

2014

Fundação IFRS: Material de ensino de IFRS embasado na
Estrutura Conceitual

Estágio 1— Imobilizado



Este material de ensino foi preparado pela equipe de educação da Fundação IFRS. Ele não foi aprovado pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB). O material de ensino é estruturado somente como uma sugestão para os docentes de IFRS. Para maiores informações sobre a iniciativa de educação IFRS, por favor, visite www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm.

Todos os direitos, incluindo direitos autorais, em relação a esta publicação são de propriedade da Fundação IFRS.

Copyright © 2014 IFRS Foundation®

Direitos Autorais © 2013 Fundação IFRS®

30 Cannon Street | Londres EC4M 6XH | Reino Unido | Telefone: +44 (0)20 7246 6410

Email: info@ifrs.org | Web: www.ifrs.org

Isenção de responsabilidade: A Fundação IFRS, os autores e os editores não assumem qualquer responsabilidade por eventuais prejuízos causados a qualquer pessoa e/ou entidade pela adoção das sugestões contidas no material desta publicação, sejam essas perdas causadas por ação ou omissão ou por qualquer outro motivo. Quaisquer nomes de indivíduos, empresas e/ou lugares utilizados nesta publicação são fictícios e qualquer semelhança com pessoas reais, entidades ou lugares é mera coincidência.

Direitos de uso

Embora a Fundação IFRS incentive o uso deste material de ensino para fins de educação e docência, você deve fazê-lo de acordo com os termos de uso a seguir. Para mais detalhes sobre o uso de nossas normas visite www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx

Favor observar que o uso deste material de ensino (como estabelecido nos termos de uso) não está sujeito a contrapartida na forma de pagamento pecuniário e nos reservamos o direito de mudar estes termos de uso de tempos em tempos.

Seu direito (se houver) de usar este material de ensino expirará:

- Quando este material de ensino estiver desatualizado, momento no qual deverá deixá-lo de usá-lo e/ou torná-lo disponível e/ou;
- Se você violar os termos de uso.

Termos de Uso

1.1 Este material de ensino somente poderá ser utilizado com o propósito educacional e em acordo com estes termos. Se você tiver qualquer outra finalidade, por favor, entre em contato conosco a fim de obter uma licença por escrito, cuja concessão é ato de nossa exclusiva discricionariedade.

Uso do material em meio impresso

1.2 Salvo que você esteja reproduzindo este material, na íntegra ou em parte, para ser usado em documentação impressa isolada e não integrada a qualquer outro impresso alheio a este material de ensino, você não deve usar, reproduzir ou permitir que alguém utilize ou reproduza, quaisquer marcas que nele aparecem.

1.3 Para evitar qualquer dúvida, você não deve usar ou reproduzir qualquer marca que aparece no material de ensino, caso o esteja usando, na íntegra ou em parte, como parte integrante de outra documentação alheia a este material de ensino.

1.4 As marcas incluem, mas não estão limitadas à Fundação IFRS e aos nomes e logotipos do IASB.

1.5 No caso de reprodução na íntegra ou em parte deste material, a partir desta publicação em formato impresso, você deve garantir que:

- A documentação inclui um reconhecimento de direitos autorais;
- a documentação inclui uma declaração de que a Fundação IFRS é a autora do material;
- a documentação inclui nota de isenção de responsabilidade adequada;
- nosso papel como o(s) autor (es) do material de ensino seja reconhecido;
- o extrato seja mostrado com precisão, e
- o extrato não seja utilizado num contexto que possa induzir a erro ou interpretação errônea.

Uso do material em meio eletrônico.

1.6 Em relação a qualquer uso em meio eletrônico deste material de ensino:

- Caso pretenda fornecer este material de ensino (na íntegra) através de seu *site*, você pode fazê-lo apenas por meio de uma conexão (“link”) que direcione para o nosso *site*. Por favor, veja www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx para detalhes de como conectar-se eletronicamente ao nosso *site*
- Caso pretenda incluir qualquer parte deste material de ensino em seu *site* gratuitamente ou em um pacote de apresentações (“slides”) ou lâminas para um curso de capacitação, deverá cumprir as disposições constantes no parágrafo 1.5. Você não deve usar, reproduzir ou permitir que alguém utilize ou reproduza quaisquer marcas que aparecem no material de ensino.
- Caso pretenda fornecer qualquer parte deste material didático eletronicamente para qualquer outra finalidade, por favor, entre em contato conosco a fim de obter uma licença por escrito, cuja concessão é ato de nossa exclusiva discricionariedade.

A violação de qualquer destes termos de uso representará o cancelamento de qualquer direito (se houver) de uso de nossos materiais, competindo-lhe, conforme nossa escolha, promover a devolução ou destruição de quaisquer cópias dos materiais que você tenha feito.

Por favor, encaminhe assuntos de publicação e direitos autorais para:

IFRS Foundation Publications Department | 30 Cannon Street | Londres EC4M 6XH | Reino Unido | Telefone: +44 (0)20 7332 2730 | Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Agradecemos o Prof. Dr. Poueri do Carmo Mario pela tradução ao Português do Brasil do material de ensino contido nesta publicação e o apoio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

A tradução ao Português do Brasil do material de ensino contido nesta publicação não foi aprovada por um comitê de revisão nomeado pela Fundação IFRS. A Fundação IFRS detém os direitos autorais sobre a tradução para o Português do Brasil.

Marcas Registradas



O logotipo da Fundação IFRS, o logotipo do IASB, o logotipo dos IFRS para PMEs, a “Figura Hexagonal”, “Fundação IFRS”, “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “Fundação IASC”, “IASCF”, “IFRS para PMEs”, “IASs”, “IFRS”, “IFRSs”, “Normas Internacionais de Contabilidade”, “Normas Internacionais de Relatório Financeiro” são Marcas Registradas da Fundação IFRS.

Parte 2: material de treinamento

Michael J C Wells, *Diretor, Iniciativa de Educação IFRS*, Fundação IFRS

Ann Tarca, *ex-fellow acadêmica, Iniciativa de Educação da IFRS*, Fundação IFRS e *professora de Contabilidade, Escola de Negócios*, University de Western Australia.

Este material se beneficiou muito do retorno e comentários de pessoas que participaram de uma série de apresentações interativas sobre a abordagem baseada em estrutura conceitual para o ensino da Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS), organizada pela Fundação IFRS e outros e da revisão por pares por vários avaliadores anônimos.

Estágio 1: material de treinamento

Nesta parte apresentamos o material de treinamento sobre contabilidade para imobilizado que poderia ser usado nas aulas do Estágio 1 (por exemplo, um primeiro curso de relatório financeiro para alunos que pretendem obter qualificação de contadores através de um Exame de Suficiência (eg o exame do CRC no Brasil), ou *Chartered Accounting (CA)* ou *Certified Public Accounting (CPA)*). O material inclui:

- Trechos da *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro* do IASB e os principais princípios sobre *Imobilizado* da IAS 16 e da Seção 17, *Imobilizado*, da *IFRS para PME*;
- anotações e resumos para alunos—explicações, exemplos e questões de discussão relacionadas à identificação, reconhecimento, mensuração e baixa de imobilizado, e indicações de alguns julgamentos e estimativas para a contabilização; e
- perguntas tutoriais e soluções sugeridas.

Estágio 1: material de referência

Os trechos da *Estrutura Conceitual* e das normas oferecem aos alunos os principais conceitos e princípios relevantes à contabilidade para imobilizado. Os autores preveem que os alunos teriam acesso a cópias destes trechos em aula e quando estiverem sendo avaliados. Esta abordagem de consulta ao texto é consistente com o foco no desenvolvimento da habilidade dos alunos em aplicar os requisitos de IFRS, ao invés de fazê-los aprender e decorar os requisitos das IFRS e executar mecanicamente exemplos repetitivos. Uma abordagem de consulta ao texto é também mais conectada ao ‘mundo real’ em que contadores devem *aplicar* IFRS e analistas interpretar demonstrações financeiras em IFRS, ao invés de decorar seus requisitos. Além disso, requisitos de IFRS podem mudar com o tempo e memorizar as versões mais antigas de tal material pode não ser útil no futuro.

A *Estrutura Conceitual* estabelece os conceitos que fundamentam a preparação e apresentação de demonstrações financeiras para usuários externos. A IAS 16 *Imobilizado*-e a Seção 17 *Imobilizado*-da *IFRS para PME* estabelecem requisitos para a contabilização do imobilizado.

