

**CONTROLE INTERNO E SUA APLICABILIDADE NOS PROCESSOS DE  
MENSURAÇÃO E CONTROLE FÍSICO DO ATIVO IMOBILIZADO DAS  
EMPRESAS**

Brunna dos Santos Dutra<sup>1</sup>

Rúbia Lúcia do Nascimento Oliveira<sup>2</sup>

Cleomar Teles Macedo<sup>3</sup>

**RESUMO:** Este trabalho propõe-se a demonstrar a aplicabilidade do controle interno nos processos de mensuração e controle físico do ativo imobilizado das empresas. Como objetivo geral deste estudo, pretende-se verificar se o controle interno auxilia no processo de mensuração e controle físico do ativo imobilizado, de maneira a dar confiabilidade aos valores patrimoniais apurados. Em relação aos objetivos específicos, este artigo buscou identificar a importância do controle interno para a gestão e controle do ativo imobilizado, descrevendo sua composição e explorando as normas brasileiras de contabilidade. A metodologia utilizada foi pesquisa bibliográfica em conjunto com a pesquisa exploratória, bem como a análise explicativa referente ao tema proposto. Com este trabalho, conclui-se que o controle interno do ativo imobilizado é importante nas empresas no mercado econômico atual para a salvaguarda de ativos, além de ter o poder de demonstrar a real situação econômica de uma entidade.

**PALAVRAS-CHAVE:** Ativo imobilizado. Controle Interno. Controle Físico.

## **1 INTRODUÇÃO**

Nos dias atuais, a necessidade de se manter um controle patrimonial eficiente está cada vez mais evidente na realidade das instituições, sejam elas particulares ou públicas. O ativo imobilizado engloba a maior parte do montante do ativo de uma entidade e possui a capacidade de contribuir com a geração de receitas e com a manutenção das atividades de uma empresa, para que esta possa ter a habilidade de sobressair dentre seus concorrentes no atual mercado econômico.

Este trabalho tem como objetivo geral demonstrar a necessidade e a importância do controle patrimonial do ativo imobilizado dentro de uma organização. E como objetivos

---

<sup>1</sup> Graduada em Ciências Contábeis, pela Faculdade Alfredo Nasser.

<sup>2</sup> Graduada em Ciências Contábeis, pela Faculdade Alfredo Nasser.

<sup>3</sup> Especialista - MBA em Finanças e Controladoria - Uni-anhanguera-GO. Graduado em Ciências Contábeis - Universidade Salgado de Oliveira - Universo-GO. Graduado em Administração e Gestão Econômica - Faculdade Ávila de Ciências Humanas e Exatas. É professor na Faculdade Alfredo Nasser.

específicos têm-se: descrever o ativo imobilizado; estudar as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao ativo imobilizado; e, identificar a importância do controle interno para a gestão e controle do ativo imobilizado.

O ativo imobilizado é contabilizado dentro da conta do ativo circulante no balanço patrimonial e reflete todos os bens de natureza duradoura que uma empresa possui.

No ato de aquisição de um ativo, o FISCO autoriza que, quando o valor econômico deste bem for menor do que R\$ 1.200,00, desde que tenha vida útil inferior a um ano, a entidade pode considerá-lo uma despesa. O ativo deve ser contabilizado pelo seu valor de custo, sendo esse valor compreendido pelo seu preço de aquisição mais os encargos embutidos na sua compra e, ainda, toda quantia necessária para que o ativo seja colocado em condições de uso, entre eles transporte e montagem.

Com o passar do tempo, os ativos podem sofrer desgastes físicos conforme seu uso e ação da natureza. Esse desgaste é denominado de depreciação. Ao fim de cada exercício social, a depreciação desses ativos imobilizados é contabilizada e lançada como uma conta redutora da receita, ou seja, como uma despesa.

Em contrapartida da depreciação, as empresas também possuem um método de mensuração instituído por Lei, denominado Teste de Recuperabilidade, em que a entidade, ao fim de cada exercício social, analisa se o valor contabilizado de um ativo é maior que seu valor recuperável. O valor recuperável de um bem pode ser entendido como o maior valor entre o preço líquido de venda e o valor em uso deste bem.

A pergunta de pesquisa que será discutida e respondida neste trabalho é: o controle interno auxilia no processo de mensuração e controle físico do ativo imobilizado, de maneira a dar confiabilidade aos valores patrimoniais apurados?

O desenvolvimento deste estudo se deu por meio de pesquisa exploratória, que tem como objetivo principal o aprimoramento de ideias. O delineamento da pesquisa deu ênfase à pesquisa bibliográfica, bem como adotou a análise explicativa com relação ao tema proposto.

**2 DEBATE TEÓRICO**

Nesta parte do trabalho serão expostas as pesquisas bibliográficas realizadas sobre o assunto em questão. A princípio demonstrando um breve conceito sobre a contabilidade; em seguida explanando o ativo imobilizado, suas formas de mensuração e depreciação; também, relatando como estes ativos são avaliados e reavaliados, e como devem ser apresentados nas demonstrações financeiras. A seguir, será evidenciado o conceito de controle interno, com ênfase no controle interno do ativo imobilizado e na gestão deste.

**2.1 Contabilidade**

Segundo Iudícibus (2010), a contabilidade é considerada uma ciência tão antiga quanto o surgimento da própria civilização humana. A história revela que a contabilidade era utilizada desde os primeiros povos para controlar o patrimônio de uma pessoa ou de várias pessoas de uma sociedade.

