

ANÁLISE DA CONTABILIZAÇÃO DAS MOVIMENTAÇÕES DO ATIVO IMOBILIZADO DE UMA ENTIDADE COOPERATIVA

Morgani Lang ¹

Maikel Hanzen de Abertol ²

Luiz Valentim Zorzo ³

Lucas Seffrin Zorzo ⁴

RESUMO

Esse estudo objetivou verificar, em uma entidade Cooperativa, a forma de contabilização das principais movimentações que ocorrem em seu Ativo Imobilizado: aquisição, depreciação e baixa de bens. Como método de pesquisa, foi utilizado o da pesquisa descritiva com abordagem qualitativa e coleta de dados por meio de análises de documentos e arquivos, de entrevistas informais e observações in loco. Analisou-se a contabilização da aquisição de um bem, o qual é também incorporado ao controle patrimonial, sendo observados a mensuração e prática de depreciação conforme as normas contábeis e fiscais. Posteriormente, foram verificados os lançamentos contábeis de depreciação, que possuem como base o valor original do bem, o seu valor de reavaliação e o custo atribuído, definido em avaliação patrimonial. Em seguida foi demonstrada a contabilização da baixa do bem, atrelada à realização das Reservas contidas no Patrimônio Líquido. O estudo contribuiu para atestar que a Cooperativa realiza a contabilização das movimentações de seu Ativo Imobilizado conforme as normas contábeis em consonância à sua realidade patrimonial.

Palavras-chave: Contabilização. Ativo Imobilizado. Cooperativa.

ABSTRACT

This study aimed to verify, in a Cooperative entity, how to account for the main movements occurring in its Fixed Assets: acquisition, depreciation and write-off of assets. As a research method, descriptive research was used with a qualitative approach and data collection through analysis of documents and files, informal interviews and in loco observations. Was analyzed the accounting of the acquisition of a asset, which is also incorporated in the equity control, and the measurement and depreciation practice according to the accounting and tax rules were observed. Subsequently, the accounting entries of depreciation were verified, based on the original value of the asset, its revaluation value and the attributed cost, defined in equity valuation. Subsequently, the disposal of the asset was recorded, linked to the realization of Reserves contained in Shareholders' Equity. The study contributed to certify that the Cooperative carries out the accounting of the movements of its Fixed Assets according to the accounting standards in line with its assets reality.

Keywords: Accounting. Fixed Assets. Cooperative.

¹ Bacharela em Ciências Contábeis. Univ. Reg. Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI – Cerro Largo. morganilang@hotmail.com

² Pós-graduando em Contabilidade, Perícia e Auditoria. Anhanguera Educacional. Bacharel em Ciências Contábeis, Univ. Reg. Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI – Cerro Largo. maikelcolorado@hotmail.com

³ Prof./Coordenador do curso de ciências contábeis. Univ. Reg. Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI – Cerro Largo. luiszorzo@via-rs.net

⁴ Mestre em ciências contábeis (PPGCC/Unisinos). Prof. dos cursos de ciências contábeis e administração. Univ. Reg. Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI – Cerro Largo. lucasszorzo@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade, em nosso país, passou a receber maior ênfase por contadores, organizações e stakeholders a partir de uma evolução: a adesão brasileira às normas internacionais de contabilidade.

Então, participar do processo de harmonização internacional da contabilidade traz benefícios para a cooperativa, fruto da análise deste trabalho, visto que possibilita unificar a linguagem financeira dos negócios internacionais. Desse modo, há a redução de custos de elaboração, divulgação e auditoria das demonstrações financeiras, viabilizando e melhorando a comunicação entre as empresas e seus investidores (MARION, 2012).

A correta contabilização, observando sempre a realidade patrimonial e a primazia da essência sobre a forma, devem estar amparados e apoiados nos conceitos e regras das normas internacionais de contabilidade.

A partir de tal preceito, emerge o interesse na análise da contabilização das transições do Ativo Imobilizado que ocorrem em uma determinada entidade cooperativa. Haja vista que a mesma, além de aderir recentemente às normas internacionais de contabilidade e retomar a prática da depreciação, possui a particularidade de, em distintos casos, possuir três valores componentes no valor contábil de um bem: valor de aquisição, de reavaliação e de custo atribuído. Tal fato gera diversos lançamentos contábeis, os quais foram verificados no presente estudo.

A verificação dos lançamentos possibilita a compreensão do Ativo Imobilizado e sua estrutura, visto que, como rege a contabilidade societária, é obrigatória a realização da depreciação. Esta ocorrendo das formas citadas anteriormente traz maior segurança no que condiz à veracidade e realidade da empresa, neste caso, cooperativa.

2 REFERENCIAIS TEÓRICOS

2.1 Convergência e Harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade

Niyama (2010) relata que diversos órgãos, em nível mundial, mobilizaram-se para a ocorrência da harmonização contábil internacional. Nesse âmbito, Marion (2012) destaca o International Accounting Standards Board (IASB) como sendo um dos precursores em busca da convergência. A respeito do IASB, Niyama (2010, p. 39) descreve que o mesmo “[...] é um órgão independente do setor privado que se destina ao estudo de padrões contábeis[...]”.

De acordo com o Grupo de estudo sobre convergência das práticas contábeis (2006), o órgão que emite as normas internacionais de contabilidade, também conhecidas por International Financial Reporting Standards (IFRS), é o IASB. A convergência das IFRS, no Brasil, iniciou com a Lei 11.638/07, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2008, a qual atualizou as regras contábeis brasileiras e promoveu a sua conciliação aos padrões internacionais (AZEVEDO, 2010).

Conforme Salotti et al. (2015), a adoção das IFRS nas demonstrações individuais e consolidadas no Brasil, fez com que tais regras tivessem de ser traduzidas para o português, sendo tal tradução realizada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e seus pronunciamentos contábeis. O primeiro pronunciamento editado pelo CPC é o que trata da estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis (CPC 00), segundo Crepaldi (2013).

Assim, pode-se verificar a importância dos CPCs na contabilidade, visto que a sua tradução acordou às normas mundialmente. E sua padronização trouxe maior credibilidade, não só às transições nacionais, como também às internacionais. Essa harmonização possibilitou, dessa forma, maior confiabilidade nas demonstrações contábeis.