Trechos da *Estrutura Conceitual*

Objetivo

O objetivo do relatório financeiro para fins gerais é fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta que sejam úteis para investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, na tomada de decisões quanto à oferta de recursos à entidade.

Tais decisões envolvem a compra, venda ou manutenção de instrumentos de patrimônio e de dívida e a oferta ou liquidação de empréstimos e outras formas de crédito (parágrafo OB2 da *Estrutura Conceitual*).

Outros aspectos da *Estrutura Conceitual* (o conceito de entidade que reporta; as características qualitativas de informações financeiras úteis e restrições sobre tais informações; elementos de demonstrações financeiras; reconhecimento; mensuração; apresentação e divulgação) decorrem logicamente do objetivo (ver parágrafo OB1 da *Estrutura Conceitual*).

Em grande medida, relatórios financeiros baseiam-se em estimativas, julgamentos e modelos, e não em representações exatas. A *Estrutura Conceitual* estabelece os conceitos subjacentes a essas estimativas, julgamentos e modelos. Os conceitos são a meta que o Conselho e os preparadores de relatórios financeiros se esforçam por atingir (*Estrutura Conceitual* parágrafo OB11).

Relatórios financeiros para fins gerais

Relatórios financeiros para fins gerais fornecem informações sobre a posição financeira de uma entidade que reporta, as quais consistem em informações sobre os recursos econômicos da entidade e as reivindicações contra a entidade que reporta. Os relatórios financeiros fornecem ainda informações sobre os efeitos de transações e outros eventos que alteram os recursos econômicos e reivindicações de uma entidade que reporta. Ambos os tipos de informações fornecem dados úteis para decisões sobre a oferta de recursos a uma entidade (parágrafo OB12 da *Estrutura Conceitual*). Além disso, informações sobre os fluxos de caixa da entidade também ajudam os usuários a avaliar a capacidade da entidade de gerar futuros fluxos de entrada de caixa líquidos (ver parágrafo OB20 da *Estrutura Conceitual*).

Desempenho financeiro

Informações sobre o desempenho financeiro de uma entidade que reporta durante um período, refletidas por mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações, exceto aquelas resultantes da obtenção de recursos adicionais diretamente de investidores e credores, são úteis na avaliação da capacidade passada e futura da entidade de gerar fluxos de entrada de caixa líquidos. Essas informações indicam em que medida a entidade que reporta aumentou seus recursos econômicos disponíveis e, assim, a sua capacidade de gerar fluxos de entrada de caixa líquidos por meio de suas operações e não pela obtenção de recursos adicionais diretamente de investidores e credores (parágrafo OB18 da *Estrutura Conceitual*).

Informações sobre o desempenho financeiro de uma entidade que reporta durante um período podem indicar também em que medida eventos como alterações nos preços de mercado ou nas taxas de juros aumentaram ou diminuíram os recursos econômicos e reivindicações da entidade, afetando assim a capacidade da entidade de gerar fluxos de entrada de caixa líquidos (parágrafo OB19 da *Estrutura Conceitual*).

Características qualitativas

As características qualitativas de informações financeiras úteis [pertinência, representação fiel, comparabilidade, capacidade de verificação, tempestividade e compreensibilidade] identificam os tipos de informações que tendem a ser mais úteis a investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, para que tomem decisões sobre a entidade que reporta com base nas informações contidas em seu relatório financeiro (informações financeiras) (parágrafo CQ1 da *Estrutura Conceitual*).

Se informações financeiras devem ser úteis, elas devem ser pertinentes e representar fielmente aquilo que pretendem representar (parágrafo CQ4 da *Estrutura Conceitual*). Informações financeiras pertinentes são capazes de fazer diferença nas decisões tomadas pelos usuários (ver parágrafo CQ6 da *Estrutura Conceitual*).¹ Para ser uma representação perfeitamente fiel, uma descrição teria três características. Ela seria completa, neutra e isenta de erros (ver parágrafo CQ 12 da *Estrutura Conceitual*).

A utilidade das informações financeiras é melhorada se estas forem comparáveis, verificáveis, tempestivas e compreensíveis (parágrafo CQ4 da *Estrutura Conceitual*).

Além disso, a relevância da informação deve ser considerada. Uma informação é relevante se a sua omissão ou divulgação distorcida puder influenciar decisões que os usuários tomam com base nas informações financeiras sobre uma entidade específica que reporta — relevância é um aspecto de pertinência específico de entidade (ver parágrafo CQ11 da *Estrutura Conceitual*).

Elementos

Demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros de transações e outros eventos agrupando-os em classes amplas de acordo com suas características econômicas. Estas classes amplas são denominadas elementos das demonstrações financeiras. Os elementos diretamente relacionados à mensuração de posição financeira na demonstração de posição financeira (balanço patrimonial) são ativos, passivos e patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados à mensuração de desempenho na demonstração do resultado são receitas e despesas (parágrafo 4.2 da *Estrutura Conceitual*, onde ‘demonstração de posição financeira’ foi substituída pelos autores por ‘balanço patrimonial’ e ‘demonstração de resultado abrangente’ substituída por ‘demonstração do resultado’).

Um *ativo* é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados, e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade (parágrafo 4.4(a) da *Estrutura Conceitual*). O benefício econômico futuro incorporado em um ativo é o potencial de contribuir, direta ou indiretamente, ao fluxo de caixa e equivalentes de caixa da entidade (parágrafo 4.8 da *Estrutura Conceitual*).

Receita é o aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumentos no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio (parágrafo 4.25(a) da *Estrutura Conceitual*).

¹ Informações financeiras são capazes de fazer diferença em decisões se tiverem valor preditivo ou valor confirmatório, ou ambos (ver parágrafo CQ7 de *Estrutura Conceitual*).

Despesas são reduções nos benefícios econômicos durante o período contábil na forma de fluxos de saída ou exaustão de ativos ou incorrimento de passivos que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles relacionados a distribuições a participantes do patrimônio (parágrafo 4.25(b) da *Estrutura Conceitual*).

Trechos da IAS 16 e a IFRS para PMEs

Definições

IAS 16

Imobilizado são itens tangíveis que:

- (a) são mantidos para uso na produção ou fornecimento de ativos ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos; e
- (b) espera-se que sejam usados durante mais de um período.

(parágrafo 6)

Seção 17 da IFRS para PMEs

Ativos imobilizados são ativos tangíveis que:

- (a) são mantidos para uso na produção ou fornecimento de ativos ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos, e
- (b) espera-se que sejam usados durante mais de um período.

(parágrafo 17.2)

Reconhecimento

IAS 16

O custo de um imobilizado será reconhecido como um ativo se, e apenas se:

- (a) for provável que os benefícios econômicos futuros associados ao fluxo para a entidade; e
- (b) o custo do item puder ser mensurado de forma confiável. (parágrafo 7)

Seção 17 da IFRS para PMEs

... a entidade reconhecerá o custo de um item do imobilizado como um ativo se, e apenas se:

- (a) for provável que benefícios econômicos futuros associados ao item fluxo para a entidade, e
- (b) o custo do item puder ser mensurado de maneira confiável. (parágrafo 17.4)

Mensuração no reconhecimento

IAS 16

Um item imobilizado que se qualifica para reconhecimento como um ativo será mensurado pelo seu custo.
(parágrafo 15)

Custo é o valor de caixa ou equivalentes de caixa pago ou o valor justo de outra contrapartida dada para a aquisição de um ativo no momento de sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, o valor atribuído a esse ativo quando inicialmente reconhecido, de acordo com as exigências específicas de outras IFRSs, p.ex. a IFRS 2 – *Pagamento Baseado em Ações*.

