

IAS 23

Custos de Empréstimos

Em abril de 2001, o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (Conselho) adotou a *IAS 23 – Custos de Empréstimos*, que foi originalmente emitida pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade em dezembro de 1993. A *IAS 23 – Custos de Empréstimos* substituiu a *IAS 23 – Capitalização de Custos de Empréstimos* (emitida em março de 1984).

Em março de 2007, o Conselho emitiu uma *IAS 23* revisada que eliminou a opção de reconhecimento imediato de custos de empréstimo como uma despesa.

Outras Normas introduziram pequenas alterações consequentes à *IAS 23*. Elas incluem *Agricultura: Plantas de Produção* (Alterações à *IAS 16* e à *IAS 41*) (emitida em junho de 2014), a *IFRS 9 – Instrumentos Financeiros* (emitida em julho de 2014), a *IFRS 16 – Arrendamentos* (emitida em janeiro de 2016) e *Melhorias Anuais às Normas IFRS Ciclo 2015–2017* (emitida em dezembro de 2017).

CONTEÚDO*do parágrafo***NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 23 – CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS**

PRINCÍPIO BÁSICO	1
ALCANCE	2
DEFINIÇÕES	5
RECONHECIMENTO	8
Custos de empréstimos elegíveis para capitalização	10
Excedente do valor contábil do ativo qualificado em relação ao valor recuperável	16
Início da capitalização	17
Suspensão da capitalização	20
Cessação da capitalização	22
DIVULGAÇÃO	26
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS	27
DATA DE VIGÊNCIA	29
REVOGAÇÃO DA IAS 23 (REVISADA EM 1993)	30
APÊNDICE	
Alterações a outros pronunciamentos	
APROVAÇÃO PELO CONSELHO DA IAS 23 EMITIDA EM MARÇO DE 2007	

PARA A ORIENTAÇÃO ANEXA INDICADA ABAIXO, CONSULTE A PARTE B DESTA EDIÇÃO

TABELA DE CONCORDÂNCIA

ALTERAÇÕES À ORIENTAÇÃO SOBRE OUTROS PRONUNCIAMENTOS

PARA A BASE PARA CONCLUSÕES, CONSULTE A PARTE C DESTA EDIÇÃO

BASE PARA CONCLUSÕES

APÊNDICE À BASE PARA CONCLUSÕES

Alterações à Base para Conclusões sobre outros pronunciamentos

OPINIÕES DIVERGENTES

A Norma Internacional de Contabilidade *IAS 23 – Custos de Empréstimos (IAS 23)* é definida nos parágrafos 1–30 e no Apêndice. Todos os parágrafos têm igual importância, mas mantém o formato da Norma do IASC quando adotada pelo IASB. A *IAS 23* deve ser lida no contexto de seu princípio básico e da Base para Conclusões, do *Prefácio às Normas IFRS* e da *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro*. A *IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros* fornece uma base para seleção e aplicação das políticas contábeis na ausência de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade IAS 23 – Custos de Empréstimos

Princípio básico

- 1 Os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificado fazem parte do custo desse ativo. Outros custos de empréstimos são reconhecidos como uma despesa.

Alcance

- 2 Uma entidade aplicará esta Norma na contabilização de custos de empréstimos.
- 3 A Norma não trata do custo do capital de patrimônio líquido, real ou atribuído, incluindo o capital preferencial não classificado como passivo.
- 4 Uma entidade não está obrigada a aplicar esta Norma aos custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de:
- (a) um ativo qualificado mensurado ao valor justo, por exemplo, um ativo biológico dentro do alcance da IAS 41 – Agricultura; ou
 - (b) estoques que sejam fabricados ou de outro modo produzidos em grandes quantidades, de forma repetitiva.

