

2014

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

Estágio 2

Imobilizado e outros ativos não financeiros



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/IFRS/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.

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

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

Este material se beneficiou muito do retorno e comentários de pessoas que participaram de uma série de apresentações interativas sobre a abordagem embasada na 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 2: material de ensino

Nesta parte apresentamos o material de ensino que pode ser usado nas aulas do estágio 2 (por exemplo, um curso de relatórios financeiros a meio caminho para a qualificação como contador).¹ Este material inclui:

- Material de referência— uma lista de leituras para revisão antes da aula;
- Material de aula— para ajudar nos requisitos de ensino de IFRS para Imobilizado, isto é, da IAS 16 *Imobilizado* e Seção 17 *Imobilizado da IFRS para PMEs*;
- resumos aos alunos—explicações, exemplos e questões para discussão relacionadas a identificação, reconhecimento, mensuração e baixa, assim como a apresentação e a divulgação do Imobilizado e discussão de julgamentos e estimativas importantes na contabilização do imobilizado;
- perguntas para trabalhos adicionais; e
- uma pergunta tutorial com uma sugestão de resposta.

O material de ensino do Estágio 2 visa apoiar os professores no desenvolvimento da habilidade dos alunos de entender os julgamentos e outras estimativas em IFRS. Ao discutir as questões e exemplos abaixo e ao oferecer perguntas, trabalhos e tutoriais envolvendo julgamentos e estimativas, o professor fornece uma experiência de aprendizagem significativa que contribui para uma compreensão coerente da IFRS e começa a desenvolver a habilidade dos alunos de fazer os julgamentos que são necessários para contabilizar e fazer relatórios financeiros que envolvam o imobilizado em consonância com as IFRS.

¹ Esta série de materiais de ensino também inclui material separado para o Estágio 1 (por exemplo, para o primeiro curso de relatórios financeiros para alunos que seguem uma estrutura de ensino que visa a certificação profissional como contador ao seu término) e o Estágio 3 (por exemplo, um curso imediatamente antes da certificação profissional como contador). O material para cada Estágio desta série deve ser lido no contexto da *Introdução a uma abordagem de ensino embasado na Estrutura Conceitual para a contabilização do imobilizado* que acompanha esta série.

Estágio 2: material de referência

- *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro*;
- IAS 16 *Imobilizado* e a Seção 17 *Imobilizado* da *IFRS para PMEs*;
- IAS 23 *Custos de Empréstimos* e a Seção 25 *Custos de Empréstimos* da *IFRS para PMEs*;
- IFRS 5 *Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas*;
- IFRS 13 *Mensuração do Valor Justo*;
- IFRIC 1 *Mudanças em Passivos Existentes por Desativação, Restauração e Passivos Similares*; e
- IFRIC 18 *Transferência de Ativos de Clientes*.

Estágio 2: material de aula

- *A Guide through IFRS* (que inclui o texto completo consolidado das Normas e documentos que as acompanham emitidos pelo IASB com extensas referências cruzadas e outras anotações).
- *IFRS para PMEs* (incluindo a Base para Conclusões sobre a *IFRS para PMEs*).
- IFRS Foundation: *Training Material for the IFRS for SMEs: Module 17 – Property, Plant and Equipment*. • (*Material de treinamento para IFRS para PMEs: módulo 17- Imobilizado*).
- Demonstrações financeiras de entidades selecionadas que tenham valores significativos no imobilizado e que preparem suas demonstrações financeiras em conformidade com as IFRS.
- Questões sobre imobilizado consideradas (ou em consideração) pelo Comitê de Interpretações IFRS (o Comitê de Interpretações). (Observação: os motivos pelos quais o Comitê de Interpretações não adicionou itens específicos em sua agenda estão incluídos nas notas de rodapé do texto *A Guide through IFRS*.)
- Questões relativas ao imobilizado, se houver, sendo consideradas pelo IASB.
- Publicações importantes de decisões regulatórias de IFRS relativas ao imobilizado.
- Cobertura da imprensa sobre os relatórios IFRS do imobilizado que seja significativa.
- Resumos aos alunos (um exemplo de um conjunto de resumos é fornecido a seguir).
- Perguntas para discussão presencial ou de auto-estudo (alguns exemplos são fornecidos abaixo).
- Possíveis perguntas para trabalhos adicionais.

Estágio 2: resumo aos alunos

Introdução

Relacionar o objetivo da IAS 16 (parágrafo 1) e a Seção 17 da *IFRS para PMEs* com o objetivo dos relatórios financeiros conforme estabelecidos na *Estrutura Conceitual*.²

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 e a restrição sobre informações financeiras úteis, os elementos das demonstrações financeiras, reconhecimento, medição, apresentação e divulgação) fluem logicamente do objetivo (ver parágrafo OB1 da *Estrutura Conceitual*).

IFRSs são embasadas na *Estrutura Conceitual* (parágrafo 8 do Prefácio das IFRSs).

Para avaliar as perspectivas de fluxos futuros de entrada de caixa de uma entidade, investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, necessitam de informações sobre os recursos da entidade, sobre reivindicações contra a entidade e sobre a eficiência e eficácia da administração e do conselho de administração da entidade no cumprimento de suas responsabilidades sobre o uso dos recursos da entidade (ver parágrafo OB4 da *Estrutura Conceitual*) que sejam fielmente representados.

Informações financeiras pertinentes são as informações capazes de fazer a diferença nas decisões tomadas por usuários. Tais informações são fielmente representadas quando são completas, neutras e isentas de erros.

As informações sobre o imobilizado de muitas entidades podem ser úteis para os investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, quando se tomam decisões acerca da entidade que reporta. Para essas entidades em que o imobilizado é um recurso significativo (por exemplo, a planta industrial de um fabricante, a frota de uma entidade de aluguel de carros, as lojas para os varejistas e os edifícios de escritórios de algumas entidades prestadoras de serviços), a depreciação (refletindo o consumo de serviços potenciais do imobilizado) é muitas vezes um item significativo para se medir seu desempenho financeiro.

O objetivo da IAS 16 é prescrever o tratamento contábil para imobilizado para que os usuários das demonstrações financeiras possam destacar as informações relativas aos investimentos da entidade em seu imobilizado e as alterações em tal investimento (ver parágrafo 1 da IAS 16). Fornecer informações relevantes e representadas de forma fiel sobre o imobilizado da entidade em conformidade com as IFRS e a *IFRS para PMEs* requer, muitas vezes, julgamento e estimativas.

Perguntas para discussão

² A Seção 2 *Conceitos e Princípios Abrangentes* das *IFRS para PMEs* contém conceitos retirados da *Estrutura Conceitual*.

Para cada um dos três cenários a seguir, quais informações sobre o imobilizado da entidade você acharia útil? Por que você acha que as informações seriam úteis?

Ao discutir cada um dos cenários, os seguintes pontos gerais devem ser considerados (além dos pontos que são específicos para os bens em cada cenário):

- Relatórios financeiros para fins gerais não são desenhados para mostrar o valor de uma entidade que reporta, mas eles fornecem informações para ajudar os investidores, mutuantes e outros credores, atuais e potenciais, a estimar o valor da entidade que reporta (ver parágrafo OB 7 da *Estrutura Conceitual*).
- Quando os usuários das informações financeiras tomam decisões precisam considerar as informações pertinentes provenientes de outras fontes, por exemplo, condições econômicas gerais e expectativas, acontecimentos políticos e clima político e as perspectivas da indústria e da entidade (ver parágrafo OB6 da *Estrutura Conceitual*).
- Para avaliar as perspectivas de futuros fluxos de entrada de caixa de uma entidade para investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, estes necessitam de informações sobre os recursos da entidade, sobre reivindicações contra a entidade e sobre a eficiência e eficácia da administração e do conselho de administração da entidade no cumprimento de suas responsabilidades sobre o uso dos recursos da entidade. Exemplos dessas responsabilidades incluem proteger os recursos da entidade contra os efeitos desfavoráveis de fatores econômicos, como mudanças de preços e tecnológicas, e garantir que a entidade cumpra as leis, regulamentos e disposições contratuais aplicáveis. (ver parágrafo OB4 da *Estrutura Conceitual*).
- Ao fazer essas avaliações, os usuários precisam de informações sobre os diferentes recursos controlados por uma entidade, porque diferentes recursos afetam diferentemente as perspectivas de futuros fluxos de caixa da entidade. Alguns geram futuros fluxos de caixa diretamente, por exemplo, a propriedade para investimento, enquanto outros podem fazê-lo indiretamente (ou coletivamente como parte de uma combinação de recursos), por exemplo, a unidade geradora de caixa de um criador de peixes inclui barcos de pesca, redes, licenças de pesca e ágio (ver parágrafo OB14 da *Estrutura Conceitual*).

Cenário 1: você está decidindo se irá comprar ações de um negócio de geração de energia nuclear.

- (a) As decisões feitas por potenciais investidores sobre a compra de ações dependem dos retornos que eles esperam de um investimento nesses instrumentos, por exemplo, dividendos, pagamentos principais e juros ou aumentos de preços de mercado. Tais expectativas sobre retornos dependem da avaliação do investidor potencial do valor, época e da incerteza de (projeções para) futuros fluxos de caixa líquidos para a entidade (ver parágrafo OB 3 da *Estrutura Conceitual*).
- (b) porque a geração de energia nuclear requer investimentos em instalações altamente especializadas e fortemente regulamentadas que levam muitos anos para serem construídas, as informações sobre o potencial de serviço remanescente das usinas nucleares da entidade (imobilizado) podem ser significativas para a decisão de compra dos investidores em potencial. Para entidades que usam o método de custo (ou o método de reavaliação com depreciação acumulada reexpressa proporcionalmente com a variação no valor contábil bruto (ver parágrafo 35(a) da IAS 16)) a depreciação acumulada em relação ao custo de um ativo pode indicar em que medida o potencial de serviço do ativo já foi consumido pelo seu uso. Despesas de redução ao valor recuperável e, para bens contabilizados utilizando-se o método

de reavaliação, reavaliações negativas podem ajudar a determinar a condição do ativo ou outros declínios em sua capacidade de gerar futuros fluxos de caixa líquidos³. Quando este método é usado, informações sobre a reavaliação fornecem informações importantes a partir da visão de mercado da capacidade de geração de lucro da planta e os efeitos financeiros das mudanças nessas expectativas. Se for usado o método de custo, informações igualmente importantes sobre a atual capacidade de geração de lucro da planta seriam apresentadas apenas no momento da redução ao valor recuperável (e reversão da redução).

- (c) análise por meio de indicadores através de dados comparáveis de outras entidades pode ajudar o investidor a estimar a eficácia relativa com a qual a entidade está usando suas plantas nucleares para contribuir com a geração de benefícios econômicos futuros para a entidade (que por sua vez deve se traduzir em retornos para os investidores, por exemplo, futuros dividendos e futuros aumentos no preço das ações).

Cenário 2: o gerador de energia (consulte o Cenário 1) está decidindo se deve fornecer a eletricidade a prazo a um distribuidor (uma entidade que distribui eletricidade aos consumidores de eletricidade). A infra-estrutura de distribuição de eletricidade (imobilizado) e contas a receber comerciais são os únicos ativos relevantes do distribuidor.

- (a) As decisões feitas pelos credores em potencial sobre o fornecimento de crédito dependem dos pagamentos de principal e de juros ou outros retornos que eles esperam. Tais expectativas sobre retornos dependem da avaliação dos credores em potencial do valor, época e da incerteza de (projeções para) futuros fluxos de caixa líquidos para a entidade (ver parágrafo OB 3 da *Estrutura Conceitual*).
- (b) Além disso, dado que se um distribuidor de eletricidade falir pode ter um impacto negativo sobre a capacidade dos usuários finais de energia em adquirir a energia do gerador, o gerador de energia provavelmente concluiria que as informações sobre a solvência e liquidez do distribuidor são úteis para avaliar se deve fornecer ao distribuidor, mesmo que o gerador de energia não participe de direitos residuais de seu cliente em potencial (distribuidor). Consequentemente, para a segurança da rede de distribuição, o gerador de energia pode interessar-se na capacidade do cliente de gerar entradas líquidas de caixa superiores àquelas necessárias para atender às suas reivindicações.
- (c) da mesma forma para o cenário 1, o conhecimento da idade e condição da infra-estrutura de distribuição de eletricidade é importante — se a rede falhar, ela irá interromper o fornecimento de eletricidade do gerador de energia. Se a distribuição de imobilizado aproximar-se da fase onde é necessária a substituição, há um risco de o negócio não conseguir pagar a energia fornecida a ele a prazo.

Cenário 3: você está decidindo se deve vender suas ações de um negócio de pecuária de carne bovina que possui há mais de uma década. O único item significativo do imobilizado são as terras adquiridas há mais de 100 anos em uma área que agora está rodeada pelos edifícios do centro financeiro de uma economia emergente em rápido desenvolvimento.

³ A redução ao valor recuperável será abordada em material de ensino separado relativo a esse assunto.

- (a) As decisões feitas por investidores existentes sobre venda ou posse dos instrumentos de capital dependem dos retornos que eles esperam de um investimento nesses instrumentos, por exemplo, dividendos, pagamentos de principal e juros ou aumentos nos preços de mercado. Tais expectativas sobre retornos dependem da avaliação do investidor existente sobre a quantia, o prazo e a incerteza (as perspectivas) dos futuros fluxos de caixa líquidos para a entidade (ver parágrafo OB 3 da *Estrutura Conceitual*).
- (b) neste cenário, o investidor existente deve avaliar uma entidade na qual o efeito financeiro de uma gestão que possivelmente não coloque seu maior ativo (a terra) em seu maior e melhor uso tenha maiores chances de ser significativo. A mudança no uso da terra ao redor da agricultura para edifícios altos (um típico centro financeiro) sugere que a entidade poderia gerar futuras entradas de caixa líquidas significativamente maiores, por exemplo, construindo um edifício de alta classe sobre o terreno ou vender suas terras para um incorporador imobiliário.
- (c) se a entidade usar o método de reavaliação, a nova medição periódica da terra pelo justo valor refletirá seu maior e melhor uso e o investidor terá informações mais importantes sobre os recursos da entidade para avaliar seu desempenho e com que eficiência e eficácia a administração da entidade cumpriram com suas responsabilidades ao usar os recursos da entidade.
- (d) se a entidade usa o método de custo, o investidor pode não ter todas as informações que possam ser importantes para a decisão de posse ou venda, isto é, o potencial de entrada de caixa pela venda da terra para um incorporador (com grande lucro) que pretende converter a terra parcialmente em um centro financeiro. Nesse cenário, a ausência de informações de valor atual sem dúvida também prejudica a capacidade do investidor de avaliar com que eficácia e eficiência a administração da entidade cumpriu com suas responsabilidades ao usar os recursos da entidade.

Cenário 4: o negócio de agricultura (veja o Cenário 3) está negociando um empréstimo com um banco. A terra será usada como garantia para o empréstimo. Os fundos devem ser utilizados para expandir as operações da entidade.

- (a) As decisões feitas pelos financiadores e outros credores existentes e potenciais sobre o fornecimento ou liquidação de empréstimos e outras formas de crédito dependem dos pagamentos de principal e juros ou outros retornos que eles esperam. As expectativas dos investidores, dos mutuantes e outros credores sobre retornos dependem de sua avaliação sobre a quantia, o prazo e a incerteza (das perspectivas) de entradas futuras de caixa líquidas para a entidade. (ver parágrafo OB 3 da *Estrutura Conceitual*).
- (b) independente do uso da terra, é para ser usada como garantia do empréstimo em potencial. Se a entidade mede a terra usando o método de reavaliação então a reavaliação periódica da terra ao valor justo irá refletir seu melhor e maior uso e o financiador terá informações mais importantes sobre a garantia no final de cada período de relatório.⁴ Se a entidade medir a terra usando o método de custo, o financiador pode não ter as informações relevantes, isto é, se a terra é garantia suficiente para a obrigação.

⁴ Para informações sobre mensuração de valor justo, veja o parágrafo 9 da IFRS 13.

Identificação— classificação dos itens do imobilizado

Relacionar os requisitos de identificação da IAS 16 (parágrafos 2-5 e a definição de imobilizado, no parágrafo 6) e a Seção 17 (parágrafos 17.1–17.3) da *IFRS para PMEs* para o objetivo dos relatórios financeiros e os elementos das demonstrações financeiras constantes da *Estrutura Conceitual*.

As informações sobre a posição financeira de uma entidade que reporta (os recursos da entidade e as reivindicações contra a entidade) e o desempenho financeiro durante um período (alterações em seus recursos econômicos e reivindicações além de recursos adicionais recebidos diretamente de investidores e credores) são úteis na avaliação da capacidade passada e futura da entidade em gerar entradas de caixa líquidas. Essa informação indica a medida em que a entidade que reporta aumentou seus recursos econômicos disponíveis e assim indica a sua capacidade de gerar entradas de caixa líquidas através das suas operações, em vez de obter recursos adicionais diretamente dos investidores e credores (ver parágrafos OB12 e OB18 da *Estrutura Conceitual*).

As demonstrações contábeis retratam os efeitos financeiros das transações e outros eventos, agrupando-os em grandes classes de acordo com suas características econômicas — os elementos das demonstrações financeiras. Os elementos diretamente relacionados com a medição da posição financeira na demonstração da posição financeira são ativos, passivos e patrimônio. Os elementos diretamente relacionados com a medição do desempenho na demonstração do resultado abrangente são as receitas e despesas (ver parágrafo 4.2 da *Estrutura Conceitual*).

Uma entidade tem um item de imobilizado contabilizado de acordo com a IAS 16 (ou Seção 17 da *IFRS para PMEs*) somente quando a resposta para todas as perguntas for "Sim":

- **Pergunta 1:** a entidade que reporta tem um ativo?
- **Pergunta 2:** o ativo identificado na pergunta 1 é um item de imobilizado?
- **Pergunta 3:** o item de imobilizado está no escopo da IAS 16 (ou Seção 17 de *IFRS para PMEs*)?

Primeira pergunta — a entidade que reporta tem um ativo?

Um ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e que se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade (parágrafo 4.4(a) da *Estrutura Conceitual*). O benefício econômico futuro contido em um ativo é o potencial para contribuir, direta ou indiretamente, com o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. O potencial pode ser produtivo e fazer parte das atividades operacionais da entidade. Também, pode assumir a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou uma habilidade de reduzir as saídas de caixa, como em quando um processo de fabricação alternativo reduz os custos de produção (parágrafo 4.8 da *Estrutura Conceitual*).

Para cada um dos exemplos abaixo identifique se a entidade que reporta tem um ativo.

Exemplo 1: “estoques” de peixe no mar—controle?

Uma entidade faz pesca livre de peixes do mar.

Os 'estoques' de peixe no mar são um ativo da entidade de pesca?

Os peixes não são controlados pela entidade de pesca. Conseqüentemente, os peixes não são um ativo da entidade de pesca.

Exemplo 2: condições rigorosas de operação—controle?

Uma entidade constrói usinas nucleares com as quais ela gera eletricidade que vende aos seus clientes (membros do público em geral). A entidade opera a planta em conformidade com rigorosas condições impostas pelo governo da jurisdição em que atua. O não cumprimento dos procedimentos operacionais resultaria na revogação da licença da entidade pelos órgãos governamentais em operar a planta.⁵ A entidade espera utilizar o gerador de energia, em conformidade com as condições da licença para cerca de 50 anos antes da desativação da usina nuclear.

A usina de eletricidade é um ativo da entidade geradora de energia?

A planta é um ativo da geradora de energia — é um recurso físico construído pela geradora de energia (evento passado) e, sujeita ao cumprimento das condições de licenciamento, é usada a critério da geradora de energia (controle) para gerar eletricidade, e a venda deverá resultar no fluxo de caixa (benefícios econômicos futuros) dos clientes da geradora de energia para ela própria.

As condições de licenciamento rigorosas, dentro das quais a entidade opera a usina nuclear, não impede o controle da planta pela entidade.

Exemplo 3: equipamento de exploração—benefícios econômicos esperados ?

Uma entidade adquire um equipamento de perfuração no fundo do mar para explorar petróleo e gás sob uma licença de dois anos de um governo em uma determinada área em águas territoriais daquele país. Se a entidade encontrar petróleo ou gás, ou ambos, no período da licença de dois anos de exploração, o governo pagará à entidade uma quantia única igual a 1% do valor de mercado estimado das reservas de petróleo e gás encontradas. Se não for encontrado nenhum petróleo ou gás, então a entidade não recebe nada. Levantamentos geológicos da área sugerem que há apenas uma probabilidade de 10 % de haver petróleo e gás a ser encontrado na zona abrangida pela licença. Além disso, se existir petróleo e gás na área licenciada, a administração estima que há apenas uma chance de 20% que ele será encontrado pela entidade durante o período de licença. Em conformidade com as condições da licença, o equipamento de perfuração deve ser desmontado e reciclado no final do período da licença de dois anos.

O equipamento de perfuração é um ativo da entidade exploradora de petróleo?

O equipamento é um ativo da entidade de exploração — é um recurso físico adquirido pela entidade (evento passado) e é utilizado a critério da entidade de exploração (controle) para prospectar petróleo e gás em uma determinada área, a descoberta dos

⁵ O acordo não é um acordo de concessão de serviço conforme definição (ver IFRIC 12 *Acordos de Concessão de Serviço* ou parágrafo 34.12 da Seção 34 *Atividades Especializadas de IFRS para PMEs*).

quais deverá resultar em fluxo de caixa (futuros benefícios econômicos) do governo que deu a licença para a entidade de exploração.

Transferência de bens de clientes — quem controla?

Em algumas circunstâncias, um julgamento significativo pode ser necessário para determinar se uma determinada operação resulta na transferência de um item de imobilizado para a entidade (ver exemplos 1 a 3 previstos nos parágrafos EI1–EI9 dos Exemplos Ilustrativos que acompanham a IFRIC 18, que se concentram em explorar se a definição de um ativo é satisfeita em vários acordos que transferem um ativo da entidade para um cliente).

A questão fundamental desses exemplos é julgar quem controla os ativos nesses acordos.

Segunda pergunta— o ativo identificado (Pergunta 1) é um item de imobilizado?

A apresentação dos elementos (por exemplo, ativos) na demonstração da posição financeira e demonstração do resultado abrangente envolve um processo de subclassificação. Por exemplo, ativos e passivos podem ser classificados pela sua natureza ou função nos negócios da entidade para exibir informações da maneira mais útil aos usuários para fins de tomada de decisões econômicas (ver parágrafo 4.3 da *Estrutura Conceitual*). Por exemplo, os ativos de uma entidade (terra) são classificados como imobilizado⁶ (se forem mantidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou ainda para fins de administração), propriedade para investimento⁷ (se for mantida para auferir aluguéis, para valorização do capital, ou ambos) ou estoque⁸ (se for mantido para venda no curso normal dos negócios). Desta forma, a classificação fornece informações mais relevantes e fielmente representadas e, conseqüentemente, mais úteis para os usuários.

E se a terra for adquirida para um uso futuro indeterminado? Essa terra é classificada como propriedade para investimento (ver parágrafo 8(b), da IAS 40) porque uma decisão posterior em usar essas terras como estoque ou para desenvolvimento como propriedade ocupada pelo proprietário (imobilizado) seria uma decisão de investimento (parágrafo B67(b)(ii) da Base para Conclusões sobre a IAS 40).