(parágrafo 6)

Seção 17 da IFRS para PMEs

Uma entidade deve mensurar um item de ativo imobilizado no reconhecimento inicial pelo seu custo.
(parágrafo 17.9)

O custo de item do ativo imobilizado compreende o equivalente ao preço à vista na data de reconhecimento. Se o pagamento for diferido além dos prazos de crédito normais, o custo é o valor presente de todos os pagamentos futuros.
(parágrafo 17.13)

Mensuração após reconhecimento

IAS 16

Uma entidade escolherá, como sua política contábil, o método de custo descrito no parágrafo 30 ou o método de reavaliação descrito no parágrafo 31 e aplicará essa política a toda uma classe do imobilizado. (parágrafo 29)

Método de custo: após o reconhecimento como um ativo, um item do imobilizado será reconhecido pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável. (parágrafo 30)

Método de Reavaliação: após o reconhecimento como um ativo, um item de imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado de forma confiável será reconhecido ao valor reavaliado, sendo seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer depreciação acumulada e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável subsequentes. As reavaliações serão feitas com regularidade suficiente para garantir que o valor contábil não difira significativamente daquele que seria determinado usando o valor justo no final do período de relatório. (parágrafo 31)

Depreciação

IAS 16

Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil. (parágrafo 6)

O *valor depreciável* de um ativo será alocado sistematicamente ao longo de sua vida útil. (parágrafo 50)

Valor depreciável é o custo de um ativo, ou outro montante que substitua o custo, menos o seu *valor residual*. (parágrafo 6)

O valor residual de um ativo é o valor estimado que uma entidade obteria presentemente a partir da

Seção 17 da IFRS para PMEs

Uma entidade mensurará todos os itens do imobilizado após o reconhecimento inicial pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável². Uma entidade reconhecerá os custos de serviços de manutenção de um item do imobilizado em lucros e perdas no período em que os custos forem incorridos³.(parágrafo 17.15)

Seção 17 da IFRS para PMEs

Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil. (Glossário)

Uma entidade alocará o valor depreciável de um ativo sistematicamente ao longo de sua vida útil. (parágrafo 17.18)

Valor depreciável é o custo de um ativo, ou outra quantia substituta do custo (nas demonstrações financeiras), menos o seu valor residual. (Glossário)

Valor residual (de um ativo) é o valor estimado que uma entidade obteria presentemente a partir da

² A redução ao valor recuperável é tratada com mais detalhes no Estágio 2 e Estágio 3 do material didático e será completamente abordada em um conjunto separado de materiais didáticos relacionados à redução ao valor recuperável.

³ A *IFRS para PMEs* não permite o uso do método de reavaliação.

alienação de um ativo, após deduzir os custos estimados de alienação, se o ativo já tivesse a idade e estivesse na condição esperada no final de sua vida útil. (parágrafo 6)

alienação de um ativo, após deduzir os custos estimados de alienação, se o ativo já tivesse a idade e estivesse na condição esperada no final de sua vida útil.

(Glossário)

Cada parte de um item de imobilizado com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item será depreciada separadamente. (parágrafo 43)

Se os principais componentes de um item do imobilizado tiverem padrões de consumo de benefícios econômicos significativamente diferentes, uma entidade alocará o custo inicial do ativo a seus principais componentes e depreciará cada um desses componentes separadamente ao longo de sua vida útil. Outros ativos serão depreciados ao longo de suas vidas úteis como um único ativo. Com algumas exceções, tais como garimpos e locais usados para aterramento, o terreno possui uma vida útil ilimitada e, portanto, não é depreciado. (parágrafo 17.16)

Vida útil é:

- (a) o período ao longo do qual se espera que um ativo esteja disponível para uso por uma entidade, ou
- (b) o número de unidades de produção ou similares que a entidade espera seja obtido do ativo.

Vida útil é o período ao longo do qual espera-se que um ativo esteja disponível para uso por uma entidade, ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter a partir do ativo.

(Glossário)

(parágrafo 6)

O método de depreciação usado refletirá o padrão em que se espera que os benefícios econômicos futuros do ativo sejam consumidos pela entidade. (parágrafo 60)

Uma entidade escolherá um método de depreciação que reflita o padrão pelo qual a entidade espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo. Os possíveis métodos de depreciação incluem o método linear, o método de saldo decrescente e um método baseado na utilização, como, por exemplo, o método de unidades de produção. (parágrafo 17.22)

Uma variedade de métodos de depreciação poderá ser usada para alocar o valor depreciável de um ativo sistematicamente ao longo de sua vida útil. Esses métodos incluem o método linear, o método de saldo decrescente e o método de unidades de produção. A depreciação linear resulta em um encargo constante sobre a vida útil, se o valor residual do ativo não mudar. O método de saldo decrescente resulta em um encargo decrescente ao longo da vida útil. O método de unidades de produção resulta em um encargo baseado no uso esperado ou produção. A entidade seleciona o método que reflete de forma mais aproximada o padrão de consumo esperado dos benefícios econômicos incorporados ao ativo. Esse método é aplicado consistentemente, de período a período, exceto se houver uma alteração no padrão esperado de consumo desses benefícios econômicos

futuros.
(parágrafo 62)

O encargo de depreciação para um período é normalmente reconhecido em lucro ou prejuízo. No entanto, algumas vezes, os benefícios econômicos futuros incorporados em um ativo são absorvidos na produção de outros ativos. Nesse caso, o encargo de depreciação constitui parte do custo de outro ativo e é incluído em seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de fábricas e equipamentos é incluída nos custos de transformação de estoques (ver IAS 2). Similarmente, a depreciação de imobilizado usado para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de ativo intangível, reconhecido de acordo com a IAS 38 – *Ativos Intangíveis*.
(parágrafo 49)

Redução ao valor recuperável

IAS 16

Para determinar se um item do imobilizado apresenta problemas de recuperação, uma entidade aplica a IAS 36 - *Redução ao Valor Recuperável de Ativos*. A Norma explica como uma entidade revisa o valor contábil de seu ativo, como determina o valor recuperável de um ativo e quando ele reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por redução ao valor recuperável.
(parágrafo 63)

Baixa

IAS 16

O valor contábil de um item de imobilizado será baixado: (a) na alienação; ou (b) quando for esperado nenhum benefício econômico futuro de seu uso ou alienação.
(parágrafo 67)

O ganho ou perda da baixa de um item do imobilizado será incluído no lucro ou prejuízo quando o item for baixado.... Os ganhos não serão classificados como receita. (parágrafo 68)

O encargo de depreciação para cada período será reconhecido em lucros e perdas, exceto se uma outra seção desta IFRS exigir que o custo seja reconhecido como parte do custo de um ativo. Por exemplo, a depreciação de imobilizado industrial é incluída nos custos de estoques (ver Seção 13 *Estoques*).
(parágrafo 17.17)

Seção 17 da IFRS para PMEs

Em cada data de relatório, uma entidade aplicará a Seção 27 – *Redução ao Valor Recuperável de Ativos* para determinar se um item ou grupo de itens do imobilizado apresenta problemas de recuperação e, em caso afirmativo, como reconhecer e mensurar a perda por redução ao valor recuperável. Essa seção explica quando e como uma entidade revisa o valor contábil de seus ativos, como ela determina o valor recuperável de um ativo e quando ela reconhece ou reverte uma perda por redução ao valor recuperável.
(parágrafo 17.24)

Seção 17 dos IFRS para SMEs

Uma entidade baixará um item de imobilizado: (a) na alienação, ou (b) quando não forem esperados benefícios econômicos futuros de seu uso ou alienação
(parágrafo 17.27)

Uma entidade reconhecerá o ganho ou perda na baixa de um item do imobilizado em lucros e perdas quando o item for baixado (exceto se a Seção 20 – *Arrendamentos* exigir de outro modo, em uma transação de venda e de retroarrendamento). A entidade não classificará esses ganhos como receita.
(parágrafo 17.28)

Outros

Além dos itens acima, uma entidade não deve compensar ativos e passivos ou receitas e despesas, a menos que requerido ou permitido por uma IFRS ou por outra parte da *IFRS para PMEs* (ver parágrafo 32 da IAS 1 e parágrafo 2.52 da *IFRS para SMEs*).

Estágio 1: resumo para alunos

Para algumas entidades (particularmente fábricas e varejistas) o imobilizado é um ativo significativo em seus balanços patrimoniais.⁴ Da mesma forma, despesa de depreciação (igual ao consumo do potencial de serviço do imobilizado) é geralmente um item significativo na demonstração de resultado daquelas entidades. Consequentemente, informações pertinentes (isto é, capaz de fazer diferença nas decisões tomadas por usuários) e representadas fielmente (isto é, informações que são completas, neutras e isentas de erros) sobre o imobilizado de uma entidade são prováveis de serem úteis para investidores, mutuantes e outros credores existentes e potenciais, ao tomarem suas decisões⁵ sobre a entidade que reporta. Fornecer informações pertinentes e representadas fielmente sobre o imobilizado de uma entidade, de acordo com as IFRS e a *IFRS para PMEs*, geralmente requer julgamento.

