



CURSO PRÁTICO DE CONTABILIDADE

Excerto do Manual

Activos Fixos Tangíveis

Modelo do Custo

SNC

Activos fixos tangíveis, modelo do custo

Caracterização do modelo do custo

A mensuração pelo modelo do custo é similar à praticada no POC para este tipo de activos e caracteriza-se do seguinte modo:

Elemento	Descrição
Mensuração inicial	O activo é mensurado pelo custo de aquisição adicionado dos custos para o colocar em funcionamento.
Mensuração subsequente	O activo é mensurado pelo custo inicial deduzido das depreciações e eventuais perdas por imparidade apuradas.
Depreciações	Realizam-se depreciações em cada exercício, em função da vida útil e do valor residual estimados. As depreciações a efectuar devem ser baseadas exclusivamente em critérios contabilísticos associados ao desgaste e à vida útil estimada do activo, sem ter em conta as tabelas de taxas de amortização fiscalmente aceites.
Imparidades	Reconhece-se uma perda por imparidade quando a quantia escriturada (valor contabilizado) for superior à quantia recuperável (o que vale), devendo ser realizado um ajustamento para baixar o seu valor. A imparidade é reconhecida como gasto do exercício. As imparidades têm semelhanças com as desvalorizações excepcionais previstas na alínea c) no n.º 1 do artigo 35º do Código do IRC.

Características da depreciação

As depreciações são reconhecidas no resultado. Contudo, para os activos que sejam utilizados na produção de outros activos, as depreciações podem vir a ser incluídas na sua mensuração.

As depreciações devem verificar as seguintes condições:

- Devem ser sistemáticas e periódicas
- Calculam-se com base no valor escriturável deduzido do valor residual
- Iniciam-se quando o activo estiver instalado e pronto para uso (alteração face aos procedimentos usados até aqui, onde se amortizava quando se iniciava a utilização do bem)
- Cessam quando o activo estiver detido para venda ou for desreconhecido

O valor residual é a estimativa do justo valor do activo, no final da sua vida útil.

Continua na página seguinte

Activos fixos tangíveis, modelo do custo, Continuação

As depreciações podem não ser totalmente aceites fiscalmente mas a perda fiscal pode ser temporária

As depreciações que excedam as quotas máximas previstas no Código do IRC não são totalmente aceites e o excesso tem que ser acrescido para efeitos de determinação do resultado tributável.

Esta diferença entre resultado tributável e o resultado contabilístico resulta numa perda fiscal temporária porque o valor não aceite pode ser deduzido para efeitos de determinação do resultado tributável nos exercícios seguintes. Assim, o imposto perdido na depreciação acima da quota máxima é, depois, recuperado num exercício seguinte.

Quando se praticam depreciações inferiores à quota mínima, a diferença entre a depreciação e a quota mínima dá lugar a uma perda fiscal definitiva porque aquela diferença não poderá ser utilizada nos exercícios seguintes. Exceptua-se o caso em que estas depreciações são aceites por autorização especial da Administração Fiscal

Exemplo: Depreciações acima da quota máxima

Para ilustrar o carácter temporário da diferença entre o resultado tributável e o resultado contabilístico, considere o exemplo já apresentado anteriormente de uma viatura ligeira que foi depreciada à taxa anual de 50%, acima da taxa máxima aceite fiscalmente de 25%, tal como disposto na Tabela II do DR 25/2009.

Exercício	Operação	Gastos Contabilizados (euros)	Ajustamentos ao resultado tributável (euros)
2010	Aquisição da viatura em Jan/2010 por 10.000 euros		
	Depreciação de 2010	5.000	+2.500
2011	Depreciação de 2011	5.000	+2.500
2012			-2.500
2013			-2.500

Em 2010 e 2011 não foram aceites 2.500 euros na determinação do resultado tributável, causando uma perda fiscal traduzida num acréscimo à matéria colectável. Mas em 2012 e 2013 estes valores poderão ser deduzidos aquando do apuramento do resultado tributável, causando a recuperação do imposto perdido. Assim, a perda fiscal no imposto sobre o rendimento de 2010 e 2011 será recuperada em 2012 e 2013, sendo por isso uma diferença temporária.

