

**PROCESSO DE CONVERGENCIAS ÀS IFRS – IAS 36
 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS – IAS 38; ATIVO INTANGÍVEL – IAS 2; ESTOQUES – IAS 16; ATIVO IMOBILIZADO E IMPACTOS NA LEI 12.973/2014**

Instrutora: Germana Chaves

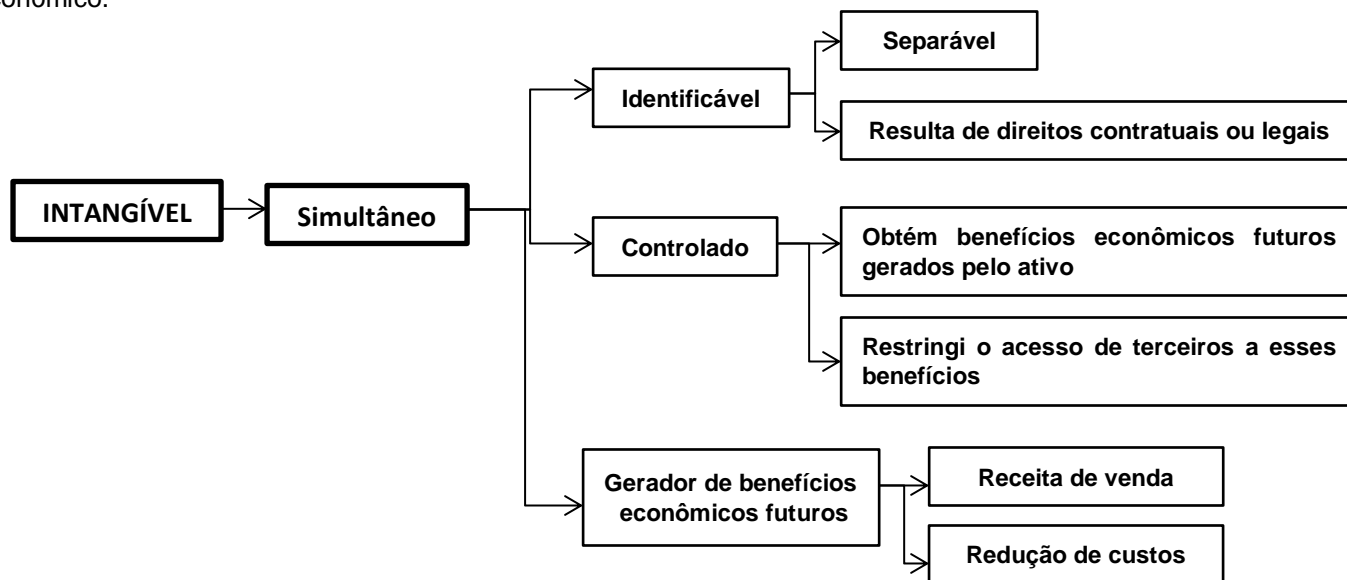
CPC 04 (R1) INTANGÍVEL

1. Definição

Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.

2. Classificação

Um ativo é classificado como Intangível quando for **simultaneamente** identificável, controlado e gerador de benefício econômico.



Atenção! Caso um item abrangido pelo presente CPC não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna **deve ser reconhecido como despesa quando incorrido**. No entanto, se o item (não identificável) for adquirido em uma combinação de negócios, passa a fazer parte do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido na data da aquisição.

Critério de Identificação

A definição de ativo intangível requer que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

O **ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill)** reconhecido em uma combinação de negócios é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que **não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente**. Tais benefícios econômicos futuros podem advir da sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis. Nestes casos, deve ficar contabilizado em conta separada no **ANC - Investimentos**, aumentando o valor do investimento a que se refere.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura ou goodwill, **caso possa ser identificado**, deve ficar contabilizado em conta separada, no **ANC - Intangível**.

Ativo Intangível	≠	Godwill
- Identificável		- Não são identificáveis
- Separável		- Não são separáveis

Um ativo satisfaz o **critério de identificação**, em termos de definição de um ativo intangível, quando:

(a) for **separável**, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade;

ou

(b) **resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais**, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Goodwill - Resumindo

- Não sofre amortização.
- Está sujeito ao teste de recuperabilidade.

No Balanço Individual:

Classifica-se em ANC Investimentos se **não** for identificável.

Classifica-se em ANC Intangível se for identificável.

No Balanço Consolidado

Classifica-se em ANC Intangível, sempre.

Se nada for falado, classificamos no investimento.

O Ágio por expectativa de rentabilidade futura ou goodwill gerado internamente não é reconhecido.

Ágio pago ou adquirido de terceiros é reconhecido

Controle

A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo ativo e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de **direitos legais** (exemplo, as concessões de serviços públicos podem ter prazo de exploração estabelecido em contrato) **que possam ser exercidos num tribunal**.

A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.

Exemplos:

1) O conhecimento de mercado e o técnico podem gerar benefícios econômicos futuros. A entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento for protegido por direitos legais, tais como direitos autorais, uma limitação de um acordo comercial (se permitida) ou o dever legal dos empregados de manterem a confidencialidade.

2) A entidade pode dispor de equipe de pessoal especializado e ser capaz de identificar habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros a partir do treinamento. A entidade pode também esperar que esse pessoal continue a disponibilizar as suas habilidades. Entretanto, o controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. Por razão semelhante, raramente um talento gerencial ou técnico específico atende à definição de ativo intangível, a não ser que esteja protegido por direitos legais sobre a sua utilização e obtenção dos benefícios econômicos futuros, além de se enquadrar nos outros aspectos da definição.

3) A entidade pode ter uma **carteira de clientes** ou participação de mercado e esperar que, em virtude dos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a entidade. No entanto, a **ausência de direitos legais** de proteção ou de outro tipo de controle sobre as relações com os clientes ou a sua fidelidade **faz com que a entidade normalmente não tenha controle suficiente sobre os benefícios econômicos previstos**, gerados do relacionamento com os clientes e de sua fidelidade, **para considerar que tais itens** (por exemplo, carteira de clientes, participação de mercado, relacionamento e fidelidade dos clientes) se enquadrem na **definição de ativo intangível**. Entretanto, na ausência de direitos legais de proteção do relacionamento com clientes, a capacidade de realizar operações com esses clientes ou similares por meio de relações não contratuais (que não sejam as advindas de uma combinação de negócios) fornece evidências de que a entidade é, mesmo assim, capaz de controlar os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelas relações com clientes. Uma vez que tais operações também fornecem evidências que esse relacionamento com clientes é separável, ele pode ser definido como ativo intangível.

-Conhecimentos protegidos por direitos legais, **podem se enquadrar** como intangível.

-Conhecimentos de equipes e pessoas **não podem se enquadrar** como intangível, devido ao insuficiente controle.

-Carteiras de clientes podem vir a ser reconhecidas como intangível, se atenderem aos critérios.

Benefício econômico futuro

Os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir **receita** da venda de produtos ou serviços, **redução de custos** ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual em um processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras.

3. Reconhecimento e Mensuração:

O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende:

- (a) a definição de ativo intangível (ativo não monetário identificável sem substância física) ; e
- (b) os critérios de reconhecimento (for simultaneamente identificável, controlado e gerador de benefício econômico)

Este requerimento é aplicável a custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aos custos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso.

A natureza dos ativos intangíveis implica, em muitos casos, não haver o que ser adicionado ao ativo nem se poder substituir parte dele. Por conseguinte, a maioria dos gastos subsequentes provavelmente são efetuados para manter a expectativa de benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo intangível existente, e não atendem à definição de ativo intangível, tampouco aos critérios de reconhecimento do presente Pronunciamento.

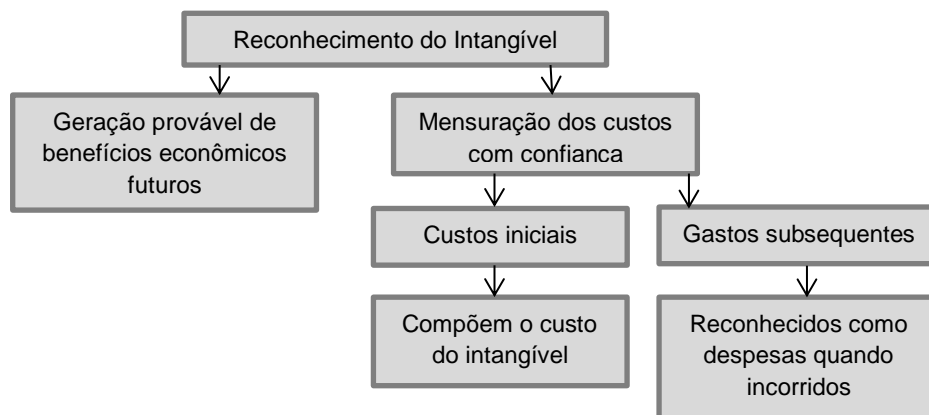
Além disso, dificilmente gastos subsequentes são atribuídos diretamente a determinado ativo intangível em vez da entidade como um todo. Portanto, somente em raras ocasiões os gastos subsequentes (incorridos após o reconhecimento inicial de ativo intangível adquirido ou a conclusão de item gerado internamente) devem ser reconhecidos no valor contábil de um ativo.