O ativo da usina no Exemplo 2 é um item de imobilizado da geradora de energia (ver parágrafo 6 da IAS 16) — tem forma física (é tangível), é usado para gerar eletricidade (detida para uso na produção) e espera-se que seja usado por cerca de 50 anos (em mais de um período) (ou seja, os ativos da usina ficam no âmbito da IAS 16 (e Seção 17 da *IFRS para PMEs*) — consulte a Pergunta 3).

⁶ Imobilizado são itens tangíveis que: (a) são mantidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a outros, ou para finalidades administrativas; e (b) deverão ser usados durante mais de um período (ver parágrafo 6 da IAS 16).

⁷ Propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício — ou parte de um edifício — ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário no caso de um arrendamento financeiro) para auferir aluguéis ou para valorização do capital, ou ambos, e não para: (a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou (b) venda no curso ordinário dos negócios (ver parágrafo 5 da IAS 40 *Propriedades para Investimento*).

⁸ Estoques são ativos: (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios; (b) no processo de produção para tal venda; ou (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços (ver parágrafo 6 da IAS 2 *Estoques*).

Mesmo que o equipamento de perfuração no Exemplo 3 satisfaça a definição de um item de imobilizado — ele tem forma física (é tangível), é usado para prospectar petróleo e gás abaixo do fundo do mar (mantido para a prestação de um serviço) e espera-se que seja usado por dois anos (mais de um período) — seu reconhecimento e medição são expressamente excluídos do escopo da IAS 16 (ver parágrafo 3(c)⁹). A IAS 16 não se aplica ao reconhecimento e medição de ativos de exploração e avaliação como discutido abaixo) (ou seja ele ‘não passa’ na Pergunta 3).

Conceitualmente, há pouca distinção entre o reconhecimento e a medição de diferentes tipos de ativos e passivos;¹⁰ nas normas específicas, existem diferenças significativas. Por exemplo, após o reconhecimento inicial, o imobilizado é medido utilizando o método de custo ou de reavaliação (uma escolha de política contábil), enquanto a propriedade para investimento é medida usando o método de custo ou o método do valor justo (uma escolha de política contábil nas IFRS mas dependente de circunstâncias¹¹ no caso da *IFRS para PMEs*). O estoque é medido pelo menor de seu custo e o valor realizável líquido, enquanto que um ativo biológico — uma animal ou vegetal — que esteja relacionada com a atividade agrícola¹² é medido pelo valor justo menos os custos de venda (parágrafo 12 da IAS 41 *Agricultura*). Conseqüentemente, a subclassificação de um ativo (por exemplo, como imobilizado ou estoque) é importante porque essa classificação determina qual Norma se aplica na contabilização e inclusão desse ativo nos relatórios financeiros.

Reclassificação

O conceito de apresentação (subclassificação) do ativo 'terra' na demonstração da posição financeira como imobilizado, propriedade para investimento ou estoque depende da função da terra no negócio da entidade, porque essa subclassificação exhibe informações sobre a terra de uma forma que seja útil para fins de tomada de decisões econômicas.

Nota: terras relacionadas com a atividade agrícola são contabilizadas como imobilizado ou investimento dependendo de qual norma (IAS 16 ou IAS 40 *Propriedades para Investimento*) é adequada às circunstâncias (ver parágrafo B55 da Base para Conclusões sobre a IAS 41).

Consistentemente com o conceito de subclassificação na base da função dos ativos no negócio, o terreno é transferido de uma subclassificação para outra quando a finalidade a que ela é colocada no negócio muda. Por exemplo, uma propriedade para investimento se torna imobilizado quando ela deixa de ser alugada a terceiros e é ocupada pelo seu proprietário (ver parágrafo 57(a) da IAS 40). Da mesma forma, o terreno que é imobilizado torna-se estoque no

⁹ Veja parágrafo 16 da IFRS 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*.

¹⁰ A *Estrutura Conceitual* apenas enumera uma série de convenções de mensuração diferentes (e não verdadeiro conceitos de mensuração), incluindo o custo histórico, custo corrente, valor realizável (liquidação) e valor presente (ver parágrafo 4,55 da *Estrutura Conceitual*). Além de considerar o objetivo das demonstrações financeiras e as características qualitativas da informação financeira, a *Estrutura Conceitual* não fornece orientação sobre quando as bases de mensuração específica devem ser usadas.

¹¹ Em conformidade com a *IFRS para PMEs*, se o valor justo de uma propriedade para investimento puder ser medida fielmente sem custos ou esforços indevidos em uma base contínua é medido pelo seu valor justo. Outros bens de investimento são contabilizados como imobilizado pelo custo menos depreciação e deterioração acumuladas, se for o caso.

¹² A atividade agrícola é a gestão por uma entidade da transformação biológica — os processos de crescimento, degeneração, produção e procriação que provocam alterações qualitativas ou quantitativas em um ativo biológico — e a colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais (ver parágrafo 5 da IAS 41 *Agricultura*).

início do desenvolvimento com vista à venda. A decisão de vender o terreno sem seu desenvolvimento não resultaria no imobilizado sendo reclassificado como estoque. No entanto, desde que a entidade está comprometida com um plano para vender o terreno sem desenvolvimento quando o terreno se tornar disponível para venda imediata em suas condições atuais (sujeito apenas aos termos que são usuais e habituais de venda de tais ativos) e sua venda é altamente provável, então ele seria reclassificado como um ativo não corrente detido para venda, porque o seu valor contábil será recuperado principalmente por meio de uma transação de venda, em vez do uso continuado (ver parágrafos 6 a 8 da IFRS 5).

Terceira pergunta— o imobilizado (Pergunta 2) é excluído do escopo da IAS 16 (ou Seção 17 da IFRS para PMEs)?

Alguns itens que satisfazem a definição de imobilizado são explicitamente excluídos do escopo da IAS 16. Essas exceções são regras que desviam o princípio da classificação geral do imobilizado. Essas exceções ocorrem quando outra Norma requer ou permite um tratamento contábil diferente para itens particulares que satisfaçam a definição de imobilizado (ver parágrafo 2 da IAS 16). Por conseguinte, a IAS 16 não se aplica:

- (a) ao imobilizado classificado como mantido para venda¹³ de acordo com a IFRS 5;¹⁴
- (b) aos ativos biológicos¹⁵ relacionados a atividade agrícola¹⁶ (ver IAS 41 *Agricultura*);¹⁷
- (c) ao reconhecimento e à medição dos bens de exploração e avaliação (ver IFRS 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*); ou
- (d) direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos semelhantes não regenerativos.

No entanto, os requisitos da IAS 16 se aplicam aos itens de imobilizado que são usados para desenvolver ou manter os ativos descritos em (b)–(d) (ver parágrafo 3 da IAS 16) porque os itens do imobilizado que uma entidade usa para estes fins possuem as mesmas características que outros itens do imobilizado (ver parágrafo BC 4 da Base para Conclusões na IAS 16).

¹³ Princípio de classificação: um ativo é mantido para venda quando seu valor contábil for recuperado principalmente por meio de uma transação de venda, em vez de por meio de uso continuado (ver parágrafo 6 da IFRS 5). Para conseguir comparabilidade de classificação entre entidades e convergência com o US GAAP e para evitar abusos, esse princípio é válido pela orientação prescritiva de aplicação constantes dos parágrafos 7 – 14 da IFRS 5 (ver parágrafos BC18–BC27 da Base para Conclusões na IFRS 5).

¹⁴ Fornecer informações sobre bens a serem alienados dos usuários assistentes na avaliação do prazo, da quantidade e a incerteza dos fluxos de caixa futuros (ver parágrafo BC17 da Base para Conclusões na IFRS 5).

¹⁵ Um ativo biológico é um animal ou planta vivos (ver parágrafo 5 da IAS 41).

¹⁶ Atividade agrícola é a gestão por uma entidade da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais (ver parágrafo 5 da IAS 41).

¹⁷ Fornecer informações sobre os ativos biológicos *relacionados à atividade agrícola* ajuda os usuários a avaliar o valor, a época e a incerteza dos fluxos de caixa futuros. A contabilização e apresentação separada de tais ativos resulta em informações úteis, porque "a natureza da atividade agrícola cria incerteza ou conflitos ao aplicar métodos contábeis tradicionais, particularmente porque os eventos críticos associados à transformação biológica (crescimento, degeneração, produção e procriação) que alteram a essência dos ativos biológicos são difíceis de tratar em um método contábil baseado no custo histórico e realização"(ver parágrafo B4 da Base para Conclusões na IAS 41).

O ativo da usina no Exemplo 2 está dentro do âmbito de aplicação da IAS 16 (e Seção 17). No entanto, o equipamento de perfuração no Exemplo 3 não está (conforme discutido acima).

Para cada um dos exemplos abaixo identifique itens de imobilizado, se houver e, em seguida, indique se esse imobilizado deve ser contabilizado em conformidade com a IAS 16 (ou Seção 17 da *IFRS para PMEs*) ou outra IFRS (ou outra seção da *IFRS para PMEs*).

Exemplo 4: implementos agropecuários

Uma entidade possui um rebanho de gado bovino que forma o estoque reprodutor de suas atividades agrícolas. A entidade também é dona de um trator e um reboque que são usados para transportar alimentos para o gado.

Embora o gado indiscutivelmente atenda a definição de imobilizado — são bens tangíveis utilizados na produção de bezerros em mais de um período contábil — por causa da isenção específica para os ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola eles são contabilizados como ativos biológicos de acordo com a IAS 41 *Agricultura*. Eles estão fora do escopo da IAS 16.

Mesmo que o trator e o reboque sejam usados em uma operação de agricultura eles são classificados como itens de imobilizado. Eles são ativos físicos utilizados na produção de bezerros durante mais de um período de relatório. A exceção ao princípio de classificação do imobilizado não se aplica neste caso porque o trator e o reboque não são ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola. Eles estão dentro do escopo da IAS 16.

Exemplo 5: terrenos onde são plantadas árvores frutíferas

Uma entidade possui e gerencia um pomar (as árvores frutíferas e a terra em que elas estão crescendo).

Mesmo que as árvores no pomar (um ativo biológico contabilizado de acordo com a IAS 41) estejam anexadas e crescendo no terreno da entidade, a terra é classificada como um item de imobilizado. É um ativo físico usado no fornecimento de mercadorias (frutas) durante mais de um período contábil. A exceção ao princípio de classificação do imobilizado não se aplica à terra porque a terra não é um animal nem uma planta vivos (ou seja, não é um ativo biológico). Conseqüentemente, embora ela esteja relacionada com a atividade agrícola, a terra não pode ser contabilizada em conformidade com a IAS 41 porque não é um ativo biológico, tal como definido no parágrafo 5 da IAS 41. A terra está dentro do escopo da IAS 16.

Nota: embora as árvores sem dúvida atendam a definição de imobilizado — são bens tangíveis utilizados na produção de frutas em mais de um período de apresentação de relatórios — por causa da isenção específica para os ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola eles são contabilizados como ativos biológicos de acordo com a IAS 41 (ou seja as árvores estão fora do escopo da IAS 16).

Exemplo 6: cães de guarda

Uma empresa de segurança possui cães de guarda que trabalham com o seu pessoal de segurança na prestação de seus serviços.

Os cães de guarda atendem a definição de ativos biológicos — uma vida animal (ver parágrafo 5 da IAS 41) — e a definição de imobilizado na IAS 16 porque são bens tangíveis utilizados na prestação de serviços de segurança em mais de um período contábil.

A isenção de ativo biológico do âmbito de aplicação da IAS 16 não se aplica aos cães de guarda porque eles não estão relacionados com a atividade agrícola (ou seja, embora os cães sejam controlados pela entidade, sua transformação biológica — o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que provoca alterações qualitativas ou quantitativas em um ativo biológico — não é gerenciado pela entidade para obtenção de ativos biológicos para venda ou conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais). Conseqüentemente, os cães de guarda estão dentro do escopo da IAS 16.

Exemplo 7: criador de aves

Uma entidade cria raças de papagaios exóticos para venda .

As aves pertencentes a um criador de papagaios exóticos atendem a definição de ativos biológicos — uma vida animal (ver parágrafo 5 da IAS 41). Sem dúvida também atendem a definição de imobilizado na IAS 16 porque são bens tangíveis utilizados no fornecimento de bens em mais de um período contábil.

A isenção do ativo biológico do âmbito de aplicação da IAS 16 se aplica aos papagaios porque estão relacionados com a atividade agrícola (ou seja, a transformação biológica — o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que provocam alterações qualitativas ou quantitativas em um ativo biológico — das aves é gerida por uma entidade para venda ou conversão em ativos biológicos adicionais). Conseqüentemente, eles não estão dentro do escopo da IAS 16. Em vez disso, eles estão dentro do escopo da IAS 41.

Exemplo 8: reprodutor de aves

Uma entidade gera dois fluxos de receitas significativas do mesmo bando de papagaios exóticos em cativeiro: (a) vendas de pássaros que a entidade cria (operação de reprodução de típicas aves exóticas); e (b) bilhetes vendidos ao público em geral para observar as aves (uma operação de turismo).

As aves atendem a definição de ativos biológicos — uma vida animal (ver parágrafo 5 da IAS 41). Elas também atendem a definição de imobilizado da IAS 16 porque são bens utilizados na provisão de bens e serviços em mais de um período contábil.

Porque a operação de reprodução não é incidental à operação de turismo [tendo sido informados que os dois fluxos de receita são significativos], a isenção do ativo biológico do âmbito de aplicação da IAS 16 provavelmente se aplica (mesmo que o lado do turismo também seja significativo) porque eles estão relacionados com a atividade agrícola (ou seja, a transformação biológica — o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que provocam alterações qualitativas ou quantitativas em um ativo biológico — das aves é gerenciada pela entidade para venda ou conversão em ativos biológicos adicionais). Conseqüentemente, eles provavelmente não estão dentro do escopo da IAS 16 (ou seja, eles são mais propensos ao âmbito de aplicação da IAS 41).

Nota: se a operação de reprodução for insignificante (por exemplo, apenas incidental para a operação de entretenimento), então, na ausência de evidências em contrário, a isenção provavelmente não seria aplicável e as aves seriam contabilizadas como imobilizado em conformidade com a IAS 16. Em algumas operações zoológicas, julgamento significativo pode ser necessário para determinar se a operação de reprodução é significativa.

Exemplo 9–11: imobilizado mantido para venda

Veja exemplos 1-3 que constam da orientação na implementação da IFRS 5 (que acompanha, mas não faz parte da IFRS 5), que se concentram na análise de quando a definição de “mantidos para venda” é satisfeita em várias circunstâncias. Julgar quando um grupo de ativos ou grupo de alienação¹⁸ é mantido para venda é importante porque os ativos detidos para venda são classificados e mensurados separadamente de outros ativos não-circulantes.

Julgamentos de Classificação

Geralmente não é difícil distinguir o imobilizado de outros ativos. No entanto, em alguns casos um julgamento significativo pode ser necessário, como no Exemplo 8 acima (o reprodutor de aves). Outros exemplos incluem:

- Propriedades que compõem uma parcela que é mantida para auferir aluguéis ou para valorização do capital, e outra parte que é mantida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou ainda para finalidades administrativas. Se estas partes puderem ser vendidas separadamente (ou locadas separadamente sob um contrato de arrendamento financeiro), a entidade contabiliza as partes separadamente. Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade é ou propriedade para investimento (e não imobilizado), se uma parte insignificante for mantida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou ainda para finalidades administrativas; ou é, se nenhuma destas circunstâncias se aplicar, imobilizado (ver parágrafo 10 do IAS 40 *Propriedades para Investimento*).
- Em alguns casos, uma entidade proporciona serviços auxiliares, por exemplo, segurança e serviços de manutenção para os ocupantes de uma propriedade que detém. Pode ser difícil determinar se os serviços auxiliares são tão significativos que uma propriedade não se qualifica como propriedade para investimento. Na maioria dos casos, os serviços de segurança e manutenção serão insignificantes e, portanto, o edifício seria classificado como propriedade para investimento. No entanto, algumas empresas alugam escritórios totalmente mobiliados, juntamente com toda uma gama de serviços, tais como serviços de administração e sistemas de tecnologia da informação. Essas disposições são da natureza da prestação de serviços e a propriedade seria classificada como ocupada pelo proprietário e contabilizada como imobilizado. Há vários casos entre esses extremos, onde pode ser difícil de avaliar se os serviços são insignificantes (ver parágrafos 11 a 13 da IAS 40 *Propriedades para Investimento*).

Quando é necessário julgamento significativo para se determinar se uma propriedade é uma propriedade para investimento, a entidade deve desenvolver critérios para que possa exercer esse julgamento consistentemente de acordo com a definição de propriedade para investimento (ver parágrafo da 14 IAS 40 *Propriedades para Investimento*).

¹⁸ Ver a definição de grupo de alienação no Apêndice A *Termos Definidos* na IFRS 5.

Reconhecimento

Associar os requisitos de reconhecimento da IAS 16 (parágrafos 7–14) e Seção 17 (parágrafos 17.4–17.8) da *IFRS para PMEs* ao objetivo dos relatórios financeiros, suas características qualitativas e os elementos das demonstrações financeiras constantes da *Estrutura Conceitual*.

O objetivo dos relatórios financeiros para fins gerais¹⁹ constitui a base da *Estrutura Conceitual*. Outros aspectos da *Estrutura Conceitual*, incluindo o reconhecimento, decorrem logicamente do objetivo (ver parágrafo OB1 da *Estrutura Conceitual*).

O reconhecimento é o processo de incorporar na demonstração da posição financeira ou demonstração do resultado abrangente um item que atenda a definição de um elemento (por exemplo, um ativo) e satisfaça os critérios de reconhecimento (veja abaixo). Envolve a descrição do item em palavras e por valor monetário e também a inclusão desse valor na demonstração da posição financeira ou demonstração do resultado abrangente (ver parágrafo 4.37 da *Estrutura Conceitual*, atualizado para novas terminologias e exemplos adicionados).

Crítérios de reconhecimento

Consistentemente com o conceito de reconhecimento do elemento na *Estrutura Conceitual* (parágrafo 4.38 da *Estrutura Conceitual*), o princípio de reconhecimento geral para imobilizado é que o custo de um item de imobilizado é reconhecido como um ativo, apenas se:

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

Uma entidade usa este princípio de reconhecimento para avaliar todos os seus custos de imobilizado no momento em que são incorridos. Estes custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item de imobilizado e custos incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte dele, ou mantê-lo (ver o parágrafo 10 da IAS 16).

Ao se referir ao custo de um item de imobilizado (em vez de um item de imobilizado) e ao especificar que o princípio de reconhecimento geral único aplica-se a todos gastos destinados ao imobilizado (inicial e subsequente), este princípio promove consistência sem especificar o que constitui um item de imobilizado (ou seja, sem especificar a unidade de conta para imobilizado). Essa abordagem evita fazer a distinção entre os gastos iniciais e subsequentes do imobilizado e é consistente com a *Estrutura Conceitual* (ver parágrafo BC10 da Base para Conclusões na IAS 16).

Geralmente não é difícil, no momento do gasto, determinar se o custo de um item de imobilizado deve ser reconhecido como um ativo, ou como uma despesa. Primeiro, deve

¹⁹ O objetivo dos relatórios financeiros para fins gerais é fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta que sejam úteis para os investidores, mutuantes e outros credores atuais e potenciais na tomada de decisão quanto à oferta de recursos à entidade. Essas decisões envolvem a compra, venda ou manutenção de instrumentos de dívida e patrimônio e a concessão ou liquidação de empréstimos e outras formas de crédito (ver parágrafo OB2 da *Estrutura Conceitual*).

satisfazer a definição de um ativo classificado como imobilizado. Em segundo lugar, para ser reconhecido como um ativo, este deve atender aos dois critérios de reconhecimento.

Prováveis benefícios econômicos futuros

O primeiro critério de reconhecimento (prováveis benefícios econômicos) geralmente é atendido quando os gastos atendem primeiro a definição de um ativo da entidade (parágrafo 4.4 da *Estrutura Conceitual*) porque entidades geralmente adquirem imobilizado com o objetivo final de gerar receitas diretamente (por exemplo, usando uma máquina para a fabricação de mercadorias para venda) ou indiretamente (por exemplo, o edifício sede da entidade acomoda os funcionários que administram o negócio que gera entradas de caixa), a partir de sua utilização. Em outras palavras, a administração normalmente não compraria imobilizado se não fosse provável que benefícios econômicos futuros fluiriam para a empresa através de seu uso.

Embora a *Estrutura Conceitual* especifique que a probabilidade é usada no critério de reconhecimento para se referir ao grau de incerteza com que os futuros benefícios econômicos associados com o item fluirão para a entidade (ver parágrafo 4.40 da *Estrutura Conceitual*), não se define o que é ser 'provável'. Por conseguinte, os critérios de reconhecimento, determinados pelos requerimentos de normas específicas não são consistentes dentre as IFRSs, por exemplo, ao aplicar a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*, 'provável' significa 'mais provável do que não' (ou seja superior a 50%) que o benefício econômico futuro associado ao item fluirá de ou para a entidade (por exemplo, determinar se um passivo é reconhecido no caso de uma obrigação presente em particular). Em tais casos, o resultado é binário — se a probabilidade de saída for superior a 50 por cento, um passivo é reconhecido; por outro lado, se a probabilidade da saída for de 50 por cento ou menos, a obrigação não é reconhecida como um passivo, ou seja ela é excluída da demonstração de posição financeira. Nessas circunstâncias em que o custo de um item de imobilizado inclui a estimativa inicial de gastos com desativação, restauração e passivos semelhantes, o reconhecimento de tais responsabilidades afeta a medição do ativo em seu reconhecimento inicial.

Nota: outros requisitos das normas IFRS incluem o reconhecimento de elementos que atendem a definição de um elemento (por exemplo, como um ativo ou passivo) e refletem as incertezas associadas à probabilidade de fluxos de caixa que ocorrem em relação aos direitos ou obrigações em particular na medição desse ativo ou passivo — por exemplo, quando, em conformidade com a IFRS 9, inicialmente reconhecendo um ativo financeiro (ou um passivo financeiro) pelo seu valor justo.

Exemplo 12: gerador de apoio (equipamento de segurança)

Um hospital privado instalou dois geradores de apoio idênticos. O primeiro gerador de apoio fornece eletricidade quando a alimentação normal é interrompida. O segundo gerador de apoio será usado no caso improvável do primeiro gerador de apoio também falhar.

Ambos geradores de apoio são itens de imobilizado. Espera-se que o equipamento que está de prontidão seja usado em mais de um período contábil, embora em momentos imprevisíveis. A probabilidade de usar o segundo gerador de apoio pode ser remota. No entanto, é uma probabilidade real da entidade receber benefícios econômicos futuros, pois ela controla esse equipamento. A legislação em algumas jurisdições pode exigir que as entidades que atuem com hospitais instalem geradores de apoio.

Mesmo se não houver nenhuma exigência legal para que o hospital tenha geradores de apoio de prontidão para seu uso, a segurança adicional fornecida aos pacientes em caso de falta de energia pode resultar em caixa fluindo para a entidade, porque aumentaria o número de pacientes escolhendo esse hospital, ou porque o hospital pode cobrar taxas mais elevadas por seus serviços, ou ambos. Além disso, os geradores de apoio protegeriam o hospital de incorrer em perdas financeiras significativas em caso de sofrimento, prejuízos à saúde ou morte de seus pacientes em caso de falta de energia.

Em outras palavras, embora os geradores de apoio não aumentem necessariamente e diretamente os benefícios econômicos futuros, eles permitem à entidade derivar benefícios econômicos futuros superiores relacionados com ativos daqueles aos que seriam obtidos caso os geradores de apoio não tivessem sido adquiridos. Por conseguinte, eles atendem ao primeiro critério de reconhecimento.

