

DIRECTRIZ CONTABILÍSTICA N.º 16

REAVALIAÇÃO DE ACTIVOS IMOBILIZADOS TANGÍVEIS

1 – Introdução:

1.1 – Com o objectivo de obter uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados das operações da empresa, os registos devem basear-se em princípios contabilísticos geralmente aceites, designadamente o do custo histórico, quer a escudos nominais, quer a escudos constantes.

O fenómeno inflacionista e o crescimento económico provocam e evidenciam, entre outros efeitos, a subquantificação dos activos não monetários, levando muitas empresas a ajustar ocasionalmente algumas rubricas do balanço.

Tais ajustamentos têm expressão no capital próprio das empresas através das denominadas “reservas de reavaliação”, que representam, em rigor, resultados potenciais, isto é, resultados não realizados.

1.2 – Ao nível fiscal, os efeitos da inflação nas demonstrações financeiras têm sido parcialmente tratados, como regra, através de ajustamentos monetários ocasionais do imobilizado corpóreo efectuados nos termos autorizados pela lei.

Os diplomas que têm permitido as denominadas reavaliações fiscais extravasaram o âmbito fiscal e intrometeram-se na área societária, ao estabelecerem o destino a dar à reserva de reavaliação – a saber, a cobertura de prejuízos acumulados até à data a que se reporta a reavaliação, inclusive, e a incorporação no capital social da parte remanescente.

1.3 – Em face, designadamente, da degradação da situação financeira, do insucesso das políticas creditícias empresariais e das limitações ditadas pela lei fiscal quanto aos bens susceptíveis de reavaliar, algumas empresas procedem à revalorização contabilística de determinados elementos do activo, nomeadamente imóveis, constituindo as denominadas “reavaliações livres” (também chamadas reavaliações extraordinárias ou económicas), utilizando de seguida a ‘reserva’ assim criada quer na cobertura de prejuízos acumulados quer no reforço do capital social.

Esta prática por parte das empresas está em contínuo crescimento e é caracterizada por um vazio informativo que facilita a subjectividade e necessariamente colide com a adopção de procedimentos objectivos e verificáveis.

Com efeito, a inexistência de um sistema de controlo das avaliações casuísticas tem contribuído para facilitar a discricionariedade dos avaliadores e o escamoteamento de situações dúbias, ao mesmo tempo que omite uma questão de primordial importância, que é a de saber se a reavaliação é revista por forma a acompanhar o comportamento dos preços dos bens no mercado, designadamente no caso de se verificar um abaixamento significativo dos preços posteriormente à reavaliação.

1.4 – O problema apresentado no número anterior tem alguns pontos de contacto com o da verificação das entradas em espécie a que se refere o art.º 28.º do Código das Sociedades Comerciais, concretamente quando as entradas em espécie se identificam com bens avaliados pelos preços de mercado.

2 – Tratamento contabilístico:

2.1 – Reavaliar um activo significa ajustar, geralmente por acréscimo, a quantia assentada do mesmo; este acréscimo, depois de ajustadas as correspondentes amortizações acumuladas, se for caso disso, dá origem a um excedente, ainda não realizado, a inscrever no capital próprio.

2.2 – Quando um elemento integrante de um agrupamento de activos, de natureza e uso semelhante for reavaliado, todo o agrupamento o deve ser.

2.3 – A reavaliação dos activos imobilizados tangíveis pode ser efectuada com base na avaliação do poder aquisitivo da moeda.

Adoptando este procedimento, a quantia excedente é objectiva e verificável; objectiva, porque se apoia normalmente em índices de preços que traduzem variações gerais nos preços ou, por motivos fiscais, nos “coeficientes de desvalorização monetária” publicados anualmente pelo Ministério das Finanças; verificável, porque quando se procede à sua comprovação, obtém-se sempre a mesma quantia.

A reavaliação dos activos imobilizados tangíveis também pode ser efectuada com base no justo valor (vidé directriz contabilística n.º 13).

Neste caso, os avaliadores procederão de acordo com parâmetros próprios de cada um; a quantia atingida será naturalmente subjectiva e dificilmente verificável (no sentido em que cada um obterá outra quantia, dado o uso de parâmetros pessoais) e só por excepção coincidirá com a do avaliador inicial.

2.4 – O excedente obtido do processo de reavaliação só se considera realizado, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, pelo uso ou alienação dos bens a que respeita.

2.5 – No Plano Oficial de Contabilidade o excedente, referido no número anterior, é considerado como uma “reserva”, na esteira de diplomas fiscais. Daí que venha sendo prática corrente a utilização daquele excedente, mesmo sem se verificar a sua realização, para cobrir prejuízos ou para aumentar o capital, o que de modo algum se considera admissível, face aos princípios contabilísticos geralmente aceites.

