

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO

ANA PAULA RODRIGUES DA SILVA

GESTÃO PATRIMONIAL: análise da gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da
empresa Alfa S/A em São Luís – MA

São Luís
2016

ANA PAULA RODRIGUES DA SILVA

GESTÃO PATRIMONIAL: análise da gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A em São Luís – MA.

Monografia apresentada ao Curso de Administração da Universidade Estadual do Maranhão, como requisito parcial para a obtenção do Grau de Bacharel em Administração.

Orientadora: Prof^a Me. Elizabeth Ferraz Barros.

São Luís
2016

Silva, Ana Paula Rodrigues da.

Gestão patrimonial: análise da gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A em São Luís - MA/Ana Paula Rodrigues da Silva. – 2016.

124f.

Monografia (Graduação) – Curso de Administração, Universidade Estadual do Maranhão, 2016.

Orientador: Prof.^a Me Elizabeth Ferraz Barros

1.Gestão 2. Ativo imobilizado 3. Terminal Portuário 4.
Contabilização I. Título

CDU: 005.71-002.57:005.21(812.1)

ANA PAULA RODRIGUES DA SILVA

GESTÃO PATRIMONIAL: análise da gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A em São Luís – MA

Monografia apresentada ao Curso de Administração da Universidade Estadual do Maranhão, como requisito parcial para a obtenção do Grau de Bacharel em Administração.

Aprovada em: 02/12/2016

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Elizabeth Ferraz Barros (Orientadora)
Universidade Estadual do Maranhão

Prof. Esp. Inácio Ferreira Façanha Neto
Universidade Estadual do Maranhão

Prof. Esp. Alysson Santos Leite
Universidade Estadual do Maranhão

Ao meu bom Deus e a minha família amada.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus pela minha existência e por ter proporcionado mais essa vitória em minha vida.

À minha mãe, Josefa Rodrigues, mulher guerreira, que sempre acreditou em mim, mesmo quando eu não o fiz. Ao meu pai, José Alves, que esteve presente em toda minha vida e me ensinou a viver sempre com alegria. Ao meu querido irmão, Lucas Rodrigues, por ser um grande homem em situações adversas.

A Atmos Maciel pelo apoio e cuidado incondicionais. Meu exemplo diário de paciência e ternura.

Agradeço imensamente a minha orientadora, prof. Me. Elizabeth Ferraz Barros, pela bondade e paciência na orientação e por todo conhecimento compartilhado durante esses meses.

A todos os envolvidos diretamente na minha pesquisa.

Ao meu grande amigo, Jailson Dutra, pela dádiva da amizade, pelo apoio integral e por todos os conselhos dados pensando no melhor para mim.

A Luís Saraiva, meu eterno mentor e amigo que sempre dedica seu tempo a me alegrar e a me ensinar como ser uma pessoa e profissional mais forte.

A Universidade Estadual do Maranhão, que proporcionou a realização do sonho da graduação. Aos meus professores maravilhosos, dos quais vale destacar: Tatiana de Paula, Júlio César, Maria de Fátima, Káty Maria, Fábio Abreu, Maria de Nazaré, Celso Júnior, Gutemberg, Airtton Feitosa e João Augusto Ramos.

Aos meus amigos de graduação que me fizeram sorrir e incentivaram-me a continuar nos momentos difíceis. A Neudiane Thais, que ensinou que nenhuma dificuldade é capaz de nos fazer desistir de nossos sonhos e pelo exemplo de garra e persistência. A Letícia Roland, que sempre encheu meus dias de felicidade com sua alegria contagiante. A Jorge Fernando, pelo exemplo de esforço e determinação. As Mayras, minhas amigas lindas, as quais tive o primeiro contato e a quem divido minhas aventuras até hoje. Ao José, pelo exemplo de simplicidade e bondade.

Aos meus amados amigos da vida, Rafaela Cristina, Fernanda Trindade, Jessica Santos, Julieth Coelho, Francisco Cipriano, Taiane Juvêncio, André Luís, Rayane Mendes, Sarah Regina, Leodório Júnior, Leandro Lima, Kenya Karina e Paulo Willian.

A minha amiga, Ana Carolina, que conheço desde a infância e que faz parte da minha vida desde então. Ao meu primo, Alan Oliveira, por ser um grande amigo mesmo em

meio à distância. Ao Leandro, Léo, amigo de casa e que vivenciei grandes momentos comigo.

Aos meus amigos do IFMA, com os quais possuo uma amizade verdadeira e que tenho certeza que perdurará por muito tempo.

Aos meus amigos do Colégio Militar, que me fizeram muito feliz durante os três anos que estudei lá.

À minha gatinha de estimação, pelo companheirismo durante as madrugadas da elaboração deste trabalho. Ao meu gatinho de estimação, pela alegria de tê-lo conhecido.

Aos meus colegas de trabalho que tanto me ajudam, destacando-se: Nelo Bosi, Fiama Rafaela, Dayanne Gomes, Arley Carlos, José Fagner, Amanda Pereira, Jailde Samenezes, Nilton Dourado, Osmarildo, Clévia Camacho, Eric Naziazeno, Irlana Saramel, Renata Muniz, Hugo Cruz e Eduardo Calleia.

A todos que contribuíram direta ou indiretamente para a elaboração deste trabalho e que fazem parte da minha vida. Muito obrigada!

“Somos todos geniais. Mas se você julgar um peixe por sua capacidade de subir árvores, ele passará sua vida inteira acreditando ser estúpido.”
(Albert Einstein)

RESUMO

O ativo imobilizado representa um componente patrimonial de grande relevância econômica e operacional para as organizações. Por esta razão, uma boa gestão patrimonial do imobilizado possibilita a mensuração fidedigna do patrimônio contábil e o controle físico dos bens tangíveis. Nesse sentido, esta pesquisa corresponde a um estudo de caso em uma empresa do ramo logístico e tem por objetivo analisar o processo de gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A em São Luís - MA. Para tanto, a fundamentação teórica estruturou-se em três principais tópicos: os aspectos contábeis patrimoniais, as definições acerca do ativo imobilizado e a gestão patrimonial do ativo imobilizado. A pesquisa apresenta abordagem qualitativa do tipo descritiva na qual utilizou-se como instrumentos de coleta de dados a observação assistemática, a entrevista e o questionário. As principais conclusões permitem afirmar que o processo de gestão do ativo imobilizado do terminal portuário apresenta etapas estruturadas e padronizadas. Contudo a realidade deste processo apresenta deficiências que precisam ser superadas, quais sejam: atividade de gestão patrimonial considerada em segundo plano; valor do imobilizado em curso pendente de registro contábil; rotinas de emplaquetamento e incorporação dos bens atrasadas; ausência de treinamentos recentes para os agentes envolvidos no processo; pouca interação da área de patrimônio com as demais áreas, entre outras. Com base nisto, sugeriu-se ações para eliminar e/ou mitigar as deficiências encontradas, destacando-se a delegação de gestores de bens patrimoniais em cada gerência do terminal; oficializar através de documento específico as responsabilidades e os bens patrimoniais associados aos agentes envolvidos no processo de gestão patrimonial; criação de um plano de ação por parte do analista de gestão econômica e responsável pelo armazém para agilizar o imobilização dos ativos em curso e emplaquetamento dos ativos autônomos pendentes entre outras.

Palavras – chave: Ativo Imobilizado. Gestão Patrimonial. Terminal Portuário.

ABSTRACT

Property, plant and equipment represent a patrimonial component of great economic and operational relevance for the organizations. For this reason, good asset management enables the reliable measurement of book equity and physical control of tangible assets. In this sense, this research corresponds to a case study in a logistic company and aims to analyze the process of management of the fixed assets of the port terminal of the company Alfa S / A in São Luís - MA. For that, the theoretical basis was structured in three main topics: the accounting aspects of assets, the definitions about fixed assets and the asset management of fixed assets. The research presents a qualitative approach of the descriptive type in which the asystematic observation, interview and questionnaire were used as instruments of data collection. The main conclusions allow to affirm that the process of management of fixed assets of the port terminal presents structured and standardized steps. However, the reality of this process has deficiencies that need to be overcome, namely: asset management activity considered in the background; Value of property, plant and equipment in progress pending accounting registration; Routines of coupling and incorporation of delayed assets; Absence of recent training for the agents involved in the process; Little interaction of the patrimony area with the other areas, among others. Based on this, it was suggested actions to eliminate and / or mitigate the deficiencies found, especially the delegation of asset managers in each terminal management; the creation of a plan of action by the analyst of economic management and responsible for the warehouse to expedite the immobilization of the assets in progress and the implementation of pending autonomous assets among others.

Key - words: Property, Plant and Equipment. Patrimonial Management. Port Terminal.

LISTA DE SIGLAS

AR	Aviso de Recebimento
CIF	Cost, Insurance And Freight
CMV	Custo da Mercadoria Vendida
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
EMAP	Empresa Maranhense de Administração Portuária
FOB	Free On Board
IN	Instrução Normativa
IR	Imposto de Renda
PME	Pequenas e Médias Empresas
QQP	Quadro de Quantidades e Preços
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SPS	Solicitação de Pagamento de Serviço
SRF	Secretaria da Receita Federal

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Características do patrimônio.....	19
Figura 2 – Componentes patrimoniais.....	19
Figura 3 – Tipos de bens.....	20
Figura 4 – Equação fundamental do patrimônio.....	21
Figura 5 – Organograma clássico da área de patrimônio	44
Figura 6 – Diagrama das etapas do processo de gestão patrimonial	45
Figura 7 – Representação dos atributos para a classificação de materiais	46
Figura 8 – Fluxo básico de compras	49
Figura 9 – Modelo de codificação dos bens patrimoniais	52
Figura 10 – Modelos de plaqueta de patrimônio	52
Figura 11 – Componentes de sistema	62
Figura 12 – Tela de software de gestão patrimonial.....	63
Figura 13 – Etapas da auditoria patrimonial.....	65
Figura 14 – Corredores logísticos integrados	73
Figura 15 – Estrutura do terminal portuário	75
Figura 16 – Organograma da área de gestão de ativos	77
Figura 17 – Processo de gestão de ativos	79
Figura 18 – Macroprocesso de aquisição.....	80
Figura 19 – Fluxo das etapas de capitalização e imobilização	81
Figura 20 – Ativo criado no sistema de informação do terminal portuário.....	83
Gráfico 1 – Volume embarcado pelo terminal	74
Gráfico 2 – Comparação entre investimento e imobilização de ativos	76

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Exemplo de mensuração do custo do imobilizado	34
Tabela 2 – Prazo e taxa de depreciação de bens	38
Tabela 3 – Método de depreciação linear em função da vida útil.....	39
Tabela 4 – Exemplo de cálculo da taxa de depreciação	40
Tabela 5 – Método dos saldos decrescentes	40
Tabela 6 – Teste de <i>impairment</i>	42

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Modelo de balanço patrimonial	26
Quadro 2 – Modelo de DRE.....	29
Quadro 3 – Modelo de plano de contas	31
Quadro 4 – Métodos de depreciação	39
Quadro 5 – Classificação de estoques	47
Quadro 6 – Modalidades de inventários	56
Quadro 7 – Atribuições dos membros da comissão de escolha e avaliação de imóveis	60
Quadro 8 – Tipos de projetos de investimento	80
Quadro 9 – Campos da ferramenta de capitalização	82
Quadro 10 – Etapas e atribuições do processo de inventário	85
Quadro 11 – Criticidade e valor estimado para avaliação da aquisição	89
Quadro 12- Descrição dos funcionários envolvidos na pesquisa	90
Quadro 13 – Atribuições dos participantes no processo de gestão patrimonial	91

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1	Aspectos contábeis do patrimônio	18
2.1.1	Composição do patrimônio.....	18
2.1.1.1	Ativo	21
2.1.1.2	Passivo	22
2.1.1.3	Patrimônio líquido	23
2.2	Demonstrações contábeis	23
2.2.1	Balanço patrimonial.....	24
2.2.1.1	Estrutura do balanço	25
2.2.2	Demonstração do resultado do exercício	27
2.2.2.1	Estrutura da demonstração do resultado do exercício	27
2.3	Ativo imobilizado	29
2.3.1	Plano de contas	30
2.3.2	Alcance do pronunciamento técnico CPC 27	33
2.3.3	Critérios de reconhecimento e mensuração	33
2.3.4	Depreciação	36
2.3.5	Redução ao valor recuperável de ativo	41
2.4	Gestão patrimonial do ativo imobilizado.....	42
2.4.1	Procedimentos básicos da gestão patrimonial	44
2.4.1.1	Recebimento ou acompanhamento	50
2.4.1.2	Cadastramento ou etiquetagem.....	51
2.4.1.3	Distribuição.....	53
2.4.1.4	Responsabilidade	53
2.4.1.5	Recolhimento	53
2.4.1.6	Redistribuição	54
2.4.1.7	Inventário	54
2.4.1.8	Alienação	57
2.4.1.9	Baixa	58
2.4.2	Gestão patrimonial dos imóveis.....	59
2.4.3	Informatização do processo de gestão patrimonial.....	61
2.4.4	Auditoria patrimonial.....	63

3	METODOLOGIA.....	67
3.1	Perspectiva teórica.....	67
3.2	Abordagem da pesquisa	68
3.3	Tipologia da pesquisa	68
3.4	Local da pesquisa.....	69
3.5	Universo e amostra	70
3.6	Técnicas de coleta de dados	70
3.7	Análise e interpretação de dados.....	71
3.8	Restrições/condições limites	72
4	APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	73
4.1	Apresentação do terminal do portuário da Alfa S/A.....	73
4.2	Análise do processo de gestão do ativo imobilizado	75
4.2.1	Análise documental	78
4.2.2	Análise das entrevistas e questionário	90
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	99
	REFERÊNCIAS.....	101
	APÊNDICES	105
	ANEXOS.....	111

1 INTRODUÇÃO

As organizações são sistemas estruturados e coordenados que atuam no ambiente com vistas ao alcance de objetivos pré-definidos. Compõem-se de recursos materiais, financeiros, humanos e do próprio capital intelectual, os quais possibilitam o funcionamento de suas atividades (FENILI, 2015). Entre os recursos organizacionais, destaca-se o patrimônio como elemento indispensável a existência das atividades/operações empresariais, uma vez que representa o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa jurídica.

Destarte, a contabilidade como ciência social tomou por objeto de estudo o patrimônio, a fim de garantir a apuração dos resultados e o controle patrimonial, além de fornecer informações precisas aos seus usuários. Em razão de sua relevância econômica e operacional, o gerenciamento do patrimônio faz-se necessário para mitigar e/ou eliminar desperdícios e potencializar as operações das empresas.

O ativo imobilizado, conforme pronunciamento técnico 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2013), é o item tangível mantido para o uso na produção, fornecimento de mercadoria ou serviço, aluguel a outros ou para fins administrativos com expectativa de uso superior a um período. Por esta razão, a contabilização e o controle físico adequado do ativo imobilizado nas organizações são necessários para a mensuração fidedigna do patrimônio contábil, além de propiciar o conhecimento da base de ativo fixo e o controle pela área da gestão de ativos no tocante à operação dos bens corpóreos (móveis e imóveis).

Considerando a abrangência do patrimônio, esta pesquisa restringiu-se ao estudo dos bens, especificamente aqueles que compõem o ativo imobilizado, haja vista que estão diretamente ligados à produção.

Deste modo, este trabalho focou na análise do processo de gestão do imobilizado sob os aspectos contábil e físico em um estudo de caso do terminal portuário da empresa Alfa S/A, que por sua vez é uma controlada de uma *holding*¹ atuante no ramo de serviços logísticos multimodais (ferrovia, portos e terminais) há cinco anos. No decorrer da pesquisa levantaram-se as seguintes indagações: de que forma ocorre o processo de gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A em São Luís? E quais as principais deficiências a serem superadas?

Ressalve-se que o trabalho se limita à análise da gestão patrimonial do imobilizado somente do terminal portuário da empresa Alfa S/A, em São Luís (MA), não alcançando as demais empresas controladas da Alfa S/A, bem como outras controladas da

¹ Foi preservada a identificação da *holding*, como condição para obtenção de alguns dados utilizados na pesquisa.

holding. A escolha do tema justifica-se pela oferta de uma nova abordagem acerca do tema ativo imobilizado à comunidade acadêmica, em especial para os discentes do curso de Administração da Universidade Estadual do Maranhão, haja vista a escassez de trabalhos na Universidade relacionados a essa especificidade de assunto.

Além disso, também apresenta relevância prática ao proporcionar a Alfa S/A analisar a realidade do processo de gestão do ativo imobilizado de seu terminal, permitindo a atuação mais precisa da organização a fim de sanar possíveis deficiências.

Com vista a responder a problemática exposta, a pesquisa teve como objetivo geral analisar o processo de gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A na cidade de São Luís (MA). Assim, para a consecução do objetivo geral, a pesquisa contou com os seguintes objetivos específicos: realizar a revisão bibliográfica acerca do tema ativo imobilizado e sua forma de controle e gestão; apresentar a empresa Alfa S/A, com ênfase no seu terminal portuário localizado na cidade de São Luís (MA); descrever o processo de gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da Alfa S/A; e identificar possíveis deficiências no processo de gestão do ativo imobilizado, e propor soluções.

Nesse sentido, o trabalho é uma pesquisa de abordagem qualitativa do tipo descritiva, na qual utilizaram-se como técnicas de pesquisa a observação assistemática e as entrevistas semi-estruturadas com alguns participantes envolvidos na gestão patrimonial do imobilizado no terminal, além da análise documental dos procedimentos internos existentes na organização pertinentes ao assunto.

O trabalho está estruturado da forma apresentada a seguir. Neste primeiro capítulo, intitulado “Introdução”, são apresentados a contextualização sobre o tema da pesquisa, o problema de pesquisa, a limitação do estudo, a justificativa, os objetivos de pesquisa e a composição da estrutura do trabalho.

O segundo capítulo trata do referencial teórico, que abrange três tópicos principais: os aspectos contábeis patrimoniais, as definições acerca do ativo imobilizado e a gestão patrimonial do ativo imobilizado. O terceiro capítulo compreende o desdobramento dos procedimentos metodológicos adotados para a coleta e tratamento dos dados obtidos durante o estudo. O capítulo quatro, por sua vez, faz a apresentação da organização e do processo adotado para a gestão do imobilizado, bem como propicia a análise dos dados obtidos. O quinto e último capítulo traz as considerações finais sobre o estudo e responde a problemática estabelecida.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Com base nos objetivos traçados na pesquisa, a fundamentação teórica estruturou-se em três principais partes: aspectos contábeis patrimoniais, definições acerca do ativo imobilizado e a gestão patrimonial do imobilizado.

2.1 Aspectos contábeis do patrimônio

A contabilidade é a ciência que “estuda o patrimônio, registra, controla e interpreta todas as movimentações e alterações, que são resultados do funcionamento da empresa como um todo, em decorrência da gestão patrimonial” (BAZZI, 2014, p.25). Percebe-se que esta ciência fornece mecanismos para o registro e a análise patrimonial, mas que os resultados alcançados dependem da gestão adotada. Além disso, os autores Viceconti e Neves (2013, p.1 *apud* BAZZI, 2014, p.34) afirmam que a contabilidade:

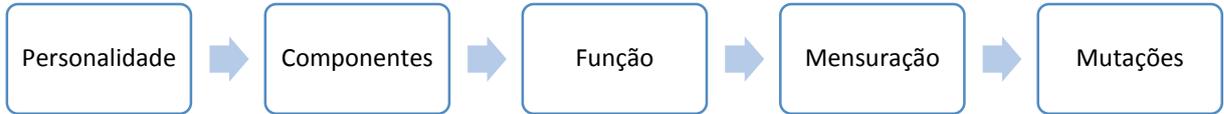
[...] desenvolveu uma metodologia própria, com a finalidade de controlar o patrimônio das empresas, apurar o resultado de suas atividades e prestar informações às pessoas que tenham interesse na avaliação da situação patrimonial e do desempenho delas [...] (VICECONTI; NEVES *apud* BAZZI, 2013, p.34).

Posto isto, a disponibilização das informações contábeis aos seus usuários é uma das finalidades da ciência contábil, uma vez que estas auxiliam a tomada de decisão. O patrimônio caracteriza-se como objeto de estudo da contabilidade e consiste no conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa física ou jurídica, não tendo esta última, necessariamente, finalidade lucrativa (MONTOTO, 2012). Com base nisto, o patrimônio exerce influência direta para o funcionamento das atividades empresariais, representando a própria fonte de existência destas.

2.1.1 Composição do patrimônio

Conforme mencionado, o patrimônio refere-se ao conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa, física ou jurídica, mensurados em moeda (FERREIRA, 2009). Deste modo, de acordo com o mesmo autor, o patrimônio apresenta elementos negativos e positivos. Estes são representados pelos bens e direitos, ao passo que aqueles são representados pelas obrigações. Segundo Crepaldi (2013, p.36 *apud* BAZZI, 2014, p.68), o patrimônio apresenta as seguintes características, representadas na figura 1:

Figura 1 – Características do patrimônio



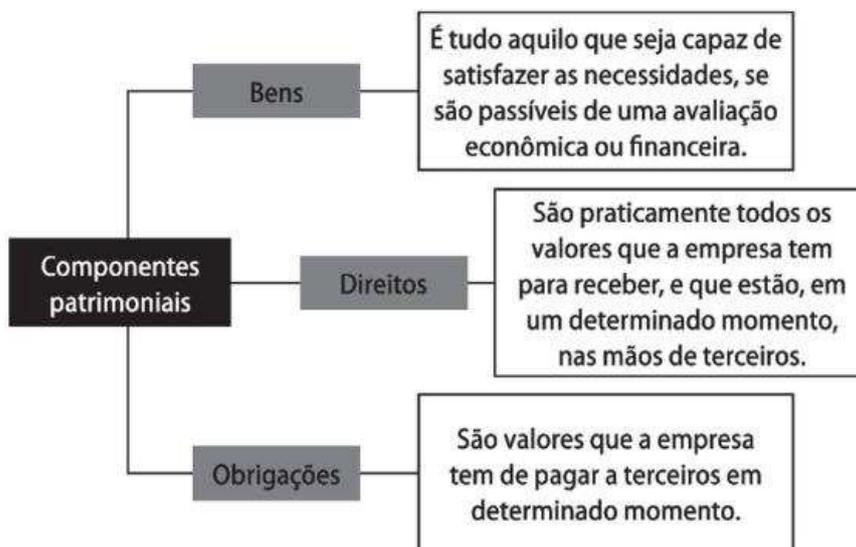
Fonte: adaptado de Crepaldi (2013).

No tocante à personalidade, o patrimônio pode pertencer a pessoa física ou jurídica. Quanto aos componentes, classificam-se em bens e direitos e obrigações. Relacionada à função, o patrimônio externa o grau de riqueza do proprietário. Referente à mensuração, um item só será considerado do patrimônio se mensurável em dinheiro. E por fim, a característica da mutação reflete a condição da dinâmica patrimonial, uma vez que os acréscimos ou decréscimos do patrimônio variam conforme a qualidade da administração.

Outra questão levantada é a classificação do patrimônio em seus aspectos qualitativos e quantitativos. O primeiro diz respeito à natureza ou nomenclatura que deve ser adotada de acordo com a espécie, por exemplo, caixa, móveis e utensílios etc. O segundo considera os componentes patrimoniais expressos em valores monetários (RIBEIRO, 2012).

Esses dois aspectos possibilitam que a organização conheça os seus componentes patrimoniais (bens, direitos e obrigações), além da mensuração monetária de cada um dos itens (BAZZI, 2014). Para melhor entendimento de cada elemento patrimonial, o autor Ribeiro (2010 *apud* BAZZI, 2014, p.71) sintetizou as características dos elementos, conforme a figura 2.

Figura 2 – Componentes patrimoniais



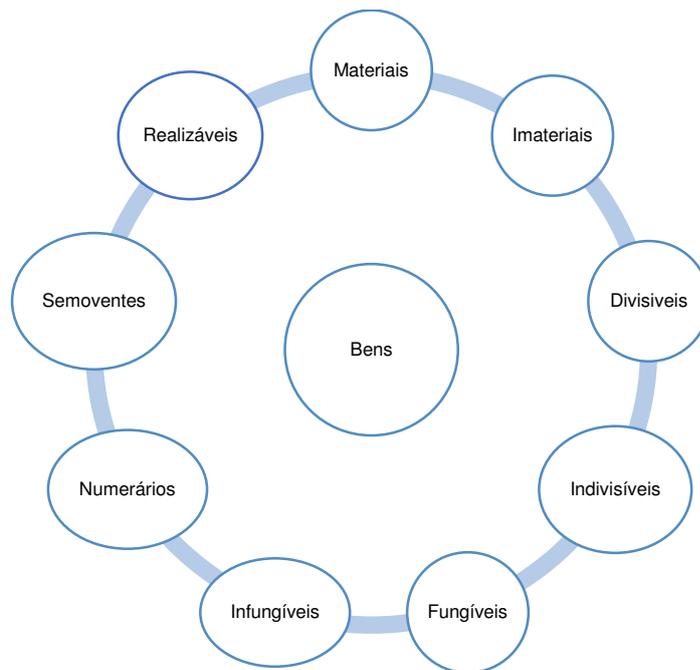
Fonte: Bazzi (2014) adaptado de Ribeiro (2010).

Segundo Santos (2012), conceitua-se bem como “elemento de que dispõe uma empresa ou entidade para obtenção de seus fins”. Ribeiro acrescenta que o bem deve ser suscetível de avaliação econômica. Existem várias denominações atribuídas aos bens, conforme mostra a figura 3. Todavia, para a pesquisa o interesse recai para a classificação dos bens em materiais ou tangíveis e bens imateriais ou intangíveis. De acordo com Bazzi (2014), os bens materiais ou tangíveis possuem corpo, matéria. São também denominados de corpóreos. Além disso, subdividem-se em dois grupos, são eles:

a) Móveis – aqueles que podem ser deslocados sem alteração da forma. É o caso de veículos e computadores;

b) Imóveis – aqueles que se mantêm em local fixo, não sendo possível o deslocamento. Exemplo: os edifícios e os terrenos.

Figura 3 – Tipos de bens



Fonte: Adaptado de Santos (2012).

Os bens imateriais ou intangíveis, por sua vez, não se constituem de substância material e são de difícil mensuração. Contudo, podem ser negociados. Estão entre esses bens patentes, direitos autorais, marcas, concessões governamentais etc. Esse tipo de bem também é conhecido como incorpóreo (SANTOS, 2012). É notória a participação dos bens no funcionamento das organizações, em especial os bens materiais, haja vista seu emprego direto nas atividades empresariais.

Em relação aos direitos, estes abrangem todos os valores que a empresa tem a receber de terceiros, por exemplo, duplicatas a receber e promissórias a receber. Para Bazzi

(2014), esses valores não são oriundos somente das vendas, mas também de outras transações (como é o caso de recebimento de empréstimos e aluguéis) e permitem gerar benefícios financeiros futuros à organização.

As obrigações caracterizam-se como o oposto dos direitos, uma vez que representam “[...] os direitos de terceiros em poder da entidade, também designados de débitos, dívidas ou capital de terceiros em poder da empresa ou entidade” (MONTOTO, 2012, p.54). Quanto a sua classificação, os débitos gerados podem ser de funcionamento ou financiamento. Ferrari (2009 *apud* BAZZI, 2014, p.75) relaciona como principais obrigações: contas a pagar, provisões do passivo, imposto de renda a pagar, encargos sociais a recolher, débitos de funcionamento e débitos de financiamento.

Os componentes patrimoniais apresentados compõem os lançamentos contábeis referentes ao ativo, passivo e patrimônio líquido, os quais serão tratados detalhadamente nas seções 2.1.1.1 a 2.1.1.3. Antes disso, cabe apresentar a equação fundamental do patrimônio, descrita na figura 4.

Figura 4 – Equação fundamental do patrimônio

$$\text{Ativo} = \text{Passivo} + \text{Patrimônio Líquido}$$

Fonte: Corbari *et. al.* (2012).

Tal equação demonstra o equilíbrio que os elementos do patrimônio precisam manter para que a organização possa gozar de um bom desempenho financeiro, pois expressa um cenário econômico aceitável ao igualar o ativo ao grupo do passivo que, por sua vez, compreende também o patrimônio líquido.

2.1.1.1 Ativo

O ativo compreende o conjunto de bens e direitos de uma organização ou entidade. O Comitê de Pronunciamento Contábeis relacionado às pequenas e médias empresas, em seu item 2.15 (primeira revisão), define o ativo como “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade” (CPC PME, 2009). Nota-se que para mensurar os benefícios trazidos pelo ativo, a empresa não necessita ter a propriedade legal dos recursos que ela controla.

Segundo Almeida *et. al.* (2014 *apud* BAZZI, 2014, p.77), as principais características do ativo são a capacidade de gerar resultado econômico futuro, a necessidade de ser controlado e rastreado de forma simples e o controle remeter a uma operação do

passado. Esta última refere-se ao registro somente dos fatos incorridos, conforme o princípio da competência. Além disso, o CPC PME (2009) entre os itens 2.17 a 2.19, tece algumas considerações sobre o ativo. São elas:

2.17 **O benefício econômico futuro do ativo** é o seu potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para com o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. Esses fluxos de caixa podem vir do uso de ativo ou de sua liquidação.