Identificando o imobilizado

Imobilizado são itens tangíveis que:

- (a) são mantidos para uso na produção (por exemplo, maquinário usado em uma linha de produção para fabricar carros) ou no fornecimento de ativos (por exemplo, o ponto de venda de um varejista) ou serviços (por exemplo, as ferramentas de um arquiteto), para locação a outros (por exemplo, uma frota de locação de carros), ou para fins administrativos (por exemplo, equipamento de informática usado por funcionários administrativos de uma entidade); e
- (b) espera-se que sejam usados ao longo de mais do que um período (IAS 16, parágrafo 6, exemplos acrescentados).

Como pode ser visto a partir da definição acima, o imobilizado não precisa estar diretamente envolvido em um processo de produção. O imobilizado pode, por exemplo, ser usado nas funções da administração ou das vendas do negócio.

Em muitos casos não é difícil identificar itens de imobilizado. Primeiro, deve-se determinar se o item é um ativo da entidade que reporta e, então, determinar se aquele ativo é um item de imobilizado.

Nota: os exemplos que se seguem são relativamente diretos. À medida em que os alunos passem para o Estágio 2, os exemplos se tornam mais complexos e o exercício do julgamento será necessário.

⁴ Para alunos com pouca ou nenhuma exposição a produção intensiva em máquinas, uma visita (*in loco* ou virtual) a uma fábrica de produção intensiva é recomendada. Muitas visitas virtuais a fábricas estão disponíveis na internet gratuitamente.

⁵ Essas decisões envolvem a compra, venda ou manutenção de instrumentos de patrimônio e de dívida e a oferta ou liquidação de empréstimos e outras formas de crédito (*Estrutura Conceitual*, parágrafo OB2).

Exemplo 1: equipamento de produção

Uma entidade adquiriu um forno para converter argila em tijolos através de um processo de cozimento. O fabricante de tijolo espera operar o forno efetivamente por cerca de 10 anos antes de descartá-lo.

A primeira questão — o forno é um ativo?

Um ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados, e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade (parágrafo 4.4(a) da *Estrutura Conceitual*).

O forno é um ativo do fabricante – é um recurso físico (neste caso uma estrutura de aço e concreto) adquirido pelo fabricante (evento passado) e usado a critério do fabricante (controle) para fabricar tijolos, cujas vendas, espera-se, resultem no fluxo de caixa (benefícios econômicos futuros) dos clientes do fabricante para o ele próprio.

A segunda questão – o ativo forno é um item do imobilizado?

O forno do fabricante de tijolos claramente satisfaz a definição de um item do imobilizado – ele tem forma física (é tangível), é usado para converter argila moldada em tijolos (mantido para uso em produção) e espera-se que seja usado por cerca de 10 anos (ao longo de mais do que um período).

Conclusão

O ativo do forno é um item do imobilizado do fabricante de tijolos.

Exemplo 2: ponto de venda

O fabricante de tijolos comprou uma loja em um local que é conveniente para que os clientes potenciais possam ver a variedade de tijolos e onde os clientes façam seus pedidos de tijolos para a entidade. O fabricante espera comercializar seus tijolos na loja por cerca de 30 anos.

A primeira questão — a loja é um ativo?

A loja é um ativo do fabricante – é um recurso físico (uma estrutura de tijolo, argamassa, madeira e vidro) adquirido pelo fabricante (evento passado) e usado a critério do fabricante (controle) como uma loja de venda para os tijolos da entidade. Espera-se que a venda desses tijolos comercializados pela loja resulte em fluxos de caixa (benefícios econômicos futuros) dos clientes do fabricante para ele.

A segunda questão – o ativo loja é um item do imobilizado?

A loja do fabricante claramente satisfaz a definição de um item de imobilizado – ela é feita de tijolos, argamassa, madeira e vidro (é tangível), é usada para comercializar os tijolos da entidade para clientes potenciais (mantida para uso no fornecimento de ativos) e espera-se que seja usada por cerca de 30 anos (ao longo de mais do que um período).

Conclusão

O ativo loja é um item de imobilizado do fabricante de tijolo.

Exemplo 3: prédio de administração

O fabricante de tijolo comprou um edifício para administrar os negócios da entidade (edifício da sede). O edifício da sede abriga a contabilidade, recursos humanos e outros funcionários administrativos. O fabricante espera usar o edifício de sua sede por cerca de 50 anos.

A primeira questão – o edifício da sede é um ativo?

O edifício da sede é um ativo do fabricante – é um recurso físico (uma estrutura de tijolos, argamassa, madeira e vidro) comprado pelo fabricante (evento passado) e usado a critério do fabricante (controle) para abrigar sua contabilidade, recursos humanos e outros empregados administrativos, cujo trabalho é parte essencial da operação dos negócios e conseqüentemente espera-se que o edifício contribua (ainda que indiretamente) para o fluxo de caixa (benefícios econômicos futuros) dos clientes do fabricante para o próprio. Em outras palavras, o edifício da sede abriga aqueles que administram as operações que contribuem indiretamente para processar o que basicamente resulta no recebimento de caixa de clientes do fabricante pela venda de tijolos.

A segunda questão - o ativo edifício da sede é um item do imobilizado?

O edifício da sede do fabricante de tijolos claramente satisfaz a definição de um item de imobilizado – é feito de tijolos, argamassa, madeira e vidro (é tangível), é usado para abrigar aqueles que administram as operações da entidade (mantida para objetivos de administração) e espera-se que seja usado por cerca de 50 anos (ao longo de mais do que um período).

Conclusão

O ativo edifício da sede é um item do imobilizado do fabricante de tijolos.

Exemplo 4: automóveis de um revendedor de veículos

Uma entidade possui um número de automóveis. A maioria dos veículos é mantida para ser vendida para o público como parte de atividades comuns da operação da entidade. Os outros veículos são usados por um período de cinco anos por vendedores contratados pela entidade para identificar clientes potenciais e para facilitar as vendas.

A primeira questão — os automóveis à venda são ativos?

Os automóveis a serem vendidos são ativos da entidade – eles são recursos físicos comprados pela entidade (evento passado) a serem vendidos a critério da entidade (controle). Espera-se que tais vendas resultem no fluxo de caixa (benefícios econômicos futuros) dos clientes da entidade para a mesma.

A segunda questão – os automóveis a serem vendidos são itens de imobilizado?

Os automóveis a serem vendidos não satisfazem a definição de um item de imobilizado – eles são ativos tangíveis, mas são mantidos para serem vendidos no curso normal dos negócios de varejo de veículos da entidade (e não são mantidos para uso na produção ou fornecimento de ativos ou serviços, para propósitos de administração ou para aluguel a terceiros). Além disso, a venda provavelmente ocorrerá dentro de um período da compra pela entidade.

Conclusão

Os automóveis a serem vendidos não são itens de imobilizado da entidade. Nota: os veículos são estoques do varejista de carros.

A primeira questão – os automóveis que são usados pelos vendedores da entidade são ativos?

Os automóveis mantidos para uso pelos vendedores da entidade são ativos da entidade – são recursos físicos comprados pela entidade (evento passado) a serem usados a critério da entidade (controle) para auxiliar na obtenção de clientes para os negócios, uma atividade que se espera resultar em fluxo de caixa (benefícios econômicos futuros) dos clientes da entidade (de vendas feitas) para a própria.

A segunda questão – os automóveis usados pelos vendedores da entidade são itens de imobilizado?

Os automóveis mantidos para uso pelos vendedores da entidade satisfazem claramente a definição de um item de imobilizado – automóveis são itens tangíveis, usados pelos vendedores da entidade para captar clientes potenciais para a entidade (mantidos para uso de fornecimento de ativos) e espera-se que sejam usados por um período de cinco anos (mais do que um período).

Conclusão

Os automóveis usados pelos vendedores da entidade são Imobilizados do varejista de carros.

Informações úteis sobre o imobilizado

Para considerar quais informações sobre o Imobilizado de uma entidade, e quaisquer mudanças nesse imobilizado, seriam úteis para investidores e credores existentes e potenciais, as seguintes perguntas poderiam ser feitas:

Qual é a lógica econômica para adquirir imobilizado? Em outras palavras, por que os fabricantes compram fábricas, por que os varejistas compram pontos de venda e por que muitos na indústria de serviço compram o prédio onde operam? Como essas entidades geram fluxo de caixa líquidos com seus imobilizados?

Quando investidores existentes e potenciais, mutuantes e outros credores tomam decisões sobre a entidade que reporta, em relação a comprar, vender ou manter instrumentos de patrimônio líquido e de dívida, e fornecer ou liquidar empréstimos e outras formas de crédito, quais informações sobre o imobilizado da entidade você acha que seriam capazes de fazer diferença? Por exemplo, se estivesse considerando comprar ações de uma entidade que mantém um imobilizado significativo, que informações sobre o imobilizado dessa entidade você acharia mais útil na avaliação das projeções em termos de suas futuras entradas líquidas de caixa?

