

Depreciação: Aplicação Gerencial e Estratégica Para a Reposição de Capital

CARLOS EDUARDO FRANCISCHETTI

FIEL – Faculdades Integradas Einstein de Limeira

NATANIA MOURA MACHADO DA SILVA

FIEL – Faculdades Integradas Einstein de Limeira

LUCIANA LOPES DE OLIVEIRA

FIEL – Faculdades Integradas Einstein de Limeira

JANAINA APARECIDA JOAQUIM DE OLIVEIRA

UNIMEP - Universidade Metodista de Piracicaba

Abstract

This work demonstrates, through a theoretical essay on the concepts of valuation and control of the balances of depreciation accounts, which best procedure should be used, so that it is possible to perceive in the midst of the accounting movement of organizations the process of accumulating the amount needed to make future investments to replace and renew the capital goods or productive fixed assets of the organizations. It became evident that depreciation should be much more strategic and managerial than just legal or fiscal and that through the control of the provision accounts, there is a structure capable of showing how much financial resources should be used for the replacement of capital, exists within the total amount of non-disbursable expenses and in this way avoids the error of overvaluing the profits of organizations and causing their decapitalization over time.

Keywords: Depreciation. Provision. Replacement of capital.

Resumo

O presente trabalho demonstra, por meio de um ensaio teórico sobre os conceitos de avaliação e controle dos saldos das contas de depreciação, qual melhor procedimento deve ser utilizado, de modo que seja possível perceber em meio a movimentação contábil das

organizações o processo de acumulação do montante necessário para a realização de futuros investimentos em substituição e renovação dos bens de capital ou ativo imobilizado produtivo das organizações. Evidenciou-se que a depreciação deve ser muito mais estratégica e gerencial do que somente legal ou fiscal e que por meio do controle das contas de provisões tem-se uma estrutura capaz de evidenciar o quanto de recursos financeiros que devem ser utilizados para a reposição de capital, existe dentro do montante total das despesas não desembolsáveis e desta maneira evitar o erro de super valorização dos lucros das organizações e provocando sua descapitalização ao longo do tempo.

Palavras-Chave: Depreciação. Provisão. Substituição de capital.

1 - INTRODUÇÃO

A complexidade das relações econômicas atualmente existentes no mercado, torna a atuação das empresas independentemente de seu tamanho e segmento de atuação, igualmente complexa. É essencial para qualquer organização trabalhar com foco na reposição de capital ao longo do tempo para poder manter e/ou aumentar sua produção e resultado em níveis mais elevados de qualidade, dentro da necessidade de desenvolvimento e evolução tecnológica em seu ramo de atividade.

Os fundos gerados através da Depreciação mostram que as empresas estão tendo seus ativos fixos desgastados e obsoletos pelo uso conseqüentemente seu valor reduzido, conforme reportado no Balanço Patrimonial, por isso a empresa que se apresenta em atividade operacional contínua, devem reinvestir alguns ou todos os fundos gerados pela depreciação em novos ativos fixos. (BRIGHAM; GAPENSKI; EHRHARDT, 2001).

A importância de considerar a depreciação mostra-se por meio do lançamento e registro da despesa de depreciação e outras despesas consideradas não-desembolsáveis que, permitem que a empresa contribua com menos impostos, pois desta forma elas diminuem o lucro tributável (GITMAN, 1997), assim a ausência do lançamento das despesas de depreciação, implica em super avaliar o lucro, e, conseqüentemente o imposto de renda e a distribuição de dividendos,

induzindo a empresa distribuir junto com seu lucro uma parte de seu capital. (BITTENCOURT; MAGALHÃES; MELLO, 2006).

A relevância da discussão em torno da apuração da Depreciação e da importância de seu registro como uma informação contábil, vai muito além de um mero cumprimento da legislação, mas sim como elemento importante na eficácia da gestão empresarial para a reposição de máquinas e equipamentos que tem reflexo na redução de custos com manutenção de imobilizado e aumento de produtividade, qualidade e, portanto, melhor competitividade.

Desta maneira, pode-se verificar uma necessidade de controle e constatação de estrutura contábil capaz de demonstrar como pode-se conhecer e ao mesmo tempo gerar recursos que possam ser usados diretamente no financiamento direto na reposição ou substituição de bens de capital, de modo que seja possível manter o montante de capital investido em instalações, máquinas e equipamentos ao longo do tempo que contribua com os resultados de rentabilidade das organizações, melhorando sua capacidade operacional ao longo do tempo.

O objetivo deste trabalho é apresentar um estudo dentro da gestão estratégia e gerencial das organizações sobre a aplicação do conceito de reposição de ativos ou equipamentos intrínsecos ao uso da depreciação em seus três grupos: depreciação real, depreciação contábil e depreciação econômica, de modo que seja possível indicar o procedimento mais adequado de determinação e controle para a formação do montante necessário, por meio de capital próprio, destinado para a reposição e substituição do seu ativo imobilizado, composto pelas máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, após o seu período de depreciação.

