

MARIANA NICOLETTI PURICELLI

**ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO DE
ATIVOS IMOBILIZADOS**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.

FLORIANÓPOLIS, FEVEREIRO DE 2004.

MARIANA NICOLETTI PURICELLI

**ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO DE
ATIVOS IMOBILIZADOS**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Compuseram a banca:

Prof. Orientador Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.
Departamento de Ciências Contábeis – UFSC

Nota atribuída.....

Prof. Vladimir Artur Fey, Esp.
Departamento de Ciências Contábeis – UFSC

Nota atribuída.....

Prof. Jôisse Antônio Lorandi, M.Sc.
Departamento de Ciências Contábeis – UFSC

Nota atribuída.....

Florianópolis, fevereiro de 2004.

Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.
Coordenador de Monografia - UFSC

Dedico este trabalho *aos meus pais,*
Rubens Carlos e Vilma, e ao
meu irmão, Marcelo.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Rubens e Vilma, por todo amor e dedicação.

Ao meu irmão, Marcelo, pela compreensão.

Ao Professor Luiz Felipe Ferreira pela disponibilidade, excelentes considerações e incentivo.

Aos funcionários da Companhia de Gás de Santa Catarina, principalmente ao William Cardoso pela sugestão do tema e ao Giancarlo Bedin pelo apoio.

Aos colegas Guilherme Cabrera, Guilherme Carrascoza, João Paulo Marcelino, Juliana Schulz, Leandro Darós, Rafael Almeida, Rafael Silva, Rafael Souza, Rodrigo Reis, Thais Merize e Vinícius Veber pela amizade, auxílio e por momentos inesquecíveis.

RESUMO

PURICELLI, Mariana Nicoletti. *Análise dos Procedimentos de Controle Interno de Ativos Imobilizados*, 2008, 65 páginas. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

O ativo imobilizado representa todos os bens e direitos que a empresa detém para desenvolver sua atividade operacional. O tratamento correto em relação à sua entrada, processamento, saída e análise, juntamente com as adequadas formas de controle empregadas, podem intensificar o benefício gerado por esses itens. O controle consiste em procedimentos que averiguam o desempenho obtido e realizam, mediante esse, projeções e comparações sistemáticas de resultados. Os sistemas de informação são parte fundamental nesse processo onde o produto da análise, fase final do sistema de informação contábil, gera subsídios que darão suporte ao processo de tomada de decisão pelos gestores da organização.

Palavras-chave: Sistema de Informação Contábil, Ativo Imobilizado, Controle Interno.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
<i>1.1 Considerações Iniciais</i>	<i>7</i>
<i>1.2 Objetivos</i>	<i>8</i>
<i>1.3 Justificativa</i>	<i>9</i>
<i>1.4 Metodologia</i>	<i>9</i>
1.4.1 Limitações da Pesquisa.....	11
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	12
<i>2.1 Sistema de Informação Contábil</i>	<i>12</i>
<i>2.2 Demonstrações Contábeis</i>	<i>20</i>
2.2.1 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)	20
2.2.2 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).....	21
2.2.3 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)	23
2.2.4 Balanço Patrimonial (BP)	24
<i>2.3 Ativo Imobilizado</i>	<i>32</i>
2.3.1 Depreciação	35
3 CONTROLE	43
<i>3.1 Controle Interno</i>	<i>45</i>
3.1.1 Controles Internos Contábeis	46
4 CONTROLE INTERNO DO ATIVO IMOBILIZADO	48
<i>4.1 Segregação por contas do Imobilizado</i>	<i>56</i>
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES	60
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	63

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações Iniciais

O atual cenário econômico com que se deparam as empresas, caracterizado principalmente pelo alto grau de competitividade, tem exigido que as empresas adotem novos procedimentos na condução das suas atividades. O aumento da concorrência empresarial, amplificado pelo crescente processo de interligação de mercados, impulsiona a busca da eficiência através da melhoria na qualidade de produtos e serviços, da redução de custos, dentre outros, objetivando atender a uma demanda cada vez mais exigente.

Considerando a melhoria da qualidade como uma principal decorrência do aprimoramento dos processos tecnológicos, é no controle que reside uma maior possibilidade de intervenção em relação à redução de custos, ampliação da produtividade, melhoria no processo de qualidade, entre outros.

De fato, para a redução de custos nas empresas, há necessidade de um diferencial que pode ser atingido mediante o controle amplo de suas funções. O controle consiste em um conjunto de procedimentos utilizados pelas empresas para mantê-las na direção do alcance de suas metas. Fornece subsídios para a tomada de decisões por intermédio das avaliações obtidas a partir do monitoramento das atividades realizadas. É uma peça fundamental para melhoria contínua dos processos empresariais que, através da comparação sistemática de resultados, determina se as atividades implementadas e o retorno obtido estão de acordo com as disposições e objetivos inicialmente planejados.

Constituído pelos bens e direitos que não são destinados à venda e sim à manutenção do exercício efetivo das funções empresariais, o ativo imobilizado (subgrupo

do ativo permanente) deve ser parte fundamental do processo de controle, uma vez que pode constituir parcela elevada do total ativo.

É com base neste enfoque que o presente trabalho está estruturado, visando apresentar diretrizes que possibilitem controlar efetivamente todo o ativo imobilizado, de forma que as empresas tenham seus bens patrimoniais devidamente registrados, localizados e conservados. Nesse sentido, as empresas que, devido ao ramo de suas atividades, têm seu ativo imobilizado composto por bens de valor elevado, sentem maior necessidade do desenvolvimento de um processo de controle mais efetivo.

O tema desta pesquisa é, justamente, discutir critérios de Controle Interno de Ativos Imobilizados a que as empresas de diversos ramos de atividade podem ser submetidas. Busca-se responder a seguinte pergunta:

Quais devem ser os procedimentos de Controle Interno de Ativos Imobilizados?

1.2 Objetivos

O objetivo geral deste trabalho consiste em apresentar um estudo de formas de controle de ativos, as quais possibilitam que as empresas tomem decisões quanto ao descarte de produtos obsoletos, aquisição de novos ativos, políticas de manutenção, administração e melhor utilização dos mesmos.

Especificamente, pretende-se:

- ✓ Demonstrar a relevância que possuem os bens do Ativo Imobilizado.
- ✓ Identificar formas de Controle Interno de Ativos Imobilizados.

- ✓ Verificar as possibilidades de aplicação das formas de Controle Interno para os Ativos Imobilizados.
- ✓ Evidenciar a importância da adequação do Controle Interno utilizado no Ativo Imobilizado.

1.3 Justificativa

A escolha deste tema deve-se à relevância da adequação de diversas formas do Controle Interno de Ativos Imobilizados existentes, em relação à realidade de uma organização. A contabilidade pode se constituir em ferramenta que viabilize a correlação das atividades exercidas pelas empresas com a forma de controle empregada. Pela definição das formas de controle adequadas, pode-se obter um diferencial que resulte em significativa vantagem competitiva em relação à concorrência, através da melhoria contínua das funções empresariais.

1.4 Metodologia

A monografia, na visão de Marconi e Lakatos (1990, p. 15), constitui-se em “estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece à rigorosa metodologia”.

Sinteticamente, o assunto a ser desenvolvido na monografia deve ser profundamente avaliado pela sua importância sendo, de modo concomitante, respeitados os padrões requeridos pela metodologia. A metodologia, por sua vez, é responsável pela delimitação de critérios na elaboração de trabalhos científicos a fim de organizá-los, facilitando a sua consulta aos futuros pesquisadores.

Nesse mesmo sentido, Salomon (1977, p. 137) entende a metodologia “como ciência auxiliar das demais, destinada a estudar o processo e a produção científicos, a indicar as técnicas para os iniciantes e a fornecer os elementos de análise crítica das descobertas e das comunicações no mundo da ciência”.

E, por se tratar da forma com que os estudos deverão ser elaborados e não da pesquisa propriamente dita, o autor acrescenta ainda que a metodologia “é um constante processo de revisão e atualização como toda ciência, mas se situa a um passo depois das próprias realizações científicas”.

De acordo com Marconi e Lakatos (1990, p. 15), “pesquisa é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um trabalho científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para se descobrir verdades parciais”.

A pesquisa propicia, deste modo, mediante estudo aprofundado de determinado tema, chegar a conclusões que correspondem à realidade total ou parcial, esta quando houver fatores ignorados ou fora do alcance do pesquisador.

No intuito de estabelecer um ponto de partida da pesquisa, Vera (1973, p. 11) define que este é “a existência de um problema que se deverá definir, examinar, avaliar e analisar criticamente para, em seguida, ser tentada sua solução”, ou seja, o fato de haver uma dificuldade constitui o início de uma pesquisa voltada à sua resolução.

A pesquisa consiste na procura originada em questionamentos de qualquer ordem aos quais pretende-se obter respostas, havendo para isso a necessidade de se comparar diversas opiniões e seus embasamentos para que o objeto de estudo seja compreendido em toda a sua complexidade e, futuramente, seja expressa solução fundamentada.

Segundo o entendimento de Goldemberg (1999, p. 106), “pesquisa é a construção de conhecimento original de acordo com certas exigências científicas. Para que o estudo seja considerado científico deve-se obedecer aos critérios de coerência, consistência, originalidade e objetivação”.

Objetivando que a pesquisa tenha caráter relevante no âmbito científico, o autor salienta que certas exigências devem ser satisfeitas buscando a implicação direta em uma pesquisa qualificada.

A pesquisa, conforme Gil (1993), pode ser caracterizada como pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa experimental, pesquisa *ex-post facto*, levantamento e estudo de caso. Considerando a classificação acima, este estudo se enquadra como pesquisa bibliográfica que, conforme esse mesmo autor, “é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.” (1993, p. 48)

A presente pesquisa bibliográfica trata dos procedimentos de Controle Interno de Ativos Imobilizados, buscando o conhecimento científico adequado ao correto direcionamento deste estudo.

1.4.1 Limitações da Pesquisa

Esta pesquisa está limitada ao Ativo Permanente Imobilizado Tangível sujeito apenas à depreciação calculada pelo método linear (ou das quotas constantes), aceito pela legislação fiscal até 31/12/2003. Os critérios de avaliação de ativos não serão levados em consideração.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este tópico apresentará, através da revisão bibliográfica, os fundamentos necessários para o estudo dos elementos que compõem esta pesquisa, dentre os quais, o Sistema de Informação Contábil, representado essencialmente pelas Demonstrações Contábeis e o Ativo Permanente Imobilizado.

2.1 Sistema de Informação Contábil

Segundo Figueiredo e Caggiano (1997, p. 24), “entende-se como sistema uma unidade identificada com um papel independente, possuindo seus próprios objetivos e suas próprias funções internas”.

Conforme a conceituação básica, elaborada por Bueno (1987, p. 626), sistema “é o conjunto de partes coordenadas entre si ou a combinação de partes de modo que concorram para um certo resultado”.

Gil (1978, p. 29), por sua vez, menciona que:

Um sistema de informações tem que trabalhar dados para produzir informações. Logo: dado é a matéria-prima que o sistema de informações vai trabalhar; informação é o produto final do sistema de informações, e deve ser apresentada em forma e conteúdo adequados ao usuário.