2.18 Muitos ativos, por exemplo, bens imóveis e imobilizados, têm forma física. Entretanto, a forma física não é essencial para a existência de ativo. Alguns ativos são intangíveis.

2.19 Ao determinar a existência do ativo, **o direito de propriedade não é essencial**. Assim, por exemplo, bens imóveis mantidos em regime de arrendamento mercantil são um ativo se a entidade controla os benefícios que se espera que fluam do bem imóvel (CPC PME, 2009, p.11, grifo nosso).

Com base nisso, evidencia-se que existem regras claras para a apropriação do ativo como, por exemplo, a capacidade de gerar benefício econômico futuro. Além disso, as mudanças introduzidas pelo CPC 27, em 2009, possibilitou o registro contábil do ativo mesmo sem a existência da propriedade legal.

2.1.1.2 Passivo

O passivo é um elemento patrimonial que reúne as obrigações com terceiros da empresa ou entidade. Segundo o CPC 00, conceitua-se passivo como “uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos” (CPC, 2013, p.12).

Além disso, o CPC PME (2009), item 2.20, classifica a obrigação em legal e obrigação não formalizada. Aquela possui força legal pelo fato da existência da figura contratual ou exigência estatutária, ao passo que esta decorre de determinadas ações da entidade quando:

- a) por via de um padrão estabelecido por práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração corrente, suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades;
- b) em consequência disso, a entidade tenha criado uma expectativa válida, nessas outras partes, de que cumprirá com essas responsabilidades, (CPC PME, 2009, p. 11).

Deste modo, esclarece-se que a obrigação não é contraída mediante apenas instrumentos formais declarados, como o contrato entre as partes, mas também pela declaração da entidade da aceitação de responsabilidades, criando a expectativa do recebimento. No que diz respeito às formas de liquidação das obrigações, o CPC PME (2009), item 2.21, cita: pagamento em caixa, transferência de outros ativos, prestação de serviços, substituição de obrigação, ou conversão da obrigação em patrimônio líquido. Além de sinalizar a possibilidade da extinção da obrigação, seja por renúncia do credor ou pela perda dos direitos.

2.1.1.3 Patrimônio líquido

O patrimônio líquido é considerado “o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos” (CPC, 2013, p.37). Tal definição não leva em consideração os critérios considerados para apropriação do ativo e passivo no balanço patrimonial. Dessa forma, compreende-se o patrimônio líquido, em sua essência, como o saldo obtido pela diferença entre o ativo e o passivo.

No tocante ao balanço patrimonial, de acordo com a Lei nº 6.404/76, art.178, § 2º, item III, o patrimônio líquido representa um grupo do passivo que se subdivide em “[...] capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados” (BRASIL, 1976). Essas subclassificações fornecem informações quanto a possibilidade da realização de novos investimentos, situação econômica da empresa e possíveis restrições financeiras.

Nesta primeira seção do referencial foram apresentados elementos contábeis que permitissem o entendimento dos componentes patrimoniais – bens, direitos, obrigações passivas, ativo e patrimônio líquido – a fim de situar a posição do ativo imobilizado entre esses elementos.

2.2 Demonstrações contábeis

Conforme comentado, o patrimônio de uma organização representa o conjunto dos bens, direitos e obrigações. Assim, torna-se indispensável o registro e análise deste. Nesse sentido, faz-se necessária a utilização das técnicas contábeis que consistem em procedimentos capazes de coletar e registrar dados, elaborar relatórios financeiros, além de permitir a análise e a verificação dos resultados das sociedades (MONTOTO, 2012). Entre as técnicas contábeis, cabe citar: a escrituração, demonstrações contábeis, auditoria e análise das demonstrações contábeis.

A técnica da escrituração consiste no registro em livros próprios - Razão e Diário, por exemplo – dos atos e fatos contábeis ocorridos no cotidiano, conforme orientação da Lei 6.404/76 em seu artigo 177 (RIBEIRO, 2012). De acordo com Montoto (2012), a auditoria compreende a investigação realizada por um contador-auditor a fim de verificar se as informações registradas pela contabilidade refletem a situação econômica, financeira e patrimonial da entidade, ao passo que a análise das demonstrações contábeis caracteriza-se pela avaliação dos relatórios contábeis por meio de comparações e de cálculos com a finalidade de conhecer o desempenho da empresa em determinados aspectos.

Com base nos objetivos da pesquisa, optou-se por dar ênfase apenas na técnica das demonstrações contábeis. Dessa forma, as demonstrações contábeis “[...] são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade” (RIBEIRO, 2012, p.404). Este mesmo entendimento é tido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em seu pronunciamento técnico de nº 26, item 9, que ainda acrescenta que o objetivo de tais demonstrações é propiciar informações úteis a um representativo número de usuários para avaliação e tomada de decisões econômicas (CPC, 2013).

Para as empresas categorizadas como sociedades anônimas, ou seja, que apresentam capital dividido em ações e a responsabilidade dos acionistas é limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas, a Lei nº 6.404/76 exige a divulgação das seguintes demonstrações contábeis ao final de cada exercício social (período de um ano), conforme o art. 176 (BRASIL, 1976):

a) I - Balanço patrimonial;

II - Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - Demonstração do resultado do exercício;

IV - Demonstração dos fluxos de caixa (exceto companhias fechadas com patrimônio líquido inferior a dois milhões de reais);

V – Demonstração do valor adicionado, se companhia aberta.

Segundo Ribeiro (2012), as demonstrações mais conhecidas são o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Para este autor, o balanço patrimonial evidencia de forma quantitativa e qualitativa a posição patrimonial e financeira da empresa em determinado momento. Por outro lado, a demonstração do resultado do exercício mede “os resultados líquidos das operações da empresa em um período específico [...]” (BLATT, 2001, p.25).

2.2.1 Balanço patrimonial

O balanço patrimonial representa a principal demonstração contábil, uma vez que apresenta as informações patrimoniais e financeiras da organização (CORBARI *et. al.*, 2012). O autor Montoto (2012), descreve o balanço patrimonial como um relatório que apresenta um resumo dos saldos das contas patrimoniais do exercício findo, isto é, agrupa as contas de mesma natureza com seus respectivos saldos do exercício social que finalizou, além de mostrar as modificações existentes nessas contas em relação ao período anterior.

O balanço patrimonial se constitui pela composição de três grupos básicos. São eles: ativo (bens e direitos); passivo (exigibilidades e obrigações) e patrimônio líquido

(representação do capital próprio) (IUDÍCIBUS *et. al.*, 2000). O quadro 1 mostra uma adaptação do modelo de balanço patrimonial, levando-se em consideração os principais grupos de contas existentes.

2.2.1.1 Estrutura do balanço

A estrutura do balanço patrimonial segue as orientações descritas pela Lei nº 6.404/76, nos artigos 178 a 184. Com base nesses artigos, o grupo do ativo dispõe as contas em ordem decrescente do grau de liquidez. Entende-se por grau de liquidez a capacidade de transformar os bens e direitos em dinheiro (MONTOTO, 2012). O ativo subdivide-se em dois grupos: o ativo circulante e o ativo não circulante.

O primeiro caracteriza-se pelos bens e direitos da constante circulação patrimonial, seja, pelo dispêndio ou consumo. Segundo Ribeiro (2012), esse grupo equivale ao capital de giro da empresa, por registrar disponibilidades que garantem as atividades da organização no curto prazo. As contas classificadas no ativo circulante são as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do próximo exercício social e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

No que concerne ao ativo não circulante, este apresenta prazo superior a um exercício social (12 meses) para conversão dos direitos e bens em dinheiro². Conforme alteração inclusa pela Lei 11.941/09 na Lei das Sociedades por Ações, este grupo compõe-se pelos subgrupos do ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

O subgrupo do ativo realizável a longo prazo representa as aplicações em direitos realizáveis após o término do exercício social seguinte e os direitos derivados de vendas, adiantamento ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia (BRASIL, 1976).

Os investimentos concentram os direitos de qualquer natureza não classificáveis no ativo circulante e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia e as participações acionárias permanentes em outras empresas. O imobilizado abrange os direitos que tenham por objeto bens corpóreos necessários à manutenção das atividades das empresas, enquanto que o subgrupo intangível registra os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da empresa.

² Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo (Lei 6.404/76, Art.179, parágrafo único).

Quadro 1 – Modelo de balanço patrimonial

Balanço Patrimonial	
Ativo	Passivo
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Disponibilidades Clientes Tributos a recuperar Estoque	Fornecedores Empréstimos e financiamentos Obrigações trabalhistas e previdenciárias
Ativo Não Circulante	Passivo Não Circulante
Ativo Realizável a Longo Prazo Clientes Investimentos Investimentos Participações acionárias permanentes Imobilizado Edifícios e imóveis Computadores e periféricos Móveis e utensílios Máquinas e equipamentos Importações em andamento Obras em andamento Intangível Patentes	Fornecedores longo prazo Obrigações a pessoas ligadas Empréstimos e financiamentos longo prazo
	Patrimônio Líquido
	Capital Social Reservas de Capital Reservas de Lucros
Total do Ativo	Total do Passivo

Fonte: Adaptado de Ribeiro (2012).

A Lei nº 6.404/76 define em seu artigo 178, § 2º, que no passivo as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

a) I – passivo circulante;

II – passivo não circulante;

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reserva de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Além disso, para os grupos do passivo circulante e não circulante faz-se necessário à disposição das contas por ordem decrescente do grau de exigibilidade, entendido como prazo para quitação da obrigação (RIBEIRO, 2012). Assim, de acordo com o art.180, da Lei das Sociedades por Ações, as contas “[...] serão classificadas no passivo circulante,

quando se vencerem no exercício seguinte [*sic*], e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior [...]” (BRASIL, 1976, art. 180). O artigo citado orienta a contabilização das obrigações de curto prazo no passivo circulante e de longo prazo no passivo não circulante.

No patrimônio líquido são registrados os aportes de recursos dos proprietários do negócio, além dos acréscimos ou diminuições da riqueza da empresa, oriundos da gestão do patrimônio, representados pelos lucros ou prejuízos (RIBEIRO, 2012). Dessa forma, entre as principais contas constituintes do patrimônio líquido estão o capital social, as reservas de capital, as reservas de lucros e os prejuízos acumulados.

2.2.2 Demonstração do resultado do exercício

A demonstração do resultado do exercício (DRE) é uma demonstração contábil de divulgação obrigatória, no caso das sociedades anônimas, conforme determinação da Lei nº 6.404/76, art. 176, item III. De acordo com Iudícibus *et. al.* (2000, p.290), a DRE é definida como uma “apresentação, resumida, das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido do período”. Consoante o conceito, compreende-se esta demonstração como uma fonte segura para conhecer o resultado de uma organização em determinado período de operação.

Com base no mesmo entendimento, Ribeiro (2012) afirma que a DRE evidencia o resultado econômico, ou seja, lucro ou prejuízo apurado pela organização durante suas operações por um período, em regra de um ano. A DRE deve, portanto, ser divulgada ao final de cada exercício social, assim como o balanço patrimonial. Todavia, diante da relevância da informação gerada pela DRE, as empresas costumam elaborá-las em períodos de duração menor. Posto isto, Corbari *et. al.* (2012) pontua que geralmente a administração das empresas a elabora mensalmente com o objetivo de conhecer seu resultado econômico.

2.2.2.1 Estrutura da demonstração do resultado do exercício

Existem no Brasil duas instruções que orientam a elaboração da DRE. São elas: a Lei nº 6.404/76, no artigo 187 e o CPC 26 de 2009. Neste trabalho, entretanto, a ênfase recairá na composição discriminada pela Lei das Sociedades por Ações. Assim, de acordo com a Lei nº 6.404/76, art. 187, as contas que precisam ser discriminadas na DRE são:

a) I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

- b) II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- c) III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
- d) IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;
- e) V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
- f) VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;
- g) VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social
- h) § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:
 - i) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
 - j) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Deste modo, percebe-se que a DRE é composta de contas de resultado e deverá evidenciar as receitas e despesas incorridas no período, independentemente de seu recebimento ou pagamento, consoante com o princípio contábil de competência do exercício. O quadro 2 apresenta um modelo de DRE, levando em consideração uma empresa de atividade comercial.

Quadro 2 – Modelo de DRE

Demonstração do Resultado do Exercício
Receita Bruta
(-) Deduções
(=) Receita Líquida
(-) CMV
(=) Lucro Bruto
(-) Despesas Operacionais
(+) Outras receitas Operacionais
= Resultado Operacional
(+/-) Outras receitas e despesas
(=) Resultado antes do IR/CSLL
(-) IR/CSLL
(-) Participações Estatutárias
(=) Resultado Líquido do Período

Fonte: Adaptado de Montoto (2012).

De acordo com o quadro 2, as principais contas que compõem a estrutura da DRE são as receitas, deduções de receitas, despesas, impostos e participações sobre os lucros.

Em vista do exposto acerca das demonstrações contábeis, é notória a relevância destas para as empresas, uma vez que propiciam o controle patrimonial e a apuração dos resultados econômicos/financeiros, fornecendo informações indispensáveis aos usuários responsáveis pela tomada de decisão.

2.3 Ativo Imobilizado

O ativo imobilizado é um subgrupo de contas que compõe o ativo não circulante do balanço patrimonial. De acordo com o pronunciamento técnico nº 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), item 6, ele é definido como item tangível mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos, e possui vida útil superior a um período (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2013).

A Lei das Sociedades por Ações – nº 6.404/76 –, em seu art. 179, item IV, classifica as contas do ativo imobilizado como “direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens” (BRASIL, 1976).

Dessa maneira, o imobilizado corresponde aos bens móveis e imóveis de propriedade da empresa com permanência duradoura que tenham como finalidade a manutenção de sua operação empresarial, além de bens tangíveis de terceiros, desde que sejam da companhia os benefícios, riscos e controles desses bens. Nesse sentido, Montoto (2012) classifica os bens em formais e bens em essência.

Os primeiros, como o próprio nome sugere, são os que a empresa adquiriu e possui a documentação legal que comprova sua propriedade, ao passo que aqueles classificados como bens em essência foram obtidos por meio de contratos que permitam sua utilização, embora a organização não detenha a propriedade jurídica do bem.

Os bens tangíveis que compõem o imobilizado são divididos em classes individuais, isto é, agrupamentos de mesma natureza e uso semelhantes. Nesse sentido, destacam-se: terrenos, edifícios, máquinas e equipamentos, veículos, móveis e utensílios, instalações, equipamentos de escritório, equipamentos de informática, dentre outras (BENEDICTO; LEITE; PADOVEZE, 2016). Assim, percebe-se a necessidade de a organização possuir um plano de contas bem estruturado para a contabilização correta do imobilizado.

2.3.1 Plano de contas

A contabilização adequada dos bens que compõem o ativo imobilizado é um processo relevante para o controle do ativo imobilizado. Dessa forma, o plano de contas caracteriza-se como instrumento ideal para a segregação dos bens tangíveis em classes individuais e em suas respectivas contas. Nesse contexto, Iudícibus *et. al.* divide o imobilizado em dois grandes grupos:

[...] BENS EM OPERAÇÃO, que são todos os recursos reconhecidos no imobilizado já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade.
IMOBILIZADO EM ANDAMENTO, em que se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando [...] (IUDÍCIBUS *et. al.*, 2010, p. 223).

Essa distinção realizada pelos autores é válida, haja vista a necessidade da contabilização da depreciação somente nos ativos em operação, além de identificar a participação do imobilizado em utilização para a obtenção de receita. O modelo de plano de contas fornecido por esses autores pode ser observado no quadro 3.

Quadro 3 – Modelo de plano de contas

Bens em Operação	Contas Credoras do Imobilizado	Imobilizado em andamento
Terrenos Obras civis Instalações Móveis e utensílios Ferramentas Veículos Florestamento e reflorestamento Benfeitorias em Propriedades de Terceiros	Depreciação, amortização e exaustão acumulada referente a cada classe individual do imobilizado.	Construção em andamento Importações em andamento de bens do imobilizado Almoxarifado de materiais para construção de imobilizado
Perdas estimadas por redução ao valor recuperável		

Fonte: Adaptado de Iudícibus *et. al.* (2010).

Conforme mostra o quadro 3, esse modelo de plano de contas compõe-se pelos bens em operação, imobilizado em andamento e contas credoras de cada classe representada pela depreciação, amortização e exaustão. Consta também a conta de perdas estimadas por redução ao valor recuperável, que assegura que o ativo não seja “registrado contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado no tempo por uso nas operações da entidade ou em sua eventual venda” (CPC, 2013, p.49).

Para melhor entendimento dos dois grupos do imobilizado, torna-se necessário o conhecimento do conteúdo das contas que os compõem. No grupo dos bens em operação, cabe conhecer as contas de terrenos, obras civis, móveis e utensílios, veículos e benfeitorias em propriedades de terceiros. Ao passo que no grupo do imobilizado em andamento destacam-se as contas de construção em andamento, importações em andamento de bens do imobilizado e almoxarifado de materiais para a construção de imobilizado.

A conta Terrenos abrange todos os terrenos que estão sob controle da empresa ou entidade, empregados de fato em suas operações, isto é, onde se localizam as fábricas, os escritórios e as lojas, por exemplo. Os terrenos sem destinação definida deverão ser contabilizados no subgrupo de investimentos. As Obras Civis, por sua vez, compreendem os edifícios que estão em operação e sob o controle da empresa, tais como os prédios administrativos, fábricas e depósitos. Vale lembrar que os custos relacionados às instalações não deverão ser apropriados na conta de Obras Civis por terem uma vida útil diferenciada, a exemplo das instalações elétrica e hidráulicas, sendo contabilizados em conta própria (IUDÍCIBUS *et. al.*, 2010).

A classe de Móveis e Utensílios é formada por bens utilizados no cotidiano, de valores menos expressivos, mas que possuam duração superior a um ano. São eles: cadeiras, mesas, armários, máquinas de calcular etc. A conta Veículos engloba todos os veículos de propriedade da empresa, independente do departamento que os utilizam. No entanto, os veículos empregados na produção, tais como as empilhadeiras e similares, podem ser registrados na conta Equipamentos (IUDÍCIBUS *et. al.*, 2010).

A classe de Benfeitorias em Propriedades de Terceiros refere-se aos benefícios feitos em ativos nos quais a companhia não possui a propriedade jurídica do bem, mas que goza dos benefícios, riscos e controle desses bens (BRASIL, 1976). De acordo com Iudícibus *et. al.* (2010, p. 229), nessa conta classificam-se “as construções em terrenos alugados e as instalações e outras benfeitorias em edifícios e prédios alugados, de uso administrativo ou de produção”.

Além disso, por se tratar de um direito, a forma de redução aplicada pela utilização desse ativo é a amortização em função da vida útil estimada ou do prazo do aluguel, dos dois o mais curto. Ainda pertinente ao assunto, Montoto (2012) pontua que os valores aplicados em reformas nos ativos de terceiros só poderão ser registrados no imobilizado caso o contrato de locação ressarça o locador ao longo do tempo. Caso contrário, as reformas deverão ser consideradas despesas.

A conta Construção em Andamento contempla todas as obras e instalações no período de construção até a data de entrada da operação. Estas, posteriormente, deverão ser contabilizadas nas contas respectivas dos bens em operação (IUDÍCIBUS *et. al.*, 2010). A classe individual das Importações em Andamento de Bens do Imobilizado registra, de acordo com Iudícibus, Gelbcke e Martins (2000), os gastos incorridos relativos aos bens importados até sua chegada, incluindo o desembarço e o recebimento pela empresa, considerando-se as modalidades de importação *Free on Board – FOB* ou *Cost, Insurance and Freight – CIF*.

A conta de Almojarifado de Materiais para a Construção de Imobilizado, por sua vez, abrange os materiais e bens da empresa para aplicação no ativo imobilizado armazenados no almoxarifado da organização. São os casos de materiais de construção ou materiais comprados para atender a expansão do imobilizado, por exemplo, os postes e medidores em empresas de energia elétrica (IUDÍCIBUS *et. al.*, 2010).

O modelo de plano de contas apresentado proporciona a identificação dos valores detalhados dos grupos do imobilizado e de suas respectivas contas, além da participação de cada um no valor total do imobilizado. Além disso, permite o conhecimento dos bens existentes na organização, facilitando o controle destes.

2.3.2 Alcance do pronunciamento técnico CPC 27

O CPC 27 tem o objetivo de “estabelecer o tratamento contábil de reconhecimento, mensuração e divulgação de informações para os ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da corporação em seus ativos imobilizados, bem como suas variações” (BENEDICTO; LEITE; PADOVEZE et. al., 2016, p.28). Além disso, deve ser aplicado no registro contábil dos ativos imobilizados, exceto quando outra norma permitir tratamento divergente. O CPC 27 cita alguns itens nos quais não possui aplicação (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 27, 2013). São eles:

(a) ativos imobilizados classificados como mantidos para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(b) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola;

(c) reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação; ou

(d) direitos sobre jazidas e reservas minerais tais como petróleo, gás natural, carvão mineral, dolomita e recursos não renováveis semelhantes.

A exceção existente refere-se aos ativos imobilizados usados para desenvolver ou manter os ativos descritos nas alíneas “b” a “d”.

2.3.3 Critérios de reconhecimento e mensuração

O reconhecimento dos custos caracteriza-se pela avaliação dos gastos relacionados aos bens tangíveis com a finalidade de definir o valor de incorporação destes ao ativo imobilizado. Assim, de acordo com CPC 27, item 7, o custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se: houver mensuração confiável do custo, além da probabilidade de futuros benefícios econômicos gerados pelo mesmo à organização (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2013).

Além disso, os custos deverão ser reconhecidos quando incorridos. De acordo com o CPC 27 (2013, p.656) são inclusos “[...] custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo”. Ainda de acordo com este pronunciamento técnico, a mensuração dos custos pode ocorrer por meio do reconhecimento inicial ou após o reconhecimento inicial.

A Lei 6.404/1976, em seu art. 183, item V, define que a avaliação do ativo deve ser realizada mediante o “[...] custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão” (BRASIL, 1976). Entende-se que os valores do ativo após aquisição precisam sofrer a redução do capital aplicado, representadas pelas contas de depreciação, amortização ou exaustão em função de sua utilização. De acordo com Iudícibus *et. al.* (2010), também devem ser consideradas as perdas estimadas por redução ao valor recuperável. A mensuração do item do ativo imobilizado no momento do reconhecimento compreende os seguintes custos, segundo o item 16 do CPC 27 (2013, p.657):

(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 condições 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.

Referem-se aos itens apontados: os custos de benefícios aos empregados, tais como salário, encargos sociais e outros, desde que decorrente da construção ou da aquisição de item do ativo imobilizado; custos de preparação do local; custos de frete e manuseio; custos de instalação e montagem; honorários profissionais; e custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente (CPC, 2013).

Com a finalidade de ilustrar a composição do custo total do ativo, Benedicto, Leite e Padoveze (2016) apresentam o exemplo descrito na tabela 1:

Tabela 1 – Exemplo de mensuração do custo do imobilizado

Descrição dos itens do imobilizado	Valor (R\$)
Preço de aquisição de uma máquina	R\$ 300.000,00
Serviço de montagem, instalação e testes	R\$ 25.000,00
Frete	R\$ 5.000,00
Total do custo da máquina	R\$ 330.000,00

Fonte: Adaptado de Benedicto, Leite e Padoveze (2016).

O exemplo mostra a aquisição de uma máquina de produção e os custos necessários para seu transporte e instalação para funcionamento, representados

respectivamente pelo frete e o serviço de montagem, instalação e testes. A soma de todos os elementos totalizou no custo de R\$ 330.000,00 que deverá ser contabilizado no imobilizado.

Todavia, existem alguns custos que não são atribuídos ao imobilizado, tais como: custos relacionados à abertura de novas instalações, custos incorridos na introdução de novo produto/serviço, custos de transferência das atividades para outro local e custos administrativos ou indiretos (CPC, 2013). Além disso, segundo Benedicto, Leite e Padoveze (2016), o reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do imobilizado encerra-se no momento em que o ativo está no local e nas condições pretendidas.

Outro ponto é a possibilidade da mensuração após o reconhecimento inicial. Há dois métodos de mensuração. São eles: o método do custo e o da reavaliação. Este é proibido atualmente pela Lei 11.638/2007. O método do custo considera o item do imobilizado pelo seu custo deduzido da depreciação acumulada e das perdas estimadas por redução ao valor recuperável (IUDÍCIBUS *et. al.*, 2010).

Entende-se por depreciação acumulada a perda sistemática do valor dos bens tangíveis em um determinado exercício. Já a perda por redução ao valor recuperável é definida pelo CPC 27 (2013, p.656) como “valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável”.

O método da reavaliação, por sua vez, prevê que o item do ativo imobilizado pode ser apresentado, se permitido por lei, pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação deduzido da depreciação e perdas estimadas por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes (BENEDICTO, LEITE; PADOVEZE, 2016). Conceitua-se como valor justo “o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração [...]” (CPC 27, 2013, p.655). Posto isto, o valor justo corresponde basicamente ao valor do bem considerado pelo mercado pelo qual o comprador está disposto a pagar.

Em relação à frequência da reavaliação, o pronunciamento técnico CPC 27 não define um intervalo padrão, contudo condiciona a reavaliação à quantidade de mudanças do valor justo do ativo imobilizado que está sendo reavaliado. A mudança citada no pronunciamento ocorre quando o valor justo do ativo reavaliado se diferencia do seu valor contábil (BENEDICTO, LEITE E PADOVEZE, 2016). Além disso, quando um item do ativo sofrer reavaliação toda a classe à qual pertence deverá ser reavaliada (CPC, 2013). Ainda relacionado à reavaliação:

Se o valor contábil do ativo aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta própria do patrimônio líquido [...].
Se o valor contábil do ativo diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado [...], (CPC, 2013, p.660).

Deste modo, o método da reavaliação segue regras bem definidas para a contabilização do novo valor do item de ativo imobilizado, a fim de atender a legislação societária brasileira, porém, atualmente a aplicação deste método está proibida.

2.3.4 Depreciação

A depreciação representa a perda monetária do valor dos bens corpóreos pelo uso ou perda de sua utilidade (por ação da natureza ou obsolescência). A Lei nº 6.404/1976, no art.183, § 2º, alínea a, elucida que a redução do ativo imobilizado deverá ser realizada na conta de depreciação quando se tratar “[...] de direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”.

O CPC 27 (2013, p.656) a define como “a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil”. Entende-se por vida útil, de acordo com CPC 27 (2013), o período pelo qual a entidade espera utilizar o ativo ou mesmo o número de unidades de produção que se espera obter com seu uso. Segundo Ribeiro (2012), alocar significa transferir para o resultado do período, com periodicidade, uma parte do valor gasto com a aquisição, fabricação e construção do bem em uso.

Além disso, a Receita Federal e o Regulamento do Imposto de Renda classificam os ativos passíveis de depreciação. Conforme Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 11/1996, art.25, parágrafo único, alíneas “a” a “I”, os bens tangíveis passíveis de depreciação são aqueles intrinsecamente ligados à comercialização dos bens ou serviços ou à produção, sendo eles:

- a) bens móveis e imóveis utilizados no desempenho de atividades de contabilidade;
- b) bens imóveis utilizados como estabelecimento da administração;
- c) bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimento da empresa;
- d) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, utilizados no transporte de mercadorias e produtos adquiridos para revenda, de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagem aplicados na produção;
- e) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados por cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda;

- f) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados nas entregas de mercadorias e produtos vendidos;
- g) os veículos utilizados no transporte coletivo de empregados;
- h) os bens móveis utilizados em pesquisa e desenvolvimento de produtos e processos;
- i) os bens móveis e imóveis próprios, locados pela pessoa jurídica que tenha a locação como objeto de atividade;
- j) os bens móveis e imóveis objeto de arrendamento mercantil nos termos da Lei nº 6.099, 1974, pela pessoa jurídica arrendadora;
- l) os veículos utilizados na prestação de serviços de vigilância móvel, pela pessoa jurídica que tenha por objeto essa espécie de atividade, (BRASIL, 1996).

Conforme exposto, a instrução normativa considera para o cálculo da depreciação todos os bens móveis e imóveis que estejam associados à atividade da empresa ou entidade. O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), regulamentado pelo Decreto nº 3000/1999, art.307, inciso I, especifica que os edifícios e construções podem ser objeto de depreciação, desde que os valores contábeis das edificações sejam separados do valor do terreno, uma vez que terreno possui vida útil ilimitada, e ainda que a contabilização da quota de depreciação esteja associada ao início das operações. O mesmo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em seu art.307, parágrafo único, incisos I a IV, também apresenta bens que não são passíveis de depreciação. São eles:

- 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 à 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 (BRASIL, 1999).

Os bens excluídos do cálculo de depreciação, em geral, são aqueles que tendem a aumentar o seu valor justo com o passar do tempo e aqueles que sofram redução por quota de exaustão. Além disso, o valor do custo de aquisição dos bens para imobilização deve ser igual ou superior a R\$1.200,00, bem como possuir vida útil superior a um ano, conforme RIR/99, art. 301, atualizado pela Lei 12.973/2014 (BRASIL, 2014).

Em relação ao início da contabilização da depreciação, somente deve ocorrer quando o bem tangível estiver disponível para uso (quando estiver no local e em condição de funcionamento), ao passo que o término da depreciação acontece a partir da classificação do ativo como mantido para venda ou no momento de sua baixa, o que ocorrer primeiro, conforme orientações do CPC 27, item 55 (CPC, 2013).

