

CPC 27

ATIVO IMOBILIZADO

**Correlação às Normas Internacionais de
Contabilidade – IAS 16**

- Considerações Iniciais
- Conceito de imobilizado
- Reconhecimento inicial do custo
- Critério de avaliação dos ativos imobilizados
- Depreciação
- Teste de recuperabilidade
- Alienação
- Divulgação



CONSIDERAÇÕES INICIAIS

- O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações.



- Os principais pontos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado são:
 - O reconhecimento dos ativos,
 - A determinação dos seus valores contábeis
 - Os valores de depreciação e
 - As perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos.



CONCEITO DE IMOBILIZADO

- Ativo imobilizado é o item tangível que:
 - a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos (geram fluxos de caixa); e
 - b) se espera utilizar por mais de um período.



- A norma não prescreve o critério de materialidade utilizado para definir se um ativo deve ser reconhecido no imobilizado.
- Por outro lado, o pronunciamento informa que pode ser adequado registrar determinados itens **não materiais** no imobilizado **e aplicar os critérios do imobilizado pelo valor global.**



- Alguns ativos podem ser adquiridos por questões de segurança ou de natureza ambiental.
- Nesses casos, embora não diretamente vinculados à geração de fluxos de caixa da entidade, contribuem para sua continuidade.



CRITÉRIO DE RECONHECIMENTO

- O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:
 - For provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade (exceção para os itens de natureza ambiental); e
 - O custo do item puder ser mensurado confiavelmente.



- A entidade avalia segundo esse princípio de reconhecimento todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos.
- Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo.



- As **peças de reposição** e os equipamentos auxiliares são, segundo a norma, contabilizados no ativo circulante da entidade.
- Porém, nos casos em que as **peças de reposição forem importantes e os equipamentos auxiliares forem permanentes**, e a entidade esperar utilizá-los por mais de um período, **esses itens atendem aos critérios de reconhecimento no ativo permanente imobilizado**.



CUSTOS INICIAIS

- Todos os ativos permanentes imobilizados que atendam aos critérios de reconhecimento devem ser mensurados por seu valor de custo. Esse custo compreende os seguintes itens:
 - I. O preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos incidentes sobre a compra não reembolsáveis, após a dedução dos descontos comerciais e abatimentos obtidos;
 - II. Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e nas condições necessárias para funcionamento, na forma pretendida pela gerência;
- 

- III. A estimativa inicial dos custos de desativar e remover o item e de restauração do local no qual está localizado, cuja obrigação uma entidade incorre, seja quando o item é adquirido, seja como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de bens durante esse período.



EXEMPLO DE CUSTOS INICIAIS DO ATIVO IMOBILIZADO:

- Custos de benefícios aos empregados decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- Custos de preparação do local;
- Custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
- Custos de instalação e montagem;
- Custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente,
- Honorários profissionais.



O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração.



- Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:
 - I. Custos incorridos durante o período em que o ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
 - II. Prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e
 - III. Custos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.
- 

EXEMPLO QUE NÃO SÃO CUSTOS DE UM ITEM DO ATIVO IMOBILIZADO:

- Custos de abertura de nova instalação;
- Custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- Custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- Custos administrativos e outros custos indiretos.



CUSTOS SUBSEQÜENTES

- A entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item.
- Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos.
- Os custos da manutenção periódica são principalmente os custos de mão-de-obra e de produtos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças.
- A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para “reparo e manutenção” de item do ativo imobilizado.



- Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares.
- Exemplo: um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura.



- Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos freqüente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício.
- Nestes casos, a entidade reconhece **no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça repostada desse item.**
- O valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa deste Pronunciamento.



- Uma condição para continuar a operar um item do ativo imobilizado (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspeções importantes em busca de falhas, independentemente das peças desse item serem ou não substituídas.
- Quando cada inspeção importante for efetuada, o seu custo é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como uma substituição.
- Qualquer valor contábil remanescente do custo da inspeção anterior (distinta das peças físicas) é baixado.



MENSURAÇÃO DO CUSTO

- O custo de um item de ativo imobilizado é equivalente ao preço à vista na data do reconhecimento.
- Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período.



- Um ativo imobilizado pode ser adquirido por meio de permuta por ativo não monetário, ou conjunto de ativos monetários e não monetários. Os ativos objetos de permuta podem ser de mesma natureza ou de naturezas diferentes.

