

Norma Internacional de Contabilidade [NIC 16]

Activos fixos tangíveis

*Eduardo Manuel Lopes de Sá e Silva **

OBJECTIVO

O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos activos fixos tangíveis. Os principais aspectos a considerar na contabilização dos activos fixos tangíveis são a tempestividade do reconhecimento dos activos, a determinação das suas quantias líquidas registadas e os gastos de depreciação, relacionados com os mesmos.

DEFINIÇÕES

Activos fixos tangíveis são aqueles que:

- sejam detidos por uma empresa para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento e outros, ou para fins administrativos; e
- se espera que sejam usados durante mais do que um período.

Depreciação é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil.

Quantia depreciável é o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo nas demonstrações financeiras, menos o seu valor residual.

Vida útil é:

- o período durante o qual se espera que um activo seja usado pela empresa; ou
- a quantidade de produção ou de unidades similares que se espera que sejam obtidas a partir do activo pela empresa.

Valor residual é a quantia líquida que a empresa espera obter por um activo no fim da sua vida útil após dedução dos custos esperados de alienação.

Justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, numa transacção em que não existe relacionamento entre as mesmas.

Quantia recuperável é quantia que a empresa espera recuperar a partir do uso futuro de um activo, incluindo o seu valor residual

Uma perda por imparidade é a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo excede a sua quantia recuperável.

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido no balanço após dedução de qualquer depreciação acumulada e perdas de imparidade acumuladas.

RECONHECIMENTO DE ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS

Um elemento de activo fixo deve ser reconhecido como um activo quando:

- seja provável que benefícios económicos futuros associados ao activo fluirão para a empresa; e
- o custo do activo para a empresa possa ser mensurado com fiabilidade

Quando a vida útil ou modelo de consumo de benefícios é diferente, deve-se alocar o custo separadamente a cada componente.

MEDIÇÃO INICIAL DE ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS

Um item de activo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um activo deve ser inicialmente medido pelo seu custo.

Componentes do custo

O custo de um item do activo fixo tangível compreende o seu preço de compra, que inclui direitos de importação e imposto de compra não dedutíveis e quaisquer custos directamente atribuíveis para pôr o activo apto a operar no uso pretendido; quaisquer descontos comerciais e abatimentos são deduzidos para chegar ao seu preço de compra. Exemplos de custos directamente atribuíveis: custo de preparar o local; custos de entrega

* Doutorado em Ciências Económicas e Empresariais pela Universidade da Corunha, licenciado e mestre em Economia pela FEUP. Artigo extraído do livro *Normas Internacionais de Contabilidade, da Teoria à Prática*, 2004, Edições Vida Económica.

inicial e de manuseamento; custos de instalação; honorários profissionais tais como os relativos a arquitectos e engenheiros e o custo estimado de desmontar e remover o activo e de restaurar o local, na medida em que seja reconhecido como uma provisão. Os gastos com juros podem ser incluídos sob certas condições (ver NIC 23).

POLÍTICA CONTABILÍSTICA - NORMATIVO PORTUGUÊS

Activos tangíveis estão registados a preço de aquisição, incluindo as sucessivas reavaliações legais e reavaliações livres acrescidas das despesas imputáveis à compra.

POLÍTICA CONTABILÍSTICA - IAS

- As imobilizações devem estar registadas de acordo com o custo de aquisição ou a valores reavaliados (justos valores), líquidos de amortizações acumuladas e/ou perdas por imparidade.
- Reavaliações fiscais não são aceites.
- Quando um elemento do activo fixo tangível é reavaliado, toda a classe a que pertence deve ser reavaliada.

DISPÊNDIOS SUBSEQUENTES

Os dispêndios subsequentes relacionados com um item de activo fixo tangível que tenha sido já reconhecido devem ser adicionados à quantia escriturada do activo quando for provável que benefícios económicos futuros, que excedam o nível de desempenho originalmente avaliado do activo existente, fluirão para a empresa. Todos os outros dispêndios subsequentes devem ser reconhecidos como um gasto no período em que forem incorrido.

A QUESTÃO DA CAPITALIZAÇÃO DOS ENCARGOS FINANCEIROS

Tratamento de referência:

Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos.

Tratamento alternativo permitido:

Os custos dos empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de activo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo desse activo.

