

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VALESCA MARIA DE SOUZA

**O IMPACTO DA APLICAÇÃO DA CPC 27 NOS ÍNDICES DE UMA
EMPRESA DE TRANSPORTE**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**PATO BRANCO
2014**

VALESCA MARIA DE SOUZA

**O IMPACTO DA APLICAÇÃO DA CPC 27 NOS ÍNDICES DE UMA
EMPRESA DE TRANSPORTE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – Campus Pato Branco.

Orientadora: Prof.^a Marivânia Rufato da Silva

**PATO BRANCO
2014**



Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Pato Branco
Curso de Ciências Contábeis
Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso



TERMO DE APROVAÇÃO

Título do Trabalho de Conclusão de Curso

O impacto da aplicação da CPC 27 nos índices de uma empresa de transporte

Nome do Aluno: **VALESCA DE SOUZA**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 21 horas e 30 minutos, no dia 27 de janeiro de 2014 como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A candidata foi arguida pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO.

(aprovado, aprovado com restrições, ou reprovado).

Marivânia Rufato da Silva
Prof. Marivânia Rufato da Silva
Orientadora

Prof. Oldair Roberto Giasson
Avaliador - UTFPR

Prof. Ricardo Adriano Antonelli
Avaliador UTFPR

AGRADECIMENTOS

Sem o apoio e auxílio de algumas pessoas, não seria possível a realização deste trabalho, assim como, o cumprimento deste curso de graduação.

Primeiramente gostaria de agradecer aos meus pais Antonio Carlos Ventura de Souza e Marinês Lúcia Strack de Souza, pelo dom da vida, por minha formação como pessoa, me dando exemplos de caráter e honestidade. Agradecê-los também pelo incentivo e apoio em minha vida acadêmica, na escolha do curso e ao suporte dado para que eu pudesse ter uma formação profissional.

Ao meu irmão Emilio Strack de Souza, pelo apoio, incentivo e companheirismo, estando sempre presente em todos os momentos da minha vida.

Ao meu namorado Ricardo Prado, pela compreensão, por acreditar no meu potencial e por estar ao meu lado sempre que eu precisei.

Aos meus colegas, que ao longo da faculdade se tornaram amigos: Allison de Matos Machado, Bruna Daiane da Silva, Paloma Vanin, Ricardo Agenor Geronimo Caldart, Rodrigo Boldrini Demezuk e Yuri Suzana, por toda a ajuda, incentivo e momentos felizes que compartilhamos.

A professora Marivânia Rufato da Silva, pelas orientações, me auxiliando na elaboração do trabalho e pelos ensinamentos a mim repassados.

Aos diretores da empresa em que o trabalho foi desenvolvido, autorizando a elaboração deste, assim também como o setor de contabilidade da mesma, pelas informações disponibilizadas e acesso ao material utilizado.

Por fim, a todas as pessoas que acreditaram em mim, que me apoiaram e que contribuíram direta ou indiretamente para que esse estudo pudesse ser desenvolvido.

RESUMO

SOUZA, Valesca Maria de. **O Impacto da Aplicação da CPC 27 nos Índices de uma Empresa de Transportes.** 2014. 48 f. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2014.

Considerando a mudança na perspectiva do cenário das empresas de transporte do estado do Paraná em decorrência da concorrência pública, e as alterações da legislação brasileira ao adaptar-se aos padrões internacionais, com a criação dos CPCs. Este estudo tem por objetivo analisar o impacto causado na estrutura e nos índices de uma empresa de transportes coletivos, a partir da avaliação e contabilização do ajuste a valor justo com base no custo atribuído na frota de ônibus da empresa. Após embasamento teórico referenciando os principais pontos sobre as transformações legislativas nacionais e a CPC 27, analisou-se o laudo de avaliação patrimonial da empresa e os motivos que a fizeram aplicar essa prática. Os índices foram comparados utilizando os balanços patrimoniais antes e depois do ajuste, chegando a valores melhores no último período, demonstrando os benefícios da utilização do método.

Palavras-chave: Ativo Imobilizado. Custo Atribuído. Índices.

ABSTRACT

SOUZA, Valesca Maria de. **O Impacto da Aplicação da CPC 27 nos Índices de uma Empresa de Transportes.** 2014. 48 f. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2014.

Taking into account the change in the outlook of the transport companies scenario in the state of Paraná as a result of public competition, and changes in Brazilian law to adapt to international standards, with the creation of CPCs. This study aims to analyze the impact on the structure and contents of a public transportation company, from the valuation and accounting of the adjustment to present value based on the cost of the assigned bus company fleet. After referencing the main theoretical basis points on national legislation and CPC 27 changes, its analyzed the patrimonial appraisal report of the company and the reasons it had to apply this practice. The indices were compared using the patrimonial balance before and after adjustment, reaching better values in the last period, demonstrating the benefits of using the method.

Keywords: Property. Deemed Costs. Index.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estrutura legal do Ativo Permanente.....	19
Quadro 2 – Fórmula Taxa de Retorno s/ Investimento.....	27
Quadro 3 – Fórmula Taxa de Retorno s/ Patrimônio Líquido	27
Quadro 4 – Fórmula Imobilização do Patrimônio Líquido.....	28
Quadro 5 – Fórmula Garantia do Capital Próprio	28
Quadro 6 – Fórmula Endividamento Geral.....	29
Quadro 7 – Fórmula Endividamento.....	29
Quadro 8 - Balancete Analítico.....	34
Quadro 9 - Detalhamento dos Veículos	37
Quadro 10 – Características Avaliadas do Veículo 1	38
Quadro 11 – Demonstração do Novo Valor Justo	39
Quadro 12 - Demonstração do Ajuste Patrimonial	40
Quadro 13 - Lançamento Contábil da Depreciação Acumulada.....	40
Quadro 14 – Lançamento Contábil do Ajuste Patrimonial	40
Quadro 15 - Balanço Patrimonial Comparativo	42
Quadro 16 - Cálculo dos Índices	43

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	10
1.1.	PROBLEMA DA PESQUISA	11
1.2.	DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA	11
1.3.	JUSTIFICATIVA	12
1.4.	OBJETIVOS	13
1.4.1.	Objetivo Geral	13
1.4.2.	Objetivo Específico	13
2.	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1.	ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL EM BUSCA DA CONVERGÊNCIA	14
2.1.1.	O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)	16
2.1.2.	CPC 27	17
2.1.3.	Ativo Imobilizado	18
2.1.4.	Depreciação	19
2.1.5.	Mensuração de Ativos a Valor Justo	20
2.1.6.	A Depreciação de Acordo com a Vida Útil Estimada	22
2.1.7.	Ajuste de Avaliação Patrimonial	23
2.2.	ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	25
2.2.1.	Indicadores	26
2.2.1.1.	Análise Vertical	26
2.2.1.2.	Índices de Rentabilidade	27
2.2.1.3.	Índices de Endividamento	28
3.	METODOLOGIA DA PESQUISA	30
3.1.	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	30
3.2.	COLETA DE DADOS	31
4.	RESULTADOS E ANÁLISE	32
4.1.	A EMPRESA FOCO DO ESTUDO	32
4.2.	A IMPORTÂNCIA DA ADEQUAÇÃO DA CONTABILIDADE NO CONTEXTO	33
4.3.	ANÁLISE DO LAUDO DE BASE E DOS AJUSTES REALIZADOS	35

4.4.	ANÁLISE DO IMPACTO DOS AJUSTES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	41
5.	CONCLUSÃO	45
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:	47

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência em evolução, mudanças ocorrem a todo o momento em suas normas e leis, a fim de padronizar as informações, facilitar o controle e ajudar nas tomadas de decisões dentro e fora da empresa.

Para dar um suporte adequado a seus clientes, a área contábil exige de seus profissionais competência, qualificação e que estejam atualizados para poder prestar novas e importantes informações.

Ludícibus et al. (2005) afirmam que é confortante poder expressar as dimensões atuais da Contabilidade como uma forma eficaz de avaliação de desempenho econômico e financeiro de entidades e gestores; como insumo essencial para a tomada de decisões econômico-financeiras.

Tornou-se muito mais importante o controle, obtenção de benefícios e inocorrência de riscos, do que a simples contabilização de ativos e passivos. Ludícibus et al. (2010, p. 23) declaram que a contabilidade passa a ter influência de outras áreas da empresa, influenciando inclusive o processo de Governança Corporativa da entidade.

“Parte significativa desse processo em curso está ligada aos esforços dos mais diversos agentes de mercado – de empresas a órgãos reguladores – em consolidar a integração da linguagem contábil brasileira aos padrões internacionais”, (DELOITTE, 2012, p. 03).

Neste contexto de mudança foi introduzido no Brasil o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que segundo o próprio CPC (2013) tem como objetivo o estudo, preparo e emissão de pronunciamentos técnicos a respeito de procedimentos de contabilidade, buscando a centralização e padronização do seu método de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Um dos pronunciamentos técnicos é o CPC 27 – Ativo Imobilizado, que deve ser aplicado na contabilização de ativos imobilizados, considerando “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”, (CFC – NBC TG 27 – Resolução nº. 1.177, 2009).

Dornelles (2011, p. 23) declara que o pronunciamento técnico CPC 27, com sua atenção destinada para os investimentos realizados em ativos imobilizados, proporcionou várias alterações no tratamento já conhecido a esses investimentos. Logo, torna-se essencial o entendimento dessas alterações por parte dos profissionais da classe contábil, tanto para as empresas quanto para o aprimoramento do contador como profissional.

