

Relação entre Auditoria Externa, Depreciação Societária e o Desempenho Financeiro: Estudo de Caso em uma Indústria Moveleira do Vale Do Caí/RS

Tamara Michele Rambo, Diego Luís Bertollo

RESUMO

O presente artigo apresenta a depreciação dos ativos imobilizados de uma indústria moveleira do Vale do Caí/RS, antes e após a adoção do CPC 27, tendo como determinante a auditoria externa para adoção da prática deste Pronunciamento, e seus impactos no desempenho financeiro. Tem como objetivo geral analisar os impactos no desempenho financeiro de acordo com as alterações na depreciação por vida útil decorrentes da influência da auditoria externa para a prática do CPC27 em uma indústria moveleira do Vale do Caí/RS. O estudo utilizou-se de pesquisa bibliográfica, exploratória e descritiva, tratando-se de um estudo de caso com análises qualitativas e quantitativas, e método estatístico para verificação de correlação entre os dados apresentados através do *software* SPSS. Diante dos resultados encontrados, foi possível expor a importância do trabalho da auditoria externa nas entidades, atuando não somente como auditores das demonstrações contábeis, mas também como consultores e notificadores. Para em decorrência, apresentar a grande variação na depreciação dos seus ativos imobilizados decorrentes da adoção do CPC 27, atestando que as IFRS estabeleceram critérios societários mais justos, com base na realidade dos fatos contábeis das entidades. Além de apresentar a correlação dos dados encontrados, da depreciação societária com o desempenho financeiro da entidade.

Palavras-chave: Depreciação. CPC 27. Auditoria Externa. Desempenho Financeiro.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade tem como objetivo gerar informações úteis para a tomada de decisões econômicas, isso permanece de igual modo ao longo dos tempos. Para tanto, determinar sobre o que é útil para a tomada de decisão torna-se difícil, ao passo que os dados contábeis decorrem dos diferentes tipos de usuários. Dessa forma, as informações contábeis, principalmente, os demonstrativos financeiros, tornam-se importantes na medida em que os mesmos servem para prever os acontecimentos futuros (IUDÍCIBUS, 2021).

Assim sendo, cabe ao contador conhecer de forma profunda as técnicas de expor as demonstrações contábeis; enquanto que ao auditor compete conhecer com detalhes os processos, a fim de avaliar se as demonstrações contábeis apresentam de forma explícita a situação patrimonial e financeira da empresa. Dessa forma, o acompanhamento do parecer de auditores independentes, às demonstrações contábeis, representa um aspecto de confiabilidade das informações fornecidas aos seus usuários. Associado a isso, está uma segurança de que os princípios fundamentais de contabilidade, aos quais afirmam o reconhecimento da variação patrimonial, foram adotados, e, por sua vez, que as contabilizações das operações ocorreram de forma correta (CREPALDI, 2013).

A esse respeito, a auditoria independente não trabalha apenas com base em critérios estabelecidos, mas também com regras impostas por órgãos reguladores, ou padrões contábeis e de auditoria admitidos pela ciência contábil. O que determina que os objetivos da auditoria externa sejam normativos, e não apenas designados a fins gerenciais (PEREIRA, 2011).

Neste contexto de relevância do serviço de auditoria externa para as entidades, o auditor conta com o auxílio de princípios contábeis bem como a legislação e os regulamentos para o correto exercício de sua função. Dessa forma, ao auditar a conta de ativo imobilizado o auditor encontra suporte na NBC TG 27 (CPC 27), na qual se destaca o cálculo da

depreciação por vida útil, uma vez que a depreciação representa valor significativo nos balanços das empresas.

Este artigo apresentará um estudo de caso da influência da auditoria externa para a prática da NBC TG 27 (CPC 27) e seus resultados na depreciação por vida útil nos ativos imobilizados de uma indústria moveleira do Vale do Café/RS. Apresentando aqui a comparabilidade da depreciação societária e fiscal, ou seja, o antes e o depois da adoção do pronunciamento contábil. E apresentará também um estudo paralelo com as despesas oriundas da contratação da auditoria externa, expondo a importância da auditoria externa para a adoção das IFRS – *International Financial Reporting Standards*.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 AUDITORIA

O crescimento econômico mundial decorrente da evolução das empresas e aumento das atividades produtoras gerou a necessidade de desenvolver controles de administração mais eficazes, uma vez que a administração dos negócios e recursos financeiros são essências para um bom desenvolvimento econômico do mercado. Concomitante a esse contexto, a auditoria evoluiu, decorrente da evolução da contabilidade (ATTIE, 2018).

Auditoria conceitua-se como pesquisa, estudo e verificação do sistema de operação e processos e das demonstrações financeiras de uma empresa. Dessa forma, a auditoria das demonstrações contábeis é formada pela junção de procedimentos técnicos que têm como propósito gerar posição referente à sua adequação (CREPALDI; CREPALDI, 2019).

A auditoria pode ser interna ou externa. A auditoria interna, também conhecida como operacional, é praticada por auditores do próprio quadro de funcionários da empresa, que buscam avaliar os procedimentos internos com a finalidade de otimizar as operações e agregar valor à sua empresa. Já a auditoria externa ou independente, é praticada por contadores hábeis a executar a profissão de auditor nas empresas por quem são contratados (RIBEIRO; COELHO, 2018).

Da palavra *audire* vem do latim, o vocábulo auditoria tem sua origem, e seu significado é ouvir. Todavia, os ingleses adotaram seu conceito e o aprimoraram para *auditing*, que tem como definição mais aproximada com revisão e verificação. De maneira geral e de fácil entendimento, a auditoria representa a conferência, a análise e a verificação, para apresentar o resultado de acordo com seu objetivo (LINS, 2017).

2.2 AUDITORIA DO ATIVO IMOBILIZADO

O Imobilizado tangível é formado por máquinas e equipamentos, terrenos, veículos, móveis e utensílios entre outros bens destinados à operacionalidade das entidades, e que possuem um ciclo duradouro (IUDÍCIBUS, 2021).

Da mesma forma, a conta de Ativo Imobilizado caracteriza-se por direitos que tem por objeto bens destinados à manutenção das atividades em uma empresa, em conformidade com a Lei Societária. Assim, o objetivo da auditoria do Ativo Imobilizado é avaliar os bens de acordo com a correção monetária, bem como confirmar a sua existência física, e os parâmetros e grandeza da depreciação (CREPALDI; CREPALDI, 2019).

Em indústrias, o ativo imobilizado normalmente é significativo. Isso porque necessitam de um vasto parque industrial para a manutenção de suas atividades, ou seja, a fabricação de seus produtos. Desse modo, as alterações ocorridas nas normas contábeis brasileiras, no que diz respeito ao ativo imobilizado, afetam, diretamente e de forma significativa, as demonstrações contábeis (ECKERT et al., 2012).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis criou o CPC 27, que presidiu a NBC TG 27

estabelecida pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, tendo normatizado as práticas contábeis referentes ao ativo imobilizado. Estas, por sua vez, dão suporte ao auditor quando procede a auditoria da conta de ativo imobilizado das empresas.