2 - METODOLOGIA

O presente trabalho será desenvolvido por meio de um ensaio teórico sobre os conceitos de avaliação e controle dos saldos das contas de depreciação de modo que seja possível perceber em meio a movimentação contábil das organizações o processo de acumulação desse montante com o intuito de realização de futuros investimentos em substituição e renovação dos bens de capital ou ativo imobilizado produtivo das organizações. Para que nosso trabalho seja possível, será realizada uma revisão bibliográfica em livros, artigos científicos,

dissertações, teses e documentos que tratam sobre a depreciação para então, por meio de uma pesquisa exploratória, ser possível, apontar procedimentos de gestão estratégica para as organizações na criação de resultados destinados a reposição e substituição dos seus bens de capital ao longo do tempo.

A pesquisa exploratória tem por objetivo aprimorar hipóteses, validar instrumentos e proporcionar familiaridade com o campo de estudo. Pode ser utilizada em estudos iniciais com o propósito de se obter uma visão mais geral acerca de determinados assuntos em cujo tema foi pouco explorado. (GIL, 1999).

Já um ensaio teórico é um importante recurso para ampliar a interdisciplinaridade e promover a construção de saberes por meio da relação intersubjetiva. Busca-se a experimentação do objeto por meio da reflexão. Deve-se expor todos os conceitos de um determinado assunto para que possa ser articulados reflexões que melhorem a sua compreensão. Um ensaio teórico se constrói por meio de pesquisa bibliográfica e documental, para discutir determinado tema, de relevância teórica e científica. (MENEGETTI, 2011).

Desta maneira, além de contribuir com a orientação para uma boa gestão da depreciação nos aspectos real, contábil e econômicos, pretende-se reforçar alguns conceitos existentes na literatura sobre esses assuntos, não deixando de lado, uma incursão teórica sobre a importância e procedimentos de aplicação da depreciação dentro da necessidade da gestão estratégica das organizações.

3 - DEPRECIÇÃO

De acordo com Sandroni (1999, p. 165) depreciação é definido como:

“A redução do valor do ativo em consequência de desgaste pelo uso, obsolescência tecnológica ou queda no preço de mercado geralmente de máquinas, equipamentos e edificações. O cálculo de depreciação pode ser feito pelo custo original (ou custo histórico) ou pelo custo atual (ou custo de reposição).”

Portanto, depreciação se aplica aos ativos imobilizados de uma entidade, que são os ativos que foram adquiridos com a expectativa de serem utilizados por mais de um período e que são usados visando obter benefícios econômicos para a organização.

3.1 - Depreciação Real

Os elementos que constituem o ativo fixo da empresa – equipamentos, edifícios, instalações etc., sofrem uma perda de valor com o uso ou com o passar do tempo. Esta perda de valor não recuperada pelos serviços de manutenção é denominada de depreciação real. (FADIGAS 2006). Diante disso, nota-se que a cada período os elementos que formam os ativos tem uma perda que é de extrema importância ser tratada pela organização. Diferente do conceito contábil, depreciação real está relacionado com a vida física. Além disso, a depreciação real pode ser classificada por uso ou funcional.

3.2 - Depreciação Contábil

De acordo com o Comitê de Pronunciamento Contábeis 27, o conceito de Ativos Imobilizados é definido da seguinte maneira:

“Ativo imobilizado é o item tangível que:

- (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos;
- (b) se espera utilizar por mais de um período.”

Portanto, compreende-se por Ativo Imobilizado um bem corpóreo que não é destinado à venda, mas que é utilizado para o uso da produção de uma empresa por mais de um período. A vida útil de um imobilizado é o período em que a organização pretende utilizar o bem, ou a quantidade de produção que se espera obter na utilização do ativo. Desse modo, esses ativos possuem vida limitada, sofrendo um desgaste pelo seu uso com o passar do tempo, para isso, é de extrema importância a contabilização de tal desgaste, que é denominado de Depreciação.

De acordo com Costa e Junior (2012) O registro contábil da depreciação consiste em distribuir a perda do valor do ativo durante sua vida útil, através dos lançamentos realizados em cada período contábil. Como a depreciação na contabilidade está envolvida com o cálculo diretamente na produção, será contabilizado no custo. E os ativos que não forem utilizados diretamente na produção serão consideradas despesas.

3.3 - Depreciação Econômica

Quando um indivíduo obtém um investimento ou um bem de capital, adquire o direito ao fluxo de rendas futuras que espera obter da venda

de seus produtos, enquanto durar este capital, feita a dedução das despesas correntes necessárias à obtenção dos ditos produtos. [...]. Em contraste com a renda esperada do investimento, temos o preço de oferta do bem de capital [...], que por vezes se chama custo de reposição. (KEYNES, 1982, p. 115).

Pode-se dizer que o emprego de um bem de capital, durante certo período de tempo, acarreta dois custos econômicos: depreciação e juro do capital empregado.

“[...] Essa parte do capital constante [os meios de trabalho desgastados na produção] cede valor ao produto na proporção em que perde, com seu valor de uso, o valor de troca.” (MARX, 1980, p. 164).

Costuma-se utilizar o termo depreciação também para representar esse “desgaste” econômico. A depreciação econômica, por sua vez, está ligada à vida econômica de um ativo, ou seja, a vida efetiva de serviço igual ou menor do que a vida física máxima, que fornece o custo anual uniforme equivalente mínimo. (FLEISCHER, 1973).