A contabilidade é definida por Gonçalves e Baptista (2007) como sendo uma ciência que se utiliza do patrimônio como objeto de estudo, empregando-se de métodos criados especificamente para examinar, analisar e fazer o registro dos fatos que podem vir a alterar o cenário patrimonial de uma pessoa ou entidade.

Esses autores (2007) citam ainda que o patrimônio é visto pela contabilidade como sendo o conjunto de bens, direitos e obrigações relacionados a uma pessoa física ou jurídica. Estes bens e direitos são considerados a parte positiva do patrimônio, ou seja, é tudo aquilo que a pessoa possui, sendo classificada como ativo. Já as obrigações são tidas como a parte negativa, denominadas de passivo.

De acordo com Iudícibus e Marion (1994), o ativo evidencia onde os recursos de uma entidade foram aplicados e configura as vantagens presentes e futuras para a empresa. As contas do ativo são classificadas de acordo com a velocidade com que estes se transformarão em dinheiro, ou seja, de modo decrescente, e de acordo com seu grau de liquidez. O ativo é dividido em duas partes: o ativo circulante e o ativo não circulante.

Os autores (1994) acrescentam que o ativo circulante compreende o dinheiro e tudo aquilo que poderá ser convertido nele com rapidez, até no máximo o final do exercício<sup>4</sup> seguinte, isto é, no curto prazo. São contas que estão sempre em movimento. Logo, o ativo não circulante é o destino para todos os bens de natureza permanente, atribuídos ao funcionamento da empresa. Nele são lançados todos os direitos que serão convertidos em dinheiro posteriormente, ao final do exercício seguinte, ou seja, em longo prazo. São exemplos: máquinas, veículos, imóveis, marcas e patentes, aplicações financeiras de longo prazo, etc.

O passivo é separado em três partes: o passivo circulante, o passivo não circulante e o patrimônio líquido (PL). Para Iudícibus e Marion (1994), o passivo circulante pode ser definido como o grupo que engloba todas as obrigações de curto prazo da entidade, ou seja, todas as contas que se encerram até o fim do exercício seguinte. O passivo não circulante é composto por todas as dívidas, até mesmo os financiamentos para aquisição de ativos não circulantes, quando o vencimento destes ultrapassarem o fim do próximo exercício.

Na visão de Iudícibus (2010), o patrimônio líquido, por sua vez, pode ser compreendido como o excedente entre o valor dos passivos e dos ativos, sendo composto pelo capital social da empresa, as reservas de capital e lucro, os ajustes de avaliação patrimonial, os prejuízos acumulados e as ações em tesouraria.

Este trabalho dará ênfase, principalmente, ao controle do ativo imobilizado, localizado no grupo do ativo não circulante, no balanço patrimonial.

## **2.2 Ativo imobilizado**

De acordo com a NBC TG 27 (CFC, 2015), o ativo imobilizado é um item corpóreo, de natureza duradoura, que é utilizado para fabricação ou provimento de produtos, que a entidade espera usufruir por mais de um período e que não se destinam à venda.

Para Garcia e Presses (2013), o ativo imobilizado é disponibilizado no balanço patrimonial no ativo não circulante, abaixo do grupo Investimentos, e engloba, também, todos os custos das melhorias realizadas em bens locados ou arrendados.

---

<sup>4</sup> Exercício: na Contabilidade corresponde a 12 meses.

Segundo a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, no Artigo 179, Inciso IV, o ativo imobilizado é considerado como

[...] os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens (BRASIL, 2007, p. 2).

Portanto, pressupõe-se que neste grupo de contas estão compreendidos todos os bens e direitos tangíveis<sup>5</sup> e permanentes, fundamentais para o desempenho das atividades da entidade, como por exemplo: veículos, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, terrenos, edificações, dentre outros.

Silveira (2009) pontua que a forma de classificação dos bens no ativo imobilizado está relacionada ao seu uso pela empresa. Bens que não estão sendo utilizados e não estão gerando nenhuma benfeitoria à entidade deverão ser classificados no grupo do ativo não circulante, porém fora do ativo imobilizado.

A Norma Brasileira de Contabilidade TG 27 (CFC, 2015) entende por valor residual o valor de um ativo imobilizado previsto que a empresa obteria com a venda desse ativo, após a dedução das despesas presumidas na venda, caso o ativo já estivesse no período de ser vendido e já tivesse alcançado às condições necessárias para o fim de sua vida-útil.

A vida útil econômica do ativo imobilizado é descrita por Oliveira *et al* (2010) como sendo o tempo que o bem irá gastar para se exaurir pelo seu uso na produção e o tempo gasto para que esse ativo venha a se tornar ultrapassado devido ao surgimento de novas tecnologias.

Dentro do contexto atual, a globalização, em conjunto com a internacionalização das normas contábeis, forçou as empresas a se atualizarem. Como sendo o veículo principal das informações financeiras dentro dessas organizações, a Contabilidade também teve que se adaptar. Controlar o ativo imobilizado, atualmente, tornou-se extremamente relevante nas entidades por evidenciar seu patrimônio, principalmente quando essas informações são transmitidas aos usuários externos, como por exemplo: fornecedores, investidores, etc. para que, dessa forma, a capacidade de geração de lucros por esses ativos seja demonstrada.

Em conformidade com Futida (2016), a vida útil fiscal de um ativo imobilizado está prevista na Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e sua vida

---

<sup>5</sup> Bens tangíveis: que se pode tocar, palpável.

econômica é determinada pela entidade por meio de um estudo baseado em laudos, tendo como base seu uso e as condições em que este se encontra. O conceito de vida útil de um ativo imobilizado deve ser descrito nos laudos de forma a diferenciar durabilidade de vida útil econômica.