2.2.1 CPC 27 (NBC TG 27)

As IFRS são normas contábeis com finalidade de transparência nas empresas e clareza na apresentação das demonstrações, podendo ser comparadas com qualquer empresa do mundo. Elas estão sendo emitidas pelo CPC de cada país, com base em documento elaborado pelo IASB. Uma das importantes mudanças trazidas pela IFRS está relacionada ao ativo imobilizado das empresas, que atinge o critério de avaliação e, principalmente, a forma de calcular a depreciação (ECKERT et al., 2012).

Em 24 de julho de 2009, por meio da Resolução CFC No 1.177/09, aprovou-se a NBC TG 27, considerando que o CPC tem como objetivo emitir Pronunciamentos Técnicos aprovou do IAS 16 do IASB o CPC 27, que precedeu a Norma. Atualmente, encontra-se em vigor a NBC TG 27 (R3), sendo a atual norma em vigor.

O CPC 27 tem como objetivo apresentar o processo contábil dos ativos imobilizados, bem como também tem como principais aspectos o reconhecimento dos ativos, a definição de seus valores contábeis e os valores relacionados à depreciação e perdas por desvalorização. Não se aplica a ativos de recursos naturais nessa situação. Sobre o reconhecimento do ativo, a norma esclarece que deve ser reconhecido como ativo se o bem gerar futuros benefícios econômicos relacionados à entidade e se o custo do item puder ser mensurado de forma confiável, havendo os custos iniciais e ainda subsequentes.

No CPC 27, são abordados também os critérios que envolvem a depreciação dos ativos imobilizados de cada classe acima informada. Importante salientar que é na depreciação que ocorreram as maiores mudanças no imobilizado, com impactos quantitativos significativos nas demonstrações das empresas.

2.2.2 Depreciação

Depreciação corresponde à perda de valor dos direitos de bens corpóreos, destinados à perda de serventia ou desgaste físico, por uso ou redução gradativa da vida útil. Relacionado a isso, a depreciação é a despesa registrada pela perda de valor dos bens materiais, que compõe o ativo imobilizado das empresas (IUDÍCIBUS, 2021; CREPALDI, 2013).

Sendo assim, os bens do ativo imobilizado possuem uma vida útil limitada, com exceção da classe de terrenos, que não sofre depreciação. Portanto, de acordo com o fisco, a classe dos bens do ativo imobilizado dos edifícios possui uma vida útil de 25 anos, máquinas e equipamentos de 10 anos, bem como as instalações e móveis e utensílios, e as classes de veículos, ferramentas e computadores possuem uma vida útil de 5 anos (ALMEIDA, 2017).

Com a entrada em vigor da Lei 11.638/07 e a decorrente imprescindibilidade de adoção das IFRS por parte das empresas, trouxeram mudanças significativas para os parâmetros, principalmente, de cálculo da depreciação dos ativos imobilizados. Anteriormente, a lei mencionada à depreciação dos ativos era calculada com base em taxas impostas pelo fisco, agora, após as novas normas, a depreciação deve ser considerada com base na vida útil de cada bem (ECKERT et al., 2012).

De acordo com a CPC 27, cada item do ativo imobilizado deve ser depreciado separadamente. Sendo que a despesa de depreciação contábil de cada período deve ser admitida no resultado, a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo. Aqui é importante salientar que o valor depreciável deve ser apropriado de acordo com a vida útil estimada dos bens. Uma importante indicação da Norma é que o início da depreciação se dá quando o ativo está apto para uso, deixando de depreciar quando vendido ou baixado.

Dessa forma, os fatores que determinam a vida útil de um ativo estão baseados em sua capacidade produtiva, no desgaste físico natural, por sua limitação de vida útil devido a mudanças e limite legais, tais como, por exemplo, contratos de arrendamento mercantil. O CPC 27 ainda explica que o método de depreciação utilizado é baseado no padrão de consumo da empresa, podendo ser em linha reta dos saldos decrescentes ou de unidades produzidas.

Quanto ao valor de depreciação para apuração do lucro, para empresas com tributação pelo lucro real, de acordo com a Lei 12.973/14 poderá ser utilizada a depreciação fiscal como base. Isso para que as mudanças estabelecidas pelas IFRS não causem impactos nos resultados das empresas.

2.3 DESEMPENHO

A auditoria possui como característica a análise das operações praticadas por uma empresa, com o objetivo de confirmar se as mesmas estão de acordo e adequadas ao planejamento pré-estabelecido, logo, a auditoria é a análise criteriosa das operações que busca um melhor desempenho das atividades apresentadas pela empresa (CREPALDI; CREPALDI, 2019).

Desta forma, as demonstrações contábeis auditadas, apresentam de forma efetiva o patrimônio da entidade, assim como, sua condição financeira e o desempenho que vem apresentando (ATTIE, 2018).

Medir o desempenho de uma empresa é fundamental para que ela se mantenha tanto a curto como em longo prazo, uma vez que, se não é possível medir o seu desempenho, não é possível administrá-la nem monitorá-la. Esta medição é possível através de indicadores que relacionam os resultados financeiros com outras variáveis (SCHMIDT et al., 2006).

2.3.1 Indicadores de desempenho financeiro

A análise das demonstrações financeiras tem como base o levantamento de índices econômico-financeiros. Desta forma, os indicadores básicos que compõe a análise inicial de uma empresa são: liquidez, endividamento e rentabilidade (ASSAF NETO; LIMA, 2017). Conforme Quadro 1, serão apresentados os indicadores básicos de análise de desempenho financeiro, sua fórmula e análise.

Quadro 1 – Principais indicadores de medição de desempenho financeiro

INDICADOR	FÓRMULA	ANÁLISE
LIQUIDEZ CORRENTE	$\frac{\text{ATIVO CIRCULANTE}}{\text{PASSIVO CIRCULANTE}}$	Indica se há Capital de Giro.
LIQUIDEZ SECA	$\frac{\text{ATIVO CIRCULANTE} - \text{ESTOQUES}}{\text{PASSIVO CIRCULANTE}}$	Revela o percentual das dívidas de CP que podem ser resgatadas mediante o uso de ativos circulantes de maior liquidez, sem considerar os estoques.
LIQUIDEZ IMEDIATA	$\frac{\text{DISPONÍVEL}}{\text{PASSIVO CIRCULANTE}}$	Reflete a porcentagem das dívidas de CP que podem ser saldaadas imediatamente pela empresa.
LIQUIDEZ GERAL	$\frac{\text{ATIVO CIRCULANTE} + \text{REALIZÁVEL LP}}{\text{PASSIVO CIRCULANTE} + \text{PASSIVO NÃO CIRCULANTE}}$	Relata a saúde financeira de CP e LP da empresa.
ROA (RETORNO SOBRE O ATIVO)	$\frac{\text{LUCRO OPERACIONAL}}{\text{ATIVO TOTAL}}$	Taxa de retorno gerada pelas aplicações realizadas por uma empresa em seus ativos.
ROI (RETORNO SOBRE INVESTIMENTO)	$\frac{\text{LUCRO OPERACIONAL}}{\text{INVESTIMENTO}}$	Quanto o investimento equivale aos recursos deliberadamente levantados pela empresa e aplicados em seus negócios.
ROE (RETORNO SOBRE O PATRIMÔNIO LÍQUIDO)	$\frac{\text{LUCRO LÍQUIDO}}{\text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}}$	Mensura o retorno dos recursos aplicados na empresa por seus proprietários (acionistas).
GRAU DE ALAVANCAGEM FINANCEIRA	$\frac{\text{LUCRO ANTES DOS JUROS}}{\text{LUCRO DEPOIS DOS JUROS}}$	Capacidade de medir a participação de Capital de Terceiros
MARGEM OPERACIONAL	$\frac{\text{LUCRO OPERACIONAL}}{\text{VENDAS LÍQUIDAS}}$	Mede a eficiência de uma empresa em produzir lucros por meio de suas vendas