É com esse propósito, de apoiar as empresas na aderência dessa realidade contábil, que nas páginas a seguir, está contido um estudo de algumas normas que atualizaram a contabilidade brasileira com mudanças contábeis em desenvolvimento e, na sequência, a aplicação prática de algumas dessas normas em uma empresa de transportes.

1.1. PROBLEMA DA PESQUISA

Alguns itens do ativo imobilizado sofrem mudanças voláteis e significativas em seu valor, necessitando portanto serem atualizados para mostrar a situação real da empresa em suas demonstrações contábeis.

Assim sendo, questiona-se: Qual o impacto da aplicação da CPC 27 na frota de ônibus e que benefícios tal procedimento pode trazer para uma empresa de transporte?

1.2. DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA

O estudo foi desenvolvido em uma empresa que atua no ramo de transportes de passageiros, logística e fretamento de veículos, com linhas rodoviárias e metropolitanas atendendo o estado do Paraná, com sede em Pato Branco – PR.

Este trabalho tem como foco principal analisar as mudanças ocorridas nas demonstrações contábeis da empresa, revisando seus balanços antes e depois do

ajuste a valor justo com base no custo atribuído na frota de ônibus. A empresa optou por fazer o ajuste apenas nos Veículos perante a relevância dos mesmos perto do Imobilizado Total. Utilizando para análise os índices de rentabilidade e endividamento, assim como a análise vertical, visto que a contabilização do ajuste afeta principalmente as contas do Ativo Imobilizado e do Patrimônio Líquido, modificando também a estrutura do balanço.

1.3. JUSTIFICATIVA

A escolha do tema deu-se pela contribuição a bibliografia existente, sendo este, um estudo com aplicação prática das novas normas contábeis. Além disso, o aprimoramento do assunto pode contribuir para que as empresas utilizem o método de “atualização” dos bens registrados no ativo e melhorem sua situação econômico-financeira.

O trabalho irá contribuir com a comunidade empresarial para aprimorar o conhecimento ao assunto, tendo em vista que a adoção inicial as novas normas caracteriza uma mudança na forma em que as empresas passam a realizar e divulgar suas informações contábeis. Ajudando também, na decisão sobre uma possível utilização dessa nova forma de avaliar seus ativos imobilizados, em função de seu impacto nos índices e na estrutura da empresa, permitindo e auxiliando sua preservação no mercado no qual está inserida.

Contribuirá também com a comunidade acadêmica para aprofundar sua área de conhecimento, observando exemplos reais da aplicação das novas normas e das CPCs, inseridas na legislação brasileira a fim de se adaptar as normas internacionais, aprendendo de forma prática o impacto das mesmas nas empresas.

1.4. OBJETIVOS

1.4.1. Objetivo Geral

Analisar os impactos do ajuste a valor justo do imobilizado veículos nas demonstrações contábeis de uma empresa de transportes.

1.4.2. Objetivo Específico

- Contextualizar a problemática inerente das alterações na legislação contábil brasileira, relacionadas à aplicação do ajuste a valor justo;
- Examinar os motivos que fizeram a empresa optar pela aplicabilidade do ajuste;
- Analisar os procedimentos para ajuste a valor justo realizados;
- Realizar análise comparativa na análise vertical, nos índices de rentabilidade e de endividamento da empresa, verificando o impacto da avaliação patrimonial nas demonstrações e indicadores financeiros, antes e depois do procedimento.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo serão abordados os dois pontos teóricos que orientam o trabalho: (i) alterações na legislação contábil em busca da convergência; e (ii) análise das demonstrações contábeis.

2.1. ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL EM BUSCA DA CONVERGÊNCIA

Iudícibus et al. (2010, p. 20) comentam sobre o Projeto de Lei nº 3.741, que foi elaborado no ano de 1999 pela Comissão Consultiva de Normas Contábeis junto com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), chegou ao Congresso no ano 2000, identificado como Projeto de Lei 3.741/00. O referido projeto somente foi aprovado nos últimos dias do ano de 2007, após pressão do Ministro da Fazenda Antonio Palocci e, posteriormente, de seu sucessor Guido Mantega, sendo convertido na Lei nº 11.638/07.

A Lei das Sociedades por Ações, aplicável também às demais sociedades brasileiras, que entrou em vigor em 01 de janeiro de 2008, conforme afirmam Iudícibus et al. (2010, p. 20), altera e revoga a Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 e foi criada com o intuito de adequar a contabilidade às normas internacionais emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Esta lei atualmente vem sendo adaptada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e introduzida às práticas contábeis brasileiras.

Rabelo (2010) argumenta que o objetivo nas propostas de alteração da lei refere-se à maior transparência e qualidade das informações contábeis, além de adaptar as práticas nacionais com as internacionais, diminuindo, assim, dificuldades de interpretação e aceitação das informações contábeis brasileiras.

Para Nunes et al. (2012, p. 02) a mutação na legislação ocorreu para atualizá-la ao novo mundo de negócios global, facilitando o entendimento das

demonstrações contábeis para estrangeiros interessados em aplicar recursos em nosso país.

Ludícibus et al. (2010, p. 20) afirmam que a determinação, de forma enfática, à segregação entre Contabilidade para fins de Demonstrações Contábeis e Contabilidade para fins Fiscais, refere-se às fundamentais alterações na lei, além das mudanças no conceito de ativo imobilizado, ao permitir o registro de bens no referente grupo, ainda que não sejam propriedade da empresa, bastando estar sob seu controle.

A lei nº 11.638/07 promoveu várias alterações na Lei das Sociedades por Ações sendo os aspectos seguintes, algumas delas:

a) Substituição de demonstrações (art. 176):

Passa a ser inexigível a obrigatoriedade da existência da Demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR), que é substituída pela Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC). De acordo com Ludícibus et al. (2010, p. 05), a DOAR representa a evidenciação das origens dos recursos que ampliam a folga financeira de curto prazo e as aplicações de recursos que consomem essa folga, e a DFC indica os fluxos de entrada e saída de caixa, derivados das atividades operacionais, investimentos e financiamentos.

b) Criação de novas contas (art. 178):

O grupo “Intangível” passou a fazer parte do ativo não circulante e, conforme Ludícibus e Marion (2010, p. 194), são os ativos que não têm substância física, sendo, por exemplo, o fundo de comércio, ponto comercial, marcas e patentes. Outra conta inserida foi a “Ajustes de Avaliação Patrimonial”, pertencente ao patrimônio líquido, que Ludícibus et al. (2010, p. 350) afirmam ter o intuito de receber as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo.

c) Alteração na avaliação de coligadas (art. 248):

A avaliação de investimentos em coligadas que tenha influência significativa, ou com 20% ou mais do capital votante em controladas e em outras sociedades pertencentes a um mesmo grupo, passou a ser promovida obrigatoriamente pelo método de equivalência patrimonial. Logo, de acordo com Ludícibus et al. (2010, p. 169) coligada é a situação de uma investida em que se detém influência significativa, mas sem que se chegue a ter controle. Os autores ainda destacam que controlada é

quando uma controladora possui a condição de „mandar na outra empresa. Já o método de equivalência patrimonial, conforme descrevem Ludícibus e Marion (2010, p. 316), é o ato de reconhecer os resultados de participações em outras empresas no momento em que tais resultados são gerados nas mesmas.

d) Criação de novas reservas (art. 195):

Conforme exposto no Art. 195 da Lei nº 11.638/07, “A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei)”.

O lapso temporal na aprovação do projeto de lei havia levado tantos anos que, quando a lei foi promulgada, encontrava-se desatualizada devido ao avanço das normas internacionais, fazendo-se necessárias novas modificações na Lei das Sociedades por Ações, surgindo, assim, a Medida Provisória 449 de 03 de dezembro de 2008, que posteriormente se converteu na Lei nº 11.941/09, aprovada em 27 de maio de 2009 (CASA CIVIL, 2008).

A Lei nº 11.941/09 tentou alterar a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, conceder remissão nos casos em que especifica, instituir regime tributário de transição, e dar outras providências (CASA CIVIL, 2013).

2.1.1. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

Silva (2008) introduz que especialistas de várias entidades, interessados na reformulação das normas de contabilidade brasileira, passaram a se reunir em caráter permanente para discutir e rever os padrões de contabilidades no Brasil, visando a futura convergência aos padrões internacionais.

Essas reuniões resultaram, como explica Silva (2008, p. 36) na criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), constituído em 2005 através da Resolução CFC nº 1.055/05, proposto formalmente pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com o intuito de estudar, discutir, divulgar e centralizar o

processo de normatização contábil. Após sua criação, o CPC passou a emitir pronunciamentos técnicos, elaborados junto com o também criado Comitê Gestor de Convergência no Brasil e em conjunto a órgãos do meio, especialmente a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (BCB).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos da Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC Nacional), Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras (FIPECAFI) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2013).

2.1.2. CPC 27

Elaborado a partir do IAS 16 – Property, Plant and Equipment (IASB) o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado – teve sua aprovação pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em reunião extraordinária realizada no dia 26 de junho de 2009.