Com relação a vida econômica de um ativo, pode-se considerar que a depreciação é um método de distribuição do custo de um ativo entre diversos exercícios, entre divisões e departamentos, e finalmente entre produtos e serviços, visando a recuperação do capital empregado.

Segundo SCHUMPETER (1997), frequentemente a devolução do capital está escondida nos dividendos, mesmo que o desgaste das máquinas etc. seja sempre levado conscienciosamente em consideração nos cálculos de depreciação. De modo muito correto, portanto, frequentemente se amortiza muito mais do que a depreciação e muitas companhias se esforçam por amortizar todo o capital o mais breve possível. Pois para cada uma chega o momento em que o negócio fica realmente sem valor, ou seja, quando os seus rendimentos apenas cobrem os custos.

4 - REFERENCIAL TEÓRICO: DEPRECIACÃO

Por meio da revisão bibliográfica desta pesquisa exploratória, verificou-se os trabalhos descritos a seguir, que justifica a importância do assunto dentro da realidade estratégica dos negócios como reposição do fator de capital mas, deixando a desejar em relação ao estudo e destaque do melhor meio para o gerenciamento da quantia destacada

na movimentação financeira das organizações, em seus demonstrativos contábeis, com o intuito de financiar o toda e qualquer necessidade de investimento na substituição e reposição das máquinas e equipamentos depreciados.

Controlar o ativo imobilizado não é simplesmente codificar os bens, como objetivo a longevidade da empresa. Todas as empresas devem elaborar e adotar uma política de renovação do seu parque fabril. É o que faz por exemplo o departamento de tecnologia que promove a substituição de computadores periodicamente para acompanhar a evolução tecnológica e demanda por processadores mais potentes. Estar atento e acompanhar a depreciação do parque fabril é um dos fatores primordiais para garantir o sucesso e a longevidade empresarial. Isto sim irá garantir a valorização do capital investido devido a possibilidade de gerar receitas por mais tempo. O retorno sobre o capital investido no setor produtivo será bom somente quando o capital investido for bem administrado sendo primordial um bom controle do patrimônio. (ODA, 2015).

Costa e Junior (2012) demonstrou as principais diferenças entre depreciação contábil, real e econômica, identificou que a depreciação contábil se constitui em lançamentos realizados a cada período, distribuindo durante a vida útil a perda do valor do ativo imobilizado. A depreciação real está relacionada com a vida física, útil ou funcional do capital fixo. Já a depreciação econômica é referente a vida econômica, demonstrando o momento certo economicamente de substituir o ativo, tendo a reposição.

Em uma pesquisa realizada por Mello, Bitencourt e Magalhães (2007), 47,63% do total da amostra de diversos livros de contabilidade que definem depreciação, são definições mal elaboradas e não específicas, necessitando de novos estudos.

Já Marques et al. (2015), evidencia que as práticas utilizadas para a depreciação dos ativos imobilizados nas companhias abertas que atuam no Brasil é de extrema importância, além disso, as informações em relação aos benefícios econômicos futuros dos imobilizados, geram um grande impacto nas decisões gerenciais. Tais informações são relevantes para a política de investimentos de capital e para as tomadas de decisões referentes aos ativos imobilizados.

Gonçalves (2001) abordou a importância da depreciação na administração dos imobilizados e a necessidade de um

acompanhamento constante do desempenho, demonstrando que não é viável continuar utilizando o ativo após o término da vida útil, sendo necessário substituir os equipamentos no momento certo.

Segundo Graham (1965) por meio de uma análise de recuperação do capital investido em bens depreciables em uma economia inflacionária, identificou que a depreciação tem tendência para recuperar o custo de capital consumido, e conseqüentemente providenciar recursos para aumentar o ativo e a reposição equivalente do capital utilizado.

Delazare, De Souza e Gama (2010) demonstrou através de pesquisa e análise da depreciação do ativo imobilizado pertencente ao Instituto Federal do Espírito Santo (IFES), que a divulgação das despesas com depreciação tornará a contabilidade mais transparente, proporcionando um melhor acompanhamento por parte da sociedade em relação à situação patrimonial das entidades, bem como poderia auxiliar na tomada de decisões gerenciais pelos gestores do patrimônio, servindo como fonte de informação para o planejamento de novos investimentos. A depreciação pode ser considerada uma informação relevante para auxiliar os gestores em decisões referentes aos orçamentos de capital das entidades públicas. No caso do IFES Campus Serra, se o gestor tivesse a informação de que seu patrimônio está em média 40% depreciado, ele poderia formar uma reserva para repor os bens no momento em que os mesmos tivessem sua vida útil terminada. Oliveira Neto, Jacobina e Falcão (2008) demonstrou que a reposição e a modernização das máquinas, dos implementos, das instalações e das benfeitorias, a recuperação do capital investido e dos recursos aplicados em despesas para contribuição na formação de resultados, e a perda de valor dos produtos relacionados com a cultura permanente ou dos direitos do ativo ao longo do tempo são fatores fundamentais na constituição dos custos de produção da atividade agrícola. Por essa razão, são importantes a análise e a avaliação desses recursos e a percepção dos seus impactos no processo de produção agrícola. Esses custos, que não podem ser evitados e que não variam dentro de certos limites, são classificados como fixos e denominados de depreciação, de amortização e de exaustão.