Fonte: Adaptado de Assaf Neto e Lima (2017).

Portanto, para que estes indicadores possam ser calculados de forma correta, é preciso que as demonstrações contábeis da empresa auditada sejam precisas e que as informações sejam confiáveis, é desta forma que o desempenho financeiro e os aspectos

futuros podem ser analisados de forma que sirvam de base para a tomada de decisões, o que demonstra a necessidade de serviços de auditoria eficientes (SANVICENTE, 2012).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A pesquisa descritiva tem como finalidade descrever uma determinada amostra, ou ainda pode identificar relações entre variáveis. Já a pesquisa exploratória busca uma aproximação com o problema, com o objetivo de torná-lo mais claro ou até mesmo construir hipóteses (GIL, 2017). A presente pesquisa classifica-se como exploratória e descritiva, uma vez que busca explorar os conceitos sobre a importância da auditoria externa para a adoção das IFRS no Brasil, no que tange principalmente o CPC 27 e a depreciação por vida útil dos ativos imobilizados. Além disso, a pesquisa descreve os fatos relacionados a auditoria externa e a norma, buscando identificar se há custo benefício na contratação da auditoria independente em relação a adoção do CPC 27.

O estudo de caso caracteriza-se por um estudo mais aprofundado e de maior detalhamento, tem como base a investigação de um fato atual, no qual não está explícita de forma clara e necessita ser pesquisado. No entanto, o estudo de caso não possui procedimentos metodológicos estritos e rigorosos (GIL, 2017).

Para cada método de pesquisa, utilizam-se diferentes técnicas de coleta e análise dos dados. Essas técnicas são essenciais para os procedimentos de coleta e análise dos dados da pesquisa (KLEIN et al., 2015).

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para os procedimentos de coleta, a análise dos dados também varia com base no método de pesquisa e as ferramentas utilizadas na coleta das informações, podendo a pesquisa ser quantitativa que representa amostra, ou seja, quantifica os dados, ou qualitativa que define o sujeito através de análise, ainda sim a pesquisa pode ser uma conciliação dos dois procedimentos (KLEIN et al., 2015).

Dessa forma, a presente pesquisa apresentar-se-á qualitativa, pois deverá quantificar os valores da depreciação antes e após a adoção do CPC 27, relacionando ao custo benefício da contratação da auditoria externa. Ainda assim, a pesquisa também é qualitativa, uma vez que caracteriza a importância da auditoria externa para a adoção das IFRS.

Para a pesquisa foram utilizados critérios de busca bibliográficas em locais como: BDTD/IBICT, Repositório/UCS, e o *software Publish or Perish* nos títulos: “AUDITORIA EXTERNA”, “CPC 27” e “DESEMPENHO FINANCEIRO”. Para catalogar os documentos utilizados, foi utilizado o *Mendeley*.

Foram utilizados métodos estatísticos de correlação para análise dos dados. Desta forma, os dados apresentados na pesquisa foram explorados pelo *software SPSS* da IBM versão 20 do *site* da Universidade de Caxias do Sul, que detêm do método de coeficiente de correlação de *Pearson*.

3.3 MÉTODOS ESTATÍSTICOS

Foram utilizadas técnicas estatísticas de correlação de coeficiente de *Pearson*. Os dados foram tratados pelo *software SPSS* da Universidade de Caxias do Sul, que busca atender as estatísticas utilizadas na presente pesquisa. A técnica utilizada no SPSS foi de Coeficiente de Correlação de *Pearson*.

Para tanto, coeficiente de correlação de *Pearson* é uma análise de regressão linear de certa amostra, que busca apresentar a estimativa de como a variável dependente altera quando a variável independente também muda. Desta forma o coeficiente de correlação, um número de -1 á +1 é utilizado para medir a força de associação entre as variáveis. Logo quanto mais perto de 1 mais forte é a relação entre as variáveis, e quanto mais próximo de -1, menor a força de relação entre as variáveis (GLANTZ, 2014).

O método estatístico de correlação de *Pearson* busca relacionar duas variáveis, empregado pela primeira vez por Francis Galton, o mesmo buscava estudar a relação entre a altura de um pai e a altura de um filho. Seu seguidor Karl Pearson analisou então a relação proposta por Galton, utilizando 1078 pares de seres. Desta forma a correlação de *Pearson* calcula os desvios padrão amostrais para as duas variáveis que estão sendo correlacionadas (SWEENEY; WILIAMS; ANDERSON, 2021).

4 RESULTADOS, DISCUSSÕES E IMPLICAÇÕES

4.1 NATUREZA DE PESQUISA

A empresa em estudo tem como objetivo social principal a fabricação e venda de móveis de madeira em série, sua sede está situada no Estado do Rio Grande do Sul.

A empresa é objeto de grande porte, conforme a Lei 11.638/07, art. 3º, a qual define que as empresas de grande porte possuam um ativo total no exercício social anterior superior a R\$ 240.000.000,00 ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00.

Quanto à forma adotada pela empresa para cumprir com suas obrigações fiscais, esta se dá pelo Regime de Tributação do Lucro Real, na qual a pessoa jurídica pagará o imposto á alíquota de 15% sobre o lucro real apurado. Desta forma define-se Lucro Real como o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento conforme o Decreto-Lei 1.598/1977 em seu art. 6º.

Para a realização da pesquisa a entidade autorizou a divulgação dos dados necessários, com a condição de que fosse preservada a sua identificação. Para tanto no presente trabalho a empresa objeto do estudo será apresentada como empresa Beta.

4.2 AUDITORIA EXTERNA

Com um faturamento abaixo de 300 milhões, no ano de 2012 a empresa Beta não tinha obrigatoriedade de auditoria externa conforme a alteração da Lei das Sociedades por Ações, ainda assim já possuía trabalhos de auditoria externa desde o ano de 2010. Isso porque as instituições financeiras já sentiam a necessidade de deter demonstrativos contábeis auditados, devido ao porte e o acelerado crescimento que Beta apresentava.

