

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CAMILA PASA DE MORAES

**REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS  
PERTENCENTES AO SETOR PÚBLICO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado em cumprimento parcial às exigências do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS para obtenção do diploma de graduação.

Orientador: Prof. Msc. João Marcos Leão da Rocha

Porto Alegre, junho de 2011

## REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS PERTENCENTES AO SETOR PÚBLICO

Camila Pasa de Moraes

**Resumo:** A contabilidade governamental brasileira encontra-se em processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, as IPSAS. Este processo está desencadeando diversas alterações nos procedimentos contábeis usuais, dentre elas, a adoção da redução ao valor recuperável (*impairment*) para ativos que apresentem uma desvalorização superior à prevista pela depreciação. O objetivo deste estudo é apresentar de que forma este procedimento deverá ser aplicado no Setor Público. Inicialmente, expõe-se o atual estágio da convergência às IPSAS e quais órgãos são responsáveis por ela no Brasil. A seguir, aborda-se a base teórica e legal sobre a mensuração de ativos do setor público, além de fazer-se um breve apanhado sobre os novos procedimentos a serem adotados em função das IPSAS. Por fim, o trabalho detalha os principais aspectos a serem considerados para a aplicação da redução ao valor recuperável na contabilidade de órgãos públicos e apresenta orientações extraídas do Manual do SIAFI sobre a utilização do procedimento pelo Governo Federal. Verificou-se que a utilização do procedimento da redução ao valor recuperável é um fator importante na adoção do enfoque patrimonial da Contabilidade Pública, cuja principal vantagem é apresentar valores realistas nos registros contábeis. Todavia, sua implantação ainda depende de normatização específica e do apoio dos grupos interessados.

**Palavras-chave:** Redução ao valor recuperável. NBCASP. MCASP.

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade governamental brasileira encontra-se em processo de convergência às normas internacionais de contabilidade pública, as chamadas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Este processo está desencadeando diversas alterações nas atuais práticas contábeis do setor público, como, por exemplo, a adoção do Regime de Competência Integral para Receitas e Despesas Públicas. Além disso, outra grande inovação trazida pelas novas normas é a mudança do próprio foco da contabilidade pública, que deverá estar voltado predominantemente ao patrimônio das entidades e não mais apenas ao orçamento.

A edição dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do setor público e das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público representa uma nova etapa da Contabilidade Pública, que passa a incluir, além do enfoque orçamentário, a visão patrimonial, já que o patrimônio constitui seu objeto de estudos. A partir dessa visão será possível aos contadores públicos vencer o desafio para considerar a Contabilidade do setor público como uma aplicação da Ciência Contábil a uma área específica. (SILVA, 2009, p. 345).

A adoção do enfoque patrimonial trará para a contabilidade pública novos instrumentos e conceitos como a redução ao valor recuperável, prevista na Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC T 16.10, que trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público. Estas novas nomenclaturas também fazem parte do processo de convergência à contabilidade internacional. A redução ao valor recuperável, por exemplo, é um conceito apresentado na IPSAS 21 (*Impairment of non-cash-generating assets*) e na IPSAS 26 (*Impairment of cash-generating assets*), elaboradas a partir da norma internacional do setor privado IAS 36 (*Impairment of Assets*).

## 1.1 Problema

Este trabalho objetiva revisar a bibliografia referente à redução ao valor recuperável e ainda identificar de que modo o setor público deverá aplicar este procedimento, visando responder à seguinte pergunta: **de que forma deverá ser realizada a redução ao valor recuperável nos ativos pertencentes às entidades do setor público?**

## 1.2 Justificativa

Durante muitos anos, via-se a contabilidade pública apenas como forma de acompanhar a evolução das receitas e, principalmente, das despesas, enquanto o patrimônio público era ignorado. Ocorre que, tratando-se a contabilidade pública apenas como um instrumento de execução orçamentária, sem explorar todo o seu potencial de produzir informações patrimoniais, tem-se uma contabilidade incompleta, incapaz de fornecer um grau de transparência satisfatório aos usuários. Esta mudança que a contabilidade governamental está sofrendo traz ao debate questões ainda nebulosas relacionadas aos critérios a serem adotados para avaliação e mensuração de itens patrimoniais.