2.2 O Ativo Imobilizado

São considerados parte do grupo de contas denominado Ativo Imobilizado, os bens tangíveis que serão utilizados nas atividades da entidade, que trarão benefícios e que estarão sob a responsabilidade da entidade, a qual assume os riscos e controles sobre tais bens (MARION, 2009), ou seja, os bens corpóreos que contribuem para a execução dos trabalhos na entidade, bem como os direitos ligados a tal finalidade. Ferreira (2011) complementa que os direitos assim classificados são apenas os tangíveis, pois, a partir da Lei 11.638/07, os bens incorpóreos passaram a constituir o grupo patrimonial chamado intangível.

A contextualização e explicitação a respeito do imobilizado está arrolada no Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Ativo Imobilizado (CPC 27), o qual tornou-se obrigatório para todas as entidades por meio da Resolução CFC nº 1.177/09 e aprovado pela deliberação CVM nº 583/09, conforme Martins et al. (2010). O mesmo possui o objetivo de estabelecer o tratamento contábil a ser dado ao imobilizado e que a entidade possa ter um esclarecimento de como proceder perante seus investimentos em imobilizado.

Ativo imobilizado é o item tangível que:

- (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- (b) se espera utilizar por mais de um período. (CPC 27, 2009, p. 03)

Ferreira (2011) explica também que o Ativo Imobilizado não é adquirido com finalidade de comercialização ou incorporação de produtos destinados à venda. Santos et al. (2015) relata que direitos provenientes de bens destinados à manutenção da empresa, tais como adiantamento de fornecedores de bens do Ativo Imobilizado, podem ser incluídos no grupo do imobilizado.

Martins et al. (2010) segrega os bens do imobilizado em “bens em operação” e “imobilizado em andamento”. Considera que, nas contas dos “bens em operação”, devem constar os recursos aplicados em bens que já estão em funcionamento e, na conta “imobilizado em andamento”, estão os recursos aplicados em imobilizados que ainda não estão trazendo benefício à empresa por não estarem em funcionamento.

Já o Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - Operações de Arrendamento Mercantil (CPC 06) indica as condições para que os bens contratados por meio de leasing financeiro devam ser considerados como imobilizado (MARTINS et al., 2010).

2.2.1 Reconhecimento do Ativo Imobilizado

O CPC 27 (2009) aborda que o reconhecimento do custo de um Ativo Imobilizado ocorre somente se tal bem trará benefícios futuros à entidade e se seu custo for mensurável de forma confiável. Assim como peças de reposição, ferramentas e bens que só podem ser usados em conexão com algum imobilizado, são imobilizados, desde que sejam usados por mais de um período. Tal CPC discorre que não há unidade de medida para imobilizar algo e que cada entidade deve julgar seus bens perante os critérios, de acordo com sua realidade.

Salienta-se que a manutenção de um bem imobilizado deve ser alocada às despesas e não incorporada ao seu valor contábil; todavia, no caso da substituição de uma peça do imobilizado em um intervalo regular, essa pode ser incorporada ao valor contábil do imobilizado e, após, é dada a baixa da peça substituída (CPC 27, 2009), ocorrendo da mesma forma no caso de inspeções.

Desse modo, destaca-se a existência de gastos não capitalizáveis, que, segundo Martins et al. (2010), são aqueles que não gerarão benefícios econômicos à empresa por mais de um ano, contudo são necessários para conservar o Ativo Imobilizado.

Conforme Ferreira (2011), não existe critério determinado pelas normas internacionais ou para a distinção do que será considerado como gasto do período ou imobilizado. Porém, a legislação tributária, por meio da Lei 12.973/14, determina que o custo de aquisição de Ativo Imobilizado só poderá ser considerado despesa se o bem não tiver vida útil maior que um ano e se tal custo for menor que R\$1.200,00.

É notório, portanto, que tanto a legislação societária quanto a tributária usam o critério da vida útil para consideração do gasto como imobilizado. Porém, enquanto a

legislação societária não possui valor mínimo estipulado para tal consideração, a legislação tributária possui o mesmo definido.

2.2.3 Mensuração

Em estudo ao CPC 27 (2009), observa-se que um item do Ativo Imobilizado, ao ser reconhecido, é mensurado pelo seu custo. Conforme Martins et al. (2010, p. 229), “O custo reconhecido no valor contábil de um item do Ativo Imobilizado deve ser equivalente ao valor à vista no momento do reconhecimento.”, ou seja, caso a compra seja a prazo, a diferença entre o valor à vista e o valor a prazo deve ser reconhecido como juros que podem ser capitalizados ou alocados às despesas, de acordo com o caso (ALMEIDA, 2010).

Assim, o valor do imobilizado deduzido de seus juros, resultará em seu valor presente líquido, que, conforme Marion (2012), deve ser dessa forma contabilizado, seguindo os Pronunciamentos Contábeis que tratam do Ajuste a Valor Presente (CPC 12).

De acordo com o item 16 do CPC 27 (2009, p. 05), compõem o custo do imobilizado:

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

Logo, o custo do imobilizado é formado pelo seu custo de aquisição, somando-se os impostos não recuperáveis e os gastos necessários para que o bem possa entrar em funcionamento ou utilização, bem como as estimativas de gastos em relação a sua retirada do local onde estava instalado. Salienta-se que os gastos incorridos após o imobilizado ter entrado em funcionamento não podem ser atribuídos ao seu custo, mas deverão ser considerados como despesa (MARTINS et al., 2010).

Na hipótese de a entidade construir algum bem de seu imobilizado, observa-se, por meio do CPC 27 (2009), que o mesmo é mensurado da mesma forma que a aquisição de um bem que será imobilizado. Todavia, se a empresa costuma construir bens para revenda, é considerado como custo de seu bem que está em imobilização, o mesmo custo necessário para a construção dos itens para revenda (CPC 27, 2009). Destaca-se, porém, que de tal custo deverá ser deduzido o lucro que se obtém na construção do imobilizado para revenda, bem como desconsiderar os valores das perdas anormais (MARION, 2012).

Há também o caso do arrendamento mercantil financeiro que é definido pelo CPC 06 como os bens que possuem o seu risco e seus benefícios transferidos para a entidade arrendatária, podendo ou não ser transferida sua propriedade, sendo considerados imobilizados (MARTINS et al., 2010). Seus gastos iniciais devem ser contabilizados pelo seu valor justo, no ativo e passivo, ou se esse for inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento que foi estipulado no contrato (CPC 06, 2010). Os gastos subsequentes, conforme o item 25 do CPC 06 (2010), que são destinados ao pagamento mínimo do arrendamento, devem ser contabilizados em separado: os encargos serão alocados às despesas e haverá a redução do passivo por ocasião do pagamento.