Gastos subsequentes com marcas, títulos de publicações, logomarcas, listas de clientes e itens de natureza similar (quer sejam eles adquiridos externamente ou gerados internamente) sempre devem ser reconhecidos no resultado, quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo.

Critérios de Reconhecimento

Um ativo intangível deve ser **reconhecido** apenas se:

- (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- (b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade



4. Reconhecimento Inicial de um Ativo Intangível

Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

5. Origem dos Ativos Intangíveis

- Adquiridos de compra
- Combinação de negócio
- Gerados Internamente
- Subvenção ou Assistências Governamentais
- Permuta de ativos

5.1. Aquisição separada

Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros esperados, incorporados no ativo, serem gerados a seu favor. Em outras palavras, a entidade espera que haverá benefícios econômicos a seu favor, mesmo que haja incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos para ativos intangíveis adquiridos separadamente.

O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

- (a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
- (b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- (a) custos de benefícios aos empregados incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);
- (b) honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
- (c) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

Exemplos de gastos que **não** fazem parte do custo de ativo intangível:

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

O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não devem ser incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

- a) custos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado; e
- b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida.

Como essas atividades não são necessárias para que um ativo fique em condições de funcionar da maneira pretendida pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas imediatamente no resultado e incluídas nas suas respectivas classificações de receita e despesa

Se o prazo de pagamento de ativo intangível excede os prazos normais de crédito, seu custo deve ser o equivalente ao preço à vista. A diferença entre esse valor e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros, durante o período, a menos que seja passível de capitalização, como custo financeiro diretamente identificável de ativo, durante o período em que esteja sendo preparado para o uso pretendido pela administração.

5.2. Combinação de negócio

Se um ativo intangível for adquirido em uma combinação de negócios, o seu custo é o **valor justo** na data de aquisição, o qual reflete as expectativas sobre a probabilidade de que os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo serão gerados em favor da entidade.

Portanto a probabilidade de que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade é sempre considerada atendida para ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios.

Se um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, haverá a presunção de que o valor justo possa ser estimado com segurança.

5.3. Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo, porque não é um recurso identificável, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais adquiridos pela entidade. Não pode ser mensurado ao custo com confiabilidade, embora haja avaliação de mercado.

Caso uma marca seja vendida, quem a comprar poderá reconhecê-la como intangível.

As diferenças entre valor justo da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor justo da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.

5.4. Ativo Intangível Gerado Internamente

Por vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades para:

- (a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e
- (b) determinar com confiabilidade o custo do ativo.

Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, a entidade deve classificar a geração do ativo:

- (a) na fase de pesquisa; e/ou
- (b) na fase de desenvolvimento

Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de criação de ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

5.4.1. Fase Pesquisa x Desenvolvimento

“**Pesquisa** é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.”

“**Desenvolvimento** é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.”

O Pronunciamento define ainda a seguinte forma de **contabilização**:

- (a) gastos de pesquisa – como despesa quando incorridos;
- (b) gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo intangível – como despesa quando incorridos; e
- (c) gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento – contabilizados no Ativo Intangível.

Gastos	Classificação
Fase de Pesquisa	Despesa, quando incorridos
Fase de Desenvolvimento	Despesas, quando não gerar prováveis benefícios econômicos futuros
Fase de Desenvolvimento	Ativo Intangível, quando gerar prováveis benefícios econômicos futuros

Fase de pesquisa

Durante a fase de pesquisa de projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Portanto, tais gastos devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

São exemplos de atividades de pesquisa:

- (a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoado.

Fase de desenvolvimento

Um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:

- (a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- (b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- (c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- (d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros.

Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;

- (e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- (f) capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.”

São exemplos de atividades de desenvolvimento:

- (a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
- (b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
- (c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e
- (d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados.

Marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares, gerados internamente, **não** devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares **não** podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Dessa forma, esses itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

5.4.2. Custo de ativo intangível gerado internamente

O custo de ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração. Exemplos de custos diretamente atribuíveis:

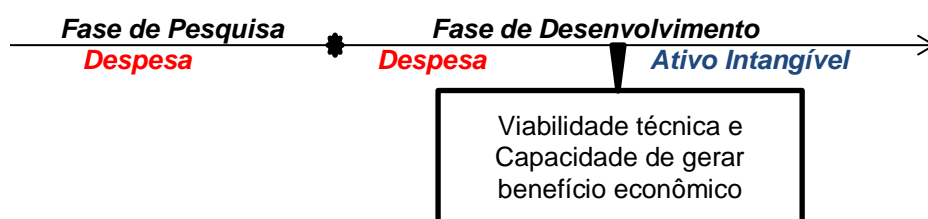
- a) gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
- b) custos de benefícios a empregados (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados) relacionados à geração do ativo intangível;
- c) taxas de registro de direito legal; e
- d) amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

Os seguintes itens não são componentes do custo de ativo intangível gerado internamente:

- a) gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;
- b) ineficiências identificadas e prejuízos operacionais iniciais incorridos antes do ativo atingir o desempenho planejado; e
- c) gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo.

Exemplo

Uma entidade está desenvolvendo novo processo de produção. No exercício de 20X5, os gastos incorridos foram de \$ 1.000, dos quais \$ 900 foram incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 e \$ 100 entre essa data e 31 de dezembro de 20X5. A entidade está apta a demonstrar que em 1º de dezembro de 20X5 o processo de produção atendia aos critérios para reconhecimento como ativo intangível. O valor recuperável do know-how incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em \$ 500. Ao final de 20X5, o processo de produção está reconhecido como ativo intangível ao custo de \$ 100 (gasto incorrido desde a data em que os critérios de reconhecimento foram atendidos, ou seja, 1º de dezembro de 20X5). Os gastos de \$ 900 incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 devem ser reconhecidos como despesa porque os critérios de reconhecimento só foram atendidos nessa data, não podendo ser incluídos no custo do processo de produção reconhecido na data do balanço. No exercício de 20X6, os gastos incorridos são de \$ 2.000. Ao final de 20X6, o valor recuperável do know-how incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em \$ 1.900. Ao final de 20X6, o custo do processo de produção é de \$ 2.100 (gastos de \$ 100 reconhecidos no final de 20X5 mais \$ 2.000 reconhecidos em 20X6). A entidade deve reconhecer uma perda de valor de \$ 200 para ajustar o valor contábil do processo antes dessa perda de valor (\$ 2.100) ao seu valor recuperável (\$ 1.900). Essa perda por redução no valor recuperável será revertida em um período posterior se os requerimentos de reversão de perda de valor, previstos no Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, forem atendidos.



5.5. Aquisição por meio de subvenção ou assistência governamentais

Em alguns casos, um ativo intangível pode ser adquirido sem custo ou por valor nominal, por meio de subvenção ou assistência governamentais. Isso pode ocorrer quando um governo transfere ou destina a uma entidade ativos intangíveis, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais, uma entidade tem a faculdade de reconhecer inicialmente ao valor justo tanto o ativo intangível quanto a concessão governamental. Se uma entidade optar por não reconhecer inicialmente ao valor justo o ativo, ela deve reconhecer o ativo inicialmente ao valor nominal (o outro tratamento permitido pelo Pronunciamento Técnico CPC 07) acrescido de quaisquer gastos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido.

5.6. Permuta de ativos

Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por ativo ou ativos não monetários, ou conjunto de ativos monetários e não monetários. O ativo ou ativos objeto de permuta podem ser de mesma natureza ou de naturezas diferentes. O texto a seguir refere-se apenas à permuta de ativo não monetário por outro; todavia, o mesmo conceito pode ser aplicado a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de ativo intangível 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 possa ser mensurado com confiabilidade. O ativo adquirido deve ser mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo deve ser determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

6. Método de Custo

Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser apresentado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda acumulada.

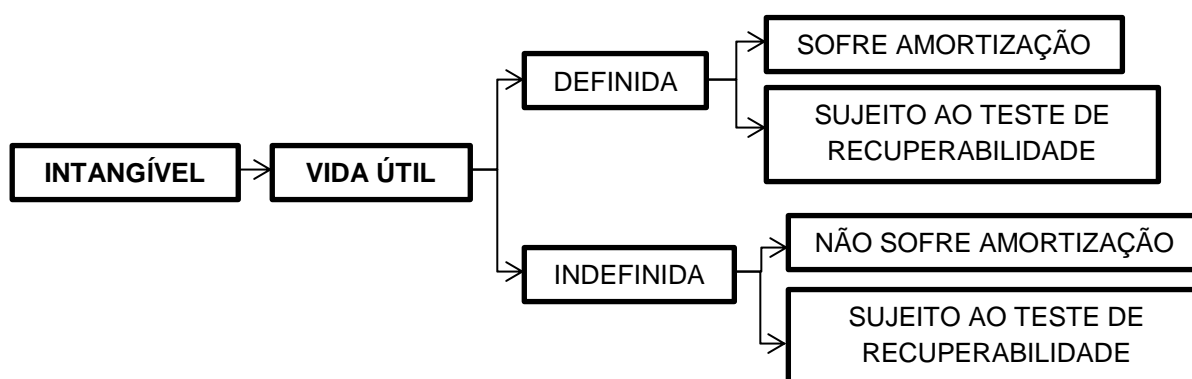
6.1 Vida útil

A entidade deve avaliar se a vida útil de ativo intangível é **definida** ou **indefinida** e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade.

