



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro
Departamento de Normas do Sistema Financeiro

Diagnóstico da Convergência às Normas Internacionais

IAS 16 Property, Plant and Equipment

Situação: PARCIALMENTE CONVERGENTE

1. Introdução

O IAS 16 *Property, Plant and Equipment* estabelece procedimentos contábeis para o ativo permanente imobilizado. Os principais aspectos considerados, no âmbito do normativo, são o reconhecimento dos ativos, a mensuração, a depreciação e as perdas por imparidade desses ativos.

O IAS 16, ao definir seu escopo, exclui do âmbito de sua aplicação os seguintes itens:

- I - ativos fixos tangíveis classificados como disponíveis para venda, de acordo com o IFRS 5 *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*;
- II - ativos biológicos, relacionados à atividade agrícola, nos termos do IAS 41 *Agriculture*;
- III - o reconhecimento e a mensuração de ativos destinados a exploração e avaliação de recursos minerais, nos termos do IFRS 6 *Exploration for and Exploration of mineral resources*;
- IV - direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis semelhantes.

Destaca-se, por oportuno, que os ativos permanentes utilizados para desenvolver ou manter os ativos descritos nos itens II a IV, acima, devem ser contabilizados atendendo ao disposto no IAS 16.



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro
Departamento de Normas do Sistema Financeiro

2. Descrição sucinta da norma internacional

O IAS 16 apresenta um conjunto de definições, com vistas a dirimir dúvidas quanto aos conceitos empregados. Nesse sentido, as principais são as seguintes:

- I - Valor contábil - é o valor pelo qual um ativo é reconhecido, após a dedução de qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas;
- II - Custo - é a quantidade de recursos paga e o valor justo de qualquer outro item utilizado para adquirir um ativo, no momento de sua aquisição ou construção;
- III - Valor depreciável - é o custo de um ativo ou outro valor representativo do custo, menos o valor residual do ativo;
- IV - Depreciação - é a distribuição sistemática do valor depreciável de um ativo, ao longo de sua vida útil;
- V - Valor específico para a entidade - é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um ativo e da sua alienação no final da sua vida útil ou que se espera obter ao liquidar um passivo;
- VI - Valor justo - é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas e devidamente informadas, em uma transação realizada em condições normais de mercado (igualdade e de independência);
- VII - Perda por imparidade - é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo excede ao seu valor recuperável;
- VIII - Ativos permanentes imobilizados (*property, plant and equipment*) - são ativos tangíveis que:
 - a) sejam destinados ao uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a terceiros, ou para fins administrativos; e



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro Departamento de Normas do Sistema Financeiro

- b) espera-se sejam utilizados por mais de um período.
- IX - Valor recuperável - é o maior valor entre o preço de venda líquido de um ativo e o seu valor de uso;
- X - Valor residual de um ativo - é o valor estimado que a entidade obteria atualmente na alienação de um ativo, após a dedução dos custos estimados de alienação, caso o ativo já tivesse a idade e as demais condições esperadas no final de sua vida útil;
- XI - Vida útil - é o período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso ou o número de unidades de produção ou semelhantes que uma entidade espera obter do ativo.

No que tange ao reconhecimento do ativo permanente imobilizado (*property, plant and equipment*), este deve ser feito quando seja provável que os benefícios econômicos futuros derivados do ativo fluam para a entidade e o custo desse ativo para a entidade possa ser mensurado com razoável confiança.

As peças de reposição e os equipamentos auxiliares são, segundo a norma internacional, 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.

A norma internacional 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.



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro Departamento de Normas do Sistema Financeiro

Os custos de manutenção diária do ativo não devem ser escriturados em seu ativo permanente imobilizado, sendo esses reconhecidos diretamente no resultado do exercício.

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.

Importante destacar, ainda, que dentre os custos diretamente atribuíveis estão, entre outros:

- I - custos de benefícios dos empregados, definidos pelo IAS 19 - *Employee Benefits*, decorrentes diretamente da construção ou aquisição de um item do ativo permanente imobilizado;
- II - custos de preparação do local;
- III - custos iniciais de entrega e de manuseamento;
- IV - custos de instalação e montagem;
- V - custos de testar se o ativo funciona corretamente, após a dedução dos proventos líquidos da venda de qualquer item produzido enquanto se



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro Departamento de Normas do Sistema Financeiro

coloca o ativo nessa localização e condição, tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento; e

VI - honorários profissionais.

Ressalte-se que a mensuração do ativo permanente imobilizado, após o reconhecimento, deve obedecer ao método do custo ou ao método de reavaliação. No método do custo, o ativo é reconhecido por seu custo, após a dedução da depreciação acumulada e de qualquer perda por imparidade acumulada. No método de reavaliação, o ativo, após ser reconhecido, deve ser avaliado por seu valor justo menos a depreciação acumulada e a perda por imparidade incorrida, após a data da reavaliação. Essa reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade, visando a não permitir diferenças significativas entre o valor escriturado e o valor justo.

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.

Caso o valor contábil do ativo seja reavaliado a maior, o aumento deve ter como contrapartida a adequada conta de patrimônio líquido. Contudo, o aumento deve ser reconhecido no resultado, quando se tratar de reversão de perda anteriormente reconhecida.