A vida útil e a taxa de depreciação dos bens, para fins de tributação, são definidas pela Instrução Normativa SRF nº 162/1998, através dos seus anexos I e II, os quais classificam os bens em categorias. Assim, cabe destacar as categorias relacionadas: animais vivos, obras de plásticos, obras de borracha, obras de couro, obras de madeira, tecidos, obras de ferro, obras de alumínio, ferramentas, máquinas diversas, reatores, veículos e materiais para via férrea, veículos automóveis e tratores, aeronaves e aparelhos especiais, embarcações e estruturas flutuantes, equipamentos médicos e odontológicos, móveis, entre outros. Com base nessas categorias, a tabela 2, mostra alguns bens existentes nos anexos I e II, seguidos do prazo de vida útil e da taxa anual de depreciação.

Tabela 2 – Prazo e taxa de depreciação de bens

CATEGORIA	VIDA ÚTIL (ANOS)	TAXA DE DEPRECIAÇÃO ANUAL
Instalações	10	10%
Edificações	25	4%
Aeronaves e aparelhos espaciais	10	10%
Animais vivos	5	20%
Instrumentos e aparelhos de óptica, fotografias ou cinematográficos; medida de controle ou precisão de instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos.	10	10%
Máquinas, aparelhos, materiais elétricos, aparelhos de gravação ou reprodução de som e de imagens.	10	10%
Reatores nucleares, caldeiras de máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos.	10	10%
Veículos e material para vias férreas ou semelhantes, aparelhos mecânicos (inclusive eletromecânicos) e aparelhos desinalização para vias de comunicação.	10	10%
Veículos em geral para transporte de pessoas e mercadorias	4	25%
Correias transportadoras ou correias de transmissão.	2	50%

Fonte: IN 162 SRF (1998) adaptado por Robles (2016).

Outra questão pertinente ao assunto relaciona-se ao método de depreciação que a empresa ou entidade deverá escolher para utilizar. Isto porque o método escolhido deverá refletir o padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo. Deste modo, o pronunciamento técnico CPC 27, item 62, elenca os seguintes métodos:

[...] Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A depreciação pelo método linear resulta em despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em despesa decrescente durante a vida

útil. O método de unidades produzidas resulta em despesa baseada no uso ou produção esperado [...] (CPC 27, 2013, p.662).

Deste modo, Montoto (2012) subdivide os métodos de depreciação em dois grupos: linear e não linear. Este consiste em quotas diferentes em cada período, ao passo que aquele se caracteriza por quotas constantes (lineares) em todos os períodos de vida útil do bem. O quadro 4 apresenta os principais métodos de depreciação distribuídos em cada grupo.

Quadro 4 – Métodos de depreciação

Métodos de Depreciação	
Linear	Não linear
Vida útil	Unidades produzidas Horas trabalhadas Quotas crescentes e quotas decrescentes

Fonte: Montoto (2012), com adaptações.

O método da linha reta, também denominado das quotas constantes, estabelece valor depreciável constante em todos os períodos, caso não ocorra alteração em sua vida econômica prevista e em seu valor residual (BENEDICTO; LEITE; PADOVEZE, 2016). Conforme citado, este método é aplicado em função da vida útil do bem. Desta forma, o valor do bem é dividido pelo número de anos de sua vida útil para obtenção da quota de depreciação anual. Para ilustrar o método apresenta-se o exemplo, conforme tabela 3.

Tabela 3 – Método de depreciação linear em função da vida útil

Custo de aquisição do veículo = R\$ 40.000,00
Valor residual estimado = R\$ 20.000,00
Valor depreciável estimado = R\$ 20.000,00
Vida útil do bem = 3 anos
Taxa de depreciação anual = $100\%/3 \text{ anos} = 33,33\%$
Valor da depreciação anual = $33,33\% \times R\\$ 20.000,00 = R\\$ 6.667,00$.

Fonte: Adaptado de Benedicto, Leite e Padoveze (2016).

Diante do exemplo, percebe-se que o valor depreciável resulta da dedução do valor residual do valor de custo de aquisição. Posteriormente é aplicada a taxa de depreciação para obtenção da quota de depreciação anual. Em razão de sua praticidade, este é um dos métodos mais utilizados (RIBEIRO, 2012).

No tocante ao método das unidades produzidas, este resulta da estimativa do número total de unidades a serem produzidas pelo bem a ser depreciado. A quota de depreciação é calculada comparando-se o número de unidades produzidas no período em

relação à estimativa de produção durante a vida útil do bem. Posto isto, segue exemplo ilustrado na tabela 4, para cálculo da taxa de depreciação:

Tabela 4 – Exemplo de cálculo da taxa de depreciação

Nº total de unidades estimadas para produção = 50.000
Nº unidades produzidas no período = 200
Logo: $200 \times 100 / 50.000$
Taxa de depreciação para o período: 0,4%

Fonte: Adaptado de Ribeiro (2012).

A quota de depreciação do período pode ser calculada por meio da aplicação da taxa de depreciação sobre o valor do bem deduzido do seu valor residual.

O método dos saldos decrescentes, por sua vez, aponta uma diminuição gradativa no valor da depreciação anual com o passar de sua vida útil (BENEDICTO; LEITE; PADOVEZE, 2016). Nele considera-se a soma dos algarismos que representam a vida útil do bem, para obtenção do denominador que determinará o valor da taxa de cada período (RIBEIRO, 2012). Assim, tem-se o seguinte exemplo, conforme tabela 5.

Tabela 5 – Método dos saldos decrescentes

Vida útil econômica estimada = 3 anos
Taxa de depreciação estimada => $1+2+3 = 6$ (denominador)
Valor depreciável estimado = R\$ 20.000,00
Valor da depreciação anual:
$3/6 \times R\$ 20.000,00 = R\$ 10.000,00$
$2/6 \times R\$ 20.000,00 = R\$ 6.667,00$
$1/6 \times R\$ 20.000,00 = R\$ 3.333,00$

Fonte: Adaptado de Benedicto, Leite e Padoveze (2016).

Outro tipo de depreciação que as empresas podem optar, especialmente as industriais, corresponde a depreciação acelerada na qual ocorre a aceleração da taxa normal de depreciação (MONTOTO, 2012). Este método surgiu para atender os casos em que ocorre um acréscimo nos turnos de trabalho para atender a produção, ocasionando um desgaste antecipado dos bens (BENEDICTO; LEITE; PADOVEZE, 2016). Em relação aos bens móveis, os coeficientes de depreciação são adotados em função do número de horas de operação, conforme Lei nº 3.470/1958, art. 69:

- a) Um turno de oito horas1,0;
- b) Dois turnos de oito horas 1,5;
- c) Três turnos de oito horas.....2,0.

Ainda de acordo os autores Benedicto, Leite e Padoveze (2016), a depreciação acelerada possibilita uma maior contabilização dos encargos dedutíveis na apuração do resultado tributável. Com base no exposto, compreende-se que a depreciação é a principal técnica empregada para a redução do valor do ativo nos casos dos bens tangíveis, haja vista que perdem valor em função do uso. Além disso, a empresa deve optar por um método de depreciação que mais se aproxime da sua realidade de consumo e dos benefícios econômicos esperados.

2.3.5 Redução ao valor recuperável de ativo

Os ativos presentes no grupo do ativo não circulante, em especial, o imobilizado, precisam sofrer revisão do seu valor contábil periodicamente em cada exercício social. Acerca disso, em seu art.183, § 3º, a Lei 6.404/1976 elucida que “a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível” (BRASIL,1976). A revisão citada deve acontecer somente quando o valor contábil do ativo for superior ao valor recuperável, contudo se o ativo estiver registrado por um valor inferior ao recuperável, nada deverá ser feito pela entidade (RIBEIRO, 2012).

O pronunciamento técnico CPC 01, intitulado por redução ao valor recuperável de ativos, define que valor recuperável “de um ativo ou de unidade geradora de caixa é o maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso” (CPC, 2013, p.57). Por valor justo compreende-se “[...] o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data da mensuração” (CPC, 2010, p.6). Ao passo que o valor em uso representa o valor presente de fluxos de caixa futuros que pode ser gerado por um ativo (CPC, 2013). Além disso, segundo Benedicto, Leite e Padoveze (2016), a perda do valor, o declínio no valor do ativo ou dano econômico representam o *impairment*. No tocante a contabilização dessa perda, o CPC 01, nos itens 60 e 63 orienta que:

A perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado, a menos que o ativo tenha sido reavaliado. Qualquer desvalorização de ativo reavaliado deve ser tratada como diminuição do saldo da reavaliação. [...] Depois do reconhecimento da perda por desvalorização, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual (se houver), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente. (CPC, 2013, p. 64).

Deste modo, verifica-se a necessidade da contabilização no resultado da perda do ativo após sua constatação, nos casos que o ativo não foi reavaliado. Além de se atentar para

os ajustes que precisam ser feitos em relação à despesa com depreciação, amortização ou exaustão do ativo, com base no valor contábil e vida útil remanescente.

Outra questão pertinente para a necessidade da aplicação do *impairment*, de acordo Benedicto, Leite e Padoveze (2016), refere-se à existência de alguns fatores, tais como: diminuição significativa do preço de mercado, forma de utilização do bem que diminua sua vida útil, danos do bem, mudança no tocante a aspectos legais ou de negócios que possam impactar o valor ou a avaliação do regulador e a expectativa de venda ou baixa do bem antes do término de sua vida útil. O exemplo presente na tabela 6 demonstra uma aplicação do teste de *impairment*.

Tabela 6 – Teste de *impairment*

Descrição	Valor (R\$)
Valor de aquisição do bem	R\$ 100.000,00
(-) Depreciação acumulada	R\$ 41.666,67
(=) Valor contábil líquido	R\$ 58.333,33
Valor justo líquido	R\$ 45.000,00
Valor em uso	R\$ 55.665,92
Cálculo <i>impairment</i> = valor em uso menos valor contábil	R\$ 55.665,92 – R\$ 58.333,33
Valor do <i>impairment</i>	R\$ 2.667,41

Fonte: Adaptado de Benedicto, Leite e Padoveze (2016).

Tendo em vista o conceito de *impairment*, verificou-se no exemplo que o teste de desvalorização foi feito por que o valor contábil do ativo ultrapassou tanto o valor justo líquido quanto o valor em uso. Posteriormente escolheu-se o montante maior entre ambos, no caso o valor em uso. Para encontrar o valor da perda do ativo o valor contábil foi deduzido do valor em uso. Desta forma, conforme exemplo, o valor recuperável do ativo foi de R\$ 55.665,92.

2.4 Gestão patrimonial do ativo imobilizado

A gestão patrimonial do ativo imobilizado constitui-se em uma atividade de grande relevância para as organizações que buscam o registro e o controle dos bens patrimoniais (BERNARDES, 2009). Isto porque o imobilizado garante a manutenção das atividades operacionais, além de sua representatividade financeira em relação aos demais grupos de ativos. Na gestão patrimonial, o controle do imobilizado acontece sob duas perspectivas, a saber:

Geralmente os aspectos físicos são administrados por uma área da empresa, e o contábil por outra. Por exemplo, o patrimônio físico é gerenciado levando-se em consideração algumas tarefas como: distribuição, emissão de termos de responsabilidade, guarda, recolhimento e redistribuição dos bens, baixa, alienação, realização de inventários. Já do ponto de vista da contabilidade são realizados alguns tipos de análises, registros patrimoniais, correções monetárias, cálculos de depreciação e amortização do ativo fixo (SANTOS, 2010, p. 51 *apud* TORRES JUNIOR; SILVA, 2014, p.41).

Deste modo, percebe-se a complexidade do processo de controle patrimonial, uma vez que abrange tanto aspectos físicos quanto contábeis. Assim, o controle patrimonial perpassa a atividade de registro contábil dos bens imobilizados ao compreender “uma sequência de atividades que tem seu início na aquisição e terminam quando o bem for retirado do patrimônio da instituição” (BERNARDES, 2009, p. 29-30). No anexo A pode ser visto um modelo de ficha analítica de controle e gestão do ativo imobilizado.

Segundo Santos (2012 *apud* FERNANDES, 2014, p.3) as atividades compreendem “[...] cadastramento, emplaquetamento, distribuição, responsabilidades, recolhimento, redistribuição, inventários, alienações, baixas, recebimento (ou acompanhamento)”. Nesse sentido, Santos (2012) acrescenta que a administração de material e administração patrimonial possuem atividades semelhantes visto que muitos tipos de bens são tratados inicialmente como “materiais”, diferindo-se apenas em alguns métodos de controle e transferência. A gestão patrimonial do imobilizado tem como finalidade o alcance de alguns objetivos. De acordo com Benedicto, Leite e Padoveze (2016), estes são:

- a) obter informações históricas sobre cada bem, tais como: a descrição do bem, data da aquisição, preço de aquisição, número da nota fiscal, valor do bem adquirido, tributos, etc.;
- b) obter o valor econômico-financeiro atualizado do bem, em razão das oscilações desse valor, considerando o mercado, sua obsolescência comercial e tecnológica, dentre outros fatores;
- c) facilitar a localização física de cada bem;
- d) obter os valores residuais, depreciáveis, recuperáveis e de cada quota de depreciação;
- e) identificar os centros de investimentos/custos/resultados;
- f) controlar eficazmente toda a documentação inerente a cada bem;
- g) facilitar o inventário físico e sua conciliação com a contabilidade fiscal e societária, dentre outros.

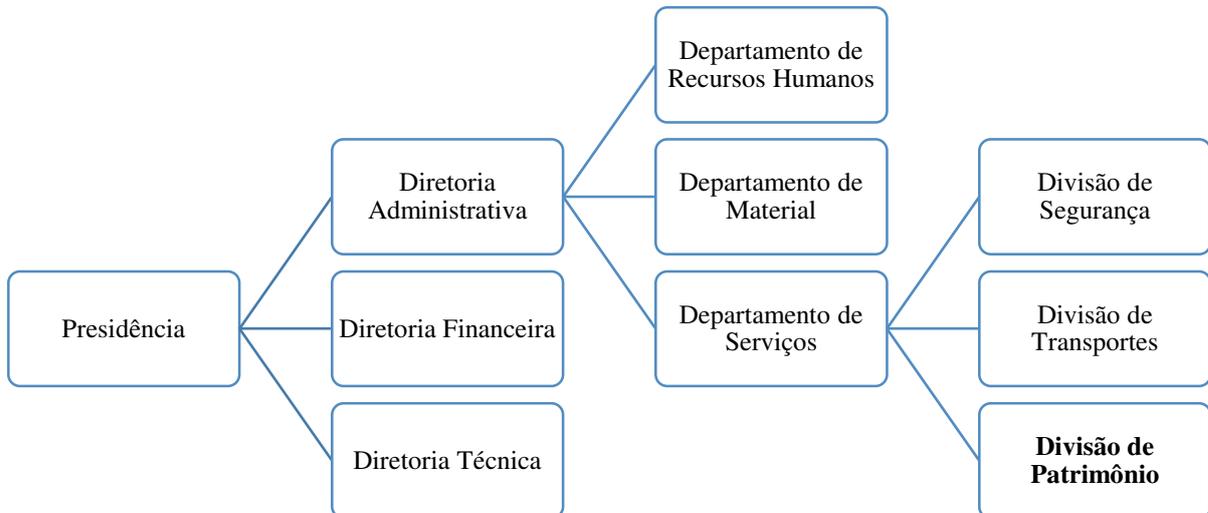
Diante disso, verifica-se que a gestão e o controle patrimonial além de fornecerem informações para o controle no âmbito contábil, também facilitam a localização física e o

inventário dos bens patrimoniais. Embora essencial, a gestão do patrimônio é tratada como atividade secundária em muitas organizações, em especial naquelas que possuem estrutura simples. Ao passo que as mais complexas a realizam de forma sistematizada, em diversos níveis hierárquicos do organograma da empresa (SANTOS, 2012).

Nesse sentido, torna-se indispensável que toda organização tenha uma área responsável pelo controle patrimonial (TORRES JÚNIOR; SILVA, 2003 *apud* FIJOR, 2014). Com base nas áreas funcionais das empresas, Santos (2012) assinala que geralmente a área de patrimônio encontra-se embutida nas áreas financeiras, de serviços e de materiais.

Na área financeira são compreendidas as atividades de análise, registro patrimonial, atualização monetária e depreciação ou amortização do imobilizado. A área de serviço abrange as funções de gerenciamento dos móveis e equipamentos, padronização, controle físico e inventário. Ao passo que a área de material normalmente responsabiliza-se pela alienação de materiais e equipamentos. Para melhor entendimento das atividades citadas, estas serão detalhadas nas seções 2.4.1 a 2.4.9.

Figura 5 – Organograma clássico da área de patrimônio



Fonte: Santos (2012).

Outra questão pertinente refere-se à estrutura organizacional que a área de patrimônio ocupa nas organizações. Segundo Santos (2012), o setor de patrimônio direcionado ao controle físico dos bens frequentemente associa-se a área administrativa, conforme representação da figura 5.

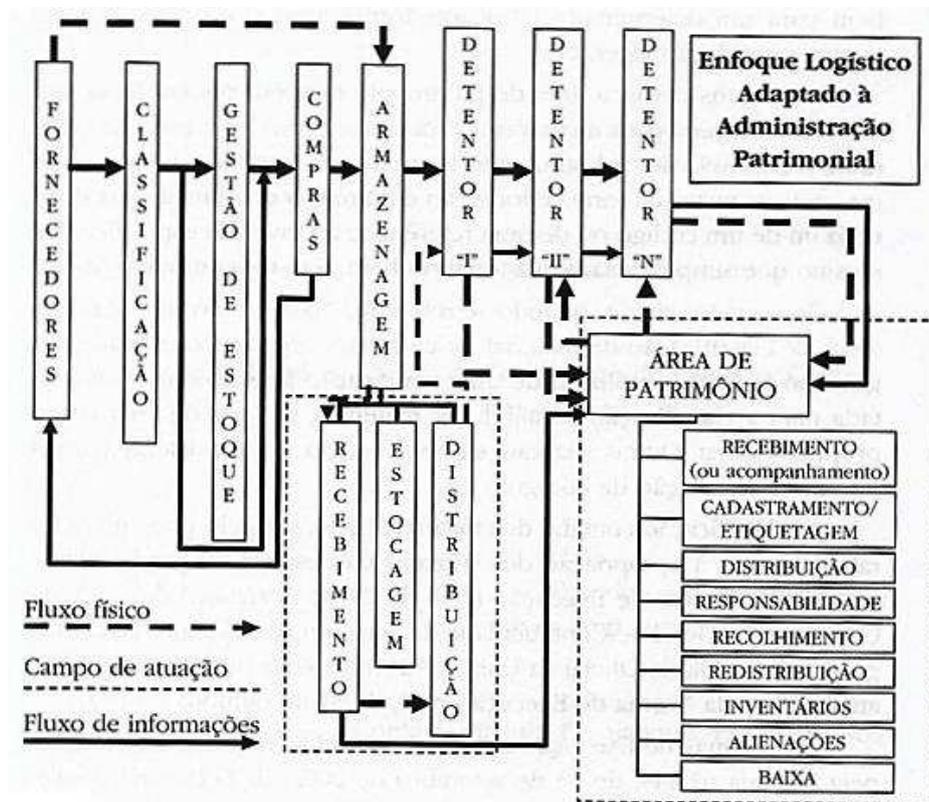
2.4.1 Procedimentos básicos da gestão patrimonial

Antes de iniciar a descrição dos procedimentos inerentes ao processo de administração patrimonial, torna-se importante realizar a diferenciação desta em relação a administração de material, uma vez que muitos procedimentos se assemelham. Com base

nisto, a administração de material gerencia o bem físico empregado nas operações da organização, mas não apresentam natureza permanente. Ao passo que a administração patrimonial se responsabiliza pelo controle de bens de caráter permanente, isto é, bens que possuam vida útil superior a um ano (FENILI, 2015).

Nesse sentido, Santos (2012) adaptou o diagrama do processo administração de material acrescentando as atividades patrimoniais básicas, como mostra a figura 6. Cabe ressaltar que em razão das diferenças das características dos tipos de bens patrimoniais, as etapas mencionadas retratam especificamente o controle patrimonial dos bens móveis.

Figura 6 – Diagrama das etapas do processo de gestão patrimonial



Fonte: Santos (2006) *apud* Santos (2012).

Com base na figura, verifica-se que as principais atividades envolvidas no processo são: a classificação, gestão de estoque, compras, armazenagem e as atividades voltadas à área de patrimônio. Entre estas, têm-se: recebimento (acompanhamento), cadastramento/etiquetagem, distribuição, responsabilidade, recolhimento, redistribuição, inventários, alienações e baixa. Deste modo, visando o alcance dos objetivos da pesquisa, optou-se pela ênfase e detalhamento nas atividades voltadas às áreas de patrimônio mencionadas.

Conforme o diagrama, a primeira etapa do processo de administração patrimonial corresponde à atividade de classificação. De acordo com Viana (2011 *apud* FENILI, 2015,

p.25), representa “o processo de aglutinação de materiais por características semelhantes”. Isto é, responsabiliza-se pela especificação dos materiais, produtos ou serviços que precisam ser adquiridos agrupando-os em classes semelhantes.

Além disso, Fenili (2015) aponta que a classificação propicia informação gerencial ao profissional da área de material, ao propiciar o enfoque em categorias de materiais/produtos específicas a fim de controlar o estoque. Viana (2006) lista os atributos necessários para um bom sistema de classificação, tais como: abrangência flexibilidade e praticidade. A abrangência refere-se a abordagem, as características sob diversos aspectos; a flexibilidade consiste na interação dos diversos tipos de classificação; ao passo que a praticidade reflete a objetividade e simplicidade do sistema de classificação. A exemplificação prática desses atributos pode ser observada na figura 7.

Figura 7 – Representação dos atributos para a classificação de materiais

	ABRANGÊNCIA	FLEXIBILIDADE	PRATICIDADE
	<ul style="list-style-type: none"> Material de consumo ou permanente?; Material; Acabamento; Dimensão; Forma de apresentação; Acondicionamento; etc. 	<ul style="list-style-type: none"> Material de estoque ou não?; Material crítico ou não?; Material A, B, ou C?; etc. 	<ul style="list-style-type: none"> Código: 33800 Medidas: 5/16" x2". Forma de apresentação: cabeça sextavada, rosca inteira, classe de resistência 8.8, rosca UNF 24 (24 fios/polegadas). Acabamento: bicromatizado. Acondicionamento: embalagem original de fábrica, com identificação e qualidade do material.

Fonte: Fenili (2015).

Ainda pertinente ao assunto, Santos (2012) menciona que as tarefas de catalogação, identificação e codificação compõe a atividade de classificação. A catalogação compreende o levantamento dos materiais/produtos/bens existentes em estoque. Por identificação, entende-se a descrição minuciosa dos materiais/produtos/bens. A codificação representa a identificação destes através de uma numeração representada pelo código (FENILI, 2015).

No tocante a administração patrimonial, Santos (2012) pontua que a classificação é uma etapa diretamente associada à função material, contudo propicia a ligação entre os usuários do bem e área de aquisição. Além disso, o mesmo autor acredita que a classificação é uma boa opção para aumentar o detalhamento dos itens recebidos e seu posterior cadastro no sistema de informação para o controle destes.

A fase da gestão de estoques caracteriza-se pelo gerenciamento adequado dos itens estocados, por meio do planejamento de reposição e o controle do comportamento e da distribuição (SANTOS, 2012). A existência do estoque está associada à “[...] impossibilidade de prever-se a demanda com exatidão” (VIANA, 2000 *apud* TEIXEIRA, 2010, p. 23). Além disso, a existência do estoque torna-se indispensável para determinados tipos de atividades empresariais, embora os custos de manutenção deste seja alto em virtude de fatores como roubos, furtos, aluguel de espaços físicos, seguros, entre outros (FENILI, 2015).

De acordo com Fenili (2015), entre as razões para a utilização do estoque cabe citar: a proteção das organizações de eventuais oscilações de demanda e de mercado, oportunidade de investimento, proteção contra atrasos e economia de escala. Posto isto, em geral, adota-se o uso do estoque com a finalidade de proteção empresarial em relação a variáveis ambientais e lucratividade. Quanto aos tipos de estoque, têm-se: matérias-primas, produtos em processo, produtos acabados, peças de manutenção e materiais auxiliares, no caso de empresas industriais.

Quadro 5 – Classificação de estoques

Tipo de Estoque	Descrição
Matérias-primas	Todo material adicionado a um sistema de produção qualquer; são os materiais utilizados na fabricação de um produto.
Produtos em processo	Materiais que estão sendo usados no processo fabril, adicionados aos demais insumos (mão-de-obra e custos indiretos de fabricação) necessários ao processo produtivo.
Produtos acabados	Produtos produzidos, aguardando a venda.
Materiais auxiliares e de manutenção	Materiais que não são adicionados ao estoque do produto acabado, mas que são utilizados na execução e na transformação desse produto.

Fonte: Teixeira (2010).

No caso da gestão do patrimônio, a atividade de gestão de estoques quase não apresenta participação, conforme diagrama da figura 6. Isto porque, segundo Santos (2012), a aquisição dos bens patrimoniais não acontece por meio de previsões ou baseados em dados históricos dos itens gerenciados pelo estoque, mas em função de uma demanda específica. Além disso, tais bens não devem ser estocados, bem como precisam ser armazenados em local diferente do almoxarifado.

A atividade de compras exerce um papel fundamental no processo, Viana (2006, p.172) define a função de compras como “procurar e providenciar a entrega de materiais, na qualidade especificada e no prazo necessário, a um preço justo, para o funcionamento, a manutenção ou a ampliação da empresa”. Assim, observa-se que por meio desta fase são obtidos os materiais/produtos/bens necessários para as operações das empresas, buscando cumprir os requisitos de qualidade, preço e prazo estabelecidos. No que tange aos seus objetivos, a função de compras visa:

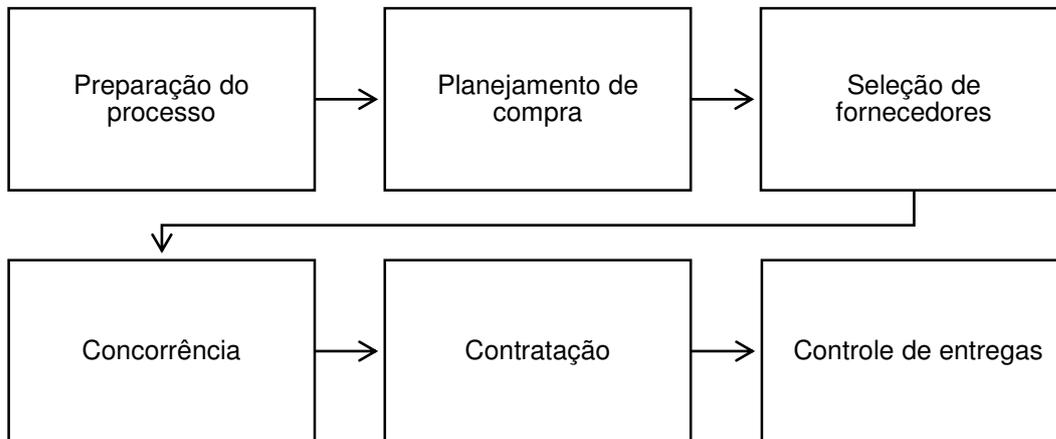
Garantir o efetivo suprimento de materiais e serviços, nas quantidades e nos prazos demandados pelos clientes internos; Comprar com qualidade, celeridade e ao preço econômico; Manter um cadastro de fornecedores que garanta maior agilidade e segurança na pesquisa de preços; Planejar as compras (fazendo um calendário de aquisições, por exemplo); Manter uma relação próxima com as áreas internas da organização, em especial os clientes internos, almoxarifados e finanças; Manter um bom relacionamento com fornecedores; Criar ferramentas que permitam um efetivo controle do processo de compras, (FENILI, 2015, p.87).

Em geral, a atividade de compras objetiva atender prontamente a requisição dos clientes internos no prazo determinado. Para atender a esse objetivo, o processo de compras compõe-se de diversas etapas, tais como: preparação do processo, planejamento de compra, seleção de fornecedores, concorrência, contratação e controle de entrega (figura 8).

A preparação do processo corresponde a solicitação do pedido e o recebimento da documentação para montagem do processo. O planejamento de compras consiste na indicação de fornecedores, bem como na definição das condições gerais e específicas da compra. A seleção de fornecedores compreende a escolha dos fornecedores com base nas propostas realizadas e nas condições estabelecidas.

A concorrência refere-se a análise e avaliação das propostas dos fornecedores, bem como o processo de negociação com eles para alinhar as condições da compra. A contratação, como o próprio nome sugere, relaciona-se a etapa de escolha do fornecedor vencedor, seguida de negociação e formalização do pedido. Por fim, o controle de entrega consiste na entrega e recebimento após a verificação do cumprimento das cláusulas contratuais e o encerramento do processo (VIANA, 2006).

Figura 8 - Fluxo básico de compras



Fonte: adaptado de Viana (2006).

A atividade de compras no processo de gestão patrimonial acontece de forma semelhante, entretanto as aquisições precisam ser respaldadas em “[...] previsões orçamentárias, limites de investimento, planos de ação empresarial e outros mecanismos de planejamento adotados pela organização” (SANTOS, 2012, p.45).