Dornelles (2011, p. 13) afirma que o CPC 27 é a ferramenta que aplica o correto tratamento contábil aos investimentos feitos no ativo imobilizado por uma entidade, assim também, como os efeitos que esses investimentos possam estar submetidos enquanto estiverem inseridos no patrimônio da entidade.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o objetivo do Pronunciamento Técnico CPC 27 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”. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2013)

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 27, conforme explica a ICPC 10 (2009, p. 02), as empresas brasileiras vêm usando como taxas de depreciação as admitidas pela legislação tributária, sem que se faça a revisão periódica obrigatória das estimativas de vida útil e indicação de valor residual, as quais são de grande importância para determinar o montante a ser depreciado.

Ainda, a ICPC 10 (2009, p. 02) esclarece que conforme a mudança da prática contábil brasileira para admissão plena das práticas internacionais, na adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 27 tem-se a alternativa de realizar ajustes nos saldos iniciais idêntico do que é admitido pelas normas internacionais de contabilidade, com a emprego do conceito de custo atribuído (*deemed cost*).

“O CPC 27 reforça as características que figuram um ativo passível de ser classificado como imobilizado pela entidade que detém de seu controle”, (DORNELLES, 2011, p. 14).

2.1.3. Ativo Imobilizado

Para que um bem possa ser classificado como Ativo Imobilizado, Ludícibus et al. (2010, p. 222) afirmam que devem ser considerados os bens corpóreos, destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

O ativo permanente (não circulante) é, conforme apresenta Assaf Neto (2012, p. 131), formado pelos itens de caráter fixo que não se emolduram no ativo circulante e no realizável a longo prazo. É o grupo de menor liquidez e está subdividido em Investimentos, Imobilizado e Intangível.

Ludícibus e Marion (2010, p.193) expõem o Ativo Imobilizado como sendo todo ativo de natureza relativamente permanente, que se utiliza na operação dos negócios da empresa e que não se destina à venda. Quando se fala de ativo de natureza relativamente permanente, refere-se ao fato de que praticamente nenhum

bem (exceto terrenos) possui vida ilimitada dentro da empresa, sofrendo desgaste com o uso e tornando-se obsoleto com o passar do tempo.

Ativo Permanente	Investimentos	„Participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa .
	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 .
	Intangível	„Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à Manutenção da Companhia ou exercícios com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido .

Quadro 1 - Estrutura legal do Ativo Permanente

Fonte: Assaf Neto (2012, p. 132)

Andreatta (2013, p. 07) assegura que os principais critérios a serem analisados na contabilização dos ativos imobilizados são a identificação dos ativos, a mensuração dos seus valores contábeis e os valores de depreciação, e os prejuízos por desvalorização a serem reconhecidos em relação aos mesmos.

2.1.4. Depreciação

Ludícibus et al. (2010, p. 249) abordam que exceto terrenos e alguns outros itens, os objetos que fazem parte do Ativo Imobilizado apresentam um tempo restrito de vida útil econômica. Assim sendo, o custo desses ativos carece ser destinado de forma ordenada aos exercícios favorecidos por seu uso no decorrer de sua vida útil econômica.

A depreciação pode ser conceituada, retrata Assaf Neto (2012, p. 140), como a perda de valor sentida pelos bens fixos tangíveis da empresa, em decorrência a um serviço prestado. Esse procedimento de desabono do imobilizado é readquirido através da venda dos produtos finais. A depreciação é uma despesa e, como tal, é absorvida no preço da venda do produto.

Ludícibus et al. (2010, p. 251) destacam a vida útil de um componente do imobilizado sendo determinada no que se refere a utilidade aguardada do ativo para

a empresa, que pode ser revelada no período de tempo o qual a empresa acredita usar o ativo, ou na quantia de unidades de fabricação que a empresa acredita conseguir pelo uso do ativo.

Dornelles (2011, p. 17) conceitua vida útil de um ativo como sendo a expectativa de uso que a organização pressupõe utilizá-lo a partir de seus registros de uso com bens idênticos e nas mesmas condições. É o tempo em que a organização acredita contar com esse bem nas suas atividades.

2.1.5. Mensuração de Ativos a Valor Justo

A Lei 6.404/76, em seu artigo 8º, admitia a possibilidade de se avaliarem os ativos de uma companhia pelo seu valor de mercado, chamando isto de reavaliação. De acordo com o Guia Contábil Online (2013) na reavaliação abandonava-se o custo do bem original, corrigido monetariamente e utilizava-se o novo valor econômico do ativo, obtido a partir de um laudo de avaliação. Afinal, significativas mutações de preços podem ter ocorrido desde a obtenção dos ativos, o que pode gerar distorções no balanço patrimonial e no resultado.

Em 2007, com a promulgação da Lei nº 11.638/07, conforme explicam Ludícibus et al. (2010, p. 380), a conta Reserva de Reavaliação foi extinta e os saldos existentes deveriam ser mantidos até sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social de 2008. Tal extinção causou incomodo, comentam Ludícibus et al. (2010, p. 381), visto que um dos objetivos da Lei nº 11.638/07 era o de adaptar as normas internacionais com as brasileiras. No entanto, contradiz-se nesse ponto, pois tal procedimento é possível sob a égide das normas internacionais, porém vedado pelas normas pátrias. Justificando-se pelos legisladores, evitar o mal uso do processo de reavaliação, empregado por algumas empresas para distorcer sua real situação patrimonial.

Andreatta (2013, p. 08) afirma que muitas empresas empregavam este artifício apenas nas ocasiões que precisavam melhorar sua imagem perante o usuário externo, ou seja, quando necessitavam „maquiar seus indicadores financeiros, aumentando o valor dos ativos, registrando-os por um valor bem maior

do que verdadeiramente valiam, com a finalidade de evidenciarem melhores resultados.

Em uma tentativa de oferecer uma opção as empresas, devido ao embaraço gerado pela lei, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) realizou a emissão da CPC 27, se seria a porta de entrada para futuros CPCs, e posteriormente a emissão do ICPC 10, que serve para ajudar na interpretação da CPC 27.

Conforme explica Dornelles (2011, p. 17) a ICPC 10 em seus itens 1 e 2, esclarece que para que seja aceitável a adoção do novo padrão contábil, e para que ele esteja em harmonia com os objetivos que se propõe, tem-se a opção de proceder ajustes nos saldos iniciais de acordo com o que é estabelecido nas normas internacionais de contabilidade. Nomeando esse processo 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 revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial. Conseqüentemente, esse procedimento específico 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 o contido nas normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB (IFRS 1, em especial nos itens D5 a D8). Se realizada 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)

Desta forma, conforme explica Andreatta (2013, p. 09) a empresa poderá optar pelo custo atribuído (*deemed cost*), somente na adoção inicial às normas internacionais e não aleatoriamente atualizar um bem para obter benefícios futuros, com aumentar o valor do mesmo para diminuir o ganho de capital no momento da venda, por exemplo.

Custo atribuído é, de acordo com Ludícibus et al. (2010, p. 733) o montante empregado como suplente para o custo em certa data. Nas depreciações seguintes é aceita a suposição de que a organização tenha de início reconhecido o ativo ou o passivo na determinada data por um custo semelhante ao custo atribuído.

“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 peculiaridades do negócio da entidade. Nesse contexto, a avaliação pode ser efetuada por avaliadores internos ou externos à entidade”, (ICPC 10, 2009).

Andreatta (2013, p. 09) assegura que o pronunciamento permite que a empresa siga a opção de atribuir um valor justo inicial ao ativo imobilizado e fazer o eventual ajuste nas contas do ativo imobilizado, tendo em contrapartida a conta do patrimônio líquido nomeada de Ajustes de Avaliação Patrimonial, e estabelecer a avaliação do prazo de vida útil restante quando do ajuste desses saldos de abertura na aplicação inicial. Esse processo irá influenciar o prazo a ser depreciado a partir da adoção do CPC 27.

Assaf Neto (2012, p. 72) expõe que a conta de “Ajuste de Avaliação Patrimonial”, criada pela Lei nº 11.638/07, abarca as diversas contrapartidas de acréscimos ou reduções de valor orçados de elementos do ativo e do passivo, originados a partir da avaliação a preços de mercado. Estes ajustes continuam no patrimônio líquido enquanto não forem considerados resultado do exercício, conforme o regime de competência.

2.1.6. A Depreciação de Acordo com a Vida Útil Estimada

A ICPC 10 (2009, p. 07) informa que a pessoa responsável na empresa deverá garantir que o avaliador indique a vida útil remanescente para definir o valor depreciável e a nova taxa de depreciação na data da transição, ao adotar como custo atribuído (*deemed cost*), o valor justo.

A Lei nº 11.638/07, em seu § 3º, item II introduz:

“A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização”. (LEI Nº 11.638)

A ICPC 10 (2009, p. 03) difunde que a revisão de vida útil de ativos depreciáveis é comumente analisada como uma transformação de estimativa contábil. “O valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada”, ICPC 10 (2009, p. 03).

Iudícibus et al. (2010, p. 250) declaram que deve-se realizar uma análise criteriosa dos bens da empresa que constituem seu Imobilizado e estimar sua vida útil econômica e seu valor residual, analisando suas particularidades técnicas, condições gerais de uso e demais fatores que possam ter influência em sua vida útil.

“O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício, e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, segundo o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro”, (ICPC 10, 2009, p. 03).