Wagner, Moura e Beuren (2000) realizou uma pesquisa que dentre os custos indiretos de fabricação, aborda-se a relevância dos custos relacionados às máquinas e equipamentos utilizados na

produção, em especial à depreciação das máquinas, devido ao gradativo incremento deste elemento nos custos totais da empresa. Não obstante, às dificuldades de apurar o valor que deve ser apropriado a cada atividade desenvolvida com os mesmos e sua relação com os objetos de custeio. A contabilidade de custos tradicionalmente utiliza, para apuração da depreciação, o método linear e o rateio aos produtos ocorrem com base no volume produzido. O método apresentado neste artigo diferencia-se por associar o custo de oportunidade, o custo de recuperação do capital investido e o custo de manutenção das máquinas e equipamentos, para o cálculo do custo uniforme equivalente mensal das máquinas para, em seguida, apropriar este custo ao produto com base na atividade, por meio do direcionador de custo tempo.

Fernandes (2014) elaborou uma pesquisa, analisando as empresas brasileiras de “alta tecnologia” estão tratando, nos aspectos societários e fiscais e, em especial, a depreciação e a apropriação aos produtos em processo de manufatura o verdadeiro custo da tecnologia. A metodologia aplicada foi por meio de um estudo exploratório onde duas empresas caracterizadas como de “alta tecnologia” e com seus relatórios financeiros publicados na Bolsa de Valores do Estado de São Paulo foram analisadas. O resultado evidencia que as empresas brasileiras pesquisadas tratam a depreciação de bens tecnológicos presentes no processo produtivo de maneira não uniforme. No desenvolvimento da pesquisa, conviveu-se transversalmente com o tema voltado ao ajuste ao valor recuperável de ativos tecnológicos, assunto resumido sob o título de *impairment*, fato que leva a sugerir pesquisas futuras sobre a aplicação dos procedimentos de ajuste ao valor recuperável em empresas de “alta tecnologia” por presumir-se que, esses ativos voltados à produção de produtos, também, de alto conteúdo tecnológico, sejam vulneráveis a oscilação de valor de mercado e merecedores de análises e avaliações periódicas.

Machado e Paparazzo (2013) apresentaram uma pesquisa que a depreciação por meio de um procedimento de apropriação dos custos dos ativos tangíveis a exercícios sucessivos, relacionados a produtos ou serviços. Sua definição pode ser apresentada pelo modo que se registra contabilmente a perda do valor de bens do ativo imobilizado, ocorrido pelo desgaste de uso, ação da natureza ou obsolescência. Na ocorrência da venda de bens totalmente depreciados, o valor obtido constituirá ganho de capital tributável. Tratando-se de baixa após a ocorrência da

depreciação total do bem, não é permitida a exclusão contábil do ativo imobilizado pela pessoa jurídica só porque sua depreciação acumulada atingiu o valor máximo (100%). Mesmo com a perda da finalidade a que se destinava o bem, este só pode ser efetuado quando ocorrer quando a baixa física, com sua saída definitiva do patrimônio da empresa. Por motivos de controle e para facilitar o cálculo de depreciação a contabilizar é de suma importância da utilização de mapa de controle da depreciação, tendo em vista que também servira para apresentar a fiscalização quando solicitado que o total da depreciação acumulada não ultrapassa o valor pago na aquisição do bem.

Marques *et al.* (2016) que nível de cumprimento do CPC 27 sobre o processo de mensuração, reconhecimento e divulgação da depreciação sobre os ativos imobilizados. Analisando dados do período de 2007-2014 de uma amostra com dois grupos de empresas participantes do mercado de capitais que totalizaram 63 empresas selecionadas pelos níveis de acumulações totais (34 empresas com maiores e 29 com menores). Os resultados demonstraram que as empresas com menores níveis de acumulações totais apresentaram um nível de atendimento médio de 81%, enquanto aquelas com os maiores níveis de acumulações totais atenderam em média 75%. Observou-se ainda que ao longo dos anos houve um crescimento no nível de atendimento, sendo que as empresas com maiores acumulações apresentaram uma evolução mais acentuada. O teste Kruskal-Wallis demonstrou que não existem diferenças estatisticamente significativas entre os grupos ao longo dos anos, exceto, no ano de 2012. Ao longo dos anos observou-se diferença estatisticamente significativa. É evidenciado de que apesar das empresas brasileiras não cumprirem todas as exigências, elas têm compreendido a essência das normas e melhorando os níveis de cumprimento, porém nos anos de 2013 e 2014 houve uma redução comparativamente a 2012.