Essas informações podem ser fielmente representadas (i.e. as informações serem completas, neutras e isentas de erros)?

Questões para discussão

Para cada um dos quatro cenários seguintes, responda as perguntas:

- (a) *Que informações sobre o imobilizado da entidade você acharia útil?*
(b) *Por que você acha que essas informações seriam úteis?*

Cenário 1: você está decidindo se vai comprar ações de um negócio manufatureiro intensivo em máquinas.

Cenário 2: você está decidindo se vai renovar um empréstimo para um negócio que desenvolve programas de computador. O único item significativo de imobilizado do negócio é o prédio que possui e no qual funciona.

Cenário 3: você está decidindo se vai fornecer envelopes (que você fabrica) a prazo para uma empresa de entrega de correspondência. O único item significativo de imobilizado da empresa de entrega de correspondência é o prédio que possui e no qual opera.

Cenário 4: você está decidindo se vai vender as ações que manteve por mais de uma década de um negócio de agropecuária. O único item significativo de imobilizado do negócio é o terreno comprado há mais de 40 anos. Esse terreno foi recentemente “cercada” por edifícios de um centro financeiro em uma economia emergente em rápido desenvolvimento.

Reconhecimento de imobilizado

O princípio de reconhecimento – um item de Imobilizado é reconhecido como um ativo (em outras palavras, está incluído no balanço patrimonial) quando:

- (a) é provável que benefícios econômicos futuros associados ao item fluirão para a entidade;
e
(b) o custo do item puder ser confiavelmente mensurado
(parágrafo 7 de IAS 16).

Normalmente, não é difícil determinar quando um item de imobilizado deve ser reconhecido.

O primeiro critério de reconhecimento é normalmente satisfeito quando o imobilizado inicialmente satisfaz a definição de um ativo da entidade (ver acima), porque o objetivo final para o qual as entidades normalmente adquirem imobilizado é gerar renda direta (por exemplo, usando uma máquina para fabricar ativos para venda) ou indiretamente (por exemplo, o prédio da sede de uma entidade abriga o pessoal que administra o negócio e que gera fluxo de caixa), pelo seu uso. Em outras palavras, a administração de um negócio normalmente não compraria imobilizado, salvo que seja provável que, ao utilizá-lo, benefícios econômicos futuros fluirão para o negócio. Em alguns casos, para determinar se o fluxo de benefícios econômicos futuros é ‘provável’, pode requerer-se julgamento significativo.

O segundo critério de reconhecimento – que o custo pode ser confiavelmente mensurado – é também, normalmente, satisfeito quando o item de imobilizado atende primeiro a definição de um ativo da entidade. Em alguns casos, o custo de um item de imobilizado pode ser mensurado com exatidão (por exemplo, quando uma entidade adquire uma fotocopadora para

uso pelo pessoal de sua administração em troca de UM 1.200, liquidando no momento em que a entidade recebe a fotocopadora).

Em outros casos, o custo deve ser estimado. Por exemplo, o custo de um ponto de venda construído por um fabricante de tijolos para usar como loja para comercializar seus próprios tijolos incluiria muitas estimativas. O custo dos tijolos de fabricação própria que seriam usados inclui várias estimativas, por exemplo, uma alocação de gastos gerais indiretos e fixos de produção, incluindo a depreciação do forno. Custos de empréstimos alocados de acordo com IAS 23 *Custos de Empréstimos* também precisariam ser estimados. No entanto, é importante lembrar que o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudicam sua confiabilidade (ver parágrafo 4.41 de *Estrutura Conceitual*). Consequentemente, tais estimativas não impedem o reconhecimento de um item como um ativo.

Mensuração de Imobilizado

Um item de imobilizado é inicialmente mensurado pelo seu custo. Normalmente, não é difícil mensurar o custo de um item de imobilizado. Se o fabricante de tijolos comprou um forno pronto para o uso, de um fornecedor de forno portátil, em troca de UM1.200, pagos na entrega, então o custo do forno é a quantia de dinheiro paga.

O seguinte lançamento contábil registra o forno na entrega:

Débito de Ativo — Imobilizado: forno	UM1.200	
Crédito de Ativo — Caixa		UM1.200

Para registrar o custo do forno adquirido à vista, quando reconhecido pela primeira vez.

Se o forno fosse comprado em condições de crédito ‘normais’,⁶ o seguinte lançamento contábil registraria o forno, na sua entrega.

Débito de Ativo — Imobilizado: forno	UM1.200	
Crédito de Passivo — Fornecedores a pagar		UM1.200

Para registrar o custo do forno adquirido a prazo, quando reconhecido pela primeira vez.

No entanto, se o fabricante de tijolos construiu um forno feito sob medida (às vezes chamado de ‘customizado’) para uso pelo pessoal da entidade, então seu custo seria mais difícil de se determinar. Para que esse montante seja uma representação fiel do custo é importante identificar o que representa o custo do forno feito sob medida; isto inclui todos os custos diretamente atribuíveis para trazer o forno para o local e a condição necessária para operar como pretendido pela administração, como por exemplo, materiais diretos usados na construção, mão de obra, preparação do espaço, instalação, montagem e teste de

⁶ Se o forno tivesse sido adquirido por meio de financiamento, com o valor a ser pago em uma data futura (que está além das condições normais de financiamento), o custo do forno é o valor à vista equivalente ao que seria pago na data de aquisição.

funcionalidade. Estimativas significativas e outros julgamentos podem ser necessários para determinar alguns componentes do custo de itens construídos pela própria empresa (como estabelecido nas notas sobre reconhecimento acima).

Como itens de imobilizado somente poderão ser reconhecidos se, entre outros, seu custo puder ser confiavelmente mensurado, então o custo para a mensuração inicial deve ser prontamente determinável (do contrário o ativo não atenderia aos critérios de reconhecimento).

Um item de imobilizado (exceto na maioria dos casos de terrenos) tem um período limitado sobre o qual se espera ser economicamente utilizável ou um número limitado de unidades de produção que se pode esperar serem obtidas do mesmo. Consequentemente, o custo de um item de imobilizado é reconhecido como uma despesa (ou como parte do custo de outro ativo, por exemplo, o estoque em processo ou produtos acabados) uma vez que o item é consumido pela entidade. Por exemplo, se uma entidade paga UM1.000 por uma máquina que se espera fazer 100 unidades de produto antes de ser baixada,⁷ a depreciação de UM10 (isto é, um centésimo de UM1.000) é alocada no custo de cada unidade produzida de estoque (um estoque em separado). Em outras palavras, usando a máquina para produzir sua primeira unidade de produção diminuirá o potencial de serviço futuro da máquina de 100 unidades para 99 unidades. Consequentemente, um centésimo do custo de UM1.000 da máquina ‘consumido’ para produzir aquela unidade de produção (isto é UM10), é deduzido do valor contábil da máquina e incluído no custo da unidade produzida (isto é, o estoque). A depreciação de UM10 representa a redução no potencial de serviço da máquina de 100 unidades para 99 unidades.

O seguinte lançamento contábil registra o custo da máquina ‘consumida’ como parte do processo de produção do estoque.

Débito de Ativo —Estoque	UM10
Crédito de Ativo —Depreciação acumulada: máquina	UM10

Para registrar o consumo do potencial de serviço da máquina na produção do estoque.

Alternativamente, se a entidade espera recuperar parte do valor contábil da máquina através da venda da máquina (ao invés de por meio da venda dos produtos produzidos por aquela máquina), por exemplo, ao vender a máquina após ela ter produzido 80 unidades (ao invés de usá-la para produzir 100 unidades e, então, descartá-la), então o montante da máquina que deve ser recuperado pela sua venda é excluído da depreciação porque não é consumido na fabricação de produtos. Consequentemente, o montante da máquina a ser alocado para depreciação, uma vez que o ativo é usado, se reduz. Colocando de outra forma, suponha-se que uma entidade espera vender um item de imobilizado no futuro, na época em que a entidade não mais espera utilizá-lo. Neste caso, espera-se que uma parte do custo desta máquina como ativo seja recuperada ao se vendê-la. A diferença entre o custo inicial e o valor residual será consumido, uma vez que o ativo é usado, e deve ser reconhecida como depreciação uma vez que os benefícios são consumidos (como estabelecido acima). A parte do custo da máquina que espera-se ser recuperada ao vendê-la é conhecida como seu valor

⁷ Nota: a estimativa de produção total da máquina é um julgamento feito pela administração.

residual,⁸ e o custo de um ativo menos seu valor residual é conhecido como valor depreciável de um ativo (uma vez que é o valor do custo que se espera consumir através do uso e deve, portanto, ser depreciado conforme sua utilização).