3 – Procedimentos a adoptar:

3.1 – No processo de reavaliação devem ser observados princípios de rigor e transparência. A informação a divulgar respeitante ao excedente derivado da reavaliação deve ser suficiente para habilitar os utentes a uma adequada tomada de decisões.

3.2 – No caso de haver activos imobilizados tangíveis que sejam reavaliados sem suporte em diploma legal específico, dando lugar às denominadas “reavaliações livres”, deve movimentar-se uma subconta específica no âmbito da conta 56 “Reservas de reavaliação”, que poderá designar-se ‘Outros excedentes’, cuja origem e conteúdo deverão ser explicitados na nota 1 do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados.

3.3 – O excedente obtido na sequência do processo de actualização e contabilizado no capital próprio não pode servir de base, do ponto de vista estritamente contabilístico, a aumento do capital ou a cobertura de prejuízos. Só a realização, parcial ou total, deste excedente, no termos do n.º 2.4, que implica a transferência correspondente para a conta 59Y “Resultados transitados – regularização de excedentes”, poderá permitir as aplicações referidas ou outras.

3.3.1 – Em cada período contabilístico deve proceder-se de novo ao cálculo do excedente e à diferença para a quantia assentada, quando for materialmente relevante, devendo ter o tratamento seguinte:

- a) Se positiva, será acrescentada à anterior;
- b) Se negativa, será diminuída ao excedente, desde que não o ultrapasse; em caso afirmativo, a diminuição remanescente é de considerar como perda extraordinária do período contabilístico.

3.3.2 – Se houver realização total, o excedente deve ser transferido para a conta 59Y “Resultados transitados – regularização de excedentes”, não sendo, em caso algum, de considerar como proveito no âmbito da demonstração de resultados do exercício.

3.3.3 – Se houver realização parcial, a quantia a transferir de excedentes para a conta 59Y “Resultados transitados – regularização de excedentes” é a diferença entre a amortização baseada na quantia do imobilizado tangível e a amortização baseada no custo original do mesmo.

3.4 – A quantia do excedente a incluir na subconta indicada no n.º 3.2 dependerá do procedimento de reavaliação que vier a ser adoptado.

3.4.1 – Quando a reavaliação for efectuada com base na variação do poder aquisitivo da moeda, em regra, a quantia bruta do activo a reavaliar será substituída pela quantia reavaliada com base em índices de preços que traduzam variações gerais dos preços e a amortização acumulada nessa data deverá ser proporcionalmente ajustada; conseqüentemente, a quantia do excedente corresponderá à diferença entre as variações antes enunciadas.

3.4.2 – Quando a reavaliação for efectuada com base no justo valor, a natureza de cada elemento determinará a adopção de um dos seguintes métodos:

- a) Do custo de reposição depreciado:
Em que a quantia bruta do activo a reavaliar é substituída pelo correspondente custo de reposição, sendo a quantia das amortizações acumuladas ajustada com base na proporção entre aquelas quantias, a fim de se obter o custo de reposição depreciado, ou seja, o justo valor; a quantia do excedente corresponderá, assim, à diferença entre a variação do custo e a variação das amortizações.
- b) Do valor correspondente de mercado:

Em que releva a quantia do activo, líquida das amortizações acumuladas, que é substituída pela quantia correspondente ao valor corrente de mercado, ou seja, o justo valor; neste caso, a quantia do excedente corresponderá à variação verificada. Este método é geralmente aplicado a terrenos e edifícios.

3.5 – Os ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de um elemento do activo imobilizado tangível são determinados pela diferença entre os proveitos líquidos (efectivos ou estimados) decorrentes dessas operações e o valor contabilístico líquido correspondente, devendo ser reconhecidos no âmbito da demonstração dos resultados do exercício.

3.6 – As empresas que procederem à reavaliação dos activos imobilizados tangíveis devem divulgar, nos casos materialmente relevantes, na nota 39 do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, o seguinte:

- a) A classe a que pertence o elemento do activo reavaliado e, se for caso disso, os elementos que não foram reavaliados, bem como as respectivas justificações;
- b) O excedente obtido na reavaliação, explicitando os procedimentos e métodos adoptados;
- c) A identidade da(s) entidade(s) avaliadora(s).

Para além disso, considera-se recomendável que no relatório de gestão seja explicitado o objectivo da reavaliação.

3.7 – O disposto na Directriz, na parte que for aplicável, deve ser seguido nos casos de entradas em espécie, previstos no art.º 28.º do Código das Sociedades Comerciais.

11-01-1995 – O Presidente da comissão Executiva, *António Domingos Henrique Coelho Garcia*.