Com a implantação da Lei nº. 12.973 (BRASIL, 2014), foi estabelecido que, quando o valor de um bem for menor que R\$ 1.200,00 ou de vida útil menor que um ano, o FISCO autoriza que este seja considerado uma despesa. Antes desta Lei, o valor mínimo considerado para imobilizações era de R\$ 361,61.

Conforme Futida (2016), a contabilidade, nos dias atuais, perante ao ativo imobilizado, tem como principais funções: seu registro econômico, seu controle e o cálculo de sua depreciação fiscal, para efeito de tributação de ganho de capital, quando for dada sua baixa pela venda etc.

### *2.2.1 Mensuração inicial*

Entende-se, então, a partir da teoria dos autores anteriormente citados, que o ativo imobilizado só pode ser reconhecido dessa forma, se este atender a três quesitos: não estar destinado à venda, ter natureza relativamente permanente e ser capaz de gerar benefícios econômicos à entidade.

De acordo com Raupp e Beuren (2004), quando agrupados no balanço patrimonial, os recursos são divididos nos grupos do ativo circulante, ativo não circulante e ativo realizável a longo prazo, segundo seu grau de liquidez. No ativo não circulante são agrupados os ativos de menor grau de liquidez, no ativo realizável ao longo prazo estes possuem um grau intermediário, já os bens destinados ao ativo circulante são os bens com maior grau de liquidez.

Para Menegat (2009), devido ao ativo imobilizado não estar destinado à venda, as entidades devem estar sempre atentas às mudanças que podem ocorrer devido às operações executadas pela própria entidade, que podem levar um ativo a não ser mais considerado como ativo, assim como podem fazer um não ativo passar a ser qualificado como tal. Dessa forma, cada entidade deve classificar os bens do ativo imobilizado conforme suas necessidades.

Exemplo: uma indústria que foi inativada e uma área que foi adquirida para uma construção futura. Para Francischini e Gurgel (1998, p. 286 *apud* MENEGAT, 2009, p. 17), “Um terreno para ser utilizado futuramente para novas construções não é um ativo imobilizado, pois não está sendo usado diretamente na operação atual. Uma fábrica que foi desativada deixa de ser um ativo imobilizado”.

Segundo Raupp e Beuren (2004), para composição do balanço patrimonial, os ativos imobilizados tem a necessidade de possuir valores econômicos. Tratando-se dos ativos imobilizados existe a obrigação de avaliar os benefícios futuros que estes podem gerar para a entidade, sendo calculados por meio das entradas de caixa ou da redução das saídas. O valor presente desses benefícios é designado como seu valor econômico.

Conforme a NBC TG 27 (CFC, 2015), para ser denominado como ativo imobilizado, o ativo deve ser contabilizado pelo seu valor de custo. Este valor compreende: o valor de compra desse ativo somado aos impostos não recuperáveis sobre a compra e impostos de importação. Após dedução dos descontos comerciais e abatimentos, somam-se os custos atribuídos para que esse ativo seja colocado em condições de funcionamento e os custos de deslocamento e montagem.

Outra forma de uma entidade adquirir um ativo imobilizado é através do arrendamento mercantil também conhecido por *leasing*, que é definido como uma operação jurídica em que o dono de um bem o aluga para um terceiro, sendo este, pessoa física ou jurídica, podendo, no final, esse bem ser adquirido ou não pelo locatário.

Na visão de Braga e Almeida (2009), o arrendamento mercantil é dividido em dois tipos: o financeiro e o operacional. O arrendamento mercantil financeiro é assim especificado quando a empresa locatária tem a intenção de comprar o bem ao final do contrato e todos os riscos e benefícios do bem são transferidos para a empresa. Já no arrendamento mercantil operacional a empresa locatária não tem a intenção de permanecer com o bem no encerramento do contrato, podendo, dessa forma, devolver o bem ou prorrogar o prazo do contrato. Caso a empresa opte pela compra do bem, deverá então pagar pelo valor de mercado desse bem.

A Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983, regula todas as operações tributárias dos contratos de arrendamento mercantil (BRASIL, 1983) e o Pronunciamento Técnico CPC 06

(CPC, 2017) estabelece os fundamentos principais para a mensuração, reconhecimento, apresentação e divulgação dos arrendamentos mercantis.

O Pronunciamento Técnico CPC 06 (CPC, 2017, p. 8) menciona que somente no *leasing* financeiro

Os arrendatários devem reconhecer, em contas específicas, os arrendamentos mercantis financeiros como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, cada um determinado no início do arrendamento mercantil. A taxa de desconto a ser utilizada no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil deve ser a taxa de juros implícita no arrendamento mercantil, se for praticável determinar essa taxa; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do arrendatário. Quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário devem ser adicionados à quantia reconhecida como ativo.

Ainda conforme o Pronunciamento acima, os arrendadores deverão reconhecer os ativos mantidos pelo arrendamento mercantil financeiro nos balanços patrimoniais das entidades, integrando o grupo do Ativo imobilizado.

### *2.2.2 Mensuração após reconhecimento inicial*

Silveira (2009) indica que, em razão da alteração do poder aquisitivo da moeda com o passar dos anos, a avaliação dos ativos de uma entidade registrados na contabilidade pode sofrer variações em relação ao valor de mercado. Essas mudanças só podem ser percebidas por meio da avaliação desses ativos, baseada no custo original destes.

