

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA (IT) IBRACON N° 01/2006

Tratamento contábil dos custos com manutenções relevantes de bens do ativo imobilizado

Introdução

Determinados segmentos da indústria, tais como naval, aviação, siderurgia, agroindústria e petroquímico, executam manutenções relevantes em bens do ativo imobilizado em intervalos regulares durante sua vida útil econômica. Essas manutenções são efetuadas para restaurar ou manter os padrões originais de desempenho previstos pelos fornecedores e representam a única alternativa para a utilização do ativo até o final de sua vida útil.

Para essas manutenções, as entidades paralisam as operações do ativo ou do grupo de ativos por um certo período de tempo e incorrem, de maneira geral, nos seguintes principais gastos:

- a) Componentes principais e peças.
- b) Serviços próprios ou contratados de terceiros para a substituição dos componentes e peças.
- c) Serviços próprios ou contratados para manutenções e limpezas relevantes.
- d) Custos fixos da planta durante o período da manutenção, das perdas de estoque etc.

A prática contábil prevalecente no Brasil tem sido a constituição de provisão em base mensal, para refletir o total das despesas e dos gastos a incorrer no período planejado da manutenção.

Uma alternativa menos utilizada é a de contabilizar as despesas e os gastos do período da manutenção em conta de ativo diferido para amortização no período compreendido entre a manutenção atual e a próxima.

Esta IT não discute, portanto, provisões para custos com limpeza e reparos a que se refere o parágrafo 14 da NPC 22, que são obrigações independentemente de atos futuros de uma entidade.

Convergência com as normas internacionais

Em 3 de outubro de 2005, por meio da Deliberação nº 489, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) referendou a Norma e Procedimento de Contabilidade 22 (NPC 22) - Provisões, Passivos, Contingências Passivas e

Contingências Ativas, emitida recentemente pelo IBRACON. Essa norma entra em vigor para as demonstrações contábeis de períodos que começam em 1º de janeiro de 2006, ou após essa data, sendo incentivada a sua aplicação imediata, e revoga disposições anteriores, inclusive o Pronunciamento do IBRACON XXII - Contingências.

A emissão da NPC 22 visa à convergência das práticas contábeis brasileiras com as Normas Internacionais de Contabilidade. Nesse processo, as manutenções com o objetivo de restaurar as condições originais do ativo passam a merecer uma nova avaliação, em substituição à atual prática de se constituir provisões para gastos futuros.

Aspectos da NPC 22 e de outras normas relacionadas

Os itens 13 a 16 da NPC 22 trazem conceitos diferentes daqueles antes aplicados em relação à constituição de provisões para manutenções que restauram a capacidade de serviço original do ativo imobilizado. Senão vejamos:

- 13. As demonstrações contábeis apresentam a posição patrimonial e financeira de uma entidade no fim do período (data do balanço) e não de sua possível posição no futuro. Portanto, nenhuma provisão é reconhecida para custos que precisam ser incorridos para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma entidade são aqueles que existem na data do balanço.*
- 14. Somente são reconhecidas como provisões aquelas obrigações que surgem de eventos passados e existem independentemente de atos futuros de uma entidade (como a conduta futura do seu negócio). Exemplos dessas obrigações são multas ou custos com limpeza e reparos em virtude de danos ambientais, que resultariam em saída de recursos para sua liquidação, independentemente de atos futuros da entidade. Da mesma forma, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de descontinuidade de uma instalação industrial na medida em que ela é obrigada a retificar eventual dano já causado.*
- 15. Uma obrigação sempre envolve outra parte interessada a quem se deve a obrigação. No entanto, não é necessário saber a identidade da*

parte interessada a quem se deve essa obrigação. Em virtude de uma obrigação sempre envolver um compromisso com outra parte, uma decisão do conselho de administração ou da diretoria não originará uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a decisão tenha sido comunicada antes dessa data, para terceiros afetados por ela, de maneira suficientemente específica para criar nestes uma expectativa válida de que a entidade cumprirá com suas responsabilidades.