Martins et al. (2010) descreve que a entidade poderá escolher entre o método de custo ou o método de avaliação para mensuração de seu imobilizado. O método de avaliação somente poderá ser escolhido nos casos em que há permissão de acordo com os termos da lei.

O método de custo, de acordo com o CPC 27 (2009), é o método pelo qual se reconhece o valor do imobilizado pelo seu custo, deduzindo-se o valor acumulado de depreciação, como também, a acumulação da perda pelo valor recuperável.

Já o método de Reavaliação, se permitido por lei, é determinado por meio do valor reavaliado, em que é considerado o valor justo do bem, diminuído da perda por redução ao valor recuperável e da depreciação acumulada (CPC 27, 2009).

O item 34 do CPC 27 (2009) menciona que a reavaliação deve ser realizada de forma frequente, ou seja, uma vez por ano, nos itens que sofrem uma diferença considerável entre

seu valor justo e contábil em um breve espaço de tempo. Enquanto os demais itens podem ser reavaliados, se permitido por lei, de três em três ou de cinco em cinco anos.

2.2.3 Redução ao valor recuperável ou Teste para Impairment

A Lei 6.404/76 determina, em seu art.183 § 3º, que a entidade deverá analisar as contas do Ativo Imobilizado e intangível, a fim de evidenciar o valor recuperável dos componentes dessas contas, para que sejam contabilizadas as perdas, no caso em que haverá o término das atividades da entidade ou se tal perda não mais puder ser recuperada. Também é realizado na avaliação das contas mencionadas, quando se tem por interesse verificar a vida útil econômica e realizar o cálculo de depreciação, amortização e exaustão.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis que trata da redução ao valor recuperável dos ativos (CPC 01), aborda que o valor contábil dos ativos não pode exceder a seu valor de recuperável. Também descreve que o valor recuperável de um ativo é considerado a diferença entre o valor em uso do ativo e o seu valor justo, diminuído da despesa de venda, dos dois o maior.

Santos et al. (2015) relata que a redução pelo valor recuperável é realizada com o intuito de ajustar o valor contábil do ativo, especialmente, o não-circulante, quando esse valor contábil está acima do valor de seu uso ou então do valor de sua venda. Comenta também que a redução pelo valor recuperável é denominada, nas normas internacionais de contabilidade, como teste para Impairment. Raupp e Beuren (2006, p. 07) complementam que “O impairment representa um dano econômico, ou seja, uma perda nos benefícios futuros esperados do ativo.”.

2.2.3.1 Mensuração do valor recuperável

A mensuração do ativo pelo seu valor recuperável ocorre por meio da utilização do maior valor, entre o valor em uso do ativo e o valor justo líquido da despesa de venda do mesmo (SANTOS et al., 2015). Porém, Santos et al. (2015) dá ênfase também para o fato de que, por vezes, é desnecessário realizar a mensuração tanto do valor líquido de venda quanto

do valor em uso. Isso advém da lógica de que, se o valor contábil do ativo for menor que um dos dois critérios recentemente mencionados, já não há necessidade de realização do teste de recuperabilidade.

O item 60 do CPC 01 (2010) explicita que, na hipótese de existir desvalorização do ativo, o referido valor deverá ser reconhecido no resultado do exercício. Contudo, se ocorreu uma reavaliação, o valor da desvalorização deverá ser debitado na conta de reavaliação.

O Centro de Orientação Fiscal (2016) complementa que, no caso de o valor contábil do bem for maior que o valor recuperável, o lançamento de crédito deverá ser feito em uma conta redutora do ativo. Relata também que os valores do teste de recuperabilidade devem ser emitidos por meio de laudo que pode ser realizado por empresa contratada ou por pessoa especializada que trabalhe na entidade. Esclarece ainda que deve haver documentação referente aos procedimentos adotados para realização do teste.

2.2.4 Reavaliação do Ativo Imobilizado

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – Reavaliação de Ativos (NBC T 19.6) descreve que a reavaliação é a substituição do valor original do bem pelo seu valor de mercado, sendo que esta deve ser efetuada mediante o princípio da continuidade (CFC, 2008). A reavaliação, conforme a NBC T 19.6 (CFC, 2008, p. 311), é “[...] a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado, com base em laudo técnico elaborado por três peritos ou entidade especializada”.

Conforme a Lei 11.638/07, os valores contidos na conta de reserva de reavaliação deverão ser estornados até o final do exercício do ano em que a lei entrará em vigor, ou então, permanecer até o momento de serem realizados.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – Reavaliação de Ativos - que trata os critérios de avaliação (NBC T 19.6.7), aborda que o laudo da reavaliação deverá conter a vida útil remanescente do bem, devido ao fato de que, por meio dela, são estabelecidas as taxas de depreciação, amortização e exaustão do bem (CFC, 2008).

Quando permitida a reavaliação, sua contabilização deve ser realizada da seguinte forma, segundo o CPC 27 (2009): caso o valor do Ativo Imobilizado aumente após a reavaliação, deve ser lançada a crédito na conta do Patrimônio Líquido. Na hipótese de redução do Ativo Imobilizado por conta da reavaliação, tal redução é contabilizada na conta de resultado e, se houver saldo na conta reserva de reavaliação, o débito do ativo é efetuado na conta da reserva de reavaliação, desde que esta ainda possua limite (CPC 27, 2009). Martins et al. (2010), enfatizam que a partir de 2008, com a Lei 11.638/07 não é mais possível realizar a reavaliação do Ativo Imobilizado.

O item 41 do CPC 27 (2009) discorre que os valores que estão acumulados em uma reserva de reavaliação, somente poderão transitar para a conta dos lucros acumulados quando forem realizados, isto é, vendidos ou baixados. Durante o uso do ativo, parte do valor da reserva pode ser realizado por meio da diferença da depreciação que seria reconhecida no custo histórico do ativo e a o valor da depreciação do valor contábil do bem (CPC 27, 2009).

2.2.5 Custo Atribuído (deemedcost)

Ao adotar as práticas contábeis do CPC 27 (2009) e assim introduzir as normas internacionais de contabilidade na entidade, Azevedo (2010) menciona que deverá ser utilizado o conceito do custo atribuído (deemedcost) para os itens do imobilizado, podendo ser usado apenas na adoção inicial das normas contábeis. Ainda, segundo o autor, sugere-se que, para o custo atribuído, seja utilizado o valor justo.