- O custo de tal item do ativo imobilizado é **mensurado pelo valor justo** a não ser que
 - a) a operação de permuta não tenha natureza comercial ou
 - b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança.



- Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido
- O valor contábil de um item do ativo imobilizado pode ser reduzido por subvenções governamentais de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.



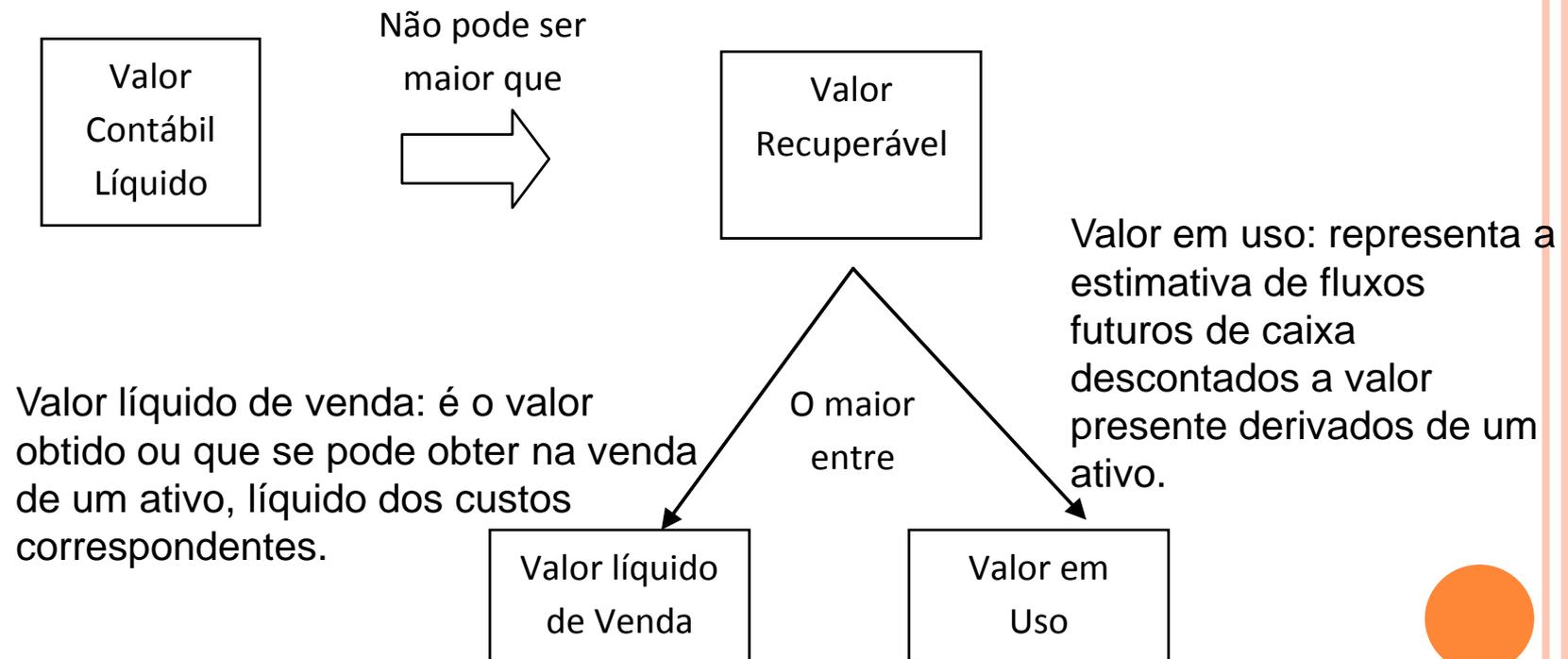
MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO

- Ressalte-se que a mensuração do ativo permanente imobilizado, após o reconhecimento, deve obedecer ao método do custo ou ao método de reavaliação e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos imobilizados.



AVALIAÇÃO PELO MÉTODO DO CUSTO

- No método do custo, o ativo é reconhecido por seu custo, após a dedução da depreciação acumulada e de qualquer **perda por imparidade acumulada**.



AVALIAÇÃO PELO MÉTODO DA REAVALIAÇÃO

- Após o reconhecimento como um ativo, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente pode ser apresentado, se permitido por lei, pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes.