- 16. Um evento que não gera imediatamente uma obrigação pode gerá-la em uma data posterior, em razão de mudanças na lei ou porque um ato (por exemplo, uma declaração pública na qual a entidade compromete-se a fazer algo) da entidade dá origem a uma obrigação não formalizada.*

Dos parágrafos acima transcritos, conclui-se que a atual prática contábil adotada no Brasil para constituir provisão para custos com a manutenção do ativo imobilizado deverá ser alterada por força do reconhecimento somente de transações passadas existentes na data do balanço como passivo. Nesse sentido, a norma identifica a formação da provisão para paradas programadas como uma transação futura ao arbítrio dos administradores. O custo de substituição provocado pela parada para manutenção programada não é reconhecido porque, na data do balanço, nenhuma obrigação de substituir as partes, peças e de contratar serviços existe, independentemente das ações futuras da entidade e mesmo a intenção de incorrer nesse tipo de gastos depende da decisão de continuar operando o equipamento. A mudança dessa prática deverá, todavia, levar em conta o conteúdo dos saldos do imobilizado, depreciação acumulada e provisão para paradas programadas, aplicando os conceitos determinados nas demais normas, notadamente a NPC 7 - Ativo Imobilizado, editada pelo IBRACON, em 18 de janeiro de 2001.

Para melhor entendimento do assunto, transcrevemos a seguir alguns itens da NPC 7:

31. *O dispêndio com reparos ou manutenção de ativo imobilizado é incorrido para restaurar ou manter os benefícios econômicos futuros que a entidade pode esperar do padrão originalmente avaliado no desempenho do ativo. Como tal, é usualmente reconhecido como despesa quando incorrido. Por exemplo, o custo de serviços ou revisão da fábrica e dos equipamentos é usualmente uma despesa, uma vez que restaura, em vez de aumentar, o padrão originalmente avaliado de desempenho.*
32. *O tratamento contábil apropriado para dispêndios incorridos depois da aquisição de um bem do imobilizado depende das circunstâncias que foram levadas em conta na medição e reconhecimento original do respectivo bem do imobilizado e de se o dispêndio subsequente é recuperável. Por exemplo, quando o valor contábil já leva em conta uma perda nos benefícios econômicos, a despesa subsequente para restaurar os futuros benefícios econômicos esperados do ativo é ativada, desde que o valor contábil após ativar as despesas seja recuperável por meio das operações normais da empresa. Esse é também o caso quando o custo de compra de um ativo já reflete a obrigatoriedade ou compromisso de a entidade incorrer em despesa no futuro, necessária para colocar o ativo em condições operacionais. Um exemplo disso poderia ser a aquisição de um edifício precisando de renovação. Em tais circunstâncias, o dispêndio subsequente é adicionado ao valor contábil do ativo, na extensão em que puder ser recuperado pelo uso futuro desse ativo.*
33. *Os componentes principais de alguns bens do imobilizado podem precisar de reposição a intervalos regulares. Por exemplo, um forno poderá precisar de revestimento refratário depois de um certo número de horas de uso, ou o interior de uma aeronave poderá necessitar de reposição diversas vezes durante a vida da fuselagem. Os componentes são contabilizados como ativos individuais e separados porque têm vidas úteis diferentes daquelas dos bens do imobilizado aos quais se relacionam. Portanto, desde que os critérios de reconhecimento no parágrafo 17 sejam atendidos e que a entidade tenha estabelecido o prazo de depreciação, baseando-se na vida útil destes ativos separados (e não o item a que eles pertencem), o dispêndio incorrido na reposição ou renovação do componente é*

imobilizado como aquisição de um ativo separado e o ativo substituído é baixado dos livros.

Segundo a NPC 7, os itens do imobilizado podem conter um componente que demandará manutenção ou revisão principal, inclusive sua substituição, a fim de evitar perda nos benefícios econômicos. Esse componente em geral não é faturado separadamente nem identificado especificamente, porém, condicionado à capacidade de poder ser estimado, com base no custo corrente esperado de uma manutenção ou revisão principal, deve ser controlado separadamente. Assim, a fim de satisfazer a NPC 7, a entidade que compra ou constrói um ativo deve mensurar, no momento da compra, o valor do componente a ser substituído com base em dados de fornecedores, no histórico de custos com manutenção ou revisão principal etc., segregando esses componentes na contabilidade. Isso implica que, do valor total da compra do imobilizado, uma parte, a preços correntes, deve ser separada para corresponder ao valor estimado a ser consumido até o momento previsto da próxima parada, a ocorrer em um período superior a um ano. Para melhor esclarecimento, foi desenvolvido um exemplo que consta do anexo desta IT.