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.

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, exceto nos casos de a depreciação ser incluída no valor escriturado de outro ativo.



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro
Departamento de Normas do Sistema Financeiro

O valor depreciável de um ativo deve ser distribuído em uma base sistemática, durante sua vida útil. O valor residual e a vida útil de um ativo devem ser revistos pelo menos ao final de cada exercício e, caso as expectativas sejam diferentes das estimativas anteriores, as potenciais alterações devem ser contabilizadas de acordo com o IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*.

O IAS 16 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.

Com vistas a determinar se um item do ativo permanente está ou não incorrendo em perda por imparidade, a entidade aplica a IAS 36 *Impairment of Assets*. Essa Norma determina como uma entidade deve avaliar o valor contábil dos seus ativos, bem como o valor recuperável e, ainda, quando reconhecer ou reverter uma perda por imparidade.

Ao tratar da baixa de itens do ativo permanente imobilizado, o IAS 16 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.

A norma internacional dispõe, ainda, a respeito do tratamento contábil da perda ou ganho derivados da baixa de um item do ativo permanente imobilizado. 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.

Por fim, ao tratar de questões relativas à evidenciação contábil, a norma internacional traz um volume de informações a serem divulgadas, a saber:

- I - os critérios de mensuração usados para determinar o valor contábil bruto;
- II - os métodos de depreciação usados;



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro Departamento de Normas do Sistema Financeiro

- III - as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
- IV - o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período;
- V - reconciliação do valor contábil bruto no início e no fim do período, apresentando:
 - a) adições;
 - b) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo para alienação, de acordo com o IFRS 5, além de outras alienações;
 - 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.

Adicionalmente, devem ser divulgados os seguintes itens:

- I - a existência e os valores correspondentes às restrições de titularidade de ativos permanentes que sejam gravados como garantia de obrigações;
- II - os valores relativos a dispêndios, reconhecidos no valor contábil de um item do ativo permanente no decurso da sua construção;
- III - o valor de compromissos contratuais para aquisição de ativos permanentes; e
- IV - a compensação da perda por imparidade nos itens do ativo permanente, deteriorado, perdido ou retirado, fornecida por terceiros e incluída no



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro Departamento de Normas do Sistema Financeiro

resultado, quando não divulgada de forma segregada na demonstração do resultado do exercício.

Se os itens do ativo permanente forem divulgados como valores decorrentes do modelo de reavaliação, devem ser feitas as seguintes divulgações adicionais:

- I - a data efetiva da reavaliação;
- II - o envolvimento, ou não, de um avaliador independente;
- III - os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do valor justo dos itens reavaliados;
- IV - as bases de mensuração do valor justo dos elementos do ativo permanente, com as quais foi feita diretamente a formação desse valor, considerando os preços observados em um mercado ativo ou as recentes transações de mercado entre partes devidamente informadas, em condições de independência ou, ainda, o fato de ter sido utilizada outra base de mensuração;
- V - 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; e
- VI - os valores excedentes de reavaliação, indicando as alterações ocorridas no período, bem como quaisquer restrições na distribuição do saldo aos acionistas.

3. Normas aplicáveis às instituições financeiras

O tema encontra sua regulamentação nos dispositivos do COSIF 1.11.6 e 1.11.7, que, em seu texto, abordam o ativo permanente imobilizado e a provisão para depreciação do imobilizado de uso.

O COSIF traz a previsão de percentuais mínimos para cálculo da depreciação do período, bem como faz referência a prazo admissível de vida útil de um bem.



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro
Departamento de Normas do Sistema Financeiro

Por oportuno, cabe registrar que o IBRACON, em seus pronunciamentos NPC 24, reavaliação de ativos, e NPC 7, ativo permanente imobilizado, bem como o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, em sua NBC T 19.1 - Imobilizado, abordam temas relativos ao IAS 16, com profundidade semelhante a do normativo internacional.

4. Diagnóstico

Ante o exposto, verifica-se que, embora o COSIF apresente dispositivos relativamente alinhados à norma internacional, a exemplo da permissão para que os bens móveis de uso figurem no imobilizado, uma vez que se configuram como duráveis, isto é, contribuem para o resultado de mais de um exercício, alguns ajustes são necessários para o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

Entre os principais pontos de divergência figura da taxa mínima anual de depreciação, dispositivo não previsto, ou mesmo não aceitável, no âmbito do IAS 16, devendo a depreciação seguir de forma sistemática a vida útil do bem.

Outro ponto de ajuste, consiste na previsão do IAS 16 da contabilização das perdas por imparidade, procedimento obrigatório para a entidade, que tem por objeto demonstrar como uma entidade deve rever o valor pelo qual estão escriturados seus ativos, determinar o valor recuperável e o momento de reconhecimento ou reversão de uma perda por imparidade

Dessa forma, entendemos que, para que exista um maior grau de convergência, faz-se necessário um aprimoramento normativo, com vistas a compatibilizar os dispositivos do COSIF às regras definidas no normativo internacional - IAS 16.