Partindo das conceituações acima, pode-se considerar um sistema de informação como composto por vários dados que, coordenados entre si, geram um conjunto mais elaborado de informações com forma e aplicação sistematizadas. Enquanto dados isolados apresentam restrição na sua abrangência, quando comparados ou aliados são capazes de transmitir esclarecimentos ou indicar possibilidades de solução.

O sistema de informação é caracterizado por ter a função de gerar subsídios para tomada de decisões. Ele deve fornecer dados ou informações que demonstrem as atividades realizadas e seus resultados nos mais diversos níveis, facilitando as ações dos gestores.

Com a evolução da tecnologia, grande parte das informações resulta de um sistema que, mediante a alimentação de dados, gera informações mais elaboradas que permitem a tomada de decisão por parte dos gestores com maior embasamento, rapidez e facilidade.

Para Nakagawa (1995, p.15):

A adequação do sistema de informações ao processo de planejamento e controle requer o preenchimento de três requisitos fundamentais: forma, que diz respeito ao conteúdo, utilidade e confiabilidade das informações; idade, que representa que no momento da tomada de decisões as informações requeridas deveriam estar disponíveis (Princípio da Oportunidade); e frequência que diz respeito à periodicidade da informação.

O autor estabelece, assim, três requisitos fundamentais que devem ser satisfeitos para que a informação relatada seja relevante: conteúdo confiável e útil, o que é essencial para que a informação tenha alguma valia e possa ser então levada em consideração, a tempestividade que garante a utilidade da mesma e a periodicidade, que torna possível a comparação e, através dela, a visualização de desvios e o estabelecimento de correção e ajustamento de metas.

Focando a área contábil, Marion (1998, p. 128) afirma que a “contabilidade pode ser considerada como *sistema de informação* destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar decisão”.

De acordo com Crepaldi (1995, p. 22), “a *Contabilidade* é uma ciência concebida para coletar, registrar, resumir e interpretar dados e fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer *entidade*”.

Em síntese, a contabilidade é a ciência que registra os dados que demonstram as atividades diárias de uma entidade, dados esses que serão combinados ou confrontados, gerando relatórios que serão posteriormente analisados, viabilizando o entendimento da situação patrimonial da entidade em questão. A partir do exposto, a contabilidade pode ser considerada como sistema de informação.

Marion (1998, p. 128) corrobora as afirmações de Crepaldi, Gonçalves e Baptista acima citadas, dispondo que o objetivo principal da contabilidade “é o de permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade” porém, adiciona que essa avaliação, mesmo em sentido estático, possibilita que sejam feitas “*inferências sobre suas tendências futuras*”.

Desse modo, entende-se que a Contabilidade tem como principal função a transmissão de informações que forneçam aos seus diversos usuários possibilidades de conhecer a condição em que a empresa se encontra, fornecendo assim, significativo subsídio para que os processos de tomada de decisão sejam empreendidos com a maior fundamentação possível.

Perez Jr. e Begalli (1999, p. 13) registram que:

Internamente, a contabilidade auxilia no processo de tomada de decisões pela administração por meio de um fluxo contínuo de informações sobre os mais variados aspectos da gestão econômico-financeira da empresa. Externamente, mostram, por meio das demonstrações contábeis, a situação econômico-financeira da empresa, o resultado de determinado período e outras informações, tais como investimentos efetuados.

O sistema de informação contábil torna possível que os próprios usuários, sejam eles internos ou externos, determinem a informação que será gerada de acordo com a necessidade de cada grupo ou de cada momento. Para os usuários internos, a contabilidade deve fornecer informações em níveis mais detalhados que auxiliem no processo decisório.

Para os usuários externos, por sua vez, as demonstrações financeiras ou contábeis são de maior utilidade.

Segundo definição dada por Nakagawa (1995), o sistema que integra a contabilidade, caracteriza-se por incluir e suprir todas as principais funções e atividades da empresa com informações não apenas de caráter contábil e financeiro, como também de natureza física e qualitativa, e de interação da empresa com as variáveis de seu ambiente externo.

Com relação a essa abordagem, pode-se considerar que a contabilidade, além de fornecer informações, é responsável, através do controle, pelo registro dos ativos utilizados, pela organização e pela demonstração das suas condições e localização. A contabilidade, portanto, além das funções de lançamento e registro, possui também o compromisso com a veracidade dos dados que ela participa aos seus usuários.

Marion (1998, p. 224) apresenta que:

Entendemos por sistema de contabilidade o conjunto de atividades contábeis compatíveis que vai desde a compreensão da atividade empresarial (necessária para elaborar um plano de contas adequado), passando pela análise e interpretação da cada fato contábil isoladamente, a sua contabilização, até à elaboração das Demonstrações financeiras, sua análise, interpretação e recomendações para aperfeiçoar o desempenho da empresa.

Compartilhando desse mesmo pensamento, Perez Jr. e Begalli (1999, p.13) afirmam que:

A contabilidade deve ser vista como um sistema de informações, cujo método de trabalho consiste, simplificada, em coletar, processar e transmitir dados sobre a situação econômico-financeira de uma entidade em determinado momento e sua evolução em determinado período.

Portanto, a contabilidade, como sistema, permanece incumbida das funções de compreender a realidade empresarial, desde a sua estrutura básica até os níveis mais complexos, traduzindo-os em relatórios de informação.

Perez Jr. e Begalli (1999, p. 25), acrescentam também que o sistema de informação contábil pode ser dividido em quatro fases específicas, as quais são relacionadas a seguir:

1. Entrada do sistema – fatos contábeis;
2. Processamento – contabilização (classificação, lançamento e escrituração);
3. Saída do sistema – relatórios contábeis;
4. Análise – relatórios gerenciais.

Quanto à entrada do sistema, Perez Jr. e Begalli (1999), descrevem primeiramente que os fatos contábeis são eventos que podem ser mensurados economicamente de forma objetiva e que provocam alterações nos elementos patrimoniais e nos resultados de uma entidade.

Segundo Perez Jr. e Begalli (1999, p. 25), “a empresa ou a entidade exerce suas funções de comprar, transformar, estocar, vender, pagar, receber, enfim, gera os fatos econômicos e financeiros que serão convertidos em fatos contábeis por meio de seus registros”. De uma forma simplificada, a entrada no sistema provocará a transição dos fatos econômicos em fatos contábeis.

No que se refere ao processamento (contabilização), Perez Jr. e Begalli (1999) afirmam que os documentos e as informações decorrentes dos fatos contábeis devem ser cronologicamente separados por natureza, classificados conforme um plano de contas, e então digitados. Para que essas informações sejam recebidas e processadas, é imprescindível a existência de um programa de contabilidade.

Em resumo, o processamento diz respeito ao lançamento contábil propriamente dito no sistema com a devida classificação em débito e crédito de acordo com o plano de contas adotado pela entidade.

Adicionando aos conceitos descritos acima, os mesmos autores, Perez Jr. e Begalli (1999, p. 26), explicam que:

Normalmente, as empresas processam no dia-a-dia a chamada contabilidade financeira, envolvendo os pagamentos e os recebimentos em partidas diárias e deixam para lançar por partidas mensais após o balancete de verificação (primeiro relatório que deverá sofrer a análise e os devidos ajustes, se for o caso) as chamadas provisões, despesas e custos apurados mensalmente, tal como as depreciações de ativos imobilizados, as provisões para devedores duvidosos, para férias e décimo terceiro salário, além da contabilização de custos industriais e ajustes de estoques.

Portanto, são lançados contabilmente os recebimentos e os pagamentos, fluxo de caixa, conseqüentes de operações que as entidades estão sujeitas diariamente. Quanto aos lançamentos mais complexos são tratados pela contabilidade em uma periodicidade maior.

Em relação à saída do sistema (relatórios contábeis) Perez Jr. e Begalli (1999, p. 26) registram que, “feitos esses lançamentos, emite-se o chamado balancete mensal, definitivo para a apuração do resultado do período”. Em seguida, o sistema poderá emitir os demais relatórios que são mencionados pela Lei 6.404/76 e os relatórios gerenciais utilizados pelos usuários internos da organização.

Após um determinado período, seja ele qual for, o usuário poderá obter o produto dos lançamentos correspondentes às atividades empresariais, pois os dados armazenados determinarão o resultado do período desejado pelo usuário em questão.

As saídas do sistema contábil, no enfoque de Iudícibus (1993, p. 27), podem ser classificadas em quatro categorias:

1. Relatórios sobre a posição financeira em determinado momento (Exemplo: Balanço Patrimonial);

2. Relatórios sobre mudanças (Fluxos) durante determinado período (Demonstrativo de Fluxos como a Demonstração de Resultados, a Demonstração de Fontes e Usos de Capital de Giro Líquido ou Origens e Aplicações de Recursos e a Demonstração de Fluxo de Caixa);
3. Dados para planejamento e controle de lucro, principalmente dados e relatórios de orçamento, de experiência real em comparação com previsões de orçamento;
4. Dados para estudos especiais que podem ser necessários a decisões relativas a investimentos de capital, combinação de produtos etc.

Os relatórios obrigatórios pela Lei 6.404/76, itens 1 e 2 expostos acima, serão brevemente tratados ao longo deste trabalho, com maior destaque ao Balanço Patrimonial, item 1, que possui grande importância em relação ao objetivo desta exposição.

Os itens 3 e 4 podem ser considerados relatórios gerenciais porque representam demonstrações dos interesses de diretores, gerentes, ou seja, usuários internos que as utilizam no processo decisório.

Iudícibus (1998, p. 21) define que:

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Portanto, a contabilidade gerencial visa atingir uma pormenorização das informações já fornecidas para os usuários externos, em concordância com a legislação pertinente, sendo que, internamente, a contabilidade precisa gerar relatórios com maior enfoque em determinadas áreas facilitando os processos de gestão empresarial.

Em relação à análise (relatórios gerenciais), Perez Jr. e Begalli (1999, p. 26) observam que “tendo em mãos os relatórios contábeis, passa-se à fase final do SIC, que é o processo de análise e conclusões sobre a situação econômico-financeira e patrimonial da empresa”.

Essa última fase diz respeito às interpretações dos resultados empresariais. As informações neles contidas, principalmente quando aliadas a fatores macroeconômicos, como taxas de juros e inflação, ou microeconômicos, como o preço praticado, dizem muito a respeito da empresa como um todo e como foi a sua desenvoltura ao longo do período analisado.

Ainda no que se refere ao sistema de informação contábil, Silva (2001, p. 41) dispõe que o mesmo “gera as demonstrações financeiras, que normalmente são divulgadas para o conhecimento do público interessado, principalmente analistas, credores e investidores, dentre outros”.

Perez Jr. e Begalli (1999, p.18) adicionam que:

Tradicionalmente, todos documentos e informações relativos às operações da empresa são encaminhados à contabilidade que se encarrega de classificá-los e registrá-los. Entretanto, os modernos sistemas contábeis são integrados aos sistemas operacionais e estão sob a responsabilidade dos diversos departamentos da empresa. Assim sendo, o próprio encarregado pelas operações passou a ser também responsável pelo lançamento contábil das mesmas, gerando a chamada contabilidade descentralizada.