Em 2003, por ocasião da revisão do IAS 16, o IASB efetuou duas mudanças no pronunciamento diretamente associadas ao tema desta IT. A primeira delas foi deixar ainda mais claro que a determinação dos encargos de depreciação deve ser feita separadamente para cada parte significativa do ativo imobilizado que a entidade espera utilizar por no mínimo mais de um exercício, e a segunda relacionada ao tratamento dos desembolsos subseqüentes após o reconhecimento inicial do ativo. Quanto aos desembolsos subseqüentes, consta do IAS 16:

12. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade não adiciona ao saldo contábil de um item do ativo imobilizado os gastos de manutenção do dia-a-dia do referido item do ativo imobilizado. Pelo contrário, estes gastos são reconhecidos nos resultados quando incorridos. Os gastos de manutenção do dia-a-dia são primordialmente os custos de mão-de-obra e itens de rápido consumo, inclusive de pequenas peças. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para "reparações e manutenção" de um item do ativo imobilizado.

13. Partes de alguns itens do ativo imobilizado poderão necessitar de substituições a intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode

necessitar ser restaurado (com tijolos refratários) após uma quantidade de horas de uso ou os interiores dos aviões tal como assentos e cozinhas de bordo podem exigir substituição algumas vezes durante a vida útil econômica dos aviões. Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para uma substituição recorrente menos freqüente, tal como a substituição das paredes interiores de um edifício, ou para uma substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade adiciona ao saldo contábil de um item do ativo imobilizado o custo de peças substituídas nesse item, quando o custo for incorrido, se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. O saldo contábil das peças substituídas é baixado de acordo com as disposições desta norma (ver parágrafo 67-72 da norma original).

14. A condição para a operação contínua de um item do ativo imobilizado (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de manutenções relevantes em busca de falhas, independentemente de as peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada manutenção relevante for efetuada, o seu custo é registrado no imobilizado, como substituição, se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer saldo contábil remanescente do custo da manutenção anterior (distinta das peças físicas) é então baixado. Isso ocorre independentemente de o custo da manutenção anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de uma futura manutenção semelhante pode ser usado como indicador do custo do componente da manutenção existente, quando o item foi adquirido ou construído.

O parágrafo 7, citado no corpo dos parágrafos 12 e 13, tem a seguinte redação:

7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se: (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado de maneira segura.

O Apêndice C das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) 37, base para a preparação da NPC 22, no processo de convergência de normas contábeis, indica que uma provisão para manutenção dos bens do ativo não é

reconhecida, pois, na data do balanço, nenhuma obrigação de realizar essa manutenção existe, independentemente das ações futuras da entidade, mesmo que a intenção de incorrer em gastos dependa de a entidade optar em continuar operando esses bens ou realizar sua manutenção. Essa conclusão é transmitida com os seguintes exemplos:

Exemplo 11 A: Custos com Restauração - Nenhuma Exigência Legal

Uma fornalha tem um revestimento que precisa ser substituído, por razões técnicas, a cada cinco anos. Na data do balanço, o revestimento já está em uso há três anos.

Obrigação atual como consequência de um evento obrigatório passado – Não há obrigação atual.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida (ver parágrafos 14 e 17-19 norma original).

O custo de substituição do revestimento não é reconhecido porque, na data do balanço, nenhuma obrigação de substituir o revestimento existe, independentemente das ações futuras da entidade – mesmo a intenção de incorrer em gastos depende de ela decidir continuar operando a fornalha ou substituir o revestimento. Em vez de ser reconhecida uma provisão, a depreciação do revestimento leva em consideração seu consumo, ou seja, é depreciada durante cinco anos. Os custos com o novo revestimento então incorridos são capitalizados com o consumo de cada novo revestimento pela depreciação durante cinco anos subsequentes.

Exemplo 11 B: Custos com Restauração - Exigência Legal

Exige-se por lei que uma entidade de aviação faça revisão de sua aeronave uma vez a cada três anos.

A obrigação atual como consequência de um evento obrigatório passado – Não há obrigação atual.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida (ver parágrafos 14 e 17-19 norma original).

Os custos de revisão de uma aeronave não são reconhecidos como uma provisão pelas mesmas razões que o custo de substituição do revestimento não é reconhecido como uma provisão no exemplo 11 A.