TRABALHOS PARA A PRÓPRIA EMPRESA

Os bens produzidos internamente devem ser valorizados com base no menor valor entre o custo de produção da empresa e o custo de produção por terceiros.

O custo de produção deve incluir os materiais directos incorporados, a mão-de-obra directa e os encargos gerais de fabricação.

BENS RECEBIDOS POR DOAÇÃO

Os bens recebidos por doação devem ser contabilizados nas imobilizações corpóreas, por contrapartida de uma reserva de subvenções e doações. O valor do bem deverá resultar de uma avaliação ao seu justo valor, tendo em conta o estado em que o bem se encontra.

MEDIÇÃO SUBSEQUENTE AO RECONHECIMENTO INICIAL

Tratamento de referência:

Subsequentemente ao reconhecimento inicial como um activo, um item de activo fixo tangível deve ser registado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas.

Tratamento alternativo permitido:

Subsequentemente ao reconhecimento inicial como um activo, um elemento de activo fixo tangível deve ser registado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas de imparidade acumuladas subsequentes. As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade de tal modo que a quantia escriturada não difira materialmente da que seria determinada ao ser usado o justo valor à data do balanço.

MEDIÇÃO SUBSEQUENTE

Tratamento de referência:

Registo do activo = custo - depreciação acumulada - perdas de imparidade

Tratamento alternativo permitido:

Registo do activo = quantia reavaliada.

Quantia reavaliada = justo valor à data da reavaliação - depreciação acumulada subsequente - perdas de imparidade subsequentes.

No modelo do custo (tratamento de referência), o valor líquido dos bens compreenderá:

- custo de aquisição;
- menos depreciações;
- menos perdas de imparidade (se existirem).

No modelo do justo valor (tratamento alternativo), o valor líquido dos bens compreenderá:

- justo valor (valor de mercado);
- menos depreciações sobre o justo valor;
- menos perdas de imparidade subsequentes (se existirem).

EFEITOS DA OPÇÃO

A opção entre o modelo do custo e o modelo do justo valor implica significativos efeitos nas demonstrações financeiras. Esses efeitos são os seguintes:

Modelo de custo:

- capitais próprios subavaliados;
- menores encargos com depreciações;

Modelo de justo valor:

- capitais próprios mais próximos do seu real valor;
- encargos com depreciações mais elevados.

A opção entre o modelo do custo ou do justo valor poderá ser efectuada por classes de activos (terrenos, terrenos e edifícios, máquinas, viaturas, equipamento de escritório, etc.). A opção pelo justo deverá ser ponderada para imóveis e, eventualmente, máquinas. Nas restantes classes, provavelmente, não se justificará a adopção do justo valor

REAVALIAÇÕES (REVALORIZAÇÕES)

Quando um item de activo fixo tangível seja revalorizado, toda a classe do activo fixo tangível à qual pertença esse activo deve ser revalorizada.

Quando uma quantia escriturada de um activo seja aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio numa conta com o título excedente de revalorização. Porém, um aumento de revalorização deve ser reconhecido como proveito à medida que rever se uma diminuição de revalorização do mesmo activo previamente reconhecida como um gasto.

Quando uma quantia escriturada de um activo seja diminuída como consequência de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida como um gasto.

Deve-se proceder à transferência da reserva de reavaliação para resultados transitados em função da realização da revalorização. Essa realização ocorre pela depreciação, venda ou abate do bem.

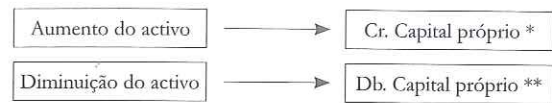
VALOR REAVALIADO

Reavaliações regulares do valor contabilístico não pode diferir materialmente do justo valor na data do balanço.

Depreciação acumulada (duas alternativas):

- reavaliada (uso de índices);
- eliminada contra a quantia escriturada bruto do activo, sendo a quantia líquida, reexpressa para a quantia revalorizada para o activo (p.e, edifícios a valor de mercado).

REAVALIAÇÕES DE ACTIVOS



DEPRECIACÃO

A quantia depreciável de um item de activo fixo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que os benefícios económicos do activo sejam consumidos pela empresa. O custo da depreciação em cada período deve ser reconhecido como um gasto a menos que seja incluído na quantia transportada de um outro activo.