Ainda analisando o digrama (figura 6), a próxima etapa do processo corresponde a Armazenagem que, por sua vez, é composta das atividades de recebimento, estocagem e distribuição. De acordo com Fenili (2015, p.131), a armazenagem pode ser conceituada como “a atividade de planejamento e organização das operações destinadas a manter e a abrigar adequadamente os itens de material, mantendo-os em condições de uso até o momento de sua demanda efetiva pela organização”. Deste modo, entende-se que a armazenagem tem como função prover um acondicionamento adequado dos produtos/materiais/bens para posterior utilização.

Análogo ao que acontece com o recebimento de materiais, os bens patrimoniais inicialmente passam pelo setor de recebimento que adota procedimentos de conferência. Tais procedimentos compreendem comparar a ordem de compra com a nota fiscal; verificar o estado de funcionamento; verificar o prazo de entrega e encaminhar o processo para a área de patrimônio registrar o bem. No que diz respeito à atividade de estocagem, os bens patrimoniais são armazenados de forma transitória até a sua distribuição (SANTOS, 2012).

A distribuição, por sua vez, consiste em disponibilizar os materiais/produtos/bens em condições adequadas para o usuário. De acordo com Fenili (2015), a distribuição pode ser interna ou externa. A primeira refere-se a entrega na própria organização, ao passo que a segunda entrega os produtos acabados aos clientes. No caso dos bens patrimoniais, Santos

(2012) pontua que a distribuição acontece com a entrega a área solicitante, seja antes ou depois do seu registro no patrimônio.

Posteriormente à etapa de distribuição, o diagrama (figura 6) apresenta como clientes do processo de administração patrimonial a figura do “Detentor”, bem como cabe destacar a figura do “Responsável”, embora esta não tenha sido apresentada no diagrama. Nesse contexto, Santos (2012, p.36) os define da seguinte forma:

Responsável – é aquele que assina o Termo de Responsabilidade [...]. Geralmente é o gerente ou chefe da área em que o bem foi alocado, em seu nível hierárquico mais elevado. **Detentor** – é aquele que detém sob sua guarda direta o bem patrimonial. Os detentores desses bens dentro da organização serão responsáveis perante as autoridades superiores (SANTOS,2012, p. 36).

Deste modo, compreende-se que o detentor e o responsável são figuras indispensáveis no processo de entrega/recebimento ou posse dos bens patrimoniais, uma vez que ajudam no controle físico destes. Seguindo o diagrama (figura 6), têm-se as etapas voltadas exclusivamente para a área de patrimônio, as quais serão detalhadas a seguir.

2.4.1.1 Recebimento ou acompanhamento

A etapa de recebimento consiste no aceite dos bens patrimoniais mediante conferência dos itens que constam no pedido de compra e a nota fiscal de aquisição disponibilizada pelo fornecedor (BENEDICTO; LEITE; PADOVEZE, 2016). Nesse sentido, Viana (2006, p. 281) afirma que esta atividade “intermedia as tarefas de compras e pagamento ao fornecedor, sendo de sua responsabilidade a conferência dos materiais destinados à empresa”. No que se refere à gestão patrimonial, considera-se bens patrimoniais, ao invés de materiais.

O processo de acompanhamento não necessariamente é conduzido pela área de patrimônio, pois depende da política adotada pela organização ou entidade. Nesse contexto, entre os responsáveis pela aceitação do bem, Santos (2012) destaca: o almoxarife, o representante da área de patrimônio, representante técnico ou membro da comissão de recebimento. Além disso, dependendo do tipo de bem – móvel ou imóvel – a aceitação estará condicionada a análise no local onde este esteja instalado ou edificado (SANTOS, 2012).

Nos casos de divergência do pedido, o responsável pelo recebimento deve informar a área de compras para posterior troca ou devolução junto ao fornecedor (BENEDICTO; LEITE; PADOVEZE, 2016). Vale lembrar que a atividade de recebimento está envolvida tanto na entrega direta do bem patrimonial pelo fornecedor, como também na devolução deste pelo usuário.

2.4.1.2 Cadastramento ou etiquetagem

A etapa de cadastramento e etiquetagem, também denominada de emplaquetamento ou tombamento, caracteriza-se pelo “lançamento de entrada ou registro no cadastro de bens através do documento hábil e concomitantemente a identificação do bem através da colocação da plaqueta com o respectivo número de patrimônio de tombo ou de tombamento” (SANTOS, 2012, p. 50). Assim, compreende-se o cadastramento como a fase de incorporação do bem patrimonial no ativo imobilizado, no caso dos bens tangíveis.

Ainda de acordo com Santos (2012), a inclusão do bem no patrimônio varia conforme a política de cada empresa, podendo ser realizada imediatamente após aceitação do bem ou posteriormente por meio da documentação fiscal seguida do preenchimento de formulário ou sistema de informação gerencial. Nesse sentido, Benedicto, Leite e Padoveze (2016) acrescentam que a atividade de cadastramento ou etiquetagem deve ser posterior as etapas de classificação da documentação e escrituração fiscal e contábil.

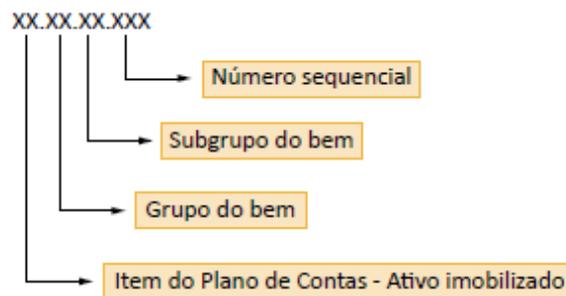
A classificação da documentação refere-se ao levantamento e avaliação de toda a documentação relacionada ao bem, representada basicamente pela nota fiscal relativa ao custo de aquisição do bem e demais custos considerados para a formação do valor contábil do bem, conforme orientação do item 16 do pronunciamento técnico CPC 27. Ao passo que a escrituração fiscal e contábil, delega aos setores fiscal e contábil providenciar as medidas necessárias para a contabilização do ativo e dos respectivos tributos relacionados a este (BENEDICTO; LEITE; PADOVEZE, 2016). Conforme Santos (2012), o registro patrimonial do bem possibilita:

- a) Cadastramento do bem dentro do sistema patrimonial;
- b) Inclusão no Ativo Imobilizado (física e contabilmente);
- c) Informações quanto a sua distribuição;
- d) Localização do bem dentro da instituição;
- e) Informações sobre o seu estado de conservação;
- f) Dados sobre garantia e manutenção periódica do referido item.

Nota-se que o registro patrimonial permite o controle dos bens patrimoniais ao disponibilizar as informações específicas que abrangem desde o valor contábil até o estado de conservação e localização do bem. A ficha patrimonial (ANEXO B) representa um documento básico de registro patrimonial. De acordo com Paterno (1990 *apud* SANTOS, 2012, p.76), pode ser aplicada no controle “[...] do material permanente, móveis, equipamentos, aparelhos, máquinas, etc., já identificados com a plaquinha numerada [...]”.

Após a entrada do ativo no patrimônio da organização, aconselha-se a afixação das plaquetas de patrimônio com os respectivos números de identificação. As instituições públicas associam o número ou código de identificação do bem à classificação contábil de material permanente regulamentada pela Portaria nº 448/2002 expedida pela Secretaria do Tesouro Nacional, atualmente em vigor. Ao passo que nas organizações privadas, cada empresa define os critérios para identificação dos bens. Todavia, de modo geral a estrutura básica da codificação pode ser vista na figura 9.

Figura 9 – Modelo de codificação dos bens patrimoniais

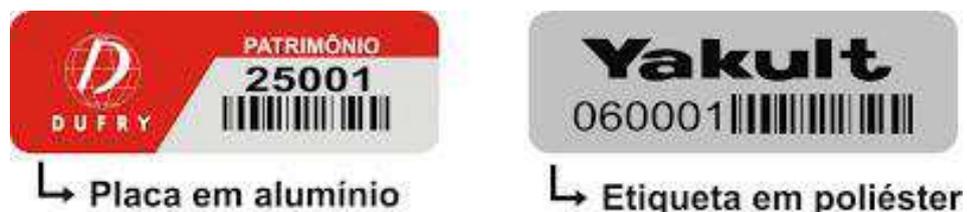


Fonte: Robles (2016).

A exemplo disso tem-se o código de número **DF 810 4294 – 6**, composto das letras DF que se refere a unidade da federação onde a entidade está instalada; o 810 identifica o tipo de bem, no caso, utensílio de escritório; os quatro dígitos 4294 representam o sequencial do item; e o número 6 indica o dígito verificador (SANTOS, 2012).

No que diz respeito ao material das plaquetas de patrimônio, estas são feitas de alumínio e fixadas com rebites e colas especiais. Podem ser usadas também etiquetas autoadesivas, nos casos de adoção de controle por código de barras (SANTOS, 2012). A figura 10 apresenta alguns modelos de plaquetas utilizadas, geralmente compostas pela logomarca seguidas do número de identificação.

Figura 10 – Modelos de plaqueta de patrimônio.



Fonte: 3tecinfo (2013).

De acordo com Santos (2012), não existe obrigatoriedade e nem legislação que oriente a fixação da plaqueta de identificação do bem no setor privado. Em virtude disso, as organizações precisam normatizar procedimentos internos que visem a confiabilidade do

controle por meio deste instrumento. Além disso, cabe ressaltar que as plaquetas são aplicadas somente nos bens móveis.

2.4.1.3 Distribuição

A distribuição, conforme comentado, caracteriza-se pela etapa de entrega dos bens patrimoniais à área solicitante e/ou a seus respectivos usuários, representados pela figura do responsável ou detentor. Nesse sentido, Viana (2006) afirma que a atividade consiste na entrega dos produtos, e conseqüentemente apresenta interface com as áreas de movimentação e transportes. Além disso, a distribuição pode ser feita pelo setor responsável de recebimento ou mesmo pela área de patrimônio (SANTOS, 2012).

2.4.1.4 Responsabilidade

A fase intitulada por responsabilidade corresponde a definição dos usuários que ficarão responsáveis pela guarda dos bens patrimoniais. De acordo com Santos (2012), com o objetivo de controlar a delegação de responsabilidade são emitidos os “termos de responsabilidade” (ANEXO C) e “termos de transferência de responsabilidade” (ANEXO D).

No que tange a atribuição de responsabilidade, Benedicto, Leite e Padoveze (2016) acreditam que os gestores das unidades administrativas das organizações são responsáveis pelos bens que estão sendo usados ou alocados em cada unidade ou departamento. Nesse sentido, Santos (2012) expressa a mesma compreensão ao afirmar que os responsáveis pela assinatura do documento geralmente são gerentes ou chefes da área, em seu nível hierárquico mais elevado.

Além da responsabilidade pela guarda dos bens patrimoniais, o responsável/detentor precisa comunicar à área de patrimônio de forma breve, nos casos de extravio, danos, alterações nas características dos bens e extravio da plaqueta de identificação, por exemplo (SANTOS, 2012). Ainda de acordo com o autor, cabe aos responsáveis pelos bens a solicitação da manutenção destes. No que diz respeito a substituição de responsabilidade, devem ser observadas todas as pendências para que à área de patrimônio realize as devidas quitações.

2.4.1.5 Recolhimento

O recolhimento corresponde a atividade conduzida pela área de patrimônio que realiza o recebimento dos bens devolvidos pelos usuários, quando estes são considerados inservíveis ou desnecessários na área do usuário. Durante o processo de recolhimento, o estado do bem deve ser analisado pela área de patrimônio, em especial nos casos que o bem

estiver sem documento ou laudo de comprovação que justifique o recolhimento (SANTOS, 2012).

Posterior à análise, Santos (2012) pontua a necessidade de providenciar a destinação adequada do bem que, por sua vez poderá ser redistribuído, enviado para conserto ou mesmo sofrer processo de baixa. O autor pontua ainda que geralmente esses bens são devolvidos para o almoxarifado, haja vista que grande parte das empresas não possuem espaço reservado para esses itens.

Santos (2012) ainda alerta para a importância do arquivamento de toda a documentação envolvida neste processo, haja vista que os documentos também possuem finalidade contábil sendo gerado um lançamento de crédito para a área que devolveu e um a débito para a área que recebeu. O modelo de guia de recolhimento pode ser visto no anexo E.

2.4.1.6 Redistribuição

A etapa de redistribuição consiste na realocação dos bens patrimoniais que passaram pelo processo de recolhimento, desde que estejam em bom estado. Este processo ocorre por meio da divulgação da relação dos bens disponíveis. A fase tem por finalidade a reutilização destes bens, além da redução de custos relacionados à armazenagem e a novas aquisições (SANTOS, 2012).

Além disso, também podem ocorrer transferências de bens entre áreas sem que tenham sido recolhidos. Santos (2012) assinala que o processo envolve diretamente a área de patrimônio que deverá providenciar as respectivas alterações das informações correspondentes ao bem transferido como a troca do número de inventário, além de anexar toda a documentação do processo de transferência, como exemplo, o termo de transferência (ANEXO F).

2.4.1.7 Inventário

A definição de inventário compreende o “procedimento de levantamento físico e contagens dos itens de material em uma organização” (FENILI, 2015, p.147). De forma complementar, Viana (2006) afirma que através da comparação entre os estoques registrados e contabilizados pela empresa, torna-se possível a comprovação da existência e exatidão dos itens. Assim, verifica-se que o inventário é um levantamento físico dos itens existentes e registrados em uma organização para efeitos de comprovação e identificação de possíveis divergências. O anexo G apresenta um modelo de ficha utilizado para o controle do inventário.

Adaptando-se o conceito dado pela administração patrimonial, de acordo com Santos (2012) os materiais são substituídos pelos bens do ativo imobilizado e a comparação é realizada por meio dos registros patrimoniais presentes em fichas manuais ou sistemas informatizados. Benedicto, Leite e Padoveze (2016) acrescentam que o inventário também permite avaliar o grau de responsabilidade de cada gestor, além de ajustar os saldos do sistema de informações com os saldos fiscais e contábeis do ativo imobilizado. No que se refere aos objetivos do inventário, Santos (2012, p.110), elenca os seguintes:

- a) Fazer a conciliação físico/contábil;
- b) Identificar as causas de discrepâncias;
- c) Propor soluções preventivas;
- d) Proceder aos ajustes físico e contábil;
- e) Melhorar a acuracidade das informações;
- f) Cumprir a legislação fiscal.

Tais objetivos elucidam a relevância que a atividade de inventário possui para o controle dos ativos imobilizados nas esferas física, fiscal e contábil. A física refere-se à existência do patrimônio em si; a fiscal incide sobre os impostos que impactam o resultado financeiro; e a contábil diz respeito a contabilização do ativo imobilizado nas demonstrações contábeis obrigatórias. A realização do inventário deve ser planejada. Santos (2012) lista algumas etapas que precisam ser cumpridas, tais como:

- a) **Constituição da comissão:** determinação dos funcionários que farão parte da auditoria do inventário;
- b) **Escolha da modalidade:** a escolha ocorre em função da necessidade de gerenciamento ou para atender regimentos internos ou aspectos legais. Entre as modalidades de inventários são mencionadas aquelas relacionadas ao inventário físico para almoxarifado, as quais podem ser adaptadas para os bens patrimoniais.

Quadro 6 – Modalidades de inventários

Modalidades	Descrição
Inventário Geral	Consiste na contagem, em um mesmo período, de todos os itens estocados em um determinado almoxarifado. Em geral são realizados ao final do exercício fiscal.
Inventário Rotativo/Cíclico	Consiste no levantamento contínuo e seletivo dos materiais existentes em estoque ou daqueles permanentes distribuídos para uso. A grande vantagem é que não implica na paralisação das atividades da organização (FENILI, 2015).
Inventário Específico	Compreende a contagem de um item específico de material, nos casos em que existirem divergências físico/contábeis.

Fonte: Adaptado de Santos (2003 *apud* SANTOS, 2012).

c) **Determinação do período do inventário:** determinação das datas relacionadas ao cronograma de atividades do inventário. As datas são determinadas pela Comissão e deverão ser atendidas rigorosamente;

d) **Determinação da responsabilidade dos membros da comissão:** etapa responsável por definir as atribuições de cada membro da comissão durante o processo de inventário. Por exemplo, responsável pela contagem, recontagem e conferência dos números de tombamento;

e) **Preparação dos Recursos:** organização de todos os recursos necessários para a análise dos inventários;

f) **Levantamento Físico:** refere-se a metodologia adotada para a contagem dos itens, ou seja, se a contagem partirá do relatório financeiro para o físico ou vice-versa;

g) **Apuração:** corresponde ao processo de anotação dos dados levantados;

h) **Conciliação:** compreende a análise das diferenças encontradas;

i) **Elaboração de relatórios:** divulgação do parecer e recomendações da comissão;

j) **Regularização:** adoção de medidas corretivas;

k) **Aprovação:** parecer final dado pela área de patrimônio, autoridade superior ou auditoria externa.

Percebe-se que a atividade de inventário é complexa e requer o envolvimento de todas as áreas da organização para sua realização, seja para o gerenciamento e o controle dos bens patrimoniais ou para o atendimento de aspectos legais.

2.4.1.8 Alienação

A etapa de alienação corresponde “o ato de liberação, após a devida análise, de qualquer material para outras aplicações [...]” (VIANA, 2006, p.131). A análise citada refere-se à avaliação dos bens ou materiais por parte dos usuários, comissões específicas ou pela área de patrimônio para posterior desfazimento destes (SANTOS, 2012). A fase de alienação ocorre quando há mudança na categoria dos bens patrimoniais, ou seja, quando passam da categoria de bens em uso para bens em desuso.

No tocante a categoria bens em desuso, Santos (2012) assinala a existência de duas situações: materiais inservíveis e excedentes. Os materiais inservíveis relacionam-se a perda da capacidade para os fins a que se destinavam. Tal perda é comprovada por meio de parecer técnico da autoridade competente. Os materiais excedentes caracterizam-se pela impossibilidade de sua aplicação na organização em qualquer momento.

O material considerado genericamente inservível pode ser classificado, conforme Decreto nº 99.658/1990, art. 3º, parágrafo único, como: ocioso, quando não há o aproveitamento do bem, mesmo quando este se encontra em perfeitas condições; recuperável, quando há a possibilidade de recuperar ao menos 50% do valor de mercado; antieconômico, quando sua manutenção for onerosa, ou seu rendimento for precário, em razão de uso prolongado, obsolescimento ou desgaste prematuro; e irrecuperável, quando o bem não puder mais ser utilizado nos seus propósitos originais devido à perda de suas características ou inviabilidade econômica de sua recuperação.

No que se refere as formas existentes de alienação para as empresas privadas, o pronunciamento técnico CPC 27 (2013) cita: a venda, o arrendamento mercantil financeiro e a doação. Embora o pronunciamento não tenha relacionado, a permuta também é caracterizada como um tipo de alienação. Todas as modalidades de alienação citadas têm em comum a existência da transferência do direito de propriedade do bem.

Deste modo, a alienação por venda pode acontecer por meio da venda direta a parte interessada ou mesma através de leilões, como acontece na administração pública (SANTOS, 2012). O objetivo desta modalidade é a obtenção de receita. O arrendamento mercantil, conforme pronunciamento técnico CPC 06 caracteriza-se como “acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado” (CPC, 2013, p.193). No caso do arrendamento mercantil financeiro existe a transferência dos riscos e benefícios do bem, e

consequentemente a transferência da propriedade, caso as partes envolvidas estejam em acordo.

Na modalidade de doação há a transferência de propriedade do bem sem troca ou obtenção de receita, isto é, a parte que recebe o bem é quem se beneficia diretamente. É necessária a assinatura pela parte cedente do documento chamado “termo de doação” para finalizar o processo de alienação (SANTOS, 2012). O encerramento das modalidades de alienação se dá pela permuta que consiste na troca de bens entre as partes. Além disso, os valores dos bens permutados devem se equiparar, bem como pode haver pagamento de torna³.

2.4.1.9 Baixa

O procedimento de baixa dos bens patrimoniais representa a última etapa do processo de gestão patrimonial. Fenili (2015, p.152) define a baixa de um bem “como a sua retirada contábil do acervo patrimonial de uma organização”. A definição é pertinente, haja vista que o valor contábil do bem patrimonial é anulado do grupo do ativo imobilizado. De acordo com Santos (2012), esta etapa deve ser posterior a concretização do desfazimento do bem, seja por alienação ou descarte.

Também devem ser considerados para baixa os motivos relacionados ao esgotamento pelo uso, acidentes, impossibilidade de utilização por perda da capacidade econômica, perda, extravio, furto ou roubo (SANTOS, 2012). O autor também destaca que nos casos de perda ou extravio, o responsável deverá ser responsabilizado e o processo deverá transcorrer de forma mais rápida. Ao passo que nos casos de acidentes, a baixa torna-se demorada em virtude da espera pela conclusão da investigação.

O pronunciamento técnico CPC 27, que trata sobre o ativo imobilizado, descreve no item 67, alíneas a e b, as situações em que deve ser feita a baixa do valor contábil do item do imobilizado: “ (a) por ocasião de sua alienação; ou (b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação” (CPC, 2013, p.663). Ainda sobre o assunto, Santos (2012) salienta que o processo de baixa precisa ser documentado e anexado ao processo de alienação.

Os procedimentos internos que devem ser realizados para a baixa dos bens patrimoniais se diferem em alguns aspectos, dependendo do motivo e do tipo de instituição, pública ou privada. Nos casos das instituições privadas, Benedicto, Leite e Padoveze (2016, p.183) apresentam o seguinte procedimento, considerando a baixa por venda:

- a) Memorando interno com as justificativas para a baixa por alienação;

³ Torna refere-se ao pagamento em dinheiro por uma das partes envolvidas na permuta (SANTOS, 2012).

- b) Parecer técnico do setor de gestão e controle patrimonial;
- c) Encaminhamento para a diretoria para aprovação de toda a documentação;
- d) Depois destes procedimentos administrativos, o setor responsável pela venda deverá emitir a nota fiscal de venda e encaminhar todo o processo para a baixa nos setores fiscal e contábil.

Cabe lembrar que além dos procedimentos citados, faz-se necessária a assinatura do termo de baixa (ANEXO H).

2.4.2 Gestão patrimonial dos bens imóveis

Com base nas peculiaridades dos bens imóveis, existem alguns procedimentos diferenciados para realização do controle destes. Santos (2012) os define como aqueles que não podem ser deslocados e que são classificados como bens materiais e corpóreos. São considerados bens imóveis os terrenos, prédios e jazidas, por exemplo.

As principais diferenças desses tipos de bens em relação aos bens móveis consistem nos procedimentos relacionados a aquisição, documentação, tombamento, cadastramento e o próprio arquivamento dos documentos (SANTOS, 2012). O processo de gestão dos imóveis tem início na aquisição ou nas benfeitorias realizadas nestes. Geralmente, as aquisições são intermediadas por uma comissão composta por um profissional da área de patrimônio imobiliário, um engenheiro civil e um advogado (SANTOS, 2012).

Nesse sentido, faz-se necessário descrever brevemente as atribuições de cada membro da comissão, conforme mostra o quadro 7. Além disso, segundo Santos (2012), o nível tático ou estratégico da organização também possui responsabilidades quanto ao processo de aquisição dos bens imóveis. Entre estas, cabe citar: designar a comissão; oferecer parecer e encaminhar o processo de aquisição para a aprovação da diretoria, além de autorizar o pagamento dos gastos com a compra do imóvel.

Quadro 7 – Atribuições dos membros da comissão de escolha e avaliação de imóveis

Comissão de escolha e avaliação de imóveis		
Presidente da Comissão	Engenheiro	Advogado
Coordenar os trabalhos da comissão; Designar um relator para o processo; Submeter o processo à aprovação da autoridade competente.	Providenciar o conjunto de plantas com os detalhes do imóvel; Solicitar a avaliação do imóvel por meio de um órgão oficial; Comparar as avaliações com o preço do mercado e indicar a melhor opção para compra; Dar parecer conclusivo e enviar processo para o presidente da comissão.	Solucionar as questões de ordem jurídica que envolverem o processo de aquisição; Analisar toda a documentação constante do processo de aquisição, observando possíveis irregularidades entre procedimentos internos e legislação vigente; Enviar parecer conclusivo para o presidente da comissão.

Fonte: Santos (2012).

No tocante aos documentos necessários para realização do processo de controle patrimonial e tombamento dos bens, Santos (2012) assinala a existência de dois tipos de documentação:

a) **Básicos:** representados pelo traslado da escritura e registro do cartório de imóveis;

b) **Complementares:** abrangem folha de tombo, termo de responsabilidade administrativa sobre o imóvel distribuído, ficha de cadastro do bem no controle patrimonial, termo de entrega e recebimento do imóvel, termo de exame, recebimento e entrega de obras, entre outros.

Tendo em vista, a análise do processo de gestão patrimonial dos bens imóveis, torna-se necessária a descrição dos documentos complementares citados anteriormente. Deste modo, a folha de tombo (ANEXO I) informa a numeração que identifica o imóvel, além de informações relacionadas a este, tais como: localização, valor de aquisição, área do imóvel, informações pertinentes a documentação de registro em órgãos específicos, entre outras. Em geral, a emissão deste documento é feita pela área de patrimônio (SANTOS, 2012).

Quanto ao termo de responsabilidade administrativa sobre o imóvel distribuído (ANEXO J), este é aplicado somente nos casos de transferência de responsabilidade, introduzindo as figuras do responsável substituído e do responsável substituto. Santos (2012) recomenda ainda a publicação em mídia interna das transferências realizadas. A ficha de

cadastro do imóvel (ANEXO K) refere-se à formalização do registro do documento no controle patrimonial da organização. A maioria das organizações realiza esse controle de forma informatizada.

O termo de entrega e recebimento de imóvel, por sua vez, como o nome sugere, compreende o documento assinado quando da aceitação da entrega e recebimento do imóvel. Santos (2012), recomenda a emissão em três vias as quais deverão ser distribuídas nas áreas de patrimônio, serviços gerais e a área interessada na utilização do imóvel (ANEXO L). O termo de exame, recebimento e entrega de obras (ANEXO M) tem função semelhante ao termo de entrega e recebimento, diferenciando-se quanto ao objeto, uma vez que se destina as benfeitorias executadas no imóvel. Além disso, a aceitação e a assinatura do documento são realizadas por uma comissão (SANTOS, 2012).

Toda a documentação mencionada é indispensável para o processo de cadastro e arquivamento do imóvel que abrange também as benfeitorias em terrenos da organização. Além disso, assim como no caso dos bens móveis, os imóveis estão sujeitos aos procedimentos de alienação e baixa. Santos (2012, p. 234) acrescenta ainda que construções ou prédios poderão sofrer baixas nos seguintes casos:

- a) Quando da demolição definitiva do prédio;
- b) Quando da demolição do prédio sem ampliação e que signifique alteração substancial das características do edifício;
- c) Quando da demolição parcial e reconstrução que signifique modificação e/ou ampliação substancial do edifício.

Deste modo, verifica-se que independentemente do tipo de bem patrimonial – móvel ou imóvel – o controle patrimonial é uma ferramenta importante para prover a organização do conhecimento sobre os itens que compõem o imobilizado.

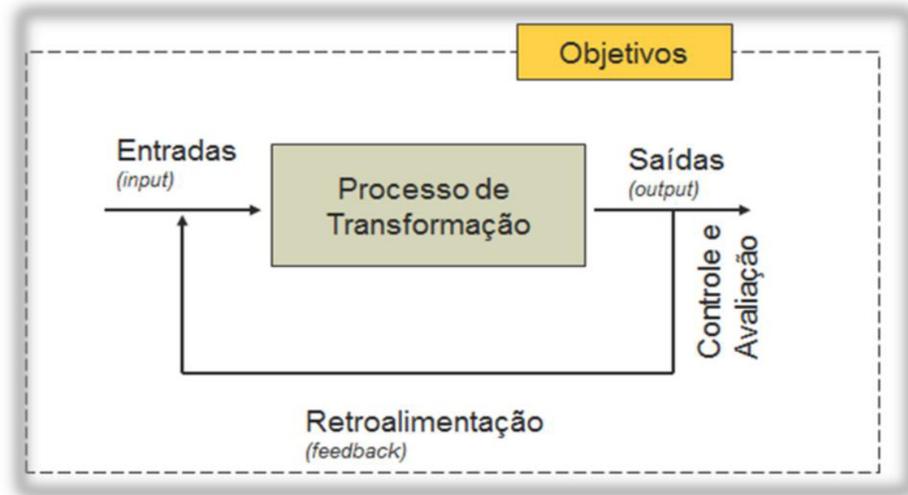
2.4.3 Informatização do processo de gestão patrimonial

As informações pertinentes ao controle dos bens patrimoniais exigem um esforço complexo para o seu gerenciamento. De acordo com Moresi (2000, p.14), para algumas organizações a informação representa “[...] um fator estruturante e um instrumento de gestão [...]”. Assim, o controle das informações patrimoniais pode ocorrer por meio de formulários manuais ou pelo registro em sistemas informatizados.

Os autores Laudon e Laudon (2010) definem sistema de informação como o conjunto de elementos interdependentes responsáveis pela coleta, processamento, armazenagem e distribuição das informações e que visam à coordenação e ao controle de uma

organização. Este sistema compõe-se dos elementos de entrada, processamento e saída (fig. 11). Nesse sentido, a entrada refere-se à introdução dos dados advindos dos ambientes interno e externo de uma empresa.