Definições

- 5 Esta Norma usa os seguintes termos com os significados especificados:
- Custos de empréstimos* são juros e outros custos incorridos por uma entidade em relação ao empréstimo de recursos.
- Ativo qualificado* é um ativo que necessariamente leva um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso pretendido ou para venda.
- 6 Os custos de empréstimos podem incluir:
- (a) despesa de juros calculada utilizando-se o método de juros efetivos, como descrito na IFRS 9;
 - (b) [excluído]
 - (c) [excluído]
 - (d) juros em relação aos arrendamentos financeiros reconhecidos de acordo com a IFRS 16 – Arrendamentos; e
 - (e) diferenças de câmbio resultantes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira, na medida em que forem considerados como um ajuste aos custos de juros.
- 7 Dependendo das circunstâncias, quaisquer dos seguintes itens podem ser ativos qualificados:
- (a) estoques
 - (b) unidades/instalações de produção
 - (c) instalações de geração de energia
 - (d) ativos intangíveis
 - (e) propriedades para investimento.
 - (f) plantas de produção.

Os ativos financeiros e estoques que são fabricados ou de outro modo produzidos ao longo de um curto período de tempo não são ativos qualificados. Os ativos que estão prontos para o seu uso pretendido ou venda, quando adquiridos, não são ativos qualificados.

Reconhecimento

- 8 **Uma entidade capitalizará os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificado como parte do custo desse ativo. Uma entidade reconhecerá outros custos de empréstimos como uma despesa, no período em que forem incorridos.**
- 9 Os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificado são incluídos no custo desse ativo. Esses custos de empréstimos são capitalizados como parte do custo do ativo, quando for provável que resultarão em benefícios econômicos futuros para a entidade e os custos puderem ser mensurados de forma confiável. Quando uma entidade aplicar a IAS 29 – *Relatório Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*, ela reconhece, como uma despesa, a parcela dos custos de empréstimos que compensa a perda com a inflação durante o mesmo período, de acordo com o parágrafo 21 daquela Norma.

Custos de empréstimos elegíveis para capitalização

- 10 Os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificado são aqueles custos de empréstimos que teriam sido evitados se o gasto com o ativo qualificado não tivesse sido incorrido. Quando uma entidade tomar emprestado recursos especificamente para a finalidade de obter um ativo qualificado específico, os custos de empréstimos que estiverem diretamente relacionados a esse ativo qualificado podem ser facilmente identificados.
- 11 Pode ser difícil identificar um relacionamento direto entre empréstimos específicos e um ativo qualificado e determinar os empréstimos que poderiam ter sido evitados de outro modo. Essa dificuldade ocorre, por exemplo, quando a atividade de financiamento de uma entidade estiver coordenada centralmente. Também surgem dificuldades quando um grupo usa uma série de instrumentos de dívida para tomar um empréstimo a taxas de juros variáveis e empresta esses recursos, em diversas bases, a outras entidades no grupo. Outras complicações surgem por meio do uso de empréstimos denominados ou vinculados a moedas estrangeiras, quando o grupo opera em economias altamente inflacionárias e de flutuações de taxas de câmbio. Como resultado, é difícil a determinação do valor dos custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição de um ativo qualificado e é necessário o exercício de julgamento.
- 12 **Na medida em que uma entidade toma recursos em empréstimos especificamente para a finalidade de obter um ativo qualificado, a entidade determinará o valor dos custos de empréstimos elegíveis para capitalização como os custos reais de empréstimos incorridos durante o período, menos qualquer receita de investimento sobre a aplicação temporária desses empréstimos.**
- 13 Os acordos de financiamento de um ativo qualificado podem resultar na obtenção, pela entidade, de recursos emprestados e no incorrimento de custos de empréstimos associados, antes que alguns ou todos os recursos sejam usados para dispêndio com o ativo qualificado. Nessas circunstâncias, os recursos são frequentemente investidos temporariamente, aguardando seu dispêndio com o ativo qualificado. Ao determinar o valor dos custos de empréstimos elegíveis para capitalização durante um período, qualquer renda de investimento auferida nesses recursos é deduzida dos custos de empréstimos incorridos.
- 14 **Na medida em que uma entidade toma recursos em empréstimos de forma geral e os utiliza para a finalidade de obter um ativo qualificado, a entidade determinará o valor dos custos de empréstimos elegíveis para capitalização, por meio da aplicação de uma taxa de capitalização aos gastos com esse ativo. A taxa de capitalização será a média ponderada dos custos de empréstimos aplicável a todos os empréstimos da entidade que estiverem pendentes durante o período. Contudo, uma entidade excluirá desse cálculo os custos de empréstimos aplicáveis a empréstimos feitos especificamente para a finalidade de obter um ativos qualificado até que substancialmente todas as atividades necessárias para preparar esse ativo para o uso pretendido ou venda estiverem concluídas. O valor dos custos de empréstimos que uma entidade capitaliza durante um período não excederá o valor dos custos de empréstimos que incorreu durante esse período.**
- 15 Em algumas circunstâncias, é apropriado incluir todos os empréstimos da controladora e suas subsidiárias ao calcular uma média ponderada dos custos de empréstimos; em outras circunstâncias, é apropriado para cada subsidiária usar uma média ponderada dos custos de empréstimos aplicáveis aos seus próprios empréstimos.