Neste exemplo, UM120 do custo da máquina deverá ser recuperado através da venda da máquina. Conseqüentemente, a depreciação de UM11 (ou seja, um octogésimo de UM880 (o valor depreciável — custo de UM1.000 menos o valor residual de UM120)) é alocada para cada unidade de estoque produzido (em si, um ativo separado) e o restante do valor contábil é baixado quando a máquina é vendida. A vida útil da máquina é de 80 unidades — o número de unidades de produção esperado de ser obtido do ativo pela entidade (ou, em outros casos, o período durante o qual um ativo deve estar disponível para uso pela entidade).

Método de Reavaliação

Até agora este resumo descreveu o método de mensuração pelo custo de imobilizado, após o reconhecimento inicial.

No entanto, o imobilizado com um valor justo mensurável de forma confiável, pode ser mensurado após o reconhecimento inicial, usando o método de reavaliação (esta é uma política contábil — ver parágrafo 31 da IAS 16). Um valor justo é uma medida atual — o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação ordenada entre os participantes do mercado na data de mensuração (parágrafo 6 do IAS 16). Ao usar o método de reavaliação, o valor contábil é valor justo do ativo na data da reavaliação menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável subsequentes. Reavaliações devem ser feitas com regularidade suficiente para assegurar que o valor contábil do item reavaliado não difira significativamente do seu valor justo no final do período contábil. O uso do método de reavaliação fornece aos investidores e credores existentes e potenciais informações sobre as alterações dos preços de mercado de um ativo. Os parágrafos OB18 e OB19 da *Estrutura Conceitual* afirma que tal informação "pode ser útil para determinar a capacidade futura da entidade de gerar fluxos líquidos de caixa".

Baixa do imobilizado

Como discutido no início deste resumo, um item deve satisfazer tanto a definição de um ativo quanto os critérios de reconhecimento para o imobilizado a fim ser reconhecido (incluído no balanço patrimonial da entidade). A baixa de um ativo ocorre quando esse ativo é retirado do balanço patrimonial. Normalmente, a baixa ocorre quando o ativo é vendido.

Se a máquina é vendida por UM130 quando seu valor contábil é de UM120, a entidade baixa o valor contábil de UM120 da máquina (ativo) e reconhece o aumento de UM130 em dinheiro (ativo) e o resultado de UM10 (descrito como um ganho na venda de Imobilizado), no resultado abrangente. Reconhecer o resultado pelo valor líquido (UM10, isto é, UM130

⁸ Nota: a estimativa do valor residual de um item de imobilizado é explorada a seguir sob o título de estimativas e julgamentos. Este tema é coberto de forma mais abrangente no Estágio 2 deste material.

menos UM120) ao invés do valor bruto (UM130) é uma exceção ao princípio geral das IFRS que não permite a compensação (ver parágrafo 32 da IAS 1).⁹

Exemplo 5: venda do veículo de entrega

Em 31 de dezembro de 20X1 a entidade aliena um veículo de entrega com valor contábil de UM40.000 em troca de UM100.000 em dinheiro (à vista).

Qual é o lançamento contábil para baixar o veículo de entrega?

Débito de ativo — Caixa	UM100.000
Crédito de ativo — Imobilizado: veículo motorizado	UM40.000
Crédito em resultado—Ganho na venda de Imobilizado	UM60.000

Para baixar o veículo de entrega vendido em dinheiro.

Exemplo 6: abandono de máquina

Em 31 de dezembro de 20X1 a entidade sucateou uma máquina com um valor contábil de UM40.000. Nenhum outro fluxo de caixa é esperado da máquina.

Qual o lançamento contábil para baixar a máquina?

Débito em despesa—Perda por redução ao valor recuperável	UM40.000
Crédito de ativo—Imobilizado: Máquina	UM40.000 ¹⁰

Para baixar a máquina sucateada.

⁹ O parágrafo BC35, da Base para Conclusões para a IAS 16, aborda este assunto:

Embora o Conselho tenha concluído que uma entidade deve aplicar o princípio de reconhecimento para a receita proveniente das vendas de produtos a seu reconhecimento de ganhos sobre alienações de itens do imobilizado, o Conselho concluiu que as respectivas abordagens à apresentação da demonstração do resultado devem diferir. O Conselho concluiu que os usuários de demonstrações financeiras considerariam esses ganhos e os proventos da venda de produtos de uma entidade no curso de suas atividades normais diferentemente, em sua avaliação dos resultados passados de uma entidade e em suas projeções de fluxos de caixa futuros. Isso porque é normalmente mais provável que a receita proveniente da venda de produtos recorra em valores comparáveis que são ganhos provenientes da venda de itens do imobilizado. Consequentemente, o Conselho concluiu que uma entidade não deve classificar como receita ganhos nas alienações de itens do imobilizado

¹⁰ Nota: na acepção da nota de rodapé conforme o Exemplo 4, se uma conta separada da contabilidade é mantida para a depreciação acumulada, então esta quantidade poderia ser representada em dois lançamentos — um crédito de ativo: máquina (no imobilizado), ao custo, e um débito de ativo: máquina (no imobilizado), depreciação acumulada.

Exemplo 7: desapropriação de terrenos

Em 31 de dezembro de 20X1 o governo do país A desapropriou, sem compensação, uma parcela de terreno com um valor contábil de UM40.000, que a entidade usou como pastagem para seu gado de corte.

Qual o lançamento contábil para baixar o terreno desapropriado?

Débito de despesa —Perda por desapropriação do Imobilizado	UM40.000
Crédito de ativo —Imobilizado: Terrenos	UM40.000

Para baixar o terreno desapropriado

Estimativas e julgamentos

Em grande extensão, relatórios financeiros baseiam-se em estimativas, julgamentos e modelos, em vez de representações exatas da realidade (parágrafo OB11 da *Estrutura Conceitual*). Para fornecer informações relevantes sobre o imobilizado, uma entidade requer estimativas e julgamentos. Por exemplo, mensurar o custo de um item de imobilizado (especialmente se é construído internamente) requer muitas estimativas. As alocações subseqüentes de depreciação envolvem mais julgamentos e estimativas, incluindo:

- (a) alocar o custo do ativo em componentes principais individuais;
- (b) determinar o método mais adequado de depreciação;
- (c) estimar a vida útil; e
- (d) estimar o valor residual.

Apenas no caso em que os componentes principais de um item de imobilizado tem padrões de consumo de benefícios econômicos significativamente diferentes ou vidas úteis diferentes, ou ambos, uma entidade alocará o custo inicial do ativo para seus componentes principais e depreciará cada componente separadamente, ao longo de sua vida útil. Por exemplo, seria apropriado depreciar separadamente a fuselagem e os motores de uma aeronave, quando estes dois componentes têm diferentes vidas úteis (a vida útil estimada da fuselagem é de 20 anos enquanto a vida útil estimada dos motores é de 5.000 horas de vôo) — posto que a depreciação da aeronave como um todo, usando uma técnica de aproximação para as partes (por exemplo, uma vida útil média ponderada para os itens como um todo) não resultaria em uma depreciação que representaria fielmente o consumo de serviços potenciais das partes separadas. Quando o valor contábil do imobilizado é separado em seus componentes, para o cálculo da depreciação, cada componente é tratado como se fosse um ativo em separado como explicado acima. Isso implica em que o valor contábil desse componente é 'anulado' (reconhecido como uma despesa), quando esse componente é sucateado ou vendido, juntamente com o custo de qualquer substituição que estiver sendo tratada como um componente em separado desse item.

Uma entidade deve usar um método de depreciação que reflita o padrão em que se espera consumir futuros benefícios econômicos do ativo. Possíveis métodos de depreciação incluem o método linear, o método do saldo decrescente e um método baseado na utilização, tais como o método das unidades de produção (método ilustrado acima).