Figura 11 – Componentes de sistema



Fonte: Claro (2013).

O processamento compreende a transformação dos dados brutos em informações e posteriormente a saída tem a função de disponibilizar tais informações a usuários específicos. No sistema ainda são considerados o processo de realimentação que se caracteriza pelas opiniões dos usuários do sistema e o controle, que visa garantir que este funcione com êxito. Tecendo analogia ao processo de gestão patrimonial, a entrada pode ser representada pela inclusão dos dados dos bens patrimoniais; o processamento refere-se à consolidação de todos os dados inseridos; e a saída consiste na disponibilização das informações do ativo imobilizado, por exemplo, para a área de patrimônio.

Segundo Benedicto, Leite e Padoveze (2016, p.178), o *software* escolhido para a gestão do ativo imobilizado “deve gerar relatórios contábeis, fiscais e gerenciais com todas as informações que atendam às diversas legislações em vigor, bem como atendam às necessidades gerenciais dos administradores da empresa [...]”. Deste modo, verifica-se que o sistema informatizado permite maior confiabilidade e pontualidade das informações, garantindo a segurança do processo de controle patrimonial, além de auxiliar a tomada de decisão do gestor.

Figura 12 – Tela de software de gestão patrimonial

Fonte: Softonic [201-].

Além disso, conforme Laudon e Laudon (2010), a adoção de sistemas e tecnologias de informação tornou-se imprescindível à prática dos negócios. Além das funcionalidades apresentadas pelo *software* ilustrado na figura 12, como a descrição do bem, estado de conservação e número de identificação, por exemplo. Os sistemas voltados para o controle patrimonial conseguem fazer o controle físico, contábil e fiscal de todo o patrimônio imobilizado.

2.4.4 Auditoria patrimonial

A auditoria refere-se a um procedimento frequentemente aplicado nas organizações no qual consiste “[...] a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado com intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria” (ARAÚJO, 2004, p.13). Compreende-se assim a auditoria como um processo de investigação sistemático que permite a avaliação fidedigna de documentos e informações da

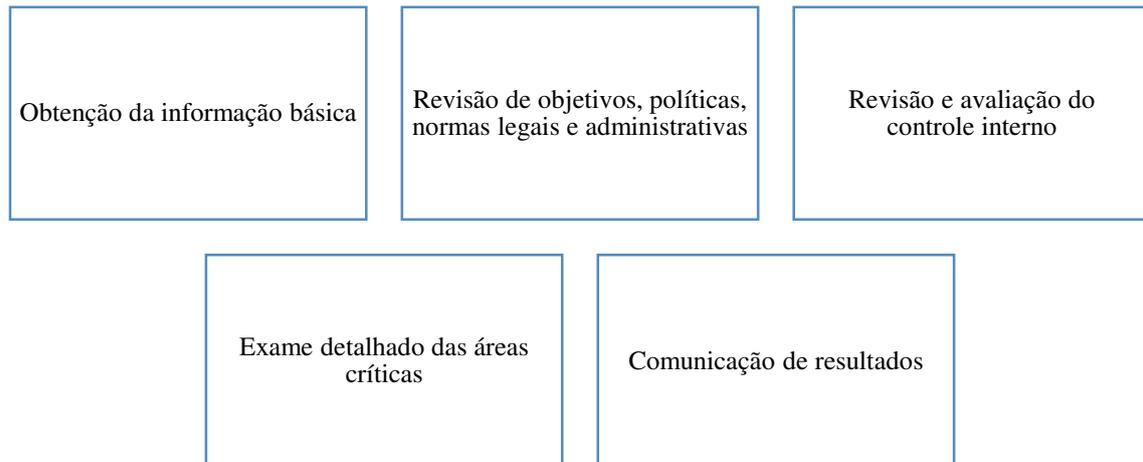
empresa em comparação com as normas estabelecidas, sejam elas internas ou para cumprimento de aspectos legais (FLOZINO; SILVÉRIO, 2014).

Além disso, Araújo (2004) classifica o processo de auditoria sob três aspectos: quanto ao campo de atuação, quanto à forma de realização e quanto aos objetivos dos trabalhos. Em relação ao campo de atuação, a auditoria pode ser governamental, voltada ao acompanhamento das ações dos órgãos públicos, ou auditoria privada, relacionada às instituições que tem por objetivo o lucro.

A auditoria, quanto à forma de realização, pode ser interna, isto é, realizada pelos profissionais que possuem vínculo com a organização auditada; e externa, quando é feita por auditores independentes (ARAÚJO, 2014). No tocante aos objetivos, têm-se a auditoria contábil, operacional e integrada. A contábil compreende os procedimentos técnicos aplicados por um especialista habilitado (contador) com o objetivo de avaliar se as demonstrações contábeis representam, em todos os seus aspectos relevantes, a situação econômica, financeira e patrimonial da entidade auditada. A operacional, ou de otimização de recursos, refere-se à avaliação do desempenho e a efetividade das operações. E a auditoria integrada, também conhecida como de amplo escopo, abrange três aspectos: a análise das demonstrações contábeis, o atendimento dos aspectos legais e o exame da eficácia, eficiência e economicidade das atividades operacionais (ARAÚJO, 2014).

No que diz respeito à auditoria patrimonial (uma aplicação tanto da auditoria contábil, quanto da auditoria operacional, dependendo dos objetivos a que se propõe), Santos (2012) destaca cinco tipos: auditorias específicas, ativo intangível, ativo tangível, semoventes e imóveis. Em virtude da complexidade e da quantidade de bens patrimoniais que compõem o ativo imobilizado, o autor sugere a divisão da auditoria nas classes individuais de ativo, por exemplo, terrenos, edifícios e construções, máquinas e acessórios entre outros. No que diz respeito às etapas da auditoria patrimonial, Cruz (2007 *apud* SANTOS, 2012, p. 299-301) elencou cinco etapas básicas (figura 13) e seus respectivos procedimentos.

Figura 13 – Etapas da auditoria patrimonial



Fonte: Elaborado pela autora (2016).

A fase de obtenção da informação básica corresponde ao levantamento das informações necessárias para análise do controle do imobilizado. Os procedimentos compreendidos nesta fase são: entrevistas com os responsáveis ligados à gestão do ativo imobilizado; consultas a documentos internos; consultas à legislação vigente sobre o assunto; solicitação de relatórios do órgão fiscalizador; visitas a instalações físicas e atesto da existência de cadastros e inventários, por exemplo (CRUZ, 2007 *apud* SANTOS, 2012).

A etapa de revisão de objetivos, políticas, normas legais e administrativas consiste na avaliação da necessidade de alteração das normas relacionadas a gestão do imobilizado ou mesmo adequação aos aspectos legais. Nesse sentido, os procedimentos envolvidos nessa fase são: atualizar e recapitular a legislação e documentos que regulam as atividades de guarda e movimentação dos bens permanentes; aperfeiçoar o entendimento sobre a missão da organização no que tange a utilização dos bens; e listar procedimentos inadequados visando sua substituição ou alteração (CRUZ, 2007 *apud* SANTOS, 2012).

De acordo com Cruz (2007 *apud* SANTOS, 2012), a revisão e avaliação do controle interno apresenta como procedimentos: a verificação de critérios para distribuição de senhas e datas de acesso ao sistema do ativo imobilizado; revisão das áreas pré-priorizadas, com a finalidade de descobrir quais precisam de análise mais detalhada e posteriormente estimar o prazo de execução do trabalho; estabelecer cronograma de auditoria; e analisar os mecanismos de controle interno, avaliando sua efetividade.

A quarta etapa, intitulada por exame das áreas críticas, compreende a investigação mais intensiva em áreas específicas a fim de solucionar rapidamente falhas que tenham impactado o controle do ativo imobilizado. Segundo Cruz (2007 *apud* SANTOS, 2012), as atividades da auditoria nessa fase correspondem: adotar medidas técnicas para investigação

dos fenômenos, tais como entrevista, testes e inspeções físicas, por exemplo; verificar a consistência do conteúdo levantado; apresentar os desvios encontrados de forma fundamentada, bem como oferecer recomendações para melhoria no processo.

A última fase, definida como comunicação dos resultados, consiste na apresentação de um parecer com a conclusão da equipe de auditoria que poderá aprovar ou rejeitar o processo de controle do ativo imobilizado na organização auditada. Todas as dúvidas devem ser respondidas, bem como os auditores precisam encorajar os membros da empresa a buscar a melhoria contínua e a corrigir as falhas.

O processo de auditoria encerra com a emissão do relatório de auditoria seguido do certificado. Conforme Santos (2012), o relatório deve emitir opinião isenta e imparcial com base em documentos comprobatórios, além de abordar questões relevantes e visar melhoria nos controles e regularização das não conformidades.

3 METODOLOGIA

A escolha da metodologia é uma etapa importante para a elaboração de qualquer pesquisa científica, pois compreende o caminho que o pesquisador deve percorrer para alcançar os objetivos e responder a problemática do estudo. Esta compreensão esclarece-se pela própria definição etimológica do termo que vem do grego “meta” = ao largo; “odos” = caminho; “logos” = discurso, estudo (FREITAS; PRODANOV, 2013).

Ainda de acordo com os autores Freitas e Prodanov (2013), a metodologia deve estimular a motivação para encontrar respostas às indagações, que por sua vez, devem ser respaldadas e sistematizadas em procedimentos metodológicos pertinentes. Para Gil (2002), esta etapa compreende a descrição dos procedimentos a serem seguidos para a realização da pesquisa e sua composição varia conforme especificidades do estudo.

Deste modo, este trabalho levou em consideração os seguintes componentes metodológicos para sua elaboração: a perspectiva teórica, a abordagem da pesquisa, tipologia da pesquisa, local da pesquisa, universo e amostragem, técnicas de pesquisa, tratamento dos dados e restrições/limites.

3.1 Perspectiva teórica

A perspectiva teórica corresponde ao método empregado na pesquisa que consiste no “[...] caminho, uma forma, uma lógica de pensamento” (VERGARA, 1998, p.12). Lakatos e Markoni (2003) classificam o método quanto à abordagem e quanto ao procedimento. Em relação à abordagem, pode ser indutivo, dedutivo, hipotético-dedutivo e dialético. No tocante ao procedimento cabe citar o histórico, comparativo, monográfico, observacional, estatístico, tipológico, funcionalista, estruturalista e etnográfico.

Os autores Freitas e Pradanov (2013) acreditam que os métodos de abordagem são oriundos do elevado grau de abstração, o que propicia ao pesquisador escolher o escopo da investigação, as regras de explicações dos fatos e a validade das generalizações. Nesse sentido, optou-se pelo método dedutivo, o qual compreende que a racionalização ou combinação de ideias tem maior expressividade que a experimentação particular, possibilitando que o raciocínio caminhe do geral para o particular (KAUARK; MANHÃES; MEDEIROS, 2010). Especificamente, parte-se do conhecimento existente sobre a gestão do imobilizado para a análise do processo no terminal portuário da empresa Alfa S/A por meio do estudo de caso.

No que tange a classificação do método por procedimento, adotou-se o método observacional pela sua vasta aplicação nas ciências sociais e por possibilitar a observação de algo que acontece ou já aconteceu (GIL, 2008 *apud* FREITAS; PRADANOV, 2013).

3.2 Abordagem da pesquisa

A abordagem do problema de pesquisa classifica-se em qualitativa e quantitativa. Nesta pesquisa adotou-se a abordagem do tipo qualitativa, em virtude de o ambiente assumir a principal fonte de dados, neste trabalho representado pelo terminal portuário da Alfa S/A, e possuir caráter descritivo. Segundo Freitas e Pradanov (2013, p.70) “[...] os dados coletados nessas pesquisas são descritivos, retratando o maior número possível de elementos existentes na realidade estudada”.

Nesse contexto, o pesquisador representa o instrumento-chave no processo de coleta e análise dos dados obtidos (FREITAS; PRADANOV, 2013). Além disso, na pesquisa qualitativa a ênfase recai sobre o processo e seu significado (KAUARK; MANHÃES; MEDEIROS, 2010). Este trabalho focou na análise do processo de gestão do imobilizado do terminal e na opinião dos seus participantes, com a finalidade de conhecer a realidade desse processo e superar suas possíveis deficiências.

3.3 Tipologia da pesquisa

A literatura científica acerca da classificação das pesquisas apresenta várias vertentes. Segundo Vergara (1998), os critérios da pesquisa podem ser definidos quanto aos fins e aos meios. Silva (2004 *apud* PRADANOV, 2013) define a tipologia da pesquisa quanto à natureza, aos objetivos e aos procedimentos. Nessa mesma corrente, Gil (2002) opta pela divisão quanto aos objetivos e aos procedimentos.

Com base nestas, preferiu-se empregar neste trabalho, o modelo descrito por Gil por causa de sua objetividade. Relativo aos objetivos, optou-se pela pesquisa descritiva ao compreender “[...] a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.” (GIL, 2002, p.42).

Complementar a isto, Freitas e Pradanov (2013) inferem que neste tipo de pesquisa não há interferência do pesquisador na observação, registro, análise e interpretação dos dados obtidos. Além disso, ela procura conhecer a natureza, característica e as causas do fato. Posto isto, durante a análise da gestão do ativo imobilizado no terminal portuário de São Luís, realizou-se a observação da gestão do imobilizado, possibilitando o detalhamento de suas etapas e dos sujeitos envolvidos.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, existem dois grupos que fornecem informações necessárias para a elaboração da pesquisa. Os autores Freitas e Pradanov (2013, p.54) os define como:

[...] Aqueles que se valem das chamadas fontes de papel (pesquisa bibliográfica e pesquisa documental) e aqueles cujos dados são fornecidos por pessoas (pesquisa experimental, pesquisa ex-post facto, o levantamento, o estudo de caso, a pesquisa-ação e a pesquisa participante) (FREITAS; PRADANOV, 2013, p. 54).

Deste modo, empregou-se a pesquisa do tipo bibliográfica, que segundo Vergara (1998) representa o estudo sistematizado com a utilização de material acessível como: livros, artigos, revistas, jornais, redes eletrônicas e dissertações. Nesta pesquisa, predominou o uso de livros e regulamentação legal pertinente ao ativo imobilizado. Quanto ao processo de gestão em si, os principais autores empregados foram Gerson dos Santos, por meio do livro “Gestão Patrimonial” e Benedicto, Leite e Padoveze, com o “Manual de Gestão e Controle do Ativo Imobilizado”.

Também foi aplicada a pesquisa documental que se caracteriza pela “[...] fonte de coleta de dados [...] restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias [...]” (LAKATOS; MARKONI, 2003, p. 174). Entre essas fontes primárias, destacam-se: os documentos de arquivos públicos, cartas, documentos de arquivos privados e contratos. Neste trabalho, utilizaram-se principalmente os procedimentos internos existentes na organização relacionados à gestão do ativo imobilizado e e-mails corporativos com instruções sobre o tratamento deste grupo de ativo.

A delimitação da problemática orientou a pesquisa para um estudo de caso ao focar na análise da gestão do ativo imobilizado específico do terminal portuário da Alfa S/A em São Luís. Para Gil (2010, p. 37 *apud* FREITAS; PRADANOV, 2013, p. 60), o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou mais objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. Nesse sentido, é importante que o pesquisador tenha equilíbrio intelectual, capacidade de observação e moderação no que tange à generalização dos resultados (FREITAS; PRADANOV, 2013).

3.4 Local da pesquisa

O estudo foi realizado no terminal portuário da Alfa S/A, localizado na cidade de São Luís (MA).

3.5 Universo e Amostra

O universo é o “[...] conjunto de elementos (empresas, produtos, pessoas, por exemplo), que possuem as características que serão objeto de estudo” (VERGARA, 1998, p.48). Nesse contexto, o universo da pesquisa, também conhecido como população, foi o terminal portuário da Alfa S/A em São Luís. Conceitua-se amostra, segundo Lakatos e Marconi (2003), como uma parte conveniente do universo/população, escolhida por meio de algum critério de representatividade (VERGARA, 1998).

Nesta pesquisa, a amostra reflete a própria população. Com relação aos sujeitos da pesquisa, para responder a problemática e alcançar os objetivos traçados, foram escolhidos alguns participantes envolvidos no processo de gestão do ativo imobilizado do terminal. Com base nisto, contribuíram para a pesquisa o atual analista de gestão econômica, dois gerentes responsáveis pelos ativos, o encarregado de almoxarifado e um analista de patrimônio, totalizando cinco participantes.

3.6 Técnicas de coleta de dados

As técnicas de pesquisas são “um conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência ou arte; é a habilidade para usar esses preceitos ou normas, a parte prática [...]”. (LAKATOS; MARKONI, 2003, p.174). Destarte, infere-se que a coleta de dados possibilita por meio do emprego de técnicas e/ou instrumentos a obtenção dos dados necessários para responder a problemática da pesquisa (VERGARA, 2006). Deste modo, fica a critério do pesquisador a escolha dos instrumentos adequados, tendo em vista a abordagem e a tipologia adotados no estudo. No que se refere a classificação das técnicas usadas na coleta de dados, os autores Freitas e Pradanov (2013, p.102) destacam dois tipos. São eles:

a) Observação direta intensiva: é realizada por meio da observação e da entrevista;

b) Observação direta extensiva: ocorre através do questionário, do formulário, de medidas de opinião e de atitudes, história de vida, discussão em grupo, análise de conteúdo, testes, sociometria, pesquisa de mercado.

Em virtude do problema e dos objetivos deste trabalho, bem como da abordagem qualitativa da pesquisa, preferiu-se a adoção da observação direta intensiva, constituída pelas técnicas da observação e entrevista. A técnica de observação adotada foi do tipo assistemática ou não estruturada, por meio da verificação indireta e sem utilização de meios específicos (FREITAS; PRADANOV, 2013). Nesse sentido, realizou-se a verificação e o registro dos

procedimentos internos existentes acerca da gestão do imobilizado na plataforma de documentos da Alfa S/A, mas também houve o acompanhamento do funcionamento de determinadas etapas da gestão patrimonial, *in loco*, e pela troca de mensagens no correio eletrônico.

A entrevista possibilitou a obtenção de informações do processo de gestão do imobilizado pelas conversações efetuadas com quatro funcionários da organização envolvidos nesse processo. Quanto ao roteiro de entrevista optou-se pelo tipo semi-estruturado, por combinar a pauta preestabelecida e a flexibilidade das perguntas abertas as quais ajudaram a responder a problemática.

Além das técnicas citadas, também foram aplicados questionários com dois funcionários da área de patrimônio da Alfa S/A, localizada em Belo Horizonte. Todavia, apenas um deles retornou. A escolha pelo questionário ocorreu em razão da distância física das fontes. Além disso, as perguntas constituintes do questionário foram do tipo abertas e subdivididas em três aspectos, como: geral, contábil e físico (APÊNDICE D).

3.7 Análise e interpretação de dados

A análise e interpretação de dados corresponde a etapa de organização e interpretação dos dados obtidos no procedimento de coleta. Segundo Lakatos e Marconi (2003), a relevância dos dados está em proporcionar respostas às investigações. Deste modo, é importante que estes estejam dispostos de forma sintética, de modo claro e acessível.

Para Best (1972 *apud* LAKATOS; MARKONI, 2003) o processo de investigação pode ser aplicado de forma indutiva e dedutiva. Em virtude da abordagem qualitativa, o modo de análise foi indutivo, partindo do pesquisador. Além disso, a interpretação caracteriza-se pela atividade de significação das respostas ao vinculá-las a outros conhecimentos, tendo em vista os objetivos e o tema.

Quanto aos métodos empregados para analisar e interpretar os dados coletados decidiu-se pela análise documental, a qual consiste no estudo e análise de vários documentos a fim de encontrar circunstâncias sociais e econômicas que podem estar relacionados (RICHARDSON, 1999 *apud* VIEIRA; ZOUAIN, 2005). Por meio da análise documental foram analisados os atuais procedimentos adotados pela Alfa S/A no que se refere à gestão de ativos e ao processo de imobilização dos bens tangíveis, o que possibilitou verificar se as práticas do terminal portuário estão de acordo com o exigido pela Alfa S/A.

Outro método escolhido para o tratamento dos dados foi a análise de conteúdo, que proporciona um aprofundamento na interpretação das entrevistas. De acordo com Stone

et. al. (apud VIEIRA; ZOUAIN, 2005, p.99) “a análise do conteúdo é uma técnica de pesquisa para se chegar a conclusões por meio da identificação sistemática e objetiva das características específicas de um texto”. Nela são consideradas três etapas primordiais, segundo Bardin (1977 apud VERGARA, 2008): pré-análise do material, exploração do material e o tratamento dos dados e interpretação.

A primeira etapa compreendeu a organização de todos os dados coletados na pesquisa, como os documentos internos do terminal, as entrevistas realizadas e os questionários aplicados. Na segunda etapa houve a exploração do material por meio da análise dos documentos e questionários, além da audição e transcrição das entrevistas. Na etapa de tratamento e interpretação ocorreu a reflexão das informações geradas durante a análise, embasando-as com o referencial teórico acerca do tema de gestão do imobilizado e fazendo a correlação com os objetivos e a problemática da pesquisa.

3.8 Restrições/ condições limites

As limitações do método correspondem aos elementos que a pesquisa não consegue alcançar por meio da metodologia escolhida. Por esta razão, é necessário antecipar-se à possíveis críticas do estudo (VERGARA, 2006). Com base nisso, a limitação da pesquisa decorre da impossibilidade de generalização dos resultados para as demais empresas controladas pela Alfa S/A, por ser um estudo de caso aplicado somente no terminal portuário de São Luís.

Além disso, também há restrições quanto a técnica de entrevista no tocante a necessidade de confiança entre entrevistador e entrevistado, bem como a falta de tempo por parte do entrevistado (ARNOLDI; ROSA, 2014) e a dificuldade de ajudar o informante em questões mal compreendidas ou até mesmo na compreensão das perguntas, no caso do questionário (LAKATOS; MARKONI, 2003).

Apesar das restrições existentes na pesquisa, a escolha pela metodologia empregada possibilitou alcançar os objetivos e responder a problemática do trabalho.

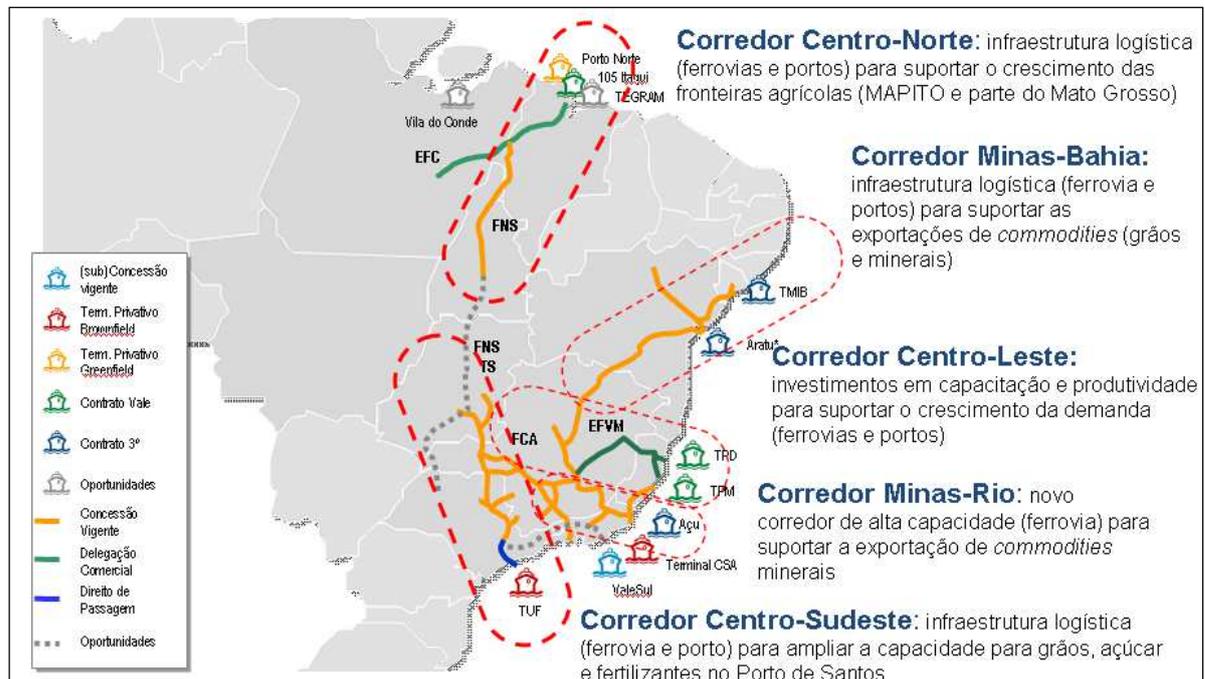
4 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Neste capítulo são apresentados a organização onde foi realizado o estudo de caso e a análise e interpretação dos dados obtidos com a análise documental, as entrevistas e o questionário aplicado.

4.1 Apresentação do terminal portuário da Alfa S/A

O estudo de caso foi realizado no terminal portuário da empresa Alfa S/A, localizado no bairro Itaqui da cidade de São Luís, estado do Maranhão. A Alfa S/A é uma empresa controlada por uma *holding* com atuação no ramo de serviços logísticos multimodais⁴, transportando bens e produtos industrializados, siderúrgicos, agrícolas e minerais por meio de cinco corredores logísticos (fig. 14), quais sejam: Centro-Norte, Centro-Sudeste, Centro-Leste, Minas-Rio e Minas-Bahia. Entre os produtos transportados, estão: grãos agrícolas, açúcar, fertilizantes, calcário, carvão, bobina, placas, coque, escória, cal, torete, minerais diversos, combustíveis, contêineres, cimento, granito, celulose, entre outros.

Figura 14 – corredores logísticos integrados



Fonte: Acervo Alfa S/A (2015).

A *holding* tem como missão oferecer soluções logísticas integradas ao negócio de seus clientes e visa transformar a logística do Brasil. Além disso, constitui-se sob a forma jurídica de sociedade anônima de capital fechado e possui atualmente quatro sócios: Vale,

⁴ Integração de dois ou mais modais logísticos, neste caso: ferrovias, portos e terminais.

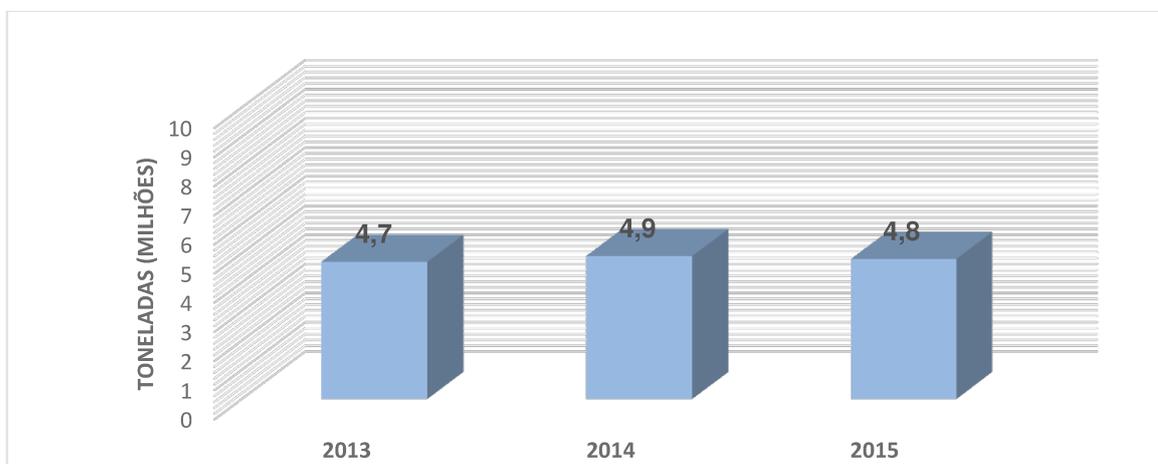
Mitsui, Brookfield e FI-FGTS. O processo de capitalização que culminou na entrada dos três últimos sócios citados foi finalizado em 2013.

A Alfa S/A foi constituída em outubro de 2010, no entanto iniciou suas atividades operacionais somente em janeiro de 2012. Além disso, compõe-se de três sociedades controladas com atuação específica em operações portuárias, como: a construção, operação e exploração de terminais marítimos próprios ou de terceiros, de uso privativo, misto ou público, permitindo a movimentação e a armazenagem de mercadorias destinadas ou provenientes de transporte aquaviário e também provendo serviços de apoio a navios na área do porto.

O terminal portuário opera um dos berços do Porto Itaqui, administrado pela Empresa Maranhense de Administração Portuária (EMAP), localizado de forma estratégica para garantir a integração do corredor centro-norte ao permitir a saída das cargas transportadas pela Ferrovia Norte Sul e Estrada de Ferro Carajás. As cargas embarcadas pelo terminal são: soja, milho, farelo de soja e milho, ferro-gusa e manganês⁵. Quanto ao mercado consumidor destas mercadorias, cabe citar: China, Bélgica, França, Reino Unido, Holanda e Japão – Europa e Ásia referente a soja; do milho são a Ásia e o Oriente Médio (com foco na Arábia Saudita) e do farelo, Europa (com destaque para Espanha), Ásia e Arábia Saudita.