Esta autora (2009) aponta ainda que o bem para ter seu registro no grupo do ativo imobilizado deve possuir vida útil superior a um ano. Dessa forma, com o passar do tempo esse bem vai exigindo gastos com manutenção e reparos para que continue em funcionamento e, com isso, acaba perdendo sua capacidade de gerar benefícios à entidade. As despesas atribuídas a manter estes bens em condições de operação são lançadas como despesas do período. Entretanto, se esses reparos ocasionarem aumento da vida útil ou da capacidade de produção destes bens, essa despesa será somada ao valor do bem.

Segundo Menegat (2009), o tempo de utilidade de um ativo é limitado, pois, conforme seu uso e por meio da ação da natureza, seus componentes sofrem desgastes físicos que são

considerados depreciação. A depreciação pode ser classificada como sendo a forma mais relevante de demonstrar o valor verdadeiro do ativo imobilizado.

Outro modo de revisão do ativo imobilizado, conforme o pensamento de Beuren e Raupp (2004), é verificando se o seu valor real é menor que seu valor contábil, o que é denominado *Impairment Test* e pode ser definido como uma perda dos benefícios futuros previstos do ativo.

Estes autores mencionam ainda que, em se tratando dos ativos imobilizados, o valor levado em conta para sua mensuração é o valor justo, que na língua inglesa é denominado de *fair value accounting*, e é considerado como uma nova forma de avaliar o ativo.

De acordo com a NBC TG 46 (CPC, 2012), o valor justo é uma avaliação baseada nos valores de mercado e não uma avaliação particular da entidade. Determinados ativos podem ter informações de mercado disponíveis, porém para outros pode não haver. Entretanto, a finalidade do valor justo em ambos os casos será a mesma, de aferir o preço de venda desse ativo em um negócio na sua data de venda, observada pela ótica do detentor desse ativo.

### 2.2.2.1 Depreciação

Com o passar do tempo, a fase produtiva de um bem chega ao fim, provocada pela ação da natureza ou pelo período em que este ativo foi utilizado, resultando assim, na diminuição de seu valor econômico. Esse processo é denominado depreciação.

O *American Accountin Association* (1957 *apud* IUDÍCIBUS, 2010, p. 186) define de depreciação:

Qualquer declínio no potencial de serviços e outros ativos não correntes deveria ser reconhecido nas contas no período em que tal declínio ocorre [...] O potencial de serviços dos ativos pode declinar por causa de [...] Deterioração física gradual ou abrupta, consumo dos potenciais de serviços através do uso, mesmo que nenhuma mudança física seja aparente, ou deterioração econômica por causa da obsolescência ou de mudanças na demanda dos consumidores.

Dessa forma, é notável que a perda de potencialidade nos serviços prestados de um ativo imobilizado não pode ser calculada com precisão quando a entidade obtém um ativo, pois esta perda pode ser imprevisível em consequência de inúmeros fatores.

Segundo a Afixcode (2015), os ativos imobilizados passaram a ser melhor reconhecidos com o aumento da automatização das empresas. Como consequência dessa crescente renovação, os ativos mais antigos foram deixando de ser utilizados e a perda de funcionalidade desses se concretizou com a técnica contábil da depreciação. A depreciação do ativo imobilizado que está ligado à produção é lançada como custo, em contrapartida a depreciação dos ativos que não estão ligados à produção é lançada na conta de despesas.

Assim como descrito anteriormente, a vida útil econômica de um ativo imobilizado pode ser estabelecida por qualquer entidade desde que seja suportada e aprovada em ata e registrada em órgão competente. Dessa forma, Futida (2012) relata que a vida útil econômica é estabelecida de acordo com os critérios que forem adotados pela entidade, sendo: por via de Laudo Técnico externo, por via de Laudo Técnico Interno da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) ou por via de identificação própria e é obrigatória na contabilidade de uma organização. Já a depreciação fiscal é executada de acordo com a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1700, de 14 de março de 2017, no Artigo 124, e quando adotado o regime de Lucro Real é considerada obrigatória.

De acordo com Oliveira *et al* (2010), a depreciação do ativo imobilizado quando em regime de arrendamento mercantil será calculada pela entidade que é possuidora do bem. Desse modo, o desgaste do bem será mantido pelo arrendador e não pela entidade arrendatária do bem.

O Artigo 310 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3000/99) diz que “[...] a taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos” (BRASIL, 1999).

O quadro abaixo demonstra a taxa anual de depreciação fiscal para alguns ativos imobilizados, conforme os parâmetros determinados pela Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017:

**Quadro 1** - Taxa anual de depreciação de acordo com o RIR/1999, art. 310

Bens	Prazo de vida útil (anos)	Taxa anual de depreciação (%)
Máquinas e Equipamentos	10	10%
Móveis e Utensílios	10	10%
Veículos	5	20%
Computadores e Periféricos	5	20%
Instalações	10	10%
Imóveis	25	4%

**Fonte:** RIR/1999, art.310. Adaptado pelas autoras.

Assim, segundo Iudícibus (2010), podem-se evidenciar os métodos utilizados para o cálculo da depreciação dos ativos imobilizados em uma entidade, que são:

**a) Método Linear ou Método de Quotas Constantes** – é o método mais utilizado atualmente e é alcançado por meio da divisão entre o valor que será depreciado e o tempo de vida útil do bem. Não considerando o valor residual do bem, tem-se como exemplo: um veículo adquirido por R\$ 30.000,00 e com vida útil de 5 anos, sua depreciação será correspondente a  $30000/5 = R\$ 6.000,00$  ao ano;