Terres (2016) apresentou uma pesquisa que a depreciação corresponde à diminuição do valor de um bem do ativo imobilizado ao longo de sua vida útil, devido ao desgaste ou à obsolescência tecnológica. É aplicada de acordo com a legislação fiscal para fins tributários e societária para fins contábeis. De acordo com os princípios de contabilidade contidos na resolução 750/93 e normas internacionais de contabilidade, deve-se utilizar o método mais adequado que represente da melhor maneira a utilização do bem. Demonstrou uma

melhor necessidade de preparação dos profissionais para as novas regras para cálculo de depreciação, que hoje são de utilização obrigatória para todas as empresas, com base nas normas brasileiras de contabilidade.

Valente (2010) evidenciou em sua pesquisa que a modernização dos equipamentos de uma empresa reduz os custos com manutenção e os riscos de suspensão das operações por problemas inesperados em seus maquinários. Para manter a competitividade no mercado atual, preservar os investimentos, informações e clientes, as empresas devem seguir uma política de constante atualização da infraestrutura tecnológica antes desta perder a sua capacidade produtiva. Destacando-se a importância da apuração da depreciação na administração do imobilizado, pois, ela registra o desgaste dos bens, se bem alocada ao custo pode ajudar a recuperar o valor do investimento e ainda aumenta o fluxo de caixa da empresa.

Entretanto, Iudícibus, Martin e Gelbcke (2007) destacam que a empresa precisa gerar lucro suficiente para cobrir as despesas e os custos, inclusive este da depreciação apurada, para então assegurar-se da recuperação parcial do investimento. E ainda destaca que para a depreciação se propusesse a reposição dos bens em seu valor integral, seria necessário apurar a Depreciação com base no valor de reposição e não do custo original como é sugerido pela legislação. As empresas podem gerar fundos para investimentos em renovação tecnológica de seus maquinários e equipamentos, através da apuração da depreciação de seus ativos imobilizados que estão em uso. Pois, a ela registra que ativos fixos estão sendo desgastados e tornando-se obsoletos e quando as despesas de depreciação aumentam, o fluxo de caixa da empresa melhora, provendo mais fundos para fornecer as suas atividades.

Já Gropelli e Nikbakht (1999), enfatizam que é necessário que a informação contábil seja expressa de maneira precisa e correta, pois é a partir dela que o gestor administrativo baseará suas decisões e se convencerá de que a depreciação não representa um desembolso de caixa, no sentido de que a empresa não desembolsa pela despesa de depreciação como o faz para pagar salários e ordenados, ela produz fluxos de caixa adicionais para a empresa.

Entre toda relação de conceitos e descrição de estudos relacionados ao objetivo deste estudo, evidencia-se os trabalhos de Goppelli e Nikbarkht (1999) e Iudícibus, Martins e Gelbck (2007) que

apresentam como resultado ao tratamento realizado ao processo de depreciação nas organizações a melhora ou a criação de fluxos de caixa adicionais ao longo do tempo na circulação de capital dentro dos negócios das organizações mas, no entanto não descreve o processo que possibilita a maneira de se verificar ou medir o quanto seria esse caixa adicional.

5 - CONCEITOS DE DEPRECIÇÃO: FUNDO DE RESERVA, PROVISÃO E RESERVAS DE CAPITAL

5.1 - Fundo de reserva

De acordo com Carvalho (1973), o fundo de reserva é uma parte do saldo credor da conta lucros e perdas, que tem como objetivo ser conservada para ter uma aplicação futura, ou reforçar o capital. Sendo necessário, portanto, a existência de uma soma de lucros continuada, para que se possa constituir o fundo de reserva. As reservas são classificadas em duas categorias, sendo elas, reservas facultativas e reservas obrigatórias. As facultativas, nas sociedades anônimas são deliberadas pela assembleia geral. Já as obrigatórias são criadas por lei, que em alguns países a legislação estabelece um mínimo do lucro líquido de cada exercício para a constituição de um fundo de reserva.

No Brasil, conforme a Lei 6.404/76, art. 193, antes de qualquer coisa, é feita a dedução de cinco por cento para a reserva, deixando de ser obrigatório até que o fundo de reserva atinja 20% do capital social.

5.2 - Provisão

Greco e Arend (1996), definem provisão como parcelas consideradas despesas, que são destinadas a cobrir perdas prováveis por não realização de valores registradas no ativo, ou representam obrigações específicas a serem compridas no futuro, lançadas em contas de passivo. A provisão para redução ou retificação do ativo faz com que fique demonstrado devidamente o valor contábil do ativo, como a provisão para depreciação, amortização e exaustão. (NADER, 2013).

Segundo a IOB (1995) a provisão para depreciação, amortização e exaustão são definidas como parcelas de custos de aquisição que tenham sido “perdidas” por consequência do uso dos ativos, redução do valor econômico ou pela própria utilização e retirada da parte dos recursos naturais consumidos.

5.3 - Reservas de capital

Constitui-se nas reservas de capital os valores os valores que se destinam a um reforço de capital, e que não tenha nenhuma contrapartida da empresa, no que se refere a prestações de serviços ou entregas de bens. (GELBCKE et al, 2018).

Na Lei 6.404/76, em seu § 1 do artigo 182, são classificadas como reservas de capital as contas de ágio na emissão de ações, produto da alienação de partes beneficiárias e produtos da alienação de bônus de subscrição.