Exemplo 13: manutenção cotidiana (reparos e manutenção)

Uma vez por mês, o pessoal de manutenção de uma entidade lubrifica as partes móveis de cada uma das suas máquinas com óleos especializados que reduzem o atrito e, conseqüentemente, permitem que as máquinas operem eficientemente. Os funcionários também apertam todas as porcas e parafusos, substituem quaisquer arruelas gastas e outras peças pequenas de valor insignificante e retocam na fábrica da entidade qualquer pintura desgastada.

Embora os salários do pessoal de manutenção e o custo dos consumíveis e peças pequenas que eles usam são indiscutivelmente incorridos na busca de benefícios econômicos futuros, o fluxo desses benefícios econômicos futuros não possui suficiente certeza para que sejam reconhecidos como um ativo sob o princípio geral de reconhecimento (ver parágrafo BC12, da Base para Conclusões na IAS 16). Conseqüentemente, esses gastos são reconhecidos como uma despesa, pois eles são efetuados em conformidade com as orientações de aplicação no parágrafo 12 da IAS 16.

Exemplo 14: peças de reposição

Uma entidade que fabrica produtos químicos agrícolas é obrigada por lei a ter o revestimento protetor de sua planta de processamento químico inspecionado para corrosão em intervalos de seis meses. Se uma inspeção revelar danos ao revestimento da entidade é necessário substituí-lo imediatamente. A experiência demonstrou que os revestimentos exigem substituição, em média, a cada quatro anos. A vida útil estimada das outras partes da planta é de 20 anos. No atual período contábil a entidade substituiu o revestimento protetor de sua planta.

Os gastos incorridos na substituição do revestimento estão em busca de gerar benefícios econômicos futuros — sem a substituição, a entidade não pode usar sua planta para a fabricação de produtos químicos. Em outras palavras, o custo da substituição do revestimento atende o primeiro critério de reconhecimento, pois permite o fluxo de benefícios econômicos futuros da fabricação e venda de produtos químicos para a entidade. Por conseguinte, de acordo com o princípio de reconhecimento geral (supondo que os custos podem ser determinados de maneira confiável) conforme esclarecido na orientação de aplicação no parágrafo 13 da IAS 16, a substituição do revestimento é reconhecida como um ativo (ou seja a parte do custo de instalação da fábrica de transformação química) (ver parágrafo BC6 das Bases para as Conclusões na IAS 16).

Nota: o valor contábil do revestimento antigo é baixada porque foi substituído (em outras palavras, a planta tem somente um revestimento — o revestimento novo).

Exemplo 15: grandes vistorias—uma condição para continuar a operar um item de imobilizado

Uma entidade que opera um serviço de aviação executiva precisa ter seus aviões a jato vistoriados pelas autoridades aeronáuticas nacionais a cada dois anos. Uma dessas vistorias foi feita no período contábil corrente.

Os custos incorridos na vistoria buscam gerar benefícios econômicos futuros — sem vistoria, a entidade não pode usar suas aeronaves na prestação de serviços de aviação comercial. Em outras palavras, o custo da vistoria atende o primeiro critério de reconhecimento, pois permite o fluxo de benefícios econômicos futuros dos serviços de aviação executiva de clientes para a entidade. Por conseguinte, de acordo com o princípio de reconhecimento geral (supondo que os custos podem ser determinados de maneira confiável) conforme esclarecido na orientação para aplicação no parágrafo 14 da IAS 16, o serviço é reconhecido como um ativo que faz parte do custo da aeronave (ver parágrafo BC6 da Base para Conclusões na IAS 16).

Nota: o valor contábil remanescente, se houver, atribuído ao serviço de vistoria anterior é baixado porque essa parte do ativo foi substituída.

Mensuração confiável

O segundo critério de reconhecimento também é usualmente atendido quando o item de imobilizado atende inicialmente a definição de um ativo da entidade. Em alguns casos, o custo de um item de imobilizado pode ser medido com precisão (por exemplo, quando uma entidade adquire uma fotocopiadora para uso por sua equipe de administração em troca de UM 1.200 em dinheiro). Em outros casos, o custo deve ser estimado (por exemplo, um item de imobilizado para o qual não existe um mercado ativo, e que é recebido por meio de um subsídio do governo, ou um item que é adquirido em conjunto com outros ativos em uma combinação de negócios). O custo de um ativo construído pela própria empresa pode incluir muitas estimativas, por exemplo, o custo de uma loja de varejo construída por um fabricante de tijolos que inclui o custo dos tijolos fabricados pela própria empresa (o custo desses tijolos inclui numerosas estimativas, por exemplo, uma alocação de despesas fixas gerais de produção incluindo depreciação do forno) e custos atribuídos em conformidade com o IAS 23 *Custo de Empréstimos*. No entanto, é importante lembrar que o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não prejudica a sua confiabilidade (ver parágrafo 4.41 da *Estrutura Conceitual*). Conseqüentemente, o fato de que tais estimativas sejam necessárias não impede seu reconhecimento como um ativo.

Unidade de conta

A unidade de conta é a unidade de medida para reconhecimento de um item, uma coleção de itens ou uma parte de um item. A IAS 16 não prescreve a unidade de medida para reconhecimento (ou seja, o que constitui um item de imobilizado). Por conseguinte, julgamento é exigido na aplicação dos critérios de reconhecimento para as circunstâncias específicas da entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e matrizes e aplicar os critérios ao valor agregado (ver

parágrafo 9 da IAS 16). Na tomada dessas decisões, a gerência deve ter em mente o objetivo dos relatórios financeiros para fins gerais (ver acima) e os conceitos que fluem desse objetivo (por exemplo, as características qualitativas da informação financeira, particularmente a pertinência e a representação fiel).

Nota: a unidade de conta (a unidade de medida para reconhecimento de um item) não deve ser confundida com a unidade de medida que uma entidade usa para depreciar seus itens de imobilizado — cada parte de um item de imobilizado, com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente (ver parágrafo 43 da IAS 16).

No exemplo a seguir, identifique itens de imobilizado adquiridos em combinação de negócios que estão em conformidade com a IAS 16 (ou seja, o que é a unidade de conta?).

Exemplo 16: planta industrial manufatureira

Uma entidade compra uma planta industrial que fabrica caixas de ovos a partir de resíduos de papel. A planta é composta por um edifício de fábrica (que tem 30 anos restantes de vida útil, exceto pelo telhado que terá de ser substituído em aproximadamente 10 anos, a contar da data de compra), uma máquina picotadora de resíduos de papel, uma máquina de fazer polpa com papel picado, cinco empilhadeiras automotivas de funcionamento independente (que transportam matérias-primas e produtos acabados na fábrica) e mil moldes reutilizáveis de baixo valor que moldam a polpa de papel em caixas de ovos.

Na época da aquisição os respectivos valores justos são²⁰ :

- Prédio da fábrica: UM1.000.000 (estrutura = UM800.000 e telhado = UM200.000);
- Máquina picotadora: UM2.000.000;
- Máquina de polpa: UM6.000.000;
- empilhadeiras: entre UM15.000 e UM25.000 cada (UM80.000 no total); e
- moldes: entre UM1 e UM100 cada (UM20.000 no total).

Posto que a IAS 16 não especifica a unidade de conta para um imobilizado, julgamento deve ser usado à luz das circunstâncias específicas da entidade. Ao fazer tais julgamentos, a administração está consciente do objetivo dos relatórios financeiros para fins gerais (ver acima) e dos conceitos que fluem a partir desse objetivo (por exemplo, as características qualitativas da informação financeira, particularmente a pertinência e a representação fiel).

À data da aquisição, é altamente provável que o valor do prédio da fábrica, da máquina picotadora de resíduos de papel e da máquina de fazer polpa com papel picado sejam individualmente significativos. Por outro lado, não é provável que os moldes de baixo valor, cujos valores individuais não excedem UM100 sejam individualmente significativos. Conseqüentemente, eles poderiam ser classificados coletivamente como

²⁰ Valor justo é o preço que seria recebido para se vender um ativo ou pago para transferir um passivo em uma transação ordenada entre os participantes de mercado à data de mensuração (ver parágrafo 9 da IFRS 13).

um único item de imobilizado. Além disso, se o valor agregado dos moldes for irrelevante (outro julgamento), então a coleção de moldes não precisa ser identificada como um item separado de imobilizado.

Determinar se as empilhadeiras são individualmente insignificantes provavelmente requer mais julgamento. As empilhadeiras mais caras valem UM25.000 cada. Todos os fatos e circunstâncias (não só o valor da empilhadeira em relação ao custo total da combinação de atividades empresariais) precisam ser considerados ao se fazer esse julgamento.

Relevância (também conhecida como materialidade)

Ao se avaliar se um item de imobilizado atende os critérios de reconhecimento e, portanto, se qualifica para reconhecimento nas demonstrações financeiras, a entidade deve avaliar a relevância, discutida no Capítulo 3 *Características Qualitativas das Informações Financeiras Úteis da Estrutura Conceitual*.²¹ A interrelação entre os elementos significa que um item que atende os critérios de definição e reconhecimento para um determinado elemento, por exemplo, um ativo, requer automaticamente o reconhecimento de outro elemento, por exemplo, uma receita ou um passivo (ver parágrafo 4.39 da *Estrutura Conceitual*).

A entidade no Exemplo 17 viola a IFRS?
--

Exemplo 17: relevância (ou materialidade)

Uma grande entidade, cotada na Bolsa de Valores, rentável e multinacional, cujas demonstrações financeiras estão apresentadas em milhões de UMs, segue uma política contábil de reconhecimento como despesa, no reconhecimento inicial, de itens individuais de imobilizado que custem menos de UM1.000. A aplicação desta política resultou no reconhecimento como despesa da aquisição de 800 itens de imobilizado durante o exercício no valor total de UM100.000.

Na ausência de evidências em contrário, a política de contabilidade da entidade para reconhecimento de itens imateriais de imobilizado (um ativo) como despesa no reconhecimento inicial não viola a IFRS, pois os itens são irrelevantes (ou imateriais) individualmente e também cumulativamente .

Perguntas para debate

Em que circunstâncias poderia a política da entidade no Exemplo 17 resultar em um erro relevante nas demonstrações financeiras da entidade?

²¹ A informação é relevante (ou “material”) se a sua omissão ou divulgação distorcida puder influenciar as decisões que os usuários tomam com base nas informações financeiras sobre uma entidade específica que reporta. Em outras palavras, a relevância é um aspecto de pertinência específico da entidade, com base na natureza ou magnitude, ou ambas, dos itens a que as informações se referem no contexto do relatório financeiro de uma entidade individual. Conseqüentemente, o IASB não pode especificar um limite quantitativo uniforme de relevância ou predeterminar o que poderia ser relevante em uma situação específica (ver parágrafo CQ11 da *Estrutura Conceitual*).

Fatores pertinentes incluem, entre outros, quando o efeito cumulativo da aplicação da política poderia influenciar as decisões que os usuários tomam com base nas informações financeiras sobre a entidade (por exemplo, se a quantia total dos ativos individualmente irrelevantes reconhecidos como despesa no exercício perfaz um valor relevante).

Mensuração

Relacionar os requisitos de mensuração da IAS 16 (parágrafos 6 e 15–66) e a Seção 17 (parágrafos 17.9–17.26) da *IFRS para PMEs* com o objetivo dos relatórios financeiros, características de qualidade e “conceitos” de mensuração conforme a *Estrutura Conceitual*.

Introdução

O objetivo dos relatórios financeiros para fins gerais²² constitui a base da *Estrutura Conceitual*. Outros aspectos da *Estrutura Conceitual*, incluindo mensuração, decorrem logicamente este objetivo (ver parágrafo OB1 da *Estrutura Conceitual*).

Mensuração é o processo de determinar os valores monetários pelos quais os elementos das demonstrações financeiras devem ser reconhecidos e apresentados na demonstração de posição financeira (ou balanço patrimonial) e demonstração do resultado abrangente (ver parágrafo 4.54 da *Estrutura Conceitual*, atualizada para a nova terminologia).

No entanto, a *Estrutura Conceitual* (ver parágrafos 4.55 e 4.56) observa que várias bases de mensuração são empregadas em diferentes níveis e em variadas combinações nas demonstrações financeiras, e lista os exemplos a seguir:

- (a) custo histórico — os ativos são registrados pelo valor de caixa ou equivalentes de caixa pagos ou o valor justo da contrapartida dada para adquiri-los no momento da sua aquisição;
- (b) custo corrente — os ativos são reconhecidos pelo valor de caixa ou equivalentes de caixa que teria sido pago se o mesmo ou um ativo equivalente fosse adquirido presentemente;
- (c) valor realizável (de liquidação) — os ativos são reconhecidos pelo valor de caixa ou equivalentes de caixa que poderia ser presentemente obtido pela venda do ativo em uma alienação regular;
- (d) valor presente — os ativos são reconhecidos pelo valor presente descontado dos futuros fluxos de entrada de caixa líquidos que o item espera gerar no curso normal dos negócios.

A *Estrutura Conceitual* refere-se também à utilização do valor de mercado. No entanto, esta base de medição não está descrita na *Estrutura Conceitual* (para mais informações, consulte a IFRS 13).

Quando se desenvolve Normas, sujeitas a restrição de custo-benefício, o IASB escolhe a base de mensuração (ou combinação de bases de mensuração) que melhor permite alcançar o objetivo dos relatórios financeiros (ver parágrafo BC3.4 e BC3.5 das Bases para as Conclusões da *Estrutura Conceitual*). Por conseguinte, particularmente para a mensuração após o reconhecimento inicial, a IFRS especifica diferentes medidas para diferentes categorias de ativos. Por exemplo, após o reconhecimento inicial:

- (a) ativos financeiros são mensurados ao valor justo ou custo amortizado (ver parágrafo 5.2.1 da IFRS 9);
- (b) os estoques são mensurados pelo menor entre o custo e o valor realizável líquido (ver parágrafo 9 da IAS 2);

²² O objetivo dos relatórios financeiros de propósito geral é fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta que é útil para os investidores, mutuantes e outros credores atuais e potenciais na tomada de decisões quanto à oferta de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem a compra, venda ou manutenção de instrumentos de patrimônio e de dívida assim como a oferta ou a liquidação de empréstimos e outras formas de crédito (ver parágrafo OB2 da *Estrutura Conceitual*).

- (c) investimentos em coligadas são mensurados usando o método da equivalência patrimonial (ver parágrafo 16 da IAS 28);
- (d) bens intangíveis e imobilizado são mensurados usando-se o método de custo ou método de reavaliação (ver parágrafo 72 da IAS 38 e 29 da IAS 16);
- (e) a propriedade para investimento é mensurada usando-se o método de custo ou o método de valor justo (ver parágrafo 30 da IAS 40);
- (f) ativos biológicos, quando se relacionam as atividades de agricultura, são mensurados por seus valores justos menos os custos para vender (ver parágrafo 12 da IAS 41); e
- (g) os ativos não circulantes mantidos para venda são mensurados pelo menor entre o valor contábil (determinada de acordo com outras Normas (por exemplo, a IAS 16)) e o valor justo menos os custos para vender (ver parágrafo 15 da IFRS 5).

Em grande medida, as mensurações nas IFRS baseiam-se em estimativas, julgamentos e métodos e não em representações exatas da realidade. A *Estrutura Conceitual* estabelece os conceitos que fundamentam as estimativas, os julgamentos e modelos (ver parágrafo OB11 da *Estrutura Conceitual*).

Quando um ativo ou um passivo é mensurado por referência aos fluxos de caixa futuros que são incertos (ou seja, há uma gama de possíveis resultados) é necessário reduzir o intervalo de resultados possíveis de uma única medida (por exemplo, um valor esperado). O valor esperado de uma distribuição de resultados é a sua média aritmética ponderada (ou seja a soma de probabilidade dos resultados). Por exemplo, considere uma transação que tem três possíveis resultados:

- (a) 40 por cento probabilidade de CU100 de fluxo de caixa
- (b) 30 por cento probabilidade de CU200 de fluxo de caixa
- (c) 30 por cento probabilidade de CU500 de fluxo de caixa

O valor esperado dos fluxos de caixa é $(40 \text{ por cento} \times \text{UM}100) + (30 \text{ por cento} \times \text{UM}200) + (30 \text{ por cento} \times \text{UM}500) = \text{UM}250$.

A técnica de valor esperado é um dos elementos fundamentais para se calcular o valor atual de um ativo ou passivo quando essa quantia não for diretamente observável. As IFRS e a *IFRS para PMEs* exigem que as entidades mensurem determinados ativos e passivos por seu valor esperado, ou especifiquem um objetivo de mensuração (como o valor justo) que pode ser satisfeito através das técnicas de valor esperado, como por exemplo, a *IFRS 3 Combinações de Negócios* (para mensuração de passivos contingentes e contrapartida contingente), a *IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes* (para mensurar uma provisão que envolve uma grande população de itens) e *IAS 36 Redução ao Valor Recuperável de Ativos* (para mensurar o valor de uso).

Geralmente, há riscos e incertezas sobre os valores, prazos e probabilidades atribuídas aos fluxos de caixa esperados. Esses riscos e incertezas podem ser capturados nas estimativas de fluxos de caixa ou nas taxas de juros. No entanto, as mesmas incertezas não devem ser capturadas em ambas (ou seja não faça a contagem dupla de riscos).

A IFRS 13 fornece orientação sobre a mensuração do valor justo.

Mensuração inicial de imobilizado

Para fornecer informações financeiras sobre o imobilizado da entidade que reporta que é útil para os investidores, mutuantes e outros credores atuais e potenciais na tomada de decisão sobre a oferta de recursos para a entidade (ver parágrafo OB2 da *Estrutura Conceitual*), um item de imobilizado é mensurado pelo seu custo, quando inicialmente atende ao critério de reconhecimento como um ativo (ver parágrafo 15 da IAS 16).

A fim de ser uma representação fiel do custo, este inclui:

- (a) seu preço de compra, incluindo os tributos de importação e tributos de compra não reembolsáveis, após dedução de descontos comerciais e abatimentos;
- (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para trazer o ativo para a localização e condição necessária para que seja capaz de funcionar da maneira pretendida pela administração. Para orientação na aplicação, consulte os parágrafos 17 e 19-22 da IAS 16;
- (c) os custos dos empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificado (por exemplo, a construção de uma fábrica que necessariamente leva dois anos para ficar pronta para o uso pretendido) são capitalizados como parte do custo do ativo em conformidade com a IAS 23 (para orientação na aplicação, consulte a IAS 23). Isso fornece uma representação mais fiel do custo de um ativo do que seria o caso se todos os custos de empréstimos obtidos fossem reconhecidos como despesa (ver parágrafo BC9 das Bases para as Conclusões na IAS 23); e
- (d) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e retirada do item e restauração do local no qual está localizado, a obrigação que a entidade incorre seja quando o item é adquirido ou como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades que não forem a de produzir estoques durante esse período (ver parágrafo 16 da IAS 16), medido em conformidade com a IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (ver parágrafo 18 da IAS 16) e com alterações nesses custos a serem contabilizadas de acordo com a IFRIC 1.

Custo é:

- o valor de caixa ou equivalentes de caixa pagos; ou
- o valor justo da outra contraprestação entregue para adquirir um ativo na época de sua aquisição ou construção; ou
- onde aplicável, o valor atribuído a esse ativo quando reconhecido inicialmente de acordo com os requisitos específicos de outras IFRSs, por exemplo IFRS 2 *Pagamento baseado em Ações*.

(parágrafo 6 da IAS 16)

O custo de um item de imobilizado é o seu equivalente de preço em dinheiro à data do reconhecimento. Se, por exemplo, o pagamento for postergado além das condições de crédito normais, o valor presente do pagamento é o custo (ver parágrafo 23 da IAS 16).

A mensuração do custo em relação aos itens (b) e (c) acima pode exigir estimativas significativas e outros julgamentos. É importante lembrar que o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não prejudica a sua confiabilidade (ver parágrafo 4.41 da *Estrutura Conceitual*). Conseqüentemente, essas estimativas não impedem o reconhecimento como um ativo.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item de imobilizado cessa quando o item estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de funcionar da maneira pretendida pela administração (ver parágrafo 20 da IAS 16).

Questões para discussão — custos de empréstimos obtidos

Em 2007 o IASB revisou a IAS 23 para eliminar a opção de reconhecimento de todos os custos de empréstimos como uma despesa no exercício em que são incorridas. Por outro lado, ao desenvolver a *IFRS para PMEs* em 2009, o IASB decidiu não permitir a capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um ativo (ver parágrafo BC120 da Base para Conclusões da *IFRS para PMEs*). Em vez disso, as PMEs devem reconhecer os custos de empréstimos como despesa no exercício em que são incorridos (ver parágrafo 25.2 da *IFRS para PMEs*). O escopo da IAS 23 continua a ser limitado aos custos de empréstimos obtidos, ou seja, ele não lida com o custo real ou atribuído ao capital do patrimônio líquido (ver parágrafo 3 do IAS 23).

Pergunta 1: Em que medida a capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um item de imobilizado, em conformidade com a IAS 23, fornece aos investidores, mutuantes e outros credores (existentes e potenciais) informações financeiras úteis para tomada de decisões sobre a oferta de recursos para a entidade?

As discussões podem, por exemplo, incluir se a capitalização dos custos de empréstimos obtidos melhora a comparabilidade entre o custo de um ativo desenvolvido internamente e um comprado de terceiros. Alguns problemas que podem ser discutidos incluem:

- o custo de um ativo adquirido de terceiros inclui todos os custos incorridos como custos de financiamento durante a fase de desenvolvimento do ativo?
- o custo de um ativo adquirido de terceiros inclui um retorno sobre o patrimônio durante a fase de desenvolvimento do ativo?

Pergunta 2: Em que medida o reconhecimento dos custos de empréstimos obtidos como despesa no período em que são incorridos, de acordo com a *IFRS para as PME*, fornece aos investidores, mutuantes e outros credores (existentes e potenciais) informações financeiras úteis sobre uma entidade que não tem obrigação de prestação pública de contas?

As discussões provavelmente incluiriam—para as entidades que não têm obrigação de prestação pública de contas e usam a *IFRS para PMEs*, o IASB decidiu, por razões de custo-benefício, exigir que custos de empréstimo fossem reconhecidos como despesa (ver parágrafo BC120 da Base para Conclusões sobre a *IFRS para PMEs*). A aplicação da restrição de custo é consistente com a *Estrutura Conceitual* do IASB (ver parágrafos CQ35 a CQ39 da *Estrutura Conceitual*).

Pergunta 3: Quais estimativas significativas e julgamentos são prováveis que a Administração de uma entidade tenha que fazer quando capitaliza custos de empréstimos em conformidade com a IAS 23

Discussões podem incluir:

- como julgar se um ativo é um ativo qualificado (conforme definido);

como julgar o exercício durante o qual se deve considerar a capitalização dos custos de empréstimos obtidos (ou seja, quando iniciar e quando parar a capitalização dos custos de empréstimos obtidos em um ativo qualificado); e

- como determinar em que extensão os custos de empréstimos obtidos foram incorridos (por exemplo alguns ganhos e perdas de moedas estrangeiras).²³

Nota: quando relevantes, a divulgação de tais decisões nas notas às demonstrações financeiras permitem que os efeitos de tais decisões sejam compreendidos.