4.2.1 Contratação da auditoria externa

Dos anos de 2010 á 2012 Beta contou com os serviços da mesma empresa de auditoria externa, possuindo em 2012 um ativo imobilizado total de 315.503.638,17. Já dos anos de 2013 á 2014, outra empresa foi responsável pela auditoria externa, e com um faturamento maior de 300 milhões em 2013 a empresa Beta já era obrigada a ter seus demonstrativos contábeis auditados. Possuindo no ano de 2014 um ativo imobilizado que somava mais de 350 milhões.

Ainda em 2014 além da auditoria contratada, Beta efetuou um treinamento juntamente a Ernest Young, não possuindo ressalvas em ambas as auditorias efetuadas, o treinamento com a Ernest Young visou uma possível contratação de seus serviços.

4.2.2 Importância do trabalho da auditoria externa na empresa

Desde o ano de 2010, quando Beta iniciou seu trabalho com a auditoria externa, a necessidade inicial foi buscar atender as negociações bancárias de alto valor para novos investimentos, nas quais as entidades envolvidas exigiam que as demonstrações contábeis de Beta fossem auditadas.

Com tudo os trabalhos da auditoria externa foram importantes para implantação do sistema de custeio de Beta, assim como para melhorias nos sistemas internos, demonstrando exatidão nas demonstrações contábeis, que servem de base para as tomadas de decisões por parte da diretoria da empresa.

Sendo o ativo imobilizado um dos maiores valores do balanço patrimonial de Beta, a auditoria externa preocupa-se em averiguar todos os procedimentos envolvidos. São solicitadas notas de compra e venda de ativos imobilizados para análise, além de relatórios de transferências e depreciação.

4.2.3 A auditoria externa e os apontamentos do ativo imobilizado

A empresa Beta historicamente apurava os valores de depreciação de acordo com as taxas determinadas pela legislação fiscal e passou a utilizar os padrões internacionais em 2010 quando foi alertada pela auditoria externa quanto a sua adequação com base nas IFRS.

Sendo assim, de acordo com a CPC 27, a depreciação dos bens do ativo imobilizado deve ser apurada de acordo com a vida útil de cada bem, e não mais pelas taxas fiscais estabelecidas pela Receita Federal.

Para tanto, no exercício de 2010 foi contratada uma empresa especializada para fazer a avaliação do imobilizado a valor justo. E também para apurar as taxas reais de depreciação. Esses lançamentos foram feitos em junho de 2010, sendo assim, até junho de 2010 a depreciação era apurada com base nas taxas fiscais, e após essa data passou-se a fazer os lançamentos baseados na real vida útil de cada bem do ativo imobilizado de Beta.

4.3 O IMPACTO DA DEPRECIÇÃO POR VIDA ÚTIL

A coleta de dados foi realizada na empresa Beta através das suas demonstrações contábeis. Foram utilizadas as demonstrações dos anos de 2007 até 2017, para conseguir ter uma análise mais ampla e um comparativo dos demonstrativos anteriores e após a convergência dos dados aos padrões internacionais.

4.3.1 Mensuração e depreciação antes da convergência

A apuração da depreciação da empresa Beta antes da adoção da convergência as Normas Internacionais de Contabilidade, baseava-se nas taxas de depreciação anuais estabelecidas na Instituição Normativa da Receita Federal do Brasil N° 1700.

Para tanto, no cálculo da depreciação do ativo imobilizado da empresa Beta, utiliza-se como base as taxas fiscais estabelecidas pela RFB dos anos de 2007 a Julho de 2010. Desta forma a Tabela 1, apresenta o valor do ativo imobilizado bruto, a taxa de depreciação fiscal e a depreciação anual dos anos de 2007 a 2010 de Beta:

Tabela 1 – Imobilizado Bruto e Depreciação anual de 2007 a 2009

ANO	DEPRECIÇÃO ANUAL	IMOBILIZADO BRUTO	%
2007	2.275.813,01	37.070.023,42	6,14%
2008	2.860.586,11	42.295.506,16	6,76%
2009	3.668.218,17	58.313.449,56	6,29%
TOTAIS	8.804.617,29	137.678.979,14	6,40%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme a Tabela 1, a depreciação referente aos anos de 2007 á 2010 da empresa Beta, apurada com base nas taxas, totaliza um valor de R\$ 8.804.617,29, Beta já possuía um ativo imobilizado que somava R\$ 137.678.979,14 sendo Máquinas e Equipamentos o maior valor de seu Ativo Imobilizado.

Desta forma é possível verificar que o valor da depreciação dos anos de 2007 á 2010 representa 6,40% em relação ao ativo imobilizado bruto apresentado neste mesmo período. Para o exercício social de 2010, a empresa responsável pela auditoria externa de Beta identificou que a mesma não havia buscado se adequar as normas internacionais de contabilidade, quanto ao respeito da nova forma de cálculo da depreciação de seus ativos imobilizados, com base no CPC 27.

4.3.2 Mensuração e depreciação após a convergência

Até a entrada em vigor da Lei 11.638/07, as empresas brasileiras em sua maioria utilizavam-se das taxas de depreciação admitidas pela legislação fiscal, estabelecidas pela RFB. Desta forma, com a entrada em vigor da Lei, a adoção das normais internacionais de contabilidade, as IFRS, estabeleceu um novo tratamento contábil para a depreciação dos ativos imobilizados das empresas, não se podendo mais utilizar as taxas máximas fixadas pela RFB, e sim sendo necessária uma análise criteriosa dos bens imobilizados da empresa que formam o seu imobilizado para estipular a estimativa de sua vida útil econômica e o valor residual de cada bem, com base em suas características técnicas, condições gerais de uso e outros fatores que possam influenciar em sua vida útil (IUDÍCIBUS et al., 2017).

Sendo assim, quando certo bem tiver vida útil provável diferente da depreciação fiscal, deve-se adotar a vida útil estimada como base para registro da depreciação na contabilidade, e a diferença entre essa depreciação societária e depreciação fiscal deve ser lançada como ajuste (adição ou exclusão, conforme o caso), no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

A empresa Beta historicamente apurava os valores de depreciação de acordo com as taxas determinadas pela legislação fiscal e passou a utilizar os padrões internacionais em junho 2010. Para apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, Beta apresenta o LALUR, no qual leva em consideração a depreciação fiscal de acordo com a Lei 12.973/14.

Para tanto, no exercício de 2010, Beta contratou uma empresa especializada para fazer a avaliação do imobilizado a valor justo. E também para apurar as taxas reais de depreciação, com base na vida útil de cada de seus bens imobilizados. Esses lançamentos foram feitos em junho/2010; portanto, até junho de 2010 a depreciação ainda era apurada com base nas taxas fiscais, e após essa data passou-se a fazer os lançamentos baseados na real vida útil de cada bem.