A capacidade de armazenamento do terminal é de 231 mil toneladas de grãos distribuídas em sete silos e de 120 mil toneladas para armazenamento do ferro-gusa divididos em três pátios de estocagem. A capacidade física de armazenamento possibilitou ao terminal portuário o embarque de quase 15 milhões de toneladas de mercadorias entre os anos de 2013 e 2015. O gráfico 1 apresenta o volume embarcado nestes anos.

Gráfico 1 – Volume embarcado pelo terminal



Fonte: Adaptado de documentos do terminal portuário (2016).

⁵ Previsão para início das operações de embarque em 2017.

Quanto à sua estrutura física, o terminal compõe-se por ativos de grande expressividade econômica e operacional, quais sejam: carregador de navio, moegas, tombadores de carretas, transportadores de correias, silos, balanças, elevadores de canecas, sistemas de aspersão, como também um píer público de atracação com 280 metros de comprimento e profundidade de 18 metros. A figura 15 apresenta a estrutura do terminal portuário.

Figura 15 – Estrutura do terminal portuário



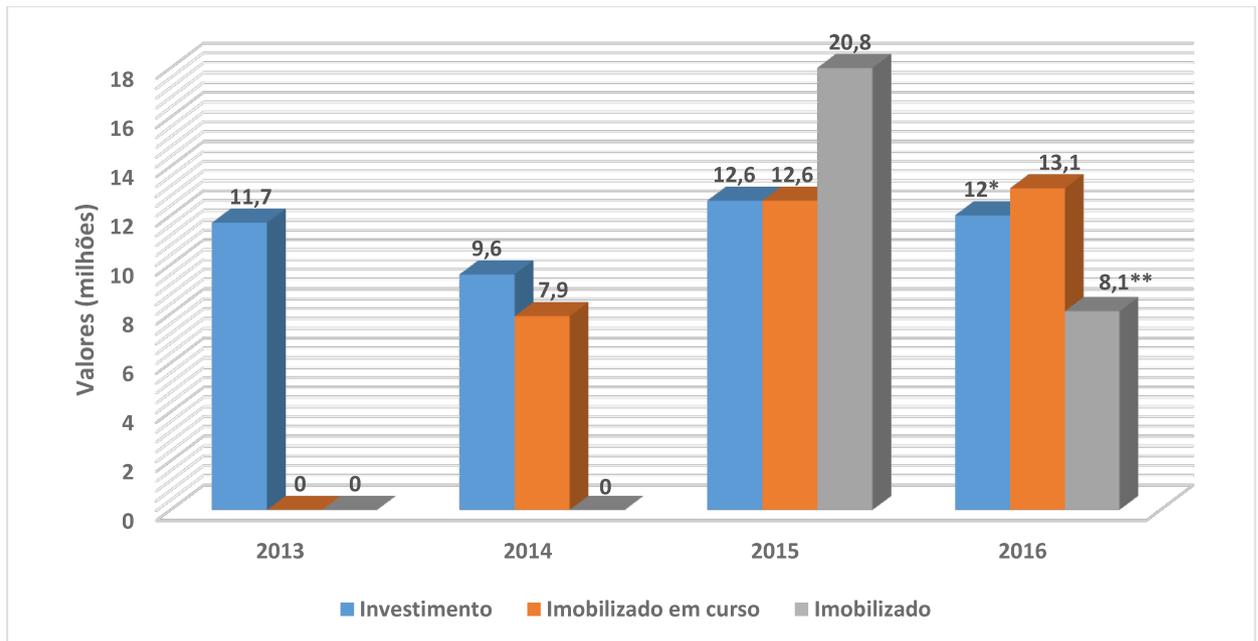
Fonte: Acervo Alfa S/A (2015).

Com base na capacidade de armazenamento, volume exportado e relevância econômica e operacional dos bens tangíveis do terminal, faz-se necessária uma gestão patrimonial que garanta o pleno funcionamento das atividades operacionais do terminal portuário.

4.2 Análise do processo de gestão do ativo imobilizado

No contexto geral, a gestão patrimonial do ativo imobilizado do terminal portuário de São Luís apresenta peculiaridades em virtude de suas instalações ficarem dentro da área operacional de uma das empresas sócias e por operar no píer do Porto Público do Itaqui, considerado neste caso bem de terceiro. Por esta razão, alguns dos ativos existentes na área foram negociados e posteriormente incorporados aos ativos do terminal. Tal incorporação dos ativos no grupo do imobilizado aconteceu tardiamente, iniciando somente no ano de 2015, contudo a contabilização destes no grupo do imobilizado em curso começou no ano anterior. Isto pode ser observado no gráfico 2, que também apresenta os investimentos realizados entre os anos de 2013 a 2016.

Gráfico 2 – Comparação entre investimento e imobilização de ativos



*Valor real acumulado de jan. a out.

**Valor acumulado de jan. a jul.

Fonte: Adaptado de documentos do terminal portuário (2016).

Com base no gráfico 2, observa-se que até agora o valor imobilizado foi de aproximadamente R\$ 28 milhões. Verifica-se também que o valor investido no terminal foi superior a R\$ 45 milhões nesses quatro anos. Portanto, existem cerca de R\$ 17 milhões ainda no imobilizado em curso deixando de gerar benefícios no tocante à redução dos impostos de renda e contribuição social sobre o lucro apurados no resultado (DRE). Contudo, este valor em curso justifica-se em virtude de alguns ativos ainda não ter entrado em operação, como no caso da estrutura para embarque de manganês, prevista para 2017, e pela falta de imobilização dos ativos no último trimestre⁶.

A área de patrimônio, também denominada de gestão de ativos, localiza-se fora do terminal (centraliza-se na cidade de Belo Horizonte) e atende a todas as empresas controladas pela *holding*. Atualmente a área subdivide-se na parte de controle físico e contábil. A figura 16 apresenta o organograma da área.

⁶ Compreende os meses de agosto a outubro de 2016.

Figura 16 – Organograma da área de gestão de ativos



Fonte: elaborado pela autora (2016).

Previamente às análises dos documentos e entrevistas realizadas, cabe destacar algumas regras e definições consideradas pelo terminal portuário na gestão patrimonial do ativo imobilizado. A primeira delas é que o processo de imobilização também é conhecido por capitalização de ativos. Além disso, considera-se bem patrimonial aqueles que atendem simultaneamente aos seguintes critérios: valor de aquisição igual ou superior a R\$ 1.200,00, incluindo os impostos; vida útil igual ou superior a 12 meses; aquisição do bem com verba e finalidade de investimento. Os dois primeiros critérios mencionados atendem ao artigo 15 da Lei nº 12.973/2014 que afirma que esses bens não podem ser contabilizados como despesas operacionais, mas sim como custo do ativo imobilizado. Quanto aos bens considerados para imobilização pelo terminal, estão:

a) **Bens autônomos**: todo bem patrimonial adquirido pronto para entrar em operação, que permita entrega única e que não demande construção ou montagem para o seu uso, devendo ser capitalizado logo que entregue no terminal. Exemplos: empilhadeiras, máquinas, entre outros;

b) **Bens próprios**: adquiridos após as concessões através de investimentos próprios. Exemplos: terminais, prédios administrativos, máquinas e equipamentos de manutenção, entre outros;

c) **Bens arrendados**: oriundos de contrato de concessão, pelo qual o proprietário entrega a outro para ser explorado e mantido até o final do contrato entre as partes. Exemplos: pátios, balanças, píer, entre outros;

d) **Bem de Terceiros:** são os bens adquiridos através de acordos de financiamento e que precisam ser mantidos sob a responsabilidade do terminal até o final dos acordos. Exemplos: construção de terminais e equipamentos de terminais.

Para efeito de contabilização também são consideradas as melhorias em ativos existentes, desde que acrescentem ganho de produção, segurança ou tempo de vida útil ao ativo.

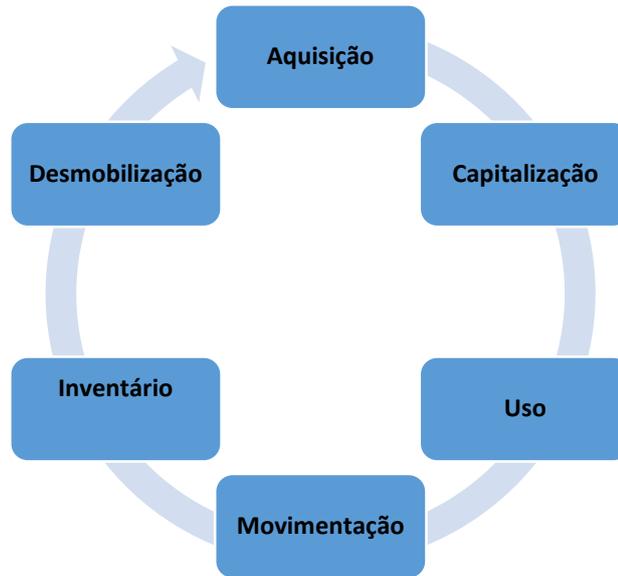
4.2.1 Análise documental

Os procedimentos internos relacionados à gestão dos ativos foram elaborados para atender a todas as empresas pertencentes a *holding*, deste modo abrangem a Alfa S/A e conseqüentemente o terminal portuário de São Luís. Tais procedimentos ficam disponíveis em uma plataforma de documentos composta por diretrizes, políticas, documentos técnicos e procedimentos operacionais que podem ser imputados e atualizados por pessoas específicas de determinadas áreas.

O procedimento interno intitulado gestão de ativos⁷ objetiva estabelecer diretrizes e orientações para a gestão de ativos (bens patrimoniais) e alienação de bens móveis, imóveis, inservíveis e sucatas. De acordo com ele, os bens patrimoniais são todos os bens móveis, imóveis ou serviços de melhoria de propriedade do grupo com vida útil igual ou superior a um ano, adquirido com verba de investimento e que é contabilmente registrado no ativo imobilizado do grupo. O procedimento define o ciclo de gerenciamento dos bens patrimoniais, conforme figura 17.

⁷ Principal procedimento relacionado a gestão do ativo imobilizado no terminal portuário. Documento revisado em 2014.

Figura 17 – Processo de gestão de ativos



Fonte: Procedimento interno Alfa S/A (2014).

Com base na figura, verifica-se que o processo de gerenciamento do ativo inicia-se por meio da aquisição deste. Conforme já mencionado, a aquisição deverá ser realizada com verba de investimento. A verba de investimento caracteriza-se por oferecer futuros benefícios econômicos para a companhia que, por sua vez, beneficiarão mais de um exercício social. Contudo, de acordo com procedimento operacional capitalização⁸, somente os gastos com projetos de investimento dos tipos capital direto, desenvolvimento sustentável, melhoria e reposição podem ser imobilizados. O quadro 8 apresenta a definição de cada um deles.

⁸ Procedimento que trata sobre os procedimentos contábeis relacionados à capitalização de gastos e de bens. Documento revisado em janeiro de 2014.

Quadro 8 – Tipos de projetos de investimento

Projetos	Descrição
Capital Direto	Visa a criação ou a expansão de capacidade de produção de bens e/ou prestação de serviços próprios das unidades de negócio.
Desenvolvimento Sustentável	Projeto corrente voltado ao desenvolvimento sustentável da empresa, abrangendo projetos da área de segurança, saúde ocupacional e meio ambiente. Visa atender a legislação ambiental ou a políticas e normas da companhia.
Melhoria	Projeto de corrente que objetiva melhorar e modernizar instalações operacionais e administrativas e / ou controle de processo e automação.
Reposição	Projeto corrente que visa a substituição de equipamentos, material permanente ou veículos que chegaram ao fim da vida útil, econômica e/ou física.

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Os procedimentos pertinentes a compra de bens patrimoniais ou serviços de melhoria no terminal, conforme diretrizes de aquisição⁹, são realizados por meio de contratos com prazos determinados, ordens de compras avulsas e solicitação de pagamento de serviço (SPS). A modalidade via contrato é realizada pela área de suprimentos, levando cerca de 30 até 120 dias para contratação do fornecedor, dependendo do escopo do pedido. Além disso, o processo é concorrencial com no mínimo três propostas de fornecedores diferentes, salvo exceções previstas como no caso de fornecedor de produto exclusivo. O escopo da compra é especificado no quadro de quantidades e preços (QQP). Na figura 18, podem ser vistas as etapas do macroprocesso da modalidade de aquisição via contrato.

Figura 18 – Macroprocesso de aquisição



Fonte: Documento diretrizes de aquisição (2014).

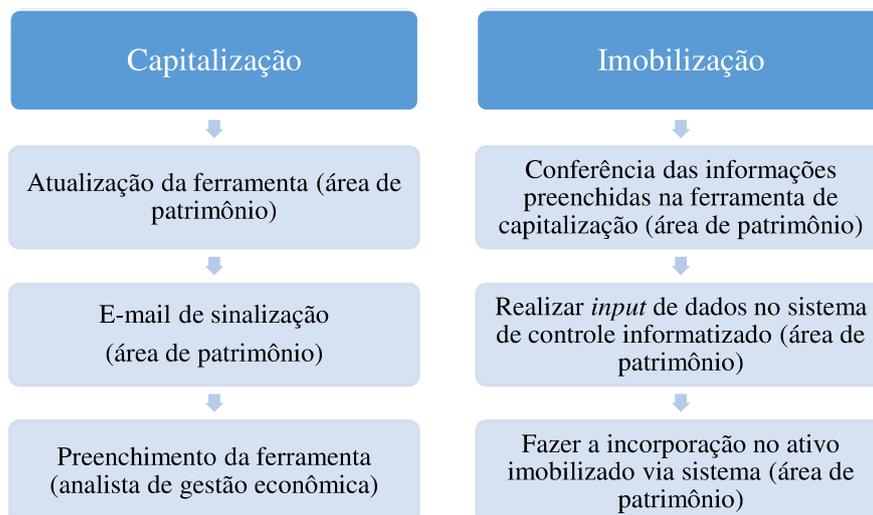
⁹Diretrizes e regras para o processo de aquisição de bens móveis, de direitos sobre imóveis, bens materiais e serviços em geral realizados pelas áreas de compras e áreas delegadas no terminal. Documento revisado em setembro de 2014.

Deste modo, percebe-se que o fluxo de compra adotado pela empresa se assemelha ao descrito por Viana (2006), o qual se constitui pelas etapas de preparação do processo, planejamento de compra, seleção de fornecedores, concorrência, contratação e controle de entrega.

A ordem de compra avulsa corresponde à modalidade de aquisição feita de forma esporádica; geralmente é através dela que são adquiridos os bens patrimoniais. Por meio da ordem de compra a área solicitante faz a requisição com a indicação do fornecedor e, se aprovada, procede-se com a aquisição do pedido. A SPS é uma ferramenta utilizada para processar as compras esporádicas de serviços e que pode ser conduzida pela área solicitante, desde que atendam as regras descritas em procedimento específico. Vale ressaltar que as modalidades de compras citadas passam por aprovação dos responsáveis conforme alçada de valor competente.

A próxima atividade relacionada à gestão de ativo é a capitalização, definida como procedimento necessário para registrar no ativo fixo da empresa os bens que foram adquiridos ou construídos através dos projetos de investimentos. Constatase que essa etapa corresponde a etapa de cadastramento do ativo apresentada no modelo de Santos (2012). Além disso, a atividade é composta por duas etapas: capitalização e imobilização do ativo, as quais foram resumidas no fluxo da figura 19.

Figura 19 – Fluxo das etapas de capitalização e imobilização



Fonte: Adaptado do documento de Capitalização (2014).

Na etapa de capitalização o analista de gestão econômica disponibiliza na ferramenta de capitalização os bens comprados em investimento através de projeto, preenchendo informações solicitadas pela ferramenta de capitalização. Conforme

procedimento operacional de capitalização, esta fase se inicia com atualização dos dados na base de ferramenta capitalização até o 5º dia útil de cada mês pela área de patrimônio. Após é enviado aos analistas de gestão econômica um e-mail informando que houve atualização da ferramenta, bem como o prazo de preenchimento, que geralmente é dia 20 de cada mês.

Posteriormente o analista de gestão econômica seleciona os projetos de sua responsabilidade e realiza o preenchimento da ferramenta com as seguintes informações: número de patrimônio, descrição do ativo, endereço do bem, centro de custos para depreciação, entre outros. O modelo resumido dos campos existentes na planilha de capitalização é apresentado no quadro 9.

Quadro 9 – Campos da ferramenta de capitalização

Campos	Descrição
Projeto	Nome do projeto de investimento em execução
Data dispêndio	Data referente a execução dos serviços ou pedido de compra
Ordem de Compra	Descrição do item comprado ou serviço realizado
Fornecedor	Nome do fornecedor
Capitalizar? (Sim/Não)	Status do item para imobilização
Justificativa para Não Capitalização do ativo	Descrição da razão do item não ser considerado capitalizável. Os motivos são: item com valor abaixo, ativo não está em operação, gastos administrativos e P&D
Prazo	Estimar prazo para entrada do ativo em operação
Tipo de Ativo	São classificados em: bem autônomo, serviços de melhoria e rateio (gastos relacionados a mais de um ativo)
Classe de Ativo	Classes individuais de acordo com semelhanças físicas. Exemplo: pátio, terrenos, máquinas e equipamentos, entre outros
Origem do Ativo	Classificação em ativo existente ou ativo novo
Número do Ativo	Número de patrimônio do ativo
Descrição do Ativo	Refere-se a qual ativo em questão ou qual melhoria/adequação foi feita
Município	Cidade onde está o bem
Centro de Custo para Depreciação	Numeração do centro de custo responsável pelo ativo

Fonte: Adaptado do tutorial da ferramenta de capitalização (2015).

Quanto à etapa de imobilização, conforme figura 19, esta se inicia com a verificação dos dados preenchidos na ferramenta de capitalização, os quais são aprovados ou rejeitados. Quando rejeitados, são reencaminhados aos analistas de gestão econômica para correção, ao passo que quando aprovados são importados no primeiro nível do sistema de informação da companhia para controle do ativo imobilizado. Neste sistema o input é feito por meio da criação de um novo ativo, ou, se já existente, de um ativo filho, especificando a descrição do ativo, categoria que regerá a depreciação, situação do ativo (próprio, arrendado, por exemplo), livro onde será contabilizado, endereço completo e a conta de depreciação.

Posteriormente são vinculadas as linhas de dispêndios ao ativo para formação do seu custo por meio da inserção dos valores das notas fiscais.

Figura 20 – Ativo criado no sistema de informação do terminal portuário

Nome do Ativo	DORMENTES 07/2016	Nr. do Ativo	30.EBHEHF-080
Descrição	DORMENTES DE MADEIRA	Chave do Ativo	16.30\EBHEHF.UN..
Categoria do Ativo	08.039.230.001	Local	BR.MG.BELO HORIZONTE.0300331044
Reserva		Ativo de Destino de Baixa	
Tipo de Ativo do Projeto	Estimado	Data Real em Serviço	
Data em Serviço Estimada	31-07-2016	Unidades Reais	
Unidades Estimadas	350	Custo Estimado	
Ativo Pai	30.EBHEHF	Nr. do Modelo	
Nome do Fabricante		Nr. da Etiqueta	EBHEHF-080
Nr. de Série	134900	Referência de Origem	
Origem do Produto		Nr. Funcionário	
Nome do Funcionário		<input checked="" type="checkbox"/> Depreciar	<input type="checkbox"/> Amortizar Ajustes
Conta de Depreciação	030.LFA.353701008.030033104406.000.0	[Si]	

Copiar Ativo

Fonte: Manual de imobilização (2015).

Para que a imobilização seja concluída, faz-se necessário realizar a incorporação dos ativos inseridos no módulo do sistema denominado ativo fixo, observando os campos: livro, data de serviço, número do ativo, número da plaqueta, descrição do ativo, número do projeto, conta de depreciação, categoria, custo, quantidade e conta de compensação. Posteriormente, confirma-se a incorporação no módulo do sistema de contabilidade que passa a contabilizar os ativos na base de ativos fixos do terminal e consequentemente no imobilizado.

Cabe destacar que os valores considerados para imobilização dos itens no ativo imobilizado e consequentemente para contabilização da depreciação são os mesmos constantes no pronunciamento técnico CPC 27, Lei 11.638/2007, Lei 6.404/1976 e outros dispositivos legais que tratam sobre o assunto.

Percebe-se que todo o processo de inclusão e de controle do ativo imobilizado é feito pelo sistema de informação da empresa, que gera relatórios gerenciais para o acompanhamento, a criação de indicadores de capitalização e evidencição de metas. Constata-se também que o terminal portuário segue a tendência de informatização dos processos descrita por Laudon e Laudon (2010) como imprescindível à prática dos negócios.

No tocante à etapa de emplaquetamento dos bens móveis, embora não esteja sinalizada no ciclo da figura 17, esta é apresentada no procedimento de gestão de ativos. Todos os bens autônomos deverão ser emplaquetados com número de patrimônio padrão,

antes de sua utilização em campo. A plaqueta deve ser coletada nos almoxarifados ou pontos focais e deverá ser informada a equipe de capitalização, para que o bem seja capitalizado com esta numeração. O fluxo de processamento envolve três situações: ativos recebidos pelo armazém, recebidos pelo detentor e recebidos pelos pontos focais.

De acordo com o procedimento operacional de emplaquetamento¹⁰ de bens do ativo imobilizado, os ativos recebidos pelo armazém devem ser capitalizados pelo próprio armazém por meio do envio da planilha de identificação de patrimônio para a área de patrimônio em Belo Horizonte. Posteriormente, deve ser entregue o bem com sua respectiva plaqueta de patrimônio ao cliente interno que precisa assinar o documento que formaliza o recebimento. Além disso, deve-se manter o arquivo físico dos seguintes documentos: aviso de recebimento, cópia da nota fiscal e do protocolo de entrega da plaqueta de patrimônio.

No caso dos ativos recebidos pelo detentor do bem, deve-se verificar se o bem atende aos critérios para capitalização e solicitar a plaqueta de patrimônio ao armazém que, por sua vez, disponibiliza plaqueta e envia documento para que seja formalizado o recebimento pelo detentor que também deverá afixar a plaqueta em local visível. Após, o armazém procede com o mesmo fluxo descrito anteriormente para que seja feita a capitalização do bem.

Para os ativos recebidos pelos pontos focais, estes assumem o papel do armazém ao providenciarem toda a documentação pertinente à capitalização e afixação da plaqueta, enviando posteriormente a documentação do processo ao armazém mais próximo da localidade. Nesse sentido, percebe-se que esta etapa possui regras bem detalhadas sobre sua condução.

Todavia, através da observação assistemática realizada no terminal portuário, não foram encontradas plaquetas de patrimônio afixadas nos bens autônomos, embora exista armazém na localidade. Isto se justifica em virtude de ter apenas uma pessoa responsável por todas as atividades relacionadas ao armazém, que por sobrecarga não atribui prioridade ao atendimento desta demanda.

Ainda de acordo com o ciclo da figura 17, a próxima fase corresponde ao uso do ativo que corresponde ao monitoramento da vida útil dos bens até o descarte ou venda.

A etapa de movimentação dos bens, por sua vez refere-se ao manuseio e manutenção dos bens patrimoniais registrados nos centros de custos dos gestores, garantindo

¹⁰Procedimento que estabelece critérios e orientações para o emplaquetamento de bens do ativo imobilizado. Documento revisado em janeiro de 2015.

seu controle e guarda. Essas atividades são de responsabilidade da área detentora do bem que precisa garantir a integridade física destes. Outra figura importante nesta etapa é o gestor patrimonial¹¹, que deve informar as alterações ocorridas com os bens sob sua responsabilidade e solicitar à gestão de ativos a atualização das informações nos sistemas de gestão de ativos do terminal. Soma-se a essas duas figuras o gestor da área detentora, empregado com nível de supervisão ou gerência, responsável pelos centros de custos ao qual o ativo está vinculado no sistema para uso em suas atividades.

Nota-se que o modelo adotado difere dos clientes citados por Santos (2012), o qual apresenta a figura do responsável e detentor do bem centralizados em uma pessoa. Na gestão patrimonial do terminal portuário fala-se em área detentora e acrescenta-se a figura do gestor patrimonial. Além disso, ressalta-se que não foram identificados procedimentos internos no terminal direcionados à formalização da posse ou à responsabilidade desses bens. Deste modo, avalia-se que os gestores das áreas detentoras do bem não conhecem os bens sob sua responsabilidade, porque não assinaram nenhum termo de responsabilidade.

Quanto a etapa de inventário, o procedimento operacional denominado inventariar ativos¹² estabelece as diretrizes para sua realização. No terminal portuário podem ser utilizados dois tipos de inventários: o inventário geral e o inventário dinâmico. Este consiste no levantamento físico (ativos tangíveis) em qualquer período definido pelo gestor do ativo, desde que cumpra as premissas deste documento. Ao passo que aquele ocorre em período pré-definido e divulgado pela gestão de ativos. Geralmente o inventário geral possui aplicação mais frequente.

Referente às etapas existentes no processo de inventário, e em virtude de sua extensão, preferiu-se demonstrá-las em forma de quadro, conforme mostra quadro 10.

Quadro 10 – Etapas e atribuições do processo de inventário

Etapas	Responsável	Atribuições
Planejamento, definição das premissas e treinamento	Área de Patrimônio	Elaborar planejamento; Aprovar documento de premissas junto à diretoria; Realizar treinamento dos gestores dos bens, divulgando cronograma

¹¹Empregado nomeado como responsável pelo controle físico e contábil dos bens imobilizados nos centros de custos da área de sua responsabilidade, bem como atua como parceiro e facilitador nos inventários juntamente com a Gestão de Ativos.

¹²Estabelece os critérios, atribuições e responsabilidades da atividade de inventário corporativo de bens patrimoniais. Documento revisado em janeiro de 2015.

		e métodos de trabalho.
Levantamento de campo	Área de patrimônio	Analisar os dados levantados na planilha (área de patrimônio).
	Gestores patrimoniais e/ou empresa contratada	Levantamento dos bens em campo; Prestar informações quinzenais sobre a evolução do trabalho; Solicitar nova plaqueta para os bens sem identificação.
Consolidação dos dados	Área de patrimônio	Reunir e consolidar os dados levantados em campo; Verificar a demanda de transferência de ativos; Divulgar a evolução do trabalho para a Diretoria e gestores de centros de custos.
Envio dos Resultados para aprovação dos gerentes gerais das áreas detentoras dos bens	Área de patrimônio	Enviar para assinatura do gestor; Receber e arquivar documentação assinada pelos gestores.
	Gestores Patrimoniais	Garantir a devolução da documentação assinada.
Acerto contábeis e divulgação do resultado para a diretoria executiva	Área de patrimônio	Encaminhar para área responsável pela capitalização o inventário final; Apresentar resultado para aprovação da Diretoria; Efetuar baixas em ativos não localizados.
	Célula de Capitalização	Realizar os acertos contábeis de transferência e atualização de dados.
	Diretoria	Conhecer inventário, analisar e aprovar as baixas dos bens não localizados.

Fonte: Adaptado do procedimento inventariar ativos (2015).

Além das etapas descritas no quadro 10, após a finalização do inventário realiza-se o processo de auditoria acerca do trabalho de campo dos gestores patrimoniais, que pode ser feito pela área de patrimônio ou auditoria interna do terminal. Com base no exposto, verifica-se que a metodologia empregada para a elaboração do inventário no terminal

portuário assemelha-se as etapas propostas por Santos (2012) apresentadas na fundamentação teórica.

Além disso, consegue alcançar os objetivos descritos pelo mesmo autor, tais como: realizar a conciliação físico contábil — isto pode ser visto no envio do resultado para a área de capitalização realizar os ajustes contábeis no sistema; propor soluções preventivas, como no caso das realizações de baixas e transferências de ativos; melhorar a acuracidade das informações, ao possibilitar identificar a inexistência de alguns ativos; e atender a legislação fiscal.

Ainda com relação à análise do processo de gestão do imobilizado do terminal portuário, a última etapa do processo refere-se à desmobilização, que consiste no descarte dos bens, seja por término da vida útil, acidentes ou mudança de tecnologia. O processo de descarte e baixa do ativo é regularizado pelo procedimento de descarte e baixa de ativos (bens móveis)¹³, o qual estabelece diretrizes para aprovação e controle dos descartes de ativos e baixas. De acordo com este procedimento os gestores da área detentora podem solicitar o descarte e a baixa do ativo nos casos de perda por obsolescência e sinistros.

Os bens próprios, quando obsoletos, são descartados considerando sua viabilidade¹⁴. Nos casos de sinistro, ocorre a baixa do bem da conta de imobilizado independente do processo de venda, pois o bem teve sua operação descontinuada, não gerando mais retorno para empresa. Conforme o estado de conservação do bem, estes também poderão ser destinados para a área de receita alternativa, desde que seja preenchido o formulário de baixa de ativos com assinatura do responsável, de acordo com a alçada de aprovação, além de levar o valor residual contábil do ativo ao resultado do exercício.

Cabe lembrar que o descarte e a baixa são procedimentos distintos, uma vez que a baixa corresponde à retirada de um bem patrimonial do ativo imobilizado da empresa. Além disso, trata-se de uma operação processada exclusivamente pela área de patrimônio, mediante apresentação de documento hábil que justifique a perda de vínculo de propriedade, requerendo aprovação de acordo com os limites estabelecidos. Para o descarte deve ser calculada a viabilidade, solicitada a venda pela área de receita alternativa (quando possível) e solicitada a baixa do item no imobilizado pela área de patrimônio.

Embora não citados no processo de gestão do imobilizado, conforme figura 17, os procedimentos de transferência e alienações de bens constam nas orientações dos

¹³ Procedimento revisado em dezembro de 2015.