Exemplo 18: desmantelamento de responsabilidade²⁴

Uma entidade tem uma usina nuclear e um passivo de desativação correspondente. A usina nuclear começou a operar em 1 de janeiro 2010. A planta tem uma vida útil de 40 anos. Seu custo inicial foi UM120.000, que inclui o valor para a desativação de UM10.000, o que representou UM70.400 em fluxos de caixa pagáveis em 40 anos, descontados a uma taxa de risco ajustada de 5 por cento. O exercício financeiro da entidade termina em 31 de dezembro.

Em 31 de dezembro de 2009, a planta tem 10 anos de idade. A depreciação acumulada é de UM30.000 ($UM120,000 \times 10/40$ anos). Por conta da reversão do desconto a valor presente (5%) sobre os 10 anos, a responsabilidade pela desativação aumentou de UM10.000 para UM16.300.

Em 31 de dezembro de 2009, a taxa de desconto não mudou. No entanto, a entidade estima que, como resultado de avanços tecnológicos, o valor presente líquido do passivo de desativação diminuiu em UM8.000. Nesse sentido, a entidade ajusta a responsabilidade de desativação de UM16.300 para UM8.300.

Quais os lançamentos contábeis a entidade faria para refletir a mudança?

Em 31 de dezembro de 2009 a entidade faz os seguintes lançamentos:

D	Passivo por desmontagem	UM8.000
C	Imobilizado (custo da usina nuclear)	UM8.000

Após este ajuste, o valor contábil do ativo é UM82.000 (UM120.000 menos UM8.000 menos UM30.000), que irá ser depreciado ao longo dos 30 anos restantes de vida útil do ativo, resultando em um gasto de depreciação para o próximo ano de UM2.733 ($UM82.000 \div 30$ anos).

Consistente com o “princípio” de mensuração de custo, a IAS 16 fornece orientações de aplicação, incluindo:

- (a) se um pagamento para um imobilizado é diferido para além dos termos de crédito normal, a diferença entre o preço à vista em dinheiro e o pagamento total é reconhecida como juros durante o período de crédito, salvo que tal juro seja capitalizado em conformidade com a IAS 23 (veja parágrafo 23 da IAS 16).
- (b) se um cliente transfere um item de imobilizado para a entidade e este item satisfaz a definição de um ativo, nos termos do parágrafo 24 da IAS 16, a entidade mensura seu custo no reconhecimento inicial pelo valor justo do item (ver parágrafo 11 da IFRIC 18).
- (c) se um item de imobilizado for adquirido em troca de um ativo não monetário, o custo do item adquirido de imobilizado é mensurado pelo valor justo, a menos que:

²³ Ver *Atualização da IFRIC* Janeiro de 2008: Câmbio e custos de empréstimos capitalizáveis (<http://www.ifrs.org/Updates/IFRIC-Updates/2008/Documents/IFRIC0801.pdf>).

²⁴ Veja exemplo no. 1 dos Exemplos Ilustrativos que acompanham, mas não fazem parte da IFRIC 1.

- (i) a transação de troca não tenha essência comercial (ver parágrafo 25 da IAS 16);²⁵ ou
- (ii) o valor justo do ativo recebido nem do ativo cedido seja mensurável de maneira confiável,²⁶ caso em que o seu custo é medido ao valor contábil do ativo cedido (ver parágrafo 24 da IAS 16).

Como a IAS 16 não é independente das exigências de outras IFRSs, ela especifica exceções ao seu princípio de mensuração de custo para o imobilizado. Por exemplo, o custo de um item de imobilizado, detido por um arrendatário em um arrendamento financeiro é determinado em conformidade com a IAS 17 *Arrendamentos* (ver parágrafo 27 da IAS 16). Além disso, o valor contábil de um item de imobilizado pode ser reduzido por subsídios do governo em conformidade com a IAS 20 *Contabilização de Subvenções Governamentais e Divulgação de Assistência Governamental* (veja parágrafo 24 do IAS 20 *Contabilização de Subvenções Governamentais e Divulgação de Assistência Governamental*).

Outras IFRSs também especificam determinadas mensurações do custo de imobilizado em circunstâncias específicas quando do seu reconhecimento inicial. Por exemplo, em conformidade geral com o princípio de mensuração de custo na IAS 16:

- (a) o custo de imobilizado adquirido em uma combinação de negócios é medido pelo seu valor justo da data de aquisição (ver parágrafo 18 da IFRS 3 *Combinações de Negócios*);
- (b) o custo de imobilizado adquirido em uma transação cujo pagamento seja liquidado com base em instrumentos de patrimônio é mensurado pelo valor justo do imobilizado recebido (ver parágrafo 10 da IFRS 2 *Pagamento com base em Ações*);²⁷ e
- (c) o custo dos imobilizados adquiridos em uma transação de pagamento com base em ações liquidada à vista é mensurado pelo valor justo do passivo incorrido (ver parágrafo 30 da IFRS 2).

Exemplo 19: pagamento diferido

Uma entidade adquiriu uma fábrica por UM1.210.000 por meio de crédito sem juros pelo prazo de dois anos.

Supondo que uma taxa de desconto apropriada seja 10% ao ano, o custo da fábrica (ou seja seu equivalente em caixa) pode ser estimado em UM1.000.000 (o valor presente do pagamento futuro — cálculo: $UM1.210.000 \text{ pagamento futuro} \times 1/(1,1)^2$). Um passivo correspondente no valor de UM1.000.000 também é reconhecido.

Nota: a reversão do ajuste de desconto a valor presente resulta no reconhecimento em despesa de juros no resultado de UM100.000 e UM110.000 no primeiro e segundo exercício de 12 meses após a compra, respectivamente. Além disso, dois anos após a compra, o passivo de UM1.210.000 (ou seja $UM1.000.000 + UM100.000 + UM110.000$) é baixado quando da liquidação da dívida.

Exemplo 20: passivo de desativação²⁸

²⁵ Uma transação não tem essência comercial se não tiver um efeito discernível sobre a economia da entidade (ver parágrafo BC21 da Base para Conclusões na IAS 16).

²⁶ Para orientação de aplicação consulte parágrafo 26 da IAS 16.

²⁷ No caso improvável de que o valor justo do imobilizado recebido não puder ser estimado de modo confiável, a entidade mede o custo dos imobilizados com referência ao justo valor do instrumento do patrimônio concedido.

Uma entidade possui e opera uma usina nuclear a partir de 1 de janeiro 2010. A planta tem uma vida econômica esperada de 40 anos, durante a qual a entidade pretende operar a planta continuamente. O custo da planta, UM120.000, inclui UM10.000 em relação à obrigação de desativação da usina no final de sua vida econômica. Quando do seu reconhecimento inicial a obrigação foi mensurada como segue: fluxo de caixa estimado de UM70.400 com probabilidade ponderada e ajustada ao risco e pagamento em 40 anos, descontado à taxa de 5% ao ano.

Questão: que fatores a Administração da entidade precisaria considerar ao fazer as estimativas significativas e decisões necessárias para medir sua obrigação por desativação?

Os Pontos de Discussão podem incluir:

- (a) o uso de estimativas é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não prejudica a sua confiabilidade. Isto é particularmente verdadeiro no caso de provisões, que, por sua natureza, são mais incertas do que a maioria dos outros itens da demonstração da posição financeira. Em quase todos os casos as estimativas podem ser feitas com confiabilidade suficiente para reconhecer uma provisão.
- (b) o princípio de medição para uma provisão — o valor que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação no final do período contábil ou transferi-lo para uma terceira pessoa nesse momento. Uma entidade se vale de julgamento para mensurar o valor estimado de liquidação. Neste caso um cálculo de fluxo de caixa descontado foi utilizado para mensurar a provisão. Tendo em conta o prazo de 40 anos o valor e o prazo de fluxos de caixa futuros esperados para restaurar o ambiente seriam estimados e ajustes adequados dos fatores de risco e taxas de desconto seriam determinados.
- (c) eventos futuros que podem afetar o valor necessário para liquidar uma obrigação (por exemplo, uma futura mudança tecnológica que reduziria os custos de restauração de uma planta) são refletidos no valor da provisão somente quando há suficiente evidência objetiva de que os eventos futuros ocorrerão. Consequentemente, por exemplo, uma entidade não se antecipa ao desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova ainda não disponível.

Exemplo 21: troca de ativos

Uma empresa que opera no setor dos transportes aéreos recebeu um novo jato executivo de passageiros em troca de um jato executivo de três anos de uso e direitos de pouso em um aeroporto particular. Consequentemente, a companhia aérea descontinuará a prestação de serviços nesse aeroporto.

Pergunta no.1: a troca tem substância comercial? Explique seu raciocínio.

A administração da entidade deve considerar os fatores discutidos no parágrafo 25 da IAS 16. Com base nas informações fornecidas, parece que tal transação teria substância comercial (a configuração dos fluxos de caixa do ativo recebido difere daquelas do ativo transferido) e, portanto, tem um efeito discernível sobre a economia da entidade.

²⁸ Veja o exemplo 1 dos Exemplos Ilustrativos que acompanham, mas não fazem parte da IFRIC 1.

Pergunta no. 2: até que ponto a mensuração dos custos do novo jato no seu valor justo e a baixa do antigo jato e os direitos de pouso, em conformidade com a IAS 16, fornece aos investidores, mutuantes e outros credores (existentes e potenciais) informações financeiras úteis?

Mensurar o custo do novo jato pelo seu valor justo à data de troca fornece informações relevantes para essas decisões fazendo uso da informação financeira. Informações sobre o valor justo de um ativo podem aumentar o valor preditivo das informações na determinação do resultado futuro acerca da capacidade do ativo em contribuir para entradas futuras de caixa líquidas da entidade.

Da mesma forma, mensurar a contraprestação da baixa pelo valor justo fornece informações relevantes às decisões tomadas usando a demonstração financeira. Adicionalmente, como essa contabilização é consistente com a contabilização de imobilizado baixado por venda, a comparabilidade também é incrementada.

Pergunta 3: quais estimativas e julgamentos a Administração da entidade provavelmente precisaria fazer ao medir o valor justo do jato recebido?

A Administração da entidade precisaria considerar os pressupostos que o mercado utilizaria ao definir o preço do ativo, incluindo suposições relativas a riscos. Isso envolveria a determinação do melhor uso dos ativos e sua avaliação com base nessa utilização (no presente caso, presumivelmente a utilização em viagens aéreas comerciais ou seja a finalidade dada ao jato pela entidade). A avaliação pode exigir a determinação de uma técnica de avaliação adequada e os insumos necessários para os cálculos. Neste caso, transações publicamente disponíveis para o mesmo ativo em essência provavelmente estariam disponíveis para a entidade, eliminando assim a necessidade de muito julgamento.

Exemplo 22: troca de ativos

Em uma transação separada, o operador de avião no exemplo 21 recebeu um jato executivo de quatro anos de uso em troca de um jato executivo semelhante de quatro anos de uso. O objetivo da administração em celebrar esta troca visa aumentar o lucro da entidade para o ano, reconhecendo um lucro na alienação do jato dado à outra parte (o valor contábil do jato entregue é significativamente menor do que o valor justo dos jatos trocados).

Pergunta 1: a troca tem substância comercial? Dar razões para sua resposta.

A administração da entidade deve considerar os fatores discutidos no parágrafo 25 da IAS 16. Com base nas informações fornecidas, é bem provável que tal transação não tenha substância comercial (é improvável que a configuração dos fluxos de caixa do ativo recebido sejam diferentes das do ativo transferido).

Pergunta 2: o reconhecimento de um ganho na baixa do imobilizado (conforme pretendido pela Administração) viola a IAS 16?

Se a transação não tiver substância comercial, o ativo cedido deve ser baixado e o ativo adquirido deve ser reconhecido pelo valor contábil do ativo cedido — nenhum ganho (ou perda) surge na baixa (ver parágrafo 24 da IAS 16). Conseqüentemente, o reconhecimento de um ganho na baixa violaria a IAS 16.

Exemplo 23: cliente transfere um item de imobilizado para a entidade²⁹

Uma entidade entra em acordo com um cliente que envolve a terceirização das funções de TI (tecnologia de informação) do cliente. Como parte do acordo, o cliente transfere a propriedade do seu equipamento de TI existente para a entidade. Inicialmente, a entidade deve usar o equipamento para prestar o serviço exigido pelo acordo de terceirização. A entidade é responsável pela manutenção do equipamento e a sua substituição quando a entidade decidir fazê-lo. A vida útil do equipamento é estimada em três anos. O acordo de terceirização requer que o serviço seja fornecido por dez anos a um preço fixo que é inferior ao preço que a entidade teria cobrado se os equipamentos de TI não tivessem sido transferidos.

Neste exemplo, os fatos indicam que os equipamentos de TI são um ativo da entidade.

Pergunta 1: até que ponto a mensuração dos custos do equipamento de TI recebidos por seu valor justo, em conformidade com a IAS 16 e IFRIC 18, fornece aos investidores, mutuantes e outros credores (existentes e potenciais) informações financeiras úteis para tomada de decisões sobre a oferta de recursos para a entidade?

Como a entidade conclui que a definição de um ativo é atendida, o fundamento econômico da transação é, essencialmente, que os equipamentos de TI (ativos) são recebidos pela entidade em troca do fornecimento ao cliente de serviços terceirizados a preço fixo (um serviço identificável separadamente incluído no acordo, que também é o único serviço a ser fornecido em troca da transferência dos equipamentos de TI). Consistentemente com esses fundamentos, nos termos do parágrafo 24 da IAS 16, a entidade mensura o equipamento de informática recebido pelo seu valor justo no reconhecimento inicial e deve reconhecer a receita resultante da transação de permuta quando o serviço é realizado (ou seja, durante o prazo de dez anos do acordo de terceirização).

Mensurar ativos pelo valor justo pode fornecer aos usuários informações que são mais relevantes do que uma medida histórica baseada em custo. As informações sobre o valor justo de um ativo podem aumentar o valor preditivo das informações ao determinar o futuro resultado da capacidade do ativo em contribuir para entradas futuras de caixa líquidas da entidade.

Pergunta 2: quais estimativas e julgamentos a Administração da entidade provavelmente precisaria fazer ao medir o valor justo do equipamento de TI recebido?

A Administração da entidade precisaria considerar os pressupostos que o mercado usaria definir o preço do ativo, incluindo premissas relativas a risco. Isso envolveria a determinação do melhor uso dos ativos e sua avaliação com base nessa utilização (neste caso presumivelmente a prestação de serviços relacionados a TI). A avaliação pode exigir a determinação de uma técnica de avaliação adequada e os insumos necessários para os cálculos. Neste caso, transações publicamente disponíveis para o mesmo ativo em essência, em uma condição semelhante aqueles envolvidos na transação, provavelmente estariam disponíveis para a entidade, eliminando assim a necessidade de muito julgamento.

²⁹ Consulte o exemplo 3 dos Exemplos Ilustrativos que acompanham, mas não fazem parte da IFRIC 18.

Exemplo 24: imobilizado adquirido em uma combinação de negócios

Uma empresa aérea adquiriu uma frota de dez jatos executivos em uma combinação de negócios. Os jatos têm entre um e três anos de uso à data da aquisição.

Pergunta 1: até que ponto medir o custo dos jatos adquiridos em seus valores justos à data de aquisição, em conformidade com a IFRS 3, fornece aos investidores, mutuantes e outros credores (existentes e potenciais) informações financeiras úteis?

A companhia aérea obtém o controle sobre os ativos líquidos (incluindo os dez jatos) de um negócio e, consistentemente com os fundamentos econômicos da aquisição e em conformidade com as IFRS, reconhece nas suas demonstrações financeiras os ativos adquiridos pelo seu valor justo na data de aquisição. Consequentemente, os usuários das demonstrações financeiras são mais capazes de avaliar o investimento inicial e o subsequente desempenho desses investimentos e compará-los com o desempenho de outras entidades. Além disso, inicialmente reconhecendo quase todos os ativos adquiridos e passivos assumidos por seus valores justos, o método de aquisição inclui nas demonstrações financeiras mais informações sobre a expectativa do mercado do valor das entradas de caixa futuro associadas com esses ativos e passivos, que aumenta a pertinência desta informação (ver parágrafo BC25 da Base para Conclusões sobre a IFRS 3 *Combinações de Negócios*).

O IASB concluiu também que outros métodos de contabilização de combinações de negócios forneceriam informações menos relevantes. Por exemplo se o método de 'união de interesses' fosse usado, os jatos seriam contabilizados pelos valores contábeis dos ativos e passivos das entidades combinadas. Esse valor é menos relevante porque tem menos valor preditivo (ver parágrafos CQ7, CQ8 e CQ10 da *Estrutura Conceitual*) e valor de *feedback* (ver parágrafos CQ9–CQ10 da *Estrutura Conceitual*) do que as informações fornecidas por outros métodos (ver parágrafo BC38 da Base para Conclusões sobre IFRS 3). Além disso, o IASB observou que o método de união de interesses é uma exceção ao conceito geral de que transações de troca são contabilizadas em termos de valores justos dos itens trocados. Posto que o método de união de interesses registra a combinação em termos dos valores contábeis antes da combinação das partes na transação, ele não consegue registrar a transação de sorte a permitir que a Administração preste contas do investimento feito na combinação (ver parágrafo BC41 da Base para Conclusões sobre IFRS 3).

Pergunta 2: quais estimativas e julgamentos a Administração da entidade provavelmente precisaria fazer ao medir os valores justos dos jatos adquiridos?

Em linhas gerais, a Administração da entidade precisaria considerar os pressupostos que o mercado usaria ao definir o preço do ativo, incluindo premissas relativas a risco. O ativo a ser mensurado pelo valor justo pode ser um ativo autônomo ou um grupo de ativos, e o valor justo deve ser determinado nesta base (ver parágrafo 13 da IFRS 13). As características do ativo (ver parágrafo 11 da IFRS 13), incluindo a condição e a localização do ativo e quaisquer restrições sobre a venda ou uso do ativo, devem ser levadas em consideração na data de mensuração do valor justo. Neste caso, a entidade deve observar jatos semelhantes (em termos de condição) aos adquiridos. Dadas as diferenças nas idades dos jatos, o valor justo de cada jato individual pode ser determinado separadamente.

Isso envolveria a determinação do melhor uso dos ativos e a avaliação com base nessa utilização (neste caso, viagens aéreas presumivelmente comerciais, ou seja, a finalidade

dada aos jatos pela entidade). A medição pode exigir a determinação de uma técnica de avaliação apropriada, considerando os fatos específicos e circunstâncias e os insumos necessários para a medição (ver parágrafos 61, 67 e 68 da IFRS 13 e parágrafo BC149 e BC150 da Base para Conclusões para IFRS 13). Além disso, a consideração de diversos valores indicados por distintas técnicas pode ser necessária (ver parágrafo 63 da IFRS 13). Neste caso, informações observáveis de transações para ativos semelhantes provavelmente estariam disponíveis para a entidade, reduzindo a subjetividade da mensuração.³⁰

Exemplo 25: imobilizado adquirido em uma transação de pagamento com base em ações

Uma empresa aérea concedeu 1.000.000 de ações próprias a um fabricante de aviões em troca de uma frota de vinte novos jatos executivos.

Pergunta 1: até que ponto a mensuração do custo dos jatos adquiridos por seus valores justos, em conformidade com a IFRS 2, fornece aos investidores, mutuantes e outros credores (existentes e potenciais) informações financeiras úteis para tomada de decisões quanto à oferta de recursos para a entidade?

Mensurar a transação de pagamento com base em ações pelo valor justo (neste exemplo, incluindo a 'aquisição' da frota de jatos novos) assegura que as transações são representadas fielmente nas demonstrações financeiras e de forma consistente com outras transações em que a entidade recebe recursos como contrapartida para a emissão de instrumentos de capital próprio (ver parágrafo BC85 da Base para Conclusões na IFRS 2).

Pergunta 2: quais estimativas e julgamentos a Administração da entidade provavelmente precisaria fazer ao mensurar os valores justos dos jatos recebidos?

Geralmente, a Administração da entidade precisaria considerar os pressupostos que o mercado utilizaria ao determinar o preço do ativo, incluindo premissas relativas a risco. O ativo a ser mensurado pelo valor justo pode ser um recurso autônomo ou um grupo de ativos, e o valor justo deve ser determinado nesta base. As características do ativo, incluindo a condição e a localização do ativo e quaisquer restrições sobre a venda ou uso do ativo, devem ser consideradas na data de mensuração do valor justo.

Neste caso, como os jatos são novos a entidade deve olhar transações recentes envolvendo a venda de jatos novos do mesmo tipo ou semelhantes (ou seja incluindo customizações e modificações semelhantes) aos adquiridos.

Perguntas para discussões mais avançadas — qual é o custo do item de imobilizado em cada um dos seguintes casos?

Caso 1

Em 1 de janeiro 2011, uma entidade paga UM1 milhão por uma opção transferível para adquirir um item de imobilizado por UM100 milhões. A opção deve ser liquidada em dinheiro. Em 31 de dezembro de 2011 o valor justo da opção é UM10 milhões. Em 1 de janeiro 2012 a entidade recebe UM10 milhões na liquidação do contrato.

³⁰ Consulte parágrafos 91–99 parágrafos da IFRS 13 para os requisitos de divulgação relativos ao valor justo.

Somente se a opção fizer parte de uma relação de cobertura poderá (dependendo do tipo de relação de cobertura) afetar o custo do item de imobilizado. Por exemplo, se a entidade estiver comprometida com a compra do ativo, a cobertura pode ser designada como uma cobertura de valor justo de um compromisso firme não reconhecido. Neste caso, o custo inicial do imobilizado será ajustado pelo ganho ou perda cumulativo de cobertura reconhecido antes do reconhecimento do ativo imobilizado.

Se a compra de imobilizado for considerada uma transação de previsão altamente provável, a cobertura pode ser designada como de fluxo de caixa até o momento em que o imobilizado é reconhecido ou é feito um compromisso firme de compra de imobilizado. Neste caso, o valor acumulado da reserva de cobertura de fluxo de caixa (a parte efetiva da relação de cobertura) é incluído no custo inicial do imobilizado.

Nota: A opção atende à definição de um derivativo — seu valor muda em resposta à mudança no preço de um determinado tipo de máquina, ele não requer nenhum investimento líquido inicial e estabeleceu-se em uma data futura (ou seja, 1 de janeiro de 20X2). Como o contrato deve ser liquidado em dinheiro ele deve ser contabilizado de acordo com a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros* (ver parágrafo 2.1 da IFRS 9 e parágrafo 5 da IAS 39). Consequentemente, a entidade deve reconhecer um ativo financeiro de UM1 milhão na data do compromisso e mensurar novamente esse ativo financeiro para UM10 milhão no dia 31 de dezembro 20X1. A menos que se aplique o caso em especial da contabilidade de coberturas, a mudança no valor justo da opção em 20X1 seria reconhecida no resultado do ano finalizado em 31 de dezembro de 20X1.

Caso 2

Em 1 de janeiro de 20X2, uma entidade compra e recebe um item de imobilizado. O acordo de compra requer um pagamento de 50% (ou seja UM50.000) quando a entidade recebe o item em 1 de janeiro de 20X2 e um pagamento final de UM55.000 em 31 de dezembro de 20X2. Para compensar os efeitos do valor temporal do dinheiro, o pagamento diferido é UM5.000 a mais do que o pagamento final.

Em conformidade com o parágrafo 23 da IAS 16, o preço de custo de um item de imobilizado é o preço à vista na data de reconhecimento do item. Se o segundo pagamento for diferido para além de condições de créditos normais, consistentemente com os fundamentos econômicos da transação, o preço à vista na data do reconhecimento do ativo é UM100 milhões, sendo os UM5 milhões reconhecidos como uma despesa (custo financeiro) em 20X2.