Conceitos como a redução ao valor recuperável de ativos eram até então pouco explorados no setor público porque sua aplicação não era obrigatória. A Lei n. 4320/64, que rege a contabilidade pública até então, no §3º do seu art. 106, determina apenas a possibilidade de realização de reavaliações dos bens móveis e imóveis, mas não sua obrigatoriedade. Segundo Mota (2009), no âmbito da Administração Federal, os bens móveis e imóveis não costumam ser reavaliados periodicamente, acontecendo apenas em alguns casos de leilão público. O que ocorre, entretanto, é a anual atualização monetária desses itens patrimoniais, visando a atenuar os efeitos da variação da moeda na avaliação dos bens imóveis.

Com a chegada das novas normas de contabilidade pública e o início de novos compromissos dos contadores públicos, é necessário aprofundar estudos a respeito destes aspectos de forma que essa mudança não se torne apenas mais um mero procedimento a ser realizado, mas que se traduza de fato em benefícios para o Governo, a fim de que, finalmente, sejam garantidas aos usuários informações contábeis tempestivas e confiáveis relacionadas ao patrimônio público.

### 1.3 Método de Pesquisa

O tipo de método utilizado na elaboração deste trabalho, quanto aos objetivos, será a pesquisa exploratória, que, segundo Raupp e Beuren (2010, p. 80), é adequada “quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada”. A pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato, de acordo com Gil, citado por Raupp e Beuren (2010).

Do ponto de vista dos procedimentos adotados, será realizada uma pesquisa bibliográfica, por meio da qual se buscará compreender ou explicar o problema-objeto da investigação, utilizando-se o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas em livros e obras congêneres (KÖCHE, 1997).

As técnicas utilizadas serão a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. Segundo Marconi e Lakatos (1982, p. 57), a pesquisa bibliográfica “trata-se do levantamento de toda bibliografia já publicada que tenha relação com o tema em estudo”. Ela deverá ser realizada principalmente em livros sobre o assunto. A pesquisa documental, cuja diferença com a pesquisa bibliográfica, de acordo com Raupp e Beuren (2010), é o não recebimento de tratamento analítico, será realizada com as demais fontes confiáveis que possam ter relevância com o tema estudado.

## **2 O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL**

### 2.1 Harmonização, Padronização e Convergência

A harmonização, padronização e convergência são processos de adaptação ao padrão internacional de contabilidade, porém de diferentes níveis. Para Niyama (2010), harmonização é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas. Por outro lado, a padronização é um processo de uniformização de critérios, e não admite flexibilização. Enquanto isso, a convergência implica a aderência ou adoção de uma regra à outra, no caso, a brasileira à internacional.

No caso da contabilidade governamental brasileira, o que ocorre é a convergência:

Considerando a inclusão do Brasil no necessário e irreversível processo de convergência às normas internacionais, o CFC juntamente com as demais Entidades e, em especial com o IBRACON, identificou a necessidade de estender às outras áreas, (além da Contabilidade Societária), as ações necessárias a serem implementadas para essa convergência, notadamente às áreas de Auditoria e Contabilidade Pública. (MAIOR, 2010)

## 2.2 *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)*

As *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)* são normas de contabilidade internacional em que são estabelecidos critérios de reconhecimento, mensuração, apresentação bem como requisitos de divulgação para transações e eventos nas demonstrações financeiras de entidades do setor público. As IPSASs são elaboradas pelo comitê técnico *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* do *International Federation of Accountants (IFAC)*, organização de caráter mundial que representa a profissão contábil. O IPSASB elabora essas normas baseando-se nas *International Financial Reporting Standards (IFRSs)*, normas internacionais para a contabilidade do setor privado, elaboradas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, organismo responsável pela elaboração de normas internacionais de contabilidade. A ilustração a seguir demonstra a adaptação das IFRS para as IPSAS:

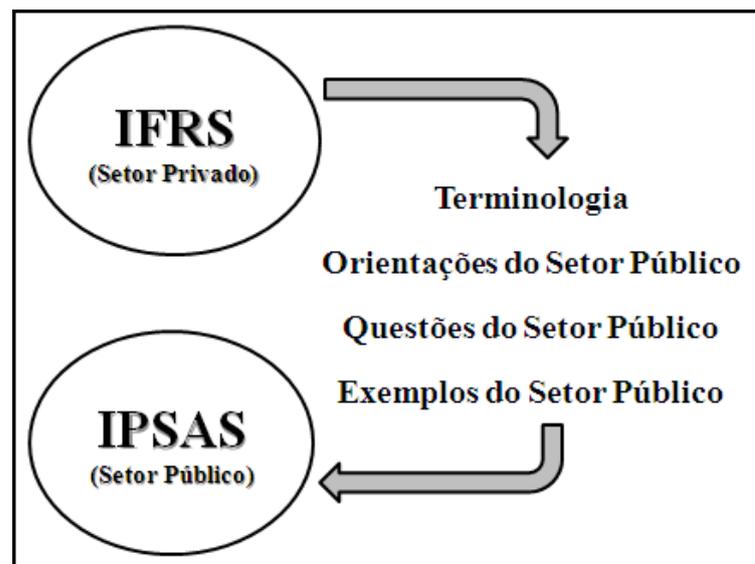


Ilustração 1: Adaptação das IFRS para IPSAS  
Fonte: Adaptado de Bergmann (2010)

## 2.3 Responsáveis pela Convergência no Brasil

No Brasil, o órgão responsável pela criação de normas alinhadas aos conceitos internacionais é o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que, em 25 de novembro de 2008, editou dez NBC T 16 (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP). Outro órgão importante no processo de convergência é a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal – conforme art. 17, inciso I, da Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 – que tem como um de seus objetivos a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade – consoante art. 4º do Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009. A Portaria n. 184 do Ministério da Fazenda, de 25 de agosto de 2008, concedeu ao STN, em seu art. 1º, inciso II, a seguinte competência:

II – editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; de modo a torná-las convergentes ao padrão internacional.

Em função disso, a STN elaborou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF).

## 3 MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DE ATIVOS PÚBLICOS

As análises qualitativas do patrimônio são materializadas a partir da mensuração, que corresponde à constatação do valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrentes de procedimentos técnicos. Por sua vez, a avaliação patrimonial corresponde à atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação os atos e dos fatos administrativos. (SILVA, 2009, p. 128).

A avaliação de elementos de ativo e de passivo na Ciência Contábil envolve necessariamente a resolução de um de seus problemas mais complicados que é a questão da mensuração, de acordo com Mota (2009). Segundo o mesmo autor, a mensuração deve ser realizada considerando-se os usuários das informações produzidas: se internos, há liberdade de definição de critérios; se externos, então

algumas normas precisam ser seguidas visando a permitir maior comparabilidade entre os relatórios gerados por uma entidade em relação às demais. As normas que definem critérios de avaliação de ativos são a Lei n. 4320/64 e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP); entretanto, adota-se como regra geral o Princípio do Registro pelo Valor Original, sob a perspectiva do setor público:

Nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais. Valor original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo. (CFC, 2008a, p. 43).

### 3.1 Novos Procedimentos Contábeis

O processo de harmonização às IPSAS traz a necessidade de realização de procedimentos contábeis novos para a contabilidade pública: depreciação, amortização e exaustão, redução ao valor recuperável (*impairment*) e reavaliação. Estes procedimentos objetivam o cumprimento ao Princípio do Registro pelo Valor Original.

De acordo com a parte II do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público a Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2010), para obedecer ao princípio do registro pelo valor original, é importante que os elementos patrimoniais sejam avaliados com suficiente regularidade, de maneira que o seu valor registrado não difira significativamente daquele que possa ser determinado utilizando-se os critérios pertinentes para cada elemento patrimonial na data de encerramento do balanço patrimonial. Nesse sentido, a depreciação, a amortização e a exaustão, a reavaliação e a redução ao valor recuperável atuam como instrumentos de mensuração e avaliação na busca de uma escrituração com valores mais semelhantes à realidade.

#### 3.1.1 Depreciação, Amortização e Exaustão

A NBC T 16.9 (CFC, 2008c) conceitua e diferencia depreciação, amortização e exaustão. Depreciação é a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou

perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Amortização, por sua vez, é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto seja bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado. Já a exaustão é a redução do valor decorrente da exploração dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis. Em suma, os três procedimentos constituem o reconhecimento e a apropriação periódica da perda de valor de um ativo em função do desgaste pelo uso, pela exploração e/ou pelo tempo de vida útil limitado.

A mesma norma torna obrigatório o reconhecimento e registro da depreciação, da amortização e da exaustão, exceto para os casos de bens móveis de natureza cultural, como obras de artes, antiguidades, documentos, bens históricos, bens integrados em coleções, entre outros; dos bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada; dos animais que se destinam à exposição e à preservação; e dos terrenos rurais e urbanos.