Quanto à contabilização desses valores, tanto as perdas como os ganhos do imobilizado devem ser lançados em contrapartida à conta Ajustes de Avaliação Patrimonial (MARTINS, 2010). Assim como a Lei 6.404/76 em seu § 3º do art.182, com redação da Lei 11.941/09, complementa:

Serão classificados como ajuste de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nessa Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art.177.

A Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43 (ICPC 10, 2009), acrescenta que o item do imobilizado que tiver custo atribuído deverá, no momento de sua baixa ou depreciação, ter a respectiva despesa lançada contra o resultado e o mesmo valor deverá ser transferido da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial para Lucros/Prejuízos Acumulados.

2.2.6 Depreciação

Martins et al. (2010) comenta que a depreciação é a diferença entre custo do bem e seu valor residual. Tal valor depreciável deve ser alocado aos bens de forma sistemática, de acordo com sua vida útil (CPC 27, 2009). Entende-se por valor residual, por meio da análise do pronunciamento do CPC recentemente mencionado, como o valor que a entidade conseguiria na venda do ativo, deduzido das despesas com venda, após o término da vida útil do bem.

A vida útil pode ser determinada por meio das quantidades produzidas ou pelo período que a entidade espera que o ativo estará à disposição da entidade (ALMEIDA, 2010). Para Santos et al. (2015), a vida útil pode ser observada pelo uso do ativo de acordo com sua capacidade física de produção, a obsolescência técnica decorrente de mudanças na produção, o desgaste físico que sofre conforme o uso e pelo término de contrato.

Martins et al. (2010) defendem a ideia de que a depreciação tem relação com a conta caixa. Segundo ele, a depreciação corresponde ao valor que deve ser recuperado pelo caixa, por meio de receitas. Isso é notório por meio da percepção desse autor, de que o valor residual poderá ser recuperado por meio da venda do próprio item do imobilizado e o valor total depreciável deverá ser recuperado por meio da venda de outros produtos da entidade, pois não será recuperado com sua própria venda.

O item 52 do CPC 27 (2009) menciona que, mesmo que o valor justo de um ativo exceda seu valor contábil, deverá ser realizada a depreciação, sendo que, se um ativo for reparado, deverá, da mesma forma, sofrer depreciação. Ressalta-se que a depreciação de um bem não poderá exceder ao seu valor contábil (FERREIRA, 2011).

O CPC 27 (2009) cita também que a depreciação de um bem do Ativo Imobilizado inicia quando o bem estar no local e em condições de funcionamento para ser usado pela entidade, sendo que a depreciação poderá ser zero quando não houver produção. O mesmo item do CPC, que se refere ao Ativo Imobilizado, trata que a depreciação não cessa por um bem ter-se tornado ocioso, mas, se o item do imobilizado for classificado como mantido para a venda ou se ele for baixado, a depreciação deverá deixar de ser praticada sobre àquele bem.

Ferreira (2011) menciona que a depreciação será realizada por quem possui o controle e o risco sobre o bem, exemplificando o caso do leasing . Assim, no caso do leasing financeiro, o autor discorre que a depreciação será considerada pelo arrendatário.

Destaca-se que terrenos não são depreciáveis, exceto nas circunstâncias em que a parcela de restauração e desmontagem fizer parte do custo do terreno, sendo que o período de depreciação ocorrerá até cessarem os benefícios gerados pelos custos incorridos (SANTOS et al., 2015).

O CPC 27 (2009) descreve que cada componente de um item do imobilizado deve ser depreciado separadamente, se possuir valor relevante, com exceção nos casos em que tal componente possui a mesma vida útil e o mesmo método de depreciação que outro componente de um mesmo item do Ativo Imobilizado.

No balanço, cita Martins et al. (2010), o valor da depreciação, representado por uma conta redutora do Ativo Imobilizado, deve ser apresentado separadamente, para melhor identificação do valor investido.

A depreciação pode ser realizada sob a perspectiva da Legislação Fiscal e da Legislação Societária (MARTINS et al., 2010).

[...] segundo a legislação societária a depreciação a ser contabilizada deve corresponder ao valor do desgaste efetivo pelo uso ou perda de utilidade dos bens físicos, inclusive por ação da natureza ou obsolescência, e não aqueles estabelecidos pela legislação fiscal; contudo, é prática usual, visando simplificar o trabalho, a adoção das taxas anuais de depreciação estabelecidas pelo fisco (SANTOS et al., 2015, p. 294).

A legislação fiscal admite taxas para a depreciação, as quais devem ser usadas para apuração de impostos (MARTINS, 2010). Logo, poderá haver diferença entre a vida útil

econômica do bem e a vida útil decorrente da taxa de depreciação admitida pelo fisco. Então, Martins (2010) ressalta que, contabilmente, deve-se usar a vida útil econômica e, no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), deverá constar a diferença entre a depreciação contábil e a fiscal.

2.2.6.1 Depreciação fiscal

O Decreto 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda Proventos de Qualquer Natureza (RIR/99) determina que a depreciação somente será admitida nos casos em que resultar de bens que estejam ligados à produção ou à comercialização.

Além dos bens que sofrem desgaste pela ação da natureza, uso e obsolescência, também podem sofrer depreciação, fiscalmente, edificações e construções, as quais devem ser depreciadas, separadas do custo de aquisição do terreno e terão sua depreciação iniciada a partir da finalização das obras ou início do uso do bem (SANTOS et al., 2015).

Não podem sofrer depreciação, conforme o parágrafo único art.307 do RIR/99:

- I - terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;
- II - prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados a revenda;
- III - bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades;
- IV - bens para os quais seja registrada quota de exaustão.

Alguns bens não precisam ser ativados, conforme o art. 301 do RIR/99 e a o art. 2º da Lei 12.973/14, assim sendo:

- a) bens que o custo unitário de aquisição for menor que R\$1.200,00, mesmo que sua vida útil for maior que um ano, exceto os bens que apenas são úteis se forem usados em conjunto e com a exceção também de bens que devem ser usados em conjunto, como por exemplo, vasilhames nas distribuidoras de bebidas e botijões de gás nas distribuidoras;
- b) bens que possuem vida útil menor que um ano, independentemente de seu custo de aquisição;

c) louças e guarnições de cama, em restaurantes e hotéis, respectivamente; formas para calçados em indústrias calçadistas.