Caso 3

Em 1 de janeiro de 20X1, uma entidade se compromete a comprar um item de imobilizado com entrega em 31 de dezembro de 20X2. O acordo de compra não-cancelável requer um adiantamento de 100%, em 1 de janeiro de 20X1. Para compensar os efeitos do valor do dinheiro no tempo, o pagamento antecipado de UM100 milhões é UM21 milhões menor do que seria se o compromisso de compra tivesse especificado o pagamento em 31 de dezembro 20X2 (ou seja, UM121 milhões).

Em outras palavras, se, em 1 de janeiro de 20X1, a entidade tivesse entrado em um contrato a termo para a compra deste item de imobilizado com troca e liquidação em 31 de dezembro de 20X2, o valor de liquidação teria sido UM121 milhões.

Em 31 de dezembro de 20X2, o valor justo do item de imobilizado foi de UM140 milhões. Em outras palavras, se a entidade não tivesse celebrado um contrato para a compra do item de

imobilizado, o preço da compra em dinheiro em 31 de dezembro de 20X2 para entrega nesse dia seria UM140 milhões.

Em conformidade com a Estrutura Conceitual e a IAS 16, qual é o custo do item de imobilizado (ou seja em que quantia deve o item de imobilizado ser medido quando é reconhecido inicialmente pela entidade):

- (a) *UM100 milhões em dinheiro pagos pela máquina;*
- (b) *UM121 milhões (isto é, UM100 milhões em dinheiro pagos pela máquina+ UM21 milhões da “reversão do desconto a valor futuro” sobre o pré-pagamento de CU100 milhões, ou seja o preço de venda que teria sido praticado se a entidade tivesse em 1 de janeiro 20X1 celebrado um contrato a termo com liquidação e entrega física em 31 de dezembro de 20X2); ou*
- (c) *o valor justo de UM140 milhões da máquina quando for entregue para a entidade em 31 de dezembro de 20X2 ?;*

Nota: a discussão deste caso talvez seja adequada no estágio 3.

Os seguintes documentos podem ser úteis para estimular a discussão em sala:

- (a) Agenda Paper 11 *Long-term prepayments for inventory supply contracts, IFRS Interpretations Committee* (January 2012) (veja em <http://www.ifrs.org/Meetings/Documents/110112AP11Accretinginterestonlongtermprepayments.pdf>)
- (b) IASB Exposure Draft (ED) *A Revision of ED Revenue from Contracts with Customers* (November 2011). Especially paragraph 58–62. (veja em http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec_EDII_Standard.pdf).

Caso 4

Uma entidade cuja moeda funcional (UM) é volátil (mas não hiperinflacionária) importa um item de imobilizado. Em 1 de janeiro de 20X1, a entidade se compromete a comprar um item de imobilizado com entrega em 31 de dezembro de 20X1. O acordo requer um adiantamento de 50 por cento em 1 de janeiro de 20X1 e um pagamento final na entrega (ou seja, dois pagamentos de UME10 milhões cada). No entanto, por causa de flutuações cambiais, a entidade paga UM50 milhões em 1 de janeiro de 20X1 e UM40 milhões em 31 de março de 20X1.

Supondo que os únicos efeitos da mudança de preço para a máquina de 1 de janeiro a 31 de março de 20X1 dizem respeito a flutuações de câmbio da moeda estrangeira, qual dos seguintes é o custo inicial do item de imobilizado:

- (a) *UM90 milhões em dinheiro pagos pela máquina (isto é UM40 milhões + UM50 milhões);*
- (b) *UM100 milhões (isto é, a aplicação da taxa de câmbio em 1 de janeiro de 20X1 (a data em que foi celebrado o acordo de compra da máquina) para o pagamento do adiantamento e o pagamento final); ou*
- (c) *UM80 milhões (ou seja UM90 milhões em dinheiro pagos pela máquina menos UM10 milhões de ganho de câmbio sobre o pré-pagamento; ou a aplicação da taxa de câmbio aplicável na data do reconhecimento para a quantia UME denominada)?*

Nota: a discussão deste caso talvez seja adequada no estágio 3. Embora conceitualmente as questões no Caso 4 sejam similares ao Caso 3, a IAS 21 *Os Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio* se aplica apenas no Caso 4. Em particular, ver parágrafos 21 e 23 da IAS 21, presumindo que a contabilidade de cobertura não se aplica.

Caso 5

Em 1 de janeiro de 20X1, uma entidade paga UM1 milhão por uma opção transferível para adquirir um item de imobilizado por UM100 milhões. A opção contempla a entrega física do ativo (ou seja, ela não pode ser liquidada em dinheiro). Esse imobilizado é altamente especializado e poucos são produzidos — a entidade procurou assegurar que eles seriam capazes de adquirir o imobilizado através da aquisição da opção. Em 31 de dezembro de 20X1 o valor justo da opção é de UM10 milhões. Em 1 de janeiro de 20X2 a entidade exerce a opção e transfere UM100 milhões ao fornecedor em troca do item de imobilizado.

O custo do item de imobilizado é:

(a) UM100 milhões em dinheiro pagos pela máquina;

(b) UM101 milhões (ou seja UM1 milhão em dinheiro pago pela opção + UM100 milhões em dinheiro pagos pela máquina); ou

(c) UM110 milhões (ou seja UM10 milhões de valor justo da opção entregue para permitir a aquisição da máquina + UM100 milhões em dinheiro pago pela máquina)?

Nota: a discussão deste caso talvez seja mais apropriadamente realizada no estágio 3.

Mensuração após o reconhecimento inicial (mensuração subsequente)

Em conformidade com o parágrafo 29 da IAS 16, uma entidade elege o método de custo ou o método de reavaliação como sua política contábil para cada classe do imobilizado.³¹ A *IFRS para PMEs* requer uso do método do custo (ver parágrafo 17.15 da *IFRS para PMEs*) — não se permite o uso do método de reavaliação.

Método do custo

Em conformidade com o método do custo, após o reconhecimento inicial de um ativo, um item de imobilizado é contabilizado por seu custo menos qualquer depreciação acumulada e eventuais perdas por redução ao valor recuperável acumuladas (ver parágrafo 30 da IAS 16).

O uso de terras geralmente não consome seu potencial de serviço. Assim, com algumas exceções, como pedreiras e aterros sanitários, a terra tem uma vida útil ilimitada e, portanto, não é depreciada (parágrafo 58 da IAS 16). Terra que tem uma vida útil indefinida é contabilizada pelo custo menos quaisquer perdas por redução ao valor recuperável.

Método de reavaliação

Em conformidade com o método de reavaliação, após o reconhecimento inicial como ativo, um item de imobilizado com um valor justo que possa ser mensurado confiavelmente é contabilizado por seu valor reavaliado, que é o seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por redução ao valor recuperável.

As reavaliações devem ser feitas com regularidade suficiente para assegurar que o valor contábil não difira materialmente daquele que seria determinado pelo uso do valor justo do ativo no final do período de apresentação de relatório (ver parágrafo 31 da IAS 16). O aumento (ou diminuição) por reavaliação é reconhecido como receita (ou despesa)

³¹ Uma classe de imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza semelhante e uso nas operações da entidade.

classificado como outros resultados abrangentes, na demonstração do resultado abrangente. Porém, na medida em que o aumento por reavaliação tenha sido reconhecido como uma reversão de redução ao valor recuperável no caso em que a entidade tivesse usado o método de custo anteriormente (em vez do método de reavaliação), essa parte é reconhecida nos lucros e perdas (ver parágrafo 39 e 40 da IAS 16).

Nota: o método de reavaliação para imobilizado é diferente do método do valor justo nas propriedades para investimento (ver a IAS 40 *Propriedades para Investimento* e a seção 16 *Propriedade para Investimento da IFRS para PMEs*).

Parágrafos 31–42 da IAS 16 fornecem orientações para a aplicação do método de reavaliação.

A IFRS 13 define o valor justo, estabelece, em uma Norma única, uma estrutura para mensurar o valor justo e exige divulgações sobre as mensurações do valor justo. A aplicação do método de reavaliação exige medição de um ativo por seu justo valor à data da reavaliação — a orientação da IFRS 13 deve ser usada para estabelecer esse valor justo.

Questões para debate

Pergunta 1: em que medida o método de reavaliação e o método de custo fornecem aos investidores, mutuantes e outros credores (existentes e potenciais), informações financeiras úteis para tomada de decisões sobre a oferta de recursos para a entidade?

Pontos de discussão podem incluir:

- (a) as diferenças entre os métodos;
- (b) o efeito que informações atuais (ou seja, o método de reavaliação) tem sobre a utilidade da decisão de informações;
- (c) os desafios da medição do valor justo de itens de imobilizado únicos ou pouco comuns quando se usa o método de reavaliação; e
- (d) os desafios da medição do valor residual dos itens de imobilizado únicos ou pouco comuns quando se usa o método de custo.

A definição do valor justo lida com o preço recebido ou pago entre os participantes do mercado e, portanto, um preço corrente de mercado de um ativo usado no método de reavaliação pode refletir mais do potencial do ativo para gerar entradas de caixa líquidas do que a medida baseada em custo desatualizada usada no método de custo.

Além disso, o método de reavaliação fornece informações sobre as mudanças no preço de mercado de um ativo. Esta informação pode ser útil para determinar a capacidade futura da entidade em gerar entradas de caixa líquidas (ver parágrafo OB19 da *Estrutura Conceitual*).

Pergunta 2: a existência de escolha de política contábil (entre o método de custo e o método de reavaliação) afeta a capacidade de um investidor em potencial ou de um credor em potencial em escolher entre alternativas de investimento? Dar razões para sua resposta.

Quando uma entidade pode escolher entre bases de mensuração alternativas, o valor contábil de um ativo pode variar muito de acordo com a política aplicada ao se mensurar o ativo. Para escolher entre alternativas de investimento, o investidor ou credor em potencial precisaria determinar o efeito da escolha de política contábil para assegurar a comparabilidade (ou seja, excluindo o efeito de uma política de contabilização diferente) entre entidades que optam por usar bases diferentes de mensuração. A utilidade da informação para fins de decisão é reforçada se a informação financeira da entidade que usa a base de mensuração menos pertinente puder ser ajustada para ser comparável àquela da entidade que usa a base de mensuração mais pertinente.

A divulgação de informações sobre a alternativa não eleita pela entidade aumenta a capacidade dos usuários de fazer os ajustes necessários para chegar às informações comparáveis. Por conseguinte, para cada classe reavaliada do imobilizado, em conformidade com o parágrafo 77(e) da IAS 16, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados segundo o método de custo deve ser divulgado. Da mesma forma, quando o método de custo é usado, o parágrafo 79(d) incentiva a divulgação do valor justo do imobilizado quando este for materialmente diferente de seu valor contábil.³²

³² Outro exemplo — mesmo quando uma entidade opta pelo método do custo na contabilização de propriedades para investimento, ela deve divulgar o valor justo na data do relatório de suas propriedades para investimento (ver parágrafo 79(e) da IAS 40). Conseqüentemente, as divulgações de IAS 40 permitem comparação da mensuração mais pertinente (ver parágrafos B4 e B50 da Base para Conclusões na IAS 40).

Depreciação

A depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo durante a sua vida útil (ver parágrafo 6 da IAS 16). Ao usar o método de custo, o conceito de depreciação é essencialmente uma técnica de alocação de custos. Ele representa o consumo do potencial de serviço do ativo. Conseqüentemente, uma entidade deduz o valor residual de um ativo de seu custo histórico (ou valor justo se usar o método de reavaliação) para determinar o valor depreciável do ativo (ver parágrafo BC29 da IAS 16). A expectativa de aumento do valor do ativo da entidade, devido à inflação ou outra razão, não substitui a necessidade de depreciá-lo.

A depreciação de um ativo começa quando este está na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da maneira pretendida pela Administração. A depreciação de um ativo pára na data em que o ativo é classificado como detido para venda, em conformidade com a IFRS 5 ou a data em que o ativo é baixado, a que ocorrer primeiro. Por conseguinte, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou deixa de ser usado ativamente, a menos que o ativo esteja depreciado totalmente. No entanto, em métodos de depreciação baseados no uso a depreciação pode ser zero quando não houver produção alguma.

Exemplo 26: Início e término da depreciação

Em 1 de janeiro de 20X1, uma entidade adquire uma nova máquina.

Em Janeiro, a máquina é instalada nas dependências da entidade.

Em fevereiro, a máquina é modificada para fabricar produtos com uma característica especial.

Em março, a máquina é testada e 'aperfeiçoada'. Até 31 de março, a máquina está pronta para operar de acordo com as especificações da entidade.

Em abril, funcionários da entidade são treinados para usar as novas máquinas.

Em maio a máquina não é operada, porque as operações da entidade são interrompidas — o pessoal sai de férias e contratados externos realizam reparos e manutenção na planta da entidade.

Em junho, a máquina opera em níveis não-rentáveis devido aos baixos volumes de pedidos iniciais para o produto que fabrica em sua fase inicial de operação.

A administração espera consumir o potencial de serviço da máquina uniformemente por mais de 10 anos.

Em 31 de dezembro de 20X5 a entidade pára de operar o equipamento de fabricação porque diminui a demanda para o produto que ela fabrica. No entanto, o equipamento é mantido em um estado viável e a entidade espera que ele será trazido de volta ao uso quando o clima econômico geral melhorar e conseqüentemente a demanda para os produtos aumentar (ou seja a entidade não abandona a planta).

Em 1 de janeiro de 20X7 a entidade recomeçou a operar o equipamento.

Em 31 de dezembro de 20X8, em resposta a uma oferta não solicitada de um terceiro independente, a entidade imediatamente vende a máquina.

Pergunta 1: quando a entidade deve começar a depreciar a máquina?

Nos termos do parágrafo 55 da IAS 16, a entidade começaria a depreciar a máquina a partir de 31 de março de 20X1 — a data em que a máquina está pronta para funcionar da maneira pretendida pela Administração.

Pergunta 2: quando, se necessário, a entidade deve suspender a depreciação da máquina?

Nos termos do parágrafo 55 da IAS 16, a depreciação da máquina não se suspende quando o ativo fica temporariamente ocioso.

Pergunta 3: quando a entidade deve interromper a depreciação da máquina?

Nos termos do parágrafo 55 da IAS 16, a depreciação cessa na data em que o ativo for classificado conforme detido para venda de acordo com a IFRS 5 ou a data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro, ou quando o ativo está totalmente depreciado. Neste exemplo, a depreciação cessa em 31 de dezembro de 20X8, quando a máquina foi baixada (neste exemplo, o ativo nunca foi classificado como detido para venda— a venda foi imediata em resposta a uma oferta não solicitada—e até sua baixa, a vida útil do item era de 10 anos medidos a partir de 1 de janeiro de 20X1, ou seja, ainda não se tratava de um item totalmente depreciado).

Valor residual

O valor residual de um ativo é definido como o valor estimado que uma entidade obteria presentemente a partir da 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 (ver parágrafo 6 da IAS 16). Em conformidade com a IAS 16, o valor residual deve ser revisto, no mínimo, ao final de cada período de relatório. Em outras palavras, o valor residual é o valor (líquido dos custos de alienação) que uma entidade poderia receber pelo ativo atualmente (à data do relatório financeiro), se o ativo já fosse tão velho e desgastado como será quando a entidade esperar desfazer-se dele. Conseqüentemente, um aumento no valor residual esperado de um ativo por conta de acontecimentos passados afetará o valor depreciável, enquanto as expectativas de mudanças futuras no valor residual que não os efeitos do desgaste normal esperado não irão afetá-la [a depreciação] (ver parágrafo BC29 das Bases para Conclusões na IAS 16).

Em 31 de dezembro de 20X0, qual é o valor residual da nave espacial no Exemplo 27?
--

Exemplo 27: valor residual

Em 31 de dezembro de 20X0, uma entidade completa a construção de uma nave espacial para proporcionar viagens de lazer ao espaço. A nave espacial custou UM100 milhões (excluindo custos de vistoria obrigatória). A entidade pretende usar a nave por toda a sua vida útil. Embora a entidade espere que ela consiga vender a nave por cerca de UM10 milhões no final de sua vida útil, a entidade pretende destruir a nave para evitar que seus concorrentes tenham acesso à tecnologia exclusiva incorporada na nave espacial. A Administração estima que os custos com a destruição da nave serão cerca de UM1 milhão.

Em 31 de dezembro de 20X0 a Administração deve estimar o valor residual da aeronave espacial como o valor que a entidade obteria em 31 de dezembro de 20X0 pela alienação da espaçonave, depois de deduzir os custos estimados de alienação, se a nave espacial era já tivesse a idade e a condição de esperadas no final de sua vida útil (ver

parágrafo 6 da IAS 16). A mensuração do valor residual é diferente dos UM10 milhões que a entidade espera que ela poderia vender a nave no final da sua vida útil — as expectativas de mudanças futuras no valor residual em vez dos efeitos do desgaste esperado não afetam a quantia depreciável (ver parágrafo BC29 da Base para Conclusões na IAS 16).

Nota: consistentemente com o fundamento econômico subjacente, a intenção da administração de destruir o ativo não é relevante para a medição do valor residual da nave. Em outras palavras, a destruição da espaçonave é uma perda por deterioração do valor recuperável (despesa) no período em que o ativo é destruído.

A vida útil é definida como:

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

(ver parágrafo 6 da IAS 16.)³³

A depreciação em linha reta resulta em despesa constante durante a vida útil, se o valor residual do ativo não mudar, enquanto que o método baseado nas unidades de produção resulta em uma carga baseada no uso ou produção esperados (parágrafo 62 da IAS 16). A entidade seleciona o método que melhor reflete o padrão esperado de consumo dos futuros benefícios econômicos incorporados no ativo. Esse método é aplicado consistentemente de exercício a exercício a menos que haja uma mudança no padrão esperado do consumo desses futuros benefícios econômicos (parágrafo 62 da IAS 16).

A vida útil é o tempo todo que um ativo está disponível para uso pela entidade. Conseqüentemente, a depreciação de um ativo com vida útil limitada começa quando este está na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da maneira pretendida pela Administração (ver parágrafo 55 da IAS 16). Independentemente de estar inativo ou não, é depreciado de tal sorte que as demonstrações financeiras reflitam o consumo do potencial de serviço do ativo que ocorre enquanto o ativo é detido (ver parágrafo BC31 da IAS 16).

Como no caso de um ativo detido para venda seu valor contábil será recuperado principalmente por meio de venda, e não por meio de seu uso em operações futuras, a contabilização do ativo mantido para venda é um processo de avaliação³⁴ ao invés de ser um processo de alocação (parágrafo BC29 da Base para Conclusões na IFRS 5). Por conseguinte, o imobilizado detido para venda não é depreciado (ver parágrafo 55 da IAS 16). Em vez disso, se o seu valor justo menos os custos para vender for menor do que o seu valor contábil, é contabilizado pelo menor desses valores (ver parágrafo 15 da IFRS 5).

Em 31 de dezembro de 20X0 qual é a vida útil da nave espacial no Exemplo 27?
--

³³ A vida útil de um ativo é diferente da sua vida econômica. A vida econômica é: (a) o período durante o qual um ativo deve ser economicamente utilizável por um ou mais usuários; ou (b) o número de produção ou unidades semelhantes que se espera obter do ativo por um ou mais usuários (parágrafo 4 da IAS 17 *Locações*).

³⁴ O processo de avaliação especificado na IFRS 5 é limitado efetivamente à contabilização da redução ao valor recuperável de um ativo detido para venda (e a reversão de perdas por redução ao valor recuperável); a norma não permite aumentar o valor contábil de um ativo detido para venda ao seu valor justo menos os custos para vender.

Exemplo 27 (continuação): vida útil

A nave é projetada com a capacidade para 150 vôos ao espaço. No entanto, os regulamentos de aviação exigem que a nave espacial seja desativada antes de completar seu 100º vôo no espaço sideral ou passados 5 anos a contar da data da sua construção. A entidade pretende usar a nave por toda a vida econômica. A Administração espera que a receita por viagem diminuirá significativamente a cada ano à medida em que o aspecto de novidade das viagens a lazer no espaço vá diminuindo. O sobrepreço pago pelos viajantes pioneiros é tão significativo que é previsto que a receita total se reduza para metade a cada ano.

A administração prevê que a nave fará 5 viagens em 20X1, 15 em 20X2, 20 em 20X3 e 60 em 20X4 e será desativada em 31 de dezembro 20X4.

Dado que o método de depreciação mais adequado é o método das unidades de produção (veja abaixo), mensurada a partir de 31 de dezembro de 20X0 a vida útil do veículo espacial seria 100 viagens (ou seja, o número de viagens que a entidade espera ser obtidos a partir da nave espacial). Cada viagem deverá consumir um centésimo do potencial de serviço do veículo espacial. (Consulte a discussão e exemplo relacionados aos métodos de depreciação abaixo.)

Unidade de mensuração para depreciação

A unidade de mensuração para depreciação é diferente do que para um imobilizado. Cada parte de um item de imobilizado, com um custo que seja relevante em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente, porque a depreciação do item como um todo, usando técnicas de aproximação (por exemplo, uma vida útil média ponderada para o item como um todo) não resultaria na depreciação que representa fielmente diferentes expectativas de uma entidade para as partes significativas (ver parágrafo BC26 da IAS 16).

Consequentemente, somente com a finalidade de mensuração (ou seja, não para a apresentação e divulgação), uma entidade aloca o valor inicialmente reconhecido de um item do imobilizado nas suas partes significativas e deprecia cada parte separadamente. Por exemplo, pode ser adequado depreciar a fuselagem e os motores de uma aeronave separadamente.

A unidade de mensuração de depreciação geralmente não requer que uma entidade tenha que subdividir um item de imobilizado em dezenas de componentes separados. A administração usa seu julgamento para determinar as situações em que o efeito da subdivisão é relevante, por exemplo, quando componentes significativos têm vidas úteis que são significativamente diferentes entre si. Por exemplo, os elevadores de um edifício e as unidades de aquecimento/ar condicionado podem ter vidas que são mais curtas do que a estrutura do prédio. No entanto, se a unidade de aquecimento/ar condicionado e os elevadores tiverem vidas úteis semelhantes entre si e não tiverem valor residual, estes ativos poderiam ser combinados e tratados como um componente separado.

Quais componentes da nave espacial no exemplo 27 devem ser depreciados separadamente?

Exemplo 27 (continuação): depreciação de componentes

O órgão do governo que regula as viagens ao espaço na jurisdição em que a entidade opera sua nave espacial requer, como condição de funcionamento da nave, que a nave passe por uma vistoria a ser realizada por seus agentes, antes de iniciar viagens espaciais com caráter comercial e que depois disso, a nave deve passar por uma nova vistoria a cada dois anos, independentemente do número de voos realizados pela nave. Em Dezembro de 20X0 a primeira vistoria foi realizada a um custo para a entidade de UM20 milhões.

Embora a entidade não seja obrigada a fazê-lo, ela pretende substituir os estofamentos da nave espacial, após a nave ter realizado 50 vôos. Os custos atribuídos ao estofamento são de cerca de UM100.000. A entidade não espera substituir outros componentes da nave.

Dado que o componente de vistoria é significativo em relação ao custo total da nave (ou seja UM20 milhões de um total de UM120 milhões), o componente de vistoria deve ser depreciado separadamente dos outros componentes da nave espacial. Além disso, a vida útil (2 anos), seu valor residual (nulo) e o método de depreciação (linha reta) do componente de vistoria da espaçonave também diferem significativamente dos demais componentes.

