

# ATIVO

Álvaro da Silva e Abrantes  
Aluno do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis na UERJ

## 1 INTRODUÇÃO

Ao longo do tempo, particularmente neste século, o mundo vem sofrendo várias transformações. Alterações rápidas, desiguais e, muitas vezes, imprevisíveis na tecnologia, na estrutura social, na política de governo e nas relações internacionais são, hoje, variáveis ambientais importantes para as considerações da Contabilidade.

Nesta conjuntura, e prospectando-se cenários ainda mais complexos, os contadores têm deixado o conservadorismo um pouco de lado, como por exemplo, quando utilizam o custo de oportunidade. Sabem que é preciso vencer os desafios, respirar os ares das mudanças e evoluir. Esta é a motivação que provoca as lentas, mas constantes, alterações da Teoria Contábil, a fim de manter o estado da arte sempre o mais atual possível.

Ao elaborar as demonstrações contábeis a empresa precisa determinar se dado recurso é um ativo a ser incluído no balanço. O problema é que existem recursos que não são claramente identificáveis como ativos. Por isso, é preciso entender a sua verdadeira natureza e, principalmente, as características que lhes são comuns

Este artigo é uma oportunidade para se verificar a evolução dos conceitos de Ativo e alguns aspectos da mensuração do seu valor, do ponto de vista da Teoria Contábil. Esperamos

que ele sirva de subsídio à reflexão.

## 2 CONCEITO DE ATIVO

A Contabilidade é muito antiga. Até 1920, aproximadamente, verifica-se uma influência muito grande da escola européia, em particular da escola italiana, e, a partir de então, desenvolve-se o domínio da escola norte-americana. Deste modo, são apresentadas, a seguir, algumas definições de ativo, de diversos autores desta escola, ordenadas cronologicamente: "O armazenamento de serviços a serem recebidos". (SPRAGUE, 1907)<sup>16</sup>

Note-se que, em 1907, já havia o conceito de expectativa de direito a benefícios futuros de ativos armazenados, ou modernamente falando, acumulados na entidade.

Ativo é qualquer contraprestação, material ou não, possuída por uma empresa específica e que tem valor para aquela empresa. (PATON, 1924)<sup>17</sup>

<sup>16</sup> - SPRAGUE, Charles. *The Philosophy of Accounts*. (New York, 1907), p. 46. in KAM Vernon. *Accounting Theory*. USA: John Wiley & Sons, Inc. 1986. p. 54.

<sup>17</sup> - PATON, *Accounting*: 1924, in IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995. P.94.

Realça, já naquela época, os aspectos materiais ( tangíveis ) ou não (intangíveis) dos ativos. Valoriza mais o conceito de posse do que o de propriedade, o que levaria a empresa a reconhecer, como ativo, bens de terceiros em seu poder. Ressalta, também, que o ativo precisa ter valor para a empresa, não sendo necessário que tenha valor de troca..

... algo representado por um saldo devedor que é mantido após o encerramento dos livros contábeis de acordo com as normas ou os princípios de Contabilidade, na premissa de que representa ou um direito de propriedade ou um valor adquirido, ou um gasto realizado que criou um direito... (AICPA, 1953.)<sup>18</sup>.

Da definição acima concluímos que o ativo deve ter valor para a entidade. Este valor tem que ser positivo, ou seja, se o valor for nulo ou negativo não é um ativo. E deve ser considerado à luz do direito de propriedade.

O conjunto de meios ou a matéria posta à disposição do administrador para que este possa operar de modo a conseguir os fins que a entidade, entregue à sua direção, tem em vista... (D'AURIA. 1958)<sup>19</sup>

Esta definição deixa de lado elementos importantes como o goodwill, não projeta exatamente o que os meios devem realizar para que sejam considerados como ativos, e que tipos de serviços integram tais meios. Contudo, coloca em destaque a distinção entre o dono do capital e a gerência, evidenciando o Postulado da Entidade.

<sup>18</sup> - Committee on Terminology, American Institute of Certified Public Accountants, "Review and Résumé", *Accounting Terminology Bulletin* n.º 1, New York, 1953, p. 13. in HENDRIKSEN, Eldon S. *Accounting Theory*. 5 ed. Illinois: Irwin Homewood, 1991. p. 252.

<sup>19</sup> - D'AURIA, F. *Contabilidade: Noções Preliminares*. 1958, p.65. in IUDÍCIBUS. Op. cit. p 93.

Ativos representam benefícios futuros esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passada. (SPROUSE e MOONITZ, 1962.)<sup>20</sup>

Sprouse e Moonitz ressaltam a importância da potencialidade de serviços por parte dos ativos e as transações presentes e passadas. Direitos e serviços já expirados não são ativos. Direitos devem produzir benefícios positivos; direito com benefício potencial sem valor, ou com valor negativo, não é ativo. Entretanto, é importante ressaltar que o fato do valor futuro de um direito, ou da potencialidade de um serviço, ser incerto, ou indeterminado, não impede que seja qualificado como ativo.

Precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, alguma expectativa de direito específico a benefícios futuros (por exemplo, a proteção à cobertura de sinistro, como direito em contraprestação ao prêmio de seguro pago pela entidade) ou, em sentido mais amplo, o direito precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros, fluxos de caixa futuros, para a entidade.

*"Recursos econômicos possuídos por uma empresa"*. (MEIGS e JOHNSON. 1962.)<sup>21</sup>

Esta definição é bastante concisa, revela claramente que o ativo é constituído por recursos econômicos, que têm uma definição bem abrangente em teoria, e especifica a importância de sua posse por parte da entidade.

Contudo, a propriedade é elemento mais importante que a posse, na definição do ativo. Um imóvel locado não constituirá um ativo do locador, que detém a posse, e sim do locatário, verdadeiro possuidor da propriedade.

O direito precisa ser exclusivo da

<sup>20</sup> - SPROUSE, Robert T. e MOONITZ, Maurice, "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises", *Accounting Research Study* n.º 3, New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1962. in HENDRIKSEN, Op. cit. p. 253.

<sup>21</sup> - MEIGS, Walter B. e JOHNSON, Charles E., *Accounting - The Basis for Business Decisions*. New York: McGraw-Hill, 1962, p.9. in IUDÍCIBUS. Op. cit. p 94.

entidade; por exemplo, o direito de transportar a mercadoria da entidade por uma via expressa, embora benéfico, não é ativo, pois é geral, não sendo exclusivo da entidade. Em alguns casos, como numa "Joint Venture" por contrato, quando não há formação de uma nova empresa, o direito pode ser dividido entre entidades específicas e, neste caso, será considerado um ativo.

Ativos são prováveis benefícios econômicos futuros obtidos ou controlados por uma entidade particular como resultado de transações ou eventos passados. (FASB, 1980)<sup>22</sup>

Em Economia, um recurso econômico tem duas características primárias: escassez e utilidade. A ciência econômica não se interessa pelo estudo dos recursos abundantes, não escassos, como por exemplo, o ar. A Contabilidade, como a Economia, só está interessada nos recursos escassos e úteis. A utilidade diz respeito aos benefícios futuros esperados, citados pelo FASB, na definição acima. Se um bem é escasso e é desejado ou demandado por consumidores, ele é útil e tem um valor econômico. Um barco "single skiff", cuidadosamente quebrado em dezenas de partes, provavelmente será único no mundo, mas dificilmente será desejado por alguém, nem como sucata, e, por isso, não terá valor, não gerará benefícios futuros. Deste modo, não é um ativo.

A noção de serviços ou benefícios futuros, o requisito primário de um recurso econômico, não é nova; ela já havia sido enfatizada por vários escritores como Sprague, em 1907, e por Paton, em 1924, como comentado na primeira página deste artigo.

Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera benefícios econômicos futuros. (ONU,

1989)<sup>23</sup>

Nesta definição, os ativos são considerados como recursos controlados, e não de propriedade da entidade. Os ativos surgem de eventos passados, em transações que podem ou não envolver dinheiro, compreendendo os ativos tangíveis e os intangíveis.

Segundo Hendriksen<sup>24</sup>,

...deve ser ressaltado que o método de aquisição do direito não é relevante para a definição de ativo. O importante é que foram adquiridos por um determinado custo.

As doações e as invenções, da mesma forma que os bens adquiridos ou construídos, que geram, na entidade, expectativa de benefícios futuros, também são considerados ativos.

Na prática contábil brasileira, muitos problemas são ocasionados pela aceitação, sem discussão, das classificações legais, sem verificar o significado de cada ativo. Por isso, é preciso conhecer a teoria com a profundidade adequada.

Resumindo, um ativo tem características gerais comuns, destacando-se:

- a) pode ser material (tangível) ou não (intangível);
- b) surge de transações correntes ou passadas, envolvendo dinheiro ou não;
- c) o método de aquisição não importa, podendo ser por escambo, doação, compra, aluguel, construção ou produção;
- d) tem que ter valor positivo para a entidade (o valor econômico não pode ser nulo ou negativo);
- e) a simples posse não determina a inclusão de um recurso no ativo da entidade; o que conta é a

<sup>22</sup> - FASB Concept N°.3, "Elements of Financial Statements of Business Enterprises", December 1980, paragraph 19. in KAM . Op. cit. p. 54.

