Patrimonial

Foram realizados também os lançamentos contábeis, conforme o CPC 27 determina, sendo que o saldo da depreciação acumulada foi lançado na conta do imobilizado, ficando assim com o valor líquido contábil dos veículos, para então ser aumentado o saldo, com o valor do ajuste patrimonial. Destaque-se que em relação aos efeitos fiscais decorrentes das depreciações/amortizações/exaustões afetadas pelo citado ajuste, assim deverão ser neutralizados via LALUR, bem como não deverão gerar créditos fiscais.

LANÇAMENTO CONTÁBIL DA DEPRECIAÇÃO ACUMULADA	
D - DEPRECIAÇÃO ACUMULADA	10.597.159
C - VEÍCULOS	10.597.159
LANÇAMENTO CONTÁBIL AJUSTE PATRIMONIAL	
D- VEÍCULOS	3.199.980
C - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	3.199.980

Quadro 4: Registro dos Lançamentos Contábeis

Após os registros contábeis, foram feitos balanços patrimonial comparativos, encerrados em 31/10/2012, para confronto e análise das duas situações, que podem ser observadas abaixo:

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/10/2012					
EMPRESA ALFA					
ATIVO		AV	PASSIVO		AV
ATIVO CIRCULANTE	2.761.768	34,83%	PASSIVO CIRCULANTE	1.484.389	18,72%
ATIVO NÃO CIRCULANTE	5.168.382	65,17%	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	1.145.621	14,45%
REALIZAVEL LP	213.251	2,69%			
INVESTIMENTOS	46.645	0,59%	PATRIMONIO LIQUIDO	5.300.140	66,84%
IMOBILIZADO	4.908.486	61,90%			
VEICULOS	15.249.619	192,30%			
(-) DEPRECIACAO VEICULOS	- 10.597.159	-133,63%			
DEMAIS IMOBILIZACOES	906.286	11,43%			
(-) DEPRECIACAO IMOBILIZACOES	- 650.260	-8,20%			
TOTAL DO ATIVO	7.930.150		TOTAL PASSIVO	7.930.150	
BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/10/2012 - APÓS ADOÇÃO VALOR JUSTO					
EMPRESA ALFA					
ATIVO		AV	PASSIVO		AV
ATIVO CIRCULANTE	2.761.768	24,81%	PASSIVO CIRCULANTE	1.484.389	13,34%
ATIVO NÃO CIRCULANTE	8.368.362	75,19%	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	1.145.621	10,29%
REALIZAVEL LP	213.251	1,92%			
INVESTIMENTOS	46.645	0,42%			
IMOBILIZADO	8.108.486	72,85%			
VEICULOS	7.852.440	70,55%	PATRIMONIO LIQUIDO	8.500.120	76,37%
(-) DEPRECIACAO VEICULOS	-		AJUSTE DE AVAL PATRIMONIA	3.199.980	28,75%
DEMAIS IMOBILIZACOES	906.286	8,14%			
(-) DEPRECIACAO IMOBILIZACOES	- 650.260	-5,84%			
TOTAL DO ATIVO	11.130.130		TOTAL PASSIVO	11.130.130	

Quadro 5: Balanço Patrimonial Comparativo

A estrutura patrimonial da empresa é impactada com o aumento do imobilizado, que passou de R\$ 4.908.486 para R\$ 8.108.486, passando a representar 72,85% do patrimônio da empresa. Houve também o aumento do patrimônio líquido, pela contrapartida do aumento do imobilizado, representando 76,37% do patrimônio total empresa.

Na medida em que os bens, objeto do ajuste de avaliação patrimonial forem realizados, ou seja, forem depreciados, amortizados ou baixados em contrapartida do resultado, os respectivos valores devem, simultaneamente, ser transferidos da conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados e, a depender da opção quanto ao regime de tributação da entidade.

Nessa análise não foi considerado o impacto da depreciação posterior à adoção da prática do custo atribuído, já que não serão analisados os índices de rotação e de rentabilidade.

Ao final foi feita a análise comparativa através dos indicadores econômicos financeiros, que foram exigidos nos processos licitatórios, já ocorridos no serviço de transporte, sendo eles:

INDICES DE LIQUIDEZ	Fórmula	2012	2012 APÓS CPC 27
Liquidez Corrente	AC / PC	1,86	1,86
Liquidez Geral	AC+ REALIZAVEL LP/PC + PNC	1,13	1,13
Solvencia Geral	AT/PC+PNC	3,02	4,2
INDICES DE ESTRUTURA DO PL	Fórmula	2012	2012 APÓS CPC 27
Garantia de capital de terceiros	(PL) / (PC + PNC)	2,02	3,23
Índice de endividamento geral	(PC + PNC) / AT	0,33	0,24
Índice de endividamento	(PC + PNC) / PL	0,50	0,31

Quadro 6: Índices de Estrutura Comparativo

Os índices de liquidez corrente e geral não se alteram, uma vez que com a adoção do custo atribuído, os lançamentos contábeis, impactam diretamente na conta do imobilizado e do patrimônio líquido. A Solvência Geral, com o aumento de R\$ 3.199.980 no patrimônio total da empresa, em função do ajuste de avaliação patrimonial, é afetada positivamente, apresentando assim a real capacidade da empresa em sanar suas dívidas totais com terceiros, pois considera o valor justo dos veículos, ou seja, o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas e independentes entre si. Quanto aos índices de estrutura do Patrimônio Líquido, também se tem um impacto positivo, melhorando o seu índice de endividamento.