### *3.1.2 Redução ao Valor Recuperável (Impairment)*

De acordo com a NBC T 16.10 (CFC, 2008d), a redução ao valor recuperável (*impairment*) é o reconhecimento de uma perda dos benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço de um ativo, adicional e acima do reconhecimento sistemático das perdas de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço que se efetua normalmente. A redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação: esta é a perda do potencial de benefícios de um ativo motivada pelo desgaste, uso, ação da natureza ou obsolescência; aquela, a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável. Portanto, para se registrar uma redução de valor além da depreciação de um ativo, deve ser efetuada a redução ao valor recuperável.

### *3.1.3 Reavaliação*

A NBC T 16.10 (CFC, 2008d) conceitua a reavaliação como a adoção do valor de mercado ou do valor de consenso entre as partes quando estes forem superiores ao valor contábil, sendo que, na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o

valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência, que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas. Portanto, para se registrar um aumento de valor de um ativo, deve ser realizada a reavaliação.

A mesma norma torna obrigatória a realização da reavaliação na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos: anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado sofrerem variação significativa em relação aos valores anteriormente registrados; e a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

#### **4 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL (*IMPAIRMENT*)**

##### **4.1 Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público sobre *Impairment***

As IPSAS que tratam da avaliação de ativos os dividem em duas espécies: ativos geradores de caixa e ativos não geradores de caixa. Os itens 16 e 17 da IPSAS 21 definem os ativos geradores de caixa como aqueles possuídos com o objetivo de gerar um retorno comercial. Um ativo gera um retorno comercial quando ele é implantado de maneira compatível com aquela adotada por uma entidade com fins lucrativos. Geralmente, os ativos possuídos por empresas públicas são ativos geradores de caixa. Todavia, entidades do setor público que não empresas públicas também podem deter ativos para gerar um retorno comercial, e, para os efeitos dessa norma, serão assim considerados aqueles ativos operados com o objetivo de gerar um retorno comercial por meio do fornecimento de bens ou serviços a grupos externos. Os ativos não geradores de caixa, por sua vez, foram definidos no item 14 da mesma norma como aqueles possuídos sem o objetivo de gerar um retorno comercial.

As IPSAS que abordam o *Impairment* são as IPSAS 21 e a IPSAS 26. A IPSAS 21 determina e instrui os procedimentos a serem aplicados aos ativos não geradores de caixa; a IPSAS 26, aos ativos geradores de caixa. Na determinação do escopo das duas normas, são excluídos todos os ativos cujo reconhecimento e mensuração estão determinados em outras normas internacionais aplicadas ao setor público. Essas normas destinam-se às entidades do setor público que não sejam empresas públicas, tendo em vista que estas deverão seguir a IAS 36, isto é, a norma sobre *Impairment* do setor privado.

Aprovado em abril de 1998 pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), o IAS 36 – *Impairment of Assets* é o pronunciamento emitido no âmbito das Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standards* – IFRS). “A adoção do IAS 36 é essencial no âmbito da estratégia do IASB de migrar da contabilidade com base no custo histórico para uma contabilidade com base em benefícios econômicos futuros prováveis (ativos) ou nos valores de sacrifícios econômicos futuros prováveis (passivos)” (MAGALHÃES; SANTOS; COSTA, 2009, p. 302)

#### 4.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público sobre *Impairment*

Constata-se que não existe, nas NBCASP, até o momento, uma norma específica para a redução ao valor recuperável nem a determinação explícita de sua aplicação na contabilidade pública. Há apenas referências sobre o assunto na NBC T 16.5 (Registro Contábil) e na NBC T 16.10 (Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público).

O item 24 da NBC T 16.5 (CFC, 2008b) determina a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade quando do reconhecimento de perdas patrimoniais decorrentes de ajuste ao valor recuperável de ativos, mas nada menciona quanto à obrigatoriedade de sua aplicação.

Na NBC T 16.10 (CFC, 2008d), a redução ao valor recuperável é abordada nos itens 35 e 40. O item 35 determina que as despesas pré-operacionais e os gastos de re-estruturação que contribuirão, efetivamente, para a prestação de serviços públicos de mais de um exercício e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional, classificados como ativo diferido, são mensurados ou avaliados pelo custo incorrido, deduzido do saldo das respectivas contas de amortização e redução ao valor recuperável acumuladas. O item 40, por sua vez, determina o registro em contas de resultado dos decréscimos do valor do ativo em decorrência do ajuste ao valor recuperável.