Segundo Martins et al. (2010), a taxa de depreciação para bens em turno normal, ou seja, oito horas de trabalho, são divulgados por meio do Regulamento de Imposto de Renda, resumidos conforme a tabela 1:

Tabela 1 - Taxas anuais de depreciação admitidas pelo Fisco para uso normal dos bens

	Taxa anual	Anos de vida útil
Edifícios	4%	25
Máquinas e Equipamentos	10%	10
Instalações	10%	10
Móveis e Utensílios	10%	10
Veículos	20%	5
Sistema de proc. Dados	20%	5

Fonte: Martins et al. (2010)

O RIR/99 também admite taxas de depreciação acelerada para os bens que tem horário de trabalho maior que oito horas diárias, sendo de acordo com Martins et al. (2010), abordada com referência a coeficientes, em que oito horas diárias, isto é, turno normal, o coeficiente é 1,0, representando depreciação anual de 10%; para dois turnos, ou seja, 16 horas diárias, o coeficiente é 1,5, equivalendo a 15% a.a. de depreciação; e para máquinas ativas em três turnos o coeficiente é 2,0, correspondendo à depreciação de 20% a.a.

Desse modo, para fins de tributação, é pertinente usar as taxas de depreciação determinadas pelo Fisco, não sendo permitido utilizar a depreciação de acordo com a vida útil econômica. Ou seja, não usar aquela vida útil que usa os critérios como capacidade física de produção, obsolescência técnica e demais fatores constantes no item 56, do CPC 27 (2009), para determinação da vida útil.

2.2.6.2 Depreciação econômica e os métodos das quotas constantes, das unidades produzidas e de horas de trabalho

Conforme Santos et al. (2015), dentre os métodos elencados no Quadro 1 de acordo com a definição do respectivo autor, cada entidade deve escolher o mais apropriado em

consonância com os benefícios econômicos futuros esperados. Como cada entidade possui a liberdade de escolher o método, deduz-se que estes métodos não são usados para efeitos fiscais e sim para o cálculo da depreciação econômica.

Quadro 1- Definições de métodos de depreciação

Método	CPC 27 (2009)	Martins et al. (2010)
Linha reta, das quotas constantes ou linear	Se não houver alteração no valor residual do ativo, a despesa de depreciação será constante durante a vida útil do ativo.	Usado pela maioria das empresas, seu cálculo é a divisão do valor depreciável pela vida útil do ativo.
Saldos decrescentes ou soma dos dígitos dos anos	A despesa de depreciação será decrescente durante a vida útil do ativo.	A depreciação é representada por uma fração em que denominador será a soma dos anos da vida útil do bem e o numerador será n no primeiro ano e no segundo ano será $(n-1)$, no terceiro $(n-2)$ e assim sucessivamente, em que n corresponde o total da vida útil do bem.
Unidades produzidas	A despesa gerada será conforme a produção ou o uso.	O valor da quota da depreciação é definido por meio da divisão do número de unidades produzidas no ano pelas quantidades estimadas a serem produzidas na vida útil do bem.
Horas de trabalho	Não aborda o método.	Estimativa de vida útil conforme as horas de trabalho. O valor da quota depreciável será encontrado pela divisão das horas de trabalho no período analisado, pelas horas de trabalho estimadas para sua vida útil.

Fonte: CPC 27 (2009); Martins et al. (2010)

Em análise ao quadro, observa-se que, em todos os métodos, o CPC 27 (2009) apenas define os métodos, sendo que Martins et al. (2010) realiza a definição de cada método através de cálculo.

No caso de bem adquirido por meio de leasing, o CPC 06 (2010) expõe que um bem do arrendamento mercantil deverá ser totalmente depreciado no período do arrendamento mercantil ou de sua vida útil, das duas opções a menor. Isso ocorre nos casos em que o arrendatário não está decidido se quiser ficar com o bem após o período de arrendamento.

Salienta-se que, conforme o CPC 27 (2009), o método de depreciação do imobilizado deverá ser revisado a cada período.

2.2.7 Baixas

O CPC 27 (2009) determina que um bem do Ativo Imobilizado deverá ser baixado quando for vendido ou, então, quando não mais será capaz de gerar benefícios à entidade. Elenca ainda que peças substituídas de um bem que eram controladas separadamente, também deverão ser baixadas ao ocorrer alguma das situações citadas anteriormente, ainda que tenham sido depreciadas de forma separada.

De acordo com Ferreira (2011), perdas ou ganhos por ocasião da venda de imobilizado devem ser reconhecidas no resultado. Sendo que o CPC 27 (2009) complementa que o ganho ou perda resultará da diferença entre o valor líquido da venda e o valor contábil do item.

Os ganhos ou perdas deverão ser apresentados de forma líquida (AZEVEDO, 2010). Desse modo, Ferreira (2011) disserta que o valor recebido na venda do Ativo Imobilizado deverá ser da receita à vista, realizando-se o ajuste ao valor presente, ou seja, o valor que não foi reconhecido inicialmente será considerado como receita de juros.

2.2.8 Divulgação

O item 73 do CPC 27 (2009) descreve que cada classe do Ativo Imobilizado deverá ser divulgada, demonstrando itens como o método de depreciação e as taxas de depreciação utilizadas, vida útil usada, forma de mensurar o valor contábil do bem. Deve-se apresentar o valor contábil bruto e as depreciações acumuladas, desde o início do período até o final, demonstrando, ainda, a conciliação das variações que ocorreram durante o ano, como por exemplo, provisões de perda, redução ao valor recuperável (CPC 27, 2009).

Devem ser divulgadas demonstrações referentes às mudanças de estimativas, tais como os métodos de depreciação, vida útil, custos de montagem e desmontagem e também mudança de estimativa de valor residual (SANTOS, 2015).

No tocante ao estudo foi possível intensificar as definições pertinentes ao Ativo Imobilizado, bem como tomar conhecimento de fatos decorrentes de sua existência, como reconhecimento, mensuração, depreciação, podendo esta ser fiscal e/ou societária. A baixa

patrimonial e a divulgação das movimentações que alteram sua estrutura também foram detalhadas, ambas fundamentadas no CPC 27.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Como o estudo foi referente à contabilização das movimentações do Ativo Imobilizado de uma entidade cooperativa, caracterizou-se por uma pesquisa aplicada. Relacionando-se isto com a percepção de Matias-Pereira (2012), em que é uma pesquisa em busca de solucionar problemas específicos, de interesse local e aplicar os conhecimentos na prática.

A pesquisa descritiva, segundo Barros e Lehfeld (2007), descreve o objeto da pesquisa. Desse modo, observa-se que a pesquisa desse estudo foi descritiva, pois discriminou a respeito da contabilização dos bens tangíveis em consonância à realidade patrimonial da entidade.