Perez Jr. e Begalli (1999, p.18) continuam sua contribuição descrevendo que “nesse novo sistema, a contabilidade passou a responder pelo acompanhamento e controle dos registros contábeis, pela análise das informações processadas, pela conciliação dos controles contábeis e gerenciais e pela elaboração das demonstrações contábeis”.

Em síntese, a modernidade dos sistemas contábeis implicou no maior aprofundamento das informações geradas, possibilitando ampliação da atuação e da responsabilidade da contabilidade que passou a se voltar também ao controle, à análise e demonstração dos dados registrados.

2.2 Demonstrações Contábeis

A Lei das Sociedades Anônimas (6.404/76) estabelece em seu artigo 176 que, no final de cada exercício social, deverão ser elaboradas, com base na escrituração mercantil da companhia e, exprimindo com clareza a situação do patrimônio e as mutações ocorridas no exercício, as seguintes demonstrações financeiras ou demonstrações contábeis:

I – Balanço Patrimonial;

II – Demonstrações de Lucros ou Prejuízos Acumulados;

III – Demonstração do Resultado do Exercício;

IV – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Para o melhor encaminhamento deste trabalho e, conseqüentemente, melhor compreensão, será empreendida a conceituação de cada uma das demonstrações contábeis de modo antecipado ao Balanço Patrimonial que proporciona a ponte fundamental para o restante do estudo.

Por não constituir parte essencial deste estudo, as demais demonstrações exigidas pelo artigo 176 da Lei 6.404/76 serão brevemente trabalhadas abaixo, visando apenas a complementação contextual do tópico sobre demonstrações contábeis.

2.2.1 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)

A Lei 6.404/76 estabelece algumas destinações do resultado obrigatórias às sociedades e as condições que a organização deve satisfazer para que determinadas destinações ocorram ou não. A DLPA demonstra a distribuição feita do resultado do período quanto a essas destinações.

Para Gonçalves e Baptista (1994, p. 339):

Essa demonstração visa evidenciar todas as mutações sofridas pela conta de Lucros (ou Prejuízos) Acumulados ao longo de um período de apuração contábil, partindo de seu saldo no início do exercício social e concluindo com a posição da conta por ocasião do Balanço de Encerramento do Exercício.

De modo análogo, Perez Jr. e Begalli (1999, p. 120) afirmam que “essa demonstração visa apresentar, de forma clara, o resultado líquido do período, sua distribuição e a movimentação ocorrida no saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados”.

O artigo 186 da Lei 6.404/76 dispõe que:

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados discriminará:

- I- o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores;
- II- as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;
- III- as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

Um exemplo de destinação obrigatória, em caso de obtenção de lucro pela organização, é a reserva legal. O artigo 193 da Lei 6.404/76 dispõe que “do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social”.

2.2.2 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

A Demonstração do Resultado do Exercício permite a compreensão de como a empresa obteve determinado resultado, posto que externa, resumidamente, as operações que contribuíram para a conclusão do exercício social.

De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 503), “a Demonstração do Resultado do Exercício é a apresentação, em forma resumida, das operações realizadas

pela empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido do período”.

O objetivo desta demonstração, segundo Gonçalves e Baptista (1994, p. 317), em concordância com os autores mencionados no parágrafo anterior, é “fornecer aos usuários das demonstrações financeiras da empresa os dados básicos e essenciais à análise da formação do resultado do exercício”.

Conforme o artigo 187 da Lei 6.404/76:

A demonstração do resultado do exercício discriminará:

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

II- a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III- as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV- o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V- o resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto;

VI- as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII- o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

§ 2º O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrado como reserva de reavaliação (art. 185, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos e participações.

Portanto, segundo a legislação vigente, o conteúdo dessa demonstração deverá ser apresentado de forma que a receita, considerando os ganhos e reavaliações, seja deduzida dos custos e despesas, encargos e perdas do período, definindo o resultado líquido do exercício.

2.2.3 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)

Toda empresa desenvolve suas atividades mediante a obtenção de recursos e a aplicação dos mesmos na busca pelo aumento do lucro. A DOAR, utilizando-se do capital circulante líquido (diferença entre o ativo circulante e o passivo circulante), permite que a comparação entre a origem e a aplicação dos recursos seja demonstrada bem como se houve aumento ou diminuição desse capital em relação ao ano anterior.

Silva (2001, p. 83) descreve que:

A DOAR é um instrumento valioso para o analista. Mostra a movimentação dos recursos em termos de variação do capital circulante líquido, detalhando as diversas fontes e aplicações de recursos que o afetaram. Por meio dessa demonstração, o analista pode saber se a empresa gerou recursos em suas operações, se imobilizou recursos no período, se obteve novas fontes de financiamento de longo prazo e se os acionistas fizeram novos aportes de capital. Em resumo, a DOAR mostra a variação do capital circulante líquido.

Gonçalves e Baptista (1994, p. 357) afirmam que “a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos permite visualizar como foram obtidos e aplicados os recursos que afetam o capital de giro ou capital circulante líquido das empresas”.

Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (1994, p. 579), o objetivo da DOAR consiste em “apresentar de forma ordenada e sumariada principalmente as informações relativas às operações de financiamento e investimento da empresa durante o exercício, e evidenciar as alterações na posição financeira da empresa”.

Almeida (1996, p. 157), por sua vez, comenta que “o objetivo principal dessa demonstração é relatar as modificações da posição financeira da sociedade, complementando, dessa forma, as informações das outras demonstrações contábeis”.

A Lei 6.404/76 menciona no artigo 188 que:

A demonstração das origens e aplicações de recursos indicará as modificações na posição financeira da companhia, discriminando:

I- as origens dos recursos, agrupadas em:

- a) lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustado pela variação nos resultados de exercícios futuros;
- b) realização do capital social e contribuições para reservas de capital;
- c) recursos de terceiros, originários do aumento do passivo exigível a longo prazo, da redução do ativo realizável a longo prazo e da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado.

II- as aplicações de recursos, agrupadas em:

- a) dividendos distribuídos;
- b) aquisição de direitos do ativo imobilizado;
- c) aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido;
- d) redução do passivo exigível a longo prazo.

III- o excesso ou insuficiência das origens de recursos em relação às aplicações, representando aumento ou redução do capital circulante líquido;

IV- os saldos, no início e no fim do exercício, do ativo e passivo circulantes, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício.

Desse modo, a DOAR é responsável pela demonstração das variações do capital circulante líquido e visa complementar as informações fornecidas pela DRE, pela DLPA e pelo BP.

2.2.4 Balanço Patrimonial (BP)

Campiglia (1997, p. 35) compreende o Balanço Patrimonial “como instrumento elaborado para evidenciar a situação financeira da instituição, empresa ou entidade, em determinada data, com seus elementos monetariamente expressos e tecnicamente intitulados e classificados”.

Conceito semelhante sobre o Balanço Patrimonial é apresentado por Crepaldi (1995, p.167):

É um demonstrativo contábil que, em dado momento, apresenta de forma sintética e ordenada todas as contas patrimoniais agrupadas de acordo com a natureza dos bens, direitos ou obrigações que representam. Tem por finalidade apresentar a situação patrimonial em dado momento.

Desse modo, o Balanço Patrimonial é um instrumento composto pelos saldos das contas que exibem o patrimônio da empresa, constituído de bens, direitos e obrigações, geralmente ao final de um exercício social.

Como recentemente mencionado por Crepaldi, esse demonstrativo reflete a posição financeira da organização em determinado momento e, por esta razão, é considerado uma demonstração estática, diferentemente dos demais relatórios contábeis que demonstram as alterações nos saldos das contas ao longo de um período ou em determinado período em relação a outro.

No Balanço Patrimonial, o artigo 178 da Lei 6.404/76 dispõe que: “As contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia”.

De modo simplificado, a legislação dispõe que as contas do balanço deverão ser reunidas levando em consideração suas características visando maior acessibilidade na sua interpretação.

Crepaldi (1995, p.167) expõe que:

O balanço, em geral, é apresentado em duas colunas. Na coluna da esquerda, as contas do Ativo e na coluna da direita, temos as contas do Passivo e Patrimônio Líquido. Representa uma fotografia da empresa em certa data. No ativo estão as aplicações dos recursos colocados à disposição da empresa. O passivo e o patrimônio líquido indicam a origem destes recursos.

Dessa forma, os saldos finais das contas que exibem as aplicações de recursos serão agrupados do lado esquerdo do balanço, representado pelo grupo chamado ativo. Os saldos finais das contas que configuram as origens de recursos ficarão expostos do lado direito, representado pelo passivo e pelo patrimônio líquido.

Para facilitar o entendimento dos pontos supracitados, é apresentado a seguir um modelo da estrutura básica do Balanço Patrimonial:

Quadro 1: Exemplo de estrutura básica do Balanço Patrimonial

COMPANHIA ETC	
BALANÇO PATRIMONIAL (31/12/XX)	
ATIVO	PASSIVO
ATIVO CIRCULANTE Disponibilidades Caixa Banco Aplicações Duplicatas a receber Mercadorias	PASSIVO CIRCULANTE Empréstimos Fornecedores Obrigações a pagar
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO Duplicatas a receber	PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO Obrigações a pagar
ATIVO PERMANENTE Imobilizado Máquinas e Equipamentos Válvulas Tubos Investimentos Diferido	PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capital Social Reservas Lucro/Prejuízo Acumulado

Fonte: Baseado na Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76)

Iudícibus (1993, p. 55) em sua abordagem, esclarece que “o lado do Passivo, tanto o Capital de Terceiros (Passivo Exigível) como Capital Próprio (Patrimônio Líquido), representam toda a fonte de recursos, toda a origem de Capital. Nenhum recurso entra na empresa se não for via Passivo e Patrimônio Líquido”. Portanto, o lado representado pelo ativo é caracterizado pela aplicação dos recursos originados no passivo e patrimônio líquido (Iudícibus, 1993).

De acordo com Perez Jr. e Begalli (1999, p. 19):

As fontes de recursos podem ser classificadas em duas categorias: capital próprio e capital de terceiros. O capital próprio é composto dos recursos que são postos à disposição da empresa por seus proprietários e pelos resultados gerados pelo

desenvolvimento das atividades do negócio. Já o capital de terceiros é composto de empréstimos de numerário e de fornecimento de bens para pagamento a prazo.

Deste modo, o passivo, fonte ou ainda origem de recursos representa o capital obtido por meio dos sócios, de terceiros ou produto do resultado que darão suporte, através da disponibilização de capital, à aplicação de recursos, ou ativo, que auxiliarão no desenvolvimento da sociedade.

O ativo, segundo Perez Jr. e Begalli (1999, p. 19), “representa o elemento produtor composto pelas aplicações de recursos em ‘bens, direitos e valores a receber’ de uma empresa ou entidade”.

De uma outra forma, Iudícibus (2000, p. 130) descreve que “ativos podem ser constituídos como resultado do esforço de pesquisa da empresa, de natureza contínua, pela organização excelente e por fatores intangíveis”.