Mesmo uma exigência legal para realização da revisão não torna os custos de revisão um passivo, porque não existe obrigação de revisar a aeronave. Independentemente das ações futuras da entidade, ela poderia evitar os gastos futuros por meio de suas ações futuras, por exemplo, vendendo a aeronave. Em vez de ser reconhecida uma provisão, a depreciação da aeronave leva em consideração a incidência

futura dos custos de manutenção, ou seja, é depreciado, durante três anos, um montante equivalente aos custos de manutenção esperados.

Orientação do IBRACON

Como mencionado no início desta IT, a prática contábil que prevalecia no Brasil era a de constituir provisão para gastos relevantes com manutenção de bens do ativo imobilizado. Com a edição da NPC 22, pelos motivos supramencionados, as entidades deverão deixar de constituir tal provisão, e o ajuste deverá ser tratado como mudança de prática contábil.

Os efeitos de mudanças de prática contábil são registrados em Lucros ou Prejuízos Acumulados. Porém, antes de se proceder a esse ajuste, é necessária análise da provisão até então constituída, incluindo sua natureza, a que parte do ativo imobilizado está vinculada, como o ativo imobilizado está registrado e está sendo depreciado, qual a época prevista para a parada para manutenção e execução dos serviços. Um estudo a respeito poderá levar à conclusão, por exemplo, de que a reversão total do saldo da conta de provisão para Lucros ou Prejuízos Acumulados não é apropriada.

Em alguns casos, será possível observar que a entidade está constituindo provisão que inclui, principalmente, o custo de substituição de partes relevantes do ativo ou determinadas peças, com vida útil menor (por exemplo, três anos) que o conjunto do ativo (por exemplo, dez anos). Dessa constatação, duas podem ser as conclusões:

- a) se a entidade estiver aplicando os conceitos da NPC 7, com a depreciação em separado de partes, peças e serviços necessários para restaurar as condições de serviço originais do imobilizado em períodos de tempo menores que os do equipamento principal, estará produzindo superposição de custos. Primeiro, pela depreciação das partes relevantes, e segundo, pela constituição da provisão. Nessa situação, a provisão relacionada à parcela de imobilizado deve ser baixada para o resultado (parcela do exercício corrente) e patrimônio líquido (parcela de exercícios anteriores).

- b) se a entidade não estiver depreciando em separado as partes, peças e serviços necessários para restaurar as condições de serviço originais do imobilizado de acordo com sua vida útil econômica, os custos relacionados pela constituição da provisão estarão parcialmente superpostos¹. Nessa situação, a provisão relacionada à superposição deve ser baixada para o resultado (parcela do exercício corrente) e patrimônio líquido (parcela de exercícios anteriores), e a parte da provisão não superposta, para a conta de depreciação acumulada. Ato contínuo, o critério de depreciação deve ser revisto, nos termos descritos a seguir.

O eventual saldo da provisão até então registrada, que contemplava gastos referentes a serviços, perda de estoque por ocasião da parada e gastos com custos fixos a serem incorridos durante a parada, deve ser revertido, a crédito do resultado do exercício (parcela do exercício corrente) e patrimônio líquido (parcela de exercícios anteriores). Os referidos gastos devem ser registrados quando incorridos.

Como comentado nesta IT, a correta aplicação da NPC 22 pressupõe a adequada aplicação das orientações e dos conceitos de outras normas contábeis. Isto é, a necessidade da segregação no imobilizado de determinados custos relacionados a valores implícitos que compõem o custo total, tais como os de manutenções relevantes que incluem desmontagem, remontagem e limpeza. Esses custos implícitos deveriam ser segregados do todo na época da compra ou construção do ativo, desde que estimados com segurança, e depreciados durante o período compreendido entre a data da instalação e a da parada programada. Desse modo, os gastos incorridos relacionados às manutenções relevantes são incluídos como componente do imobilizado e depreciados até a próxima parada programada com a concomitante baixa contábil do custo e da depreciação acumulada desses componentes inicialmente identificados e agora substituídos.

Além do conceito discutido no parágrafo anterior, outros também devem ser observados e incluem: (i) a provisão para redução do ativo a seu valor recuperável (*impairment*); (ii) o critério geral de reconhecimento do ativo

¹ A parcial superposição consiste na parcela implícita das partes, peças e serviços a substituir que estavam sendo depreciadas no conjunto com o ativo imobilizado principal.

imobilizado, por meio do qual um ativo apenas é reconhecido se for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade, e se o custo do item puder ser mensurado com segurança; e (iii) a modalidade de desembolsos e/ou gastos subsequentes.