Como finalidade das reservas de capital tem-se a absorção de prejuízos, isso quando não suportados pela reserva de lucros, incorporação ao capital social, compra de ações, entre outras.

5.4 - Reservas de lucros

As reservas de lucros se encontram na Lei 6.404/76 no § 4 do artigo 182, são constituídas pela apropriação de lucros da organização, determinando que as empresas precisam dar destinação total para os lucros. Apenas os que estão determinados pela lei, estatuto social e pela assembleia dos acionistas, não podem ser distribuídos.

O artigo 199 da lei 6.404/76 estabelece que a Reserva de Lucros que executa as Reservas de Contingências, de Incentivos Fiscais e de Lucro a Realizar, não deve ser maior que o Capital Social.

Além disso, as Reservas de Lucros segundo a Lei das Sociedades por Ações, podem ser Reserva Legal, Reserva Estatutárias, Reserva para Contingências, Reserva de lucros a realizar, Reserva de lucros para expansão, Reservas de incentivos fiscais, e Reserva especial para dividendos obrigatórios não distribuídos.

5.5 - Reserva legal

A Reserva legal é tratada no art. 193 da Lei 6.404/76, como:

“Art. 193. Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.

§ 1º A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital de que trata o § 1º do artigo 182, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social.

§ 2º A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.”

Portanto, pode-se dizer que o objetivo da reserva legal é o aumento do capital social ou a compensação dos prejuízos.

6 - CONCLUSÃO

Como objetivo geral deste trabalho buscou-se determinar por meio de todo conteúdo desenvolvido em nosso estudo, qual o procedimento mais adequado de controle e gestão para a contabilização dos resultados nas organizações, com o intuito de evidenciar dentro de toda a sua movimentação financeira, como pode-se produzir recursos suficientes para financiar a substituição de máquinas e equipamentos depreciados ao longo do tempo.

Por meio de todo nosso estudo confirma-se a condição de que a depreciação é uma despesa que não possui como contrapartida um desembolso ou saída de caixa e possui um peso significativo em relação ao controle econômico para a recuperação de ativos pelo desgaste ou obsolescência ao longo do tempo. A sua gestão representa uma vantagem competitiva sobre o processo decisório das organizações, apresentando resultados compensatórios oriundos da amortização dos custos dos ativos em relação as necessidades de captação de recursos, uma vez que, pelo procedimento tradicional de controle os saldos da depreciação acumulada, estarão disponíveis no movimento financeiro do fluxo de caixa, tanto para aplicações de recursos no processo produtivo quanto para investimentos no mercado financeiro, mas esse aspecto não é perceptível de forma clara e objetiva de modo que os gestores consigam separar do total do resultado obtido, quanto deve ser direcionado para os investimentos e substituição dos bens de capital oriundos do ativo imobilizado.

Com relação ao aspecto contábil, financeiro ou de controle de custos da depreciação, verifica-se sua aplicação como perda de valor dos bens pelo uso, desgaste ou obsolescência; como forma de recuperação dos valores gastos pela necessidade de captação de recursos para investimentos nos negócios ou simplesmente, em decorrência da utilização dos seus ativos imobilizados, verificando-se a existência de gastos (desgaste ou obsolescência) não consumidos

imediatamente. Nesse caso, deve-se destacar um perfil altamente estratégico por meio da apuração de gastos não consumidos imediatamente, inerentes do uso dos ativos no processo produtivo, em gastos consumidos imediatamente ou durante o período de apuração do resultado.

Com base no conceito da depreciação de perda do poder de gerar benefícios futuros, verifica-se o fato do declínio no potencial de serviços do imobilizado tangível e de outros ativos não correntes, em função de deterioração física das máquinas e equipamentos ou dos recursos disponíveis para a prestação de serviços por meio do uso, que em nenhuma hipótese não devam ser consideradas dentro dos resultados econômicos financeiros sobre o aspecto gerencial de nenhuma organização e que não sejam tomadas medidas que viabilizem sua recuperação estimada ao final do seu período de depreciação.

Em uma perspectiva de curto prazo, ou simplesmente dentro do período de apuração de resultado da contabilidade, a organização terá um custo que não se traduz em saídas de caixa, indicando uma capacidade maior de suportar dívidas, para captação de recursos para seus investimentos, uma vez que os resultados da depreciação estarão distribuídos nos saldos do fluxo de caixa. Desta maneira, pode-se dizer que a depreciação possui um seu caráter contábil de classificação de despesa, por meio de um “recurso estratégico” da apuração dos gastos não consumidos imediatamente, inerentes do uso de ativos no processo produtivo, em gastos consumidos imediatamente ou durante o período de apuração do resultado. Em outras palavras, a depreciação apura saldos de despesas distribuídos ao longo do tempo em contrapartida aos montantes investidos no ativo imobilizado e que estarão influenciando diretamente os resultados econômicos e financeiros das organizações em suas transações comerciais.

Desde 2007, verificam-se os padrões internacionais na contabilidade e fortes mudanças decorrentes da promulgação da lei 11.638/2007 e 11.941/2009, que justificam a necessidade de avaliação dos ativos no imobilizado das empresas por meio de uma metodologia estimada pela vida útil, além de destacar a primazia da essência econômica para as apurações e registro na escrituração contábil.