¹⁴ Deverão ser analisados os seguintes elementos: o valor de descarte, valor contábil de baixa, custo de guarda, risco ambiental, risco de segurança, valor de venda, entre outros.

procedimentos internos do terminal. O processo de transferência pode ocorrer dentro das unidades da *holding*, basta que seja emitida nota fiscal de transferência de ativo, devendo constar nela o número do patrimônio. A segurança patrimonial também deve conferir a nota fiscal e o bem de saída, além de registrar a movimentação. A área de patrimônio, por sua vez, contatará a área que solicitou a transferência para conhecer detalhes da movimentação e posteriormente proceder com a atualização da situação do bem na base de ativo, alterando o endereço e o centro de custo de depreciação.

Quanto à alienação dos bens patrimoniais no terminal, esta é conduzida pela área de receita alternativa por meio das orientações do procedimento de venda de inservíveis e ativos¹⁵. O processo tem início com a disponibilização do bem para venda por meio do preenchimento de formulário de venda e assinatura do superior imediato, efetuado pela área detentora do bem, e posterior envio para área de receitas alternativas; após, faz-se a identificação do tipo de bem por parte da área de patrimônio, bem como verifica-se as quantidades mínimas para disponibilização, que no caso do ativo é somente uma.

Além disso, a área de receitas alternativas também define o preço mínimo de venda; disponibiliza os bens ao mercado por meio das modalidades de venda direta, leilão ou coleta de preço; seleciona a melhor proposta; cadastra o fornecedor; realiza análise de crédito nos casos de pagamento a prazo; programa a entrega do bem ao fornecedor; emite a ordem de retirada do bem; orienta e acompanha o carregamento do material vendido; emite nota fiscal de venda; finaliza a entrega; arquiva a documentação de venda e solicita a área de patrimônio a baixa do bem.

No que tange a gestão dos bens patrimoniais imóveis, a empresa também dispõe de procedimentos que norteiam seu gerenciamento. Nesse sentido, o principal procedimento existente intitula-se aquisição, regularização e gestão de imóveis¹⁶, que trata dos critérios pertinentes a sua aquisição e gerenciamento. Cabe destacar que a organização classifica esses bens em imóveis e imóveis estratégicos: os primeiros são representados pelo solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente, ao passo que os imóveis estratégicos são aqueles adquiridos com finalidade de expansão ou desenvolvimento de novas plantas operacionais.

De acordo com o procedimento citado, a aquisição de terrenos pode ser feita pelas áreas de operação ou vinculadas a projetos, respeitando a antecedência de seis meses. Para

¹⁵ Estabelece os critérios, atribuições e responsabilidades das atividades de alienação de bens ou inservíveis. Documento revisado em dezembro de 2015.

¹⁶ Estabelece os critérios para aquisição, regularização e gestão dos bens imóveis próprios e arrendados. Documento revisado em janeiro de 2015.

formalizar a solicitação é necessário o preenchimento de formulário com dados sobre o imóvel, bem como a justificativa de sua aquisição, e o encaminhamento à área de patrimônio. Esta demanda, por sua vez, é analisada pelo comitê de gestão fundiária formado por empregados das gerências de estratégia, engenharia, gestão de ativos, jurídico, tributário, suprimentos, meio ambiente, segurança empresarial e regulatório. A função destes reside na validação do *check list* de premissas e riscos da compra.

O processo de aquisição é direcionado pela área de suprimentos que solicita a documentação pertinente ao processo para dar prosseguimento a compra. O quadro 11 apresenta criticidade e valor estimado que deverão ser considerados.

Quadro 11 – Criticidade e valor estimado para avaliação da aquisição

Valor	Avaliação de Criticidade (Comitê)	Cadastro Topográfico	Análise de Risco Jurídico	01 laudo de Avaliação	02 laudos de Avaliação
Até R\$ 50 Mil	Baixo	X			
	Alto	X	X		
> R\$ 50 e < R\$ 287 Mil	Baixo	X		X	
	Alta	X	X	X	
> R\$ 287 Mil	Baixa ou Alta	X	X		X

Fonte: Procedimento de gerenciamento de imóvel (2015).

As aprovações para aquisição dos imóveis estão condicionadas ao risco jurídico que a compra apresentar, podendo assumir três status de risco: baixo, médio e alto. Nos casos risco alto e/ou valor negociado acima do laudo de avaliação, somente a diretoria poderá aprovar. Quanto à necessidade de regularização, esta deve ser solicitada pela área detentora para a área de patrimônio, que tomará as medidas cabíveis para regularização dos imóveis.

O procedimento ressalta que o gerenciamento dos imóveis reside na regularidade do cumprimento das obrigações de manutenção junto ao órgão regulador e dos pagamentos das taxas de licenciamento municipais e estaduais. Destaca-se que o pagamento do imposto predial e territorial urbano (IPTU) anual é feito pela área de patrimônio a fim de garantir a regularidade dos bens perante os cartórios, todavia o pagamento das taxas de funcionamento é de responsabilidade da área detentora do imóvel.

Em síntese, a gestão do ativo imobilizado dos bens patrimoniais do terminal portuário reúne as seguintes características: etapas de controle bem definidas; padronização das atividades de controle e gestão patrimonial; adoção de sistema de informação para controle físico e contábil dos bens patrimoniais e influência na colaboração e integração de

diversas áreas da organização no processo de gestão. Deste modo, os procedimentos de gestão patrimonial adotado pelo terminal se assemelham as etapas descritas no diagrama (figura 6) proposto por Santos (2012) na fundamentação teórica no que se refere à finalidade das atividades, rotinas adotadas e padronização da documentação necessária para o controle dos bens patrimoniais.

Contudo, existem alguns pontos de atenção percebidos na observação assistemática como a ausência das plaquetas de patrimônio nos bens autônomos e a falta de priorização na realização das atividades relacionadas ao processo de gestão patrimonial por parte dos agentes envolvidos.

4.2.2 Análise das entrevistas e questionário

Com vistas a conhecer a realidade da gestão patrimonial do ativo imobilizado do terminal portuário foram realizadas entrevistas com os funcionários envolvidos no processo, como também procedeu-se a aplicação de questionário com o analista de patrimônio. Quanto a categorização das entrevistas realizadas, entrevistou-se dois gestores de ativos, o responsável mais antigo pelo armazém no terminal e o atual analista de gestão econômica.

Quadro 12- Descrição dos funcionários envolvidos na pesquisa

Cargo	Categoria	Tempo de empresa	Tempo de função no terminal	Identificação do participante
Gerente de Manutenção	Gestor da área detentora	16 anos	2 anos	Entrevistado 1
Gerente de Operação	Gestor da área detentora	8 anos	4 anos	Entrevistado 2
Encarregado de armazém	Responsável pelo armazém	1 ano	1 ano	Entrevistado 3
Analista de Gestão Econômica	Analista de Gestão Econômica	12 anos	2 anos e meio	Entrevistado 4
Analista Operacional Pleno	Analista de Patrimônio	20 anos	—*	Respondente do Questionário

*O campo não foi preenchido, em virtude de o analista não trabalhar no terminal, mas sim na área de Gestão de Ativos em Belo Horizonte.

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Ressalta-se que o tempo médio no cargo ocupado pelos entrevistados é de dois anos. Além disso, considera-se no tempo de empresa o intervalo trabalhado antes da alteração da razão social da organização.

As perguntas feitas inicialmente abarcaram aspectos comuns a todos os entrevistados, por meio destas pode-se verificar a percepção dos entrevistados acerca da importância do ativo imobilizado para a empresa, suas atribuições no processo de

gerenciamento, participações em treinamentos voltados a gestão patrimonial e ciência sobre os procedimentos internos existentes no terminal.

Nesse sentido, quando questionados sobre qual a importância do ativo imobilizado para a empresa, todos responderam de forma unânime que a relevância reside na necessidade dos ativos para a manutenção das atividades operacionais diárias do terminal portuário. De acordo com o Entrevistado 1 “ *É importantíssimo. É o que faz a empresa funcionar [...] nosso porto [...] dependência enorme*”. O Entrevistado 2 afirmou que é por meio dos ativos que se consegue alcançar o volume, gerar receita e consequentemente obter o ebitda¹⁷ da companhia. Ainda ressaltou que “[...] *sem ativo, não há empresa[...]*” (ENTREVISTADO 2). Percebe-se que a opinião dos entrevistados reflete a definição do ativo imobilizado na visão do pronunciamento técnico CPC 27, item 6, ao conceituar o ativo imobilizado como “ *item tangível mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços [...]*” (CPC, 2013, p.656).

Com base no questionamento sobre as atribuições de cada participante no processo de gestão do imobilizado, elaborou-se o quadro 13. Este foi feito com base nas respostas oferecidas pelos participantes da pesquisa.

Quadro 13 –Atribuições dos participantes no processo de gestão patrimonial

Categoria	Identificação do participante	Atribuições
Gestor da área detentora ¹⁸	Entrevistado 1	Considera-se responsável pela manutenção dos ativos (preditiva, preventiva e corretiva) e gerenciamento das execuções de investimento corrente para potencializar as operações e aumentar a vida útil.
Gestor da área detentora	Entrevistado 2	Considera-se apenas usuário do ativo, não realizando o gerenciamento dos ativos.
Responsável pelo armazém	Entrevistado 3	Realiza o recebimento do bem autônomo, encaminha planilha de identificação de ativo para capitalização e realiza

¹⁷ Ebitda é o lucro antes de juros, impostos, depreciação e amortização.

¹⁸Empregado com nível de supervisão ou gerência, responsável pelo centro de custos ao qual o ativo está vinculado no sistema para uso em suas atividades.

		emplaquetamento do bem.
Analista de gestão econômica	Entrevistado 4	Realiza interface entre recebimento físico e contábil, enviando as informações das execuções de investimento para capitalização e imobilização dos ativos.
Analista de patrimônio	Respondente do questionário	Realiza análise, capitalização, e controle contábil dos valores imobilizados.

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Nota-se no quadro 13 que o entrevistado 2 considera-se apenas como usuário dos bens patrimoniais, todavia cabe ao gestor da área detentora a escolha dos gestores de bens patrimoniais de sua gerência, como também se responsabiliza pelos gastos com a manutenção dos bens de sua responsabilidade. Deste modo, verifica-se a necessidade de formalizar as responsabilidades de todos os envolvidos no processo de gestão do imobilizado do terminal.

No tocante a participação dos funcionários em treinamentos voltados a gestão patrimonial, os Entrevistados (1, 3 e 4) e o analista de patrimônio afirmaram ter recebido algum tipo de treinamento, seja de forma presencial ou por videoconferência. Contudo, no caso dos Entrevistados 1 e 4 o treinamento foi realizado há bastante tempo, cerca dez e oito anos respectivamente. O Entrevistado 2, por sua vez, declarou não ter recebido nenhum tipo de treinamento até o momento. Infere-se que durante o período que trabalham no terminal os Entrevistados não receberam treinamento do processo de gestão patrimonial completo ou mesmo específico as suas atribuições, com exceção do Entrevistado 3 e do analista de patrimônio. Além disso, ressalta-se que àqueles que passaram por treinamento relataram que se satisfizeram com este.

Quanto ao conhecimento dos procedimentos internos pertinentes ao processo de gestão patrimonial existentes no terminal, todos os funcionários entrevistados destacaram ter ciência da existência, todavia não se aprofundam neles. Ratifica-se o exposto, a afirmação do Entrevistado 4 que diz: *“Em relação a gestão do patrimônio, sim. Eu tenho conhecimento, mas não me aprofundo tanto. Como disse, esse processo não muda muito. Os anos passam e a estrutura mantém. No máximo o input muda, mas a estrutura básica é a mesma. Considero que conheço sim”*.

A versão do Entrevistado 2 também confirma a afirmação inicial do parágrafo *“Existem na companhia, mas como não sou um gestor efetivo dos ativos, não faço o*

gerenciamento dos ativos. Eu desconheço. Mas sei que existe [...]”. Com base nas declarações, constata-se que embora existam procedimentos para nortear o controle e gestão do ativo imobilizado, os funcionários entrevistados não fazem a utilização destes, mesmo conhecendo-os. Em relação a resposta do analista de patrimônio, este afirmou conhecer os procedimentos, mas acredita que eles não possibilitam um controle satisfatório, devendo, portanto, buscar meios de controle que se aproxime da perfeição.

Ainda pertinente aos procedimentos internos sugeriu-se que “[...] *deveria ser direcionada além de uma reciclagem, uma formação diferenciada, principalmente para os analistas de gestão econômica para que pudessem entender o produto final do trabalho [...]”* (ENTREVISTADO 4).

Os questionamentos posteriores foram direcionados as categorias constantes no quadro 13. Nesse sentido, iniciou-se pela análise da categoria de gestor da área detentora (entrevistados 1 e 2). As perguntas feitas referiram-se: a assinatura de documento de responsabilidade, conhecimento sobre os bens patrimoniais alocados no centro de custo das gerências, existência de controle interno em paralelo, delegação de responsabilidades e ações efetuadas no caso de extravio e danos.

Quanto aos bens patrimoniais oficialmente alocados no centro de custo de suas gerências, os Entrevistados 1 e 2 informaram que não conhecem a relação oficial constante da base de ativos, todavia o entrevistado 1 mencionou que conhecia todos os ativos existentes no terminal, porque sua equipe já tinha realizado a manutenção destes. Relacionado a isto, também foram questionados acerca da assinatura de algum documento que formalizasse a posse dos bens pelas suas gerências e estes informaram que não fizeram a assinatura de nenhum documento.

Além disso, quando perguntados sobre os ativos de maior expressividade econômica e/ou operacional, ambos citaram o carregador de navio e as linhas de transportadores principais por constituírem a principal rota de embarque. Nota-se que diferentemente do que é proposto por Santos (2012) e Benedicto, Leite e Padoveze (2016) que citam os termos de responsabilidade para formalizar os responsáveis pela guarda do bem, o terminal não possui um mecanismo de controle o que dificulta a responsabilização caso algo aconteça aos ativos.

No que tange a existência de um controle interno paralelo e a delegação de responsabilidades pelas gerências dos gestores de ativos, o entrevistado 2 afirmou não existir em sua gerência. Ao passo que o entrevistado 1 afirma que existe controle interno para efeito de manutenção por meio de indicadores, quais sejam: falhas, tempo médio de tratamento de

falha, tempo de reparo, disponibilidade do ativo, aderência a programação, inspeções, entre outros. Segundo ele, os indicadores possibilitam identificar os ativos mais críticos e auxilia na reparação/manutenção destes. Quanto a delegação, o entrevistado 1 afirmou que toda equipe cumpre sua parte em virtude do cumprimento de indicadores e metas organizacionais.

Nos casos de extravio e danos de bens patrimoniais, os entrevistados 1 e 2 informaram que acionam a segurança patrimonial que realiza o processo de investigação e por meio dos resultados ocorre a responsabilização. Mencionou-se nesses casos, a morosidade no resultado da investigação e a carência de câmeras no terminal para garantir a integridade dos bens, ressaltando que atualmente somente 30% da área tem esse tipo de cobertura. Nesse sentido, Santos (2012) destaca a importância da segurança patrimonial na proteção dos elementos constituintes do patrimônio de uma organização.

Os aspectos considerados na análise da categoria de responsável por armazém relacionam-se ao processo de recebimento e entrega dos bens patrimoniais, conhecer a rotina de emplaquetamento e cadastro de bens, conhecer a prioridade atribuída a atividade de controle patrimonial e o arquivamento das informações pertinentes ao controle dos bens.

Deste modo, quando questionado sobre o recebimento e entrega dos bens patrimoniais pelo armazém, o entrevistado 3 relatou que nem sempre todos os bens patrimoniais recebidos pelo terminal portuário transitam pelo armazém. Além disso, afirmou que antes de recebê-los precisa realizar a conferência entre o pedido e a quantidade constante na nota fiscal, sem violar a embalagem. Posteriormente o bem é entregue ao requisitante ou solicitante, nesta etapa de entrega o armazém consegue saber para onde é direcionado o bem.

Quanto a rotina de emplaquetamento, o entrevistado relatou que as plaquetas de patrimônio devem ser fixadas imediatamente após a entrega do bem, bem como fazer o preenchimento da planilha com as informações do bem para que seja capitalizado. Contudo, ainda não tem conseguido disponibilizar as plaquetas, somente tem realizado o acompanhamento dos bens que precisam ser emplaquetados. Nota-se que embora o procedimento interno oriente a realização do emplaquetamento dos bens que passam pelo armazém, a atividade ainda não tem sido realizada.

Quando perguntado sobre a prioridade dada a atividade de controle patrimonial, o entrevistado afirmou que “ainda não a tem como prioridade “[...] *A atividade ainda não foi inserida como prioridade na minha rotina [..]*”. O motivo apontado pelo entrevistado foi a sobrecarga de atividades, em virtude de exercer a função sozinho no terminal. Em relação ao arquivamento da documentação pertinente ao ativo, o entrevistado 3 afirmou que realiza o

arquivamento físico da nota fiscal e do aviso de recebimento (AR) ¹⁹em uma pasta específica e os envia digitalizados a área de patrimônio.

Na categoria de analista de gestão econômica a entrevista foi direcionada ao entrevistado 4 que respondeu perguntas relativas ao conhecimento das regras de imobilização dos ativos, prioridade atribuída a atividade de gestão patrimonial, obtenção das informações para preenchimento da planilha de capitalização, problemas identificados na ferramenta de capitalização e acerca da identificação dos bens autônomos.

Quanto o conhecimento das regras internas e legais pertinentes a incorporação dos itens no ativo imobilizado, o entrevistado 4 afirmou conhecê-las. Quando questionado sobre a prioridade dada a atividade de controle patrimonial, informou que *“não é prioritário[...] também não é baixo. Mas entre outras demandas, a maioria vence. É realmente, o tempo é corrido e na maioria das vezes o processo é deixado por último.”* O exposto também reflete a rotina de trabalho do entrevistado 4 que afirmou realizar primeiramente as tarefas relacionadas ao controle dos gastos, acompanhamento da execução de investimentos e por fim realiza-se as demandas relacionadas a capitalização (*ENTREVISTADO 4*).

No que se refere a planilha de capitalização, relatou que as informações para o seu preenchimento são obtidas em conversas com os responsáveis pelo projeto – engenheiros – que explicam como foram aplicados os investimentos, o que permite ao analista identificar para quais ativos foram destinados. Além disso, perguntou-se sua opinião quanto a simplicidade e facilidade da interface da ferramenta de capitalização, o analista afirmou que *“eu acho que não é simples [...] temos dificuldade para gerar o relatório, demora uma eternidade [...] precisa acionar o corporativo para entender algumas coisas, para não passar informações [...] complexas [...] Poderia ser mais simples”* (*ENTREVISTADO 4*). Entre os problemas da ferramenta, o entrevistado 4 destacou a demora na geração do relatório em virtude do servidor está localizado em Belo Horizonte, como também ressaltou que as informações contidas na ferramenta deveriam ser mais simples.

No tópico relativo a identificação dos bens autônomos, isto é, existência do emplaquetamento destes, o entrevistado 4 afirmou que os bens ainda não estão emplaquetados. Ele justificou-se pela existência de um grande passivo de capitalização o que gerou dificuldade no recebimento das placas de patrimônio. Ainda complementou que no processo existem duas partes: a primeira de controle dos ativos realizados por ele e a segunda

¹⁹ Documento de espelhamento da nota fiscal. É gerado antes da nota fiscal para informar os encarregados do armazém os bens/materiais que serão entregues no dia seguinte.

de emplaquetamento feita pelo armazém. Contudo ambas são realizadas de forma incompleta, gerando um passivo que precisa ser resolvido.

No tocante a categoria de analista de patrimônio as perguntas feitas por meio do questionário aplicado envolveram os aspectos contábeis e físico do controle patrimonial. Nesse contexto, questionou-se a capacidade da ferramenta de capitalização de atender a área de patrimônio quanto a disponibilização de informações para incorporação dos bens patrimoniais. A resposta obtida foi que para a finalidade que foi proposta, a ferramenta consegue atender, mas há o que melhorar. No que se refere aos erros encontrados no preenchimento da planilha foram citados: a falta de preenchimento do prazo de previsão das obras em andamento; capitalização de bens com valor inferior a R\$ 1.200,00; ativos sem o número de patrimônio; itens sem a indicação do centro de custos para alocação dos gastos com a depreciação, local do bem, endereço do bem.

O sistema informatizado para a gestão do ativo realiza o controle físico e contábil dos mesmos, no qual os dados são importados pela a área de patrimônio que após análise apropriada o bem em sua classe ou categoria que contém as taxas ou vida útil dos ativos. No que se refere ao tratamento das divergências de informações existentes, o analista de patrimônio informou que são tratadas de várias formas, quais sejam: o estorno do ativo contabilizado erroneamente ou até mesmo a sua baixa.

Em relação ao método de depreciação adotado para depreciação dos itens do ativo imobilizado o analista informou que a empresa utiliza o método de linear em virtude de ser o mais empregado pelas organizações. Quanto os aspectos físicos, perguntou-se sobre o procedimento nos casos de devolução e redistribuição dos bens, como também a frequência de desaparecimento dos bens da organização e as medidas adotadas nestes casos. Nos dois primeiros casos citados, de acordo com o analista é de responsabilidade do armazém proceder com essas rotinas.

Nos casos de roubo ou extravio, o detentor do bem precisa requisitar o formulário para baixa de ativos, que deverá ser acompanhado dos documentos necessários, por exemplo, em caso de roubo, o boletim de ocorrência. O analista ressaltou que não é frequente os casos citados. Relativo a gestão dos bens imóveis informou que são acompanhados por outra área pertencente a gerência administrativa.

Após análise das categorias, partiu-se para os questionamentos comuns aos participantes da pesquisa referentes as deficiências existentes no processo de gestão do ativo e as sugestões indicadas por estes, possibilitando responder a problemática da pesquisa e alcançar os seus objetivos. No que tange as deficiências existentes no terminal portuário, o

entrevistado 1 destacou: dificuldade na desmobilização de alguns ativos inoperantes por pertencer a outra empresa; demora na conclusão dos resultados das investigações de furtos; ausência de câmeras de monitoramento em toda área operacional do terminal portuário. O entrevistado 2 mencionou a falta de um gestor de patrimônio no terminal com o conhecimento das rotinas e acompanhamento dos bens patrimoniais.

O entrevistado 3, por sua vez, citou a dificuldade em receber todos os bens patrimoniais no armazém e a falta de devolução da nota fiscal nos casos que o usuário realiza o recebimento do bem. O entrevistado 4 elencou: a ausência de funcionários nas áreas com foco específico na atividade de gerenciamento dos bens; ferramenta de capitalização de difícil acesso no terminal; e a existência de passivo de capitalização. O analista de patrimônio mencionou a falta de um gestor de patrimônio, em cada área ou local da empresa.

Quanto as sugestões citadas pelos participantes ressaltam-se a criação de um gestor de patrimônio para cada área com a finalidade de controlar o imobilizado físico e ajudar no inventário físico para um maior controle dos itens; facilitar o acesso da ferramenta de capitalização no terminal; fazer reciclagem dos agentes envolvidos no processo de gestão patrimonial; personalizar os fluxos de gestão de acordo com a realidade de cada empresa do grupo; intensificar as auditorias; aumentar a cobertura e a manutenção das câmeras de segurança no terminal; solucionar a situação da desmobilização e/ou devolução dos ativos inoperantes; e garantir que todos os bens patrimoniais transitem pelo armazém no seu recebimento.

Com base no exposto, verifica-se que embora o terminal possua procedimentos de gestão patrimonial padronizados, estes não são suficientes para possibilitar o controle completo do ativo imobilizado. Além disso, identificou-se a necessidade de integração entre as diversas áreas detentoras dos bens patrimoniais e a área de patrimônio, haja vista que tem sido dificultada pelo distanciamento físico destas.

Deste modo, com vistas à melhoria do processo de gestão patrimonial do ativo imobilizado do terminal portuário, propõem-se as seguintes ações: criar, por meio da área de patrimônio, um cronograma de treinamentos com todos os funcionários envolvidos no processo de gestão do terminal; realizar a delegação de gestores de bens patrimoniais em cada gerência do terminal; oficializar, através de documento específico, as responsabilidades e os bens patrimoniais associados aos agentes envolvidos no processo de gestão patrimonial; aumentar a cobertura de monitoramento da área operacional do terminal por meio da aquisição de novas câmeras pela segurança patrimonial; criar um plano de ação, por parte do analista de gestão econômica e responsável pelo armazém, para agilizar a imobilização dos

ativos em curso e emplaquetar os ativos autônomos pendentes; e criar uma agenda de reuniões pela área de patrimônio para acompanhamento das atividades pertinentes a gestão patrimonial.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho apresentou a discussão sobre o atual processo de gestão patrimonial do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A, localizado na cidade de São Luís – MA. A análise realizada por meio do estudo de caso possibilitou a constatação da relevância econômica e operacional dos ativos existentes no terminal para a manutenção das atividades de embarque de cargas. Nesse sentido, cabe destacar que os ativos de maior representatividade do terminal são aqueles que constituem a rota principal de embarque, representados pelos transportadores e o carregador de navio.

Com a finalidade de oferecer subsídios ao tema de gestão patrimonial do imobilizado, abordou-se a descrição dos aspectos contábeis patrimoniais, as definições que norteiam o ativo imobilizado e as principais etapas pertinentes à gestão patrimonial dos bens tangíveis.

Com vistas à consecução dos objetivos propostos e a responder o problema de pesquisa, foram descritas as etapas do processo de gestão patrimonial do ativo imobilizado do terminal portuário no tocante aos bens móveis e imóveis, como também foram identificadas as deficiências do processo, propondo-se sugestões para sua melhoria.

Nesse sentido, notou-se na pesquisa que todos os funcionários envolvidos no processo de gestão patrimonial do ativo imobilizado do terminal portuário têm ciência da importância econômica e operacional da base de ativos do terminal. Além disso, verificou-se que a gestão patrimonial do terminal portuário apresenta etapas bem definidas e estruturadas, conforme orienta os procedimentos internos existentes para as empresas que compõem a *holding*.

O processo abrange as etapas de aquisição, capitalização, emplaquetamento, uso, movimentação, inventário, alienação, desmobilização e baixa. Além disso, os controles físicos e contábeis são realizados por um sistema de informação que realiza a interface entre os procedimentos de capitalização, imobilização e controle físico dos bens.

Todavia, quando foram analisadas as práticas rotineiras do terminal, identificaram-se alguns pontos que merecem atenção. Em virtude de o terminal ter iniciado o processo de imobilização tardiamente, existe um montante de aproximadamente R\$ 17 milhões ainda no imobilizado em curso. Percebeu-se também que a sobrecarga de atividades, no caso de alguns funcionários envolvidos no processo, tem deixado a atividade de controle patrimonial em segundo plano. Por este motivo, a rotinas de emplaquetamento e de capitalização têm sido prejudicadas, corroborando respectivamente para a ausência de

identificação dos bens autônomos e o atraso na própria imobilização dos ativos do terminal, o que reflete o valor de imobilização em curso mencionado.

Outro ponto constatado refere-se ao desconhecimento dos gestores das áreas detentoras quanto aos bens associados aos seus centros de custos na base de ativos do terminal e suas responsabilidades no processo, fato que compromete o controle dos ativos. Verificou-se também que mais da metade dos funcionários consultados receberam treinamento há muito tempo ou até mesmo nunca foram treinados. Nesse sentido, ressalta-se (com base na análise documental) que alguns documentos relacionados à gestão dos ativos e, conseqüentemente, aos procedimentos, sofreram alterações em 2015.

No aspecto contábil do controle patrimonial, constataram-se dificuldades no acesso a ferramenta de capitalização pelo analista de gestão econômica, em razão do servidor se encontrar em um estado da federação diferente de onde o terminal está instalado, como também a dificuldade de compreensão de algumas informações constantes na ferramenta.

Observou-se também a deficiência na cobertura por câmeras de monitoramento da área operacional do terminal realizada pela área de segurança patrimonial. Outra questão observada no processo de gestão patrimonial refere-se ao distanciamento e a pouca interação entre a área de patrimônio e os agentes envolvidos na gestão do ativo do terminal portuário.

Com vistas à melhoria do processo de gestão patrimonial do ativo imobilizado do terminal portuário, foram propostas as seguintes ações: criar cronograma de treinamentos para os funcionários envolvidos no processo de gestão do terminal; realizar a delegação de gestores de bens patrimoniais em cada gerência do terminal; oficializar, através de documento específico, as responsabilidades e os bens patrimoniais associados aos agentes envolvidos no processo de gestão patrimonial; criar plano de ação para agilizar a imobilização dos ativos em curso e emplaquetar os ativos autônomos pendentes.

Com base na metodologia adotada, especificamente pela escolha de um único caso, os resultados obtidos na pesquisa se restringem somente a realidade do processo de gestão patrimonial do terminal portuário, não sendo permitido replicá-los as demais empresas que compõe a Alfa S/A e a *holding*.

A contribuição desta pesquisa reside no aprofundamento do conhecimento dos procedimentos/etapas que constituem o processo de gestão patrimonial voltados ao ativo imobilizado, especialmente na análise do processo de gestão patrimonial do terminal portuário, portanto, recomenda-se que a análise seja feita em outras empresas do grupo para efeito de comparação e aprendizagem por meio das práticas empreendidas em outros locais.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. 2.ed. Rio de Janeiro: FGV, 2004. 140p.