**b) Método da Soma dos Dígitos dos Anos ou Método de Cole** – este método baseia-se em definir taxas alteráveis durante a vida útil do bem e pode ser crescente ou decrescente. Não considerando o valor residual do bem, tem-se como exemplo: uma máquina adquirida no valor de R\$ 60.000,00 e com tempo de vida útil de 10 anos. De forma crescente, a depreciação do seu primeiro ano corresponderá a  $(1/60.000) \times 60.000 = 1.000,00$  e na forma decrescente o primeiro ano será correspondente a  $(10/60.000) \times 60.000 = 10.000,00$ ;

**c) Método das Horas de Trabalho** – neste método a depreciação é calculada a partir da estimativa das horas de trabalho que se espera, durante o período de vida útil previsto para o ativo. Divide-se o número de horas trabalhadas em certo tempo pelo número de horas de trabalho estimado durante a vida útil do bem. É mais utilizado em indústrias;

**d) Método das Unidades Produzidas:** compõe-se em dividir o número de unidades produzidas no período pelo número de unidades que se estimou produzir ao longo de sua vida útil. Também é um método mais utilizado em indústrias.

Em todos os métodos utilizados o valor residual, que é o valor que o bem terá ao final de sua vida útil, será deduzido antes do cálculo da depreciação, que será contabilizada somente a partir da data em que o bem estará instalado e em condições de produção.

#### 2.2.2.2 Teste de Recuperabilidade (*Impairment Test*)

O *Impairment Test* ou Teste de Recuperabilidade é uma norma técnica estabelecida de acordo com as normas internacionais de contabilidade (CPC 01, 2010) e regularizada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que deverá ser executada periodicamente por uma entidade.

Para Garcia e Presses (2013), essa revisão deve ser feita para verificar se o valor real de um bem é menor que o valor que este bem foi reconhecido no balanço denominado de valor contábil, com o intuito de contabilizar as perdas sofridas pelo tempo de uso desse ativo.

De acordo com Tambosi (2011), o Teste de Recuperabilidade estabelece metodologias para que os ativos imobilizados não se encontrem contabilizados em uma entidade por um valor maior do que o valor possível de ser recuperado por seu uso ou venda. Caso isso aconteça, será reconhecida uma perda por desvalorização.

O Pronunciamento Técnico CPC 01 (2010) determina os métodos que a organização deverá seguir para contabilizar o reconhecimento de perdas e o ajuste para perdas por desvalorização, caso venha a acontecer, e a forma de divulgação necessária. Este pronunciamento deverá ser aplicado para todos os ativos, salvo em ativos fiscais diferidos; estoques; ativos de contrato e ativos resultantes de custos para adquirir ou cumprir contratos; ativos de instrumentos financeiros; ativos provenientes de planos de benefícios a empregados; ativos não circulantes mantidos para venda; propriedades para investimentos mensuradas pelo valor justo; ativos biológicos; e, contratos de seguros.

O Artigo 183, Parágrafo 3º, Inciso I, da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, diz que

A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que sejam:  
I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (BRASIL, 2007, p. 3)

Conforme Tambosi (2011), o Teste de Recuperabilidade deverá ser utilizado ao fim de cada exercício social de uma entidade, tendo como pressuposto analisar se esta possui ativos desvalorizados contabilizados por um valor maior que seu valor recuperável. O valor recuperável é considerado como o maior valor entre o preço líquido de venda e o valor em uso do bem. Caso o valor recuperável seja maior que o valor contabilizado do ativo, este então permanecerá com o valor que foi registrado inicialmente. Se um ativo tiver sua perda reconhecida em um exercício, mas no exercício seguinte for verificado que este ativo voltou a gerar benefícios econômicos para a entidade, seu valor contábil poderá ser ajustado até o limite de seu custo de aquisição inicialmente admitido.

Segundo o CPC 01 (2010), para reconhecer quando um ativo deverá sofrer o Teste de Recuperabilidade, a empresa terá de identificar os seguintes aspectos internos e externos:

1 - constatar que um ativo teve seu valor reduzido abruptamente, de acordo com seu uso ou pela ação da natureza;

2 - perceber mudanças relevantes em relação ao mercado e o surgimento de novas tecnologias e legislações;

3 - detectar alterações nas taxas de juros de mercado ou investimentos que afetarão diretamente no cálculo do valor em uso de um ativo ou a redução do valor recuperável de um ativo;

4 - quando o valor reconhecido no balanço do patrimônio líquido da empresa é maior que o valor de suas ações no mercado.

Posto isso, o *Impairment Test* será realizado em 3 etapas, de acordo com o CPC 01 (2010). A princípio, a entidade deve determinar o valor recuperável do ativo, posteriormente encontrar o valor contábil líquido deste ativo, ou seja, deduzir a depreciação do seu valor contábil, em seguida deve comparar o valor recuperável com o valor contábil líquido encontrado e, por fim, reconhecer a perda se houver ou não realizar registro algum se o valor contábil líquido for inferior ao valor recuperável detectado. Exemplificando o que foi mencionado acima, tem-se:

1 - A empresa Beta, no fim de seu exercício social, vai realizar o Teste de *Impairment* e, para isso, verificou as seguintes informações:

**Quadro 2 - Dedução da depreciação**

Imobilizado (valor de custo)	R\$ 75.000,00
(-) Depreciação Acumulada	R\$ 15.000,00
- Valor Justo, líquido das despesas com vendas	R\$ 58.500,00
- Valor em uso	R\$ 62.000,00

**Fonte:** NBC-TG 01 (2010). Adaptado pelas autoras.

**Solução:** primeiramente, deve-se encontrar o valor recuperável que será o maior valor entre o valor justo, líquido das despesas com vendas e o valor em uso. Nesse caso, será de R\$ 62.000,00. Em segundo momento, na realização do Teste de Recuperabilidade, deverá comparar o valor contábil desse ativo imobilizado com o seu valor recuperável.