Excedente do valor contábil do ativo qualificado em relação ao valor recuperável

- 16 Quando o valor contábil ou o custo esperado do ativo qualificado exceder seu valor recuperável ou valor líquido realizável, o valor contábil tem o seu valor reduzido ou é baixado, de acordo com os requisitos de

outras Normas. Em determinadas circunstâncias, o valor da redução de valor ou baixa é revertido, de acordo com essas outras Normas.

Início da capitalização

- 17 Uma entidade iniciará a capitalização dos custos de empréstimos como parte do custo de um ativo qualificado na data de início. A data de início de capitalização é a data em que a entidade atender, em primeiro lugar, todas as seguintes condições:**
- (a) **incorrer em gastos para o ativo;**
 - (b) **incorrer em custos de empréstimos; e**
 - (c) **empreender atividades que sejam necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou venda.**
- 18** Os gastos com um ativo qualificado incluem apenas gastos que tenham resultado em pagamentos à vista, transferências de outros ativos ou a assunção de passivos com incidência de juros. Os dispêndios são reduzidos por quaisquer pagamentos por progresso e subvenções recebidas em relação ao ativo (*vide IAS 20 – Contabilização de Subvenções Governamentais e Divulgação de Assistência Governamental*). O valor contábil médio do ativo durante um período, incluindo os custos de empréstimos anteriormente capitalizados, é normalmente uma aproximação razoável dos dispêndios aos quais é aplicada a taxa de capitalização nesse período.
- 19** As atividades necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou venda abrange mais que a construção física do ativo. Elas incluem trabalhos técnicos e administrativos antes do início da construção física, tais como atividades associadas à obtenção de licenças antes do início da construção física. Entretanto, essas atividades excluem a manutenção de um ativo quando não estiver ocorrendo nenhuma produção ou desenvolvimento que altere a condição do ativo. Por exemplo, os custos de empréstimos incorridos enquanto o terreno está em preparação são capitalizados durante o período em que as atividades relacionadas à preparação estiverem sendo empreendidas. Entretanto, os custos de empréstimos incorridos enquanto o terreno adquirido para fins de construção é mantido sem nenhuma atividade de preparação associada não se qualificam para capitalização.

Suspensão da capitalização

- 20 Uma entidade suspenderá a capitalização de custos de empréstimos durante períodos prolongados em que ela suspender o desenvolvimento de um ativo qualificado.**
- 21** Uma entidade pode incorrer em custos de empréstimos durante um período prolongado em que suspender as atividades necessárias para preparar um ativo para o uso pretendido ou venda. Esses custos são custos de manutenção de ativos parcialmente concluídos e não se qualificam para capitalização. Entretanto, uma entidade não suspende normalmente a capitalização de custos de empréstimos durante um período em que ela realiza trabalho técnico e administrativo substancial. Uma entidade também não suspende a capitalização de custos de empréstimos quando um atraso temporário é uma parte necessária do processo de preparar um ativo para o seu uso pretendido ou venda. Por exemplo, a capitalização continua durante o período prolongado em que o alto nível da água atrasa a construção de uma ponte, se esses altos níveis da água forem comuns durante o período de construção na região geográfica envolvida.