ARNOLDI, Marlene A. G.C.; ROSA, Maria V.F.P.C. **A entrevista na pesquisa qualitativa: mecanismos para validação do resultado**. 2. ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2014.

BAZZI, Samir. **Contabilidade em ação**. Curitiba: Itersaberes, 2014. Disponível em:<<http://uema.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788544301333%20%20%20%20/pages/5>>. Acesso em: 16 set. 2016.

BENEDICTO, Gideon C. de; LEITE; Joubert da S.J.; PADOVEZE; Clóvis L. **Manual de gestão e controle de ativos imobilizados**. São Paulo: Sage – IOB, 2016.

BERNARDES, José Francisco. **Administração patrimonial nas instituições públicas federais no contexto da gestão do conhecimento**. 2009. 267f. Tese (Doutorado em Engenharia e Gestão do Conhecimento) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia e Gestão do Conhecimento, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

BLATT, Adriano. **Análise de balanços: estrutura e avaliação das demonstrações financeiras e contábeis**. São Paulo: Makron Books, 2001.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.**Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Poder Executivo. 15 dez. 1976.

_____.Lei nº 12.973, DE 13 de maio de 2014.**Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Poder Executivo. 13 maio. 2014.

_____. Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Poder Executivo. 28 nov. 1958.

_____.Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999.**Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Poder Executivo. 26 mar. 1994.

_____. Decreto no 99.658, de 30 de outubro de 1990. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Poder Executivo. 30 out. 1999.

_____. Portaria nº 448, de 13 de setembro de 2002. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Poder Executivo. 17 set. 2002.

_____. Receita Federal. Instrução normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998.**Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Poder Executivo, 31 dez. 1998.

_____. Receita Federal. Instrução normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Poder Executivo, 21 fev. 1996.

CLARO, Albert. **Sistemas de informações gerenciais**. São Paulo: Know How, 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos técnicos contábeis 2012**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico PME contabilidade para pequenas e médias empresas**. Primeira Revisão. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2009.

COMO ESCOLHER sua Placa de Patrimônio, 2013. Disponível em:<<http://3tecinfor.blogspot.com.br/>>. Acesso em: 16 out. 2016.

CORBARI, Ely Célia; FREITAG, Viviane da Costa; MATTOS, Marinei Abreu. **Contabilidade Societária**. Curitiba: InterSaber, 2012. Disponível em:<<http://uema.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788582124161/pages/5>>. Acesso em: 16 Set. 2016.

FENILI, Renato Ribeiro. **Gestão de Materiais**. Brasília: ENAP, 2015.

FERNANDES, Eduardo Francisco. et al. GESTÃO PATRIMONIAL: um estudo de caso no centro socioeconômico da universidade federal de Santa Catarina. In: XIV COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA – CIGU, 2014, Florianópolis, Santa Catarina. **Anais...** Santa Catarina: UFSC, 2014, p. 1-17. Disponível em:<<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/131786/2014-162.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 01 set. 2016.

FERREIRA, Ricardo José. **Contabilidade básica**: finalmente você vai aprender contabilidade – teoria e questões comentadas. 7.ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2009.

FIJOR, Thiago Frederic Albert. **O controle patrimonial como ferramenta de Governança Pública**: o caso da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. 2014. 119 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) - Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PGP), Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Curitiba, 2014. Disponível em:<http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/1002/1/CT_PPGPGP_M_FIJOR,%20Thiago%20Frederic%20Albert%20_2014.pdf>. Acesso em: 01 set. 2016.

FLOZINO, Angélica Verônica Boranga; SILVÉRIO, Fábio Henrique. Auditoria interna e sua importância para micro e pequenas empresas. **Revista InterAtividade**, São Paulo, v.2, n.2, 2º Sem. 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. et.al. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável as demais sociedades. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável as demais sociedades. São Paulo: Atlas, 2010.

KAUARK, Fabiana; MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da pesquisa**:um guia prático. Itabuna: Via Litterarum, 2010.

LAUDON, Kenneth; LAUDON, Jane. **Sistemas de informação gerenciais**. 9. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MONTOTO, Eugenio. **Contabilidade geral esquematizado**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORESI, Eduardo Amadeu Dutra. Delineando o valor do sistema de informação de uma organização. **Revista Ciência da Informação**, v. 29, n. 1, p. 14-24, jan. /abr. 2000.

Pat Free para as versões de Windows (95, 98, 98SE, ME, 2000, NT, XP, 2003, Vista, 7 e 8). Version 3.4.3.0. [S.I.]: ADA SOUZA SOFT LTDA, [201-]. Disponível em:<<http://controle-patrimonial-pat-free.softonic.com.br/imagens-videos>>. Acesso em: 20 Set. 2016

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho.2. ed. Rio Grande, do Sul: Feevale, 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade gera fácil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 568p.

ROUBLES, Leo Tadeu. **Gestão patrimonial e logística**. Rio de Janeiro: SESES, 2016.

SANTOS, Gerson dos. **Gestão patrimonial**. 4.ed. Florianópolis: Secco, 2012.

TEIXEIRA, Carolina. **Administração de recursos materiais para concurso**: teorias e exercícios do CESPE comentados. São Paulo: MÉTODO, 2010.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de pesquisa em Administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VIANA, João José. **Administração de materiais**: um enfoque prático. São Paulo: Atlas, 2006.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; ZOUAIN, Deborah Soares. **Pesquisa qualitativa em administração**: teoria e prática. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Roteiro de entrevista com gestor da área detentora

ROTEIRO DE ENTREVISTA**Identificação do entrevistador**

Pesquisadora: Ana Paula Rodrigues da Silva

Pesquisa: **GESTÃO PATRIMONIAL:** análise da gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A em São Luís - MA.

Objetivo geral: Analisar o processo de gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A em São Luís (MA).

Identificação do entrevistado

Cargo:

Tempo de empresa:

Categoria: gestor da área detentora

1. Que importância o senhor/ a senhora atribui para o ativo imobilizado da empresa?
2. Qual é a sua participação no processo de gerenciamento do ativo imobilizado (bens patrimoniais)?
3. O senhor/a senhora recebeu algum treinamento relacionado à gestão de ativos? Em caso positivo, o treinamento conseguiu sanar as dúvidas a respeito do assunto, facilitando posteriormente o controle dos ativos?
4. O senhor/a senhora conhece os procedimentos existentes na empresa para o controle do ativo imobilizado? Em caso afirmativo, estes atendem satisfatoriamente a finalidade a que se destinam?
5. O senhor/a senhora assinou algum documento responsabilizando-se pelos ativos alocados no centro de custo de sua gerência? Em caso afirmativo, qual (is)?
6. O senhor/a senhora conhece todos os bens patrimoniais alocados no centro de custo de sua gerência? Quais os itens de maior expressividade econômica e/ou operacional?
7. Existe algum tipo de controle interno realizado em paralelo pela gerência para controlar os bens patrimoniais sob sua responsabilidade? Em caso positivo, como funciona?
8. Houve delegação de responsabilidade em sua gerência para facilitar o controle do ativo imobilizado (bens patrimoniais)? Quem são os atuais detentores desta responsabilidade?
9. O que é feito nos casos de extravio e danos de bens e extravio das plaquetas de identificação dos bens patrimoniais?
10. No seu ponto de vista, quais as principais deficiências encontradas no processo de gestão do ativo imobilizado da empresa?
11. Quais sugestões o senhor/a senhora indicaria para melhorar o processo de gestão patrimonial do ativo imobilizado da organização?

APÊNDICE B – Roteiro de entrevista com responsável pelo armazém

ROTEIRO DE ENTREVISTA

Identificação do entrevistador

Pesquisadora: Ana Paula Rodrigues da Silva

Pesquisa: GESTÃO PATRIMONIAL: análise da gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A em São Luís - MA.

Objetivo geral: Analisar o processo de gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A em São Luís (MA).

Identificação do entrevistado

Cargo:

Tempo de empresa:

Categoria: responsável pelo armazém

1. Que importância o senhor/a senhora atribui para o ativo imobilizado da empresa?
2. Qual é a sua participação no processo de gerenciamento do ativo imobilizado (bens patrimoniais)?
3. O senhor/a senhora recebeu algum treinamento relacionado à gestão de ativos? Em caso positivo, o treinamento conseguiu sanar as dúvidas a respeito do assunto, facilitando posteriormente o controle dos ativos?
4. O senhor/a senhora conhece os procedimentos existentes na empresa para o controle do ativo imobilizado? Em caso afirmativo, estes atendem satisfatoriamente a finalidade a que se destinam?
5. Os bens patrimoniais entregues transitam pelo armazém? Quais os procedimentos adotados para recebimento e entrega destes?
6. Como funciona a rotina de emplaquetamento e cadastro dos bens na planilha de capitalização?
7. Qual a prioridade dada a atividade de controle patrimonial? Como o senhor/senhora organiza sua rotina para cumpri-la?
8. De que forma é realizado o arquivamento da documentação pertinente aos bens patrimoniais, como notas fiscais, avisos de recebimento e protocolos de entrega? É necessário o envio destes documentos para a área de patrimônio?
9. No seu ponto de vista, quais as principais deficiências encontradas no processo de gestão do ativo imobilizado da empresa?
10. Quais sugestões você indicaria para melhorar o processo de gestão patrimonial do ativo imobilizado da organização?

APÊNDICE C – Roteiro de entrevista com analista de gestão econômica

ROTEIRO DE ENTREVISTA	
Identificação do entrevistador	
Pesquisadora: Ana Paula Rodrigues da Silva	
Pesquisa: GESTÃO PATRIMONIAL: análise da gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A em São Luís - MA.	
Objetivo geral: Analisar o processo de gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A em São Luís (MA).	
Identificação do entrevistado	
Cargo:	
Tempo de empresa:	
Categoria: analista de gestão econômica	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Que importância o senhor/ a senhora atribui para o ativo imobilizado da empresa? 2. Qual é a sua participação no processo de gerenciamento do ativo imobilizado (bens patrimoniais)? 3. O senhor/a senhora recebeu algum treinamento relacionado à gestão de ativos? Em caso positivo, o treinamento conseguiu sanar as dúvidas a respeito do assunto, facilitando posteriormente o controle dos ativos? 4. O senhor/a senhora conhece os procedimentos existentes na empresa para o controle do ativo imobilizado? Em caso afirmativo, estes atendem satisfatoriamente a finalidade a que se destinam? 5. O senhor/a senhora conhece as regras internas e legais pertinentes à incorporação dos itens no ativo imobilizado? 6. Qual a prioridade dada a atividade de controle patrimonial? Como o senhor/a senhora organiza sua rotina para cumpri-la? 7. Como são obtidas as informações necessárias ao preenchimento da ferramenta de capitalização? 8. Na sua opinião, a ferramenta de capitalização apresenta interface simples e de fácil preenchimento? Justifique. 9. A ferramenta de capitalização apresenta falhas/problemas? Quais? 10. Os ativos autônomos existentes na organização estão devidamente identificados (emplaquetados)? Caso contrário, qual o motivo? 11. No seu ponto de vista, quais as principais deficiências encontradas no processo de gestão do ativo imobilizado da empresa? 12. Quais sugestões o senhor/a senhora indicaria para melhorar o processo de gestão patrimonial do ativo imobilizado da organização? 	

APÊNDICE D – Questionário do analista de patrimônio

QUESTIONÁRIO
Identificação do entrevistador
<p>Pesquisadora: Ana Paula Rodrigues da Silva Pesquisa: GESTÃO PATRIMONIAL: análise da gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A em São Luís - MA. Objetivo geral: Analisar o processo de gestão do ativo imobilizado do terminal portuário da empresa Alfa S/A em São Luís (MA).</p>
Identificação do entrevistado
<p>Cargo: Tempo de empresa: Categoria: analista de patrimônio</p>
Aspectos Gerais
<p>1. Que importância o senhor/ a senhora atribui para o ativo imobilizado da empresa? _____</p> <p>2. Qual é a sua participação no processo de gerenciamento do ativo imobilizado (bens patrimoniais)? _____</p> <p>3. O senhor/a senhora recebeu algum treinamento relacionado à gestão de ativos? Em caso positivo, o treinamento conseguiu sanar as dúvidas a respeito do assunto, facilitando posteriormente o controle dos ativos? _____</p> <p>4. O senhor/a senhora conhece os procedimentos existentes na empresa para o controle do ativo imobilizado? Em caso afirmativo, estes atendem satisfatoriamente a finalidade a que se destinam? _____</p> <p>5. Como está estruturada a área de patrimônio dentro da instituição? _____</p>
Aspectos Contábeis
<p>6. A ferramenta de capitalização consegue atender as necessidades da área de patrimônio quanto a disponibilização de informações para à incorporação dos ativos? Justifique. _____</p> <p>7. Quais os principais erros encontrados no preenchimento da ferramenta de capitalização pelos analistas de gestão econômica? E quais as medidas adotadas para minimizá-los? _____</p> <p>8. A organização dispõe de sistemas informatizados para o registro contábil e físico do ativo imobilizado? Qual a área responsável pelo input das informações contábeis relacionadas ao valor do bem e ao tipo de depreciação aplicada, por exemplo? O que é feito nos casos de divergências de informações dos itens do imobilizado? _____</p> <p>9. Qual o método de depreciação adotado para depreciação do ativo imobilizado da organização? E qual o motivo da escolha? _____</p>
Aspectos Físicos
<p>10. Qual o procedimento adotado pelo patrimônio quanto ao recolhimento de bens devolvidos pelo usuário? _____</p> <p>11. A área de patrimônio realiza a redistribuição dos bens em bom estado de conservação? Qual a forma que a empresa dispõe para informar da disponibilidade destes as demais áreas? _____</p> <p>12. Com que frequência são registrados o desaparecimento dos bens na organização (extravio, furto, roubos, por exemplo)? E quais as medidas adotadas nesses casos? _____</p> <p>13. Quanto aos bens imóveis, a área de patrimônio, estes são gerenciados pela área de patrimônio ou outra área? Em caso positivo, qual seria? E quais os procedimentos básicos adotados em relação a eles? _____</p> <p>14. No seu ponto de vista, quais as principais deficiências encontradas no processo de gestão do ativo imobilizado da</p>

empresa?

15. Quais sugestões o senhor/a senhora indicaria para melhorar o processo de gestão patrimonial do ativo imobilizado da organização?

ANEXOS

ANEXO A – Modelo de ficha analítica de controle e gestão do ativo imobilizado

FICHA ANALÍTICA DE CONTROLE E GESTÃO DOS ATIVOS IMOBILIZADOS						
ESPECIFICAÇÕES DO BEM	CONTROLE DAS COTAS DE DEPRECIÇÃO DOS BENS					
	DATA			VALORES EM REAIS		% Depreciado
Nº do patrimônio						
Conta contábil						
Discriminação do bem						
Código interno						
Fornecedor						
Documento fiscal						
Data de aquisição						
Valor do bem						
Valor residual do bem						
Valor depreciável do bem						
Valor recuperável do bem						
Data de início de uso						

Fonte: Adaptado de Benedicto, Leite e Padoveze (2016).

ANEXO B – Modelo de ficha de registro patrimonial

FICHA DE REGISTRO DE BEM PATRIMONIAL					
INVENTÁRIO Nº:			REQUISITANTE:		
NOMENCLATURA: DESCRIÇÃO:					
FORNECEDOR:					
ENDEREÇO:				TEL:	
PROCESSO Nº:		OC Nº:		NF Nº:	VALOR:
MOVIMENTAÇÃO					
CARGA					BAIXA
DATA	DOC.	LOCALIZAÇÃO	TERMO Nº	TRANSF. Nº	AUTORIZADA EM __/__/__
					POR _____
					PUBLICADA EM __/__/__
					NO(A)
OBS.:					_____ RESP. PATRIMÔNIO (CARIMBO E ASSINATURA)

Fonte: Santos (2012).

ANEXO C – Modelo de termo de responsabilidade

TERMO DE RESPONSABILIDADE DOS BENS PATRIMONIAIS

Empresa:

Departamento:

Responsável pelo Departamento:

Centro de Custo:

Declaro que os bens patrimoniais discriminados na relação anexada a este termo encontram-se localizados neste departamento e estão sob minha responsabilidade. Comprometo-me a zelar pela correta e adequada utilização dos mesmos e em caso de transferência, dano, extravio, furto ou qualquer manutenção necessária, comunicarei de imediato ao responsável pela gestão patrimonial da empresa.

João Pessoa, 17 de outubro de 2014.

(Assinatura do responsável)

Fonte: Adaptado de Benedicto, Leite e Padoveze (2016).

ANEXO D – Modelo de termo de transferência de responsabilidade

Instituição X		
Termo de Transferência de Responsabilidade de Bens Patrimoniais (Anexo ao Relatório de ___/___/___)		
Eu, _____,		
(nome completo)		
_____	, lotado _____	_____
(cargo/função)		(Setor/Unidade)
até esta data responsável pelos bens constantes do presente Relatório em anexo, declaro estar transferindo a responsabilidade sobre os mesmos para o		

(nome completo)		
_____	, lotado _____	_____
(cargo/função)		(Setor/Unidade)
que passará a ter inteira responsabilidade pela guarda, uso e controle dos mesmos, respondendo por possíveis diferenças que possam vir a surgir no tocante à quantidade sob sua guarda.		
Para os devidos fins lavramos em conjunto o presente Termo em 3 (três) vias que vão assinadas pelo responsável atual, pelo futuro responsável e pelo Setor de Patrimônio.		
Local e data, ___/___/___.		
_____ Responsável Atual (Carimbo e assinatura)	_____ Futuro Responsável (Carimbo e assinatura)	_____ Setor de Patrimônio (Carimbo e assinatura)

ANEXO E – Guia de recolhimento de bem patrimonial

INSTITUIÇÃO X				VISTO:		
GUIA DE RECOLHIMENTO DE BEM PATRIMONIAL				_____ GERENTE PATRIMÔNIO		
Os bens patrimoniais abaixo são recolhidos ao almoxarifado pelos motivos especificados e devidamente autorizados pela gerência do patrimônio.						
ITEM	Nº DE INVENTÁRIO	DESCRIÇÃO	QUANT.	TEMPO DE DURAÇÃO	DATA DE RECEBIMENTO	MOTIVO DO RECOLHIMENTO
Local, ___/___/___				Recebi os bens patrimoniais acima especificados em ___/___/___		
_____ DETENTOR DO BEM (CARIMBO E ASSINATURA)				_____ ÁREA DE ALMOXARIFADO (CARIMBO E ASSINATURA)		

Fonte: Santos (2012).

ANEXO F – Termo de transferência de bens patrimoniais

TERMO DE TRANSFERÊNCIA DE BENS PATRIMONIAIS				
DE: SETOR DE LOCALIZAÇÃO: _____ RESPONSÁVEL: _____ TERMO Nº: _____		PARA: SETOR DE LOCALIZAÇÃO: _____ RESPONSÁVEL: _____ TERMO Nº: _____		
Nº DO IN- VENTÁRIO	ESPECIFICAÇÃO	VALOR R\$	NOTA FISCAL	OBS.:
TOTAL				
<p>Comunicamos que nesta data passam a ser de sua responsabilidade o(s) bem(s) patrimonial(is) acima relacionado(s). Solicitamos proceder à conferência do(s) mesmo(s), devolvendo-nos a 2ª via devidamente assinada e encaminhando a 3ª via para a área de patrimônio.</p>				
ENCAMINHADO POR		RECEBIDO POR		VISTO
_____ DETENTOR ATUAL DOS BENS (CARIMBO E ASSINATURA)		_____ FUTURO DETENTOR DOS BENS (CARIMBO E ASSINATURA)		_____ ÁREA DE PATRIMÔNIO (CARIMBO E ASSINATURA)

Fonte: Santos (2012).

ANEXO G – Modelo de controle de inventário de bens patrimoniais

INVENTÁRIO DE BENS PATRIMONIAIS						
ÓRGÃO INVENTARIADO _____					DATA _/_/___	
Nº ORD.	Nº DE INVENTÁRIO	ESPECIFICAÇÃO	QUANTIDADE		VALOR	
			PREVISTA	EXISTENTE	UNITÁRIO	TOTAL
RESPONSÁVEL _____		RESPONSÁVEL SUBSTITUÍDO _____		RESPONSÁVEL SUBSTITUTO _____		
CARIMBO E ASSINATURA		CARIMBO E ASSINATURA		CARIMBO E ASSINATURA		
Obs.:				COMISSÃO DE INVENTÁRIO _____		
				PRESIDENTE (CARIMBO E ASSINATURA)		

Fonte: Santos (2012).

ANEXO H – Modelo de Termo de Baixa

Instituição X	
Termo de Baixa	
Nº: _____/____	
Nº Tombamento: _____	
Descrição do bem: _____ _____	
Valor do bem R\$: _____	
Forma de baixa: _____	Motivo da baixa: _____
Processo nº: _____	Data da baixa: _____
Promovemos nesta data a baixa do bem acima descrito conforme autorização/aprovação do (da): _____ _____.	
Local e Data, ____/____/____.	
_____ Setor de Patrimônio (Carimbo e Assinatura)	_____ Autorizado por (Carimbo e Assinatura)

Fonte: Santos (2012).

ANEXO I – Modelo de folha de tombo

FOLHA DE TOMBO	
01 - Estado ou Território	
02 - Município	
03 - Cidade	
04 - Endereço	
05 - Denominação (a)	
06 - Aplicação (b)	
07 - Proveniência do domínio (c)	
08 - Título de propriedade	
- Título de transferência (d)	
- Transcrição no Cartório de Registro de Imóveis (e)	
09 - Servidões (f)	
10 - Termo de recebimento e entrega da área administrativa (g)	
11 - Dimensões (h)	
12 - Área (i)	
13 - Valor da aquisição (j)	
14 - Descrição dos limites e confrontações do terreno (l)	
15 - Descrição das benfeitorias (m)	
16 - Cercamento (n)	
17 - Histórico (o)	
18 - Observações (p)	
- Folha nº _____	- Local e data _____
- EXECUTANTE _____	
CARIMBO E ASSINATURA	

Fonte: Santos (2012).

ANEXO J – Modelo de termo de responsabilidade administrativa sobre o imóvel distribuído

<u>TERMO DE RESPONSABILIDADE ADMINISTRATIVA SOBRE IMÓVEL DISTRIBUÍDO</u>	
Aos _____ dias do mês de _____ do ano de _____, na sede da _____, reuniram-se os Srs. _____ e _____, respectivamente substituto e substituído, os quais, examinando o imóvel distribuído à _____, constataram o seguinte:	
<ul style="list-style-type: none"> 01 - Endereço (a) 02 - Área do imóvel (b) 03 - Área ocupada pela organização (c) 04 - Proveniência do domínio (d) 05 - Documentação <ul style="list-style-type: none"> a) Título de propriedade <ul style="list-style-type: none"> - Título de transferência (e) - Transcrição no Cartório de Registro de Imóveis (f) b) Termo de Recebimento e Entrega de Imóvel (g) <ul style="list-style-type: none"> - Folha de tombo (h) - Planta do imóvel (i) 06 - Descrição dos limites e confrontações do imóvel (j) 07 - Idem sobre a área ocupada pelo órgão responsável (l) 08 - Destinação (m) 09 - Benfeitorias: (n) <ul style="list-style-type: none"> a) Quantidade (o) b) Descrição (p) c) Termo de entrega de obra (q) d) Planta de situação (r) 10 - Modificações havidas nas benfeitorias (s) 11 - Cercamento (t) 12 - Servidões (u) (finalidade da utilização) 13 - Processos administrativos e judiciais (v) 14 - Observações (x) 	
Após haverem percorrido o imóvel e examinado as condições dos aspectos físicos e documentais supramencionados, tendo encontrado tudo em condições perfeitas, e de acordo com (ou com as seguintes irregularidades - citá-las em detalhes) o Título de Propriedade, as plantas e a legislação vigente, lavram o presente termo de responsabilidade, assumindo o substituto a inteira responsabilidade na preservação e propriedade dos bens a si confiados a partir desta data.	
Local e data ____/____/____	
_____ SUBSTITUÍDO CARIMBO E ASSINATURA	_____ SUBSTITUTO CARIMBO E ASSINATURA

Fonte: Santos (2012).

ANEXO K–Modelo de ficha de cadastro do imóvel

FICHA CADASTRO DE IMÓVEL				Imóvel: <input type="checkbox"/> Residencial							
				<input type="checkbox"/> Não-residencial							
Numeração:		Área:		m ²		Observações					
End.:											
Bairro:		Município:		Estado:							
Órgão beneficiado:											
Título de transferência de propriedade:				Livro				Folhas		Data	
Registro:				Nº	Livro			Folhas	Data		
Termo de entrega e recebimento:											
Servidões:											

Terreno		Benfeitorias					Valor total R\$	Distribuição
Área (m ²)	Valor R\$	Tipo	Área		Valor R\$	Data		
			construída	coberta				

Fonte: Santos (2012).

ANEXO L – Modelo de termo de entrega e recebimento do imóvel

TERMO DE ENTREGA E RECEBIMENTO DO IMÓVEL	
Aos _____ dias do mês de _____ do ano de _____, obediente à determinação constante do Boletim Interno nº (ou outra publicação interna oficial e específica) de ___/___/___, _____ e _____	
_____ reuniram-se no imóvel a ser entregue e recebido, e após percorrerem e conferirem seus marcos divisórios e dependências firmam o presente, anotando o seguinte:	
1 - Localização: (estado da Federação ou território, município, bairro, rua e nº).	
2 - Título de Propriedade: (mencionar o título pelo qual a Instituição se tornou proprietária, e o Termo de Entrega e Recebimento).	
3 - Limites: (transcrever o memorial descritivo matemático, isto é, a descrição do perímetro com rumos, cotas, materialização dos limites no terreno e confinantes, e área total em m ²).	
4 - Benfeitorias: (enumerar e descrever sumariamente as benfeitorias com sua área construída).	
Nada mais havendo a declarar, o representante da área patrimonial e do órgão usuário responsável pelo imóvel dão seus trabalhos por encerrados e assinam o presente.	
_____ ÁREA DE BENS IMÓVEIS (CARIMBO E ASSINATURA)	
_____ REPRESENTANTE DO ÓRGÃO INTERESSADO (CARIMBO E ASSINATURA)	

Fonte: Santos (2012).

ANEXO M – Modelo de termo de exame, recebimento e entrega de obras

TERMO DE EXAME, RECEBIMENTO E ENTREGA DE OBRAS	
<p>Aos _____ dias do mês de _____ do ano de dois mil e _____, a Comissão designada pela Ordem Interna nº (ou outra publicação interna, oficial e específica) de ___/___/___ reuniu-se no local da obra para proceder ao EXAME, RECEBIMENTO E ENTREGA da obra destinada ao (órgão e utilização) em (cidade e Estado). Foram apresentados pelo responsável técnico da obra, Engenheiro _____, os seguintes documentos: projeto completo, constando de plantas, orçamentos aprovados, especificações e relatório de conclusão dos serviços orçados. A Comissão, após estudar os documentos apresentados, examinou tecnicamente todos os serviços concluídos, abaixo discriminados e sumariamente descritos: espécie da construção: casa, edifício, garagem, caixa d'água, etc.; com "x" pavimentos e subsolo (se for o caso), instalações sanitárias (se for o caso) e a destinação de cada pavimento (e subsolo) a _____</p> <p>_____, com área construída de _____ m² e área coberta de _____ m², custo (R\$ _____), tipo da construção: fundações diretas, corridas, de alvenaria, concreto ciclópico ou protendido, estrutura mista (concreto armado e alvenaria) revestimento com emboço, reboco, esquadrias de ferro, alumínio ou madeira, portas de madeira, de ferro de enrolar, janelas basculantes, ou de abrir, em folhas duplas, cobertura de telhas francesas, coloniais, zinco, fibro-amianto, assentadas em estrutura de madeira ou ferro, acabamento com pintura de tal tipo, revestimento de azulejos ou pintura sintética até o teto ou meio da parede, na cozinha, ou banheiros, pavimentação de cimento, garantia, tacos, ladrilhos cerâmicos, etc., pinturas: externamente _____ internamente _____; instalações elétricas e hidráulico-sanitárias, de acordo com o projeto e especificações. A Comissão verificou que a obra foi executada conforme projeto, orçamento e especificações técnicas aprovadas, estando em perfeitas condições de utilização e funcionamento; ou com as seguintes observações: _____. A seguir, a Comissão efetivou o recebimento e a entrega da obra anteriormente mencionada, que por seus representantes passou da responsabilidade da _____ como proprietário para _____ como órgão interessado, em consequência dando a obra como examinada, recebida e entregue. E, para constar, lavrou-se o presente termo, datilografado em contracópia ou gerado por computador, em quatro vias, que são assinadas por todos os membros da Comissão e que terão a seguinte destinação: uma para o Processo de Aquisição, uma para o Órgão Usuário; uma para o órgão de serviços gerais, uma para o Órgão Patrimonial.</p> <p style="text-align: right;">Local, _____ de _____ de _____</p>	
<hr/> PRESIDENTE DA COMISSÃO (CARIMBO E ASSINATURA)	<hr/> MEMBRO (CARIMBO E ASSINATURA)
<hr/> MEMBRO (CARIMBO E ASSINATURA)	<hr/> ÓRGÃO INTERESSADO (CARIMBO E ASSINATURA)

Fonte: Santos (2012).