A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil.

Ativo intangível com vida útil definida → sujeito a amortização e ao teste de recuperabilidade.

Ativo intangível com vida útil indefinida → não sofre amortização, mas está sujeito ao teste recuperabilidade.



O termo “indefinida” não significa “infinita”. A vida útil de ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. A conclusão de que a vida útil de ativo intangível é indefinida não deve estar fundamentada em uma previsão de gastos futuros superiores ao necessário para mantê-lo nesse nível de desempenho.

A vida útil de ativo intangível resultante de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação, se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo.

Podem existir tanto fatores econômicos como legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos determinam o período durante o qual a entidade receberá benefícios econômicos futuros, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil a ser considerada deve ser o **menor** dos períodos determinados por esses fatores.

7. Método de Reavaliação

Após o seu reconhecimento inicial, se permitido legalmente, um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação. Para efeitos de reavaliação nos termos do presente Pronunciamento Técnico, o valor justo deve ser mensurado em relação a um mercado ativo. A reavaliação deve ser realizada regularmente para que, na data do balanço, o valor contábil do ativo não apresente divergências relevantes em relação ao seu valor justo.

8. Ativo intangível com vida útil definida

8.1. Período e método de amortização

O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro. O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com confiabilidade, deve ser utilizado o método linear.

A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma ou pronunciamento contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.

Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

Há uma presunção refutável de que o método de amortização baseado na receita gerada por atividade que inclui o uso de ativo intangível não é apropriado. A receita gerada por atividade que inclui o uso de ativo intangível reflete fatores típicos que não estão diretamente ligados ao consumo dos benefícios econômicos incorporados no ativo intangível. Por exemplo, a receita é afetada por outros insumos e processos, atividades de venda e mudanças nos volumes e preços de venda. O componente de preço da receita pode ser afetado pela inflação, o que não tem qualquer influência sobre a maneira como o ativo é consumido. Essa presunção só pode ser superada em circunstâncias limitadas:

- (a) em que o ativo intangível é expresso como mensuração de receitas; ou
- (b) quando possa ser demonstrado que as receitas e o consumo dos benefícios econômicos do ativo intangível são altamente correlacionados.

Na escolha do método de amortização adequado, de acordo com o item anterior, a entidade pode determinar o fator limitante predominante que é inerente ao ativo intangível. Por exemplo, o contrato que estabelece os direitos da entidade sobre o uso do ativo intangível pode especificar o uso do ativo intangível pela entidade como número predeterminado de anos (ou seja, tempo), como número de unidades produzidas ou como montante total fixo da receita a ser gerada. A identificação do fator limitante predominante pode servir de ponto de partida para a identificação da base adequada da amortização, mas outra base pode ser aplicada se refletir de forma mais próxima o padrão esperado de consumo de benefícios econômicos.

Na circunstância em que o fator limitante predominante, que é inerente ao ativo intangível, é a obtenção de um limite de receita, a receita a ser gerada pode ser a base adequada para a amortização. Por exemplo, a entidade pode adquirir uma concessão para explorar e extrair ouro de uma mina de ouro. O fim do contrato pode estar baseado no valor fixo da receita total a ser gerada a partir da extração (por exemplo, o contrato pode permitir a extração de ouro da mina até que a receita total acumulada com a venda de ouro atinja \$ 2 bilhões) e não ser baseado no tempo ou na quantidade de ouro extraído. Em outro exemplo, o direito de operar a estrada com pedágio pode estar baseado no montante total fixo de receita a ser gerado a partir de pedágios cobrados cumulativos (por exemplo, o contrato pode permitir a operação da estrada com pedágio até que o montante acumulado de pedágios gerados a partir da operação da estrada atinja \$ 100 milhões). No caso em que a receita foi estabelecida como o fator limitante predominante no contrato para a utilização do ativo intangível, a receita que será gerada pode ser a base adequada para a amortização do ativo intangível, desde que o contrato especifique o valor fixo total da receita a ser gerado sobre o qual a amortização deve ser determinada.

A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques.

8.2. Valor residual

Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, a não ser que:

- (a) haja compromisso de terceiros para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou
- (b) exista mercado ativo (como definido no CPC 46) para ele e: (Alterada pela Revisão CPC 03)
 - (i) o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e
 - (ii) seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

O valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

A estimativa do valor residual baseia-se no valor recuperável pela alienação, utilizando os preços em vigor na data da estimativa para a venda de ativo similar que tenha atingido o final de sua vida útil e que tenha sido operado em condições semelhantes àquelas em que o ativo será utilizado. O valor residual deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício. Uma alteração no valor residual deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil.

O valor residual de ativo intangível pode ser aumentado. A despesa de amortização de ativo intangível será zero enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil.

8.3. Revisão do período e do método de amortização

O período e o método de amortização de ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver alteração no padrão de consumo previsto, o método de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser registradas como mudanças nas estimativas contábeis.

9. Ativo intangível com vida útil indefinida

Ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, comparando o seu valor recuperável com o seu valor contábil:

- (a) anualmente; e
- (b) sempre que existam indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor.

Revisão da vida útil

A vida útil de ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

CPC 04 x CPC 01			
Ativo Intangível	Amortização	Teste de Recuperabilidade	Reversão de Perda Estimada
Vida útil definida	Sim	Sim	Sim
Vida útil indefinida	Não	Sim	Sim
Goodwill	Não	sim	Não

7. Baixa e alienação

O ativo intangível deve ser baixado:

- (a) por ocasião de sua alienação; ou
- (b) quando não são esperados benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo. Esses ganhos ou perdas devem ser reconhecidos no resultado quando o ativo é baixado, mas os ganhos não devem ser classificados como receitas de venda. Os ganhos correspondem aos lucros.

O ganho pode ser expresso pela seguinte equação:
Ganho = valor líquido de alienação – valor contábil do ativo.

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1) Estoques

1. Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas.

2. Alcance

Este Pronunciamento aplica-se a todos os estoques, com exceção dos seguintes: (a) produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados (ver o Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção); (b) instrumentos financeiros (ver os Pronunciamentos Técnicos CPC 38 e CPC 39 sobre Instrumentos Financeiros); e (c) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita (ver Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola).

Este Pronunciamento não se aplica também à mensuração dos estoques mantidos por:

(a) produtores de produtos agrícolas e florestais, de produtos agrícolas após colheita, de minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já estabelecidas nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração;

(b) comerciantes de commodities que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda. Nesse caso, as alterações desse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração. Estes estoques são essencialmente adquiridos com a finalidade de venda no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos operadores.

Obs. Os operadores (broker-traders) de commodities são aqueles que compram ou vendem commodities para outros ou por sua própria conta.

2. Estoques – Conceito e Composição

2.1. Estoques são ativos:

- A) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
- B) em processo de produção para essa venda; ou
- C) na forma de materiais ou suprimentos, a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

2.2. Composição:

- Bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda.
- Produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo.
- No caso de prestador de serviços, os estoques devem incluir os custos do serviço, para o qual a entidade ainda não tenha reconhecido a respectiva receita

3. Mensuração do Estoque

Os estoques objeto devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

IMPORTANTE!!

A prática de reduzir o valor de custo dos estoques para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os **ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.**

VRL(CPC 16) X VJ (LEI 6.404/76)

Valor realizável líquido é um valor específico para entidade. Já o **Valor justo** é um valor de ordem geral. Por isso, o **valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda**

4. Custos do estoque

O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

O **custo de aquisição** dos estoques compreende:

- o preço de compra,
- os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco),
- os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços.

* Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição

4.1. Custos de transformação de estoques incluem:

- os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

Os custos indiretos de produção **fixos** são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica.

Os custos indiretos de produção **variáveis** são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.

A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não são mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis devem ser alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

- Outros Custos

Outros custos que não de aquisição nem de transformação devem ser incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam de produção ou os custos de desenho de produtos para clientes específicos.

- Itens não-incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos:

- (a) valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;
- (b) gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo entre uma e outra fase de produção;
- (c) despesas administrativas que não contribuem para trazer o estoque ao seu local e condição atuais; e
- (d) despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

Obs.