Andreatta (2013, p. 11) alega que uma vez realizada a revisão da vida útil de ativos, ou aplicado novo valor de custo a componentes do imobilizado, dependendo do regime de tributação seguido e da interpretação da lei, pode-se fazer a mensuração e a contabilização dos tributos diferidos ativos e/ou passivos incidente sobre o total da avaliação registrada.

A Receita Federal do Brasil publicou no Diário Oficial da União o Parecer Normativo nº 1 de 29 de julho de 2011, onde explicava os efeitos tributários da depreciação:

“As diferenças no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado decorrentes do disposto no § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 2007, e pela Lei nº 11.941, de 2009, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007”, (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2011)

2.1.7. Ajuste de Avaliação Patrimonial

Assaf Neto (2012, p. 72) expõe que a conta de “Ajuste de Avaliação Patrimonial”, pertencente ao grupo de contas do Patrimônio Líquido, criada pela Lei nº 11.638/07, abarca as diversas contrapartidas de acréscimos ou reduções de valor

orçados de elementos do ativo e do passivo, originados a partir da avaliação a preços de mercado.

Conforme parágrafo 3º do artigo 182 da Lei nº 6.404/76, alterado pela Lei nº 11.941/09:

“§ 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.” (LEI Nº 11.941, 2009)

São registradas nessa conta, abordam Ludícibus et al. (2010, p. 350), as alterações de valor de mercado dos instrumentos financeiros, quando dedicados à venda futura, e os ajustes no valor de ativos e passivos avaliados a preço de mercado, onde o seu saldo pode ser devedor ou credor.

Estes ajustes continuam no patrimônio líquido enquanto não forem considerados resultado do exercício, conforme o regime de competência. De acordo com o exposto na ICPC 10, em seus itens 26, 27 e 28, relacionados abaixo:

“26 - 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, a depender da opção quanto ao regime de tributação da entidade, da conta representativa de Tributos Diferidos Passivos para a conta representativa de Tributos Correntes.

27 - O novo valor, referido no item anterior, tem o objetivo exclusivo de substituir o valor contábil do bem ou conjunto de bens em ou após 1º de janeiro de 2009. Nessa data, esse valor passa a ser o novo valor do bem em substituição ao valor contábil original de aquisição, sem, no entanto, implicar na mudança da prática contábil de custo histórico como base de valor. Eventual reconhecimento futuro de perda por recuperabilidade desse valor, conforme Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, deve ser efetuado no resultado do período, sendo vedada a utilização da baixa contra o patrimônio líquido utilizada para certas reduções ao valor recuperável de ativos reavaliados.

28 - Considerando o impacto que a adoção desta Interpretação pode trazer no resultado (lucro ou prejuízo) futuro da entidade, por conta do aumento da despesa de depreciação, exaustão ou amortização no exercício da adoção inicial e seguintes, é necessário que a administração divulgue em nota explicativa a política de dividendos que será adotada durante a realização de toda a diferença gerada pelo novo valor.” (ICPC 10, p. 07)

“Cabe salientar que a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial não corresponde a uma conta de reserva, uma vez que seus valores não transitam pelo resultado”, (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 350).

2.2. ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

“Por meio das demonstrações contábeis levantadas por uma organização, podem ser obtidos dados referentes à sua situação econômica e financeira”, (ASSAF NETO, 2012, p. 43).

De acordo com Assaf Neto (2012, p. 43) a “Análise de Balanços” permite que se extraia, dos demonstrativos contábeis apurados e divulgados por uma empresa, informações úteis sobre o seu desempenho econômico-financeiro atual, as causas que originam a evolução exposta e as disposições futuras, podendo atender os objetivos de análise dos investidores, governo, credores, etc.

Assaf Neto (2012, p. 44) declara também que a análise influencia nas decisões com relação a prestar ou não crédito, investir em seu capital acionário, modificar certa política financeira, medir se a organização vem sendo conduzida de forma correta, avaliar se irá falir ou não, estimar se é uma empresa vantajosa e se tem como amortizar seus débitos com recursos originados internamente, etc.

Marion (2009, p. 09) expõe que indiscutivelmente, todas as Demonstrações Contábeis (DC) devem ser analisadas:

- Balanço Patrimonial (BP);
- Demonstração do Resultado do Exercício (DRE);
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR, não sendo esta obrigatória pela legislação brasileira);
- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (ou Mutações do PL);
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Segundo Assaf Neto (2012, p. 48), “os usuários mais importantes da análise de balanços de uma empresa são os fornecedores, clientes, intermediários financeiros, acionistas, concorrentes, governo e seus próprios administradores”.

“A análise de balanços desenvolve-se por meio de técnicas oriundas de diferentes áreas do saber (contabilidade, matemática e estatística, principalmente)”, (ASSAF NETO, 2012, p. 49).

Assaf Neto (2012, p. 131) declara que por desempenhar grande influência sobre a composição financeira e econômica de uma organização, a análise do ativo permanente e do passivo permanente merece ter cuidado especial. É certo que uma corporação pode perder sua capacidade de competitividade no mercado se não destinar propriamente bens imobilizados para sua atividade; contrariamente, pode estabelecer também sua própria falência se não disponibilizar recursos permanentes para custear seu volume de negócios.

2.2.1. Indicadores

Serão apresentados e conceituados os índices de rentabilidade e endividamento, assim como a análise vertical, visto que a contabilização do ajuste afeta principalmente as contas do Ativo Imobilizado e do Patrimônio Líquido, causando impacto também na estrutura do balanço.

Nos resultados serão utilizados para comparação os índices de: Taxa de Retorno sobre o Investimento, Taxa de Retorno sobre o Patrimônio Líquido, Imobilização do Patrimônio Líquido, Garantia do Capital Próprio sobre o Capital de Terceiros, Endividamento e Endividamento Geral. Além da análise vertical.

2.2.1.1. Análise Vertical

A análise vertical tem como objetivo, de acordo com Assaf Neto (2012, p. 50), o examinar das tendências da companhia e autoriza distinguir a composição financeira e econômica da empresa, ou seja, a participação referente a cada componente patrimonial e de resultados.

Assaf Neto (2012, p. 113), afirma que a análise vertical sendo também um método comparativo, expresso por porcentagem, se emprega ao se comparar uma conta com um valor afim. Dispõe de valores integrais de formato vertical, admitindo-se calcular a participação de cada conta e sua evolução no tempo.

2.2.1.2. Índices de Rentabilidade

“O índice de rentabilidade refere-se ao lucro gerado pela empresa e é de interesse de seus sócios, que por ele verificam a remuneração do capital aplicado, e de terceiros”, (SAVYTZKY, 2010, p. 91).

“Os índices de rentabilidade medem a capacidade de produzir lucro de todo o capital investido nos negócios (próprios e de terceiros)”, (REIS, 2009, p. 288).

A Taxa de Retorno sobre o Investimento, conforme afirma Reis (2009, p. 294) revela a capacidade de produzir lucro do total dos capitais aplicados pela empresa, e informa também o número de anos que decorrerão até que os lucros gerados possam cobrir o capital total investido.

Fórmula: $\text{Lucro Líquido} / \text{Ativo Médio Total}$
--

Quadro 2 – Fórmula Taxa de Retorno s/ Investimento

A Taxa de Retorno sobre o Patrimônio Líquido mede o percentual de lucro produzido pelo total dos capitais investidos, explica Reis (2009, p. 288).

Fórmula: $\text{Lucro Líquido} / \text{Patrimônio Líquido Médio}$

Quadro 3 – Fórmula Taxa de Retorno s/ Patrimônio Líquido

2.2.1.3. Índices de Endividamento

“Análise do Endividamento avalia basicamente a proporção de recursos próprios e de terceiros mantidos pela empresa, sua dependência financeira por dívidas de curto prazo, a natureza de suas exigibilidades e seu risco financeiro”, (ASSAF NETO, 2012, p. 47). São eles: Participação de capitais de terceiros, Composição do Endividamento, Imobilização do PL, Garantia de capital próprio ao capital de terceiros, Endividamento Geral e Endividamento.

O índice de Imobilização do Patrimônio Líquido “identifica o nível de imobilização dos recursos permanentes da empresa, isto é, o percentual desses recursos que está financiando os ativos permanentes”, (ASSAF NETO, 2012, p. 150).

Assaf Neto (2012, p. 150), complementa que o índice representa quanto a empresa aplicou no permanente para cada \$ 1 real do PL. Quanto menor, melhor.

Fórmula: Ativo Permanente / Patrimônio Líquido
--

Quadro 4 – Fórmula Imobilização do Patrimônio Líquido

A Garantia do Capital Próprio sobre o Capital de Terceiros, “enfoca a garantia que as instituições financeiras terão em receber seus créditos, levando se em conta o capital próprio da empresa. Normalmente se aceita um índice de até 100%”, (COSTA, 2013, p. 05).

Fórmula: Patrimônio Líquido / Passivo Circulante + Passivo não Circulante

Quadro 5 – Fórmula Garantia do Capital Próprio

O Endividamento Geral “mostra a dependência da empresa com recursos externos à sociedade, quanto os recursos de terceiros representam no total dos recursos aplicados nos ativos da empresa”, (COSTA, 2013, p. 04).

Fórmula: $\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo não Circulante} / \text{Ativo Total}$

Quadro 6 – Fórmula Endividamento Geral

O Endividamento “é obtido pela relação entre o capital de terceiros e o capital próprio. Mostra quanto a empresa tomou de empréstimo para cada \$ 1 de capital próprio aplicado”, (ASSAF NETO, 2012, p. 149).