Quanto à modalidade dos desembolsos e/ou gastos subsequentes, é importante notar que não é suficiente considerar que estes contribuirão para a busca de benefícios futuros. É fundamental o conceito dos gastos de manutenção do dia-a-dia, contido na norma internacional do imobilizado. É entendimento do IBRACON que apenas é aceitável a capitalização dos gastos de manutenções relevantes, discutidas nesta IT, executadas em determinadas indústrias de forma programada durante a vida útil econômica do bem.

Assim sendo, não é aceitável a capitalização, a constituição ou a manutenção de provisão para gastos desvinculados do ativo imobilizado, tais como custos fixos a incorrer em decorrência da parada programada, envolvendo gastos com pessoal, depreciação de itens do imobilizado que compõem a planta, demanda de energia elétrica contratada, perdas eventuais de material em processo ou matérias-primas etc. Conseqüentemente, para a aplicação da NPC 22, caso a provisão para parada programada inclua algum desses itens, eles devem ser baixados para o resultado (parcela constituída no exercício) ou Lucros ou Prejuízos Acumulados (parcela formada em exercícios anteriores). Esses desembolsos e/ou gastos, quando incorridos, devem ser registrados diretamente no resultado operacional, por exemplo na linha dos custos das vendas, conforme apropriado, com os destaques e divulgações necessários para um adequado entendimento da circunstância, nos termos da NPC 27 que trata de Divulgação de Demonstrações Contábeis.

Também, pelos motivos expostos, a segunda alternativa, tida como menos utilizada no Brasil (ver introdução), de contabilizar as despesas e os gastos do período da manutenção em conta de ativo diferido para amortização no período compreendido entre a atual e a próxima manutenção, não é adequada e deverá ser descontinuada, adotando-se a orientação desta IT.

São Paulo, 16 de fevereiro de 2006

Presidente da Diretoria Nacional
Edison Arisa Pereira

Diretor de Assuntos Técnicos
Francisco Papellás Filho

*

*

ANEXO À INTERPRETAÇÃO TÉCNICA IBRACON N°. 01/2006
Página 1/2
Dados para análise

Custo total inicial de aquisição de um item de ativo tangível	100.000	Valor das peças e sobressalentes relevantes a substituir (cada 3 anos)	15.000
Data de aquisição (início operação)	01/01/X1	Custos diretos relacionados à substituição dos itens (cada 3 anos)	5.000
Vida útil-econômica	9 anos	Manutenções relevantes, incluindo limpeza do conjunto (cada 3 anos)	12.000
Intervalos de tempo para as manutenções	a cada 3 anos	Custos fixos e outros, não associados, durante a parada programada	3.000
		Total dos dispêndios subseqüentes, acima relacionados	35.000

PRÁTICA CONTÁBIL ATÉ O MOMENTO

BALANÇO PATRIMONIAL	01/01/X1	31/12/X1	31/12/X2	31/12/X3	31/12/X4	31/12/X5	31/12/X6	31/12/X7	31/12/X8	31/12/X9
ATIVO										
Caixa	0	40.000	80.000	85.000	125.000	165.000	170.000	210.000	250.000	290.000
Imobilizado:										
Custo:										
Custo planta	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Peças a substituir	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Custos de substituição	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Manutenções relevantes	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Depreciação Acumulada:										
Custo planta	0	(11.111)	(22.222)	(33.333)	(44.444)	(55.556)	(66.667)	(77.778)	(88.889)	(100.000)
Peças a substituir	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Custos de substituição	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Manutenções relevantes	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	0	(11.111)	(22.222)	(33.333)	(44.444)	(55.556)	(66.667)	(77.778)	(88.889)	(100.000)
Valor contábil do imobilizado	100.000	88.889	77.778	66.667	55.556	44.444	33.333	22.222	11.111	0
Total do Ativo	100.000	128.889	157.778	151.667	180.556	209.444	203.333	232.222	261.111	290.000
PASSIVO + PL										
Provisão para parada programada	0	11.667	23.333	0	11.667	23.333	0	0	0	0
Capital	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Lucros acumulados	0	17.222	34.444	51.667	68.889	86.111	103.333	132.222	161.111	190.000
Total	100.000	128.889	157.778	151.667	180.556	209.444	203.333	232.222	261.111	290.000
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DEMONST. RESULTADO										
Receita		40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000
Custo (somente depreciação - planta)		(11.111)	(11.111)	(11.111)	(11.111)	(11.111)	(11.111)	(11.111)	(11.111)	(11.111)
Custo (Provisão parada - manutenção)		(11.667)	(11.667)	(11.667)	(11.667)	(11.667)	(11.667)	0	0	0
Total depreciação		(22.778)	(22.778)	(22.778)	(22.778)	(22.778)	(22.778)	(11.111)	(11.111)	(11.111)
Lucro		17.222	17.222	17.222	17.222	17.222	17.222	28.889	28.889	28.889