Nota: como o componente de estofamento da nave não é relevante em relação ao custo da nave (ou seja UM100.000 de um total de UM120 milhões) esse componente não precisa ser depreciado separadamente dos demais componentes da nave.

Método de depreciação

Diferentes métodos de depreciação pode ser necessários em diferentes circunstâncias para alocar o valor depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil (por exemplo, o método de linha reta, o método do saldo decrescente e de unidades de produção). No entanto, o método de depreciação utilizado deve refletir o padrão em que se espera que os benefícios econômicos do ativo sejam consumidos pela entidade (ver parágrafos 60 e 62 da IAS 16).

Um método de depreciação que se utiliza da receita que se espera ser gerada a partir da utilização o ativo nos negócios da entidade não é um método adequado de depreciação porque reflete um padrão de geração de benefícios econômicos de operação do negócio (do qual o ativo é parte) ao invés do consumo dos benefícios econômicos incorporados no ativo (vide a minuta de exposição *Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation*, publicado em dezembro de 2012). Em outras palavras, o consumo dos benefícios econômicos incorporados no ativo reflete o consumo do potencial de serviço do ativo. Essa noção é muito diferente de depreciação reconhecida com base nas receitas.

Em 31 de dezembro de 20X0 qual é o método mais adequado de depreciação para a nave espacial no exemplo 27?

Exemplo 27 (continuação): método de depreciação

O método mais adequado de depreciação é o método de 'unidade de produção' (ou seja o número de viagens que se espera realizar com a nave). Este método de depreciação reflete mais proximamente o modelo esperado de consumo dos benefícios econômicos

incorporados no ativo, pois cada viagem deverá consumir um centésimo do potencial de serviço do veículo espacial.

No entanto, como o potencial de serviço do componente de vistoria do veículo espacial é consumido com base no tempo por si só (por exemplo, não sofre impacto do número de vôos que a nave faz), apenas o componente de vistoria seria depreciado no método de linha reta.

Nota: Embora a entidade espere obter em 20X1 mais da metade (ou seja 53,333 por cento ou $\frac{8}{15}$ ³⁵) das receitas totais que a nave espacial deve gerar ao longo de sua vida útil (porque espera-se que a receita total gerada usando a nave espacial caia pela metade a cada ano), a entidade não pode reconhecer essa mesma proporção dos custos do ativo como despesa de depreciação em 20X1 (ou seja a entidade não pode usar depreciação baseada em receitas).

Mudança em estimativas contábeis

Em conformidade com a IAS 16, o valor residual e a vida útil de cada item de imobilizado devem ser revisados, pelo menos em cada final de exercício financeiro e, se expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como uma alteração numa estimativa contábil de acordo com as *Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros* na IAS 8.

Da mesma forma o método de depreciação aplicado a um ativo também é revisado pelo menos no final de cada ano financeiro e, se tiver havido uma mudança significativa no padrão esperado do consumo dos benefícios econômicos futuros incorporados no ativo, o método é alterado para refletir a mudança de padrão. Essa mudança também é uma alteração de estimativa contábil, porque é uma mudança na técnica usada para aplicar a política contábil da entidade para reconhecer a depreciação como benefícios econômicos do ativo que são consumidos (ver parágrafo BC33 da Base para Conclusões na IAS 16).

A *IFRS para PMEs* requer uma revisão (de valor residual, método de depreciação ou vida útil) somente se houver uma indicação de que houve uma alteração significativa desde a última data das demonstrações financeiras anual.

Qual a despesa de depreciação a ser reconhecida no exemplo 28 em 20X5?
--

Exemplo 28: mudança em estimativas contábeis

Em 1º de janeiro 20X1, quando uma entidade adquiriu um item de imobilizado (a um custo de UM1 milhão), a Administração:

- (a) julgou a depreciação linear ('linha reta') como sendo o método mais adequado de depreciação;
- (b) estimou a vida útil do ativo em 8 anos; e
- (c) mediu o seu valor residual com referência a um mercado ativo em UM200.000.

³⁵ 8 : 4 : 2 : 1 (isto é, um total de 15) reflete o padrão de redução de receitas caindo para metade a cada ano, durante um período de quatro anos (o período previsto sobre o qual a entidade espera usar a nave espacial). Por conseguinte, 8/15 reflete a proporção da renda total que deverá ser obtida em 20X1.

Em 20X5 a Administração revisou o item de imobilizado da seguinte forma:

- (a) a depreciação linear foi julgada como sendo o método mais adequado de depreciação;
- (b) estimou-se em 5 anos a vida útil reamanescente do item a partir de 1 de janeiro 20X5; e
- (c) estimou-se que o item tem um valor residual nulo.

Em 1º de janeiro de 20X5 o valor contábil do item de imobilizado é UM600.000 (ou seja UM1 milhão de custo menos UM400.000 de depreciação acumulada). Dado que as estimativas de vida útil e valor residual mudaram em 20X5, a depreciação para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X5 é UM120.000 (ou seja UM600.000 de valor depreciável ÷ 5 anos restantes de vida útil).

A IFRIC 1 especifica como deve ser contabilizado o efeito dos seguintes eventos que mudam a mensuração de passivos existentes por desativação, restauração e passivos similares que se reconhece como parte do custo de um item de imobilizado:

- (a) uma mudança no fluxo estimado de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos (por exemplo, fluxos de caixa) necessários para liquidar a obrigação;
- (b) uma mudança na atual taxa de desconto de mercado conforme definido no parágrafo 47 da IAS 37 (isso inclui alterações do valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do passivo); e
- (c) um aumento que reflete a passagem do tempo (também conhecido como a reversão do desconto a valor presente).

Exemplos 29 e 30: mudança em estimativas contábeis

Os exemplos ilustrativos 1 e 2 que acompanham, mas não integram, a IFRIC 1 ilustram como dar conta de uma alteração na estimativa contábil de um componente do custo de um item de imobilizado que também é uma responsabilidade, em conformidade com a IAS 37, quando a entidade usa o método de custo e o método de reavaliação, respectivamente.

Redução ao valor recuperável

A redução ao valor recuperável do imobilizado, se houver, é determinada em conformidade com a IAS 36 *Redução ao Valor Recuperável de Ativos*. O princípio de redução ao valor recuperável na IAS 36 especifica que um ativo não deve ter valor contábil superior ao seu valor recuperável. Valor recuperável é o maior entre o valor justo de um ativo menos os custos de alienação e o valor presente dos fluxos de caixa futuros esperados decorrentes do ativo—seu valor de uso.

Estas notas não explicam as exigências da IFRS no tocante à redução ao valor recuperável de imobilizado porque esse tema é objeto de comentários separados.

Baixa

Relacionar os requisitos de baixa da IAS 16 (parágrafos 67–72) e a seção 17 (parágrafos 17.27–17.30) da *IFRS para PMEs* com o objetivo dos relatórios financeiros e características qualitativas conforme estabelecidos na *Estrutura Conceitual*.

Embora a *Estrutura Conceitual* contemple 'conceitos' relativos a quando um ativo deve ser inicialmente reconhecido na demonstração de posição financeira de uma entidade (critérios de reconhecimento), esta não contempla conceitos em relação à remoção de um ativo da posição financeira (critérios de baixa). Consequentemente, os critérios de baixa de um ativo especificados nas normas específicas não são consistentes dentre as distintas IFRS. Na maioria dos casos, não há maiores dificuldade em determinar quando baixar um item de imobilizado. No entanto, em alguns casos, a baixa não necessariamente ocorre quando não mais são satisfeitos os critérios especificados para o reconhecimento de um determinado ativo. Além disso, a baixa não é necessariamente obrigatória na situação em que o ativo reconhecido já não satisfaz a definição de um ativo. O valor contábil de um item de imobilizado é baixado quando da sua alienação ou quando não há benefícios econômicos futuros esperados da sua utilização ou alienação, o que acontecer antes (ver parágrafo 67 da IAS 16).

O princípio do reconhecimento de receitas de vendas de mercadorias é aplicado para determinar o momento do reconhecimento dos ganhos na alienação de itens do imobilizado (parágrafo 69 do IAS 16).

Oposto ao princípio de apresentação do IFRS que define que as despesas não são compensadas com receitas (ver parágrafo 32 do IAS 1), o parágrafo 68 da IAS 16 especifica que o ganho ou perda decorrente da baixa de um item de imobilizado é incluído no resultado quando o item é baixado (a menos que a IAS 17 requeira diferente como em um contrato de venda com arrendamento posterior–*leaseback*). A IAS 16 também proíbe a classificação de tais ganhos como receita, porque a receita de venda de mercadorias normalmente é mais recorrente do que os ganhos na alienação de imobilizado. Consequentemente, os usuários das demonstrações financeiras considerariam de forma diferente tais ganhos e receitas de venda de bens de uma entidade no contexto de suas atividades normais quando da sua avaliação dos resultados passados de uma entidade e nas suas projeções de fluxos futuros de caixa (parágrafo BC35 das Bases para Conclusões da IAS 16).

Consistentemente com o exposto acima, o IASB concluiu que entidades, cujas atividades comuns incluem o aluguel e venda posterior dos mesmos bens anteriormente alugados, devem reconhecer a receita de aluguel e de venda dos ativos, porque a apresentação da receita bruta de venda, ao invés de um ganho líquido ou perda na venda de ativos, iria refletir melhor as atividades comuns de tais entidades (parágrafo BC35C da Base para Conclusões da IAS 16). Consequentemente, em conformidade com o parágrafo 68A da IAS 16, uma entidade que, no decorrer de suas atividades normais, rotineiramente vende itens de imobilizado que anteriormente foram objeto de aluguel a terceiros deve transferir tais ativos para estoque em seu valor contábil quando estes deixam de ser alugados e tornam-se mantidos para a venda. Consequentemente, o produto da venda de tais ativos é reconhecido como receita de acordo com a IAS 18 *Receita*. A IFRS 5 não se aplica quando os ativos que são mantidos para venda, no contexto do curso normal dos negócios, são transferidos para estoques.

Exemplo 31: venda

Em 31 de dezembro de 20X5 uma entidade vendeu uma máquina usada para fabricar produtos por UM1.500. Seu valor contábil era de UM1.000 (custo histórico depreciado).

Em 31 de dezembro de 20X5 ³⁶ a entidade:

- (a) baixa o ativo — imobilizado: máquina (UM1.000);
- (b) reconhece o ativo recebido em contrapartida — ativos financeiros: dinheiro (UM1.500); e
- (c) reconhece o resultado— lucro ou prejuízo: ganho na alienação de imobilizado (UM500).

Nota: como uma exceção ao princípio expresso no parágrafo 32 da IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* — pelo qual as receitas e despesas não são compensadas (ou seja apresentação bruta) — os parágrafos 68 e 71 da IAS 16 requerem apresentação na forma líquida (ou seja, o ganho ou perda líquida decorrente da baixa de um item de imobilizado a ser incluído no lucros ou perdas). Além disso, como a receita de venda de mercadorias é normalmente mais provável que ocorra recorrentemente em montantes comparáveis do que são os ganhos provenientes da alienação de itens do imobilizado a entidade não deve classificar como receita (ver IAS 18 *Receita*) os ganhos na alienação de itens do imobilizado (ver parágrafo BC34 da Base para Conclusões da IAS 16). Além disso, o propósito para o qual uma entidade mantém um ativo determina se a baixa desse ativo dá origem a receitas ou a um ganho na alienação (por exemplo, a venda de itens mantidos para venda no curso normal das operações da entidade (estoques) dá origem a receitas).

Exemplo 32: edifício mantido para venda

Desde que adquiriu o seu edifício sede, a Administração estimou a vida útil daquele prédio em 50 anos a contar da data de aquisição. Antes de decidir vender o edifício, a entidade pretende usá-lo em toda a sua vida útil, ao fim da qual o edifício deveria não ter valor algum. Não se espera fluxo de caixa relevante a partir do sucateamento do edifício. A administração espera consumir os benefícios econômicos do edifício uniformemente ao longo de sua vida útil de 50 anos.

Em 31 de dezembro de 20X5, a entidade comprometeu-se com um plano para vender o seu edifício-sede e iniciou ações para localizar um comprador. A entidade pretende transferir o prédio para um comprador após desocupar o edifício. O tempo necessário para desocupar o edifício é o usual e habitual na venda desse tipo de ativo. É altamente provável que o edifício seja vendido nos próximos meses.

Em 31 de dezembro de 20X5:

³⁶ Presumindo que esta é a data em que todas as seguintes condições tenham sido satisfeitas: (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens; (b) a entidade não retenha envolvimento gerencial contínuo como o geralmente presente quando há propriedade, nem o controle efetivo dos bens vendidos; (c) o valor da receita possa ser mensurado confiavelmente; (d) é provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade; e (e) os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transação possam ser mensurados confiavelmente (ver parágrafo 69 da IAS 16).

- (a) o valor contábil do edifício é UM1.000.000 (UM2.000.000 de custo histórico menos UM1.000.000 de depreciação acumulada);
- (b) o valor justo do edifício é UM3.000.000; e
- (c) estimativa dos custos para vender é de UM300.000.

Em 2 de fevereiro de 20X6 a entidade incorreu em custos de UM250.000 na venda do edifício pelo valor de UM3.100.000.

Pergunta 1: explique, tendo como referência a Estrutura Conceitual, a IFRS 5 e a IAS 16, como a entidade apresentaria a baixa do edifício nas suas demonstrações financeiras para os exercícios findos em 31 de dezembro de 20X5 e 31 de dezembro de 20X6.

A partir de 31 de dezembro de 20X5, quando o edifício passa a estar destinado para venda, o uso que restar dentro das operações desse ativo que está destinado à venda passa a ser incidental em relação à recuperação do valor contábil por meio de sua venda. Conseqüentemente, a depreciação cessa porque a contabilização para tal ativo é um processo de avaliação ao invés de uma alocação. Em 31 de dezembro de 20X5 o edifício deve ser reclassificado de imobilizado (um ativo não-circulante) para um ativo circulante destinado à venda (apresentado como um ativo circulante pois o edifício agora satisfaz essa definição) e mensurado pelo menor entre seu valor contábil e o seu valor justo menos os custos para vender — o ativo é mantido agora para ser realizado por meio da venda e sua mensuração deve refletir isso. Em alguns casos (não neste exemplo, no entanto), uma perda por redução ao valor recuperável pode ser reconhecida no resultado (quando o valor contábil excede o valor justo menos os custos para vender) — isso é consistente com os princípios de redução ao valor recuperável do imobilizado.

Em 31 de dezembro de 20X6, a entidade deve reconhecer UM1.850.000 de resultado na alienação do ativo nos lucros ou perdas.

Pergunta 2: explique como sua resposta à primeira questão seria diferente (se aplicável) no caso da entidade preparar suas demonstrações financeiras em conformidade com a IFRS para PMEs.

Ao contrário da IFRS (ver IFRS 5), a *IFRS para PMEs* não classifica ativos não-circulantes como destinados para a venda. Por conseguinte, em conformidade com as *IFRS para PMEs*, a entidade continuaria a depreciar o item imobilizado depois de 31 de dezembro de 20X5 até sua baixa em 2 de fevereiro de 20X6. No entanto, em resposta à sua mudança no uso do edifício, a entidade teria que revisar, nos termos do parágrafo 17.19, sua estimativa de valor residual do edifício. Ao re-estimar o valor residual, a depreciação do edifício cessaria porque seu valor contábil excede o seu valor residual.

Nota: o parágrafo 17.26 (que faz referência ao parágrafo 27.9(f)) afirma que o plano de alienação de um ativo não-circulante é um indicador que aciona a necessidade de cálculo do valor recuperável do ativo, para efeito de teste de redução ao valor recuperável. O ativo neste exemplo não requer redução porque seu valor justo menos custos para vender excede o seu valor contábil.

Exemplo 33: abandono

Em outubro de 20X5, uma entidade decide cessar a produção de algodão, que constitui uma importante linha de negócios. Por conseguinte, ela vai abandonar todas as suas fábricas de algodão. Todo o trabalho nos moinhos de algodão se encerra em 30 de junho de 20X6.

Pergunta 1: explique, tendo como referência a Estrutura Conceitual e a IFRS, porque os resultados e fluxos de caixa das fábricas de algodão são tratados como operações continuadas nas demonstrações financeiras da entidade para o ano finalizado em 31 de dezembro de 20X5.

Em conformidade com a IFRS 5, em 20X5 os moinhos de algodão não satisfazem a definição de uma operação descontinuada (eles nem foram vendidos nem estão sendo mantidos para a venda). Consistentemente com o fundamento econômico da decisão de abandono, em 31 de dezembro de 20X5 (final de ano), em conformidade com a IAS 36 *Redução ao Valor Recuperável de Ativos*, a entidade testaria suas fábricas de algodão para perdas por redução ao valor recuperável. Como o valor contábil restante do ativo continua a ser recuperado principalmente através do uso continuado (em vez de por meio de venda), a entidade continua a depreciar os moinhos até sua baixa por abandono.

Exemplo 34: receitas (apresentação bruta) ou ganho (apresentação líquida)

Uma cadeia de lojas de bicicleta possui bicicletas de aluguel de curto prazo e venda. As bicicletas disponíveis para aluguel são usadas por dois ou três anos e, em seguida, vendidas pelas lojas como modelos de segunda mão.

Explique, tendo como referência a Estrutura Conceitual e IAS 16, como a entidade apresentaria a baixa das bicicletas de segunda mão nas suas demonstrações financeiras para o ano finalizado em 31 de dezembro de 20X5.

A entidade, no decorrer de suas atividades normais, rotineiramente vende bicicletas de segunda mão (itens de imobilizado) que são mantidas para aluguel a terceiros. Por conseguinte, em conformidade com o parágrafo 68A da IAS 16, a entidade deve transferir tais bicicletas por seu valor contábil para os estoques quando elas deixarem ser alugadas e se tornarem destinadas à venda. O produto da venda de tais bicicletas usadas deve ser reconhecido como receita de acordo com a IAS 18 *Receita*^{37,38}. Na visão do IASB, a apresentação de receita bruta de venda, ao invés de um ganho líquido ou perda na venda de ativos, reflete melhor as atividades comuns de tais entidades (vide parágrafo BC35C da Base para Conclusões na IAS 16) porque é provável que a receita da venda de tais bens seja recorrente e em montantes comparáveis em comparação ao que seriam ganhos de vendas de itens de imobilizado. Conseqüentemente, os usuários das demonstrações financeiras considerariam estes ganhos e fluxos da venda de bens no decorrer de suas atividades normais diferentemente dos eventos de 'ocorrência única' ou infrequentes cessões de ativos (imobilizado), na sua avaliação dos resultados do passado da entidade e suas projeções de fluxos futuros de caixa.

³⁷ Nota: IFRS 5 não se aplica quando os ativos que são mantidos para venda no curso ordinário do negócio são transferidos para estoques.

³⁸ Nota: o IASB concluiu que os requisitos de divulgação das IASs 2, 16 e 18 conduziriam uma entidade à divulgação de informações pertinentes aos usuários (ver parágrafo BC35D da Base para Conclusões na IAS 16).

Apresentação e divulgação

Relacionar os requisitos de apresentação e divulgação da IAS 16 (parágrafos 73–79) e a seção 17 (parágrafos 17.31–17.32) da *IFRS para PMEs* com o objetivo dos relatórios financeiros e características qualitativas conforme estabelecidos na *Estrutura Conceitual*.

O objetivo dos relatórios financeiros para fins gerais³⁹ constitui a base da *Estrutura Conceitual*. Outros aspectos da Estrutura Conceitual, incluindo a apresentação e divulgação, decorrem logicamente do objetivo (ver parágrafo OB1 da *Estrutura Conceitual*).

O valor contábil do imobilizado é apresentado como um item separado na demonstração da posição financeira (ver parágrafo 54 (a) da IAS 1). A parte destas notas dedicada à identificação dos imobilizado (escopo da IAS 16) explicou o processo de subclassificação para exibir informações da maneira mais útil aos usuários para fins de tomada de decisões econômicas (ver parágrafo 4.3 da Estrutura Conceitual). Por exemplo, um terreno é classificado pela função no negócio da entidade a fim de exibir as informações da maneira mais útil aos usuários para fins de tomada de decisões econômicas, e por isso é classificado como imobilizado (se ele é mantido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins de administração), como propriedade para investimento (se mantido para auferir aluguéis ou para valorização do capital, ou ambos) ou estoque (se é mantido para venda no curso normal dos negócios). Além disso, quando o valor contábil do terreno (um ativo não-circulante) for recuperado principalmente por meio de uma transação de venda, em vez de por meio de uso continuado, é classificado como um ativo não-circulante detido para venda (ver parágrafo 6 do IFRS 5). Julgamento significativo é necessário, por vezes, para se classificar os ativos.

O imobilizado deve ser subclassificado em classes. Uma classe do imobilizado é definida como um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade (ver o parágrafo 37 da IAS 16). Como é o caso de muitas das IFRS, julgamento é usado na aplicação desse princípio de subclassificação.

Se a entidade optar por usar o método de reavaliação para apenas alguns itens de seu imobilizado, toda uma classe de itens de imobilizado deve ser reavaliada simultaneamente⁴⁰ (ver parágrafos 36 e 38 da IAS 16).

Exemplo 35: princípio de subclassificação (classes do imobilizado)

Uma entidade tem os seguintes itens de imobilizado:

- (a) Propriedade A: um lote de terra vazio em que se pretende construir sua nova sede administrativa;
- (b) Propriedade B: uma parcela de terreno que opera como um aterro sanitário;

³⁹ O objetivo 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 (ver parágrafo OB2 da *Estrutura Conceitual*).

⁴⁰ Reavaliação simultânea (ou uma base rotativa de reavaliação) é necessária para evitar a reavaliação seletiva dentro de uma classe do imobilizado.

- (c) Propriedade C: um terreno no qual baseia-se sua sede administrativa existente;
- (d) Propriedade D: um lote de terreno em que seu escritório de vendas está construído;
- (e) Propriedades E1–E10: dez lojas de varejo e a terra em que estão construídas;
- (f) equipamento A: sistemas de computador em sua sede e escritório de vendas que são integrados com sistemas de computador de ponto de venda em lojas de varejo;
- (g) equipamento B: sistemas de ponto de venda de computador em cada uma das suas lojas de varejo;
- (h) mobiliário e acessórios em sua sede administrativa e seu escritório de vendas; e
- (i) acessórios em seus pontos de venda da loja.

Perguntas para discussão

Considere, discutindo as perguntas a seguir, se os ativos acima devem ser mostrados como classificações distintas de ativos. Dar razões para suas respostas.

Pergunta 1: deve um terreno sem um edifício ser classificado separadamente do terreno com edifícios?

Devem ser consideradas a natureza e uso do ativo dentro das operações da empresa para determinar se o terreno deve ser classificado separadamente do edifício. Terrenos baldios e o terreno sobre o qual se ergue um edifício tem naturezas diferentes— estas são classificações diferentes de imobilizado.

Pergunta 2: deve o terreno que é operado como um aterro sanitário ser classificado separadamente do terreno baldio?

O terreno de aterro é usado para uma finalidade diferente do que os terrenos baldios e, portanto, é uma classificação diferente de imobilizado.

Pergunta 3: são os pontos de venda da entidade suficientemente diferentes em natureza e uso dos edifícios de escritórios, a fim de serem tratados como uma classificação separada de terrenos e edifícios?