**Quadro 3 - Cálculo do valor contábil**

Valor Contábil*	R\$ 60.000,00
Valor Recuperável	R\$ 62.000,00
*O valor contábil é igual a R\$ 75.000,00 - R\$ 15.000,00 = R\$ 60.000,00	

**Fonte:** NBC-TG 01 (2010). Adaptado pelas autoras.

2 - A empresa Alfa, no fim de seu exercício social, vai realizar o Teste de *Impairment*, e para isso verificou as seguintes informações:

**Quadro 4 - Dedução da depreciação**

Imobilizado (valor de custo)	R\$ 95.000,00
(-) Depreciação Acumulada	R\$ 19.000,00
<hr/>	
- Valor Justo, líquido das despesas com vendas	R\$ 73.500,00
- Valor em uso	R\$ 69.000,00

Fonte: NBC-TG 01 (2010). Adaptado pelas autoras.

**Solução:** primeiramente, deve-se encontrar o valor recuperável que será o maior valor entre o valor justo, líquido das despesas com vendas e o valor em uso. Nesse caso, será de R\$ 73.500,00. Em segundo momento, na realização do Teste de Recuperabilidade, deverá comparar o valor contábil desse ativo imobilizado com o seu valor recuperável.

**Quadro 5 - Cálculo do valor contábil**

Valor Contábil*	R\$ 76.000,00
Valor Recuperável	R\$ 73.500,00
<hr/>	
*O valor contábil é igual a R\$ 95.000,00 - R\$ 19.000,00 = R\$ 76.000,00	

Fonte: NBC-TG 01 (2010). Adaptado pelas autoras.

Já neste caso, a empresa Alfa deverá contabilizar um Ajuste para Perdas, pois o valor recuperável desse ativo é menor que o seu valor contábil. O ajuste será lançado pelo valor da diferença encontrada entre o valor contábil de R\$ 76.000,00 e o valor recuperável R\$ 73.500,00 que será de R\$ 2.500,00. Os lançamentos que deverão constar no Livro Diário serão:

**Quadro 6** - Contabilização do ajuste para perdas

Débito – Perda por Desvalorização do Ativo (DRE)	R\$ 2.500,00
Crédito – Estimativa para perdas com desvalorização (ANC)	R\$ 2.500,00

**Fonte:** NBC-TG 01 (2010). Adaptado pelas autoras.

3 - No exercício seguinte, a empresa Alfa detectou que o valor recuperável do ativo encontrado é maior que seu valor contábil, pois o ativo voltou a gerar lucros para empresa. A contabilização será feita da seguinte forma:

**Quadro 7** - Contabilização da reversão da perda

Débito – Reversão para perdas por desvalorização (ANC)	R\$ 2.500,00
Crédito – Receita com perda por desvalorização do Ativo (DRE)	R\$ 2.500,00

**Fonte:** NBC-TG 01 (2010). Adaptado pelas autoras.

**Solução:** como o valor recuperável é maior do que o valor contábil, não haverá o Teste de Recuperabilidade. Nesse caso, a empresa deverá efetuar a reversão total da perda constituída no exercício anterior e o ativo voltará ao seu valor contábil original de R\$ 76.000,00.

### 2.2.2.3 Valor Justo (*Fair Value Accounting*)

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 46 (2012), o valor justo ou *Fair Value Accounting* é uma mensuração de preço estabelecida pelo valor em mercado e não pela própria entidade. Pode ser que para alguns ativos e passivos esse valor de mercado não seja observável, sendo assim a aferição do valor justo será o mesmo em um e outro.

Almeida (2010) evidencia que as concepções de valor justo encontram-se associadas com a necessidade de avaliação dos ativos imobilizados no balanço patrimonial. O valor justo

é o preço pelo qual um ativo possa ser comprado e um passivo possa ser saldado, entre as partes conhecedoras do negócio, sem a existência de fatores que obriguem essa operação.

A delimitação do valor justo se concentra em ativos e passivos em razão de estes serem os instrumentos mais relevantes na apuração contábil. Para o CPC 46 (2012), o propósito de se medir o valor justo é calcular o preço de venda de um ativo em uma transação não compulsória, sob circunstâncias atuais de mercado, tendo como principais finalidades: definir o valor justo; estabelecer a estrutura para sua apuração; e, estipular as divulgações sobre as mensurações do valor justo.

O Pronunciamento Contábil acima ainda diz que, a mensuração pelo valor justo pode ser utilizada tanto em um ativo quanto em um passivo individual ou para um grupo de ativos ou passivos, desde que as partes interessadas levem em conta as particularidades desses ativos ou passivos ao precificá-los na data de mensuração. Como exemplo dessas especificidades, tem-se as condições em que estes ativos ou passivos se encontram, a localização e possíveis restrições existentes para a venda ou uso destes.