Continua na página seguinte

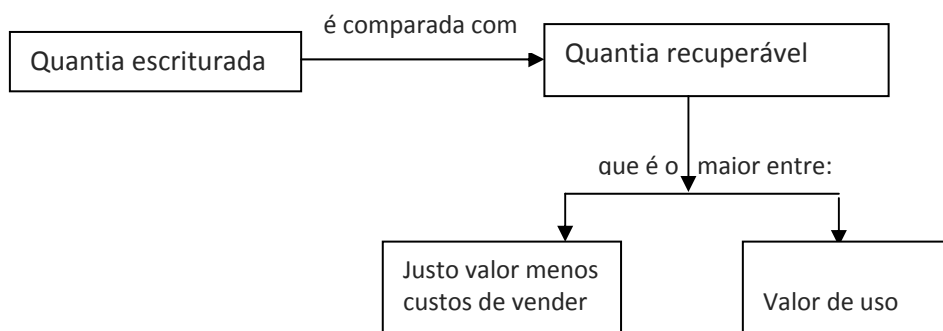
Activos fixos tangíveis, modelo do custo, Continuação

Caracterização da imparidade

Um activo está em imparidade sempre que esteja contabilizado por um valor superior à sua quantia recuperável.

A quantia recuperável determina-se pelo máximo entre os seguintes componentes:

- Justo valor deduzido dos custos de vender - valor a receber pela venda imediata.
- Valor de uso - valor gerado pela utilização continuada dada pela entidade, mais o valor pelo qual se espera vender no final da sua utilização.



Reconhece-se uma perda por imparidade se a quantia escriturada for superior à quantia recuperável, reduzindo a quantia escriturada para a quantia recuperável.

Definições

Apresentam-se as definições dos termos utilizados:

Termo	Definição
Quantia escriturada	O valor líquido pelo qual o item está escriturado na contabilidade
Quantia recuperável	Máximo entre: <ul style="list-style-type: none">• Valor de uso• Justo valor deduzido dos custos de venda
Valor de uso	É o valor dos benefícios económicos esperados para a entidade resultantes do uso continuado do activo, acrescido do valor residual
Justo valor	É a quantia pela qual o activo pode ser trocado entre duas partes não relacionadas dispostas a transaccionar o mesmo

A perda por imparidade reconhece-se como gasto do exercício

A perda por imparidade efectuada na quantia escriturada é reconhecida como gasto do exercício.

Isto é, a perda por imparidade é creditada na classe 4, numa subconta dos activos fixos tangíveis, e é debitada numa conta da classe 6, de perdas por imparidade.

A determinação do valor de uso pode ser complexa

Na maioria dos activos fixos tangíveis a quantia escriturada é recuperada pelo seu uso continuado, sendo por isso o valor de uso a componente fundamental.

Porém, na maioria dos casos a determinação do valor de uso não é simples. Estes aspectos são considerados num tópico específico dedicado às imparidades.

Continua na página seguinte

Activos fixos tangíveis, modelo do custo, Continuação

Exemplo:

Em 2005 uma entidade adquiriu um equipamento para a produção de peças específicas, comercializadas pela entidade. O equipamento foi adquirido em estado de uso, tendo sido transportado, restaurado e adaptado para o trabalho requerido. Foi mensurado inicialmente pelo custo total de aquisição e colocação em uso, com o valor de 30.000€. Nos 5 anos decorridos, foi depreciado com uma taxa de 10%.

Em 2010 as vendas das peças baixaram e a entidade entendeu realizar um teste de imparidade, tendo determinado os seguintes valores:

- Justo valor deduzido dos custos de vender = 0 €.
Nota: O equipamento não é vendável, dadas as suas características específicas.
- Valor de uso = 10.000 €.
Nota: Os benefícios do seu uso continuado reduziram face à baixa das vendas.

No final de 2010 verificam-se os seguintes valores:

- Quantia escriturada líquida = 12.000€. (Nota: 30.000 – 6 x 3.000)
- Quantia recuperável = 10.000€. (Nota: Máximo entre 0 e 10.000)

Assim, deve ser reconhecida uma perda por imparidade, no valor de 2.000 €.