A pesquisa é considerada qualitativa que, para Michel (2015), é considerada um tipo de pesquisa que faz interpretações e análise do estudo chegando a uma conclusão, como, neste caso, em relação à forma de contabilizações das transações do Ativo Imobilizado.

Gil (2010) aponta que, no estudo de caso, a coleta de dados deve ser realizada por meio de uma triangulação de técnicas que envolvem as entrevistas, as observações in loco e as análises documentais. Nesse estudo, ao se aplicar as referidas técnicas, organizou-se os dados segundo as recomendações de Yin (2015) quanto à confecção do protocolo do estudo de caso, pelo qual o pesquisador organiza a coleta de dados para as posteriores interpretações dos dados e descrição dos resultados.

A limitação do método “Estudo de caso”, em relação à abordagem desse trabalho, está conexas ao entendimento de Yin (2015), em que descreve que o estudo de caso, dificilmente, pode ser generalizado, ou seja, provavelmente não poderá ser utilizado em todos os aspectos em outras pesquisas, todavia serve para realizar comparações.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO

Para que um bem faça parte do Ativo Imobilizado da Cooperativa, ela segue os critérios de reconhecimento, ou seja, averigua se o bem trará benefícios futuros às atividades da entidade por um longo período, e também os critérios de mensuração. Mensuração esta que se dá por meio do custo de aquisição juntamente com os impostos não recuperáveis e com os gastos para deixar o bem em condições de funcionamento.

Assim, como exemplo de incorporação de um bem ao Ativo Imobilizado, demonstra-se o lançamento contábil de aquisição de um veículo, realizada em julho de 2017, conforme Quadro 2:

Quadro 2 - Lançamentos de aquisição de um veículo

Aquisição do veículo	
D- Veículos	45.160,81
C- Banco	45.160,81

Fonte: Dados coletados na cooperativa e sistematizados pelos autores (2018)

O lançamento incorre um crédito no banco, visto que esse pagamento ocorreu através de transferência bancária, e debitando a conta do Ativo Imobilizado –Veículos – por ocasião da aquisição. Após o lançamento contábil, o bem é incluído no controle patrimonial, o qual contém especificações do item, incluindo sua taxa de depreciação societária e fiscal.

4.2 DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

A Cooperativa realiza lançamentos de depreciação para cada tipo de valor do bem: valor de aquisição, valor de reavaliação - Reavaliação de 2008 - e valor de custo atribuído - decorrente da Avaliação Patrimonial de 2016.

Como forma de facilitar o entendimento sobre a realização da depreciação efetuada pela cooperativa, apresenta-se uma tabela com os valores da depreciação decorrente do

desgaste do veículo sobre seu valor de aquisição, de reavaliação e referente ao custo atribuído, como segue a Tabela 2:

Tabela 2 – Depreciação societária mensal do Veículo nº25

Situação	Valores do bem (R\$)	Valor Depreciável Total (R\$)	%a.a. Depreciação Societária	Depreciação Mensal (R\$)	Saldo Depreciável (R\$)
Aquisição	38.226,00	26.758,20	14,28571	318,55	26.439,65
Reavaliação	224,00	156,80	14,28571	1,87	154,93
C. Atribuído	4.750,00	3.325,00	14,28571	39,58	3.285,42

Fonte: Dados coletados na cooperativa e sistematizados pelos autores (2018)

A depreciação é a alocação de recursos do ativo para despesa, na medida que o bem sofre perda de valor ou desgaste. Lembrando que a depreciação adotada pela cooperativa equivale à societária, devendo-se haver os devidos ajustes no momento da tributação. Para o valor de aquisição do bem, a depreciação é lançada da seguinte forma, conforme Quadro 3:

Quadro 3 – Lançamento da depreciação pelo valor de aquisição do bem

Depreciação sobre o valor de aquisição do bem	
D- Depreciação Vlr. Aquisição (DRE)	318,55
C- (-) Depreciação Veículos (Ativo)	318,55

Fonte: Dados coletados na cooperativa e sistematizados pelos autores (2018)

No valor de aquisição, quando a taxa de depreciação societária for maior que a fiscal, a diferença será indedutível do LALUR. Dessa forma, é realizado uma espécie de transferência de lançamento contábil de uma conta para outra, referente ao valor de depreciação societária maior que a fiscal. No caso do veículo utilizado como exemplo, sua taxa de depreciação fiscal é 20% e a taxa de depreciação societária é 14,28571%, e por esse fato não constarão valores no lançamento contábil explanado a seguir:

Quadro 4 – Lançamento da depreciação indedutível

Depreciação indedutível	
D- (-) Depreciação Veículos (Ativo)	
C- (-) Depreciação diferença taxa fiscal/societária (Ativo)	
D- Depreciação Indedutível (DRE)	
C- Depreciação Valor Aquisição (DRE)	

Fonte: Dados coletados na cooperativa e sistematizados pelos autores (2018)

No caso do valor de Reavaliação, conforme o CPC 27, assim que um bem que foi reavaliado é depreciado, ou então baixado, deve ocorrer a realização da Reserva de Reavaliação constante no Patrimônio Líquido. Na sequência é apresentado o lançamento da depreciação proveniente do valor do bem que sofreu Reavaliação em 2008, e, conseqüentemente, a realização da respectiva Reserva:

Quadro 5 – Lançamentos da depreciação de Reavaliação e realização da Reserva

Depreciação do valor da Reavaliação		Realização da Reserva	
D- Depreciação Reavaliação (DRE)	1,87	D- Reserva de Reavaliação Veíc. (PL)	1,87
C- (-) Deprec. Reav. Patr. Veíc. (Ativo)	1,87	C- Sobras ou Perdas do Exerc. Corrente (PL)	1,87

Fonte: Dados coletados na cooperativa e sistematizados pelos autores (2018)

Assim como na realização da reserva de Reavaliação de Reavaliação, ao haver a depreciação de um item que recebeu um custo atribuído em decorrência da Avaliação Patrimonial de 2016, também deverá ocorrer a realização da Reserva, nesse caso da Reserva de Ajuste de Avaliação Patrimonial, também pertencente ao Patrimônio Líquido. Os lançamentos de depreciação e realização da Reserva constam no Quadro 6:

Quadro 6 - Lançamentos de depreciação do Custo Atribuído e realização da Reserva

Depreciação do Custo Atribuído		Realização da Reserva de Ajuste Aval. Patrimonial	
D- Depreciação C. Atribuído (DRE)	39,58	D- Ajuste de Avaliação Patrimonial (PL)	39,58
C- (-) Deprec. Custo Atribuído (Ativo)	39,58	C- Sobras ou Perdas do Exerc. Corrente (PL)	39,58