Tabela 2 – Imobilizado bruto e Depreciação anual de 2010 á 2017

ANO	DEPRECIÇÃO ANUAL	IMOBILIZADO BRUTO	%
2010	5.570.419,74	176.647.778,29	3,15%
2011	7.521.553,02	209.351.391,73	3,59%
2012	9.362.094,01	324.865.732,18	2,88%
2013	8.177.634,35	362.190.607,86	2,28%
2014	10.321.295,57	339.650.268,36	3,04%
2015	11.082.083,84	318.568.138,54	3,48%
2016	11.170.209,41	322.977.668,41	3,46%
2017	11.541.226,20	326.085.013,04	3,54%
TOTAIS	74.746.516,14	2.380.336.598,41	3,14%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Após a avaliação a valor justo no ano de 2010, pode-se ter uma ideia real do imobilizado da empresa, é possível identificar pelos anexos do presente trabalho, aos quais foram necessários para a composição dos valores da Tabela 1 e Tabela 2, que o valor referente ao ICPC 10, avaliação a valor justo, o quanto o valor do imobilizado de Beta se encontrava defasado.

A empresa Beta definiu em reunião com sua diretoria, que todo ano será feita uma nova avaliação do imobilizado e definidas as taxas de depreciação para o próximo exercício; porém, a avaliação ao valor justo do seu imobilizado fora feita unicamente quando da adoção inicial do ICPC 27 no ano de 2010.

Sendo assim, Beta zerou as suas contas de depreciação, transferindo o saldo de suas contas de depreciação acumulada para a conta de imobilizado e a contrapartida do valor justo foi lançado contra a conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, do Patrimônio Líquido, conforme instruções do ICPC 10.

O saldo da conta de Máquinas e Equipamentos em 30/06/2010 era de R\$ 50.984.494,25 e o saldo da conta de depreciação acumulada nesta mesma data era de R\$ 15.067.325,42. Isso resultou num saldo líquido de R\$ 35.917.168,83 e o valor justo avaliado, conforme laudos técnicos, foi no valor de R\$ 43.466.857,20. Isso resultou em um lançamento de ICPC 10 no valor de R\$ 7.549.688,37, ou seja, esse valor foi lançado a débito da conta do ativo, em uma conta específica de ICPC 10, e a contrapartida a crédito em uma conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, no grupo de Patrimônio Líquido. Dessa forma podemos concluir que o valor do ativo imobilizado dessa empresa estava defasado no valor de R\$ 69.261.692,54. Outra avaliação a se fazer é com relação aos valores de depreciação. Pode-se afirmar que a empresa Beta estava tendo os seus resultados prejudicados em função dos altos valores de depreciação.

4.3.3 Comparabilidade da depreciação fiscal e depreciação societária

Para que fosse possível comparar o antes e o após a adoção do CPC 27, buscou-se apresentar na Tabela 3 a depreciação societária e a depreciação fiscal dos anos de 2010 á 2017.

Tabela 3 – Comparativo Depreciação Societária X Depreciação Fiscal

ANO	DEPRECIÇÃO SOCIETÁRIA	DEPRECIÇÃO FISCAL
2010	5.570.419,74	10.792.729,72
2011	7.521.553,02	13.423.189,27
2012	9.362.094,01	20.781.172,73
2013	8.177.634,35	23.021.162,56
2014	10.321.295,57	20.838.349,41
2015	11.082.083,84	21.088.116,45
2016	11.170.209,41	21.070.767,60
2017	11.541.226,20	20.824.856,43
TOTAL	74.746.516,14	151.840.344,17

Fonte: Elaborada pelos autores.

É possível analisar que o valor da depreciação adotado, diminui consideravelmente em relação à depreciação fiscal, o que demonstra que as taxas fiscais estabelecidas pela RFB não condizem com a real vida útil dos ativos imobilizados de Beta. Uma vez que a depreciação societária representa 49,23% em relação à depreciação fiscal, aproximadamente metade do valor da depreciação que Beta vinha apurando.

Ainda assim, foi elaborada a Figura 1, correlacionando a depreciação e o imobilizado bruto de todo o período apresentado no presente artigo, para identificar possíveis alterações com adoção do CPC 27 estabelecida pela auditoria externa que prestava serviços a Beta no ano de 2010.

Figura 1 – Imobilizado Bruto e Depreciação anual de 2007 á 2017



Fonte: Elaborada pelos autores.

De acordo com a Figura 1, é possível verificar que o valor da depreciação anual (linha azul), antes da adoção do CPC 27, nos anos de 2007 é 2009 representava um valor elevado em correlação ao valor do imobilizado bruto deste mesmo período. Já no ano de 2010 quando Beta adotou as novas taxas de depreciação societária, pela vida útil de cada bem, o valor da depreciação passou a corresponder menos em relação ao seu ativo imobilizado bruto, o que vem se mantendo durante os seguintes anos. Uma diferença entre o ativo imobilizado bruto e o valor da depreciação societária pode ser verificada no ano de 2013, foi quando Beta finalizou grande parte de seus investimentos, dentre eles a construção de dois prédios novos, o que determinou que a empresa terceirizada contratada por Beta, efetua-se uma nova avaliação de todos os seus ativos para estabelecer as novas taxas de depreciação. Desde então o valor da depreciação em relação ao valor do imobilizado bruto de Beta vem se mantendo alinhado, o que demonstra que as adoções das normas internacionais retratam uma contabilidade societária mais próxima da realidade das operações contábeis.

Para mensurar o real impacto da adoção do CPC 27 em Beta, estão apresentada nas Tabela 5 e Tabela 6 o LAJIR com a depreciação com base nas taxas societárias, e o LAJIR (Lucro antes de juros e imposto de renda), caso ainda fossem utilizadas as taxas da RFB.

Tabela 5 – LAJIR e faturamento líquido com base no CPC 27

ANO	LAJIR	FATURAMENTO LÍQUIDO	%
2010	51.367.717,00	242.718.488,44	21,16%
2011	55.485.408,89	268.080.546,81	20,70%
2012	54.926.174,78	292.529.145,95	18,78%
2013	35.289.000,00	375.963.000,00	9,39%
2014	43.542.000,00	358.577.000,00	12,14%
2015	40.482.000,00	335.127.000,00	12,08%
2016	21.602.000,00	324.131.000,00	6,66%
2017	16.852.072,48	339.835.352,12	4,96%
TOTAL	319.546.373,15	2.536.961.533,32	12,60%

Fonte: Elaborada pelos autores.

O LAJIR com base nas novas taxas de depreciação adotadas por Beta de acordo com o CPC 27 possui uma representatividade de 12,60% em relação ao seu faturamento líquido nos anos de 2010 á 2017.

Tabela 6 – LAJIR e faturamento líquido com base nas taxas de depreciação da RFB

ANO	LAJIR COM DEPRECIÇÃO FISCAL	FATURAMENTO LÍQUIDO	%
2010	46.145.407,02	242.718.488,44	19,01%
2011	49.583.772,64	268.080.546,81	18,50%
2012	43.507.096,06	292.529.145,95	14,87%
2013	20.445.471,79	375.963.000,00	5,44%
2014	33.024.946,16	358.577.000,00	9,21%
2015	30.475.967,39	335.127.000,00	9,09%
2016	11.701.441,81	324.131.000,00	3,61%
2017	7.568.442,25	339.835.352,12	2,23%
TOTAL	242.452.545,12	2.536.961.533,32	9,56%

Fonte: Elaborada pelos autores.