Apresenta-se a contabilização registada em 2010:

Ano	Descrição	Valores (€)	Débito	Crédito
2010	Saldos de abertura	30.000	433	
Aber		15.000		438
2010	Depreciação 10%	3.000	642	438
Dez	Perda por imparidade	2.000	655	439

Quando efectuar o teste de imparidade

Antes do relato financeiro as entidades devem avaliar se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, caso em que a entidade deve realizar um teste de imparidade, estimando a sua quantia recuperável.

Apresentam-se os indicadores a ter em conta para saber se deve realizar o teste:

Indicadores externos	Indicadores internos
<ul style="list-style-type: none">• Redução significativa no valor do mercado do activo, não expectável;• Alterações expectáveis no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal que possam ter um efeito significativo na actividade da entidade;• Aumento das taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos, que possam afectar a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso, e que poderão alterar significativamente a quantia recuperável do Activo;• A quantia escriturada dos activos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado.	<ul style="list-style-type: none">• Evidência de obsolescência ou dano físico;• Alterações significativas na utilização dada ao activo devido ao facto do activo se ter tornado ocioso, por existirem planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o activo pertence, ou existam planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada, e a reavaliação da vida útil de um activo como finita em vez de indefinida;• Desempenho económico é, ou será, pior do que o esperado.

Continua na página seguinte

Activos fixos tangíveis, modelo do custo, Continuação

Depois da imparidade tem que ser estimada a vida útil restante e recalculada a depreciação subsequente

Depois de se reconhecer uma imparidade deve-se voltar a estimar a vida útil do activo, que pode ter sido afectada pelas circunstâncias que originaram a imparidade.

A partir da nova quantia escriturada e da vida útil restante estimada, determina-se o novo valor das depreciações. Este será sempre diferente do ano anterior, ainda que se mantenha a estimativa de vida útil.

Para exemplificar o exposto, considere os seguintes lançamentos de um activo fixo tangível em que, em 2012, reconheceu-se uma perda por imparidade mas foi mantida a vida útil total, estimada em 20 anos.

Ano	Descrição	Valor (€)	Quantia escriturada (€)	Comparação sem imparidade (€)
2011	Aquisição do bem Vida útil estimada = 20 anos	50.000	50.000	50.000
	Depreciação 5%	2.500	47.500	47.500
2012	Depreciação 5%	2.500	45.000	45.000
	Reconhecimento de imparidade Vida útil restante estimada = 18 anos $Qta\ escriturada = 50.000 - 2 \times 2.500 - 5.000$	5.000	40.000	-
2013	Depreciação $Depreciação = 40.000€ / 18 = 2.222€$	2.222	37.778	42.500

A depreciação seguinte à imparidade foi calculada dividindo a nova quantia escriturada pela vida útil restante. Esta apresenta um valor mais baixo, ainda que tenha sido mantida a vida útil (os 18 anos correspondem aos 20 anos de vida útil inicial menos os dois anos entretanto decorridos).

As imparidades podem ser revertidas

Em cada data de relato financeiro, as entidades devem avaliar, a existência de indicações (de modo geral simétricas às que são usadas para a identificação de perdas de imparidade) de que um activo já não se encontra em imparidade ou que a perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores diminuiu, pela ocorrência de eventos ou alterações favoráveis.

As perdas por imparidade reconhecidas podem vir a ser total ou parcialmente revertidas em exercícios posteriores, quando se verifique que a quantia recuperável do activo é superior ao valor escriturado.

Assim, podem-se efectuar ajustamentos positivos nos exercícios seguintes até anular as imparidades registadas. Porém, o valor resultante da quantia escriturada não poderá ser superior ao que resultaria se nunca tivesse sido reconhecida qualquer imparidade.

Contabilização das reversões de imparidades

A reversão da imparidade na quantia escriturada é reconhecida como ganho do exercício.

Isto é, a reversão da imparidade é debitada na classe 4, numa subconta dos activos fixos tangíveis, e é creditada numa conta da classe 7, de reversões de imparidades.