Neste caso é necessário exercer julgamento — pode-se dizer que todos os edifícios contribuem para o mesmo objetivo geral dos negócios da entidade. No entanto, a maneira com que eles são usados para fazê-lo é diferente e, portanto, pode-se argumentar que devem ser apresentados como diferentes classificações de imobilizado. A relevância (e o significado do valor contábil dos edifícios de varejo e escritório em relação ao valor contábil dos terrenos e edifícios) dos diferentes tipos de edifícios pode ser utilizada para indicar à Administração se devem ser tratados como classificações separadas.

Pergunta 4: desde que o equipamento de computador esteja integrado a toda a organização, ele deve ser classificado como uma classe única e separada de ativos?

Os ativos são usados para um propósito semelhante e são de natureza similar e, portanto, é possível que sejam apresentados como parte de uma única classificação do imobilizado. Da mesma forma para a discussão da pergunta 3, a Administração precisaria exercer julgamento e determinar a relevância do equipamento para decidir se diferentes classificações são necessárias (ou seja, separar as classificações). Integração do equipamento com toda a organização (por exemplo, permitindo que computadores da entidade façam interface com toda a organização) em si não determinam se todo esse equipamento de computador é uma classe única de imobilizado.

Nota: A relevância (capaz de afetar uma decisão do usuário primário, feita com base nas informações financeira) também é uma consideração importante para se fazer os julgamentos de classificação.

Os parágrafos 73–79 da IAS 16 prescrevem requisitos de divulgação para o imobilizado. Essas divulgações geralmente constam nas notas, as quais devem:

- (a) apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e políticas contábeis específicas usadas (ver parágrafo 112(a) da IAS 1). Por exemplo, para cada classificação de imobilizado, uma entidade divulga a base de mensuração utilizada (por exemplo, o método de custo ou o método de reavaliação), depreciação métodos utilizados (por exemplo, linha reta, redução do saldo ou identificação específica) e vida útil (ou as taxas de depreciação).
- (b) divulgar informações sobre as premissas que a entidade faz sobre o futuro, e outras fontes importantes de incerteza nas estimativas ao final do período de relatório, que tenham um risco significativo de resultar em um ajuste relevante nos valores contábeis dos ativos e passivos ao longo do exercício seguinte (ver parágrafo 125 do IAS 1). Por exemplo, as premissas utilizadas para estimar os custos iniciais de desativação e remoção de uma usina nuclear e restauração do local no qual está localizado, obrigação contraída quando a planta foi construída, seria divulgada nas notas explicativas.
- (c) divulgar, no resumo das políticas contábeis significativas ou outras notas, os julgamentos, além dos que envolvem estimativas, que a Administração fez no processo de aplicação de políticas contábeis da entidade e que têm o efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações financeiras (ver parágrafo 122 do IAS 1). Por exemplo, a Administração poderia ter que usar julgamento significativo para decidir se um edifício significativo em particular é uma propriedade para investimento ou um imobilizado.
- (d) divulgar as informações exigidas pelo IFRS que não são apresentadas em outra parte das demonstrações financeiras (ver parágrafo 112(b) da IAS 1). Por exemplo, a IAS 16 exige divulgação, entre outros, do valor contábil bruto e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período e uma reconciliação do valor contábil no início e no final do período, mostrando:
 - (i) adições;

- (ii) ativos classificados como destinados para a venda ou incluídos em um grupo de alienação classificado como destinado para a venda, em conformidade com a IFRS 5 e outras baixas;
 - (iii) aquisições através de combinações de negócios;
 - (iv) aumentos ou reduções resultantes das reavaliações e das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas ou revertidas em outros resultados abrangentes em conformidade com a IAS 36;
 - (v) perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado em conformidade com a IAS 36;
 - (vi) perdas por redução ao valor recuperável revertidas em lucros ou perdas em conformidade com a IAS 36;
 - (vii) depreciação;
 - (viii) as diferenças líquidas de câmbio resultantes da conversão das demonstrações financeiras da moeda funcional para uma moeda de apresentação diferente, incluindo a conversão de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que reporta; e
 - (ix) outras mudanças.
- (e) fornecer informação que não é apresentada em outra parte nas demonstrações financeiras, mas é relevante para a sua compreensão (por exemplo, divulgações adicionais quando necessário para conseguir uma apresentação apropriada) (ver parágrafos 15 e 112(c) da IAS 1).

A parte destas notas dedicada à baixa de imobilizado explicou que:

- (a) contrariamente ao princípio de apresentação da IFRS que as despesas não são compensadas com receitas, o ganho líquido ou perda decorrente da baixa de um item de imobilizado é incluída nos lucros e perdas;
- (b) os ganhos na alienação de imobilizado não são reconhecidos como receita; e
- (c) as entidades cujas atividades comuns incluem aluguel e venda posterior dos mesmos bens devem reconhecer como receita tanto o aluguel quanto a venda de ativos (em vez de receitas apenas de aluguel e um ganho líquido ou perda na venda de ativos).

Mudanças em políticas contábeis, disposições transitórias e datas efetivas

Relacionar os requisitos para alterações nas políticas contábeis, disposições transitórias e datas efetivas da IAS 16 (IAS 8 paragraphs 14–31 e 50–53 e IAS 16 parágrafos 80–81F) e seção 17 (parágrafos 10.8, 10.11 e 10.12) do *IFRS para PMEs* com o objetivo dos relatórios financeiros e características qualitativas que constam da *Estrutura Conceitual*.

Os usuários das demonstrações financeiras precisam ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa. As mesmas políticas contábeis, portanto, são aplicadas dentro de cada período e de um período para outro (ver parágrafo 15 da IAS 8). Consequentemente, uma entidade aplica suas políticas contábeis para

imobilizado consistentemente de um período para outro. No entanto, uma entidade altera uma política contábil apenas se:

- (a) a mudança for requisitada por uma IFRS (por exemplo, quando a entidade adota inicialmente uma nova Norma ou uma alteração a uma Norma); ou
- (b) a alteração resultar em demonstrações financeiras fornecendo informação confiável e mais pertinente sobre os efeitos de transações, outros eventos ou condições sobre a posição financeira da entidade, desempenho financeiro ou fluxos de caixa (ver parágrafo 14 da IAS 8).

Por exemplo, uma mudança para o método de reavaliação do método de custo seria fornecer uma mensuração mais atual do ativo imobilizado na demonstração da posição financeira e uma mensuração mais atual da depreciação.

A fim de permitir que os usuários das demonstrações financeiras possam comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo, o princípio geral de contabilização para alterações de política contábil é a aplicação retrospectiva, isto é, reapresentar dados comparativos como se a nova política sempre tivesse sido aplicada pela entidade (ver parágrafos 19 e 23 do IAS 8). No entanto, a aplicação da restrição de custo (ver parágrafos CQ35–CQ39 da *Estrutura Conceitual*) frequentemente resulta na especificação pelo IASB de disposições transitórias específicas nas Normas que criam exceções ao princípio geral da contabilização de alterações nas políticas contábil retrospectivamente (ver parágrafo 19(a) da IAS 8). Por exemplo, a adoção inicial de uma mudança de política contábil para imobilizado do método do custo para o método de reavaliação é contabilizada como uma reavaliação de acordo com a IAS 16, e não como uma alteração na política contábil (ver parágrafo 17 da IAS 8). Além disso, os parágrafos 80–81F prescrevem disposições transitórias e datas efetivas para alterações na IAS 16.

Os parágrafos 28-31 do IAS 8 especificam requisitos de divulgação para uma alteração de política contábil.

Estágio 2: trabalhos

Trabalho 1

Encontre um relatório anual consolidado para um grupo com ações na Bolsa de Valores que tenha o imobilizado e prepare suas demonstrações financeiras em conformidade com as IFRS. (Relatórios anuais podem ser baixados diretamente de sites de empresas). Prepare um resumo executivo de uma página para o Conselho de Administração da empresa controladora que descreva a utilidade das políticas contábeis e de relatório do grupo no que diz respeito ao imobilizado.

Trabalho 2

Encontrar exemplos de itens de imobilizado (ou outros bens tangíveis) que são difíceis de classificar (ou seja, é difícil determinar qual IFRS deve ser aplicada na contabilização de ativos identificados). Fontes possíveis incluem:

- (a) as demonstrações financeiras IFRS das entidades com ações na Bolsa de Valores;⁴¹
- (b) decisões regulatórias publicadas pelos reguladores do mercado de valores mobiliários;
- (c) relatórios de empresas de contabilidade profissionais; e
- (d) artigos de imprensa.

Usando os exemplos que você identificou, explique:

- (a) por que você considera esses itens difíceis de classificar;
- (b) se você concorda com a classificação da entidade; e
- (c) se uma outra classificação forneceria aos investidores, mutuantes e outros credores (existentes e potenciais) com informações financeiras mais úteis.

Dar razões para suas opiniões, fazendo referência aos requisitos da IAS 16 e outras IFRS relevantes.

Trabalho 3

Encontre exemplos de itens de imobilizado que têm partes significativas que requeiram substituição em intervalos regulares e em intervalos menos frequentes e irregulares. Possíveis fontes de exemplos incluem:

- (a) as demonstrações financeiras IFRS das entidades com ações na Bolsa de Valores;
- (b) decisões regulatórias publicadas pelos reguladores do mercado de valores mobiliários;
- (c) relatórios de empresas de contabilidade profissionais; e
- (d) artigos de imprensa.

Usando os exemplos que você identificou, explique:

- (a) se você concorda com a identificação da entidade de tais peças de reposição; e

⁴¹ Ver parágrafo 122 do IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*.

(b) se contabilizar separadamente a depreciação das peças de substituição fornece aos investidores, mutuantes e outros credores (existentes e potenciais) informações financeiras úteis.

Dar razões para suas opiniões, fazendo referência às exigências das IFRS ou o *IFRS para PMEs*.

Trabalho 4

Encontre, nas demonstrações financeiras das entidades com ações na Bolsa de Valores, exemplos de itens de imobilizado que possuem uma variedade de métodos de depreciação, vidas úteis e valores residuais.

A sua tarefa é explicar:

- (a) Se você concorda com as estimativas feitas por entidades cujas demonstrações financeiras você examinou, fundamentando suas respostas;
- (b) se as estimativas que diferentes entidades fazem sobre itens semelhantes de imobilizado são consistentes, citando razões para quaisquer variações que você encontrar, se aplicável;
- (c) se o objetivo do relatório financeiro para fins gerais seria melhor satisfeito se o IASB especificasse taxas de depreciação específicas de propósito geral e vidas úteis para cada tipo de imobilizado (por exemplo, 25 por cento do custo histórico de computadores deve ser reconhecido como uma despesa (depreciação), por ano);
- (d) se as informações financeiras preparadas em conformidade com as IFRS satisfariam melhor o objetivo dos relatórios financeiros se o IASB especificasse um único modelo de mensuração para o imobilizado, e se for esse o caso, descreva o modelo que você selecionaria e dê as razões para sua escolha; e
- (e) a extensão em que um modelo de mensuração de imobilizado não especificado pelo IASB poderia fornecer informações úteis para investidores, mutuantes e outros credores atuais e potenciais; por exemplo, poderia o valor justo ou o custo histórico (ou seja, sem depreciação ou redução ao valor recuperável) fornecer informações que fossem mais úteis do que aquelas fornecidas pelos modelos de mensuração previstos na IFRS?

Estágio 2: Tutorial

Abaixo está um exemplo de um tutorial que foi desenhado para desenvolver nos alunos o conhecimento e a compreensão dos julgamentos e estimativas básicos necessários para aplicar o método de contabilização pelo custo de acordo com a IAS 16. Na Estágio 2 seria adequado integrar o material deste tutorial com as exigências de outras IFRS.

20X1

Em 1 de setembro 20X1 uma entidade adquire um lote de terreno industrial por UM200.000 e uma máquina para ser instalada no terreno por UM1.000.000.⁴² A máquina deve ser usada para fabricar um produto químico a ser vendido a terceiros.

Antes que a máquina possa ser usada pela entidade, ele deve ser instalada, modificada e testada. Uma vez testada pela entidade, a entidade reguladora deve vistoriar e testar a máquina e certificá-la como sendo apta para seu propósito, antes que ela possa ser usada para a produção comercial. Os seguintes custos foram incorridos entre 1 de setembro de 20X1 e 1 de dezembro 20X1:

- (a) instalação: UM25.000 (UM5.000 deste valor equivale ao revestimento—*ver abaixo*);
- (b) modificação: CU60.000;
- (c) teste da máquina da entidade: UM15.000; e
- (d) vistoria da máquina por autoridade reguladora: UM100.000.

A autoridade reguladora certificou que a máquina está adequada ao seu uso em 1 de dezembro 20X1.

A entidade espera usar a máquina para produzir 100.000 unidades do produto químico. No entanto, a fim de fazê-lo, como uma condição legal de continuar a operar a máquina, uma vez que ela tenha produzido 50.000 unidades, a máquina deve passar por uma grande vistoria pelas autoridades reguladoras.

Desde que todas as falhas identificadas na vistoria sejam resolvidas, a máquina seria aprovada para produzir mais de 50.000 unidades (ou seja, 100.000 unidades no total). Depois de produzir 100.000 unidades (ou seja 50.000 antes da vistoria e 50.000 após a vistoria), espera-se que a máquina seja inservível e, em conformidade com os regulamentos da indústria, deve ser removida e o terreno em que foi construída deve ser restaurado à condição que estava antes que a máquina foi erguida sobre ele.

Além disso, é uma condição da entidade reguladora que o revestimento da máquina seja substituído após cada 20.000 unidades produzidas. O forro de substituição deve ser montado por um técnico devidamente qualificado, conforme aprovado pela entidade reguladora.

Além disso, se a máquina for deslocada em qualquer estágio durante sua vida útil ela deve passar por uma grande vistoria para falhas decorrentes do deslocamento. Tal vistoria deve ocorrer antes que a máquina possa retomar a produção.

⁴² Além do terreno e da máquina, a entidade também adquire um prédio e tanques de armazenamento, mas para fins deste tutorial, estes são ignorados.

Em 31 de dezembro de 20X1 (o fim do período de relatório) a Administração estima o seguinte sobre a máquina:

(a) o custo (se realizado hoje) da vistoria que se espera ser executada quando a máquina tiver produzido 50.000 unidades: UM100.000.

(b) o custo (se realizado hoje) do trabalho que se espera ser necessário após a vistoria, quando a máquina tiver produzido 50.000 unidades: UM220.000.

(c) o custo (se realizado hoje) de uma substituição de forro e sua instalação: UM140.000 (sendo UM135, 000 o custo do forro e UM5.000 o custo de instalação).

(d) o custo de um especialista independente assumir hoje a obrigação de restaurar o terreno em que a máquina é construída: UM100.000.

(e) o montante que a entidade receberia pela máquina se fosse vendida como sucata em 31 de dezembro 20X1, na condição que se espera que esteja após ter produzido 100.000 unidades: UM200.000.

20X2–20X5

Em 1º de janeiro de 20X2 a entidade começa a usar a máquina para produzir produtos químicos (ou seja a máquina está ociosa durante todo o mês de dezembro de 20X1).

Durante 20X2–20X5 nenhuma alteração foi feita nas estimativas da Administração (originalmente feitas em 31 de dezembro de 20X1). No entanto, a operação da máquina causa contaminação incremental do terreno, resultando no aumento da obrigação de restaurar o terreno em que a máquina foi instalada de UM1 por unidade produzida.

Em 20X2, a máquina produz 4.000 unidades. Para os próximos três anos (20X3–20X5), a máquina produz 12.000 unidades em cada ano.

Durante 20X4, depois de produzir as primeiras 4.000 unidades naquele ano, o revestimento é substituído por um custo total, incluindo sua instalação, de UM144. 000.

20X6

O revestimento é substituído em 1 de janeiro de 20X6 a um custo de UM148.000, incluindo sua instalação.

Em 1º de setembro de 20X6, depois de a máquina ter produzido sua unidade de número 45.000, a produção foi temporariamente suspensa por quatro meses. Primeiramente, o regulador vistoriou a máquina e depois a máquina passou por um serviço importante para corrigir as falhas e outros problemas identificados pela vistoria. O serviço é realizado por um terceiro independente, a um custo para a entidade de UM200.000.

Em 31 de dezembro de 20X6, após a conclusão do serviço principal, o regulador atesta que a máquina está adequada ao seu uso. O custo para a entidade da vistoria é de UM100.000.

20X7

Em 2 de janeiro de 20X7 a produção se reinicia com o uso da máquina.

Em 20X7, a máquina produz 10 mil unidades.

20X8

Em 31 de dezembro de 20X8, por causa do inesperado desenvolvimento de novas tecnologias no final de 20X8, o custo para restaurar o meio-ambiente se torna irrelevante (CU1). Além disso, por causa da descoberta de usos alternativos para o material usado para construir a máquina, a Administração estima que comerciantes de sucata, agora, pagariam à entidade cerca de UM300.000 pela máquina, hoje, na condição que se espera que esteja ao final de sua vida econômica (ou seja, quando tenha produzido 100.000 unidades).

Depois de produzir 5.000 unidades, o revestimento é substituído ao custo, incluindo a instalação, de UM150.000.

Em 20X8 a máquina produziu 10.000 unidades no total.

20X9

Em 1º de setembro de 20X9, devido a mudanças imprevistas no foco estratégico da entidade, se confirma um plano para vender o terreno e a máquina para um terceiro independente por UM1.200.000.⁴³ A Administração da entidade anuncia o plano ao público e oferece pacotes de demissão voluntária para os empregados que operam a máquina, posto que não lhes serão oferecidas novas posições na entidade.

Em 20X9 a entidade usa a máquina para produzir 10.000 unidades (dos quais 9.000 são produzidos antes de 1º de setembro 20X9).

20Y0

Em 1º de março de 20Y0, depois de produzir 2.000 unidades adicionais, os riscos e benefícios de propriedade da máquina são transferidos para um terceiro independente como consequência da venda.

⁴³ UM300.000 do preço total é atribuível ao terreno.

Perguntas:

Pergunta 1: em 31 de dezembro de 20X1 qual é o custo, vida útil e valor depreciável da máquina e do terreno, mantidos pela entidade? Você pode supor que todos os itens de custo são considerados relevantes individualmente.

Pergunta 2: explique como a entidade é requerida a contabilizar os custos de vistoria pela entidade reguladora e a consequente manutenção da máquina em conformidade com a IAS 16 *Imobilizado*. Você não precisa sustentar a sua resposta com cálculos.

Pergunta 3: explique como a entidade deve contabilizar a sua obrigação de restaurar o ambiente de acordo com normas do setor. Supor que os efeitos do desconto são irrelevantes e podem, portanto, ser ignorados. Sustente a sua resposta com cálculos.

Pergunta 4: discuta como, em conformidade com a IAS 16, a entidade iria depreciar a máquina ao longo de sua vida útil estimada. Sustente a sua discussão com cálculos.

Pergunta 5: discuta como, caso aplicável, sua resposta à pergunta 4 seria diferente se tivesse sido apropriado para a entidade utilizar o método de depreciação linear. Você não precisa sustentar a sua resposta com cálculos.

Pergunta 6: discuta como, se aplicável, suas respostas a perguntas 1 a 5 seriam diferentes se a entidade preparasse suas demonstrações financeiras em conformidade com a *IFRS para PMEs*.

Estágio 2: Tutorial— sugestão de resposta

Pergunta 1 - custo

	<i>UM</i>
<i>Máquina</i>	
Preço de compra	1.000.000
Custo de Instalação	25.000
Custo de Modificação	60.000
Custos de ajuste “finos”	15.000
Custos de vistoria inicial - órgão regulador	100.000
Obrigação de restaurar o meio ambiente	<u>100.000</u>
Custo da máquina em 31 de Dezembro de 20X1	1.300.000
<i>Terreno</i> - preço de compra	200.000

Pergunta 1 - valor depreciável e vida útil em 31 de Dezembro de 20X1

<i>Máquina</i>	<i>Componente da vistoria inicial</i>	<i>Componente do forro</i>	<i>Outros componentes</i>	<i>Total</i>
Custo	UM100.000	UM140.000 ⁴⁴	UM1.060.000	UM1.300.000
Valor residual	=	=	<u>(UM200.000)</u>	<u>(UM200.000)</u>
Valor Depreciável	UM100.000	UM140.000	UM860.000	UM1.100.000
Vida útil	50.000 unids	20.000 unids	100.000 unids	

Terreno

O terreno tem uma vida útil indefinida porque seu potencial de serviço não é consumido no processo de fabricação. Conseqüentemente, o terreno não é depreciado.

Pergunta 2 - custos de vistoria

1. A vistoria é uma condição de funcionamento da máquina. Conseqüentemente, o custo da vistoria inicial (ou seja, executada antes que a máquina seja posta em uso) é parte do custo da máquina (ver parágrafos 11 e 14 da IAS 16).
2. Como o custo da vistoria é significativo em relação ao custo total da máquina e sua vida útil é diferente de outros componentes da máquina, o componente de vistoria é depreciado como um componente separado da máquina em conformidade com o parágrafo 14 da IAS 16 (ver parágrafos 14 e 43–45 da IAS 16). A vida útil estimada do componente de vistoria é 50.000 unidades, enquanto a vida útil estimada do componente forro é de 20.000 unidades e dos outros componentes é de 100.000 unidades.

⁴⁴ Nota: estimado por referência ao custo de substituição de forros em 31 de dezembro 20X1.

3. O componente de vistoria inicial é depreciado usando o método de unidades de produção fixada à taxa de UM2 por unidade produzida (ou seja, $\frac{1}{50.000} \times$ o custo de vistoria inicial de UM100.000), porque esse método reflete mais adequadamente a maneira em que a entidade espera consumir o potencial de serviço do componente de vistoria da máquina — ou seja $\frac{1}{50.000}$ do potencial do serviço de vistoria é consumido quando cada unidade é produzida. No entanto, a próxima vistoria é realizada após apenas 45.000 unidades terem sido produzidas. Consequentemente, o último valor contábil de UM10.000 do componente de vistoria inicial (ou seja UM2 \times 5.000 unidades de serviços potenciais que foram ‘perdidas’ porque a vistoria foi realizada mais cedo que o previsto) é reconhecido nos lucros e perdas em 20X6 quando é efetuada a segunda vistoria.⁴⁵
4. Quando a vistoria é realizada em 20X6, a obrigação de pagar a autoridade reguladora pela realização dessa vistoria é reconhecida como um passivo. Desde que sejam satisfeitos os critérios de reconhecimento no IAS 16 - incremento nos benefícios econômicos futuros esperados a partir da realização da vistoria (como é provável que seja o caso porque a produção cessaria após 50.000 unidades sem essa vistoria, o que não acontecerá uma vez tendo sido feita a vistoria) e o custo da vistoria pode ser mensurado confiavelmente (presumivelmente a autoridade reguladora faturará a entidade um valor especificado pelo serviço) - então um aumento correspondente no valor contábil do item de imobilizado (um ativo) é reconhecido (ver parágrafo 14 da IAS 16). Esse 'novo' componente de vistoria do item de imobilizado, em seguida, é depreciado como um valor residual nulo (porque a entidade espera consumir o potencial de todo o serviço do segundo componente de vistoria⁴⁶) sobre as próximas 50.000 unidades que a entidade espera produzir usando a máquina.
5. Depreciação do componente de vistoria para 20X7 e 20X8 será UM20.000 por ano (ou seja $\frac{10.000}{50.000} \times$ o segundo custo de vistoria de UM100.000).
6. Em 20X9 a Administração compromete-se com um plano para a venda da máquina. Nesse momento a máquina (na íntegra) é transferida para fora do imobilizado e contabilizada como um ativo não-circulante destinado para a venda de acordo com o IFRS 5. Nesse sentido, a máquina vai ser contabilizada na demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X9 pelo menor entre o valor contábil e o valor justo menos os custos para vender. Para o ano findo em 31 de dezembro de 20X9, a depreciação será reconhecida em relação ao componente de vistoria somente a partir de 1º de Janeiro (início do período) até 1º de setembro (data que foi classificado como destinado para venda). Assim, a depreciação do componente de vistoria para 20X9 será UM18.000 (ou seja, $\frac{9.000}{50.000}$ unidades \times UM100.000). Não há nenhuma depreciação relativamente às subseqüentes 1.000 unidades fabricadas em 20X9 e 2.000 unidades fabricadas em 20Y0 porque a máquina é classificada como destinada para venda (e não é classificada como imobilizado).⁴⁷

⁴⁵ A alteração na estimativa contábil (vida útil estimada) ocorreu em 20X6, porque antes de 20X6 a entidade esperava que a vistoria ocorreria somente após 50.000 unidades terem sido produzidas pela máquina.