### **2.3 Controle interno**

Crepaldi (2008) ressalta que o controle interno pode ser determinado como o planejamento organizacional e todos os procedimentos empregados com o intuito de proteger os ativos; apurar a veracidade das informações, dos relatórios contábeis e de outros aspectos operacionais; aperfeiçoar a eficiência e a eficácia nos procedimentos; e, transmitir e incentivar o desempenho dos procedimentos adotados em relação às políticas adotadas e as normas da organização.

Atualmente, uma empresa que não tenha objetivos a serem alcançados e metas eficazes para atingir esses objetivos, não consegue se manter no mercado facilmente. Nesse sentido, as organizações para conseguirem sobressair dentre as outras utilizam de inúmeros caminhos. Diante disso, os administradores constataram que ter um sistema de controle interno eficiente é um grande diferencial, pois nem todos os procedimentos podem ser acompanhados de perto quando se trata de uma grande empresa.

Dessa forma, o controle interno engloba todas as funções para que as tarefas sejam executadas de forma eficaz, proporcionando uma visão sistematizada à administração da empresa de todas as operações necessárias para seu bom funcionamento. Segundo Crepaldi (2008), o controle interno fiscaliza se as práticas internas estão sendo executadas de forma correta.

Silveira (2009) menciona que é de grande importância que seja feito um controle interno na empresa para o ativo imobilizado, com o intuito que se tenha tudo devidamente registrado, conforme a legislação vigente.

Para Crepaldi (2010), o controle interno engloba o plano de organização e todos os métodos adotados na empresa para resguardar seus ativos, aferir a exatidão dos dados contábeis e aperfeiçoar a eficiência nas operações. Logo são considerados instrumentos da entidade voltados à vigilância administrativa, que possibilitam antever, observar e dirigir os acontecimentos que ocorrem dentro da empresa e que produzem respostas significativas em seu patrimônio.

Este autor assinala ainda que a atividade de controle evidencia as políticas e os procedimentos que possibilitam atestar que as diretrizes da administração estão sendo fielmente seguidas. O controle interno pode ser classificado como: operacional, contábil e normativo. O operacional é referente às medidas tomadas para conquista dos propósitos da organização; o contábil é relativo à honestidade dos registros e das demonstrações financeiras; e, o normativo é pautado pela normatização pertinente.

### *2.3.1 Controle interno do ativo imobilizado*

Quando se trata do ativo imobilizado, é indispensável o controle interno e o registro particular destes bens. O ativo imobilizado reflete atualmente uma quantia relevante dos bens de uma organização, por esses bens terem permanência prolongada na entidade, não estarem destinados à venda e serem utilizados nas atividades principais de subsistência da entidade.

Segundo Menegat (2009), o controle interno do ativo imobilizado deve ter como características fundamentais: ser capaz de fornecer informações sobre a localização do ativo no momento solicitado; apresentar o valor dos ativos pertencentes a entidade; ser responsável pela segurança do bem; gerir os valores dos investimentos por divisão quando na entidade

existir a fabricação de produtos; efetivar a baixa do bem que se tornar obsoleto; e, também, estar ciente dos reparos dos ativos produzidos na organização.

Ainda na visão desse autor, a finalidade principal do controle interno do ativo imobilizado é contribuir com a gerência na tomada de decisões e auxiliar na contabilidade de custos, na salvaguarda dos ativos da organização, reduzindo assim a possibilidade de erros. Dessa forma, o controle interno dos ativos imobilizados deve ter a capacidade de reproduzir a existência física do bem.

### *2.3.2 Controle patrimonial*

A gestão eficiente do patrimônio de uma entidade é de extrema importância nas empresas atualmente, uma vez que, além de demonstrar a real situação da organização, pode também ajudar na prevenção de multas.

Para Oda (2011), a partir da sanção da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e com a internacionalização das normas contábeis, o controle do ativo imobilizado passou a ser obrigatório, não apenas como uma ferramenta para o controle dos ativos, mas sim como um dever das entidades de demonstrar sua verdadeira situação patrimonial nas publicações de seus relatórios contábeis.

Silveira (2009) menciona que é indispensável que controles extracontábeis sejam desenvolvidos juntamente com o registro contábil mesmo que estes não sejam de caráter obrigatório, são eles: nomeação, controles físicos e classificação dos setores para o registro de cada item do ativo.

De acordo com Almeida (2010), o controle físico tem início logo na aquisição do bem, com a fixação de uma plaqueta de identificação numerada. Em seguida, é realizado o registro individual de cada bem, em que devem constar as informações relativas à sua classificação, localização, descrição, forma de compra, custo de aquisição, custos de manutenção, depreciação e baixa se for necessário.

Ainda conforme esse autor, a realização desse registro individual significa que a empresa possui um bom controle sobre seu ativo imobilizado, pois esses dados auxiliam a compra de um novo bem e são indispensáveis quando é necessário determinar os valores das

baixas desses ativos e no levantamento dos inventários físicos. Eventualmente, esses registros individuais são somados e conferidos com as contas de controle para que eventuais conflitos sejam evitados.

#### **2.4 Gestão do ativo imobilizado a partir do controle interno**

Conforme Silveira (2009) o controle interno do ativo imobilizado realizado desde o ato da compra do bem tem como consequência a otimização dos serviços prestados pela entidade.

Entende-se, então, a partir da teoria dos autores anteriormente citados, que com a expansão das organizações seus gestores acabaram perdendo o controle das tarefas realizadas e foram levados a adotar um sistema de controle interno para tentar impedir possíveis erros ou fraudes que pudessem vir a ocorrer.