Fórmula: $\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo não Circulante} / \text{Patrimônio Líquido}$

Quadro 7 – Fórmula Endividamento

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1. ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A metodologia da pesquisa tem por finalidade abordar os estudos utilizados para a concretização do trabalho. O estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, assim sendo, tem como objetivo proporcionar uma visão geral da legislação que envolve a contabilidade.

“A pesquisa exploratória tem como principal finalidade desenvolver esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos 16 (...), desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato (...) realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.” (GIL. 1999, p.43)

Para contextualização e aprofundamento nas informações referente ao tema abordado, utilizou-se pesquisa bibliográfica, a partir de livros e artigos científicos em sítios eletrônicos. Gil (2002) alega que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado.

Em seguida, elaborou-se um estudo de caso, aplicando informações coletadas na pesquisa. Os dados foram obtidos, através de documentos disponibilizados pela contabilidade da própria empresa, para exposição dos métodos abordados, cálculo dos índices financeiros e comparação dos resultados após empregar a legislação e atualizar dos valores em um grupo específico do ativo imobilizado.

Quanto à análise dos resultados da pesquisa, esta é a forma qualitativa, para compreender o impacto do estudo sobre a empresa. Moresi (2003) também afirma que a pesquisa qualitativa “deve ser usada quando você deseja entender detalhadamente porque um indivíduo faz determinada coisa”.

3.2. COLETA DE DADOS

Os dados para realização do estudo foram fornecidos pelo setor de contabilidade da empresa, o qual disponibilizou todas as informações necessárias, como histórico da entidade, situação atual, razões e motivos que levaram a aplicação das técnicas apresentadas abaixo. Forneceu inclusive o laudo de avaliação de bens do ativo imobilizado veículos da empresa, sendo este principal material de estudo para elaboração do trabalho.

4. RESULTADOS E ANÁLISE

Neste capítulo será tratado os tópicos: (i) a empresa foco do estudo; (ii) a importância da adequação da contabilidade no contexto; (iii) análise do laudo de base e dos ajustes realizados; e (iv) análise do impacto dos ajustes nas demonstrações contábeis.

4.1. A EMPRESA FOCO DO ESTUDO

O estudo de caso foi realizado em uma empresa do ramo de transporte, sendo que a pedido dos responsáveis o nome da empresa não será divulgado.

A Empresa possui atualmente um quadro de funcionários com aproximadamente 90 integrantes, entre motoristas, cobradores, atendentes e demais cargos necessários para o funcionamento da empresa.

Conta com a frota de 43 ônibus, atuando nos ramos de transporte coletivo de passageiros, logística de cargas e encomendas, fretamento de veículos e turismo.

O transporte de passageiros possui linhas rodoviárias e metropolitanas atendendo a região Sudoeste do Paraná, Curitiba, União da Vitória, Cascavel e Foz do Iguaçu. No campo da logística atua no transporte de pequenos volumes na mesma região de atuação do transporte de passageiros. E no âmbito do turismo, além da venda de passagens aéreas das principais companhias que atuam no Brasil, organiza pacotes turísticos para grupos fechados e vendas individuais para os principais eventos e pontos turísticos do Brasil.

Também realiza fretamento de veículos para todo o país e países do MERCOSUL.

4.2. A IMPORTÂNCIA DA ADEQUAÇÃO DA CONTABILIDADE NO CONTEXTO

Atualmente a empresa presta serviço em linhas intermunicipais e metropolitanas, as quais foram obtidas por concessão pelo DER/PR, pois na época em que a empresa recebeu autorização para executar o serviço não era feito licitação, apenas sendo comprovada a necessidade da linha, já poderia executar.

Assim sendo, não eram exigidas condições econômico-financeiras mínimas para a concessão das linhas, não havendo a necessidade da empresa mostrar suas demonstrações contábeis e financeiras.

Contudo, as perspectivas do governo do Estado do Paraná, para o ano de 2013, indicavam que passariam a ser feitas licitações nas linhas intermunicipais, através da ANTT - Agência Nacional de Transportes Terrestres, assim como já haviam sendo feitas nas linhas interestaduais e internacionais.

A legislação vigente determina que para poder participar das licitações a empresa deve ter uma quantia de Patrimônio Líquido mínima, a fim comprovar que a empresa tem qualificação econômico-financeira para garantir a realização do serviço. Assim como, para comprovar a boa situação financeira, também serão analisados os índices contábeis previstos nos editais de licitação.

Levando em consideração que a principal atividade da empresa é o transporte coletivo metropolitano e intermunicipal de passageiros, e que a partir do ano de 2013 haveria licitação para concessão das linhas, a mesma precisaria estar com os demonstrativos e índices, atualizados e em situação adequada para ter vantagem sobre seus concorrentes.

No entanto, a empresa apresentava Passivo a Descoberto, que é quando o passivo supera o ativo, transfere-se então o grupo do Patrimônio Líquido para o lado do ativo denominando-se Passivo a Descoberto, deixando de existir o Patrimônio Líquido. Sendo assim, prejudicava nos índices e demonstrações contábeis, e conforme exposto na legislação, a empresa não estaria apta para participar de licitações.

Após um estudo em sua contabilidade observou-se que um dos motivos para a empresa apresentar um Passivo a Descoberto era o fato de que o valor registrado

na contabilidade de sua frota de ônibus estava obsoleto, verificando que o grupo de Veículos era o mais relevante dentro do Imobilizado Total da empresa, considerando que a empresa não possui veículos destinados à venda. Como observa-se no Quadro abaixo, representado por valores reais:

Balancete Analítico 30/11/2012		
Conta	Descrição	Saldo
1.2.03.001	Imobilizado Geral	R\$ 9.358.423,74
1.2.03.001.00010	Veículos	R\$ 9.232.048,73
1.2.03.002	(-) Depreciação Acumulada sobre Imobilizado	R\$ - 5.998.025,59
1.2.03.002.00007	(-) Depreciação Acumulada Veículos	R\$ - 5.886.518,44

Quadro 8 - Balancete Analítico
Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Constatou-se que o imobilizado veículos é avaliado inicialmente ao custo histórico, sendo considerados como custo todos os valores necessários para que o imobilizado estivesse à disposição da administração. As alíquotas de depreciação estão fundamentadas no tempo de utilização dos referidos bens e considerando para fins de cálculo o método linear, definida por 20% ao ano, com prazo de vida útil de cinco anos, tudo em conformidade com a Resolução 1255/2009 que instituiu o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Após verificar o razão contábil e o relatório patrimonial constatou-se que 24 veículos dos 43 em atividade, confirmados fisicamente, já estavam totalmente depreciados e continuavam gerando benefícios econômicos para a empresa, porém não possuíam valor evidenciado na contabilidade.

A idade média da frota da empresa é de 6 anos, incluindo veículos com idade de até 15 anos, que continuam trazendo benefícios econômicos, e que provavelmente venham a ser vendidos, tendo então valor residual.

O setor de contabilidade informou que a empresa não fez uso do método de Reavaliação, ainda quando era permitido por lei, sendo assim, não possui valor de Reserva de Reavaliação em seu Patrimônio Líquido e nenhum item de seu imobilizado teve seu valor já avaliado a preços de mercado.

Levando em consideração a necessidade de a empresa ser economicamente aceita para fins licitatórios, tornou-se necessário no balanço de abertura na adoção inicial ao IFRS, a aplicação do ajuste a valor justo da frota de

ônibus com base no custo atribuído e revisão da vida útil, o que resultaria em uma situação mais próxima do real, considerando a adaptação às normas internacionais.

Como com o passar do tempo pode ter ocorrido inúmeras variações no preço de aquisição dos veículos do ativo imobilizado, provocando distorções no balanço patrimonial e no resultado. A empresa optando pelo custo atribuído (*deemed cost*), teria benefícios não somente em tornar a situação da mesma mais próxima do real, mas também em seus indicadores econômicos, os quais seriam necessários para fins licitatórios.

Assim sendo, e conforme a legislação determina, a empresa contratou um avaliador capacitado para realização do laudo de avaliação de bens do ativo imobilizado, considerando análise documental, avaliação de veículos, comparação mercadológica e emissão de parecer.

4.3. ANÁLISE DO LAUDO DE BASE E DOS AJUSTES REALIZADOS

O laudo para proceder a avaliação, a valores de mercado, de bens do seu Ativo Imobilizado foi realizado por um Engenheiro Mecânico, profissional com vasta experiência acadêmica e prática do assunto.

Para a elaboração do mesmo, foram utilizados os critérios de avaliação detalhados abaixo:

A) Critérios de avaliação, premissas e elementos de comparação adotados:

a. Antecedentes internos:

- i. Reformas carroceria e componentes;
- ii. Especificações e Acessórios.

Verifica-se a importância de considerar na avaliação de um bem imobilizado as manutenções realizadas que contribuíram para o aumento de sua vida útil.

b. Antecedentes externos:

- i. Vida útil contábil remanescente;
- ii. Vida útil prevista para transporte em linhas regulares (15 anos), e para linhas regulares em condições específicas (20 anos).