REVISÃO DA VIDA ÚTIL

A vida útil de um elemento de activo fixo tangível deve ser revista periodicamente e, se as expectativas forem significativamente diferentes das estimativas anteriores, o débito de depreciação para os períodos correntes e futuros deve ser ajustado.

REVISÃO DO MÉTODO DE DEPRECIACÃO

O método de depreciação aplicado a activos fixos tangíveis deve ser revisto periodicamente e, se houver uma mudança significativa no modelo esperado de benefícios económicos (a obter) desses activos, o método deve ser mudado para reflectir o modelo alterado. Quando tal mudança no método de depreciação for necessária, a mudança deve ser contabilizada como uma alteração na estimativa contabilística e o débito de depreciação para os períodos corrente e futuros deve ser ajustado.

FACTORES A CONSIDERAR NA ESTIMATIVA DA VIDA ÚTIL

- a utilização esperada do activo;
- o desgaste e ruptura físicos esperados;
- a obsolescência técnica;
- limites legais ou semelhantes sobre o uso do activo.

Refira-se que não se deve proceder a correcções das depreciações dos anos anteriores, uma vez que elas foram determinadas com base nas melhores estimativa da

* Caso compense diminuições levadas a custos no passado, é reconhecido nos resultados até ao limite dos custos anteriormente reconhecidos.

** Até ao valor incluído no capital próprio. O restante é levado a custos.

vida útil dos bens. A revisão só conta para o futuro e o encargo de depreciação deve ser ajustado para os períodos corrente e futuros com base na estimativa da vida útil remanescente.

MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO

Podem ser utilizados vários métodos de depreciação. Esses métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método da soma das unidades. A selecção do método a adoptar depende do modelo esperado de benefícios económicos, sendo aplicado consistentemente, de período para período, a menos que haja alteração no modelo esperado de benefícios económicos provenientes do activo.

MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO ADMISSÍVEIS

• Método da linha recta

A depreciação em linha recta resulta num débito constante durante a vida útil do activo. O encargo mensal de depreciação será obtido pela divisão do valor do bem pelo número de meses de vida útil estimada;

Máquina com um custo de 10 000 e uma vida útil estimada de 5 anos. O encargo anual de depreciação será de: $10\ 000/5 = 2000$.

• Método do saldo decrescente ou da soma dos dígitos dos anos

Este método resulta num débito decrescente durante a vida útil do activo. Por este método, o encargo de depreciação é calculado como segue:

- Somam-se os algarismos que compõem o número de anos da vida útil do bem. No exemplo anterior, teríamos:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

- A depreciação de cada ano é uma fracção em que o denominador é a soma dos algarismos e o numerador será o número de anos de vida útil remanescente. Assim, teremos os seguintes encargos de depreciação:

$$\text{no 1º ano: } 10\ 000 \times 5/15 = 3333$$

$$\text{no 2º ano: } 10\ 000 \times 4/15 = 2667$$

$$\text{no 3º ano: } 10\ 000 \times 3/15 = 2000$$

$$\text{no 4º ano: } 10\ 000 \times 2/15 = 1333$$

$$\text{no 5º ano: } 10\ 000 \times 1/15 = 667.$$

• Método da soma das unidades

O método da soma das unidades resulta num débito baseado no uso esperado ou na produção de um activo.

• Método das unidades produzidas

Este método tem por base a estimativa do número total de unidades que devem ser produzidas pelo bem a ser depreciado, sendo o encargo anual de depreciação apurado pela seguinte fórmula:

Encargo anual de depreciação = número de unidades produzidas no ano / número total de unidades produzidas.

Este método baseia-se na estimativa da vida útil do bem representada em horas de trabalho. O encargo de depreciação no período será assim calculado:

Encargo de depreciação = número de horas de trabalho no período / número de horas de trabalho estimado durante a vida útil.

RETIRADAS E ALIENAÇÕES

Um item de activo fixo tangível deve ser eliminado do balanço pela sua alienação ou quando o activo seja retirado de uso em definitivo e nenhuns benefícios económicos se esperem da sua alienação.

Os ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de um elemento de activo fixo tangível devem ser determinados como a diferença entre o produto líquido estimado das alienações e a quantia escriturada do activo, e devem ser reconhecidos como proveitos ou gastos na demonstração de resultados.

