



Navegador Contábil

Número 15 - 3 de setembro de 2010

Aplicação do Custo Atribuído (*Deemed Cost*) no Balanço de Abertura

Introdução

De acordo com a Lei societária, reavaliações periódicas dos ativos não são mais permitidas no Brasil. Entretanto, para fins de primeira adoção dos novos CPCs, a interpretação ICPC – 10 Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 37 e 43 esclarece que está permitido às empresas trazerem certos itens do seu ativo imobilizado a valor justo utilizando este valor como novo custo atribuído (*“deemed cost”*). O novo valor é tratado como se fosse o custo do bem na data de transição, que será depreciado prospectivamente ao longo de sua vida útil.

A principal diferença dos lançamentos contábeis para registro do custo atribuído e para reavaliação, quando a legislação brasileira a permitia, é que o primeiro será lançado ao patrimônio líquido da entidade na rubrica de ajuste de avaliação patrimonial e o segundo era lançado contra reserva de reavaliação. O conceito de custo atribuído já existe há muito tempo na contabilidade e é utilizado principalmente quando ocorria a perda do controle sobre determinada conta, seja por falta de reconciliação periódica ou mesmo outros eventos tais como incêndio e perda de documentos. A exceção introduzida pelo CPC 37 e pela ICPC 10 diz respeito à administração poder utilizar desse artifício sem apresentar prova de sua necessidade. É uma situação especial, de primeira adoção de um conjunto mais avançado de práticas contábeis. A Comissão de Valores Mobiliários – CVM recomenda fortemente a aplicação do custo atribuído. As empresas abertas que optam por não utilizar o conceito de custo atribuído devem divulgar tal decisão e explicar por que entendem que não é necessário fazer uso do custo atribuído, especialmente nos casos em que a administração identificou bens ou conjuntos de bens de valores econômicos relevantes ainda em operação, mas cujo valor contábil está substancialmente inferior ao seu valor justo.

Não é permitido o uso de custo atribuído para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto, coligadas ou outros ativos que não os ativos imobilizado e propriedade para investimento.

Histórico

Algumas dúvidas que cercam esse assunto estão relacionadas aos reflexos que a adoção dessa opção pode trazer. Seguem algumas situações que nos fazem pensar a respeito:

- O item 44 do CPC 27 requer que o imobilizado seja controlado por componente, ou seja, “a entidade aloca o valor inicialmente reconhecido de um item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e os deprecia separadamente”. Portanto, caso a empresa não tenha controle de imobilizado por componente, a aplicação da norma implica na necessidade de desenvolver novos controles para imobilizado por componente.
- Além de definir os novos valores dos ativos no balanço de abertura a aplicação do custo atribuído requer que as empresas definam as vidas úteis e taxas de depreciação. Por exemplo, uma indicação que a empresa vem utilizando taxas de depreciação muito altas seria bens de imobilizado completamente depreciados e ainda em uso. Nessa situação, os bens podem ter suas vidas úteis estendidas e conseqüentemente são atribuídos novos custos para refletir um custo de depreciação mais adequado. Por outro lado, o aumento no imobilizado devido ao custo atribuído pode reduzir os lucros e dividendos, gerando questionamentos por parte dos acionistas, a não ser que seja adotada uma política de dividendos excluindo o ajuste de depreciação do cálculo conforme o item 28 do ICPC 10.

A definição do custo atribuído do imobilizado envolve vários assuntos complexos como mensuração e divulgação do valor justo, uso de estimativas e uso de peritos. O uso do custo atribuído requer aplicação pela administração de conceitos específicos no uso de estimativas, determinação de valor justo e uso do trabalho de peritos, internos ou externos. O Conselho Federal de Contabilidade – CFC emitiu normas de auditoria detalhadas que podem ser consultadas e que, embora sejam normas de auditoria, são hoje uma excelente fonte de informação para contadores, administradores e peritos em geral de como aplicar esses conceitos, especialmente as normas de auditoria NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo e Divulgações Relacionadas e NBC TA 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas. Essas normas de auditoria podem ser obtidas no site www.cfc.org.br.

O custo atribuído pode ser definido por um perito externo, ou internamente na empresa. Quem quer que faça o trabalho, deve ter competência e considerar os conceitos de valor justo e os demais conceitos mencionados acima.