Almeida (1996, p. 11) aprofunda o conceito apresentado sobre o ativo ressaltando que:

São os bens de valor: aqueles que representam um poder de compra (caixa), um direito a receber (contas a receber), aqueles que podem ser vendidos e convertidos em caixa ou contas a receber (mercadorias), aqueles que oferecem benefício potencial, direitos ou serviços a seu proprietário, presente ou futuro (edifícios, máquinas, terrenos, despesas antecipadas etc.).

Em síntese, o ativo é o grupo que demonstra a parcela positiva do patrimônio, representado pelos bens dos quais a empresa detém propriedade ou posse e pelos direitos que ela possui a receber. Esses bens e direitos deverão ser mensuráveis monetariamente em bases confiáveis e deverão proporcionar benefício para a entidade.

Iudícibus (2000, p. 130) salienta quais características que os bens ou direitos devem apresentar para que possam ser julgados como ativos e acrescenta ainda que:

1. o ativo deve ser considerado à luz da sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle, normalmente as duas condições virão juntas;
2. precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros (por exemplo, a proteção à cobertura de sinistro, como direito em contraprestação ao prêmio de seguro pago pela empresa) ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros (fluxo de caixa futuros) para a entidade;
3. o direito precisa ser exclusivo da entidade; por exemplo, o direito de transportar a mercadoria por uma via expressa, embora benéfico, não é ativo, pois é geral, não sendo exclusivo da entidade.

Dessa forma, os bens não precisam ser necessariamente de propriedade da empresa para serem concebidos como ativos. Há casos em que basta que estejam sob posse e controle da mesma, e, como ativos, deverão ser submetidos a um registro contábil diferenciado. O terceiro dentre os itens acima citados aborda a questão dos direitos que deverão ser exclusivos de uma sociedade para que sejam considerados ativos.

Perez Jr. e Begalli (1999, p. 19) empregam que, os recursos obtidos dos proprietários, das atividades e de terceiros são aplicados em:

- ✓ bens realizáveis: compostos de mercadorias que serão comercializadas ou insumos que serão consumidos no processo de produção de novos bens e no desenvolvimento das atividades;
- ✓ bens permanentes: compostos de edifícios, máquinas, equipamentos, instalações, móveis, utensílios, veículos e outros bens que serão utilizados no desenvolvimento das atividades;
- ✓ direitos: compostos de contas a receber decorrentes de vendas a prazo e do empréstimo de recursos de terceiros.

As aplicações de recursos, segundo a concepção desses autores, podem ser divididas em bens realizáveis, bens permanentes e direitos. Já a legislação pertinente (Lei 6.404/76), no artigo 178, as classifica em ordem decrescente de grau de liquidez em: ativo circulante, ativo realizável a longo prazo e ativo permanente dividido em investimentos, ativo imobilizado e diferido.

O artigo 179 da Lei das Sociedades Anônimas prevê que, no ativo:

As contas serão classificadas do seguinte modo:

I – no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas para o exercício seguinte;

II – no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (art. 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III – em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

V – no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Almeida (1996, p. 55) trata o ativo circulante como “bens e direitos que irão realizar-se no exercício social seguinte (caixa e bancos, aplicações financeiras, contas a receber, estoques, despesas antecipadas etc.)”.

Segundo Campiglia (1997, p. 40),

O ativo circulante, também chamado de *ativo corrente*, abrange os elementos patrimoniais de mais alto grau de liquidez, dada sua composição em numerário (caixa e bancos), em créditos ou efeitos a receber de curto prazo, em aplicações financeiras de conversão imediata, em inventários (estoques), em despesas do exercício subsequente e, como fatores dedutíveis, as provisões para créditos de liquidação duvidosa.

O ativo circulante diz respeito, portanto, ao capital disponível tanto em caixa e fundos fixos, quanto em bancos em contas correntes ou aplicações, bem como os direitos nos quais acredita-se que estarão disponíveis até o término do exercício social subsequente, as mercadorias em estoque e as despesas pagas antecipadamente.

Partindo do pressuposto esclarecido acima, tem-se como ativo realizável a longo prazo aqueles bens e direitos que acredita-se receber após o término do exercício social seguinte.

Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 189):

De uma forma geral, são classificáveis no Realizável a Longo Prazo contas da mesma natureza das do Ativo Circulante que, todavia, tenham sua realização, certa ou provável, após o término do exercício seguinte, o que, normalmente, significa realização num prazo superior a um ano a partir do próprio balanço.

Conforme o artigo 179 da Lei 6.404/76, no ativo realizável a longo prazo serão classificados:

os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas e controladas (art. 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia.

O ativo permanente, por sua vez, tem característica fixa no patrimônio da empresa, ou seja, a princípio, os itens deste grupo não estão destinados à venda, são bens de pouca rotatividade e de vida útil relativamente longa que servem para gerar benefícios nos mais variados níveis para a empresa.

De acordo com Silva (2001, p. 110):

O grupo do ativo permanente, conforme o próprio nome sugere, abriga aplicações feitas pela empresa com características de permanente, como, por exemplo, as participações em outras empresas, as aquisições de equipamentos de produção e os gastos com projetos que contribuirão para formação de resultados em exercícios futuros.

Gonçalves e Baptista (1994, p. 253) definem que “os bens e direitos de propriedade das pessoas jurídicas que essas detêm com a intenção de manter, bem como as despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social integram o ativo permanente”.

Para Silva (2001, p. 110), “o ativo permanente subdivide-se em: investimentos, imobilizado e diferido”. Classificados, segundo Gonçalves e Baptista (1994, 253), “conforme a natureza dos elementos patrimoniais”.

Campiglia (1997, p. 42) salienta que:

A expressão “investimentos”, de *per se*, pressupõe aplicações de capital com objetivos que transcendem a mera especulação para obter ganhos na compra e venda de direitos de qualquer natureza, especialmente em títulos mobiliários (ações, debêntures e assemelhados), caracterizando-se, ao contrário, pela intenção de manter as referidas aplicações por prazos indeterminados, ou permanentes, no patrimônio da instituição. Exemplo significativo dessa intenção ocorre com investimentos em participações de valores relevantes no capital social das coligadas e controladas.

Investimentos são, conforme conceitua Marion (1998, p. 300):

aplicações relativamente permanentes, com propensão a produzir renda para a empresa. São Participações voluntárias ou incentivadas, em empresas e direitos de propriedade, não enquadráveis no Ativo Circulante, nem no Realizável a Longo Prazo, nem mesmo no Imobilizado.

Os investimentos podem ser constituídos, desse modo, em participações no capital de outras sociedades e em bens e direitos que não sejam passíveis de classificação no ativo imobilizado (ou seja, que não são empregados nas atividades operacionais da organização) nem no ativo circulante (ou seja, não há a intenção da empresa de se desfazer desses bens).

O ativo diferido, por sua vez, é formado por capitais investidos que deverão trazer benefícios para a empresa por, pelo menos, mais um exercício social. Podem ser enquadrados nesse subgrupo, a título de exemplificação, os gastos despendidos em projetos na fase operacional ou pré-operacional. Marion (1998, p. 313) expõe que “as despesas diferidas são entendíveis como essenciais e necessárias, sem as quais não poderá ser iniciada a atividade empresarial”.

Segundo Gonçalves e Baptista (1994, p. 262), os ativos diferidos caracterizam-se:

- a) por serem em regra geral intangíveis, sujeitos a amortização durante o período de tempo em que contribuirão para a formação do resultado da empresa;
- b) por compreenderem despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anteriores ao início das operações sociais (fase pré-operacional);
- c) por compreenderem, ainda, as despesas incorridas com pesquisas e desenvolvimento de novos produtos; métodos e fórmulas de fabricação; modernização e reorganização da empresa;
- d) por não incluírem bens corpóreos, mesmo aqueles utilizados na fase pré-operacional ou na que anteceda ao lançamento comercial de novos produtos, os quais deverão ser classificados no ativo imobilizado.

Como o presente trabalho trata do Controle Interno de Ativos Imobilizados, faz-se necessária uma fundamentação maior relacionada a esse tema proposto que será abordada a seguir.

2.3 Ativo Imobilizado

Segundo Gonçalves e Baptista (1994, p. 259), “nesse subgrupo do ativo incluem-se todos os bens que a empresa possui com a intenção de mantê-los e que se destinem ao funcionamento da sociedade ou de seu empreendimento, bem como os direitos exercidos com essa finalidade”.

Marion (1998, p. 288), nesse mesmo sentido, descreve que:

Podemos diferenciar três afirmações importantes que devem coexistir para que possamos classificar um Ativo Permanente Imobilizado. Isto quer dizer que não basta que tenhamos apenas uma ou duas características: são necessárias três características, concomitantemente:

- a) natureza relativamente permanente;
- b) ser utilizado na operação dos negócios;
- c) não se destinar à venda.

Da mesma forma, Silva (2001) registra que o imobilizado é representado por bens tangíveis e intangíveis, tendo as características básicas afirmadas nos parágrafos acima e acrescenta ainda a “relevância de valor” como mais uma característica a ser considerada.

Sinteticamente, o ativo imobilizado é composto por bens de caráter permanente tanto em relação ao suposto período em que ficarão na empresa, como em relação à sua vida útil. Esses bens são fadados a auxiliar a entidade na manutenção de suas funções, representando, dessa forma, a estrutura básica de toda a atividade empresarial.

Gonçalves e Baptista (1994, p. 259) afirmam que os bens tangíveis “são os que têm um corpo físico, como móveis, máquinas, veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais etc”.

Desse modo, representam algo concreto, são bens duráveis que, geralmente adquiridos pela empresa, são empregados na manutenção do funcionamento desta ou como meio de produção de bens e/ou serviços destinados à comercialização.

Marion (1998, p. 289), descreve os bens intangíveis como: “ativos que não têm substância física e que, sem serem abstratos, não podem ser tocados, palpados, mas podem ser comprovados”. Os exemplos principais são: Fundo de Comércio (*Goodwill*), marcas, patentes, direitos autorais.

Gonçalves e Baptista (1994, p. 259) consideram os intangíveis como sendo “aqueles cujo valor patrimonial não reside em qualquer propriedade física, mas nos direitos de propriedade imaterial que são conferidos a seus possuidores”.

Os bens intangíveis não existem materialmente, mas, apesar disso, constam no patrimônio das empresas agregando valor à entidade que detém a sua propriedade e/ou posse. Por serem de natureza abstrata, os bens intangíveis apresentam difícil mensuração de seus valores econômicos.

De acordo com Tung (1993), a composição do imobilizado é variada, dependendo da atividade exercida por cada empresa. Há setores em que ele constitui parcela considerável do total do ativo, ou seja, representa elevado montante de investimentos em bens imobilizados, como as empresas de serviços públicos, de transporte, mineração, indústrias siderúrgicas e de infra-estrutura, em geral.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 292) apresentam que:

Integram o ativo imobilizado os recursos aplicados ou já destinados a bens de natureza citada, mesmo que ainda não em operação, mas que se destinam tal finalidade, tais como construções em andamento, importações em andamento, adiantamentos para inversões fixas etc.