DIVULGAÇÕES

As demonstrações financeiras devem divulgar com respeito a cada classe de activos fixos tangíveis:

- as bases de mensuração usadas;
- os métodos de depreciação usados;
- as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- a quantia bruta transportada e a depreciação acumulada;
- uma reconciliação da quantia bruta escriturada no começo e no fim do período mostrando:
 - adições;
 - alienações;
 - aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;
 - aumentos ou diminuições durante o período resultantes de revalorizações e de perdas por imparidade;
 - perdas de imparidades reconhecidas;
 - perdas de imparidade revertidas;
 - depreciações;
 - diferenças cambiais; e
 - outros movimentos.

As demonstrações financeiras devem também divulgar:

- a existência e quantias de restrições nos títulos de propriedade e nos activos fixos tangíveis dados como garantia de passivos;

- a política de contabilização para os custos estimados de restauro do local relativos a itens de activo fixo tangível;
- a quantia de dispêndios por conta dos activos tangíveis em curso de construção; e
- a quantia de compromissos para aquisição de activos fixos tangíveis.

DIVULGAÇÕES – REAVALIAÇÕES

- a base usada para revalorizar os activos;
- a data da entrada em vigor da revalorização;
- se esteve ou não envolvido um avaliador independente;
- a natureza de quaisquer índices usados para determinar o custo de reposição.

DIFERENÇAS RELATIVAMENTE AO NORMATIVO NACIONAL

Activo bruto

(justo valor com base em avaliações regulares)

Depreciações

(vida útil/revisão da vida útil/métodos de depreciação)

Perda permanente de valor (*impairment*)

- **Activo bruto:** a NIC16 aceita o justo valor como critério valorimétrico das imobilizações, desde que as reavaliações sejam regularmente efectuadas, o que não acontece em Portugal. Assim, a conversão de contas numa base POC para uma base IAS implicaria:
 - a eliminação das reavaliações, para se repor o custo de aquisição;
 - a obtenção de avaliações dos bens e a substituição dos valores líquidos contabilísticos pelos seus justos valores.
- **Depreciações:** a contabilização das depreciações em Portugal é fortemente influenciada pela fiscalidade - decreto regulamentar n.º 2/90. Neste termos, a atitude que tem sido seguida pelos contribuintes é a seguinte:
 - nos anos em que têm bons resultados, usam as taxas máximas, reduzindo assim a carga fiscal;
 - nos anos em que têm prejuízos ou menores lucros, usam as taxas mínimas, de forma a minimizarem os resultados negativos.

Na conversão das contas para as IAS torna-se necessário obter um estudo da vida útil remanescente para os principais bens, de forma a concluir se as taxas e métodos de depreciação que vêm sendo praticados são adequados.

- **Imparidade:** aparentemente, não existe diferença entre as IAS e o POC relativamente às perdas por imparidade dos activos. Na verdade, essa diferença existe, uma vez que não tem sido prática em Portugal seguir-se as disposições do ponto 5.4.4 do POC.
- Assim, na conversão de contas para IAS deve-se analisar o cadastro do imobilizado com o objectivo de se identificar bens com valor líquido significativo e que já não se qualifiquem como activo.

POC

5.4.4 - Quando, à data do balanço, os elementos do activo imobilizado corpóreo e incórporeo, seja ou não limitada a sua vida útil, tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objecto de amortização correspondente à diferença, se for de prever que a redução desse valor seja permanente.

Aquela amortização extraordinária não deve ser mantida se deixarem de existir os motivos que a originaram.

CASOS PRÁTICOS

Caso 16.1.

Um activo foi adquirido em 2/1/2001 por 36 000. A vida útil era então estimada em 6 anos. Não há valor residual e a amortização deve ser efectuada pelo método das quotas constantes.

No início do exercício de 2003, a vida útil remanescente foi estimada em 3 anos.

Qual o valor da depreciação para cada um dos anos (2001 a 2005)?

Exercício - solução

Quadro n.º 26

Ano	Cálculo	Amortização
2001	36 000/6	6000
2002	36 000/6	6000
2003	(36 000/6 - 12 000)/3	8000
2004	(36 000/6 - 12 000)/3	8000
2005	(36 000/6 - 12 000)/3	8000

Nota

O ajustamento da depreciação é efectuado apenas de forma prospectiva, isto é, apenas se altera a depreciação futura, em função do número de anos de vida útil remanescente do bem. Não se pode efectuar qualquer ajustamento às depreciações anteriores (ajustamento retrospectivo), uma vez que o encargo calculado nesses anos tinha por base a vida útil estimada na altura, não existindo qualquer erro na elaboração das contas de

anos anteriores. O que ocorreu foi uma mudança de estimativa, originada pela evolução tecnológica, pelos da empresa ou outras razões.