<sup>23</sup> - IOB - Informações Objetivas. Princípios Fundamentais de Contabilidade, segundo a ONU(2ª e última parte). Boletim Temática Contábil e Balanço n° 34, São Paulo, 1990, p. 280.

<sup>24</sup> HENDRIKSEN. Op. cit. p. 254.

- f) propriedade e o controle do recurso; isolado, ou em conjunto, deve ter capacidade de proporcionar a expectativa de serviços futuros (gerar fluxo líquido positivo de entrada de caixa).

### 3 MENSURAÇÃO DO ATIVO

Contabilidade é um processo de identificação, mensuração e comunicação de informações econômicas capazes de permitir a tomada de decisão pelos usuário da informação. (AAA, 1966)<sup>25</sup>

Na definição de Contabilidade acima nota-se que mensurar é uma necessidade básica, primária, da Contabilidade.

Mas é preciso mensurar o quê ?

*Nós queremos mensurar o valor de cada ativo e de cada passivo.* (KAM, 1986)<sup>26</sup>

Queremos mensurar a característica *valor* de cada ativo. Mas qual ? Existem vários valores monetários: custos de aquisição, custos de reposição, preço de saída, valor realizável líquido, valor presente etc.

Se nós não podemos mensurar, nós ainda poderemos descrever, reproduzir, e alterar a propriedade; se nós podemos mensurar, nós também podemos somar, subtrair, multiplicar e dividir. Se nós podemos contar, nós também podemos contabilizar. (MOST, 1982)<sup>27</sup>

#### 3.1 Conceito de valor

Valor econômico tem a ver com a preferência que as pessoas têm por alguns itens

<sup>25</sup> - American Accounting Association. *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966. p. 1. in KAM. Op. cit. p. 54.

<sup>26</sup> - Idem, ibidem. p. 84.

<sup>27</sup> - MOST, Kenneth S. *Accounting Theory*. 2 ed. USA: Grid Publishing, Inc., 1982. p. 236.

sobre outros, por causa de benefícios conhecidos para elas. Isso é pertinente à satisfação de uma pessoa, quando consome bens ou serviços. Valor refere-se a uma relação entre uma pessoa ou entidade e um objeto econômico.

O valor de bens de capital é determinado, indiretamente, através dos bens de consumo que produzem. Somente bens de consumo satisfazem à vontade humana. Não sendo humana, uma empresa comercial não pode consumir para satisfazer-se; portanto, o valor de um ativo deve ser definido em termos de sua capacidade para gerar bens ou serviços.

#### 3.2 Conceito de custo

O que é custo? Como ele difere de valor?

Suponha que no dia de sua formatura, na sua faculdade, você faça a si próprio duas perguntas: Qual é o custo de meu estudo na faculdade? Qual é o valor do meu estudo na faculdade? Suponha que tenha levado 4 anos para você se formar, e que durante esse tempo você não trabalhou, com exceção do verão. (...) O custo de sua educação então são os sacrifícios econômicos que você fez durante aqueles 4 anos. Custo é o que o economista chama de "custo de oportunidade" (...). (KAM, 1986)<sup>28</sup>

Se, ao invés de ir à faculdade a alternativa fosse trabalhar, então, o sacrifício estaria no benefício que poderia ter sido conseguido, mas não foi.

De qualquer maneira, desde que se esteja concentrado no ponto de vista econômico, o valor da educação na faculdade deve ser calculado com base nos valores vigentes, das diferenças a cada ano, inclusive considerando a diferença entre a renda que seria obtida, como graduado, e o que teria sido

<sup>28</sup> - KAM., Op. cit. p. 86.

recebido, como uma pessoa não formada pela faculdade.

Vemos, então, que há uma diferença entre custo e valor:

Custo representa um sacrifício, enquanto um valor tem a ver com futuros benefícios. Eles se relacionam entre si na medida que o custo representa uma expectativa de receber alguma coisa de valor. Todos os custos são valores no sentido do que é sacrificado e tem que ser desejado, de outra forma, se fosse sem valor, não haveria sacrifício a fazer. (KAM, 1986)<sup>29</sup>

### 3.3 Conceitos de Avaliação

A Contabilidade coloca ênfase na quantificação das relações e trocas econômicas em termos de unidades monetárias. A este processo de quantificação em unidades monetárias é dado o nome de avaliação. (HENDRIKSEN, 1991)<sup>30</sup>

A mensuração monetária, ou avaliação, é uma representação da realidade e não a própria realidade dos bens ou serviços avaliados. Como tal, não é perfeita. É como se fosse uma lente, através da qual a realidade pode ser vista, tal como ela é, ou com alguma distorção, para mais ou para menos. Deste modo é preciso escolher a lente adequada ao cliente da informação.