UTILIZAÇÃO DO MODELO DE SEGREGAÇÃO DO CUSTO DO ATIVO TANGÍVEL EM COMPONENTES

BALANÇO PATRIMONIAL	01/01/X1	31/12/X1	31/12/X2	31/12/X3	31/12/X4	31/12/X5	31/12/X6	31/12/X7	31/12/X8	31/12/X9
ATIVO										
Caixa	0	40.000	80.000	85.000	125.000	165.000	170.000	210.000	250.000	290.000
Imobilizado:										
Custo:										
Custo planta	68.000	68.000	68.000	68.000	68.000	68.000	68.000	68.000	68.000	68.000
Peças a substituir	15.000	15.000	15.000	30.000	15.000	15.000	30.000	15.000	15.000	15.000
Custos de substituição	5.000	5.000	5.000	10.000	5.000	5.000	10.000	5.000	5.000	5.000
Manutenções relevantes	12.000	12.000	12.000	24.000	12.000	12.000	24.000	12.000	12.000	12.000
	100.000	100.000	100.000	132.000	100.000	100.000	132.000	100.000	100.000	100.000
Depreciação Acumulada:										
Custo planta	0	(7.556)	(15.111)	(22.667)	(30.222)	(37.778)	(45.333)	(52.889)	(60.444)	(68.000)
Peças a substituir	0	(5.000)	(10.000)	(15.000)	(5.000)	(10.000)	(15.000)	(5.000)	(10.000)	(15.000)
Custos de substituição	0	(1.667)	(3.333)	(5.000)	(1.667)	(3.333)	(5.000)	(1.667)	(3.333)	(5.000)
Manutenções relevantes	0	(4.000)	(8.000)	(12.000)	(4.000)	(8.000)	(12.000)	(4.000)	(8.000)	(12.000)
	0	(18.222)	(36.444)	(54.667)	(40.889)	(59.111)	(77.333)	(63.556)	(81.778)	(100.000)
Valor contábil do imobilizado	100.000	81.778	63.556	77.333	59.111	40.889	54.667	36.444	18.222	0
Total do Ativo	100.000	121.778	143.556	162.333	184.111	205.889	224.667	246.444	268.222	290.000
PASSIVO + PL										
Provisão para parada programada	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Capital	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Lucros acumulados	0	21.778	43.556	62.333	84.111	105.889	124.667	146.444	168.222	190.000
Total	100.000	121.778	143.556	162.333	184.111	205.889	224.667	246.444	268.222	290.000
DEMONST. RESULTADO										
Receita		40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000
Depreciação do Custo planta		(7.556)	(7.556)	(7.556)	(7.556)	(7.556)	(7.556)	(7.556)	(7.556)	(7.556)
Depreciação Peças a substituir		(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)
Depreciação Custos de substituição		(1.667)	(1.667)	(1.667)	(1.667)	(1.667)	(1.667)	(1.667)	(1.667)	(1.667)
Depreciação das manut.relev.		(4.000)	(4.000)	(4.000)	(4.000)	(4.000)	(4.000)	(4.000)	(4.000)	(4.000)
Total depreciação		(18.222)	(18.222)	(18.222)	(18.222)	(18.222)	(18.222)	(18.222)	(18.222)	(18.222)
Custos fixos e outros, não associados		0	0	(3.000)	0	0	(3.000)	0	0	0
Lucro		21.778	21.778	18.778	21.778	21.778	18.778	21.778	21.778	21.778

Cabe observar que a cada parada os componentes substituídos são capitalizados (ver acima em 31/12/X3 e 31/12/X6) e o seus valores residuais (custo e depreciação) são baixados, reiniciando-se o ciclo (neste caso . hipotético, os custos dos novos componentes coincidem com os valores dos componentes baixados).