Dessa forma segundo Menegat (2009), o controle interno do ativo imobilizado deve adotar alguns aspectos para realização de sua função. São eles: balancete periódico das fichas individuais dos registros do imobilizado, contagem física e periódica, sistema de homologação para aquisição, venda ou baixa de ativo imobilizado e separação de funções dentro dos setores de compra e recebimento dos bens do ativo imobilizado.

De acordo com Raquel (2016) o controle interno pode ser considerado como uma base em que a administração se sustém para medir o alcance dos objetivos estabelecidos por uma entidade e também como uma maneira de conquistá-los.

### **3 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O foco desta pesquisa foi determinar se o controle interno auxilia no processo de mensuração e controle físico do ativo imobilizado de maneira a dar confiabilidade aos valores patrimoniais apurados. Percebeu-se com este estudo que o controle interno é responsável por evidenciar os bens de uma organização e engloba todas as funções para que as tarefas sejam executadas de forma eficaz, proporcionando uma visão sistematizada à administração da

empresa de todas as operações necessárias para seu bom funcionamento, de forma que o controle interno fiscaliza se as práticas internas estão sendo executadas de forma correta.

O ativo imobilizado tem a capacidade de representar a maioria dos ativos de uma entidade e a contabilidade, por sua vez, tem a obrigatoriedade de demonstrar o controle permanente do patrimônio de uma empresa. Controlar o patrimônio não se refere apenas a atribuir o devido valor ao bem, mas calcular sua vida útil, seus níveis de depreciação, mensuração, estado de conservação e acompanhamento constante de questões como aquisições e baixas.

O objetivo geral deste estudo foi alcançado, demonstrando como o controle interno eficiente é importante para as empresas, por conseguir otimizar o controle físico do ativo imobilizado; evitar gastos irreversíveis e danos a situação patrimonial da empresa; e, promover informações importantes para a tomada de decisões.

Os objetivos específicos pontuados também foram conquistados, pois o ativo imobilizado foi especificado, as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao ativo imobilizado foram descritas em cada tópico abordado neste estudo e a importância do controle interno do ativo imobilizado para a gestão e controle desses ativos também ficou clara.

Como resultado da pesquisa, verificou-se que o controle interno trata-se do planejamento institucional e todos os métodos utilizados com a finalidade de proteger os ativos e apurar a exatidão das informações, dos relatórios contábeis e de outros aspectos operacionais. Uma empresa que não possui mecanismos adequados quanto ao ativo imobilizado permite a este não ser demonstrado de forma legítima na contabilização, o que dificulta a tomada de decisões, que serão baseadas no balanço patrimonial da empresa.

## REFERÊNCIAS

AFIXCODE. **Depreciação do ativo imobilizado**. 30 jul. 2015. Disponível em: <<http://www.afixcode.com.br/blog/depreciacao-ativo-imobilizado/>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRAGA, H. R.; ALMEIDA, M. C. **Mudanças Contábeis na Lei Societária**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017**. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>>. Acesso em: 05 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/12973.htm)>. Acesso em: 04 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Brasília, DF, 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm)>. Acesso em: 03 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. **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. Brasília, DF, 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 05 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 7.132, de 26 de dezembro de 1983**. Brasília, DF, 1983. Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/128252/lei-7132-83>>. Acesso em 04 abr. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – **CPC 06**: Operações de Arrendamento Mercantil. Brasília, DF, 6 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **CPC 46**: Mensuração do Valor Justo. Brasília, DF, 7 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **CPC 01**: Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Brasília, DF, 6 ago. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 27 (R1) – ativo imobilizado**. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27(R1).pdf) >. Acesso em: 12 set. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FUTIDA, Honório. **Valor mínimo para ativo imobilizado**. 29 abr. 2016. Disponível em: <<http://www.afixcode.com.br/blog/valor-minimo-para-ativo-imobilizado/>>. Acesso em: 09 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. **Depreciação econômica**. 21 jun. 2012. Disponível em: <<http://www.afixcode.com.br/blog/depreciacao-economica/>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

GARCIA, Kleber da Silva; PRESSES, Danilo Dias. **Os novos critérios de contabilização do ativo imobilizado**. Pouso Alegre – MG: Universidade do Vale do Sapucaí, 2013.

GONÇALVES, Eugêncio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade geral**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MENEGAT, Célio José. **Ativo imobilizado: Um estudo exploratório dos impactos no patrimônio da empresa**. 52 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - AJES - Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena, Juína - MT, 2009.

ODA, Orlando. **Gestão patrimonial e a cultura de controle do imobilizado**. 2011. Disponível em: <<http://www.afixcode.com.br/blog/gestao-patrimonial-e-a-cultura-de-controle-do-imobilizado/>>. Acesso em: 09 abr. 2018.

OLIVEIRA, Luís Martins de *et al.* **Manual de contabilidade tributária: Textos e Teste com as Respostas**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Proposta de Mensuração de Ativos Imobilizados por Meio do Fair Value e do Impairment Test**. Florianópolis: Universidade do Estado de Santa Catarina - UESC, 2004.

SILVEIRA, Marília Gorges. **Implantação de um sistema de controle do ativo imobilizado em uma organização do terceiro setor**. 69 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2009.

TAMBOSI, Bernadete. **Teste de Recuperabilidade e o Impairment de Ativos**. 22 set. 2011. Disponível em: <<http://www.afixcode.com.br/blog/teste-de-recuperabilidade-impairment-de-ativos/>>. Acesso em: 10 abr. 2018.