A avaliação de um ativo deve ser objetiva, confiável, tempestiva, precisa, e exata. Deve ser baseada no preço de troca ou de conversão estabelecido pelo mercado, ou indústria, no qual a entidade opera.

O preço pode ser:

- a) de venda, ou de saída;
- b) de compra, ou de entrada; e
- c) misto.

<sup>29</sup> - Idem, ibidem. p. 87.

<sup>30</sup> - HENDRIKSEN. Op. cit., p. 254

### 3.4 Avaliação a Valores de Saída

Refletem a expectativa de quanto se receberia, no futuro, pela venda, de um ativo, ao mercado (de compradores, ou de saída). Compreende os seguintes métodos de avaliação:

- Valores Descontados das Entradas de Caixa Futuras;
- Preços Correntes de Venda;
- Equivalente Corrente de Caixa; e
- Valores de Liquidação.

### 3.5 Avaliação a Valores de Entrada

Avaliação a valores de entrada tem a ver com o custo de aquisição, ou de reposição; com o custo de fabricação, construção ou invenção; e com a avaliação de doações.

Valores de entrada, na maioria dos casos, são considerados mais adequados do que os valores de saída, pois podem representar o valor máximo para a entidade, ou porque não existe um mercado de saída para o ativo, logo não há um valor de venda, ou, ainda, porque os valores de entrada não permitem o reconhecimento da receita antes que seja realizada.

Os principais métodos de avaliação a valores de entrada são:

- Custo Histórico;
- Custo Histórico Corrigido;
- Custos Correntes de Reposição;
- Custo Corrente Corrigido;
- Custo Futuro Descontado;
- Custo Real;
- Custo Normal, Orçado ou Estimado;
- Custo-Padrão;
- Custo por Absorção; e
- Custo Direto ou Variável.

### 3.6 Avaliação Mista : Custo ou Preço de Mercado, o Menor

É mista porque é uma mistura dos conceitos de valores de entrada com os de saída. Custo ou preço de mercado, o menor, é

o próprio princípio contábil do conservadorismo : entre duas ou mais alternativas igualmente relevantes, adotar-se-á aquela que apresentar o menor valor para o ativo ou para o lucro e/ou o maior valor para o passivo.

Segundo Hendriksen<sup>31</sup>,

o termo mercado pode se referir a um preço de entrada como a um preço de saída. Quando o conceito é aplicado ao inventário, o termo mercado se refere a um conceito de preço de entrada; quando ele se refere a preço de venda, o termo se refere ao conceito de preço de saída.

Sua desvantagem reside no fato de ser aplicável, somente, quando temos que avaliar dois ou mais valores relevantes.

#### 4 CONCLUSÃO

Os três problemas que precisam ser tratados para os ativos são: definição, reconhecimento e mensuração. Começamos pela definição de ativo, e esse é um passo importante, porque precisamos saber a que objetos do mundo real esse termo se refere.

Os ativos, independente do tipo, têm características gerais comuns. Uma característica fundamental é o seu potencial de prestar serviços futuros à entidade. Todo ativo representa, mediata ou imediatamente, uma promessa futura de caixa.

Vimos que as definições são necessárias mas não são suficientes, porque, cada uma enfoca um aspecto particular, e não há, ainda, uma definição completa e definitiva. No mundo real nos confrontamos com situações específicas, não generalizadas. Além das definições, é preciso dispor de regras claras de reconhecimento para nos ajudar a identificar qualquer ativo, de modo a permitir sua representação adequadamente nas

demonstrações contábeis.

O terceiro passo tem a ver com a mensuração. Mensuramos, porque as quantificações comunicam importantes informações, e os usuários querem conhecer o valor da entidade, de um ativo específico, ou de um conjunto de ativos. Há diferentes visões de como o valor deveria ser mensurado ou relatado. Para cada situação, há um tipo adequado de avaliação. A decisão de que medida utilizar é baseada na interpretação do que a informação "útil" implicará.

Como contadores, usuários internos ou externos de um sistema de informações contábeis, teremos o máximo sucesso em nossa labuta diuturna se conseguirmos compreender, com a profundidade adequada, o que é um ativo e quais são as suas diferentes formas de avaliação.

#### BIBLIOGRAFIA

HENDRIKSEN, Eldon S. *Accounting Theory*. 5 ed. Illinois: Irwin Homewood, 1991.

IOB - Informações Objetivas. Princípios Fundamentais de Contabilidade, segundo a ONU (2ª e última parte). Boletim Temática Contábil e Balanço n. 34, São Paulo, 1990.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

KAM, Vernon. *Accounting Theory*. USA: Jhon Wiley & Sons, 1986.

MOST, Kenneth S. *Accounting theory*. 2 ed. USA: Grid Publishing, 1982.

<sup>31</sup> - HENDRIKSEN. Op. cit., p. 278.