Pode-se observar que, para a empresa em estudo, nessas condições, de acordo com sua composição patrimonial, e com o laudo realizado, a adoção do ajuste de avaliação patrimonial de seus veículos, aumenta sua estrutura patrimonial em R\$3.199.980, o impacta nos seus índices econômicos financeiros, de forma positiva, mesmo considerando os custos necessários para realização dos laudos na avaliação do imobilizado, que exige profissionais capacitados para tal, pode-se dizer que para melhora dos índices, essa prática, nesse caso, seria vantajosa, em função da necessidade da empresa, competir eliminatoriamente através desses índices, no processo licitatório.

4 CONCLUSÕES

Considerando as diversas estruturas empresariais existentes, seja pelo setor, seja pelo porte da empresa ou até mesmo pelo local onde está situada, que acabam por influenciar na sua situação patrimonial, os efeitos das práticas contábeis, como a de adoção de ajustes patrimoniais, são os mais diversos.

Acredita-se que é fundamental para as empresas a atualização perante as legislações e normas vigentes, para que as instituições que disputam esse mercado tão competitivo não sejam eliminadas. Assim, a atualização das normas contábeis

praticadas nas organizações deve ser uma obrigação, já que é através delas que as empresas são apresentadas aos usuários.

No caso específico da empresa Alfa, com a melhora nos índices econômicos financeiros após a adoção da prática da atualização dos valores dos seus veículos, e sabendo que isso será decisivo para o resultado do processo licitatório, sugere-se essa prática, bem como a observação das demais emitidas pelos CPCs em suas demonstrações, uma vez que resultam na harmonização das normas contábeis brasileiras com as internacionais.

Ressalta-se que há vários aspectos, bem como outros indicadores a serem analisados. A empresa pode analisar a possibilidade de aplicar o *deemed cost* a todos os imobilizados, e não apenas à classe dos veículos, o que proporcionaria à sua estrutura patrimonial os valores ainda mais próximos do real.

Por isso, sem comprometer a continuidade da atividade da companhia, e tendo condições para tal, as entidades devem utilizar e realizar o *deemed cost*, incentivada pelo CPC, pois com sua adoção no imobilizado, as empresas podem atualizar o valor do mesmo, avaliando-o de forma que reflita um valor mais próximo do valor de mercado, desde que apoiadas em informações confiáveis e com profissionais qualificados, para que as normas sejam seguidas e não acabem por prejudicar ao invés de beneficiar as empresas.

Pode-se afirmar que o objetivo do trabalho foi atingido produzindo informações úteis para a empresa, que poderá colocá-las em prática e assim maximizar seus resultados. Sugere-se que a empresa utilize a contabilidade como ferramenta para auxiliar na tomada de decisões, com informações úteis e relevantes, para que possa, com segurança, enfrentar as mudanças do mercado na qual esta inserida.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: **Um curso moderno e completo**. São Paulo: Atlas, 1996

ATTIE, Willian. Auditoria interna. São Paulo: Atlas, 1992.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti Almeida. **Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638, de 29-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2008.

CARDOSO, L. C. et. al. **Regulação da contabilidade e regulação Contábil: teorias e análise da Lei Nº. 11.638/07**. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/340.pdf>.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC (Brasil). **Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado**. Disponível em: <http://cpc.org.br/pdf/CPC%2027.pdf>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução CFC Nº 700/91 de 1º de junho de 1991. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23ª Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GALBRAITH, John Kenneth. **O Novo Estado Industrial**. São Paulo: Pioneira, 1983.

GIL, Antonio. **Como elaborar projeto de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KPMG. **Lei 11.638/07 altera a Lei das SA's (Lei 6.404/76) Resumo dos principais impactos**. Disponível em: <www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/.../Lei_6404_final.pdf>.

Lei da sociedade por ações: lei n.6404, de 15-12-1976. 20 ed. São Paulo: Atlas, 1988.

Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Orleans Silva; PAULO, Edilson. Reflexo da adoção das IFRS na análise de desempenho das Cias de capital aberto no Brasil. **Rco – Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 4, n. 9, p.30-54, maio 2010.