É possível verificar que o LAJIR, com base nas taxas de depreciação fiscal é menor que o LAJIR atual com base nas taxas societárias de depreciação, e sua representatividade em relação ao faturamento líquido também é menor 9,65%. Temos uma redução de 3,04% nos anos de 2010 á 2017 se Beta ainda utilizasse as taxas fiscais estabelecidas pela RFB em relação à depreciação com as novas taxas societárias, logo em valor temos uma redução de R\$ 77.093.828,03 se Beta ainda utilizasse as taxas fiscais de depreciação para seus ativos imobilizados.

De acordo com Assaf Neto e Lima (2017), o lucro é uma das formas de verificar o desempenho financeiro de uma entidade. Desta forma é possível verificar que o desempenho financeiro de Beta aumentou após a adoção das taxas de depreciação de acordo com a vida útil dos ativos imobilizados. Caso Beta ainda se utilizasse das taxas fiscal seu lucro antes dos juros e imposto de renda seria menor, apresentando um menor desempenho financeiro.

4.3.4 Desempenho financeiro da empresa

Após a auditoria externa identificar que Beta não havia se adequado as normais internacionais, quanto à taxa de depreciação de seus ativos imobilizados, a mesma solicitou que a fizesse. Logo Beta teve de contratar serviços externos para definir as novas taxas de depreciação, e adequar suas demonstrações contábeis.

A mudança efetuada por Beta no ano de 2010 quanto aos seus ativos imobilizados refletiram nos valores de suas demonstrações contábeis. Para identificar possíveis variações após a adoção do CPC 27, e verificar se houve alteração no desempenho financeiro de Beta, são apresentados alguns indicadores calculados como de liquidez seca, liquidez corrente e liquidez geral, assim como índices de rentabilidade como o ROE (Retorno sobre o Patrimônio Líquido), ROA (Retorno sobre o Ativo), ROI (Retorno sobre o Investimento), além da Margem Operacional e o Grau de Alavancagem Financeira.

Tabela 7 – Índices de liquidez

ANO	LIQUIDEZ CORRENTE	LIQUIDEZ SECA	LIQUIDEZ IMEDIATA	LIQUIDEZ GERAL
2007	0,73	0,54	0,29	0,66
2008	0,96	0,86	0,67	0,88
2009	1,08	0,86	0,02	0,89
2010	1,00	0,68	0,01	0,61
2011	0,99	0,64	0,02	0,62
2012	0,94	0,57	0,02	0,54
2013	0,81	0,51	0,00	0,50
2014	0,79	0,60	0,00	0,45
2015	0,84	0,68	0,04	0,44
2016	0,77	0,54	0,00	0,48
2017	0,80	0,57	0,00	0,49

Fonte: Elaborada pelos autores.

Quanto aos índices de liquidez de Beta, é possível identificar que tiveram alterações ano a ano, apenas a liquidez imediata vem se mantendo com índices aproximados, o que demonstra que Beta apresenta baixa capacidade de pagamento de suas dividas de curto prazo, pois trabalha com um valor de caixa baixo. Ainda assim é necessário apontar que os índices

de liquidez não levam em consideração em suas fórmulas ativos totais ou lucro líquido, os quais têm em sua estrutura os valores de depreciação, objeto de estudo da pesquisa.

Outros indicadores de desempenho financeiro de acordo com Assaf Neto e Lima (2017) são os índices de rentabilidade, calculados dos anos de 2007 á 2017 da empresa Beta, além da margem operacional e o grau de alavancagem financeira, conforme apresenta a Tabela 8.

Tabela 8 – Índices de desempenho financeiro

ANO	ROA	ROE	ROI	MARGEM OPERACIONAL	GRAU DE ALAVANCAGEM FINANCEIRA
2007	1,99	0,29	2.759,52	0,18	4,36
2008	2,12	0,27	2.122,84	0,11	2,83
2009	1,87	0,48	3.719,32	0,13	1,47
2010	0,87	0,26	1.001,78	0,17	1,54
2011	0,79	0,25	8,49	0,21	1,84
2012	0,59	0,18	3,75	0,19	2,41
2013	0,72	0,06	3,99	0,09	0,45
2014	0,74	0,08	1,85	0,12	3,76
2015	0,76	-0,03	2,30	0,12	-1,00
2016	0,72	0,06	1,13	0,07	0,31
2017	0,75	-0,13	0,68	0,05	-1,17

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nos índices de rentabilidade calculados de Beta, o ROA apresenta alteração significativa nos anos de 2007 á 2010, quando da adoção das normas internacionais de contabilidade quanto à taxa de depreciação. Uma vez que o Retorno sobre o ativo contempla o ativo total de Beta, no qual esta contida a depreciação de seus ativos imobilizados e tem por objetivo apresentar a capacidade da empresa de gerar recursos com seu ativo total. Já o Retorno sobre o Patrimônio Líquido tem por objetivo mensurar o retorno do capital aplicado pelos sócios, sua fórmula contempla o lucro líquido da empresa, composto também pela despesa com depreciação, motivo pelo qual foi calculado com base nas demonstrações de Beta. Os indicadores de medição de desempenho financeiro como a Margem operacional e o grau de Alavancagem Financeira também foram calculados para análise de possíveis alterações entre os períodos antes e após a adoção do CPC 27 por Beta. A capacidade de Beta produzir lucro através de suas vendas vem se mantendo sem variar de forma exorbitante até o ano de 2015, diminuindo nos anos de 2016 e 2017 devido ao cenário econômico do período. Já a participação de capital de terceiros em Beta reduziu, por ter aumentado drasticamente suas despesas financeiras.

Com tudo, para uma melhor análise dos indicadores de desempenho financeiro em relação à mudança nas taxas de depreciação adotada por Beta, e recomendada pela auditoria externa, utiliza-se o *software* SPSS para calcular a correlação de coeficiente de *Pearson*. Com o objetivo de identificar de forma clara se as novas taxas de depreciação adotadas por Beta impactaram nos seus índices de desempenho financeiro, demonstrando a correlação entre estas variáveis. Para uma primeira análise, correlacionaram-se as duas variáveis de maior significância no presente estudo com o objetivo de afirmar que os valores de Depreciação anual correspondem com os valores do imobilizado bruto apurados através das demonstrações de Beta.