Para determinação da vida útil, observa-se também como critério o período que o bem já foi utilizado e o período estipulado pela legislação vigente.

c. Estado de conservação:

- i. Carroceria (pintura, conservação e funcionalidade);
- ii. Posto condutor (poltrona, comandos e acessórios);
- iii. Salão (piso, iluminação, porta-pacotes, acessórios);
- iv. Poltronas (funcionamento, tecido e asseio);
- v. Bwc (funcionamento, acessórios, porta e luz de uso);
- vi. Motor (vazamentos, quilometragem, funcionamento);
- vii. Caixa de cambio (vazamentos, quilometragem, funcionamento);
- viii. Eixo diferencial (vazamentos, quilometragem, funcionamento);
- ix. Pneus (profundidade percentual dos sulcos considerando a medida do pneu);
- x. Quilometragem acumulada do conjunto.

O estado de conservação do veículo implica na determinação do seu novo valor, de acordo com a preservação de seus itens internos e externos.

B) Locação do veículo:

- a. Região de atuação (tipo de estrada e relevo).

A região de atuação tem influência ao se determinar a vida útil, considerando que o veículo tem maior durabilidade se trafegado em estradas com boa conservação, que exijam menos o veículo.

C) Valor de mercado:

- a. Valor de mercado local (valor médio de mercado alcançado por veículos similares no município sede da empresa);
- b. Valor de referência regional (valor médio de mercado alcançado por veículos similares na região sul do país);
- c. Valor de referência regional ampliado (valor médio de mercado alcançado por veículos similares nas regiões sul e sudeste do país).

Os valores de mercado servem como base para se determinar o novo valor contábil dos bens.

D) Vida útil remanescente (conforme regulamento do transporte coletivo rodoviário intermunicipal de passageiros do PR aprovado pelo D.E.

1821/2000, Seção V - Art. 53. (alterado pelos D.E. nº 7340/2010 e nº 8761 de 24/07/2012)):

- a. Uso em linhas de transporte regular (15 anos);
- b. Uso em linhas de transporte regular – condições específicas (20 anos).

A legislação serve como base para estimar o período da nova vida útil.

O especialista obteve valores atualizados dos veículos, avaliados frente às condições de conservação e elaborou quadros individuais de cada veículo, com informações detalhadas dos mesmos.

No Quadro 9, apresenta-se o modelo de ficha utilizada para avaliação:

Nº Frota		Placa		UF		RENAVAN	
CATEGORIA							
CHASSI							
MARCA				MODELO		ANO	
Nº EIXOS		MOTOR DIANTEIRO					
CARROCERIA							
MARCA		MODELO				ANO	
LOTAÇÃO		Acessórios -					
CARACTERÍSTICAS AVALIADAS – ESCORE 0 A 100							
Estado de Conservação							
Carroceria							
Posto Condutor							
Nível ruído aferido							
Salão							
Poltronas							
Banheiro							
Motor							
Caixa							
Diferencial							
Pneus							
Quilometragem Acumulada							
Veículo com ___ anos – vida útil remanescente para em linhas regulares: ___ meses, conforme regulamento do transporte coletivo rodoviário intermunicipal de passageiros do PR aprovado pelo D.E. 1821/2000, Seção V - Art. 53. (alterado pelo D.E. 7340-2010) em seus parágrafos de 1 a 7.							
VALORES							
Data de Aquisição							
Valor de Aquisição							
Valor Contábil							
Valor Mercado Local							
Valor Mercado Regional							
Valor Mercado Regional Ampliado							
Valor Atualizado Aferido							

Quadro 9 - Detalhamento dos Veículos

Fonte: Laudo de Avaliação de Bens do Ativo Imobilizado

Com base nos critérios detalhados acima, o especialista apresentou uma nova vida útil para cada veículo, apresentada em meses, os quais representam o período em que o veículo poderá ainda trazer benefícios econômicos para a empresa. Usando como exemplo, no Quadro a seguir apresenta-se as características avaliadas do veículo número 1, para demonstrar como o avaliador chegou no valor atualizado dos veículos:

CARACTERÍSTICAS AVALIADAS – ESCORE 0 A 100			
Estado de Conservação	75		
Carroceria	50		
Posto Condutor	50		
Nível ruído aferido	650 rpm: 62,0 dB(A)/1.500 rpm: 72 dB(A)		
Salão	50		
Poltronas	80		
Banheiro	n.a.		
Motor	425.364 km		
Caixa	125.326 km		
Diferencial	354.256 km		
Pneus	Dianteiros 1ª vida 90/tração recape 80		
Quilometragem Acumulada	2.688.606 km		
Veículo com 15 anos – vida útil remanescente para em linhas regulares: 60 meses, conforme regulamento do transporte coletivo rodoviário intermunicipal de passageiros do PR aprovado pelo D.E. 1821/2000, Seção V - Art. 53. (alterado pelo D.E. 7340-2010) em seus parágrafos de 1 a 7.			
VALORES			
Data de Aquisição	30/10/2001		
Valor de Aquisição	R\$ 47.400,00		
Valor Contábil	0		
Valor Mercado Local	R\$ 71.000,00		R\$ 78.000,00
Valor Mercado Regional	R\$ 67.000,00		R\$ 74.000,00
Valor Mercado Regional Ampliado	R\$ 65.000,00		R\$ 70.000,00
Valor Atualizado Aferido	R\$ 65.666,67	R\$ 70.000,00	R\$ 74.000,00

Quadro 10 – Características Avaliadas do Veículo 1

Fonte: Laudo de Avaliação de Bens do Ativo Imobilizado

O valor do ajuste deu-se não somente pelo fato de alguns veículos estarem totalmente depreciados, analisando o Quadro 10 pode-se observar que o veículo 1 foi avaliado por um valor maior do que apresentava na data da compra. Fato este, referente às reformas que o carro apresentou ao longo de sua existência, sendo a aquisição de peças novas, como também pneus, carroceria e em alguns casos a troca de motor, fazendo com que esses procedimentos agregassem valor aos veículos.

Planilha Sintética de Avaliação de Veículos							
Item	Ano	Idade	Valor de Aquisição	Valor Depreciado	Valor Contábil	Valor Justo	Ajuste
1	2001	11	47.400,00	47.400,00	0	70.000,00	70.000,00
2	2007	5	180.041,00	180.041,00	0	241.250,00	241.250,00
3	2010	2	702.680,00	351.340,00	351.340,00	796.240,00	444.900,00
4	2012	0	189.200,00	0	189.200,00	189.200,00	0
5	1998	14	55.000,00	55.000,00	0	80.000,00	80.000,00
6	1998	14	55.000,00	55.000,00	0	82.000,00	82.000,00
7	2010	2	970,00	436,50	533,50	160.000,00	159.466,50
8	2010	2	860,00	386,50	473,50	134.600,00	134.126,50
9	2007	5	155.000,00	155.000,00	0	188.300,00	188.300,00
10	2004	8	128.244,16	128.244,16	0	111.200,00	111.200,00
11	2012	0	90.000,00	1.500,00	88.500,00	112.750,00	24.250,00
12	2007	5	194.480,00	194.480,00	0	163.500,00	163.500,00
13	2012	0	303.600,00	42.460,00	261.140,00	316.500,00	55.360,00
14	2012	0	303.600,00	42.460,00	261.140,00	316.500,00	55.360,00
15	2012	0	316.800,00	12.393,34	304.406,66	316.500,00	12.093,34
16	1998	14	95.000,00	95.000,00	0	89.400,00	89.400,00
17	1998	14	90.000,00	90.000,00	0	89.600,00	89.600,00
18	2008	4	182.748,80	149.242,85	33.505,95	124.600,00	91.094,05
19	2003	9	63.747,30	63.747,30	0	106.800,00	106.800,00
20	2003	9	50.247,29	50.247,29	0	105.500,00	105.500,00
21	1997	15	90.000,00	90.000,00	0	88.600,00	88.600,00
22	1998	14	170.000,00	170.000,00	0	218.500,00	218.500,00
23	1998	14	170.000,00	170.000,00	0	216.000,00	216.000,00
24	2010	2	1.170,00	526,50	643,50	216.300,00	215.656,50
25	2007	5	800,00	800,00	0	126.000,00	126.000,00
26	1999	13	100.000,00	100.000,00	0	127.100,00	127.100,00
27	1999	13	105.000,00	105.000,00	0	125.000,00	125.000,00
28	2008	4	74.498,76	72.015,47	2.483,29	156.750,00	154.266,71
29	2004	8	184.819,10	184.819,10	0	190.000,00	190.000,00
30	2003	9	317.397,52	317.397,52	0	326.600,00	326.600,00
31	2010	2	126.000,00	52.500,00	73.500,00	188.500,00	115.000,00
32	2012	0	400.000,00	6.666,67	393.333,33	492.450,00	99.116,67
33	2005	7	470.800,00	470.800,00	0	408.000,00	408.000,00
34	2005	7	470.800,00	470.800,00	0	408.000,00	408.000,00
35	2006	6	191.928,00	191.928,00	0	133.000,00	133.000,00
36	2006	6	260.304,00	260.304,00	0	215.000,00	215.000,00
37	2007	5	264.000,00	264.000,00	0	240.000,00	240.000,00
38	2012	0	280.000,00	32.666,67	247.333,33	320.000,00	72.666,67
39	2011	1	501.600,00	191.546,67	310.053,33	576.800,00	266.746,67
40	2011	1	550.000,00	148.500,00	401.500,00	625.000,00	223.500,00
41	2011	1	550.000,00	148.500,00	401.500,00	625.000,00	223.500,00
42	2008	4	374.154,40	361.682,45	12.471,95	435.000,00	422.528,05
43	2008	4	374.158,40	361.686,45	12.471,95	435.000,00	422.528,05
Totalização			9.232.048,73	5.886.518,44	3.345.530,29	10.687.040,00	7.341.509,71

Quadro 11 – Demonstração do Novo Valor Justo

Fonte: Laudo de Avaliação de Bens do Ativo Imobilizado

Analisando as informações da contabilidade e realizando a avaliação do valor justo da frota, o especialista apresentou no laudo o Quadro 11, onde o valor contábil refere-se ao valor registrado na contabilidade na data da avaliação, sendo

esta: 30 de novembro de 2012. O ajuste foi elaborado de acordo com a NBC TG 1000 sendo que o valor total da frota já deduzido da depreciação anterior fiscal ficou em R\$ 10.687.040,00, representando um aumento de 219% em relação ao antigo valor contábil dos veículos.