Perez Jr. e Begalli (1999) dividem os bens imobilizados em mais dois grupos, corroborando com os autores acima citados, levando em consideração a sua contribuição para a organização, ou seja, se estão efetivamente contribuindo ou virão a contribuir para o desenvolvimento do processo empresarial, classificados como:

- ✓ Bens em Operação – englobam os bens que já estão sendo utilizados na geração da atividade fim da empresa e,
- ✓ Imobilizado em Andamento – são aqueles onde se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações (bens ou direitos) que, provisoriamente, não se encontram em condições de gerar benefício.

Gonçalves e Baptista (1994, p. 259), que também classificam as imobilizações dessa forma, incluindo a segregação em tangíveis e intangíveis, conceituam o imobilizado em operação como “constituído pelos bens e direitos que se encontram em utilização normal, de conformidade com o objeto social da empresa”. E, o imobilizado em andamento como “formado pela aplicação de recursos em imobilizações que ainda não estão operando”.

Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 293) “essa segregação é importante na análise das operações da empresa, particularmente na apuração de índices e comparações entre as receitas e o imobilizado, o que é melhor apurado utilizando-se o imobilizado em operação, que está gerando as receitas”.

O que Iudícibus, Martins e Gelbcke tratam como comparações entre as receitas e o imobilizado diz respeito, por exemplo, às vendas que cada bem imobilizado está ajudando

a proporcionar em contraposição às despesas, como manutenção e depreciação, que estão desencadeando e, desse modo, avaliar se estão atendendo as expectativas de geração de benefícios esperadas pela entidade. Por isso, pouco resultado teria um levantamento, ou estudo, sobre um bem imobilizado que não está em operação, pois mesmo que haja desgastes, o bem não está contribuindo para a formação da receita.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 293) adicionam que:

Deve-se observar que as inversões realizadas em bens de caráter permanente, mas não destinadas ao uso nas operações, e que poderão vir a ser utilizadas em futuras expansões, como pode ocorrer com terrenos e outros bens móveis, deverão ser classificadas, enquanto não definida sua destinação, no grupo de Investimentos e não no grupo de Ativo Imobilizado. A sua transferência para o Imobilizado se dará quando definida sua utilização e iniciada a fase de expansão. Da mesma forma as obras de arte adquiridas, que se valorizam com o transcorrer do tempo, deverão estar classificadas no grupo de Investimentos ao invés de no Ativo Imobilizado.

Dessa forma, os bens de caráter permanente só serão classificados no imobilizado em andamento quando possuírem destinação estabelecida previamente, como auxiliares nas operações da empresa, e quando estiver em início a fase na qual serão utilizados.

Um fator muito importante a ser observado pelo fato de constituir em uma abreviação do período de vida útil dos bens é a depreciação que representa a desvalorização gradativa do patrimônio ao longo do tempo.

2.3.1 Depreciação

A perda de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente na conta de depreciação quando corresponder à diminuição do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência (Lei 6.404/76, artigo 183).

“Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços” (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III). Desse modo, a depreciação está intimamente ligada aos ativos imobilizados.

Almeida (1996, p. 29) ressalta, mediante exemplo, que:

Uma máquina pode funcionar 15 anos, no entanto, sua vida útil estimada é apenas 10 anos, tendo em vista que, a partir desse tempo, geralmente ela passa a ser economicamente inviável, fato esse que obrigará a companhia a adquirir uma nova máquina mais aperfeiçoada.

Os desgastes são, portanto, conseqüências do uso normal. A ação da natureza, por sua vez, se dá através da exposição dos bens aos efeitos do tempo, causando deterioração independentemente da utilização. A obsolescência, por fim, trata da desatualização provocada pela evolução tecnológica.

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda de 1999, art. 307, não será admitida quota de depreciação relativa a:

- a) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;
- b) prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos, bem como destinados à revenda;
- c) bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte e antigüidades;
- d) bens para os quais seja registrada quota de exaustão.

Assim, com exceção dos elementos especificados acima, os bens imobilizados tangíveis apresentam vida útil econômica temporalmente limitada, posto que estão sujeitos à obsolescência e a desgastes, que provocam sua desvalorização.

O artigo 57 da Lei 4.506/64 conceitua depreciação da mesma forma e complementa que ela “poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração”.

Ainda abordando o mesmo ponto, Marion (1998) explica que a maior parte dos ativos imobilizados (exceção feita praticamente a terrenos e obras de arte) será útil à

empresa por um conjunto de períodos finitos e, à medida que esses períodos forem decorrendo, dar-se-á o desgaste dos bens, que representam o custo a ser registrado.

As fontes citadas abordam que, como a depreciação é um processo gradativo, o seu registro deve demonstrar, na medida do possível, a perda efetiva referente a cada período de apuração.

De acordo com a regra geral presente no artigo 310 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999: “A taxa de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem, pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos”. Ou seja, a taxa de depreciação é obtida através da projeção da expectativa de vida útil de cada bem relacionando com a capacidade de gerar benefício futuro, levando em consideração o período de apuração de cada entidade.

Explanando ainda as informações contidas no artigo 57 da Lei 4.506/64, “a depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem”.

O regulamento, portanto, prevê que as empresas tenham possibilidade de deduzir a depreciação somente quando arcam com os desgastes a que estão submetidos os bens aos quais detêm a propriedade, a posse ou o uso do bem.

A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57). Dessa forma, a depreciação só se iniciará a partir do momento em que o referido bem esteja em condições de operar.

Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 6º). Isto é,

logicamente, o valor acumulado de depreciação jamais deverá superar o valor pago, não considerando a reavaliação que poderá alterar o valor original do bem.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 293) defendem que “as depreciações acumuladas devem estar em contas à parte, mas classificadas como redução do ativo”. Portanto, a conta de depreciação acumulada tem a função de ajustar o valor dos bens classificados no ativo imobilizado que, devido à depreciação, não demonstram mais o efetivo valor que eles representam. Essa conta deverá fazer parte do ativo de forma a retificar o valor de custo despendido na compra desses itens.

O artigo 305 do RIR/99 dispõe ainda que:

Referida perda de valor dos direitos, que tem por objeto bens físicos do ativo imobilizado das empresas, será registrada periodicamente nas contas de custo ou despesa (depreciação encargo do período de apuração) que terão como contrapartida contas de registro da depreciação acumulada, classificadas como contas retificadoras do ativo permanente.

Almeida (1996, p. 29) descreve que “em função destes bens terem vida útil limitada, os princípios contábeis exigem que os custos incorridos em sua aquisição sejam apropriados à despesa (empresas comerciais), nos exercícios sociais relacionados com sua utilização”.

Marion (1998, p. 292), nesse mesmo sentido, complementa que “a Depreciação efetuada fora do exercício em que ocorreu a utilização dos bens do ativo, como a Depreciação calculada a maior que as taxas permitidas não são dedutíveis como custos, ou encargos, para fins de Imposto de Renda”.

Para que o Princípio da Competência seja respeitado, a empresa deverá registrar em tempo hábil as parcelas referentes à depreciação do período conforme salienta Marion (1998, p. 292), exemplificando que “se o contribuinte deixar de depreciar num exercício,

não poderá, no exercício seguinte, fazê-lo acumuladamente, em virtude do ‘princípio legal da independência dos exercícios (ou competência de exercícios)’”.

Marion (1998, p. 291) estabelece ainda que “a depreciação não é obrigatória para efeito de Imposto de Renda, entretanto, é interessante que a empresa a faça para apuração do Lucro Real do exercício (pagando menos imposto), apresentando, desta forma, um lucro mais próximo da realidade”.

Dessa forma, o fato de se adotar a depreciação implica em um resultado mais condizente com a realidade e, pelo fato da legislação permitir que as parcelas de depreciação, por ela admitidas, sejam deduzidas do total do lucro, possibilita ainda a diminuição no valor devido do Imposto de Renda para empresas apuradas sob o regime de Lucro Real.

Contudo, vale ressaltar que, se para fins de imposto de renda, a depreciação não é obrigatória, contabilmente, a depreciação deverá ser adotada pelas entidades, ignorando a hipótese de desconsideração contida na legislação fiscal comentada por Marion na citação anterior.

Pelo exposto, a contrapartida da conta retificadora do ativo, denominada depreciação acumulada, é a despesa, ou custo, com depreciação, conta que será zerada periodicamente para que seja realizada a apuração do resultado do período que dará origem à Demonstração do Resultado do Exercício.

Perez Jr. e Begalli (1999, p. 94) argumentam que:

No Brasil, têm sido utilizadas para fins de contabilidade societária as taxas de depreciação determinadas pelo fisco, o que nem sempre é o mais adequado para avaliação do imobilizado, uma vez que, em muitos casos, o tempo de vida útil do bem acaba sendo subestimado pela taxa fiscal, distorcendo assim não só o ativo, como também o resultado do período envolvido. O mais adequado seria seguir a taxa efetiva decorrente da vida útil real do bem, refletindo na contabilidade o exato nível de depreciação do imobilizado, mas, dada a simplicidade e a praticidade da taxa fiscal, esta tem sido adotada pelos contadores.

Pelos fatores citados acima, a maior parte das empresas opta pela adoção das taxas admitidas pela legislação fiscal, a qual permite, considerando o uso normal dos bens em turno de oito horas diárias, os seguintes valores, citados a título de exemplo.

Quadro 2: Exemplificação de taxas de depreciação permitidas pela legislação fiscal.

Bens	Taxa de depreciação	Prazo
Instalações	10% ao ano	10 anos
Edificações	04% ao ano	25 anos
Veículos	20% ao ano	5 anos
Móveis	10% ao ano	10 anos
Tratores	25% ao ano	4 anos

Fonte: Adaptado pela Secretaria da Receita Federal- www.receita.fazenda.gov.br

Para Almeida (1996, p. 115):

Contabilmente, não se deve simplesmente aceitar e praticar as taxas de depreciação fixadas como máximas pela legislação fiscal. Portanto, consideram-se aceitáveis as taxas de depreciação que contenham estimativa razoável de vida útil e que levam em consideração fatores econômicos e tecnológicos relevantes em cada caso, independentemente de quaisquer interpretações fiscais.

Nesse mesmo sentido, Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 313) mencionam que “deve-se fazer uma análise criteriosa dos bens da empresa que formam o seu Imobilizado e estimar sua vida útil econômica, considerando suas características técnicas, condições gerais de uso e outros fatores que podem influenciar na sua vida útil”.

No caso de divergência entre a vida útil provável do bem e a da permitida fiscalmente, Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 314) esclarecem que “somente podem

ser deduzidas para fins fiscais as despesas que tenham sido assim registradas na contabilidade”.

Fiscalmente, só implicará em problema no caso de registro superior de depreciação na contabilidade sem que haja comprovação em laudo pericial. A empresa ficará, dessa forma, impedida de deduzir o valor a maior, sendo esse excedente ajustado através do Livro de Apuração do Lucro Real (Iudícibus, Martins e Gelbcke).