Armazenagem de matéria prima = **CUSTO DE PRODUÇÃO**

Armazenagem de mercadorias ou produtos acabados = **DESPESA**

4.2. Custos de estoque de prestador de serviços

Na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques de serviços em andamento, devem mensurá-los pelos custos da sua produção. Esses custos consistem principalmente em mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão, o material utilizado e os custos indiretos atribuíveis. Os salários e os outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não devem ser incluídos no custo, mas reconhecidos como despesa do período em que são incorridos. O custo dos estoques de prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

4.3. Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativo biológico

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola, os estoques que compreendam o produto agrícola que a entidade tenha colhido, proveniente dos seus ativos biológicos, devem ser mensurados no reconhecimento inicial pelo seu valor justo deduzido dos gastos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Esse é o custo dos estoques naquela data para aplicação deste Pronunciamento.

4.4. Outras formas para mensuração do custo

Outras formas para mensuração do custo de estoque, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. O custo-padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra e da eficiência na utilização da capacidade produtiva. Ele deve ser regularmente revisto à luz das condições correntes. As variações relevantes do custo-padrão em relação ao custo devem ser alocadas nas contas e nos períodos adequados de forma a se ter os estoques de volta a seu custo.

O método de varejo é muitas vezes usado no setor de varejo para mensurar estoques de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, itens que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do estoque deve ser determinado pela redução do seu preço de venda na percentagem apropriada da margem bruta. A percentagem usada deve levar em consideração o estoque que tenha tido seu preço de venda reduzido abaixo do preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de varejo.

Construção de Ativo Qualificável – CPC 20

O Pronunciamento CPC 20 – Custos de Empréstimos – estabelece que **ativo qualificável** é um ativo que, necessariamente, demanda um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos. Pode ser estoque, imobilizado, ativo intangível, plantas para manufaturas, e outros.

Os custos de empréstimos incorridos para financiar a construção de ativos qualificáveis são apropriados ao custo do ativo. Outros custos de empréstimos são reconhecidos como despesa no período em que são incorridos.

Custos de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos.

5. Critérios de valoração de estoque

O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

A identificação específica do custo significa que são atribuídos **custos específicos** a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos.

O custo dos estoques, que não sejam os tratados pelo custo específico, deve ser atribuído pelo uso do critério **Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair** (PEPS) ou pelo critério **do custo médio ponderado**.

A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração.

Por exemplo, os estoques usados em um segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de estoques usados em outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos estoques (ou nas respectivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração do estoque.

6. Valor realizável líquido

O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

Os estoques devem ser geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de estoque relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir o valor do estoque com base em uma classificação de estoque, como, por exemplo, bens acabados, ou em todo estoque de determinado setor ou segmento operacional. Os prestadores de serviços normalmente acumulam custos relacionados a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda específico. Portanto, cada um desses serviços deve ser tratado como um item em separado.

As estimativas do valor realizável líquido devem ser baseadas nas evidências mais confiáveis disponíveis no momento em que são feitas as estimativas do valor dos estoques que se espera realizar. Essas estimativas devem levar em consideração variações nos preços e nos custos diretamente relacionados com eventos que ocorram após o fim do período, à medida que tais eventos confirmem as condições existentes no fim do período.

As estimativas do valor realizável líquido também devem levar em consideração a finalidade para a qual o estoque é mantido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de estoque mantido para atender contratos de venda ou de prestação de serviços deve ser baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de estoque possuídas, o valor realizável líquido do excesso deve basear-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos firmes de venda superiores às quantidades de estoques existentes ou de contratos firmes de compra em andamento se as aquisições adicionais a serem feitas para atender a esses contratos de venda forem previstas com base em valores estimados que levem à situação de prejuízo no atendimento desses contratos de venda.

Os materiais e os outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques ou na prestação de serviços não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles devem ser incorporados ou os serviços em que serão utilizados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando a diminuição no preço dos produtos acabados ou no preço dos serviços prestados indicar que o custo de elaboração desses produtos ou serviços excederá seu valor realizável líquido, os materiais e os outros bens de consumo devem ser reduzidos ao valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor medida disponível do seu valor realizável líquido.

Reconhecimento Perda por Desvalorização do Estoque:

D – Perda Desvalorização Estoque

C- Estimativa de Perda Desvalorização do Estoque

Balanco Patrimonial

Ativo

Estoque

(-)Estimativa de Perda Desvalorização do Estoque

DRE

Perda Desvalorização Estoque

Em cada período subsequente deve ser feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias econômicas, a quantia da redução deve ser revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que o novo montante registrado do estoque seja o menor valor entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isso ocorre, por exemplo, com um item de estoque registrado pelo valor realizável líquido quando o seu preço de venda tiver sido reduzido e, enquanto ainda mantido em período posterior, tiver o seu preço de venda aumentado.

Reconhecimento da Reversão de Perda por Desvalorização do Estoque

D – Estimativa de Perda Desvalorização do Estoque

C- Reversão de Perda

Reconhecimento como despesa no resultado

Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer.

Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados ao custo de outro ativo devem ser reconhecidos como despesa durante a vida útil e na proporção da baixa desse ativo.

Divulgação

As demonstrações contábeis devem divulgar:

- (a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados;
- (b) o valor total escriturado em estoques e o valor registrado em outras contas apropriadas para a entidade;
- (c) o valor de estoques escriturados pelo valor justo menos os custos de venda;
- (d) o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período;
- (e) o valor de qualquer redução de estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;
- (f) o valor de toda reversão de qualquer redução do valor dos estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;
- (g) as circunstâncias ou os acontecimentos que conduziram à reversão de redução de estoques de acordo com o item 34; e
- (h) o montante escriturado de estoques dados como penhor de garantia a passivos.

1. Alcance

Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização de ativos imobilizados, exceto quando outro Pronunciamento exija ou permita tratamento contábil diferente.

Este Pronunciamento não se aplica a:

(a) ativos imobilizados classificados como mantidos para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(b) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola que não sejam plantas portadoras (ver o Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola). Este pronunciamento aplica-se às plantas portadoras, mas não se aplica aos produtos dessas plantas portadoras;

(c) reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação (ver o Pronunciamento Técnico CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, quando emitido);

(d) direitos sobre jazidas e reservas minerais tais como petróleo, gás natural, carvão mineral, dolomita e recursos não renováveis semelhantes.

Obs. Contudo, este Pronunciamento aplica-se aos ativos imobilizados usados para desenvolver ou manter os ativos descritos nas alíneas (b) a (d).

Obs. Planta portadora é uma planta viva que:

(a) é utilizada na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas;

(b) é cultivada para produzir frutos por mais de um período; e

(c) tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata.

2. Conceito

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; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Imobilizados correspondem aos direitos que tenham por objeto **bens corpóreos** destinados à **manutenção das atividades da entidade** ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Obs. Se um item de imobilizado for alugado em uma operação que **não esteja ligada às atividades operacionais**, ele será classificado como **investimento**.
Se estiver **ligado às atividades operacionais**, será classificado como **imobilizado**.

3. Reconhecimento:

O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e 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 confiavelmente.

A entidade avalia segundo esse princípio de reconhecimento todos os 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.

Obs. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

4. Custos Iniciais

Itens do ativo imobilizado podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal ativo imobilizado, embora não aumentando diretamente os futuros benefícios econômicos de qualquer item específico já existente do ativo imobilizado, pode ser necessária para que a entidade obtenha os benefícios econômicos futuros dos seus outros ativos.

Esses itens do ativo imobilizado **qualificam-se para o reconhecimento como ativo** porque permitem à entidade obter benefícios econômicos futuros dos ativos relacionados acima dos benefícios que obteria caso não tivesse

adquirido esses itens. Por exemplo, uma indústria química pode instalar novos processos químicos de manuseamento a fim de atender às exigências ambientais para a produção e armazenamento de produtos químicos perigosos; os melhoramentos e as benfeitorias nas instalações são reconhecidos como ativo porque, sem eles, a entidade não estaria em condições de fabricar e vender tais produtos químicos.

5. Custos Subsequentes

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. Por 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 frequente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça reposta desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. O valor contábil das peças que são substituídas é baixado.

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 se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer valor contábil remanescente do custo da inspeção anterior (distinta das peças físicas) é baixado. Isso ocorre independentemente do custo da inspeção anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser usado como indicador de qual é o custo do componente de inspeção existente, quando o item foi adquirido ou construído.

6. Elementos do Custo

Um item do ativo imobilizado que seja classificado para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo.

O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

- a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

Exemplos de **custos diretamente atribuíveis** são:

- (a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- (b) custos de preparação do local;
- (c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
- (d) custos de instalação e montagem;
- (e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento);
- (f) honorários profissionais.

Exemplos que **não são custos de um item do ativo imobilizado** são:

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

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:

- (a) 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;
- (b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e
- (c) custos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade

Algumas operações realizadas em conexão com a construção ou o desenvolvimento de um item do ativo imobilizado não são necessárias para deixá-lo no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, o local de construção pode ser usado como estacionamento e gerar receitas, até que a construção se inicie. Como essas atividades não são necessárias para que o ativo fique em condições de funcionar no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas no resultado e incluídas nas respectivas classificações de receita e despesa.