Aspectos práticos

- Como avaliar se os laudos para definição do custo atribuído têm a qualidade necessária para suportar essas mudanças de valores? Abaixo algumas recomendações sobre laudos de custo atribuído e alguns problemas comuns:
 - Laudo sem base técnica - Os laudos deveriam seguir preferencialmente as normas internacionalmente reconhecidas para fins de avaliação de ativo imobilizado. (vide International Valuation Standards - www.ivsc.org/).
 - Laudo não é reconciliado com os registros contábeis por componente - O laudo deve ser planejado baseado no controle de imobilizado por componente para que o nível de abertura seja igual ao registrado na contabilidade. Caso o laudo indique que um bem tem várias partes com vidas úteis diferentes, a contabilidade pode não ter abertura adequada de componentes (exemplo, uma máquina que tem vários componentes relevantes que devem ser trocados várias vezes durante a vida útil total da máquina).
 - Laudo não contém suporte adequado para definição de vida útil - Falta descrição de metodologia, bases de cálculo, premissas (essa depende da avaliação dos tipos de manutenção, forma de utilização, política de troca de ativos da empresa, planejamento de atualização de imobilizado, etc.).
- A empresa ou departamento designados para realização do laudo não têm experiência e especialização adequada no segmento - Por exemplo, um departamento de engenharia focado em manutenção que nunca fez uma avaliação de ativos ao valor justo, pode não conhecer as potenciais metodologias que devem ser consideradas. Entendemos que um modelo híbrido é a melhor opção, com participação de consultores especializados, com conhecimento em formalização do laudo e dos engenheiros internos da empresa, que conhecem a política de manutenção e tem mais experiência com os ativos sob avaliação.
- Tempo inadequado para definir a abertura de componentes no imobilizado - O processo completo de avaliação de imobilizado pode requerer: i) realização de um inventário físico dos componentes para verificar a qualidade dos registros contábeis, ii) definir a metodologia mais adequada para custo atribuído dos componentes, iii) definir as informações a serem utilizadas que eram disponíveis na data do balanço de abertura, iv) definir o valor do custo atribuído para todos os componentes na data da transição, v) registro dos efeitos dos laudos no sistema de imobilizado, vi) recalcular a depreciação desde a data do balanço de abertura e vii) rerepresentar as informações financeiras com os novos valores de imobilizado e depreciação recalculados.

- Laudos não revisados pela administração – Os laudos devem ser revisados pela alta administração para assegurar que as informações utilizadas são consistentes e possuem suporte adequado, no nível adequado.
- Data de referência e/ou inspeção física dos componentes em data diferente do balanço de abertura. Por exemplo, caso a data do balanço de abertura seja 01.01.09 devem ser usadas informações daquela data. Mesmo que o laudo seja feito posteriormente, ele deve considerar informações em 01.01.09.

Uma vez feito o laudo, esse deve ser registrado item a item nos controles do imobilizado. As empresas devem constituir um controle sobre o novo custo atribuído e respectiva depreciação (ainda assim pode necessitar controles independentes para fins fiscais e para fins do cálculo de dividendos). Isto pode implicar em revisão profunda de sistemas. Uma prática comum, como era na época da reavaliação, é tratar a mais valia como um subitem do item para o qual se está atribuindo novo custo e, assim, manter os controles originais para fins fiscais.

As empresas devem definir se vão utilizar um novo controle contábil de imobilizado ou se os impactos do custo atribuído podem ser controlados como um ajuste de mais valia de imobilizado.

O uso de planilhas eletrônicas para controle de eventual mais valia é altamente **não** recomendado

Alternativa ao custo atribuído para controladas ou coligadas de empresas que já publicaram IFRS

Algumas empresas brasileiras são controladas ou coligadas de empresas que já apresentaram DFs consolidadas conforme CPCs (ou equivalente em IFRS) na data do balanço de abertura e já existia uma base de imobilizado da empresa brasileira, diferente dos livros societários, para fins de consolidação ou equivalência. Para evitar a criação de uma nova base de imobilizado, o item D16 de CPC 37 (que tem equivalente em IFRS 1) permite que esta base existente seja utilizada pela empresa brasileira para fins da apresentação de suas primeiras demonstrações financeiras conforme os novos CPCs (ou em IFRS). Considerando o volume de trabalho que pode ser necessário pelas normas acima, esta alternativa pode representar um grande redução no volume de trabalho para estas empresas, tanto na elaboração das demonstrações financeiras na primeira adoção, quanto prospectivamente, pela equalização dos números para fins de reporte à casa matriz.



As opiniões manifestadas neste informativo são preparadas para orientação geral e não constituem consultoria ou opinião profissional. A decisão sobre determinado tratamento contábil é de responsabilidade da administração. Outros profissionais da área e reguladores podem ter opiniões diferentes das manifestadas neste informativo. Alterações futuras nas normas e interpretações podem afetar os comentários e conclusões aqui incluídos. Em caso de dúvida, consulte um especialista.

pwc.com/br