Atualmente a lei 6.404/76 no seu art. 193, apresenta que do lucro líquido do exercício 5% (cinco por cento) serão destinados, na constituição da reserva legal até o limite de 20% (vinte por cento) do

capital social para compensar prejuízos ou aumentar o capital. Caso o seu texto não tivesse sido alterado, pois com base nessa mesma Lei das Sociedades Anônimas por Ações em uma versão de 1940, encontrou-se no seu texto a descrição que esse percentual de 5% (cinco por cento) era destinado para assegurar a integridade do capital das organizações. Com base na condição de assegurar a integridade do capital, poderíamos enfatizar que dentro desses 5% deveriam estar os valores destinados aos investimentos em substituição de máquinas e equipamentos depreciados. Mas, ao substituir o termo integridade por capital social limitou o objetivo desta condição apenas para esse fim.

Já por meio do conceito de depreciação como fundo de reserva, tem-se um bom entendimento de sua utilidade e aceitação, pois seria utilizada para determinar uma parcela destinada à reserva de capital da organização, de modo que não ocorra a descontinuidade de seus negócios. Como fundo de reserva utiliza-se o seu movimento em separado do negócio da organização, de modo que sempre que necessário pode-se utilizá-lo a qualquer momento. Essa conduta de reservar parte dos lucros para aplicações na aquisição de renovação das máquinas e equipamentos, por meio da constituição de fundos de reservas, encontrou-se o conceito de fundo de depreciação. Atualmente o fundo de depreciação não está mais em uso no Brasil, uma vez que era operacionalizado no passivo, como uma obrigação e não, como uma conta redutora do valor de aquisição do ativo imobilizado.

No entanto, se considerarmos as provisões como aumento de exigibilidade que reduzem o patrimônio líquido, encontramos o conceito de provisão para depreciação. Por definição, essa provisão é formada pelos desgastes sofridos pelas máquinas e equipamentos com base nos percentuais de depreciação anuais observadas pelo imposto de renda, para que se considere uma despesa operacional dedutível do lucro do exercício. Desta maneira, tem-se como contrapartida os valores apurados na provisão de depreciação por meio da garantia de suprir os investimentos dos ativos sujeitos a deterioração e desgastes ao longo do tempo. Os saldos das provisões de depreciação estão ligados diretamente ao montante de capital de giro próprio da organização e está representado no balancete de resultados como os totais dos saldos da depreciação acumulada apropriados em sua conta contábil tradicional, onde pode-se acompanhar e conhecer o quanto existe de

valor já disponível em relação ao montante em circulação com o capital da organização no seu dia a dia.

Desta maneira, enfatizamos ser por meio dos lançamentos das provisões de depreciação, a melhor maneira de se obter uma condição estratégica em relação ao acompanhamento da movimentação financeira intrínseca nos controles contábeis das organizações. Essa conduta de acompanhar sempre que necessário a confecção do montante para a renovação e substituição do capital por meio da visualização do saldo acumulado nas provisões de depreciação e que estarão comprometidos com a necessidade de investimentos no processo de substituição e renovação dos seus bens de capital sempre que necessário.

O uso da depreciação pelas organizações deve ser muito mais estratégica e gerencial do que somente legal ou fiscal, que seguem os critérios e exigências do Regulamento do Imposto de Renda. Utilizando-se da prática da contabilização por meio do controle das contas de provisões, tem-se uma estrutura de maior clareza para os gestores das organizações, uma vez que estar-se-á registrando a redução de valor sofrida pelos bens e direitos da organização ao longo do tempo, contribuindo com o recolhimento de menos impostos por meio da redução do lucro tributável, fator indispensável para a continuidade nos negócios em meio a um mundo cada vez mais globalizado e competitivo. O não lançamento da depreciação por meio da sua provisão, não só pode ocultar o quanto de recursos financeiros deve ser separado do montante total das despesas não desembolsáveis para ser usado nos futuros e necessários investimentos em reposição de máquinas e equipamentos, como também poderá comprometer a gestão da organização, pois, pode ocorrer o erro de super avaliar o lucro e desta maneira o imposto de renda e as eventuais distribuições de dividendos e lucros e assim, causar a sua descapitalização.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. BITTENCOURT, A. C. E. dos P. MAGALHÃES, A. O. de; MELLO, G. R. de. **Depreciação: analisando os livros de contabilidade para iniciantes**. Disponível em: < <http://docplayer.com.br/52036136-Depreciacao-analisando-os-livros-de-contabilidade-para-iniciantes.html>>. Acesso em 13 set. 2020.