O custo de ativo construído pela própria empresa determina-se utilizando os mesmos princípios de ativo adquirido. Se a entidade produz ativos idênticos para venda no curso normal de suas operações, o custo do ativo é geralmente o mesmo que o custo de construir o ativo para venda. Por isso, quaisquer lucros gerados internamente, são eliminados para determinar tais custos. De forma semelhante, o custo de valores anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na construção de um ativo não é incluído no custo do ativo.

Importante!

Ativo Qualificável

O Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos estabelece critérios para o reconhecimento dos juros como componente do valor contábil de um item do ativo imobilizado construído pela própria empresa. Os juros de empréstimos contratados para a construção ou aquisição de ativo qualificável (ativo que demanda um tempo substancial para ficar pronto para o seu uso ou venda pretendidos) devem ser capitalizados, ou seja, são contabilizados como custo do ativo qualificado.

Conforme o Pronunciamento CPC 20 (R1) – Custos de Empréstimos:

- Custos de empréstimos são juros e outros custos em que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos.
- Ativo qualificável é um ativo que, necessariamente, demanda um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos.

Dependendo das circunstâncias, um ou mais dos seguintes ativos podem ser considerados ativos qualificáveis:

- (a) estoque;
- (b) plantas industriais para manufatura;
- (c) usina de geração de energia;
- (d) ativos intangíveis;
- (e) propriedades para investimentos.

A entidade deve capitalizar os custos de empréstimo que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável como parte do custo do ativo. A entidade deve reconhecer os outros custos de empréstimos como despesa no período em que são incorridos. (g.n.)

7. 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.

Obs.

- 1 – Na construção de Ativo Qualificado devem-se incluir os encargos financeiros no custo do Ativo.
- 2 – Na compra a prazo de ativos, deve-se excluir os encargos financeiros, os quais serão apropriados como Despesa Financeira por competência.

8. Mensuração após o reconhecimento

Quando a opção pelo método de reavaliação for permitida por lei, a entidade deve optar pelo método de custo do ou pelo método de reavaliação como sua política contábil e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos imobilizados.

Método do custo. Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser apresentado ao custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

Método de 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. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não apresente divergência relevante em relação ao seu valor justo na data do balanço.

9. Depreciação

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

A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. A depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para ou, ainda, 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.

Os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são consumidos pela entidade principalmente por meio do seu uso. Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto o ativo permanece ocioso, muitas vezes dão origem à diminuição dos benefícios econômicos que poderiam ter sido obtidos do ativo. Conseqüentemente, todos os seguintes fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo:

- (a) uso esperado do ativo que é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;
- (b) desgaste físico normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparos e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
- (c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido usando um ativo podem indicar expectativa de obsolescência técnica ou comercial do bem, que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios econômicos futuros incorporados no ativo;
- (d) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.

9.1. Método de depreciação

O método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros.

O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança.

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, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A entidade seleciona o método que melhor reflita o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo. Esse método é aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

O método de depreciação que se baseia na receita que é gerada pela atividade que inclui a utilização de ativo não é apropriado. A receita gerada pela atividade que inclui o uso de ativo reflete geralmente outros fatores além do consumo dos benefícios econômicos do ativo. Por exemplo, a receita é afetada por outros insumos e processos, atividades de venda e mudanças nos volumes e preços de vendas. O componente de preço da receita pode ser afetado pela inflação, o que não tem qualquer influência sobre a maneira como o ativo é consumido.

9.2. Contabilização

A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo.

A depreciação do período deve ser normalmente reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil.

9.3. Valor depreciável e período de depreciação

O valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

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 Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

A mudança na depreciação deve ser considerada mudança de estimativa contábil, isto implica produzir **efeitos prospectivos** – no ano corrente e nos anos futuros. Não deve ser feita nenhuma alteração nos valores já contabilizados como depreciação.

Valor depreciável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Vida útil é:

(a) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou

(b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade

A depreciação é reconhecida mesmo que o valor justo do ativo exceda o seu valor contábil, desde que o valor residual do ativo não exceda o seu valor contábil. A reparação e a manutenção de um ativo não evitam a necessidade de depreciá-lo.

O valor depreciável de um ativo é determinado após a dedução de seu valor residual. O valor residual de um ativo pode aumentar. A despesa de depreciação será zero enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil.

Exemplo

A Cia Barra Mansa apresentava os seguintes dados em relação ao seu Ativo Imobilizado: equipamentos – custo R\$10.000,00.

Esses ativos entraram em operação em 01.01.2007 e têm vida útil estimada em 5 anos, sendo depreciados pelo método linear.

No início de 2010, a empresa procedeu a uma revisão dos valores, conforme previsto no CPC 27, aprovado pelo CFC.

Assim, constatou as seguintes informações:

Valor Justo R\$ 4.500,00.

Valor Residual R\$ 4.800,00.

Analisando as informações citadas, assinale a alternativa que indique corretamente o tratamento contábil a ser seguido, a partir de 01.01.2010.

(A) A empresa deve manter a despesa de depreciação de R\$ 2.000,00 ao ano.

(B) A empresa deve acelerar a despesa de depreciação uma vez que o valor residual aumentou.

(C) A empresa deve suspender a despesa de depreciação uma vez que o valor residual está maior que o valor contábil.

(D) A empresa deve suspender a despesa de depreciação uma vez que o valor justo está maior que o valor contábil.

(E) A empresa deve acelerar a despesa de depreciação uma vez que o valor justo aumentou.

Comentário:

Custo = R\$ 10.000

Início da depreciação: 01.07.07 ----- v.u = 5 anos = 20%aa

D/Ac em 31.12.2009:

Uso = 3 anos x 20% = 60%

D/Ac = 10.000 x 60% = 6.000

Valor Contábil = 10.000 – 6.000 = 4.000

Em 01.01.2010

VJ = 4.500 »»» A depreciação é reconhecida mesmo que o valor justo do ativo exceda o seu valor contábil

VR = 4.800,00. »»» O valor residual de um ativo pode aumentar.

VR > VC »»» A despesa de depreciação será zero enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil

R- item C

Obs. Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis. O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta o valor contábil do edifício.

Se o custo do terreno incluir custos de desmontagem, remoção e restauração do local, **essa porção do valor contábil do terreno é depreciada** durante o período de benefícios obtidos ao incorrer nesses custos. Em alguns casos, o próprio terreno pode ter vida útil limitada, sendo depreciado de modo a refletir os benefícios a serem dele retirados.

10. Depreciação do imobilizado com custo significativo

Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.

A entidade aloca o valor inicialmente reconhecido de um item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e os deprecia separadamente. **Por exemplo**, pode ser adequado depreciar separadamente a estrutura e os motores de aeronave, seja ela de propriedade da entidade ou obtida por meio de operação de arrendamento mercantil financeiro.

Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Esses componentes podem ser agrupados no cálculo da despesa de depreciação.

A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo.

Ex. A empresa Beta adquiriu em 01.01.2012 uma aeronave para transporte de seus diretores por R\$ 50.000.000,00. Sabe-se que as duas turbinas representam 25% do custo total. A aeronave possui uma vida útil de 20 anos e valor residual de 10%, enquanto que as turbinas tem uma vida útil de 10 anos. Cálculo da depreciação.

Custo das turbinas = 50.000.000 x 25% = 12.500.000

Custo da Aeronave s/ turbina = 50.000.000 x 75% = 37.500.000

Depreciação em 2012

Turbinas = 12.500.000 x 10% = **1.250.000**

Aeronave s/ turbina = 37.500.000

VR (10%) = 3.750.000 =

VD 33.750.000

X 5%

Depreciação: **1.687.500**

Despesa c/ depreciação: 1.250.000 + 1.687.500 = 2.937.500

12. Redução ao valor recuperável de ativos

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. Esse Pronunciamento determina como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por redução ao valor recuperável.

13. Baixa do Imobilizado

O valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado:

a) por ocasião de sua alienação

b) quando não há expectativas de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

Ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser reconhecidos no resultado quando o item é baixado.

CPC 01 (R1) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS

Princípio Básico: nenhum ativo deve ser evidenciado por valor superior ao seu valor recuperável. Se isso ocorrer, a entidade deve contabilizar um ajuste para perda.

1. Objetivo

O objetivo do CPC 01 é estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus **ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação**. Um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação se o seu valor contábil exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo. Se esse for o caso, o ativo é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas, e o Pronunciamento Técnico requer que a entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização.

Uma entidade pode obter benefícios econômicos de um ativo de duas maneiras diferentes:

- 1) através da venda do ativo (**Valor justo líquido de despesa de venda**); e
- 2) através do seu uso, para produzir e vender outros ativos (**Valor em uso**).