Continua na página seguinte

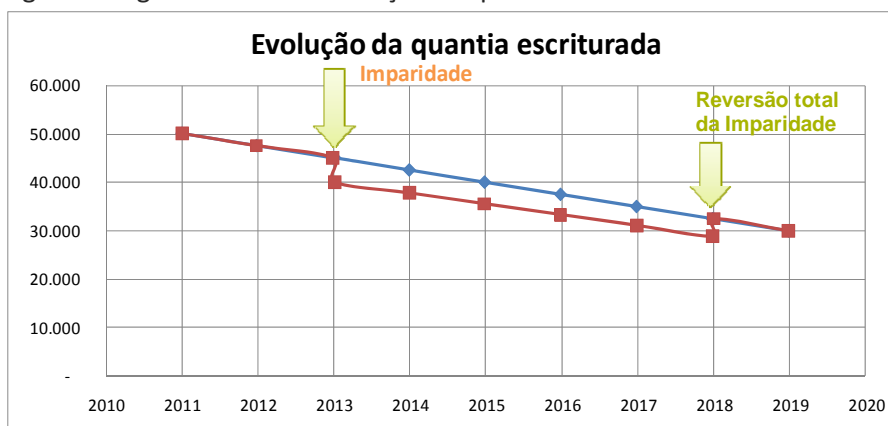
Activos fixos tangíveis, modelo do custo, Continuação

Exemplo: Imparidade e reversão

Apresenta-se um exemplo de imparidade e reversão total.

Ano	Descrição	Valor (euros)	Quantia escriturada (euros)	Comparação quantia escriturada sem imparidade (euros)
2011	Aquisição do bem	50.000	50.000	50.000
	Depreciação 5%	2.500	47.500	47.500
2012	Depreciação 5%	2.500	45.000	45.000
	Reconhecimento de imparidade Vida útil restante estimada = 18 anos Depreciação = 40.000/18 = 2.222.	5.000	40.000	45.000
2013	Depreciação	2.222	37.778	42.500
2014	Depreciação	2.222	35.556	40.000
2015	Depreciação	2.222	33.334	37.500
2016	Depreciação	2.222	31.112	35.000
2017	Depreciação	2.222	28.890	32.500
	Reversão total da imparidade = 32.500 – 28.890	3.610	32.500	32.500
2018	Depreciação	2.500	30.000	30.000
2019	Depreciação	2.500	27.500	27.500

O gráfico seguinte ilustra a evolução da quantia escriturada.



Continua na página seguinte

Activos fixos tangíveis, modelo do custo, Continuação

Exemplo: Reconhecimento de imparidade

Apresenta-se um exemplo prático do reconhecimento de imparidades caso o SNC tivesse sido utilizado nos anos transactos, em que se verificaram desvalorizações importantes no mercado imobiliário.

Uma entidade esteve sediada nas instalações que adquiriu no ano 2000, tendo-as ocupado até 2010, data em que as alienou por motivos de mudança para um novo espaço.

Na contabilização foram seguidos os seguintes pressupostos:

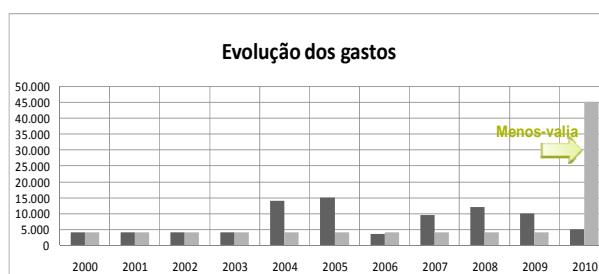
- Para as depreciações foi utilizada a taxa máxima aceite fiscalmente, de 2%.
- Dada a intenção de vender em 2010, as estimativas da quantia recuperável reflectiram muito o efeito das variações dos valores de mercado.
- Foi mantido sempre o mesmo critério de depreciação e a mesma vida útil total.