Tabela 9 – Correlações de Pearson

(continua)

Correlações		DEPRECIÇÃO ANUAL	IMOBILIZADO BRUTO	DEPRECIÇÃO ANUAL	LIQUIDEZ CORRENTE
DEPRECIÇÃO ANUAL	Correlação de Pearson	1	,939	1	-,411
	Sig. (2 extremidades)		,000	,210	
	N	11	11	11	11
IMOBILIZADO BRUTO	Correlação de Pearson	,939	1	-,411	1
	Sig. (2 extremidades)	,000		,210	
	N	11	11	11	11

		DEPRECIÇÃO ANUAL	LIQUIDEZ SECA			DEPRECIÇÃO ANUAL	LIQUIDEZ IMEDIATA
DEPRECIÇÃO ANUAL	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	1 11	-, 531 , 092 11	DEPRECIÇÃO ANUAL	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	1 11	-, 638 , 035 11
LIQUIDEZ SECA	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	-, 531 , 092 11	1 11	LIQUIDEZ IMEDIATA	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	-, 638 , 035 11	1 11
		DEPRECIÇÃO ANUAL	LIQUIDEZ GERAL			DEPRECIÇÃO ANUAL	ROA
DEPRECIÇÃO ANUAL	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	1 11	-, 862 ^{**} , 001 11	DEPRECIÇÃO ANUAL	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	1 11	-, 880 , 000 11
LIQUIDEZ GERAL	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	-, 862 ^{**} , 001 11	1 11	ROA	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	-, 880 , 000 11	1 11
		DEPRECIÇÃO ANUAL	ROE			DEPRECIÇÃO ANUAL	MARGEM OPERACIONAL
DEPRECIÇÃO ANUAL	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	1 11	-, 871 ^{**} , 000 11	DEPRECIÇÃO ANUAL	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	1 11	-, 429 , 188 11
ROE	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	-, 871 ^{**} , 000 11	1 11	MARGEM OPERACIONAL	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	-, 429 , 188 11	1 11
		DEPRECIÇÃO ANUAL	GRAU DE ALAVANCAGEM FINANCEIRA			DEPRECIÇÃO ANUAL	DEPESAS COM AUDITORIA
DEPRECIÇÃO ANUAL	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	1 11	-, 608 , 047 11	DEPRECIÇÃO ANUAL	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	1 11	-, 726 , 011 11
GRAU DE ALAVANCAGEM FINANCEIRA	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	-, 608 , 047 11	1 11	DEPESAS COM AUDITORIA	Correlação de Pearson Sig. (2 extremidades) N	-, 726 , 011 11	1 11

Fonte: Saída do programa SPSS.

De acordo com a tabela estabelecida por Santos (2018), a correlação apresentada na Tabela 9 indica correlação Forte Positiva, o que demonstra que as variáveis apuradas de Depreciação anual e Imobilizado Bruto dos anos de 2007 a 2017 se correlacionam. Quanto aos indicadores de desempenho também foram feitas correlações de coeficiente de Pearson para identificar se a adoção do CPC 27 por Beta impactou no seu desempenho financeiro. A correlação da depreciação anual e a liquidez corrente de acordo com Santos (2018) é Fraca Negativa. O grau de capital de giro de Beta é apresentado pela liquidez corrente, e não possuem relação direta com sua depreciação.

Para a correlação entre a depreciação anual e a liquidez seca, Santos (2018) classifica como Moderada Negativa. Com base em Assaf Neto e Lima (2017), o índice de liquidez seca mede o percentual de dívidas de curto prazo de Beta, e que podem ser resgatadas através de outras contas do ativo circulante sem considerar os seus estoques. A correlação entre a depreciação anual de Beta e seus índices de liquidez imediata. Com base em Santos (2018), esta correlação é Moderada Negativa. A liquidez imediata mede o percentual de dívidas de curto prazo de Beta, e que podem ser quitadas imediatamente.

Já para a correlação entre a depreciação anual de Beta e sua liquidez geral, Santos (2018) define como sendo uma correlação Forte Negativa. Com base em Assaf Neto e Lima (2017), a liquidez geral mede a saúde financeira de curto e longo prazo de Beta. As correlações entre os índices de liquidez e os valores de depreciação de Beta, foram de menor significância, uma vez que as variáveis utilizadas para calcular os indicadores de liquidez são em sua maioria contas de curto prazo, não tendo relação direta com a conta de depreciação redutora da conta de ativo imobilizado. Ainda assim todos os índices de liquidez de Beta têm correlação com os valores apurados de depreciação, o que demonstra que a adoção das novas taxas de depreciação alterou o desempenho financeiro da empresa.

Outra correlação de Pearson realizada, fora com as variáveis dos indicadores de rentabilidade, o ROA, ROE e ROI. A correlação entre a depreciação anual e a rentabilidade do ativo de Beta, demonstra-se Forte Negativa de acordo com Santos (2018). Para Assaf Neto

e Lima (2017), o ROA apresenta as aplicações no ativo de Beta, através de seu lucro operacional, ou seja, suas vendas líquidas, e seu ativo total. Para a correlação entre a depreciação anual de Beta e a rentabilidade do patrimônio líquido, Santos (2018) define-a como Forte Negativa. O ROE tem a capacidade de medir o retorno investido pelos acionistas de Beta, as variáveis utilizadas para o seu cálculo são o lucro líquido e o patrimônio líquido conforme apresenta Assaf e Neto (2017).

Já para a correlação entre a depreciação anual e a rentabilidade sobre o investimento de Beta, esta se classifica como Forte Negativa com base em Santos (2018). O ROI quantifica o investimento de Beta com base em seus recursos, suas variáveis são o lucro operacional e o investimento, conforme apresenta Assaf Neto e Lima (2017). Outras correlações com indicadores de desempenho financeiro, como a margem operacional e o grau de alavancagem financeira, também foram feitas. De acordo com Santos (2018), a correlação entre a depreciação anual e a margem operacional de Beta é fraca positiva, isso porque a margem operacional busca avaliar a capacidade de Beta produzir lucros através de suas vendas, predominando a variável de receita.

De acordo com Santos (2018), a correlação entre a depreciação anual de Beta e seu grau de alavancagem financeira é Moderada Negativa. O grau de alavancagem financeira está voltado a apresentar a participação do capital de terceiros em Beta, tem como variáveis o lucro antes e após os juros e impostos de acordo com Assaf Neto e Lima (2017). Ainda que menor, há uma correlação entre a depreciação anual de Beta, sua margem operacional e grau de alavancagem financeira. O que demonstra que a adoção das novas taxas de depreciação afetou o lucro de Beta e conseqüentemente seu desempenho financeiro.

Com base no coeficiente de correlação de Pearson, todos os indicadores de desempenho financeiros apresentados por Beta tiveram correlação com a sua depreciação anual. Para finalizar, a correlação da depreciação anual de Beta e as despesas que ela teve com a auditoria externa ao longo dos onze anos apresentados na pesquisa. A correlação entre os valores de depreciação anual e as despesas que Beta teve com as auditorias externas é considerada moderada positiva de acordo com Santos (2018), o que demonstra que há relação entre a auditoria externa e a adoção do CPC 27. É possível identificar que a depreciação anual de Beta tem correlação com todos os seus indicadores de desempenho financeiro, ainda que alguns tenham uma correlação com menor significância. Isto demonstra que as adoções das novas taxas de depreciação com base na vida útil dos ativos imobilizados impactaram no desempenho financeiro de Beta.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como tema a relação entre a auditoria externa e a depreciação societária e seus impactos no desempenho financeiro: estudo de caso em uma indústria moveleira do Vale do Caí/RS. As empresas com auditoria externa adequaram-se as IFRS devido aos auditores desempenharem também um papel de consultoria e desenvolverem junto às empresas medidas de adequação aos pronunciamentos técnicos e normas contábeis. O que aproximou a contabilidade Brasileira ao padrão internacional de contabilidade, apresentando demonstrações contábeis que podem ser interpretadas em qualquer parte do mundo.