2. Alcance

Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado na contabilização de ajuste para perdas por desvalorização **de todos os ativos, exceto:**

- (a) **estoques** (ver CPC 16(R1) – Estoques);
- (b) ativos advindos de contratos de construção (ver CPC 17 – Contratos de Construção);
- (c) ativos fiscais diferidos (ver CPC 32 – Tributos sobre o Lucro);
- (d) ativos advindos de planos de benefícios a empregados (ver CPC 33 – Benefícios a Empregados);
- (e) ativos financeiros que estejam dentro do alcance dos Pronunciamentos Técnicos do CPC que disciplinam instrumentos financeiros;
- (f) propriedade para investimento que seja mensurada ao valor justo (ver CPC 28 – Propriedade para Investimento);
- (g) ativos biológicos relacionados à atividade agrícola dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 29- Ativo Biológico e Produto Agrícola que sejam mensurados ao valor justo líquido de despesas de vender;
- (h) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis advindos de direitos contratuais de companhia de seguros contidos em contrato de seguro dentro do alcance do CPC 11 – Contratos de Seguro; e
- (i) ativos não circulantes (ou grupos de ativos disponíveis para venda) classificados como mantidos para venda em consonância com o CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada.

Obs. Este Pronunciamento Técnico não se aplica a estoques, ativos advindos de contratos de construção, ativos fiscais diferidos, ativos advindos de planos de benefícios a empregados ou ativos classificados como mantidos para venda (ou incluídos em grupo de ativos que seja classificado como disponível para venda) em decorrência de os Pronunciamentos Técnicos do CPC vigentes aplicáveis a esses ativos conterem disposições orientadoras para reconhecimento e mensuração desses ativos

3. Identificação de ativo que pode estar desvalorizado

O ativo está desvalorizado quando seu valor contábil excede seu valor recuperável.

A entidade deve avaliar ao fim de cada período de reporte, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.

Independentemente de existir, ou não, qualquer indicação de redução ao valor recuperável, a entidade deve:

(a) testar, no **mínimo anualmente**, a redução ao valor recuperável de um **ativo intangível com vida útil indefinida** ou de um **ativo intangível ainda não disponível para uso**, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável. Esse teste de redução ao valor recuperável pode ser executado a qualquer momento no período de um ano, desde que seja executado, todo ano, no mesmo período. Ativos intangíveis diferentes podem ter o valor recuperável testado em períodos diferentes.

Entretanto, se tais ativos intangíveis foram inicialmente reconhecidos durante o ano corrente, devem ter a redução ao valor recuperável testada antes do fim do ano corrente; e

(b) testar, **anualmente**, o **ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)** em combinação de negócios.

A capacidade de um ativo intangível gerar benefícios econômicos futuros suficientes para recuperar seu valor contábil é usualmente sujeita a maior incerteza na fase em que o ativo ainda não está disponível para uso do que na fase em que ele já se encontra disponível para uso. Isso posta, este Pronunciamento Técnico requer que a entidade proceda ao teste por desvalorização, no mínimo anualmente, de ativo intangível que ainda não esteja disponível para uso.

Ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

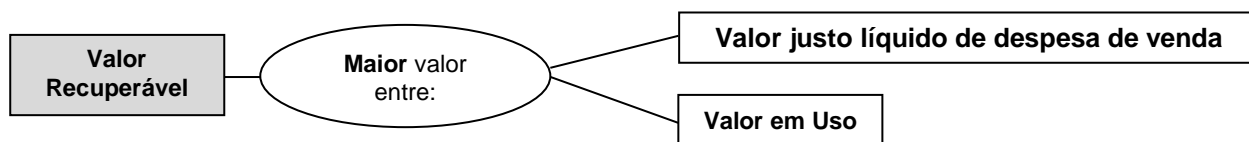
- (a) há indicações observáveis de que o valor do ativo diminuiu significativamente durante o período, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal; **(Alterada pela Revisão CPC 03)**
- (b) mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado;
- (c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de um ativo e diminuirão materialmente o valor recuperável do ativo;
- (d) o valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior do que o valor de suas ações no mercado;

Fontes internas de informação

- (e) evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo;
- (f) mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na extensão pela qual, ou na maneira na qual, um ativo é ou será utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo ou ocioso, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para baixa de ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de ativo como finita ao invés de indefinida;
- (g) evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado;

4. Mensuração do valor recuperável

O CPC 01 define **valor recuperável** como **o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa e o seu valor em uso.**



Nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo e seu valor em uso. Se qualquer um desses montantes exceder o valor contábil do ativo, este não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.

É possível mensurar o valor justo líquido de despesas de alienação, mesmo que não haja preço cotado em mercado ativo para ativo idêntico. Entretanto, algumas vezes não é possível mensurar o valor justo líquido de despesas de alienação porque não há base para se fazer estimativa confiável do preço pelo qual uma transação ordenada para a venda do ativo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições atuais de mercado. Nesse caso, o valor em uso pode ser utilizado como seu valor recuperável.

Se não há razão para acreditar que o valor em uso de um ativo exceda materialmente seu valor justo líquido de despesas de venda, o valor justo líquido de despesas de venda do ativo pode ser considerado como seu valor recuperável.

O valor recuperável é determinado para um ativo individual, a menos que o ativo não gere entradas de caixa provenientes de seu uso contínuo, que são, em grande parte, independentes daquelas provenientes de outros ativos ou de grupos de ativos. Se esse for o caso, o valor recuperável é determinado para a unidade geradora de caixa¹ à qual o ativo pertence, a menos que:

- (a) o valor justo líquido de despesas de venda do ativo seja maior do que seu valor contábil; ou
- (b) o valor em uso do ativo possa ser estimado como sendo próximo do valor justo líquido de despesas de alienação e este possa ser mensurado.

¹ Unidade geradora de caixa é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa, entradas essas que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou outros grupos de ativos

4.1. Determinação do Valor justo líquido de despesa de venda

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

Despesas de venda ou de baixa são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda ou à baixa de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, excluindo as despesas financeiras e de impostos sobre o resultado gerado.

As despesas com a baixa, exceto as que já foram reconhecidas como passivo, devem ser deduzidas ao se mensurar o valor justo líquido de despesas de alienação. Exemplos desses tipos de despesas são as despesas legais, tributos, despesas com a remoção do ativo e gastos diretos incrementais para deixar o ativo em condição de venda. Entretanto, as despesas com demissão de empregados e as associadas à redução ou reorganização de um negócio em seguida à baixa de um ativo não são despesas incrementais para baixa do ativo.

Exemplo 1:

Segundo a Resolução CFC 1.110/07, assinale o valor da variação que deverá sofrer o patrimônio da Empresa Industrial X ao efetuar, adequadamente, o lançamento contábil relativo ao teste de recuperabilidade do equipamento Y, sabendo-se que:

- o valor de registro original do equipamento Y é \$100.000,00;
- a depreciação acumulada do equipamento Y, até a data do teste, é \$40.000,00;
- o valor de mercado do equipamento Y, na data do teste, é \$62.000,00;
- caso a Empresa X vendesse o equipamento Y, na data do teste, incorreria em gastos associados a tal transação no montante de \$13.000,00;
- caso a Empresa X não vendesse o equipamento Y e o continuasse utilizando no processo produtivo, seria capaz de produzir 10.000 unidades do produto Z por ano pelos próximos 3 anos;
- o preço de venda do produto Z é \$10,00 por unidade;
- os gastos médios incorridos na produção e venda de uma unidade de produto Z é \$8,00;
- o custo de capital da Empresa X é 10% ao ano;
- a Empresa X é sediada num paraíso fiscal; portanto, ignore qualquer tributo.

1º passo: Valor justo líquido de despesa de venda = Valor líquido de venda

Exemplo:

- o valor de mercado do equipamento Y, na data do teste, é \$62.000,00;
- caso a Empresa X vendesse o equipamento Y, na data do teste, incorreria em gastos associados a tal transação no montante de \$13.000,00;

Valor justo líquido de despesa de venda $62.000 - 13.000 = 49.000$

4.2. Determinação do Valor em Uso

Valor em uso é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados que devem advir de um ativo ou de unidade geradora de caixa.

Os seguintes elementos devem ser refletidos no cálculo do valor em uso do ativo:

- (a) estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;
- (b) expectativas acerca de possíveis variações no montante ou no período de ocorrência desses fluxos de caixa futuros;
- (c) valor do dinheiro no tempo, representado pela atual taxa de juros livre de risco;
- (d) preço pela assunção da incerteza inerente ao ativo (prêmio); e
- (e) outros fatores, tais como falta de liquidez, que participantes do mercado iriam considerar ao precificar os fluxos de caixa futuros esperados da entidade, advindos do ativo.