O valor do ajuste patrimonial ficou em R\$ 7.341.509,71, conforme demonstrado no Quadro 12 a seguir:

Valor Custo de Aquisição Veículos	R\$ 9.232.048,73
(-) Depreciação Acumulada Veículos	R\$ 5.886.518,44
Valor Contábil Veículos	R\$ 3.345.530,29
Valor Justo Considerado	R\$ 10.687.040,00
(-) Valor Contábil	R\$ 3.345.530,29
Ajuste de Avaliação Patrimonial	R\$ 7.341.509,71

Quadro 12 - Demonstração do Ajuste Patrimonial

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Após o recebimento do laudo, a contabilidade realizou os lançamentos dos ajustes, conforme determina o CPC 27.

Nestes lançamentos o saldo da depreciação acumulada foi zerado contra o imobilizado, assim o valor líquido contábil.

Lançamento Contábil da Depreciação Acumulada	
D- Depreciação Acumulada	R\$ 5.886.518,44
C - Veículos	R\$ 5.886.518,44

Quadro 13 - Lançamento Contábil da Depreciação Acumulada

Fonte: Elaborado pelo Autor (2013)

Na sequência foi então acrescido o valor do ajuste patrimonial apurado no laudo e demonstrado no Quadro 14, tendo como contra partida a contado Patrimônio Líquido, denominada Ajustes de Avaliação Patrimonial.

Lançamento Contábil do Ajuste Patrimonial	
D –Veículos	R\$ 7.341.509,71
C – Ajustes de Avaliação Patrimonial	R\$ 7.341.509,71

Quadro 14 – Lançamento Contábil do Ajuste Patrimonial

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Os efeitos fiscais decorrentes das depreciações afetadas pelo ajuste deverão ser neutralizados no LALUR, e não deverão gerar impactos fiscais.

Assim que os veículos, que tiveram ajuste de avaliação patrimonial começarem a ser depreciados ou baixado, os referentes valores devem, ao mesmo tempo, ser transferidos da conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial para o resultado do exercício.

4.4. ANÁLISE DO IMPACTO DOS AJUSTES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Posteriormente aos registros contábeis, foram confrontados os balanços patrimoniais encerrados no mês de Dezembro de 2012, antes e depois do ajuste. Para comparação e análise das duas situações, conforme o Quadro 15:

A estrutura do balanço tem um impacto significativo após o ajuste, antes o imobilizado representava apenas 47,96% do patrimônio da empresa e passou a representar 74,59%, significando um aumento de aproximadamente 55%. A depreciação acumulada de veículos também teve bastante variação devido à conta ter sido zerada nos lançamentos do ajuste. Entretanto, a principal e mais importante mudança na estrutura do balanço foi o fato de a empresa não apresentar mais o passivo a descoberto, mudando completamente a estrutura do balanço, sendo esta uma transformação positiva. Antes a empresa não apresentava Patrimônio Líquido e depois do ajuste este item passou a representar 11,57%.

Onde:

Acum. = Acumulada

Circ. = Circulante

Deprec. = Depreciação

Imob. = Imobilizações

BALANÇO PATRIMONIAL 31/12/2012 (Antes do Ajuste)					
Ativo		AV	PASSIVO		AV
Ativo Circulante	3.626.737,87	51,76%	Passivo Circulante	3.382.333,55	26,66%
Ativo Não Circulante	3.379.811,59	48,24%	Passivo Não Circ.	9.306.082,00	73,34%
Investimentos	7.370,76	0,11%			
Imobilizado	3.360.398,15	47,96%			
Veículos	9.232.048,73	131,76%			
(-)Deprec. Acum. Veículos	-5.886.518,44	-84,01%			
Demais Imobilizações	126.375,01	1,80%			
(-)Deprec. Acum. Imob.	-111.507,15	-1,59%			
Intangível	12.042,68	0,17%			
Total Do Ativo	7.006.549,46	100,00%	Total Passivo	12.688.415,55	100%
Capital Social	-197.400,00	-2,82%			
Reserva De Capital	-26.918,40	-0,38%			
Prejuízos Acumulados	5.923.558,12	84,30%			
Lucro do Exercício	-17.373,63	-0,25%			
Passivo A Descoberto	5.681.866,09	81,09%			
Total Ativo + Passivo A Descoberto	12.688.415,55	181%			
BALANÇO PATRIMONIAL 31/12/2012 (Depois do Ajuste)					
ATIVO		AV	PASSIVO		AV
Ativo Circulante	3.626.737,87	25,28%	Passivo Circulante	3.382.333,55	23,57%
Ativo Não Circulante	10.721.321,30	74,72%	Passivo Não Circ.	9.306.082,00	64,86%
Investimentos	7.370,76	0,05%	Patrimônio Líquido	1.659.643,62	11,57%
Imobilizado	10.701.907,86	74,59%	Capital Social	197.400,00	1,38%
Veículos	10.687.040,00	74,48%	Reserva De Capital	26.918,40	0,19%
(-)Deprec. Acum. Veículos	-	0%	Ajustes Avaliação Patrimonial	7.341.509,71	51,17%
Demais Imobilizações	126.375,01	0,88%	Prejuízos Acum.	-5.923.558,12	-41,28%
(-)Deprec. Acum. Imob.	-111.507,15	-0,78%	Lucro do Exercício	17.373,63	0,12%
Intangível	12.042,68	0,08%			
Total Do Ativo	14.348.059,17	100%	Total Passivo	14.348.059,17	100%

Quadro 15 - Balanço Patrimonial Comparativo
Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Além da Análise Vertical outros índices também foram calculados, a escolha desses para análise e comparação foi feita pelo impacto do ajuste mudar o Ativo Imobilizado e o Patrimônio Líquido, aplicou-se então, os índices que envolvem principalmente esses grupos de contas. Conforme se observa no Quadro 16:

Onde:

AM = Ativo Médio

LL = Lucro Líquido

PC = Passivo Circulante

PL = Patrimônio Líquido

PLM = Patrimônio Líquido Médio

PNC = Passivo não Circulante

ÍNDICES	Antes	Depois
Taxa de Retorno sobre o Investimento Fórmula: LL / AM	0,24	0,16
Taxa de Retorno sobre o PL Fórmula: LL / PLM	-0,31	-0,89
Imobilização do Patrimônio Líquido Fórmula: $Ativo\ Permanente / PL$	-0,59	6,46
Garantia do Capital Próprio sobre o Capital de Terceiros Fórmula: $PL / PC + PNC$	-0,45	0,13
Endividamento Geral Fórmula: $PC + PNC / AT$	1,81	0,88
Endividamento Fórmula: $PC + PNC / PL$	-2,23	7,65

Quadro 16 - Cálculo dos Índices
Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Para cálculo dos índices que envolvem a conta Patrimônio Líquido foi utilizado em seu lugar o valor do Passivo a Descoberto negativo no primeiro momento, para evidenciar a variação causada pelo ajuste a valor justo, devido ao fato da empresa não apresentar Patrimônio Líquido.

Considerando a estrutura que a empresa apresentava no balanço antes do ajuste, tendo Passivo a Descoberto, o cálculo da Taxa de Retorno sobre o Patrimônio Líquido não seria possível, porém a fim de evidenciar sua alteração seu cálculo foi feito apresentando valores negativos em ambos os casos. E através de sua análise pode-se observar que o indicador piorou nesse item, assim como na Taxa de Retorno sobre o Investimento, considerando que o valor do Ativo Total aumentou e o lucro utilizado foi o mesmo. Porém, o fato do Ativo Total ter crescido demonstra uma melhora para a empresa, considerando que a combinação dos itens do Ativo é que gera receita para a mesma, assim sendo os cálculos dos futuros períodos irão melhorar.

Os índices de endividamento obtiveram consideráveis mudanças, devido ao acréscimo de R\$ 7.341.509,71 no Patrimônio Líquido da empresa, valor referente à conta Ajustes de Avaliação Patrimonial. Considerando que antes o Patrimônio Líquido da empresa era negativo e após o ajuste passou a ser positivo, os índices Imobilização do Patrimônio Líquido, Garantia do Capital Próprio sobre o Capital de Terceiros e Endividamento, que antes estavam com resultado negativo tornaram-se

positivos. Mostrando que a empresa tem capacidade que quitar seus créditos com seus bens.

O índice de Endividamento Geral teve uma redução de 51%, mostrando que a empresa tem menos recursos de terceiros aplicados em seu ativo, devido ao aumento do imobilizado da empresa causado pelo ajuste.