Existem vários métodos para calcular a depreciação, Crepaldi (1995, p. 187) afirma que “o mais usado no Brasil é o *MÉTODO LINEAR* ou LINHA RETA, que consiste em depreciar o bem em quotas anuais, constantes, pelo tempo de vida útil estimado para o mesmo”. Conforme ressaltado por Perez Jr. e Begalli (1999), esse método é o adotado pelo fisco.

Entretanto, como considera a depreciação uniforme ao longo de sua vida útil, a sua adoção implica em certa discrepância em relação à realidade como salienta Almeida (1996, p. 116) declarando que “o erro do método é supor que esta perda de potencialidade se realiza de forma igual em cada período”.

De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995), o valor da depreciação por este método é calculado dividindo-se o valor a ser depreciado (custo corrigido do bem, incluindo eventuais reavaliações contabilizadas, subtraído o valor residual estimado) pelo tempo de vida útil.

Crepaldi (1995, p. 187) conceitua valor residual como “um valor estimado que não será depreciado e corresponderá ao preço de venda do bem como sucata, quando estiver imprestável ou obsoleto”.

Portanto, o método linear consiste simplesmente na divisão do valor pago pelo bem corrigido pela estimativa da vida útil do mesmo, cujo resultado obtido corresponde ao valor da despesa anual com depreciação. Grande parte das empresas registra essa despesa mensalmente, bastando dividir o valor obtido por 12 meses.

Silva (2001) ressalta que, pelo princípio contábil da consistência, a empresa deverá manter durante a vida útil do bem o mesmo critério de depreciação que adotou desde o início. Na eventualidade de mudança de critério, contudo, tal ocorrência deverá ser explicitada em nota explicativa.

Para Perez Jr. e Begalli (1999, p. 94):

O fisco ainda aceita a chamada depreciação acelerada, desde que o bem seja utilizado em mais de um turno de oito horas; nesse caso, mantendo a mesma metodologia linear, são acrescidos 50% para dois turnos e 100% para três turnos, ou seja, a taxa nesse caso dobra.

A depreciação acelerada, na concepção de Crepaldi (1995, p. 188), “consiste em reconhecer e registrar contabilmente a diminuição acelerada do valor dos bens móveis, resultante do desgaste pelo uso em regime de operação superior ao normal”.

Almeida (1996, p. 114) declara que:

Não é exigida autorização prévia para que a empresa possa efetuar a depreciação acelerada em função de número de horas diárias de operação. Entretanto o Fisco poderá posteriormente exigir a justificação da aplicação das taxas aceleradas, devendo neste caso a empresa comprovar que, no período em que adotou referidas taxas, os bens realmente estiveram em operação em dois ou três turnos diários de oito horas, conforme o caso.

Desse modo, a depreciação acelerada é mais comum em indústrias que possuem grande volume de produção e, por esse fator, necessitam que seus bens imobilizados operem em tempo superior a um turno de oito horas diárias.

3 CONTROLE

De acordo com Mosimann e Fisch (1999, p.70), “a expansão da empresa, de uma forma geral, aliada às contínuas mudanças que ocorrem em seu ambiente, tem levado os gestores a realizarem tarefas com preocupação simultânea de verificação dos resultados de suas ações”.

O controle é essa verificação de resultados, consistindo em uma ferramenta administrativa utilizada para a mensuração do desempenho das atividades realizadas que, quando comparado ao planejamento inicialmente estabelecido, identifica desvios que podem comprometer os objetivos necessários para a otimização do resultado empresarial.

Attie (1988) ressalta que o controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido. O controle consiste, portanto, na busca de padrões que assegurem que os recursos sejam obtidos e aplicados de forma eficaz e eficiente na realização dos objetivos da organização.

Por sua vez, Crepaldi (1995, p. 23) emprega o controle como “o acompanhamento das atividades da organização. Através dele, o administrador observa se o comportamento da organização está de acordo com os planos traçados”, ou seja, a função do controle abrange as atividades desenvolvidas pelos administradores na comparação dos resultados reais com os planejados, fornecendo subsídios para eventuais ações corretivas.

Nesse mesmo sentido, Oliveira (1987, p. 209) ressalta que o controle é:

A função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam aos desafios e aos objetivos estabelecidos.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 47) complementam que:

Um pré-requisito para o desempenho satisfatório da função de controle é um eficiente sistema de informações que revele a necessidade de ações corretivas em tempo apropriado, possibilitando aos gestores julgar se seu plano ainda é apropriado, diante das mudanças ambientais acontecidas mês a mês, ano a ano.

Como já abordado neste estudo, a tempestividade é um fator determinante em um sistema de informação satisfatório, pois as informações têm que chegar em tempo hábil às mãos dos gestores.

Crepaldi (1995, p. 23) esclarece que:

A contabilidade, dentro do sistema de informações da empresa, auxilia sobremaneira na geração de informações para o planejamento e controle das atividades e, por conseguinte, sua estrutura, quer seja apresentação das informações, quer seja o registro e a avaliação, deverá atender a essa finalidade.

Dessa forma, corroborando o tópico 2.1 deste trabalho, o sistema de informação contábil é responsável pela divulgação de fluxos de informações que forneçam embasamento para o planejamento e controle da entidade e, além disso, pelo seu lançamento e sua interpretação.

Fernandez (1989, p. 105 apud MOSIMANN e FISCH, 1999, p. 72) cita como objetivos do controle:

- ✓ verificar permanentemente os fatos;
- ✓ oferecer segurança à administração, evidenciando se tudo está de acordo com os planos e diretrizes estabelecidos;
- ✓ possibilitar a identificação de erros e ineficiências;
- ✓ permitir pronta atuação do tomador de decisão, visando corrigir os desvios em relação ao plano original;
- ✓ ser uma etapa do processo de gestão; e
- ✓ integrar-se ao processo de planejamento e execução.

Desse modo, o controle deve fazer parte do processo de gestão, avaliando os procedimentos inerentes às entidades, através dos objetivos ressaltados acima. A verificação de fatos proporciona que erros sejam observados evitando que alcancem proporções significativas. O acompanhamento de qualquer processo assegura o seu correto

encaminhamento perante o que foi estabelecido. E por fim, o controle deve possibilitar a realização de atividades que viabilizem a execução dos planos anteriormente previstos.

3.1 Controle Interno

O controle interno, na visão de Almeida (1996, p. 50), “representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

Os objetivos primordiais dos controles internos, no entendimento de Franco e Marra (1995), são:

- ✓ fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração;
- ✓ evitar desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los.

Portanto, o controle transmite à contabilidade os fatos correntes e as suas repercussões e realiza um estudo avaliando a veracidade das informações geradas pela contabilidade, visando reconhecer e evitar os erros, desvios e desperdícios ou, pelo menos, minimizar sua intensidade.

Franco e Marra (1995, p. 207) adicionam ainda que “o principal meio de controle de que dispõe uma administração é a Contabilidade. Esta, entretanto, através da escrituração, registra os fatos após sua ocorrência (controle conseqüente)”.

Contudo, a contabilidade, sendo responsável pela geração de inúmeras informações sobre o passado da organização, auxilia diretamente o controle com os dados necessários para fundamentar as decisões gerenciais.

3.1.1 Controles Internos Contábeis

Segundo concepção de Crepaldi (2002, p. 213), os controles internos contábeis “compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que têm ligação com a proteção do patrimônio da empresa e integridade dos registros contábeis”, ou seja, objetivam atingir precisamente as ocorrências que causam repercussão no patrimônio.

Crepaldi (2002) acrescenta ao conceito citado acima, exemplos de controles internos contábeis:

- ✓ sistema de conferência, aprovação e autorização;
- ✓ segregação de funções;
- ✓ controles físicos sobre ativos;
- ✓ auditoria interna.

Os exemplos de controles internos contábeis discriminados acima serão aprofundados mais adiante de forma a direcionar ao ativo imobilizado.

Tung (1993, p. 56) afirma que, “para o aproveitamento máximo dos sistemas de planejamento e controle é necessário estabelecer as ligações entre os vários grupos inerentes a uma organização e determinar com clareza as responsabilidades e a autoridade de cada um”.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 211) mencionam que:

O controle exige a existência de uma estrutura organizacional que defina a responsabilidade de assegurar o desempenho de tarefas individuais. Para que isto seja alcançado, são estabelecidos, dentro da organização, centros de responsabilidade, definidos de acordo com as responsabilidades conferidas aos gestores.

O plano de organização, citado por Crepaldi, comentado por Tung, Figueiredo e Caggiano, diz respeito a uma política de adequação de tarefas a serem desenvolvidas pelos funcionários de uma empresa.

Segundo Kanitz (1976, p. 2 apud MOSIMANN e FISCH,1999, p. 70):

A descentralização empresarial e a delegação de poderes a diversos indivíduos em vários departamentos ocorreram em troca da prestação de informações periódicas, da submissão às críticas dos superiores quanto às decisões tomadas e da obediência aos parâmetros estabelecidos para decisões futuras.

Através da divisão em centros de responsabilidades, a entidade descentraliza obrigações, implicando em uma delimitação menor de atuação de cada indivíduo, tornando mais fácil a fiscalização e, conseqüentemente, a descoberta de irregularidades, objetivos do controle.

A partir dessas medidas de controle, todas as tarefas empresariais desempenhadas sofrem uma evolução no que se refere à organização, propiciando maior facilidade na escolha de decisões e, conseqüentemente, maior retorno diante das decisões tomadas.

4 CONTROLE INTERNO DO ATIVO IMOBILIZADO

Contextualizando historicamente o ativo imobilizado, Uhl e Fernandes (1971) comentam que, no Brasil, o ativo imobilizado passou a ser tratado com um interesse maior a partir da implantação da Lei 4357 de julho de 1964, a qual estabeleceu normas contábeis e operacionais, concedendo aos analistas do Patrimônio Fixo melhores condições para um julgamento crítico.

Conforme expressa Tung (1993, p. 333), “o êxito no controle do imobilizado é vital para o desenvolvimento da empresa a curto e longo prazo”. Por se tratar de bens de suma importância na elaboração dos produtos a serem posteriormente comercializados, os bens do ativo imobilizado carecem de maior consideração no âmbito geral da empresa. E, no caso de constituírem valores materiais, torna-se ainda mais representativa a forma de controle empregada.

Uhl e Fernandes (1971, p. 109), nesse mesmo sentido, observam que:

Tratando-se de um investimento de capital representativo do Patrimônio de uma empresa, que é, geralmente, bastante diversificado, a sua guarda, registro, manutenção e controle são sumamente importantes e requerem não só os cuidados de setores apropriados, como da Contabilidade e Auditoria.

Tung (1993, p. 334) acrescenta ainda que, “dada a sua importância, todos os estágios da administração do ativo imobilizado precisam de muita coordenação, desde o momento em que se aprova a idéia de um novo investimento até a conclusão do respectivo projeto”. Segundo o autor, as responsabilidades, no que se refere ao ativo imobilizado, compreendem três fases distintas: planejamento, controle e análise.

Na primeira fase, deve ser realizada a elaboração dos planos de investimentos em ativos imobilizados a curto e longo prazo, em função dos programas de produção e vendas

da empresa (Tung, 1993). Desse modo, para atender a expectativa de aumento de vendas de produtos ou serviços, deve haver uma programação de aquisições de bens imobilizados.