A **estimativa do valor em uso de um ativo** envolve os seguintes passos:

- (a) estimar futuras entradas e saídas de caixa derivadas do uso contínuo do ativo e de sua baixa final; e
- (b) aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros

2º passo: Valor em uso

Exemplo:

- caso a Empresa X não vendesse o equipamento Y e o continuasse utilizando no processo produtivo, seria capaz de produzir 10.000 unidades do produto Z por ano pelos próximos 3 anos;
- o preço de venda do produto Z é \$10,00 por unidade;
- os gastos médios incorridos na produção e venda de uma unidade de produto Z é \$8,00;
- o custo de capital da Empresa X é 10% ao ano;

Produção = 10.000un em 3 anos

PV = R\$10 Custo = R\$ 8 Lucro: R\$ 2

$$\text{Ano 1: } 10.000 \times 2 = \frac{20.000}{(1 + 10\%)^1} = 18.181,81$$

$$\text{Ano 2: } 10.000 \times 2 = \frac{20.000}{(1 + 10\%)^2} = 16.528,92$$

$$\text{Ano 3: } 10.000 \times 2 = \frac{20.000}{(1 + 10\%)^3} = 15.026,29$$

Valor em uso: 49.737,02

* Composição das estimativas de Fluxos de Caixa Futuro.

As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

- projeções de entradas de caixa advindas do uso contínuo do ativo;
- projeções de saídas de caixa que são necessariamente incorridas para gerar as entradas de caixa advindas do uso contínuo do ativo (incluindo as saídas de caixa para preparar o ativo para uso) e que podem ser diretamente atribuídas ou alocadas, em base consistente e razoável, ao ativo; e
- se houver, fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) quando da baixa do ativo ao término de sua vida útil.

Para evitar dupla contagem, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

- entradas de caixa advindas de ativos que geram outras entradas de caixa que são, em grande parte, independentes das entradas de caixa do ativo sob revisão (por exemplo, ativos financeiros como contas a receber); e
- saídas de caixa que se referem a obrigações que já foram reconhecidas como passivos (por exemplo, contas a pagar, passivos de planos de pensão e provisões).

As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir futuras entradas ou saídas de caixa previstas para as quais se tenha expectativa de advir de:

- futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está compromissada; ou
- melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo.

* Taxa de desconto

A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos, que reflita as avaliações atuais de mercado acerca:

- do valor do dinheiro no tempo; e
- dos riscos específicos do ativo para os quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.

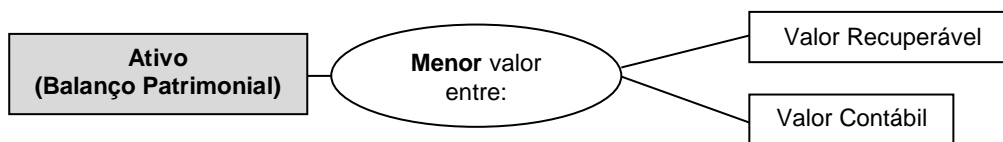
5. Reconhecimento e mensuração de perdas por desvalorização

Se, e somente se, o valor recuperável de um ativo for inferior ao seu valor contábil, o valor contábil do ativo deve ser reduzido ao seu valor recuperável. Essa redução representa uma perda por desvalorização do ativo.

A perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado, **a menos que o ativo tenha sido reavaliado**. Qualquer desvalorização de ativo reavaliado deve ser tratada como diminuição do saldo da reavaliação.

A perda por desvalorização de ativo não reavaliado deve ser reconhecida na demonstração do resultado do exercício. Entretanto, a perda por desvalorização de ativo reavaliado deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes (na reserva de reavaliação) na extensão em que a perda por desvalorização não exceder o saldo da reavaliação reconhecida para o mesmo ativo. Essa perda por desvalorização sobre o ativo reavaliado reduz a reavaliação reconhecida para o ativo.

Depois do reconhecimento da perda por desvalorização, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual (se houver), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente.



Ativo não reavaliado	Perda vai para o resultado (despesa)
Ativo reavaliado	Baixar a perda contra a reserva de reavaliação

Exemplo

3º passo: Valor contábil

Exemplo:

- o valor de registro original do equipamento Y é \$100.000,00;
- a depreciação acumulada do equipamento Y, até a data do teste, é \$40.000,00;

custo de aquisição = 100.000
 (-) depreciação acumulada = (40.000)
valor contábil 60.000

4º passo: Valor Recuperável » maior valor entre:

- Valor líquido de venda: 49.000
- Valor em uso: 49.737,02 **maior valor = valor recuperável**

5º passo: Estimativa de perda

- Valor recuperável = R\$ 49.737,02
- Valor contábil = R\$ 60.000

Se VR < VC constituir provisão (estimativa) de perda
 Perda por desvalorização = R\$ 10.262,98

Lançamento: a perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado

D- Perda por desvalorização do ativo (resultado)

C- Estimativa de perda estimadas por desvalorização do ativo (reduzora do ativo)

6º passo: Valor contábil após provisão para perda

Custo de aquisição = 100.000
 (-) depreciação acumulada = (40.000)
 (-) provisão para perda = (10.262,98)
Valor contábil 49.737,02

Importante: Qualquer desvalorização de ativo reavaliado deve ser tratada como diminuição do saldo da reavaliação.

Exemplo 2:

O ativo imobilizado da empresa Gurupi S.A., considerado uma unidade geradora de caixa, possuía reavaliação de R\$ 200.000,00, em 2008. A administração da empresa manteve a reavaliação contabilizada em conformidade com a permissibilidade dada pela lei. Ao executar o teste de recuperabilidade dessa unidade geradora de caixa, identificou uma perda no valor recuperável de R\$ 300.000,00. O lançamento contábil para o registro desse fato é:

(A) Ativo Imobilizado 100.000
 a Ganho de Imobilizado 100.000

(B) Ativo Imobilizado 100.000
 Reserva de Reavaliação 200.000
 a Ganhos com Imobilizado 300.000

(C) Ativo Imobilizado 100.000
 a Ajuste Especial – Patrimônio Líquido 100.000

(D) Reserva de Reavaliação 200.000
 Perdas com Ativo Imobilizado 100.000
 a Conta de Ativo Imobilizado 300.000

(E) Perdas com Ativo Imobilizado	300.000
a Ativo Imobilizado	300.000

Lançamento:

Estimativa de perda R\$ 300.000. Havendo ativo reavaliado (saldo Reavaliação R\$ 200.000) a perda por desvalorização reduz a reavaliação reconhecida para o ativo na extensão em que a perda por desvalorização não exceder o saldo da reavaliação. O excesso deverá ser reconhecido imediatamente no resultado como despesa.

Perda por desvalorização - 300.000
 Saldo reserva de reavaliação – 200.00
 Excesso perda – 100.000

D- Reserva de Reavaliação (PL)-----200.000
D- Perda por desvalorização do ativo (resultado) -----100.000
C- Estimativa de perda estimadas por desvalorização do ativo (reduzora do ativo) ---300.000

Importante:

- Quando o montante estimado da perda por desvalorização for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade deve reconhecer um passivo se, e somente se, isso for exigido.

D- Perda por desvalorização do ativo (resultado)
C- Estimativa de perda estimadas por desvalorização do ativo (reduzora do ativo)
C – Provisão no passivo (passivo)

6. Reversão das estimativas para perdas por desvalorização de ativos

A entidade deve avaliar, ao término de cada período social, se há alguma indicação de que a perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores para um ativo, **exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)**, possa não mais existir ou ter diminuído. Se existir alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável desse ativo.

Se houver indicação de que a perda por desvalorização reconhecida para um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), pode vir a não mais existir ou tenha diminuído, isso pode ser uma evidência de que a vida útil remanescente, o método de depreciação, amortização ou exaustão ou o valor residual necessitem ser revisados ou ajustados conforme Pronunciamentos aplicáveis ao ativo, mesmo se nenhuma perda por desvalorização for revertida para o ativo.

Uma perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores para um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), deve ser revertida se, e somente se, tiver havido mudança nas estimativas utilizadas para determinar o valor recuperável do ativo desde a última perda por desvalorização que foi reconhecida. Se esse for o caso, **o valor contábil do ativo deve ser aumentado, para seu valor recuperável. Esse aumento ocorre pela reversão da perda por desvalorização.**

A reversão de perda por desvalorização reflete um aumento no potencial de serviços estimados de um ativo, ou pelo uso ou pela venda, desde a data em que a entidade reconheceu pela última vez uma perda por desvalorização para o ativo.

O aumento do valor contábil de um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), atribuível à reversão de perda por desvalorização não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado. Qualquer aumento no valor contábil de um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), acima do seu valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação, amortização ou exaustão), caso a perda por desvalorização para o ativo não tivesse sido reconhecida em anos anteriores é considerado uma reavaliação e a legislação brasileira não admite a reavaliação.

A reversão de perda por desvalorização de um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período, a menos que o ativo esteja registrado por valor reavaliado. Qualquer reversão de perda por desvalorização sobre ativo reavaliado deve ser tratada como aumento de reavaliação.

A reversão de perda por desvalorização sobre ativo reavaliado deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes sob o título de reserva de reavaliação. Entretanto, na extensão em que a perda por desvalorização para o mesmo ativo reavaliado tenha sido anteriormente reconhecida no resultado do período, a reversão dessa desvalorização deve ser também reconhecida no resultado do período.