- Essa reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade, visando a não permitir diferenças significativas entre o valor escriturado e o valor justo.
- A freqüência das reavaliações, se permitidas por lei, depende das mudanças dos valores justos do ativo imobilizado que está sendo reavaliado.
- Verifica-se, ainda, que se um item do ativo permanente imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo permanente imobilizado a qual esse ativo pertença deve, também, ser reavaliada.



- Quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, a depreciação acumulada na data da reavaliação deve ser:
 - Atualizada proporcionalmente à variação no valor contábil bruto do ativo, para que esse valor, após a reavaliação, seja igual ao valor reavaliado do ativo. Esse método é freqüentemente usado quando o ativo é reavaliado por meio da aplicação de índice para determinar o seu custo de reposição depreciado; ou
 - Eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo valor reavaliado do ativo. Esse método é freqüentemente usado para edifícios.

- Caso o valor contábil do ativo seja reavaliado a maior, o aumento deve ter como contrapartida a adequada conta de patrimônio líquido.
- Nos casos em que o valor contábil for reduzido (reavaliação negativa), quando da reavaliação, a contrapartida deve ser reconhecida diretamente no resultado.
- Nos casos de existência de saldo credor reconhecido anteriormente no patrimônio líquido, em decorrência de reavaliações anteriores, a contrapartida deve ser a adequada conta de patrimônio líquido.



DEPRECIÇÃO

- No que se refere à depreciação, cada parte que possua custo significativo de um item do ativo permanente imobilizado deve ser depreciado separadamente, sendo o custo de depreciação em cada período reconhecido no resultado do período.
- O valor depreciável de um ativo deve ser distribuído em uma base sistemática, durante sua vida útil.
- A CPC 27 prescreve que o método de depreciação utilizado pela entidade deve refletir o modelo de previsão de consumo dos benefícios econômicos do ativo, devendo ainda, ser revisto pelo menos ao final de cada exercício. 

- O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos **ao final de cada exercício** e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, **a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil**, segundo o CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.



- A depreciação de um ativo deve **cessar** quando:
 - Na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (CPC 31 – Ativo-Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada) ou,
 - Na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro.



- Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado.
- No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.



MÉTODOS DE DEPRECIÇÃO

- Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem:
 - O método da linha reta, que resulta em despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere.
 - O método dos saldos decrescentes, que resulta em despesa decrescente durante a vida útil do ativo
 - O método de unidades produzidas, que resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados.
- 

TESTES DE RECUPERABILIDADE

- Para determinar se um item do ativo imobilizado está com parte de seu valor irrecuperável, a entidade aplica o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.



ALIENAÇÃO

- Ao tratar da baixa de itens do ativo permanente imobilizado, o CPC 27 determina que o ativo deve ser baixado no momento da alienação ou quando não seja esperado nenhum tipo de benefício econômico futuro decorrente do uso ou da alienação desse ativo.
- De acordo com o normativo, esses ganhos e perdas devem ser reconhecidos no resultado do período, sendo vedado o reconhecimento dos ganhos no resultado operacional da entidade.



- Entretanto, a entidade que, durante as suas atividades operacionais, **normalmente vende itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros** deve transferir tais ativos para o estoque pelo seu valor contábil quando os ativos deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda.
- Passam a ser considerados, daí para frente, como estoques e se sujeitam aos requisitos do CPC 16 – Estoques.



- Se, de acordo com o princípio do reconhecimento do ativo imobilizado, a entidade reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo de substituição de parte do item, deve baixar o valor contábil da parte substituída, independentemente de a parte substituída estar sendo depreciada separadamente ou não.
- Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou construída.



ÚLTIMAS OBSERVAÇÕES

- INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 10
- Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43



DIVULGAÇÃO

- Por fim, ao tratar de questões relativas à evidenciação contábil, a norma traz um volume de informações a serem divulgadas, a saber:
 - Os critérios de mensuração usados para determinar o valor contábil bruto;
 - Os métodos de depreciação usados;
 - As vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
 - O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e