Caso 16.2.

Um bem do imobilizado foi adquirido em 2 de Janeiro de 2001 por 20 000. A sua vida útil foi estimada em cinco anos. Considerou-se que o bem não tem valor residual e optou-se pela depreciação pelo método das quotas constantes. Em 2 de Janeiro de 2003, o valor recuperável do bem foi determinado em 6000. Qual é o encargo com depreciação para cada um dos anos de vida útil (2001 a 2004)?

Em 2 de Janeiro de 2003, o bem apresenta um valor líquido de 12 000 e o seu valor recuperável é de apenas 6000. Verifica-se, assim, uma perda por imparidade de 6000, que deverá ser reconhecida de imediato. As depreciações subsequentes passam a ser calculadas em função do novo valor líquido do bem (6000).

Assim, as depreciações serão como segue:

Ano	Cálculo	Amortização
2001	20 000/5	4000
2002	20 000/5	4000
2003	Imparidade	6000
	Depreciação (6000/3)	2000
2004	6000/3	2000
2005	6000/3	2000

Em 2005, o autor do livro *Normas Internacionais de Contabilidade* considerou oportuno divulgar uma separata com as principais alterações entretanto ocorridas, consubstanciadas nos seguintes aspectos: introdução de quatro novas normas (IFRS) desenvolvidas pelo IASB (IFRS 2 – pagamentos baseados em acções; IFRS 3 – concentrações empresariais; IFRS 4 – contratos de seguros; IFRS 5 – activos disponíveis para venda e operações descontinuas) e revisão de quinze NIC/IAS (International Accounting Standards).

Como salienta o autor, os objectivos da revisão das NIC/IAS tiveram por base reduzir ou eliminar alternativas, redundâncias e conflitos com outras normas, bem como encetar convergências com outras normas, nomeadamente, as americanas (US GAAP).

No tocante à NIC 16 – **Activos fixos tangíveis**:

ÂMBITO

- Clarificação também aplicável a activos fixos utilizados para desenvolver ou manter activos biológicos ou direitos de exploração de reservas minerais.

Caso 16.3.

Uma empresa reavaliou edifícios em 2 de Janeiro de 2002 para 200 000, o custo de aquisição em 2 de Janeiro de 1994 era de 120 000. A depreciação é efectuada em 30 anos. Proceda à contabilização da reavaliação e à depreciação em 2002.

Custo de aquisição: 120 000

Vida útil: 30 anos

Depreciações (métodos quotas constantes):

120 000/30 = 4000

Depreciações acumuladas: 4000 x 8 = 32 000

Valor líquido: 120 000 - 32 000 = 88 000

Valor após reavaliação: 200 000

MOVIMENTOS CONTABILÍSTICOS

Correcção do valor após reavaliação

Débito	422	Imobilização Corpóreas - Edifícios	80 000 u.m.
Débito	48	Amortizações acumuladas	32 000 u. m.
Crédito	56	Reserva de reavaliação	112 000 u.m.

Reconhecimento da depreciação do exercício

Débito	66	Amortizações do exercício	9090,9 u.m.
Crédito	48	Amortizações acumuladas	

Nota: Devem ser reconhecidos impostos diferidos relativamente à reavaliação

PRINCÍPIO DE RECONHECIMENTO

- Um único princípio tanto para os custos iniciais como para os custos subsequentes.
- Critério para o reconhecimento:
 - Ser provável a criação de benefícios económicos futuros para a entidade;
 - Custo do item pode ser medido de forma fiável.

MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO

- Custos de desmantelamento, remoção e restauro ambiental:
 - Devem ser incluídos no custo do bem sempre que incorridos pelo uso;
 - Alterações no montante de passivos reconhecidos com desmantelamento, remoção ou restauro ambiental e similares podem ocorrer devido a:
 - (i) alteração da estimativa de montante ou da tempestividade da ocorrência desses custos;
 - (ii) da