'Vida útil' refere-se ao período em que é esperado que o ativo seja usado pela entidade. Consequentemente, esse período pode ser inferior (mas não mais do que) ao total da vida econômica de um ativo — o período durante o qual um ativo deve ser utilizado economicamente por um ou mais usuários. Por exemplo, se uma entidade espera usar uma fotocopiadora por dois anos (mensurados a partir da data de compra), mas a fotocopiadora poderia ser usada por um ou mais usuários por cinco anos, então a vida útil na fotocopiadora é de dois anos e sua vida econômica é de cinco anos. Como o ativo tem uma vida útil que é menor do que a sua vida econômica, é provável que tenha um valor residual substancial porque parte do valor contábil do ativo pode ser (e geralmente seria) recuperado através da venda do ativo para outra entidade (em vez da utilização pela própria entidade).

O valor residual de um item de imobilizado é calculado da seguinte forma: se o item estivesse no final de sua vida útil hoje, e estivesse na condição prevista para o final de sua vida útil, quanto a entidade receberia hoje com a venda desse item (líquido dos custos de alienação)? Se não existir um mercado ativo para tais itens de imobilizado, então julgamento é usado para estimar o valor residual de um item.

Exemplo 8: depreciação do imobilizado

Em 1º de janeiro de 20X1, uma entidade comprou uma máquina por um custo no reconhecimento inicial de UM1.100. No momento do reconhecimento inicial, estima-se que a máquina tenha uma vida útil de 5 anos e um valor residual de UM100 — essas estimativas foram confirmadas em cada data de relatórios financeiros posteriores (a data de relatórios financeiros da entidade é 31 de dezembro). O valor justo da máquina, mensurado de acordo com a IFRS 13 *Mensuração do Valor Justo*, em 31 de dezembro de 20X1, é UM1.300. Os lançamentos contábeis são, para registrar a depreciação da máquina no ano finalizado em 31 de dezembro 20X2, supondo que a entidade mede o seu imobilizado usando:

(a) o método do custo depois do reconhecimento inicial

Débito de despesa (custo)—Depreciação do imobilizado	UM200 ¹¹
Crédito de ativo—Depreciação acumulada—Imobilizado	UM200
<i>Para reconhecer a depreciação em 20X2.</i>	

(b) o método de reavaliação depois do reconhecimento inicial

Débito de despesa (custo) —Depreciação do imobilizado	UM300 ¹²
Crédito de ativo — Depreciação acumulada—imobilizado	UM300
<i>Para reconhecer a depreciação em 20X2.</i>	

¹¹ A depreciação UM200 é calculada como $(UM1.100 \text{ menos } UM100) \div 5 \text{ anos} \times 1 \text{ ano} = UM200$ onde UM1.100 é o custo do ativo, UM100 é o valor residual estimado do ativo, 5 anos é a vida útil estimada do bem e 1 ano é o potencial de serviço do ativo 'consumido' durante 20X2.

¹² A depreciação UM300 é calculada como $(UM1.300 \text{ menos } UM100) \div 4 \text{ anos} \times 1 \text{ ano} = UM300$, quando UM1.300 é a quantia reavaliada do ativo, UM100 é o valor residual estimado do ativo, 4 anos é a vida útil estimada do ativo remanescente após a reavaliação do ativo e 1 ano é o potencial de serviço do ativo 'consumido' durante 20X2.

Em algumas jurisdições que não aplicam as IFRS, as taxas obrigatórias de depreciação são especificadas para determinados itens de imobilizado. Usando as informações acima e supondo que o custo total do item deve, de acordo com as normas e práticas locais, ser reconhecido uniformemente como depreciação ao longo de 24 meses, a depreciação seria registrada como se segue:

Débito de despesa (custo)—depreciação do Imobilizado	UM550 ¹³
Crédito de ativo —depreciação acumulada —imobilizado	UM550

Para reconhecer a depreciação em 20X2

Pergunta — as IFRS ou as Normas e Práticas locais atendem melhor o objetivo das informações financeiras constantes na Estrutura Conceitual?

Pergunta para discussão: relevância

Uma grande empresa com ações na bolsa de valores, altamente rentável e multinacional, cujas demonstrações financeiras estão apresentadas em milhões de UMs, segue uma política contábil de reconhecer itens individuais de imobilizado, que custem menos de UM100, como uma despesa no reconhecimento inicial.

Essa política contraria as IFRS?

¹³ A depreciação de UM550 é calculada como $UM1.100 \div 24 \text{ meses} \times 12 \text{ meses} = UM550$.

Fase 1: Tutorial

Uma entidade possui e opera uma balsa que transporta passageiros, veículos e mercadorias entre o continente e uma ilha. O serviço de balsa é a atividade principal da entidade.

Em 1º de janeiro de 20X1 a entidade adquire uma balsa nova por UM1.000.000, em dinheiro. A balsa compreende dois componentes principais — a estrutura principal (custos alocados de UM800.000) e o motor (custos alocados de UM200.000).

A administração da entidade espera que após a exploração da balsa, por 20 anos, a mesma será sucateada. No entanto, a administração pretende substituir o motor da balsa após operá-la por 10 anos. Nenhum produto é esperado dos sucateamentos do motor velho (após 10 anos) e da balsa e de seu motor substituído (depois de 20 anos). A capacidade de transporte de passageiros da balsa é constante durante a sua vida econômica de 20 anos.

Em 31 de dezembro 20X4 uma tempestade danifica gravemente o motor. Consequentemente, a entidade descarta o motor. Em 1 de janeiro de 20X5 a entidade substituiu o motor a um custo de UM300.000. Espera-se que o novo motor impulse a balsa pela sua vida útil estimada remanescente, depois de o barco e o motor serem sucateados.

Em 31 de dezembro 20X5, em resposta a uma oferta não esperada, a entidade aliena a balsa por UM910.000.

Parte A:

Quais informações um potencial investidor acharia útil sobre a balsa da entidade? Por que você acha que as informações seriam úteis?

Parte B:

A balsa é um ativo da entidade ?

Parte C:

Descreva como a balsa satisfaz a definição de imobilizado.

Parte D:

Prepare os lançamentos contábeis relativos à balsa usando o método de custo nos registros contábeis da entidade de 1 de janeiro 20X1 a 31 de dezembro 20X5.

Parte E:

Liste algumas das estimativas e julgamentos que a administração da entidade teria feito na contabilização da balsa.

Estágio 1: respostas sugeridas às perguntas tutoriais sobre a contabilização de imobilizado

Parte A:

Que informações um potencial investidor acharia útil sobre a balsa da entidade? Por que você acha que as informações seriam úteis?

Um potencial investidor deve decidir se quer comprar ações da entidade que é proprietária e opera a balsa. Para sustentar essa decisão sob a perspectiva da informação necessária, o potencial investidor avalia os retornos potenciais de investir na entidade que detém e opera a balsa. Os retornos potenciais dependem de perspectivas da entidade para futuros fluxos de entrada de caixa líquidos. Conseqüentemente, o potencial investidor avalia a quantidade, tempo e incerteza de (ou as perspectivas de) futuros fluxos de entradas de caixa líquidos para a entidade.

Para fazer essa avaliação um potencial investidor precisa de informações sobre os recursos da entidade (neste caso, a balsa e os outros ativos da entidade), reivindicações contra a entidade e sobre a eficiência e eficácia de como a administração da entidade e o Conselho Diretivo, tem cumprido suas responsabilidades por usar os recursos da entidade (parágrafo OB4 da *Estrutura Conceitual*).

Informações pertinentes (ou seja, informação capaz de fazer a diferença na decisão de investimento) sobre o ativo balsa que possam ser fielmente representadas (ou seja, informação completa, neutra e isenta de erros) serão úteis para um potencial investidor na tomada de decisão de investir (comprar ações) na entidade que possui e opera a balsa.

A entidade gera resultado (fluxos de entradas finais) usando sua balsa (um ativo) para o transporte de passageiros, veículos e mercadorias entre o continente e uma ilha. Conseqüentemente, a balsa é provavelmente o recurso mais significativo da entidade e a despesa de depreciação (representando o consumo do valor contábil da balsa) é provavelmente relevante. A renda bruta (receita) da operação da balsa e os custos de funcionamento da balsa (por exemplo, o combustível) também são provavelmente informações úteis.

No momento da compra, o custo da balsa provavelmente forneceria informações relevantes sobre o potencial de geração de caixa da balsa. À medida que o tempo passa, especialmente para ativos de longo prazo como a balsa, cujo valor corrente é passível de diferir significativamente de seu custo ao longo do tempo, é provável que os potenciais investidores passem, cada vez mais, a estar interessados em uma medida atual do valor da balsa (em vez de seu custo histórico), como por exemplo, seu valor justo (valor pelo qual o ativo pode ser trocado entre partes conhecedoras e dispostas em uma transação) (ver parágrafo 6 do IAS 16).