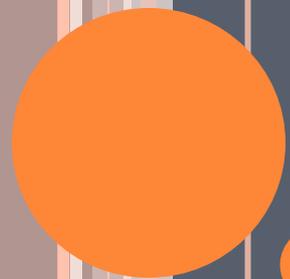


DIVULGAÇÃO

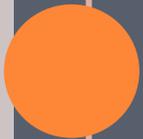
- A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:
 - a) adições;
 - b) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo para alienação,
 - c) aquisições por intermédio de combinações de empresas;
 - d) aumentos ou reduções resultantes de reavaliações e de perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas diretamente no capital próprio;
 - e) perdas por imparidade reconhecidas nos resultados;
 - f) perdas por imparidade revertidas nos resultados;
 - g) depreciações;
 - h) as diferenças cambiais líquidas resultantes da conversão das demonstrações contábeis da moeda funcional para uma moeda de apresentação diferente, incluindo a conversão de uma operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata; e
 - i) outras alterações.

DIVULGAÇÃO

- Se os itens do ativo permanente forem divulgados como valores decorrentes do modelo de reavaliação, devem ser feitas as seguintes divulgações adicionais:
 - a data efetiva da reavaliação;
 - o envolvimento, ou não, de um avaliador independente;
 - os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do valor justo dos itens reavaliados;
 - as bases de mensuração do valor justo dos elementos do ativo permanente, com as quais foi feita diretamente a formação desse valor, ou, ainda, o fato de ter sido utilizada outra base de mensuração;
 - para cada classe de ativo permanente reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido escriturados de acordo com o modelo de custo.
- 



EXEMPLO APLICADO



ESTUDO DE CASO 1

- A Cia. Internacional, uma empresa de exploração mineral, adquiriu um novo equipamento de perfuração para uso numa determinada área de exploração. Ela incorreu nos seguintes gastos:



N°	Item	Valor
1	Custo do equipamento (custo da compra a valor justo + impostos não recuperáveis)	3.000.000
2	Gastos de reorganização do fluxo operacional da empresa para evitar retrabalhos	50.000
3	Gastos iniciais de manutenção e frete	100.000
4	Gastos de preparação da área para instalação do equipamento	600.000
5	Consultoria que orientou a aquisição do equipamento	200.000
6	Encargos financeiros do financiamento pelo fornecedor	300.000
7	Gastos de desinstalação e restabelecimento da área a serem incorridos após oito anos, conforme contrato	80.000
8	Gastos de ociosidade do equipamento até o início da vigência do contrato	400.000

- Aconselhe a Cia. Internacional sobre os custos que comporão o valor do equipamento adquirido de acordo com o CPC 27 (IAS 16).

Solução:

Nº	Item	Valor (\$)
1	Custo do equipamento (custo da compra a valor justo + impostos não recuperáveis)	3.000.000
3	Gastos iniciais de manutenção e frete	100.000
4	Gastos de preparação da área para instalação do equipamento	600.000
5	Consultoria que orientou a aquisição do equipamento	200.000
7	Gastos de desinstalação e restabelecimento da área a ser incorrido após 8 anos	80.000
Valor total do equipamento na data da compra		3.980.000

Observação: o custo financeiro somente faria parte do valor do equipamento se este se enquadrasse no conceito de ativo qualificado

ESTUDO DE CASO 2

- A Cia. Transport-Rápido adquiriu um equipamento de transporte pesado ao custo total de **\$ 500.000** (com nenhuma avaria de seus componentes).
- **A vida útil** estimada é de **dez anos**. Ao final do sexto ano, o motor do equipamento precisa ser **substituído** e o conserto é inviável economicamente em função do longo período de interrupção da produção.
- A parte remanescente do veículo está em bom estado de conservação e a empresa espera utilizá-la nos próximos quatro anos. **O custo do novo motor é \$ 230.000.**



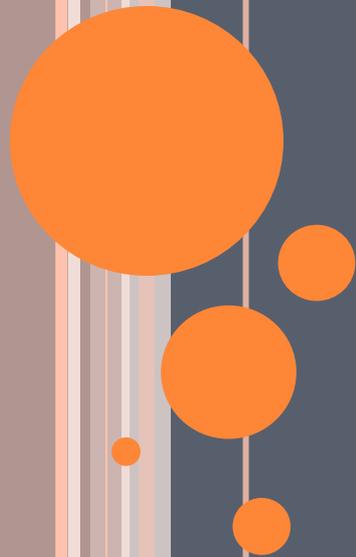
- O custo no novo motor poderá ser reconhecido como imobilizado?
- Se sim, qual o tratamento contábil a ser adotado pela Cia. Transport-Rápido? Considere a taxa de desconto de 5% a. a.