Fonte: Dados coletados na cooperativa e sistematizados pelos autores (2018)

No caso do veículo utilizado como exemplo, houve avaliação positiva no ano de 2016, ou seja, houve um Custo Atribuído. Nos casos em que isso não ocorre, isto é, quando o valor de mercado do bem é menor que seu valor contábil, deve ser realizada uma Redução ao valor Recuperável, também conhecida como teste para Impairment. Sendo da seguinte forma, seu lançamento contábil:

Quadro 7 – Lançamento contábil decorrente do teste para Impairment

Teste de Impairment	
D- Ajuste de Exercício Anterior ou Sobras / Perdas do Exercício (PL)	
C- (-) Ajuste ao valor provável de Realização (Ativo)	

Fonte: Dados coletados na cooperativa e sistematizados pelos autores

Destaca-se que os valores de depreciação da Reavaliação e do Custo Atribuído, os quais são realizados através das Reservas contidas no Patrimônio Líquido, não refletirão no Resultado do Exercício, mas farão parte da Demonstração do Resultado Abrangente (DAR).

Através do exemplo da entidade cooperativa, foi possível verificar a diversidade de lançamentos contábeis decorrentes da prática contábil da depreciação, bem como verificar que os mesmos são realizados tanto para estar em conformidade às normas internacionais e, principalmente, à realidade patrimonial.

4.3 BAIXA E VENDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO

A baixa de um bem do Ativo Imobilizado, ocorrida por ocasião de sua venda ou descarte, resulta em lançamentos contábeis de encerramento sua existência no patrimônio. Dessa maneira, exemplifica-se tais lançamentos com a venda de um automóvel ocorrida na Cooperativa em abril de 2017. Para entender melhor o efeito da depreciação no sistema, a Tabela 3, demonstra os valores e as depreciações do veículo registrado no sistema como “Veículo nº 22”, como segue:

Tabela 3 – Baixa do Veículo nº22

ValorAquisição (R\$)	Deprec. ValorAquisição (R\$)	Valor Reaval. (R\$)	Deprec. Valor Reaval. (R\$)	Valor. Custo Atribuído (R\$)	Deprec. Custo Atribuído (R\$)	Provisão Custo Atribuído (R\$)	Valor Venda (R\$)
15.214,71	2.220,24	721,29	105,21	0,00	0,00	5.736,00	5.000,00

Fonte: Dados coletados na cooperativa e sistematizados pelos autores.

Um bem registrado no ativo imobilizado para poder efetivar a sua baixa, pode ser lastreado por boletim de ocorrência, notas fiscais ou algum documento que comprove a sua real ocorrência, com assinatura de algum responsável que possui conhecimento do fato ocorrido. Bem como, as reavaliações dos bens no decorrer dos períodos de uso, devem ser baixadas juntamente com o ativo.

Por ocasião da baixa do valor de aquisição do bem e da depreciação correspondente a tal valor, no Quadro 8:

Quadro 8 - Lançamentos da baixa do valor da aquisição e da respectiva depreciação

Baixa do Valor de Aquisição		Baixa da depreciação sobre Valor de Aquisição	
D- Custo de bens baixados (DRE)	15.214,71	D-(-)Deprec.Vlr. Aquisição – Veíc. (Ativo)	2.220,24
C- Veículos (Ativo)	15.214,71	C- Custo de bens baixados (DRE)	2.220,24

Fonte: Dados coletados na cooperativa e sistematizados pelos autores.

A baixa do veículo cria um lançamento onde o custo total do mesmo é debitado, e a conta “veículos” que até então era a débito, foi creditada, havendo dessa forma o encerramento da conta. Bem como, a inversão dos valores depreciados referente ao mesmo bem.

Em 2008, esse bem sofreu Reavaliação Patrimonial positiva, logo ele terá valor de Reavaliação que deverá ser baixado, juntamente a sua depreciação, como demonstra Quadro 9:

Quadro 9 - Lançamentos da baixa do valor pela Reavaliação Patrimonial e sua depreciação

Baixado valor da Reavaliação Patrimonial		Baixa da depreciação Reavaliação Patrimonial	
D- Custo de bens baixados (DRE)	721,29	D-(-)Deprec. Reavaliação – Veíc. (Ativo)	105,21
C- Reavaliação Veículos(Ativo)	721,29	C- Custo de bens baixados (DRE)	105,21

Fonte: Dados coletados na cooperativa e sistematizados pelos autores.

De acordo com o NPC 24 (IBRACON, 2011), quando um ativo é descontinuado, exerce-se o custo corrigido, o qual estorna a parcela de reavaliação embutida no ativo, bem como as reservas de reavaliações e provisões geradas a partir disso.

Logo, é notório que deve haver o lançamento de Realização da Reserva de Reavaliação, já que o CPC 27 menciona que ao baixar um bem ocorre a realização da reserva, de acordo com os lançamentos do Quadro 10:

Quadro 10 - Lançamentos da realização da Reserva de Reavaliação em decorrência da baixa

Realização da Reserva de Reavaliação – Pelo valor de Reavaliação e depreciação Reavaliação			
D- Reserva Reavaliação – Veíc. (PL)	721,29	D- Sobras / Perdas Exerc. Corrente (PL)	105,21
C- Sobras / Perdas Exerc. Corrente (PL)	721,29	C- Reserva Reavaliação – Veíc. (PL)	105,21

Fonte: Dados coletados na cooperativa e sistematizados pelos autores

Outra particularidade desse bem é que na Avaliação Patrimonial de 2016 ele foi avaliado negativamente, gerando uma redução do ativo, através da conta “Ajuste ao valor provável de Realização”, sendo mencionado na Tabela 3 como “Provisão de Custo Atribuído”. Esse valor também deverá sofrer a baixa (Quadro 11).

Quadro 11 - Lançamentos de Ajuste ao valor provável de Realização em virtude da baixa

Pelo Ajuste ao valor provável de Realização pela baixa	
D- (-) Ajuste ao valor provável de Realização (Ativo)	5.736,00
C- Custo de bens baixados (DRE)	5.736,00

Fonte: Dados coletados na cooperativa e sistematizados pelos autores.