Os benefícios obtidos através da atualização dos bens do ativo imobilizado para a empresa são claros, apenas o fato da empresa modificar a estrutura do seu balanço, apresentando o Patrimônio Líquido positivo já evidencia isso.

Levando em consideração os objetivos que levaram a empresa a aplicar o método, os resultados também foram satisfatórios, a empresa tornou-se competitiva para participar de licitações, além de melhorar os índices que envolvem as contas que sofreram alterações. Podendo se destacar perante seus concorrentes, a empresa poderá obter mais linhas, gerando mais lucros e desenvolvimento para a organização.

A grande importância de se realizar os ajustes é apresentar demonstrações contábeis que demonstrem o verdadeiro patrimônio da empresa e mostrar o valor que esses veículos realmente “valem”, ou seja, agora a empresa consegue demonstrar o quanto realmente possui de bens e direitos, pelo seu valor justo e verdadeiro. Além de tornar seus relatórios contábeis adaptados aos padrões internacionais.

A internacionalização das informações contábeis é um procedimento inevitável para as organizações, considerando a necessidade das mesmas em apresentarem elevado índice de comparabilidade e de amplo entendimento, tornando possível se relacionar mundialmente proporcionando uma linguagem universal.

Executando uma harmonização com normas internacionais transforma a linguagem contábil universal, beneficiando um maior diálogo e uma maior absorção na troca de informações por meio dos relatórios contábeis.

5. CONCLUSÃO

O estudo teve como principal objetivo analisar os impactos nas demonstrações contábeis de uma empresa de transportes após a aplicação da CPC 27 no imobilizado veículos. A partir da contextualização da problemática inerente das alterações na legislação contábil brasileira, relacionadas à aplicação do ajuste a valor justo, da investigação dos motivos que fizeram a empresa optar pela aplicabilidade do ajuste, da análise dos procedimentos realizados e da comparação dos índices verificando o impacto nas demonstrações antes e depois do procedimento.

Utilizou-se uma pesquisa bibliográfica para esclarecimento e aprofundamento ao assunto, explicando no que consiste a técnica e quando pode ser utilizada. Analisou-se que a empresa decidiu pela aplicação do ajuste com a intenção de atualizar suas demonstrações contábeis com as normas internacionais, e mostrar uma situação econômico-financeira mais próxima da real, para tornar-se competitiva nos processos licitatórios, os quais se fariam necessários para concessão de novas linhas.

O trabalho foi realizado tendo como base o laudo de avaliação dos bens do ativo imobilizado veículos elaborado por um especialista, o qual consistia o novo valor dos bens, assim como a nova vida útil. Para encontrar esse novo valor o especialista considerou as reformas recebidas pelos veículos, o estado de conservação, a região de atuação a qual impacta diretamente na durabilidade e o valor de mercado local e regional alcançado por veículos similares. Chegando a um valor de ajuste diante dos novos valores aos anteriormente contabilizados de R\$ 7.341.509,71, aumentando o valor do Ativo Imobilizado com contrapartida no Patrimônio Líquido na conta Ajuste de Avaliação Patrimonial.

A contabilização do ajuste alterou a estrutura da empresa e impactou também nos índices. A empresa deixou de ter Passivo a Descoberto e apresentou um Patrimônio Líquido que passou a representar 11,57% da sua estrutura.

A partir dos ajustes foram recalculados os índices de rentabilidade e endividamento, os quais foram impactados diretamente pela contabilização dos ajustes, resultando uma diminuição nos valores nos índices de rentabilidade

considerando que o valor do Ativo Total aumentou e o lucro utilizado foi o mesmo. Porém, o fato do Ativo Total ter crescido demonstra uma melhora para a empresa, considerando que a combinação dos itens do Ativo é que gera receita para a mesma, assim sendo os cálculos dos futuros períodos irão melhorar. Assim como os índices de endividamento que tiveram uma melhora significativa e promissora para a empresa.

Observando a considerável mudança positiva nos índices e na estrutura da empresa, demonstra-se que a aplicabilidade da prática foi satisfatória. Principalmente, devido ao fato de que isso será decisivo perante o processo licitatório.

A empresa poderá ainda, considerar a utilização do custo atribuído nas demais contas do ativo imobilizado, tornando sua estrutura patrimonial ainda mais próxima do real.

A CPC 27 pode ser aplicada em outros contextos, inclusive considerando todo o imobilizado para verificar os efeitos nas demonstrações.

Contudo, conclui-se que a busca pelo conhecimento e aplicação de métodos que mostrem a real situação da empresa podem ser alternativas positivas para mostrar sua situação econômico-financeira, destacando-se de seus concorrentes. Além de que, tendo as demonstrações contábeis atualizadas e corretas, auxilia na análise da empresa e na tomada de decisão dentro da organização.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ANDREATTA, Anna Paula. **Aplicação do CPC 27 no Imobilizado em empresa do ramo transporte**. Disponível em: <http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/1005/1/PB_EGCF_VIII_2013_04.pdf>. Acesso em: 03 set. 2013.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e Análise de Balanços**. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. **Lei 8.666, 21 de junho de 1993**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm>. Acesso em: 12 dez. 2013.

BRASIL. **Lei 11.638, 28 de dezembro de 2007**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 20 ago. 2013.

BRASIL. **Lei 11.941, 27 de maio de 2009**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo nº 1. Ano 2011**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/PareceresNormativos/2011/parecer012011.htm>>. Acesso em: 19 dez. 2013.

CASA CIVIL. **Medidas Provisórias**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Quadro/_Quadro%20Geral.htm#449-08>. Acesso em: 03 set. 2013.

CASA CIVIL. **Exposição de Motivos, Medida Provisória 449**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Exm/EMI-161-MF-MP-MAPA-AGU-mpv449.htm>. Acesso em: 03 set. 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Origem**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/oque.htm>>. Acesso em: 02 set. 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 27**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=37>>. Acesso em: 03 set. 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **ICPC 10**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/ICPC_10.pdf>. Acesso em: 03 set. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **NBC TG 27 – Resolução nº. 1.177, 2009**. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1177.doc>. Acesso em: 03 jan. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Resolução nº 686, 14 de dezembro de 1990**. Disponível em: <<http://www.contabeis.ufba.br/res686%20-%20Conceito,%20Conte%C3%BAdo,%20Estrutura%20e%20Nomenclatura%20das%20Demonstra%C3%A7%C3%B5es%20Cont%C3%A1beis.doc>> . Acesso em: 12 dez. 2013.

COSTA, José Manoel da. **Análise das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <<http://www.manoel.pro.br/analise.pdf>>. Acesso em: 12 dez. 2013.

DELOITTE. **Guia de Demonstrações Financeiras, 2012**. Disponível em: <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/Local%20Assets/Documents/Guias/GuiaDF_2012.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2013.

DER/PR. **Decreto Estadual N.º 1821, 28 de fevereiro de 2000**. Disponível em: <http://www.der.pr.gov.br/arquivos/File/Regulamento/Dec_Est_1821_2000_Regulamento_CTRC_annotado.doc>. Acesso em: 20 nov. 2013.

DORNELLES, Daniel dos Santos. **CPC 27: Os reflexos do novo tratamento contábil dos investimentos em ativo imobilizado**. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/34993/000784621.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 04 set. 2013.

GIL, A.C. **Métodos e Técnicas da pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

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

GUIA CONTÁBIL ONLINE. **Reavaliação de Bens**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/reavaliacaobens.html>>. Acesso em 04 set. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José C. **Contabilidade Comercial**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. **Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução**. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772005000200002&script=sci_arttext>. Acesso em 24 set. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

MACEDO, Marcelo A S. et al. **Desempenho de Empresas Socialmente Responsáveis: Uma Análise por Índices Contábil-Financeiros**. Disponível em: <<http://producaoonline.org.br/rpo/article/view/59/59>>. Acesso em: 10 dez. 2013.

MORESI, Eduardo. **Metodologia da Pesquisa**. Disponível em: <http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/metodologia_da_pesquisa..pdf>. Acesso em: 05 set. 2013.

NUNES, Aline. et al. **As principais mudanças na Lei 11.638/07**. Disponível em: <<http://revista.fmb.edu.br/index.php/fmb/article/view/60/54>>. Acesso em: 29 ago. 2013.

RABELO, Luisa. **Alterações da Lei 11638/07 - Mudanças no Ativo Permanente**. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/alteracoes-da-lei-11638-07-mudancas-no-ativo-permanente/33189/>>. Acesso em: 01 set. 2013.

REIS, Arnaldo Carlos de Rezende. **Demonstrações contábeis: estrutura e análise**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SAVYTZKY, Taras. **Análise de Balanços: Método Prático**. Curitiba: Juruá, 2010.

SILVA, Cleide Maria Rodrigues Clímaco Costa e. **Recentes alterações na lei societária – lei n. 11.638/2007 – e o impacto no ensino de Contabilidade**. Disponível em: <http://www.faesfpi.com.br/ARTIGO_LEI11638_CONTAB%20-%20Cleide%20Climaco.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2013.

SILVA, Júlio Orestes da. **Alterações da Lei nº 11.638/07 na estrutura e composição das informações trimestrais: Análise das empresas de capital aberto de Santa Catarina**. Disponível em: <http://www.bc.furb.br/docs/MO/2009/334469_1_1.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2013.