De acordo com os dados levantados ao longo da pesquisa, é explícito que a empresa objeto do estudo, a partir de 2010 quando teve sua primeira auditoria externa mesmo não tendo obrigatoriedade, detinha demonstrações contábeis confiáveis que deram suporte para negociações bancárias de grande valor. Ainda assim, foi possível identificar através do laudo da auditoria que a empresa necessitava adequar-se ao CPC 27, tendo assim, a auditoria externa participação direta para que a empresa objeto do estudo se adequasse quanto à vida útil de seus ativos imobilizados.

Com a presente pesquisa fica evidenciado que, no período em que Beta detém serviços de auditoria externa, os valores necessários para a presente pesquisa foram facilmente identificados, o que distingue do período de 2007 a 2009, quando Beta ainda não possuía trabalhos de auditoria de suas demonstrações contábeis. O que demonstra que os controles internos de Beta apresentam melhorias depois de contratados os serviços de auditoria externa.

Já no ano de 2010, Beta contratou uma empresa especializada para definir as novas taxas de depreciação, não tendo mais como base as taxas estabelecidas pela RFB, mas sim pela vida útil de cada bem que compoem seu ativo imobilizado. Esta alteração diminuiu drasticamente o valor da depreciação anual da empresa, o que demonstra que as taxas fiscais não representavam a real vida útil dos ativos imobilizados, sendo assim, é possível afirmar que a contabilidade societária apresenta dados mais transparentes e coerentes. Para que esta análise da variação no valor da depreciação antes e após a adoção do CPC 27 orientada pela auditoria externa, foi necessário efetuar o levantamento de todo o valor do ativo imobilizado de Beta, e os valores de depreciação anuais, utilizando-se um período de onze anos.

Desde 2010, Beta apresenta suas demonstrações contábeis de acordo com o CPC 27, e tem suas taxas de depreciação reavaliadas ano a ano, de acordo com o Gráfico 1, fica explícito que antes da adoção do pronunciamento a empresa possuía uma depreciação anual que tinha uma representatividade maior que o valor de seu ativo imobilizado bruto. Já no primeiro ano da adoção das novas taxas societárias de depreciação, esta representatividade tem efeito inverso, na qual o valor da depreciação corresponde com o valor do ativo imobilizado bruto, o que demonstra uma contabilidade mais fiel aos fatos ocorridos em Beta.

Para apuração de Imposto de Renda, Beta utiliza-se das taxas fiscais de depreciação por meio do LALUR, o que faz com que não necessite apurar mais imposto de renda pelo aumento no seu lucro, devido as taxas societárias de depreciação. Os impactos trazidos pela adoção das normas internacionais alteram os resultados das empresas, assim como a apresentação de suas demonstrações contábeis. De acordo com Eckert et al. (2012) as mudanças apesar de aumentarem a credibilidade das informações contábeis, requer investimento de serviços terceirizados e novos instrumentos para atender a legislação.

Assim sendo, a alteração das taxas de depreciação impactaram nos resultados da empresa objeto do estudo, em seu desempenho financeiro. Com base na correlação de Pearson, a depreciação anual após a adoção do CPC 27 firmada pela auditoria externa, tem relação direta com os indicadores de desempenho financeiro da empresa. O que deixa explícita a importância da auditoria externa para apresentação de dados confiáveis da empresa, assim como melhorias nos seus processos, aumentando seu desempenho financeiro.

Diante dos resultados encontrados, conclui-se que a auditoria externa tem papel fundamental na adoção das normas internacionais de contabilidade, além de fornecer confiabilidade as demonstrações contábeis, que são base para negociações de investimento na empresa. Por sua vez, a adoção das normas internacionais de contabilidade tem por objetivo uniformizar as demonstrações contábeis do mundo, sendo possível através dos pronunciamentos e normas contábeis. De acordo com os estudos feitos, o CPC 27 diminuiu o valor da depreciação dos ativos imobilizados de Beta, apresentando a real vida útil de seus bens. Fica evidenciado ainda, que a empresa estaria carregando um custo de depreciação elevado, caso mantivesse as taxas de depreciação fiscais, impactando em seu desempenho financeiro. Observa-se nas tabelas de correlação de Pearson que a adoção das novas taxas de depreciação possui relação com o desempenho financeiro da empresa, no sentido de aprimorar a pesquisa com base em todas as mudanças trazidas pela IFRS e seus impactos no desempenho financeiro das empresas brasileiras.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: Um Curso moderno e Completo. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- ASSAF NETO, A.; LIMA, F. G. **Fundamentos de administração financeira**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- ATTIE, W. **Auditoria**: Conceitos e aplicações. 7. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2018.
- BRASIL. Lei nº 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 28 dez. 2007.
- BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Do Imposto Sobre a renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 13 maio 2014.
- BRASIL. Decreto de Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 26 dez 1977.
- BRASIL. Instrução Normativa nº 1700, de 14 de março de 2017. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 14 mar. 2017.
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TG 27**. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27\(R3\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27(R3).pdf)>. Acesso em: 10 set. 2021.
- CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2013.
- CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria contábil**: Teoria e Prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- ECKERT, A.; et al. Normas contábeis de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado: Impacto em empresas de bens industriais gaúchas listadas na BM&FBOVESPA;. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Paraná, v. 4, n. 2, p.69-89, 2012.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- GLANTZ, S. A. **Princípios de bioestatística**. 7. ed. São Paulo: Amgh Editora Ltda, 2014.
- IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C.; FARIA, A. C. de. **Introdução à teoria da contabilidade**: para graduação. 6. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2017.
- IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 12. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2021.
- KLEIN, A. Z. et al. **Metodologia de pesquisa em administração**: Uma abordagem prática. São Paulo: Atlas S.a., 2015.
- LINS, L. S. **Auditoria**: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- PEREIRA, A. D. **Auditoria das demonstrações contábeis**: uma abordagem jurídica e teórica. São Paulo: Atlas, 2011.
- RIBEIRO, O. M; COELHO, J. M. R. **Auditoria fácil**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SANTOS, C. **Estatística descritiva**: Manual de Auto-aprendizagem. 3. ed. Lisboa: Sílabo, 2018.
- SANVICENTE, A. Z. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos; MARTIN, M. A. **Avaliação de empresas**: Foco na Análise de Desempenho para o Usuário Interno. São Paulo: Atlas, 2006.
- SWEENEY, D. J.; WILLIAMS, A. T.; ANDERSON, D. R. **Estatística aplicada à administração e economia**. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2021.