⁴⁶ Nota: mesmo que a entidade pretenda vender a máquina depois de usá-la para fabricar por algum tempo, seu valor residual ainda provavelmente seria nulo porque o deslocamento da máquina, estando esta à venda, desencadearia a necessidade de uma outra vistoria.

⁴⁷ Como o valor contábil de um ativo destinado para venda será recuperado principalmente por meio de venda, em vez de pelas operações futuras, sua contabilização é um processo de avaliação, em vez de alocação (parágrafo BC29 da Base para Conclusões na IFRS 5). Por conseguinte, o imobilizado destinado para venda

7. Como neste exemplo o terreno e a máquina não são remensurados quando eles se tornam em destinados para venda (porque seu valor justo menos os custos para vender de UM1.200.000 excedem o seu valor contábil), o valor contábil remanescente do segundo componente de vistoria é baixado somente em 1º março de 20Y0, quando a entidade baixa os ativos.

Pergunta 2 - Custos dos serviços de manutenção (decorrente da vistoria)

8. No momento inicial de operação da máquina, a entidade não tem uma obrigação de realizar serviços de manutenção da máquina. Conseqüentemente, antes que o serviço seja executado, a entidade não pode reconhecer um passivo referente à manutenção da máquina.
9. Quando o serviço é realizado, uma obrigação de pagar o provedor de serviço para esse serviço é reconhecida como um passivo. Desde que sejam satisfeitos os critérios de reconhecimento no IAS 16 - benefícios econômicos futuros esperados maiores a partir da realização do serviço (como é provável que seja o caso, porque sem o serviço, a certificação de vistoria não seria recebida e a futura produção não seria de 50.000 unidades como se espera que seja de posse da certificação de vistoria) e que o custo do serviço possa ser mensurado confiavelmente (presumivelmente o provedor de serviço fatura a entidade valor especificado pelo serviço) - então um aumento correspondente no valor contábil do item de imobilizado (ativo) também será reconhecido.
10. Embora o custo do serviço seja devidamente adicionado ao valor contábil do ativo, não é considerado como um componente posto que não é uma parte separada da máquina (ver parágrafo 43 da IAS 16).
11. O maior valor depreciável da máquina tendo em conta o componente de serviço, seria depreciado, portanto, como parte dos 'outros componentes', pelo número estimado de unidades que deverá ser produzido pela entidade usando a máquina (ou seja provavelmente 50.000⁴⁸).

Pergunta 3- obrigação de restaurar o meio ambiente

1. Como é obrigação da entidade restaurar o ambiente que decorre da instalação (incluindo testes) da máquina, a estimativa inicial dos custos para assim proceder constitui-se parte do custo inicialmente reconhecido da máquina. Essa parte do custo (ou seja, o valor igual ao do passivo) é medida de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes* (ver parágrafo 16(c) da IAS 16). Neste exemplo (enunciados sob a pergunta 1 acima), a entidade inicialmente reconheceria UM100.000 como passivo e ativo (parte do custo da máquina).
2. A obrigação incremental para restaurar o ambiente que surge a partir da operação da máquina é contabilizada em conformidade com a IAS 2 *Estoques* porque é incorrida em

não é depreciado (ver parágrafo 55 da IAS 16). Em vez disso, se o seu valor justo menos os custos para vender for inferior ao seu valor contábil, será contabilizado pelo menor valor (ver parágrafo 15 da IFRS 5).

⁴⁸ Supondo-se que a lei não permita que a entidade fabrique mais de 50.000 unidades com a máquina (ou seja, como a máquina foi vistoriada após ter produzido apenas 45.000 unidades a sua vida econômica se reduz para 95.000 unidades).

consequência de ter usado a máquina para produzir estoques (ver parágrafo 18 da IAS 16). Neste exemplo, a entidade inicialmente iria reconhecer a obrigação de recuperação ambiental incremental de UM1 por unidade produzida como um passivo (provisão) e como um ativo (parte desse item de estoque).

3. O passivo é mensurado ao final de cada período de relatório (de acordo com a IAS 37). Se o item relacionado de imobilizado (a máquina neste caso) for medido usando o método do custo, alterações no valor do passivo são adicionadas⁴⁹, ou deduzidas, do custo do item de imobilizado no período em que eles são mensurados, salvo se o valor deduzido do custo do imobilizado exceda o seu valor contábil. Se um decréscimo no passivo exceder o valor do imobilizado, o valor excedente deve ser reconhecido imediatamente nos lucros ou perdas. O valor depreciável ajustado do ativo é depreciado durante a sua vida útil estimada restante (veja IFRIC 1). Neste exemplo, em 31 de dezembro 20X8, o passivo é reconhecido na demonstração da posição financeira por UM165.000 (UM100.000 pela estimativa original mais UM65.000 relativamente às 65.000 unidades do inventário produzidas pela máquina antes dessa data). Como o valor contábil da máquina em 31 de dezembro de 20X8 é maior do que a redução de UM99.999 (UM100.000 menos UM1) do passivo em relação a máquina, o valor de UM99.999 é integralmente deduzido do valor contábil da máquina⁵⁰. Alterações no passivo que surgiram com relação aos estoques são contabilizadas em conformidade com a IAS 2, como explicado no primeiro parágrafo BC6 da IFRIC 1. O montante de UM65.000, que guarda relação com a produção de estoques (e portanto foi ‘custeado’ nos estoques como contrapartida do aumento original da provisão) será portanto baixado dos estoques que ainda não foram vendidos em 31 de dezembro 20X8, à taxa de UM1 por unidade de estoque; o saldo⁵¹ remanescente (do efeito total UM65.000) que não for ajustado nos estoques será reconhecido em lucros e perdas. Supondo que houvesse 500 unidades de estoque em 31 de dezembro 20X8, UM500 seriam ajustadas (baixadas) dos estoques e UM64.500 seriam creditadas em lucros e perdas

Pergunta 4 - depreciação

Componentes significativos

1. Cada parte da máquina com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item (e que tenha vida útil ou método de depreciação que sejam significativamente diferentes entre si) é depreciado separadamente (ver parágrafo 43 da IAS 16). Contudo, partes significativas de um item que tem uma vida útil e um método de depreciação que sejam os mesmos podem ser agrupados para determinar a despesa de depreciação (ver parágrafo 45 da IAS 16). O parágrafo 14 da IAS 16 também esclarece que uma vistoria é tratada como um componente separado. Consequentemente, o componente de vistoria inicial da máquina (unidades de vida útil estimado = 50.000 unidades) deve ser depreciado separadamente do resto da máquina (unidades de vida útil estimada = 100.000 unidades).

⁴⁹ Onde o efeito de desconto a valor presente é relevante, qualquer incremento no passivo devido à reversão do ajuste a valor presente pela passagem do tempo seria reconhecido como despesa financeira em lucros e perdas (ao invés de ser adicionado ao custo da máquina).

⁵⁰ O valor contábil será maior sem a necessidade de qualquer cálculo, pois o valor residual estimado já é maior que UM99.999.

⁵¹ O montante da alteração da estimativa contábil que é atribuível aos estoques não vendidos não pode ser determinado com as informações fornecidas.

Da mesma forma, o revestimento deve ser depreciado separadamente como seu custo é significativo e sua vida útil é de 20.000 unidades.

Método de depreciação

2. A entidade deve depreciar o componente principal da máquina usando do método das unidades de produção, porque esse método reflete mais adequadamente o padrão em que a entidade espera consumir o potencial de serviço da máquina - a máquina pode ser usada para produzir um máximo de 100.000 unidades. No entanto, em 20X6, após a fabricação de 45.000 unidades, a estimativa foi revista porque naquele momento a administração passou a ter uma expectativa de uma produção de mais 50.000 unidades (ou seja, um total de 95.000 unidades).
3. O método de unidades de produção também é o mais adequado para o custo de vistoria inicial, o custo de vistoria subsequentes e de cada forro, como o método que melhor reflete o padrão pelo qual a entidade espera consumir os serviços potenciais desses componentes. Por exemplo, a segunda vistoria é obrigatória após a produção de 50.000 unidades e a capacidade total é de 100.000 unidades.

Quando começar e quando parar de depreciar a máquina

4. Embora a máquina esteja pronta para uso, como pretendido pela administração em 1º de dezembro 20X1, como o método de depreciação usado pela entidade é o de unidades de produção, a depreciação de todos os componentes começaria somente em 1º de janeiro 20X2 (ou seja, quando a primeira unidade foi fabricada).
5. Da mesma forma, somente porque o método de depreciação utilizado é o de unidades de produção (a despesa de depreciação surge apenas quando cada unidade é produzida), nenhuma depreciação é reconhecida enquanto se realiza a manutenção da máquina (ou seja, a depreciação é de fato ‘suspensa’ por quatro meses em 20X6).
6. Em 1º de setembro 20X9 a entidade cessa a depreciação da máquina quando da sua reclassificação de imobilizado (IAS 16) para um ativo não-circulante destinado para venda, posto que a IFRS 5 requer que a mensuração do item reflita a expectativa de que o valor contábil do ativo não-circulante mantido para venda seja recuperado através da venda, e não por meio da produção de produtos para venda. A mensuração especificada na IFRS 5 ajuda investidores, mutuantes e outros credores existentes ou em potencial a avaliar as perspectivas de geração pela entidade de fluxos de caixa líquidos futuros da máquina.

Depreciando o componente de vistoria da máquina

7. Em 20X2-20X5 o valor depreciável de UM100.000 do componente de vistoria inicial (veja a pergunta 1 acima) seria depreciado pela produção das 50.000 unidades (ou seja, UM2 por unidade produzida) porque se espera que $\frac{1}{50.000}$ do potencial de serviço do componente de vistoria inicial seja consumido quando cada unidade for produzida. Consequentemente, em 20X2 quando são produzidas 4.000 unidades, a despesa de depreciação é UM8.000, e em cada um dos anos 20X3–20X5 quando são produzidas 12.000 unidades, a despesa de depreciação é de UM24.000 por ano.
8. Em 20X6 quando a segunda vistoria ocorre o montante de UM10.000 restante do custo da vistoria anterior é baixado (ver parágrafo 14 da IAS 16).

9. Em 20X7 e 20X8, a depreciação do componente de 'nova' vistoria é de UM20,000 por ano (ou seja, $\frac{1}{50.000}$ unidades que se espera produzir com a máquina antes de sua venda \times 10.000 unidades produzidas \times UM100.000 do custo da vistoria 'nova').
10. Para 20X9 a depreciação do componente de vistoria é UM18.000 (ou seja $\frac{1}{50.000} \times 9.000$ unidades produzidas em 20X9 antes de ser classificado como um ativo não-circulante destinado para venda \times UM100.000 de custo da nova vistoria).
11. Em 20X9, mesmo que 1.000 unidades tenham sido produzidas depois que a máquina foi classificada como um ativo não-circulante destinado para venda, não há nenhuma depreciação porque a máquina é classificada como um ativo não- circulante destinado para venda.
12. Em 20Y0 não há nenhuma depreciação porque a máquina é classificada como um ativo não-circulante destinado para venda.

Depreciando o componente do forro da máquina

13. Entre 20X2-20X4 o custo do revestimento original da máquina, UM140.000, seria depreciado por 20.000 unidades (ou seja UM7 por unidade produzida) porque se espera que $\frac{1}{20.000}$ do potencial de serviço do componente seja consumido na produção de cada unidade. Conseqüentemente, em 20X2, quando são produzidas 4.000 unidades, a despesa de depreciação é UM28.000. Após as primeiras 4.000 unidades serem produzidas em 20X4 o custo do novo revestimento é capitalizado, estando o forro original, totalmente depreciado neste momento. O forro novo é depreciado pelas próximas 20.000 unidades (ou seja UM7,20 por unidade produzida). Assim a depreciação em 20X4 compreende 4.000 unidades a UM7 por unidade mais 8.000 unidades a UM7,2 por unidade, ou seja UM85.600 no total.
14. Quando a unidade de número 40.000 é produzida no final de 20X5 o valor de UM144.000 está totalmente depreciado ao final de 20X5.
15. No início de 20X6, o custo do terceiro revestimento é capitalizado. Embora a estimativa de unidades a serem produzidas no total tenha sido revisada durante 20X6, o terceiro revestimento vai ser depreciado por 20.000 unidades, em 1º de janeiro 20X6, posto que a estimativa é tal que 55.000 unidades adicionais serão fabricadas no total. A depreciação do terceiro revestimento é, portanto, UM7,4 por unidade.
16. Após as primeiras 5.000 unidades serem produzidas em 20X8, o custo do quarto revestimento é capitalizado, estando o terceiro revestimento totalmente depreciado neste ponto. Neste momento, a expectativa é que mais 35.000 unidades serão produzidas e assim o quarto revestimento é depreciado por 20.000 unidades a uma taxa de UM7,5 por unidade produzida.
17. Para 20X9 a depreciação do componente forro é UM67.500 (ou seja 9.000 unidades produzidas em 20X9 antes de ser classificado como um ativo não-circulante destinado para venda \times UM7,5 pelo valor depreciável por unidade). Em 20X9, apesar de 1.000 unidades terem sido produzidas após a classificação da máquina como um ativo não-circulante destinado para venda, não há nenhuma depreciação adicional do forro porque a máquina é classificada como um ativo não- circulante destinado para venda.
18. Em 20Y0, apesar de 2.000 unidades terem sido produzidas, novamente não há nenhuma depreciação do forro porque a máquina é classificada como um ativo não- circulante destinado para venda.

Depreciando outros componentes da máquina

19. Entre 20X2-20X5, estima-se que o valor depreciável de UM860.000 dos outros componentes da máquina (veja a pergunta 1 acima) seja depreciado por 100.000 unidades a serem fabricadas pela entidade usando a máquina. Em outras palavras, aloca-se UM8,6 (ou seja de $\frac{1}{100.000} \times \text{UM860.000}$) a cada uma das unidades a ser produzida pela máquina entre 20X2-20X5 dado que $\frac{1}{100.000}$ do serviço potencial é consumido quando cada unidade é produzida. A entidade claramente pretende substituir o forro em intervalos adequados e realizar as vistorias e a manutenção da máquina resultante das vistorias para que possa produzir 100.000 unidades com a máquina. Consequentemente, em 20X2 quando 4.000 unidades são produzidas, a despesa de depreciação é de UM34.400 e em cada um dos anos 20X3-20X5, quando 12.000 unidades são produzidas, a despesa de depreciação é de UM103.200 por ano (ou seja, 12.000 unidades produzidas \times UM8,6 de depreciação por unidade).
20. Em 20X6, quando ocorre a segunda vistoria, a vida útil total estimada da máquina se reduz para 95.000 unidades (ou seja, a vida útil remanescente é de 55.000 unidades de produção, mensurada a partir de 1º de janeiro 20X6) (ver pergunta 2 acima). Em conformidade com a IAS 8 *Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros*, a alteração é uma estimativa contábil (revisão da vida útil estimada), é contabilizada prospectivamente incluindo-a em lucros e perdas no ano da mudança (20X6) e nos anos futuros afetados pela alteração (ou seja, em 20X7, até que a máquina seja baixada) (ver parágrafo 36 da IAS 8). Conseqüentemente, a depreciação de 20X6 calculada em conformidade com a IAS 8 é de UM46.909, usando a nova estimativa prospectivamente (ou seja, UM516.000 restantes do valor depreciável deste componente em 1º de janeiro 20X6 \div 55.000 unidades esperadas de produção = UM9,3818 para cada uma das 5.000 unidades produzidas).
21. O custo do serviço foi adicionado a este componente no final de 20X6. No início de 20X7 o valor depreciável deste componente é de UM669.091. Este montante é depreciado por 50.000 unidades perfazendo o valor de depreciação relativo a este componente de UM133.818 para 20X7.
22. Em 20X8 o valor residual estimado da máquina aumenta de UM200.000 para UM300.000 (valor a receber estimado se vendida a valores de hoje no fim da sua vida econômica). A mudança na estimativa contábil foi contabilizada prospectivamente em conformidade com a IAS 8. Consequentemente, ao calcular a depreciação de 20X8 deste componente o valor residual revisado deve ser considerado. A depreciação resultante é UM108.818, ou seja, $\frac{1}{40.000}$ unidades que se espera produzir antes de ser desativada \times 10.000 unidades produzidas em 20X8 \times (UM535.273 de valor depreciável remanescente em 1º de janeiro de 20X8 deste componente menos UM100.000 relativo ao aumento estimado no valor residual da máquina). Além disso, em 31 de dezembro 20X8 a provisão para restauração do meio-ambiente é reduzida a UM1. Nesse sentido, o valor contábil da máquina é reduzido em UM99.999.
23. Em 20X9 a depreciação deste componente é UM67.937 (ou seja, $\frac{1}{30.000} \times 9.000$ unidades produzidas em 20X9 antes de ser classificado como um ativo não-circulante disponível para venda \times UM535.273 de valor depreciável remanescente em 1 de janeiro de 20X8 menos UM199.999 da mudança no passivo para recuperação ambiental e no valor residual estimado menos UM108.818 de depreciação em 20X8).

24. Em 20X9, apesar de 1.000 unidades serem produzidas após a máquina ser classificada como um ativo não- circulante destinado para venda, não há nenhuma depreciação porque a máquina é classificada como um ativo não- circulante destinado para venda.
25. Em 20Y0, apesar de 2.000 unidades serem produzidas, não há nenhuma depreciação porque a máquina é classificada como um ativo não- circulante destinado para venda.

CÁLCULOS da depreciação:

	Vistoria	Forro	Demais	Total
Custo 31 Dezembro 20X1 (ver Pergunta 1)	100.000	140.000	1.060.000	1.300.000
Valor residual estimado	-	-	(200.000)	(200.000)
Valor Depreciável	100.000	140.000	860.000	1.100.000
Depreciação 20X2	(8.000)	(28.000)	(34.400)	(70.400)
Depreciação 20X3	(24.000)	(84.000)	(103.200)	(211.200)
Depreciação 20X4	(24.000)	(85.600) ^a	(103.200)	(212.800)
Custo 20X4	-	144.000	-	144.000
Depreciação 20X5	(24.000)	(86.400)	(103.200)	(213.600)
Valor Depreciável em 31/12/20X5	20.000	-	516.000	536.000
Custo 20X6	-	148.000	-	148.000
Depreciação 20X6	(10.000)	(37.000)	(46.909)	(93.909)
Redução ao v.recuperável 20X6	(10.000)	-	-	(10.000)
Custo 20X6	100.000	-	200.000	300.000
Valor Depreciável em 31/12/20X6	100.000	111.000	669.091	880.091
Depreciação 20X7	(20.000)	(74.000)	(133.818)	(227.818)
Valor Depreciável em 31/12/20X7	80.000	37.000	535.273	652.273
Custo 20X8	-	150.000	-	150.000
Aumento no valor residual estimado	-	-	(100.000)	(100.000)
Depreciação 20X8	(20.000)	(74.500) ^b	(108.818) ^c	(203.318)
Mudança na estimada contábil 20X8	-	-	(99.999)	(99.999)
Depreciação para 20X9 ^d	(18.000)	(67.500)	(67.937) ^e	(153.437)
Valor Depreciável em 31/08/20X9	42.000	45.000	158.519	245.519
Valor residual estimado	-	-	300.000	300.000
Valor contábil em 31/08/20X9	42.000	45.000	458.519	545.519

^a Depreciação do forro para 20X4 = (CU7 × 4.000) + (CU7,2 × 8.000) = CU85.600.

^b Depreciação do forro para 20X8 = (CU7,4 × 5.000) + (CU7,5 × 5.000) = CU74.500.

^c Depreciação para 20X8 = (CU535.273 menos CU100.000 aumento no valor residual) ÷ 40.000 × 10.000 = CU108.818.

^d Depreciação para 20X9 é apenas com relação as 9.000 unidades. Depois de produzir as 9.000 unidades, a máquina é classificada como destinada para venda de acordo com IFRS 5.

^e Depreciação para 20X9 = (CU535.273 menos CU100.000 aumento no valor residual menos CU108.818 depreciação para 20X8 menos CU9.999 mudança na provisão de restauração) ÷ 30.000 × 9.000 = CU67.937.

Pergunta 5— E se a entidade usar o método linear de depreciação?

Nos termos do parágrafo 60 da IAS 16, o método de depreciação usado deve refletir o padrão em que se espera que os benefícios econômicos do ativo sejam consumidos pela entidade. Consequentemente, o método de depreciação é algo determinado e não escolhido (ou seja o método de depreciação não é uma escolha de política contábil). Neste tutorial, o método das unidades de produção é determinado como sendo o método de depreciação (veja pergunta 4 acima). Se os fatos e circunstâncias fossem diferentes, de tal sorte que a depreciação em linha reta melhor refletisse o padrão em que a entidade espera consumir o potencial de serviço da máquina, então:

- (a) a entidade teria que estimar a vida útil da máquina com base no tempo (ou seja o número de anos que espera utilizar o potencial de serviço da máquina);
- (b) a depreciação teria sido reconhecida a partir de 1º de dezembro 20X1 (ou seja, quando o ativo estava na localização e condição necessária para operar da maneira pretendida pela Administração);
- (c) a depreciação não teria sido temporariamente suspensa em 20X6 quando a máquina foi removida da produção durante sua manutenção;
- (d) tal como realizado no método das unidades de produção, as alterações nas estimativas que foram feitas em 20X8 teriam resultado em mudanças no valor contábil e no valor residual da máquina e, portanto, nas despesas de depreciação reconhecidas em 20X8 e 20X9; e
- (e) tal como realizado no método das unidades de produção, a depreciação teria cessado a partir da data de quando a máquina foi reclassificada de imobilizado para um ativo não-circulante destinado para venda.

Pergunta 6— E se a entidade usasse a IFRS para SMEs?

Se a entidade preparasse suas demonstrações financeiras em conformidade com as *IFRS para PMEs* deveria:

- (a) continuar depreciando a máquina até sua alienação em 1º março de 20Y0. A *IFRS para PMEs* não contém nenhuma disposição específica de mensuração de ativo não-circulante destinado para venda. Na *IFRS para PMEs*, quando uma entidade decide manter um ativo não-circulante para venda, o teste de redução ao valor recuperável deve ser realizado (ou seja, fornece possíveis evidências da necessidade de redução do valor do ativo).
- (b) rever suas estimativas contábeis anteriores (valor residual e vida útil) e seu método de depreciação apenas se fatores tais como uma mudança em como um ativo é usado, significativo e inesperado desgaste, avanço tecnológico e mudanças nos preços de mercado indicassem que as estimativas mudaram desde a data das demonstrações financeiros anuais mais recentes. No caso da IAS 16, tais estimativas devem ser revistas pelo menos anualmente, no final de cada período de relatório financeiro.