No exemplo seguinte apresenta-se a comparação da contabilização reconhecendo ou não reconhecendo imparidades, e a análise dos seus efeitos (valores em euros):

Ano	Descrição	Com registos de perdas de imparidades		Sem registos de perdas de imparidades	
		Valor	Quantia escriturada	Valor	Quantia escriturada
2000	Aquisição do activo Vida útil = 50 anos	200.000	200.000	200.000	200.000
	Depreciação 2%	4.000	196.000	4.000	196.000
2001	Depreciação 2%	4.000	192.000	4.000	192.000
2002	Depreciação 2%	4.000	188.000	4.000	188.000
2003	Depreciação 2%	4.000	184.000	4.000	184.000
2004	Depreciação 2%	4.000	180.000	4.000	180.000
	Reconhecimento de imparidade	10.000	170.000	4.000	180.000
2005	Depreciação = 170.000 / 45 anos	3.778	166.222	4.000	176.000
	Reconhecimento de imparidade	11.222	155.000	4.000	176.000
2006	Depreciação = 155.000 / 44 anos	3.523	151.477	4.000	172.000
2007	Depreciação	3.523	147.954	4.000	168.000
	Reconhecimento de imparidade	5.954	142.000	4.000	168.000
2008	Depreciação = 142.000 / 43 anos	3.302	138.698	4.000	164.000
	Reconhecimento de imparidade	8.698	130.000	4.000	164.000
2009	Depreciação = 130.000 / 42 anos	3.095	126.905	4.000	160.000
	Reconhecimento de imparidade	6.905	120.000	4.000	160.000
2010	Alienação por 115.000	115.000	0	115.000	0
	Menos-valia	5.000		45.000	

Analise-se a evolução dos gastos nos dois casos de contabilização:

Ano	c/Impar.	s/ Impar.
2000	4.000	4.000
2001	4.000	4.000
2002	4.000	4.000
2003	4.000	4.000
2004	14.000	4.000
2005	15.000	4.000
2006	3.523	4.000
2007	9.477	4.000
2008	12.000	4.000
2009	10.000	4.000
2010	5.000	45.000



O reconhecimento da imparidade resultou na distribuição das perdas decorrentes da desvalorização imobiliária pelos anos em que esta foi ocorrendo. No outro caso, as perdas foram apenas registadas no período em que ocorreu a alienação.

Continua na página seguinte

Activos fixos tangíveis, modelo do custo, Continuação

Imparidades podem não ser aceites fiscalmente no exercício da sua ocorrência, mas poderão ser aceites em exercícios seguintes

As perdas por imparidades em Activos Fixos Tangíveis, só são aceites fiscalmente quando constituam uma desvalorização excepcional, nos termos indicados na alínea c) do n.º 1 do artigo 35º e no artigo 38º, ambos do Código do IRC.

Quando não é aceite fiscalmente, o montante da perda por imparidade contabilizada tem que ser acrescida para efeitos de apuramento do resultado tributável desse período. Nos períodos seguintes, até ao fim da vida útil do bem, pode ser deduzido em partes iguais para efeitos de apuramento do resultado tributável.

Assim, o montante do gasto não aceite fiscalmente no exercício em que se registou a perda por imparidade, poderá ser recuperado nos exercícios seguintes. Por isso, o ajustamento efectuado tem a natureza de uma diferença temporária dedutível.

Conclusão sobre a utilização do modelo do custo

O modelo do custo é similar ao critério de valorização empregue no POC, devendo ter-se em conta as seguintes diferenças na sua utilização:

- Deve procurar-se praticar as depreciações com base em critérios contabilísticos e não fiscais. É todavia do interesse da entidade evitar que estas depreciações sejam inferiores às que resultem da aplicação da quota mínima, por razões de perda de capacidade de dedução fiscal de parte das depreciações.
 - Deve avaliar-se se o bem está em imparidade e, em caso afirmativo, devem registar-se as respectivas perdas. Na norma, as condições para se verificar e se registar perdas por imparidade encontram-se muito bem definidas, pelo que devem ser objecto de análise cuidada.
 - A depreciação deverá ser registada quando o bem está disponível para uso, ou seja, quando está na localização e nas condições necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida, independentemente de ter ou não entrado em funcionamento.
 - O custo de um item deve compreender o preço de compra, os custos atribuíveis à colocação do activo na localização e condição necessária para que o mesmo seja capaz de funcionar na forma pretendida e também a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local onde o mesmo se encontra localizado.
 - Abordagem por componentes – o registo dos activos, bem como as respectivas depreciações podem ser registadas individualmente por bens, ou por componentes, sempre que se justificar.
-