Na segunda fase, deve-se manter um controle adequado, a fim de que o imobilizado seja tratado em função das leis do país e das normas gerais da administração financeira no que tange à política de depreciação e de correção monetária (se houver), aos impostos, aos seguros e ao controle físico (Tung, 1993). Portanto, a partir de sua aquisição, o bem imobilizado será integrado ao patrimônio. A entrada correta do ponto de vista legal e contábil será assegurada pelo controle.

A terceira fase engloba a realização de análises e estudos sobre os programas de investimento em ativos imobilizados, bem como sobre o andamento das obras, o resultado dos projetos em função do orçamento, do cronograma, das estimativas inicialmente estabelecidas, etc. Tais informações são indispensáveis à cúpula dirigente uma vez que qualquer desvio substancial desequilibra os planos financeiros, os planejamentos de venda, de produção, etc (Tung, 1993).

Assim, a terceira fase representa a desenvoltura que os bens imobilizados apresentaram no período, que demonstrarão se os mesmos atenderam às expectativas de desempenho, esses dados darão suporte ao processo de tomada de decisão.

Tung (1993, p. 334) estabelece que, em geral, a aquisição de ativos imobilizados tem os seguintes objetivos:

- ✓ Reposição;
- ✓ Ampliação da capacidade;
- ✓ Novo empreendimento;
- ✓ Outros.

O objetivo mais comum é a reposição do bem. Chegando ao final de seu período de vida útil, o ativo já não atinge toda a sua capacidade produtiva prejudicando diretamente o ciclo de produção e, para que o mesmo não incorra em prejuízo, esse ativo deverá ser substituído por outro (Tung, 1993).

Como anteriormente tratado com referência à depreciação, o bem imobilizado chega a uma fase que a sua manutenção nas operações da empresa representam muito custo em relação ao benefício, prejudicando dessa forma o resultado do período, pois implica em maior gasto que tem que ser repassado ao produto ou serviço. Se a empresa mantiver um controle adequado, saberá quando o bem imobilizado passará a ser inviável, fazendo a sua reposição evitando gastos desnecessários.

O segundo objetivo, de acordo com Tung (1999), refere-se à aquisição de um bem para aumentar a capacidade física da produção ou aprimorar sua qualidade, visando à redução do preço e o aumento das vendas.

Portanto, a aquisição é realizada para tornar os produtos comercializados melhores ou para aumentar sua capacidade de produção, sempre visando a redução de custos e/ou o aumento do lucro.

O terceiro objetivo, a implantação de um novo empreendimento, requer, para Tung (1993), muitas informações, estudos, análises de ordem tecnológica, mercadológica, financeira, legal, fiscal, trabalhista, etc., antes da decisão final.

Dessa forma, um novo empreendimento deverá ser objeto de análise para que recursos não sejam despendidos em vão. Entretanto, por similarmente implicar em gastos consideráveis, os objetivos de reposição e ampliação da capacidade, anteriormente mencionados, também deverão ser submetidos a estudos dessa ordem.

Já o quarto objetivo, citado por Tung (1999, p. 335), “engloba projetos que exigem menores recursos, como projetos de decoração da fachada da fábrica, modernização do refeitório, etc. Essas decisões dependem em grande parte da disponibilidade financeira da empresa”.

Assim, o quarto objetivo deve ser avaliado em relação à disponibilidade financeira e aos objetivos anteriormente citados que estão mais direcionados às necessidades primordiais da organização.

Apesar do controle interno ser variável de empresa para empresa, a título de exemplo, Crepaldi (2002, p. 369), destaca alguns pontos de controle interno que podem ser comumente encontrados na área do imobilizado:

- ✓ contagens físicas periódicas;
- ✓ balancete periódico entre as fichas individuais do imobilizado com os registros contábeis;
- ✓ sistema de autorização para aquisições e vendas de bens do imobilizado;
- ✓ sistema de comunicação para os casos de transferências, obsolescência ou baixas de bens do ativo imobilizado;
- ✓ limites de capitalização quanto a valores e tempo de vida útil; e
- ✓ segregação de funções entre o setor de compras e a recepção dos bens do imobilizado.

Considerando todos os pontos apresentados pelo autor como importantes, cabe salientar que os limites de capitalização representam a necessidade da empresa avaliar o tempo de vida útil esperada dos ativos imobilizados para financiá-los em prazos inferiores.

Cabe ressaltar também que a segregação de funções determina responsabilidades adequadas a cada funcionário, visando garantir que nenhum indivíduo seja encarregado de exercer ao mesmo tempo funções complementares de forma que possa fraudar o resultado sem deixar vestígios comprobatórios. Desse modo, as autorizações de compra, por exemplo, são conseqüências das responsabilidades conferidas que deverão estar

devidamente normatizadas. Alguns dos demais pontos citados por Crepaldi serão comentados mais adiante.

Tung (1993), por sua vez, menciona que as empresas devem manter todo o ativo imobilizado em obediência às normas internas e aos regulamentos externos e sugere a esse respeito que:

1. Todo item deve ter uma ficha com seu histórico, desde sua entrada na empresa até a eventual retirada;
2. À entrada, cada item deve ser identificado por um número que lhe seja afixado por placa metálica ou por gravação elétrica;
3. Toda transferência entre departamentos deve ter autorização prévia registrada na ficha de controle;
4. Periodicamente processa-se a contagem física de todos os ativos imobilizados.
5. De preferência, as grandes compras devem ter editais de concorrência;
6. Os pedidos de compra e as solicitações de capital devem ser revisados e controlados;
7. Em obediência à política global da empresa, todo imobilizado deve ser segurado mesmo na fase de construção; e
8. A contabilização dos desembolsos para obras em andamento deve ser feita em separado evitando que parcelas dos mesmos sejam tratadas como despesas.

Em relação ao item um, citado acima por Tung, Uhl e Fernandes (1971) esclarecem que as referidas fichas correspondem a registros detalhados de cada bem, onde devem constar, com exuberância de detalhes, todos os dados de origem, características e situação contábil.

Almeida (1996, p. 233) descreve que posteriormente à fixação de plaqueta numerada de identificação, tratado no item dois por Tung, é preparado o registro individual no qual identifica-se com o item um abordado por Tung, o qual normalmente tem as seguintes informações:

- ✓ classificação: código e nome da conta do razão geral, número da plaqueta de identificação, localização etc.;
- ✓ descrição: nome do bem, tamanho etc.;
- ✓ forma da compra: fornecedor, endereço, nota fiscal etc.;
- ✓ custo de aquisição: valor da nota fiscal, frete, seguro de transporte, fatura do exportador em moeda estrangeira, em reais e a taxa de conversão, despesas alfandegárias, despesas com despachantes etc.;

- ✓ outras informações: quebra de bens, a duração e os custos de manutenção e reparos (informações úteis para seleção de um novo bem para compra) etc.;
- ✓ taxa de depreciação;
- ✓ movimentação em reais e UFIR do custo corrigido e da depreciação acumulada corrigida;
- ✓ baixa: comprador, valor de venda, apuração do lucro ou prejuízo etc.

Entretanto, Sá (1977) sintetiza a necessidade das informações, alegando que os registros devem conter o custo, os acréscimos e as deduções, bem como as baixas e demais ocorrências, relacionando todas datas e valores. O relatório responsável pela demonstração de todos os fatores mencionados por Sá é o razão, obtido através do sistema de informação contábil.

Desse modo, com os modernos sistemas de informação contábil, essas fichas são confrontadas com os registros contábeis que são gerados através do estabelecimento de parâmetros ou filtros, que permitem a obtenção de informações cada vez mais direcionadas aos interesses dos mais variados grupos de usuários.

O segundo item, citado por Tung, é corroborado por Sá (1977, p. 114) que, por sua vez, acrescenta que os registros mencionados devem obedecer “a um código que por sua vez deve emergir de um plano de classificação dos elementos”. Isto é, para que se obtenha o resultado esperado em relação à organização desses bens, o número identificado nas placas deve seguir uma ordem específica e que pode ser determinada pelo próprio plano de contas inserido no sistema de informação.

Almeida (1996, p. 233) complementa que “esse registro, além de representar um bom controle sobre os bens, inclui dados que facilitam a aquisição de novo bem e servem principalmente na determinação dos valores das baixas e na apuração dos inventários físicos”.

Referente ao terceiro item, Sá (1977) compartilha da mesma opinião apresentada por Tung, mencionando critérios rigorosos na recepção, transferência e baixa de modo a garantir que esses fatos ocorreram como foram registrados, cobertos por documentação pertinente.

Ulh e Fernandes (1971) defendem a existência de normas escritas – Manual de Procedimentos – que determinem autoridade a alguém da empresa para movimentar o imobilizado.

Sinteticamente, todos os passos percorridos pelos bens imobilizados deverão ser realizados mediante autorização do responsável em formulário correspondente.

A respeito do quarto item, que já tinha sido apresentado por Crepaldi, Almeida (1996, p. 233) comenta que:

Periodicamente, o somatório dos registros individuais é confrontado com as contas gerais de controle (razão geral e o razão auxiliar em UFIR), sendo analisadas eventuais divergências. Adicionalmente, as empresas fazem contagens físicas dos bens do ativo imobilizado pelo menos a cada dois anos. O resultado dessas contagens é checado com os registros individuais.

Desse modo, pode-se controlar o ativo imobilizado de várias formas, as contagens físicas periódicas são necessárias para confirmar a quantidade real com a mantida nos registros contábeis. A periodicidade na qual as contagens físicas são realizadas variam conforme a necessidade da empresa em relação à composição do imobilizado, ao porte da empresa, ao quadro de funcionários, etc.

De acordo com o quinto item, as compras que se referem a valores relevantes deverão implantar os editais de concorrência como modalidade por garantir procedimentos que resultam em maior segurança.

Vale ressaltar que mesmo as aquisições não tão expressivas financeiramente quanto às citadas acima, devem ser orçadas conforme entende Sá (1977, p. 115) que afirma que o controle interno do imobilizado deve compreender uma “rotina criteriosa na aprovação dos investimentos em tais bens, de modo que emanem de um orçamento previamente aprovado, com todos os rigores da aquisição através de coleta de preços, controles de qualidade etc”.

Com relação ao item 6, a atribuição de responsabilidades de revisão e controle, para os pedidos de compra, deve ser aplicada de forma a garantir o enquadramento nas normas pré-estabelecidas.

O sétimo item exposto por Tung é também tratado por Uhl e Fernandes (1971, p.45) que expõem que “todos os bens, móveis e imóveis, devem estar segurados convenientemente, atendendo às normas das Companhias Seguradoras”.

O oitavo item, elaborado por Tung, trata da correta destinação dos desembolsos referentes a imobilizados que não estão em operação, e sim em andamento, tais desembolsos, registrados no ativo, deverão agregar valor ao bem, pois o fato dos mesmos não estarem aptos a gerarem receitas, os impede de agregar despesas no período. Como afirma Almeida (1996, p. 232), “os bens do ativo imobilizado são capitalizados por todos os custos incorridos até serem postos em funcionamento”.