Cessação da capitalização

- 22 Uma entidade deve cessar a capitalização de custos de empréstimos quando substancialmente todas as atividades necessárias para preparar o ativo qualificado para o uso pretendido ou venda estiverem concluídas.**
- 23** Um ativo está normalmente pronto para o uso pretendido ou venda quando a construção física do ativo estiver concluída, ainda que o trabalho administrativo de rotina ainda possa continuar. Se tudo o que estiver pendente forem pequenas modificações, tais como a decoração de um imóvel de acordo com as especificações do comprador ou do usuário, isso indica que, substancialmente, todas as atividades estão concluídas.
- 24 Quando uma entidade concluir a construção de um ativo qualificado em partes e cada parte puder ser usada enquanto a construção continua nas outras partes, a entidade deve cessar a capitalização dos custos de empréstimos quando ela concluir substancialmente todas as atividades necessárias para preparar essa parte para o seu uso pretendido ou venda.**

- 25 Um parque comercial que compreende diversos prédios e em que cada um deles puder ser usado individualmente é um exemplo de um ativo qualificado, em relação ao qual cada parte pode ser usada enquanto a construção continua nas outras partes. Um exemplo de um ativo qualificado que precisa ser concluído antes que qualquer parte possa ser usada é uma fábrica industrial que envolve diversos processos que são realizados em sequência, em diferentes partes da fábrica dentro do mesmo local, tais como fábrica de aço.

Divulgação

- 26 Uma entidade divulgará:
- (a) o valor dos custos de empréstimos capitalizados durante o período; e
 - (b) a taxa de capitalização usada para determinar o valor dos custos de empréstimos elegíveis para capitalização.

Disposições transitórias

- 27 Quando a aplicação desta Norma constituir uma alteração na política contábil, uma entidade aplicará a Norma aos custos de empréstimos relativos aos ativos qualificados para os quais a data de início da capitalização ocorrer em ou após a data de vigência.
- 28 Entretanto, uma entidade pode designar qualquer data antes da data de vigência e aplicar a Norma aos custos de empréstimos relativos a todos os ativos qualificados em relação aos quais a data de início de capitalização ocorre em ou após essa data.
- 28A *Melhorias Anuais às Normas IFRS Ciclo 2015–2017, emitida em dezembro de 2017, alterou o parágrafo 14.* Uma entidade aplicará essas alterações a custos de empréstimos incorridos a partir do início do período de relatório anual em que a entidade aplica pela primeira vez essas alterações.

Data de vigência

- 29 Uma entidade aplicará esta Norma para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2009. A aplicação antecipada é permitida. Se a entidade aplicar a Norma a partir de uma data antes de 1º de janeiro de 2009, ela divulgará esse fato.
- 29A O parágrafo 6 foi alterado por *Melhorias às IFRS* emitida em maio de 2008. Uma entidade aplicará essa alteração para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2009. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar a alteração para um período anterior, ela divulgará esse fato.
- 29B A *IFRS 9*, tal como emitida em julho de 2014, alterou o parágrafo 6. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a *IFRS 9*.
- 29C A *IFRS 16*, emitida em janeiro de 2016, alterou o parágrafo 6. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a *IFRS 16*.
- 29D *Melhorias Anuais às Normas IFRS Ciclo 2015–2017, emitida em dezembro de 2017, alterou o parágrafo 14 e acrescentou o parágrafo 28A.* Uma entidade aplicará essa alteração para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2019. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar essas alterações antecipadamente, ela divulgará esse fato.

Revogação da IAS 23 (revisada em 1993)

- 30 Esta Norma substitui a IAS 23 – *Custos de Empréstimos* (revisada em 1993).

Apêndice

Alterações a outros pronunciamentos

As alterações neste apêndice serão aplicadas para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período anterior, essas alterações serão aplicadas para esse período anterior. Nos parágrafos alterados, o novo texto está sublinhado e o texto excluído está tachado.

* * * * *

As alterações contidas neste apêndice, quando esta IFRS foi emitida em 2007, foram incorporadas nas respectivas IFRS publicadas nesta edição.

Aprovação pelo Conselho da IAS 23 emitida em março de 2007

A Norma Internacional de Contabilidade *IAS 23 – Custos de Empréstimos* (tal como revisada em 2007) foi aprovada para emissão por onze dos catorze membros do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*IASB*). Os Srs. Cope, Danjou e Garnett discordaram. Suas opiniões divergentes são apresentados após a Base para Conclusões.

Sir David Tweedie

Presidente

Thomas E Jones

Vice-Presidente

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Philippe Danjou

Jan Engström

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

John T Smith

Tatsumi Yamada