O novo motor irá produzir benefícios econômicos para a Cia. Transport-Rápido e o custo é mensurável. Assim, ele deve ser reconhecido no valor do ativo. Como a compra inicial não especificava o valor do motor, o custo da substituição – \$ 230.000 – pode ser usado como indicativo do valor a ser baixado.

O valor presente de \$ 230.000, pelo prazo de 6 anos, a uma taxa de 5% a.a. é de \$ 171.630 [$230.000/(1,05)^6$] o qual deverá ser baixado do ativo. Assim, o valor final do ativo será:

$$\text{\$ } 500.000 - \text{\$ } 171.630 + \text{\$ } 230.000 = \text{\$ } 558.370$$

QUIZ !!!



- A Cia. Solar adquire um novo equipamento industrial, o que permitira que a empresa tenha um ganho de produção considerável, devido a alta tecnologia do equipamento.
- A empresa incorreu numa série de gastos para deixar o equipamento em condições de uso. Entre esses gastos incluem-se os incorridos com o treinamento do pessoal para operação do novo equipamento. Esses gastos deverão ser:
 - a) Contabilizados em lucros acumulados para não comprometer o resultado do período;
 - b) Reconhecidos como um item separado do imobilizado para amortizar pelo mesmo prazo do equipamento;
 - c) Incorporados ao valor dos estoques que serão produzidos com o uso da máquina;
 - d) Reconhecidos como despesa no momento em que ocorrem;
 - e) Nenhuma das alternativas anteriores.

- Dos gastos a seguir incorridos com a aquisição e a instalação de um item do imobilizado, todos devem compor o custo do imobilizado, exceto:
 - a) Estimativas de desmontar, remover e restaurar a área em que o ativo está localizado, conforme contrato que estabelece os direitos e deveres da empresa com a exploração da atividade;
 - b) Gastos com o lançamento de campanha promocional do produto a ser produzido com o equipamento;
 - c) Salários, férias e vale-transporte dos funcionários envolvidos com o ativo;
 - d) Honorários do profissional que orientou a compra;
 - e) Impostos de importação não recuperáveis.



- As revisões das estimativas iniciais da empresa com a obrigação de desmontar, remover e restaurar o local em que o imobilizado está localizado deverão alterar o respectivo passivo tendo como contrapartida:
 - a) Lucros acumulados, se o ativo é mensurado ao custo, e a empresa está em processo de alinhamento às normas internacionais;
 - b) Reserva de reavaliação, se for um aumento do valor estimado, independentemente do modelo utilizado pela empresa (custo ou reavaliação);
 - c) Resultados , se a empresa já tiver aderido ao CPC 37 e estiver alinhada à contabilidade padrão IFRS, quando então o debito deverá ser nesta conta;
 - d) Não é permitida a contabilização da revisão das estimativas iniciais de tal passivo;
 - e) Não é permitida a contabilização de tais obrigações como um passivo por se enquadrar no conceito de passivo contingente.
- 

- A Cia. Estrela do Mar, que se dedica a realização de cruzeiros marítimos contratados por agências de viagens, para enfrentar a concorrência do setor, adquiriu um novo navio, com 3 piscinas, 5 restaurantes e 90 cabines.
- O custo do navio foi de **\$ 22 milhões**, sendo que nesse valor está incluído o valor de **\$ 7 milhões** do motor e **\$ 10 milhões** das cabines.
- O navio tem uma **vida útil** estimada, com base na utilização esperada do ativo pela empresa, de **20 anos**, que é menor que sua vida econômica.
- A empresa identifica como partes principais do navio o motor e as cabines, com uma vida útil estimada, respectivamente, **de 8 e 5 anos**, e contabilizará a depreciação usando o método linear. Ela deverá considerar os seguintes prazos para o cálculo da depreciação:



- a) 20 anos para todos os itens, já que o prazo de vida útil maior deverá prevalecer na depreciação;
- b) 5 anos para todos os itens, considerando que o princípio deverá prevalecer na depreciação;
- c) 9,4 anos, considerando a média ponderada da vida útil dos 3 itens;
- d) O período de vida econômica dos ativos e não o período de vida útil;
- e) 20 anos para o navio, 8 anos para o motor e 5 anos para as cabinas.