Depois que a reversão de perda por desvalorização é reconhecida, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo menos seu valor residual (se houver) em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

Lançamento:

D- Estimativa de perda estimadas por desvalorização do ativo

C- Reversão de perda por desvalorização do ativo

Exemplo 3

A empresa Intangível S.A. possuía, em 31.12.X9, um ativo intangível com vida útil indefinida, no valor de R\$ 130.000,00, o qual é composto por:

- Valor de custo: R\$ 150.000,00
- Perda por desvalorização reconhecida (em X9): R\$ 20.000,00

Em 31.12.X10, a empresa realizou o Teste de Recuperabilidade do Ativo e obteve as seguintes informações:

- Valor em uso: R\$ 120.000,00
- Valor líquido de venda: R\$ 160.000,00

Com base nessas informações, em 31.12.X10, a empresa:

- a) reverte a perda por desvalorização reconhecida no valor de R\$ 20.000,00 e reconhece um ganho no valor de R\$ 10.000,00.
- b) não faz nenhum registro.
- c) reconhece um ganho no valor de R\$ 30.000,00.
- d) reconhece uma perda por desvalorização no valor de R\$ 10.000,00
- e) reverte a perda por desvalorização reconhecida no valor de R\$ 20.000,00

Comentários

1º passo: Valor contábil:

custo de aquisição = 150.000

Perda por desvalorização reconhecida (em X9) = (20.000)

valor contábil ----- 130.000

2º passo: Valor Recuperável » maior valor entre:

- Valor líquido de venda: 160.000 **maior valor = valor recuperável**
- Valor em uso: 120.000

3º passo: reversão total ou parcial da perda reconhecida anteriormente

Se VR > Valor de aquisição (-) depreciação acumulada fica evidenciada que a perda por desvalorização reconhecida em período anterior para o ativo possa não mais existir ou ter diminuído. Neste o caso, **o valor contábil do ativo deve ser aumentado**, a provisão constituída anteriormente deve ser revertida total ou parcialmente.

Lançamento:

D- Estimativa de perda estimadas por desvalorização do ativo

C- Reversão de perda por desvalorização do ativo-----20.000

Ativos	Reversão de perda
Goodwill	Não
Imobilizado	Sim
Intangível	Sim

Ativo não reavaliado	Reversão das perdas vai para o resultado (receita)
Ativo reavaliado	Reversão das perdas vai para reserva de reavaliação, esta deverá ser recomposta.

7. CPC 23 – Estimativas Contábeis

Mudança na estimativa contábil é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.

A estimativa envolve julgamentos baseados na última informação disponível e confiável. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:

- (a) créditos de liquidação duvidosa;

- (b) obsolescência de estoque;
- (c) valor justo de ativos financeiros ou passivos financeiros;
- (d) vida útil de ativos depreciáveis ou o padrão esperado de consumo dos futuros benefícios econômicos incorporados nesses ativos; e
- (e) obrigações decorrentes de garantias.

O efeito de mudança na estimativa contábil deve ser reconhecido prospectivamente, incluindo-o nos resultados do:

- (a) período da mudança, se a mudança afetar apenas esse período; ou
- (b) período da mudança e futuros períodos, se a mudança afetar todos eles.

O reconhecimento prospectivo do efeito de mudança na estimativa contábil significa que a mudança é aplicada a transações, a outros eventos e a condições a partir da data da mudança na estimativa.

A mudança em uma estimativa contábil pode afetar apenas os resultados do período corrente ou os resultados tanto do período corrente como de períodos futuros. Por exemplo, a mudança na estimativa de créditos de liquidação duvidosa afeta apenas os resultados do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, a mudança na estimativa da vida útil de ativo depreciável, ou no padrão esperado de consumo dos futuros benefícios desse tipo de ativo, afeta a depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da mudança relacionada com o período corrente é reconhecido como receita ou despesa no período corrente. O efeito, caso exista, em períodos futuros é reconhecido como receita ou despesa nesses períodos futuros

Obs. As alterações nas estimativas contábeis não afetam exercícios anteriores.

8. Valor recuperável e valor contábil de unidade geradora de caixa

Unidade geradora de caixa é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa, entradas essas que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou outros grupos de ativos

O valor recuperável de uma unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso.

O valor contábil de uma unidade geradora de caixa:

- (a) deve incluir somente o valor contábil daqueles ativos que podem ser atribuídos diretamente ou alocados em base razoável e consistente à unidade geradora de caixa, e que gerarão as futuras entradas de caixa utilizadas para determinar o valor em uso da unidade geradora de caixa; e
- (b) não deve incluir o valor contábil de qualquer passivo reconhecido, a menos que o valor recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinado sem se considerar esse passivo.

Isso ocorre porque o valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso de uma unidade geradora de caixa devem ser determinados excluindo-se os fluxos de caixa que estão relacionados a ativos que não fazem parte da unidade geradora de caixa e passivos que tenham sido reconhecidos nas demonstrações contábeis.

Quando os ativos são agregados para fins de avaliação do montante de recuperação, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os ativos que geram ou são utilizados para gerar fluxos relevantes de entradas de caixa. De outra forma, a unidade geradora de caixa pode parecer ser totalmente recuperável quando, de fato, ocorreu uma perda por desvalorização. Em alguns casos, mesmo que alguns ativos contribuam para os fluxos de caixa futuros estimados de uma unidade geradora de caixa, eles não podem ser alocados à unidade geradora de caixa em base razoável e consistente. Esse poderia ser o caso do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos corporativos, tais como ativos do escritório central.

Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa. Isso pode ocorrer se na baixa de uma unidade geradora de caixa houver a exigência de que o comprador assuma um passivo. Nesse caso, o valor justo líquido de despesas de alienação (ou o fluxo de caixa estimado advindo da baixa final) da unidade geradora de caixa é o preço de venda dos ativos da unidade geradora de caixa e o passivo em conjunto, menos as despesas a serem incorridas com a baixa. A fim de levar a efeito uma comparação que faça sentido entre o valor contábil da unidade geradora de caixa e o seu valor recuperável, o valor contábil do passivo deve ser deduzido ao se determinar tanto o valor em uso da unidade geradora de caixa quanto seu valor contábil.

Exemplo

Uma entidade opera uma mina em um país cuja legislação exige que o proprietário restaure o local em que é desenvolvida a atividade exploratória, quando do término das atividades. O custo de restauração inclui a reposição da superfície ambiental que precisou ser removida antes que as operações da mina se iniciassem. A provisão para os custos de reposição da superfície ambiental foi reconhecida assim que ela foi removida. Esse valor foi reconhecido como parte do custo da mina e está sendo exaurido ao longo da sua vida útil. O valor contábil da provisão para os custos de restauração é de \$ 500, que é igual ao valor presente desses custos de restauração.

A entidade está testando a mina para fins de perda por desvalorização. A unidade geradora de caixa da mina é ela como um todo. A entidade recebeu várias ofertas de compra da mina a um preço em torno de \$ 800. Esse preço considera o fato de que o comprador assumirá a obrigação de restaurar o que for necessário. As despesas de venda da mina são desprezíveis. O valor em uso da mina é de aproximadamente \$ 1.200, excluindo os custos de restauração. O valor contábil da mina é \$ 1.000.

O valor justo líquido de despesas de venda da unidade geradora de caixa é de \$ 800. Esse valor considera os custos de restauração que já foram provisionados. Como consequência, o valor em uso da unidade geradora de caixa é determinado depois de considerar os custos de restauração, e é estimado em \$ 700 (\$ 1.200 menos \$ 500). O valor contábil da unidade geradora de caixa é de \$ 500, que é o valor contábil da mina (\$ 1.000) menos o valor contábil da provisão para custos de restauração (\$ 500). Portanto, o valor recuperável da unidade geradora de caixa supera seu valor contábil.

Por razões práticas, o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa é algumas vezes determinado depois de se considerarem os ativos que não são parte da unidade geradora de caixa (por exemplo, contas a receber ou outros ativos financeiros) ou passivos que tenham sido reconhecidos (como, por exemplo, contas a pagar, pensões e outras provisões). Nesses casos, o valor contábil da unidade geradora de caixa deve ser aumentado pelo valor contábil desses ativos e diminuído pelo valor contábil desses passivos.

Germana Cordeiro de Souza Chaves

Graduada em Ciências Contábeis pela UFC - Universidade Federal do Ceará (1999). Pós- graduada em Auditoria pela UFC. Atualmente é professora titular da Universidade de Fortaleza, Proprietária e professora do Curso Germana Chaves e professora de diversos cursos preparatórios para concurso em todo Brasil.

Curso Germana Chaves

Rua Padre Valdevino 1046, sl 08, 09, 10 e 11

Contato: 85 - 3045.8244 whatsapp:85 – 8146.3727

Facebook: www.facebook.com/germana.chaves.54

Fan page: www.facebook.com/professoraGermanaChaves

Instagram: Germana Chaves

Periscope: Germana Chaves