Como a balsa tem uma vida limitada (20 anos para a estrutura principal e 10 anos para o motor original), sobre a qual a entidade espera obter benefícios do ativo, uma despesa é reconhecida ao longo do tempo, refletindo o padrão em que o potencial de serviços da balsa é consumido ao transportar passageiros, veículos e mercadorias. Conseqüentemente, um potencial investidor pode querer obter informações sobre a extensão do consumo do potencial de serviço de balsa no relatório do período e a medida em que o potencial de serviço está para ser consumido no futuro.

Fornecer informações pertinentes e fielmente representadas sobre a balsa de uma entidade, em conformidade com as IFRS e as *IFRS para as PMEs*, muitas vezes requer julgamento (veja a resposta para a Parte D abaixo).

Nota: relatórios financeiros de fins gerais fornecem informações para auxiliar os investidores, mutuantes e outros credores atuais e potenciais a estimar o valor da entidade que reporta (ver parágrafo OB7 da Estrutura Conceitual). No entanto, relatórios financeiros de fins gerais não fornecem e não poderiam fornecer todas as informações que investidores, mutuantes e outros credores existentes e potenciais precisam ou querem. Tais usuários precisarão considerar informações pertinentes de outras fontes, como exemplo, condições econômicas gerais e expectativas, eventos políticos e ambiente político e as perspectivas do setor e da empresa (parágrafo OB6 da Estrutura Conceitual). Portanto, ao avaliar o potencial da entidade para gerar fluxos de entrada de caixa líquidos futuros, o investidor potencial provavelmente também deve estar interessado em informações não financeiras que normalmente não são fornecidas nas demonstrações financeiras. Por exemplo, neste tutorial, o investidor potencial poderia ter interesse nas seguintes informações adicionais: mudanças na população na ilha e continente, mudanças em seus hábitos de viagem (por exemplo, um deslocamento transporte aéreo para o marítimo ou vice versa) e outros desenvolvimentos (por exemplo, a possível construção de uma ponte ou um túnel entre o continente e a ilha).

Parte B:

A balsa é um ativo da entidade ?

Um ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual espera-se que benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade (parágrafo 4.4(a) da Estrutura Conceitual).

A balsa é um ativo da entidade. É um recurso que é controlado pela entidade (evidenciada pela propriedade legal sem ônus e pelo controle da administração da entidade sobre a forma como é utilizada a balsa), como resultado de eventos passados (compra da balsa) e do qual espera-se que benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade (dinheiro coletado dos clientes para transportá-los, seus veículos e suas mercadorias entre o continente e a ilha).

Parte C:

Descreva como a balsa satisfaz a definição de imobilizado.

O ativo (balsa) da entidade (ver a resposta à Parte B acima) satisfaz a definição de um item de imobilizado, como segue:

- é um bem tangível — tem substância física, feita de aço e madeira
- é estabelecida para a prestação de serviços (ou seja transporte passageiros, veículos e mercadorias entre o continente e uma ilha); e
- espera-se ser utilizada pela entidade durante mais de um período (20 anos a partir de 1º de janeiro de 20X1).

Parte D:

Prepare os lançamentos contábeis relativos à balsa usando o método de custo nos registros contábeis da entidade de 1 de janeiro 20X1 a 31 de dezembro 20X5.

1º janeiro de 20X1

Débito de Ativo: Imobilizado - custo	UM1.000.000
Crédito de Ativo: Caixa	UM1.000.000

Para reconhecer a aquisição da balsa.

20X1

Débito de Despesa (Custo): Resultado – Depreciação	UM60.000 ^(a)
Crédito de Ativo: Imobilizado - Depreciação/Perda por ajuste ao valor recuperável acumuladas	UM60.000

Para reconhecer a despesa de depreciação alocada da balsa para o ano encerrado em 31 de dezembro 20X1.

20X2

Repita o lançamento contábil acima para reconhecer UM60.000 de gasto de depreciação da balsa alocado para o ano encerrado em 31 de dezembro de 20X2.

20X3

Repita o lançamento contábil acima para reconhecer UM60.000 de gasto de depreciação da balsa alocado para o ano encerrado em 31 de dezembro de 20X3.

20X4

Repita o lançamento contábil acima para reconhecer UM60.000 de gasto de depreciação da balsa alocado para o ano encerrado em 31 de dezembro de 20X4.

31 Dezembro de 20X4

Débito de Despesa: Resultado - Perda por ajuste ao valor recuperável	UM120.000 ^(d)
Débito de Ativo: Imobilizado - Depreciação/ Perda por ajuste ao valor recuperável acumuladas	UM80.000 ^(e)
Crédito de Ativo: Imobilizado – custo	UM200.000

Para reconhecer o sucateamento do motor da balsa e a perda por ajuste ao valor recuperável correspondentes em 31 de dezembro de 20X4.

1º Janeiro de 20X5

Débito de Ativo: Imobilizado – custo	UM300.000
Crédito de Ativo: Caixa	UM300.000

Para reconhecer a aquisição do novo motor da balsa.

20X5

Débito de despesa (custo): Resultado – Depreciação	UM58.750 ^(f)
Crédito de Ativo: Imobilizado - Depreciação/Perda por ajuste ao valor recuperável acumuladas	UM58.750

Para reconhecer a despesa de depreciação da balsa alocada ao ano encerrado em 31 de dezembro de 20X5.

31 Dezembro 20X5

Débito de Ativo: Caixa	UM910.000
Débito de Ativo: Imobilizado— Depreciação/Ajuste ao valor recuperável acumuladas	UM218.750 ^(h)
Crédito de Ativo: Imobilizado—custo	UM1.100.000 ⁽ⁱ⁾
Crédito de resultado: Resultado - Ganho na venda do Imobilizado	UM28.750 ^(j)

Para reconhecer venda da balsa em 31 de dezembro 20X 5.

Cálculos:

- (a) $UM40.000$ (b) de depreciação da estrutura principal + $UM20.000$ (c) de depreciação do motor = $UM60.000$
- (b) $UM800.000$ de custo da estrutura principal \div 20 anos de vida útil = $UM40.000$ de depreciação por ano.
- (c) $UM200.000$ de custo do motor \div 10 anos de vida útil = $UM20.000$ de depreciação por ano.
- (d) $UM200.000$ de custo do motor menos $UM80.000$ ^(e) de depreciação acumulada do motor em 31 de dezembro de 20X4 antes do ajuste ao valor recuperável = $UM120.000$ de valor contábil em 31 de dezembro de 20X4, antes do sucateamento do motor
- (e) $UM20.000$ ^(c) de depreciação por ano \times 4 anos (20X1–20X4) = $UM80.000$ de depreciação acumulada em 31 de dezembro 20X4 (antes do ajuste ao valor recuperável).
- (f) $UM40.000$ ^(b) de depreciação da estrutura principal + $UM18.750$ (g) de depreciação do novo motor = $UM58.750$
- (g) $UM300.000$ de custo do novo motor \div 16 anos restantes vida útil = $UM18.750$ de depreciação por ano.
- (h) $UM200.000$ de depreciação da estrutura principal + $UM18.750$ de depreciação acumulada do novo motor + $UM218.750$.
- (i) $UM800.000$ de custo da estrutura principal + $UM300.000$ de custo do novo motor = $UM1.100.000$.
- (j) $UM910.000$ de valor recebido por venda – $UM881.250$ de valor contábil da estrutura principal e do motor = $UM28.750$.

Parte E:

Liste algumas das estimativas e julgamentos que a administração da entidade teria feito na contabilização da balsa.

A administração teria usado julgamento para:

1. Alocar o custo da balsa de $UM1.000.000$ entre o motor e a estrutura principal.
2. Determinar o método mais adequado de depreciação. Nota: é provável que o método linear seja o método de depreciação mais apropriado para a balsa, porque sua capacidade de transporte de passageiros (refletindo seu potencial de serviço) é igual em cada período, mas isso é em si um julgamento.

3. Estimar a vida útil de cada componente — o motor original, a estrutura principal e o novo motor.

Posto que a entidade pretende usar a balsa por toda a vida útil (na ausência de prova em contrário), no final da qual espera-se a balsa seja inservível, o seu valor residual é nulo. Assim, é provável que não haja nenhum exercício significativo de julgamento em relação ao valor residual.

Caso a entidade optasse por usar o método de reavaliação, então a administração deveria periodicamente remedir (mensurar novamente) o valor justo da balsa. Mensuração do valor justo sem acesso a um mercado ativo requer julgamento.