Um ponto não abordado por Tung, mas apresentado por Uhl e Fernandes (1971) diz respeito à documentação relativa ao ativo imobilizado que deverá ser arquivada em pastas apropriadas para permitir a fácil comprovação de capitalização.

As depreciações e reavaliações que representam fator preponderante perante o Imposto de Renda não foram abordadas por Tung, mas, segundo Uhl e Fernandes (1971), o controle interno deve fazer o cálculo correspondente à reavaliação e à depreciação.

Dentre o que foi comentado anteriormente, no tópico 2.3.1., os valores que serão depreciados deverão estar em conformidade com a correta expectativa de vida útil de cada bem imobilizado.

Convém salientar que nem todos os imobilizados têm necessidade de sofrer essas formas de controle, e nem todas as empresas de adotarem tais procedimentos, por isso a necessidade de avaliação e adequação mencionadas no decorrer do trabalho.

A adequação é obtida a partir de uma análise comparativa do custo dos procedimentos de controle e dos benefícios decorrentes de sua aplicação. Podem ser considerados como custos na avaliação da aplicação do controle: a elaboração e operacionalização do sistema de informação contábil, o treinamento dos funcionários envolvidos, o tempo despendido na realização do controle, entre outros.

Contudo, Crepaldi (2002) divulga que não adianta a empresa implantar um excelente sistema de informação contábil sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias. Portanto, há necessidade de conferência e acompanhamento das fases referentes ao ativo imobilizado.

4.1 Segregação por contas do Imobilizado

Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 295), ressaltam os seguintes pontos relativos à segregação por contas do Imobilizado para fins de controle entre outros:

- a) Controle por área geográfica ou local

Quando a empresa tiver diversas fábricas, por exemplo, e mesmo possuindo sua contabilidade centralizada, deverá ter agrupamentos de contas por local, o que facilita

inclusive a segregação da depreciação para fins de custeio por fábrica (Iudícibus, Martins e Gelbcke, 1995). Dessa forma, quanto maior for a discriminação dos bens imobilizados por áreas, maior será a organização que facilitará ao controle a identificação de desvios e erros.

b) Segregação por função ou departamento

No caso de empresa que tenha toda produção em um só local, para fins de controle e alocação da depreciação, poderá ser feita na própria contabilidade a separação em subcontas por departamento ou seção (Iudícibus, Martins e Gelbcke, 1995).

Da mesma forma que a segregação por área geográfica permite a visualização por promover a organização, a separação por função ou departamento, isto é, por centros de custo, também facilita a obtenção de discrepância de valores de uma unidade com relação às demais. Há departamentos que, pela atividade desenvolvida, consomem mais determinados bens que outros e isso deve estar previsto em relatórios.

c) Necessidades internas e de terceiros

A empresa deverá considerar na definição de seu plano de contas, além do detalhamento necessário para fins de publicação de balanço, também as suas necessidades internas para fins gerenciais e, ainda, eventuais detalhes para atender a entidades de financiamento ou a entidades às quais esteja subordinada. (Iudícibus, Martins e Gelbcke, 1995).

A entidade deverá alcançar, na divulgação de suas demonstrações, a capacidade de atender os mais variados usuários sem que tenha que desenvolver inúmeros relatórios para cada um dos diferentes grupos interessados.

d) Exigências fiscais

Muito importante é a consideração a respeito da legislação do Imposto de Renda, a qual determina que a escrituração deve ser mantida de forma que os bens do imobilizado sejam agrupados em contas distintas segundo sua natureza (terrenos, edifícios), taxas anuais de depreciação e controle de reavaliação (Iudícibus, Martins e Gelbcke, 1995).

O plano de contas é elaborado de diferentes formas conforme as atividades desenvolvidas pelas entidades, mas respeitando os padrões estabelecidos pela legislação para que não resulte em desentendimentos e dúvidas, e de modo a facilitar a compreensão e determinadas particularidades de cada bem.

e) O conceito de unidade e propriedade

Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995) esclarecem que, para uma melhor política de imobilizações e para que se tenha condição de melhorar o tratamento das depreciações, das reposições e das reavaliações, a empresa deve efetuar uma definição do que seja unidade de propriedade.

Dependendo do ramo de atividade e características da empresa, o imobilizado poderá ser registrado como um todo, ou por cada uma das partes que o compõem, desde que estas partes estejam disponíveis para aquisição isoladamente e tenham uma função específica no conjunto que irão compor (Iudícibus, Martins e Gelbcke, 1995).

A preocupação em relação ao tratamento de ativos deve incluir os pontos supracitados que tratam da observância de enquadramento dos ativos imobilizados em contas de acordo com a situação da empresa, necessidade dos usuários, legislação pertinente e características do próprio bem.

Da mesma forma que o controle interno sugerido aos ativos imobilizado dependem de análise para obter a relevância da sua aplicação, a segregação por contas também deve sofrer avaliação visando determinar se essa forma de controle será válida para a realidade da organização.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES

Este trabalho expôs a importância do Ativo Imobilizado e as várias formas de Controle Interno às quais ele pode estar submetido. Os procedimentos de Controle Interno de Ativos Imobilizados foram abordados de forma a demonstrar as diversas possibilidades de aplicação dos mesmos, bem como evidenciar a importância da sua adequação à realidade empresarial.

O controle se constitui em um processo que engloba várias fases distintas. Assim, a entrada de um bem imobilizado no sistema será realizada após o fato econômico ser convertido em fato contábil. De acordo com os procedimentos citados ao longo desse estudo, há vários estágios antecedentes à aquisição de um bem imobilizado, dentre eles, o planejamento de aquisição, a solicitação e autorização de compra, a realização da pesquisa de preços, todas essas operações enquadram-se nos fatos econômicos. O registro será realizado somente pela ocasião da compra, que provoca modificação nos elementos patrimoniais e no resultado da entidade.

Após a realização da compra, efetua-se o processamento que implica, basicamente, na classificação de acordo com o plano de contas adotado pela empresa e a contabilização que estabelece o(s) débito(s) e o(s) crédito(s) correspondentes. Direcionado ao ativo imobilizado, o processamento envolve um estudo que permite o correto registro do bem, considerando a finalidade da sua aquisição, as suas condições de operacionalização, a taxa de depreciação a qual o bem estará sujeito, a incidência de impostos etc.

A saída do sistema é realizada através dos relatórios contábeis, aceitos pela legislação societária, que demonstram os resultados atingidos pela organização. Esses relatórios são obtidos mediante os variados sistemas de informação contábil e através do

estabelecimento de parâmetros que determinam, por exemplo, o período que se pretende analisar, a limitação de contas sujeitas à verificação etc.

A análise, por sua vez, é feita mediante os relatórios gerenciais que possuem maior direcionamento aos usuários internos, fornecendo embasamento para a tomada de decisão pelos dirigentes da organização. As informações obtidas por intermédio desses relatórios pretendem satisfazer a necessidade dos gestores no que tange à descrição de acontecimentos vivenciados pela entidade no exercício de suas funções. Desse modo, essa última fase tem estreita ligação com os procedimentos de controle interno que são sustentados por essas informações. Especificamente quanto ao ativo imobilizado, a análise abrange todo e qualquer relatório que dimensione a capacidade produtiva desses bens ou valores despendidos por eles em manutenção e reparos, substituição de componentes etc.

A aplicação dos procedimentos de controle visa o enquadramento da organização em um conjunto ordenado de ações direcionadas a um determinado fim que se configura no cumprimento do objetivo estabelecido.

A partir da aplicação eficaz do controle, pode-se obter mais de um diferencial em relação à concorrência como, por exemplo, a redução de custos (melhoria dos preços), o retardamento de novos investimentos, proporcionando um alívio de caixa e menores custos de capital para financiamento de investimentos, sendo que a gestão dos ativos imobilizados pode apresentar melhoria nos processos da qualidade do produto ou serviço ofertado ao cliente.

Vale ressaltar que cada empresa deve avaliar a adoção de determinadas formas de controle que sejam voltadas ao atendimento de suas necessidades. Para a avaliação dos Procedimentos de Controle Interno de Ativos Imobilizados, há necessidade de análise da estrutura empresarial e dos imobilizados que a compõem.

Para que os Procedimentos de Controle Interno de Ativos Imobilizados sejam satisfatoriamente atendidos, é importante a conscientização e o envolvimento do quadro de funcionários no desenvolvimento das ações estabelecidas, ou seja, depende diretamente dos responsáveis individuais.

Sugere-se que, com base nesse trabalho, seja efetuado um estudo que identifique qual a viabilidade de implantação de um Sistema de Informação Contábil destinado ao Controle Interno de Ativos Imobilizados.

Outra possibilidade de estudo seria diagnosticar, em uma empresa que possua um Sistema de Informação Contábil aplicado ao Ativo Imobilizado, os procedimentos de controle interno adotados, diante das perspectivas de sua utilização.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5. ed. São Paulo, Atlas: 1996.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Curso Básico de Contabilidade**. 2. ed. São Paulo, Atlas: 1996.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo, Atlas: 1988.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**.

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza**.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências**.

BUENO, Francisco da Silveira. **Minidicionário da Língua Portuguesa**. 2. ed. São Paulo, Lisa: 1987.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo. **Introdução à Hermenêutica das Demonstrações Contábeis**. São Paulo, Atlas: 1997.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo, Atlas: 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade**. São Paulo, Atlas: 1995.

FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo, Atlas: 1997.

- FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2. ed. São Paulo, Atlas: 1995.
- GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo, Atlas: 1993.
- GIL, Loureiro. **Sistema de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 1978.
- GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1999.
- GONÇALVES, Eugênio C., BAPTISTA, Antônio E. **Contabilidade Geral**. 2. ed. São Paulo, Atlas: 1994.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de Balanços**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: aplicável também às demais sociedades. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- MARION, José C. **Contabilidade Empresarial**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello, FISCH, Sílvio. **Controladoria**: Seu Papel na Administração de Empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria**: Conceitos, Sistemas, Implementação. São Paulo: Atlas, 1995.

OLIVEIRA, Djalma P. R. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e práticas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez, BEGALLI, Glaucos Antonio. **Elaboração das Demonstrações Contábeis.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica.** 10. ed. Petrópolis: Vozes, 1985.

SÁ, Lopes de. **Auditoria do Ativo: procedimentos e comentários técnicos.** São Paulo, Atlas: 1977.

SALOMON, Délcio Vieira. **Como fazer uma monografia: elementos de metodologia de trabalho científico.** 5. ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1977.

SILVA, José Pereira. **Análise Financeira das Empresas.** 5. ed. São Paulo, Atlas: 2001.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria Financeira das Empresas: uma abordagem prática.** 8. ed. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1993.

UHL, Franz, FERNANDES, João T. F. **Auditoria Interna.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1971.

VERA, Armando Asti. **Metodologia da Pesquisa Científica.** Porto Alegre, Globo, 1973.

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO DE
ATIVOS IMOBILIZADOS**

MARIANA NICOLETTI PURICELLI

FLORIANÓPOLIS, FEVEREIRO DE 2004.