A baixa do valor do bem ocorre, ou por alienação, ou pela falta de expectativas de benefícios futuros com a sua utilização. No caso da cooperativa, o veículo deixa de ser propriedade da empresa e passa para uma nova pessoa, ocorrendo a baixa pela venda do imobilizado. A venda é demonstrada pelo lançamento que segue no Quadro 12:

Quadro 12 - Lançamentos pela venda

Pela venda	
D- Duplicatas a receber (Ativo)	5.000,00
C- Alienação de bens do Ativo Imobilizado (DRE)	5.000,00

Fonte: Dados coletados na cooperativa e sistematizados pelos autores

Observa-se que as movimentações que podem ocorrer no ativo tangível de uma empresa, podem gerar diversos lançamentos contábeis, especialmente se a entidade sofreu avaliações patrimoniais que atribuíram valores além de seu valor de aquisição.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilização das movimentações do Ativo Imobilizado de qualquer organização segue um raciocínio lógico conjuntamente às regras contábeis, observando a primazia da essência sobre a forma. Todavia, em tal estudo, o que instigou a pesquisa foi o fato de a entidade estudada possuir três espécies de valores contábeis para um mesmo bem.

O primeiro desses valores é o valor de aquisição do bem, proveniente de seu custo até iniciar sua função na empresa. O segundo é o valor de Reavaliação do bem, o qual foi calculado

na última avaliação espontânea de Ativos permitida por lei, em 2008. E o terceiro valor, denominado Custo Atribuído, provém do custo atribuído ao bem para que seu valor contábil se equiparasse ao seu valor de mercado. Tal custo atribuído, também conhecido como deemed cost somente é permitido quando a entidade aderir pela primeira vez às normas internacionais de contabilidade, como ocorreu no caso dessa organização.

Para facilitar a explanação da contabilização dos bens tangíveis, foram utilizados exemplos com fatos ocorridos na entidade em estudo. Logo, analisou-se a contabilização do bem no momento de sua aquisição pela entidade; lançamentos de sua depreciação realizada sobre o valor de aquisição, Reavaliação e Custo Atribuído; e, lançamento contábil de sua baixa e receita de venda. Enfatizando que conforme norma, a Reserva de Reavaliação e a Reserva de Ajuste de Avaliação Patrimonial deverão realizar-se à medida que o bem depreciar ou for baixado, lançamentos contábeis estes também demonstrados no estudo.

Através do estudo realizado foi possível analisar minuciosamente a realização dos lançamentos contábeis referentes às movimentações do Ativo Imobilizado que ocorrem no cotidiano da entidade cooperativa. Em consonância a tal fato foi perceptível também a importância do controle patrimonial, existente na Cooperativa, o qual permite sustentação aos dados contábeis e maior salvaguarda dos ativos. Ambos os fatos contribuem para destacar a relevância de um efetivo controle do patrimônio em consonância com sua correta contabilização, refletindo a realidade patrimonial.

Contudo, esta investigação possui as limitações, de, primeiramente, somente demonstrar a contabilização de bens de uma conta e não abrangendo bens da conta de imobilizações em andamento. Portanto, como sugestões de estudos futuros, propõem-se estudos que contemplem as demais contas do Ativo Imobilizado, inclusive em comparação a forma da realização dos mesmos com outras entidades cooperativas do ramo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Manual prático de interpretação contábil da lei societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

AZEVEDO, O. R. **Comentários às novas regras contábeis brasileiras**. 5ª ed. São Paulo: IOB, 2010.

BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia científica**. 3ª ed. São Paulo: Person Prentice Hall, 2007.

BRASIL. 1999. Decreto nº 3.000 (RIR/99), de 26 de março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em 24 fev. 2018.

BRASIL.1974. Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974. **Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6099.htm. Acesso em: 05mar. 2018.

BRASIL.1976. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 23 fev. 2018.

BRASIL.2007. Lei nº 11.638, 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**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 17 fev. 2018.

BRASIL. 2009. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição...** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 20 fev. 2018.

BRASIL.2014. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. **Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins;...** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm. Acesso em: 20 fev. 2018.

CENTRO DE ORIENTAÇÃO FISCAL. **Guia de Contabilidade: suplemento para fechamento de balanço e apuração final do IRPJ ano-calendário 2015**. São Paulo: Cenofisco, 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). 2009. **Interpretação Técnica ICPC 10 - Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43.** Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/102_ICPC_10.pdf. Acesso em: 24 fev. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). 2009. **Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado.** Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2008.pdf. Acesso em: 24 fev. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). 2010. **Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.** Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_rev%2005.pdf. Acesso em: 23 fev. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). 2010. **Pronunciamento Técnico CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil.** Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/163_CPC_06_R1_rev%2008.pdf. Acesso em: 24 fev. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade/ Conselho Federal de Contabilidade.** 3ª ed. Brasília: CFC, 2008.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade: resumo da teoria, atendendo às novas demandas de gestão empresarial, exercícios e questões com respostas.** 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FERREIRA, R. J. **Contabilidade avançada: teoria e questões comentadas: conforme a Lei S/A, normas internacionais e CPC.** Rio de Janeiro: Ferreira, 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRUPO DE ESTUDO SOBRE CONVERGÊNCIA DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS. Sumário da comparação das práticas contábeis adotadas no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo: Ibracon, 2006. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/sumario.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2018.

HOSS, Osni et al. **Introdução à contabilidade : ensino e decisão.** São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, E.; GELBCKE, E.R.; SANTOS, A.; IUDÍCIBUS, S. et al. **Manual de contabilidade societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, J. C. **Contabilidade básica.** 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, J. C. **Normas e práticas contábeis.** São Paulo: Atlas, 2012.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

NIYAMA, J. K.. **Contabilidade internacional**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IBRACON. **Normas e Procedimentos de Contabilidade (NPC). 2011. NPC 24 – Reavaliação dos ativos**. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detPublicacao.php?cod=136> .Acesso em: 09 mar. 2018.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M.. **Proposta de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do impairment test**. In: **CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 6., 2006, São Paulo. Anais USP 2006. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos62006/94.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2018.

SALOTTI, B. M.; MURCIA, F. D.; CARVALHO, N.; FLORES, E. **IFRS no Brasil: temas avançados abordados por meio de casos reais**. São Paulo: Atlas, 2015.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; FERNANDES, L. A.; GOMES, J. M. M. **Manual de práticas contábeis: aspectos societários e tributários**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução: Cristhian Matheus Herrera. 5ª ed. Porto Alegre: Bookmann, 2015.

Data recebimento do artigo: 15/10/2017

Data do aceite de publicação: 05/12/2017