2. BRASIL. Leis e Decretos. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Sociedades por Ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lei6404consol.htm>. Acesso em: 19 set. de 2020.
3. BRIGHAM, E. F.; GAPENSKI, L. C.; EHRHARDT, M. C. **Administração Financeira: Teoria e Prática**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
4. CARVALHO, C. de. **Estudos de Contabilidade**. São Paulo: Irradiação, 1973.
5. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 27**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=58>> Acesso em: 22 set. 2020.
6. COSTA, R. P. da; JUNIOR, A. F. S. **Análise Comparativa Entre as Depreciações Econômica, Contábil e Real**. Rio de Janeiro: ENEGEP, 2012.
7. DELAZARE, E. C.; DE SOUZA, J. P. V. M.; GAMA, J. R. **A depreciação como fonte de informação gerencial em entidades**. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2010.
8. FADIGAS, O.F.T. **Fundamentos de engenharia econômica**. São Paulo: Thompson, 2006.
9. FERNANDES, J. L. N. **Estudo sobre a depreciação dos bens de capital, a contabilidade tecnológica e os aspectos societários e fiscais**. Revista de Administração e Contabilidade-RAC, v. 1, n. 2, 2014.
10. FLEISCHER, G. A. **Teoria da aplicação do capital**. São Paulo: Edgard Blucher, 1973.
11. GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. dos; IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
12. GIL, A. L. **Auditoria da Qualidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
13. GITMAN, L. J. **Princípios de administração financeira**. 7 ed. São Paulo: Harbra, 1997.
14. GONÇALVES, C. de G. **Administração de imobilizados enfocando a depreciação**. UNOPAR Cient., Ciênc. Juríd. Empres., Londrina, v.2, n.2, p. 67-76, set. 2001.
15. GRAHAM, W. J. **Depreciação e Reposição de Capital em Economia Inflacionária**. São Paulo: Revista de Administração de Empresas, vol. R nº 17, 1965.
16. GRECO, A.; AREND, L. **Contabilidade Teoria e Prática Básicas**. 6ª. ed. São Paulo: Sagra Luzzatto, 1996.
17. GROPELLI, A. A. NIKBAKHT, E. **Administração Financeira**. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 1999.
18. IOB. **Fundos, Reservas, Provisões e Previsões**. Temática Contábil, Boletim nº 50, 1995.
19. IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
20. KEYNES, J. M. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Atlas, 1982.

21. MACHADO, A. K. T.; PAPAARAZZO, L. G. **Depreciação: estudo sobre conceito, aspectos e métodos de cálculo.** INESUL - Ensino Superior de Londrina, 2013.
22. MARQUES, K. C. M.; SILVA, M. H. de O.; MORIBE, A. M.; DONÁ, A. L. **Aproximação das contabilidades societária e gerencial: o caso da depreciação nas companhias abertas que atuam no Brasil.** Revista De Estudos Contábeis, v. 6, n. 10, p. 59-75, Londrina, 2015.
23. MARQUES, V. A.; CARVALHO, L. de F.; LOUZADA, L. C.; SILVA, N. C. M. da; AMARAL, H. F. **Análise do Nível de Evidenciação da Depreciação Conforme o CPC 27 no Período de 2007 a 2014.** Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, v. 6, n. 2, p. 50-71, 2016.
24. MARX, K. **O Capital: Crítica da Economia Política.** São Paulo: Editora Nova Cultural, 1985.
25. MELLO, G. R. de; BITENCOURT, A. C. E. P.; MAGALHÃES, A. O. de. **O CONCEITO DE DEPRECIACÃO NA CONTABILIDADE: uma análise nos livros de contabilidade para iniciantes.** Revista Faz Ciência, v. o, n. 9, pp. 323-338, Paraná, 2007.
26. MENEGHETTI, F. K. O que é um Ensaio-Teórico? **Revista de Administração Contemporânea**, v. 15, n. 2, p. 320-332, 2011.
27. NADER, C. de A. **Provisões Versus Reservas.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ 2.2, 2013.
28. ODA, G. **A importância da depreciação e o sucesso da empresa.** 2015. Disponível em: <<https://www.afixcode.com.br/blog/importancia-depreciacao-sucesso-empresa/>>._Acesso em 20 Jul. 2020.
29. OLIVEIRA NETO, A. A. de; JACOBINA, A. de C.; FALCÃO, J. V. **A depreciação, a amortização e a exaustão no custo de produção agrícola.** Revista de Política Agrícola, v. 17, n. 1, p. 5-13, 2008.
30. SANDRONI, P. **Novíssimo Dicionário de Economia.** São Paulo: Editora Best Seller, 1999.
31. SCHUMPETER, J. A. **Teoria do Desenvolvimento Econômico.** São Paulo: Editora Nova Cultura, 1997.
32. TERRES, J. C.; CORREA, D. L.; COSTA, G. M. da; CORREA, L.; FERNANDES, S. G. **Depreciação do Ativo Imobilizado: um estudo a respeito do grau de conhecimento dos profissionais de contabilidade das cidades de Itajaí e Navegantes-SC.** Caderno Científico Ceciesa-Gestão, v. 2, n. 1, 2016.
33. VALENTE, M. A. **A depreciação e seu reflexo na renovação tecnológica nas empresas de calçados de Franca.** Uni-FACEF Centro Universitário Mun. de Franca, Unidade II, 2010.
34. WAGNER, P. V.; MOURA, V. de M.; BEUREN, I. M. **A aplicação do método do custo anual uniforme equivalente para o cálculo da depreciação, associado ao direcionador de custo tempo.** In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2000.