Em suma, pode-se concluir que a redução ao valor recuperável a partir das NBCASP já publicadas deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e seu registro em contas de resultado é obrigatório. Além disso, no reconhecimento de despesas pré-operacionais e de gastos de re-estruturação, as perdas por *impairment*

devem ser contabilizadas como conta redutora, assim como a amortização acumulada.

Apesar das NBCASP tratarem do assunto de maneira resumida, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, encerra a mais importante abordagem sobre o tema na contabilidade pública em sua parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Aprovado pela Portaria n. 664, de 30 de novembro de 2010, ele deverá ser aplicado ainda no exercício de 2011 pela União, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

#### 4.3 Conceito e Alcance da Redução ao Valor Recuperável (*Impairment*)

“A expressão inglesa *impairment*, assim como *goodwill*, não encontra uma tradução literal para o português” (COELHO; LINS, 2010, p. 30). Segundo Santos, Machado e Schmidt (2003), a perda por *impairment* corresponde à diferença entre o valor contábil e o *fair value* do ativo, quando o segundo for menor. O objetivo do ‘teste de *impairment*’ é verificar a possível redução ao valor recuperável dos ativos de longa duração. Caso esta ocorra, deverá ser reconhecida em suas demonstrações contábeis uma perda por *impairment*.

“Um ativo está desvalorizado quando o seu valor contábil é superior ao valor recuperável” (COELHO; LINS, 2010, p. 30). Nos casos “quando identificado que o valor contábil do imobilizado é maior o que o seu valor recuperável, a empresa deverá reduzir o valor contábil ao seu valor justo, se menor” (CARVALHO; LEMES; COSTA, 2008, p. 142).

Segundo Coelho e Lins (2010), o objetivo do *impairment* ou valor recuperável é assegurar a propriedade dos valores de ativos evidenciados nos relatórios contábeis, de modo a impedir que um ativo esteja contabilizado por um valor superior àquele possível de ser recuperado, caso haja o interesse de dele se desfazer. “Se o valor contábil apresentar valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível dizer que esse ativo está em imparidade (*impairment*)” (SILVA, 2009, p. 142).

Conforme já exposto, não existe nas NBCASP definição específica sobre em quais ativos deve ser aplicada a redução ao valor recuperável. Entretanto, na parte II do MCASP (STN, 2010a, p. 83) aponta-se a necessidade de se testar o valor recuperável de ativos imobilizados ou intangíveis. Caso o valor contábil de um ativo

imobilizado ou intangível apresente valor acima da quantia que será recuperada por meio do uso ou da venda desse ativo, é possível afirmar que esse ativo está em imparidade (*impairment*).

#### 4.4 Identificação de Uma Perda por Irrecuperabilidade

O MCASP, parte II (STN, 2010a, p. 85), determina que a entidade deve avaliar se há qualquer indicação de que um ativo possa ter o seu valor reduzido ao valor recuperável, sem possibilidade de reversão desta perda em um futuro próximo. Caso isso aconteça, deverá estimar o valor da perda por meio de testes de recuperabilidade (*impairment*). Os ativos intangíveis com vida útil indefinida e os ainda não disponíveis para uso também devem ser testados. O manual também orienta à entidade a considerar, ao avaliar se há indícios de que um ativo possa ter sofrido perda por irreuperabilidade, fontes internas e externas de informação. Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outros fatores de que um ativo possa ter sofrido perda por irreuperabilidade, exigindo que determine o seu valor de serviço recuperável.

As fontes externas de informação podem ser:

- Cessação total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem;
- Para os casos em que haja um mercado ativo e o bem não puder mais ser utilizado, o valor de mercado desse bem caiu significativamente, mais do que seria esperado pela passagem do tempo ou uso normal;
- Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso para a entidade ocorreram ou estão para ocorrer no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera.

As fontes internas de informa o, por sua vez, podem ser:

- Evidência de danos físicos no ativo;
- Mudanças significativas de longo prazo, com efeito adverso sobre a entidade, que ocorrem durante o período, ou que devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado;

- Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho dos serviços de um ativo é ou será pior do que o esperado.

Silva (2009) entende ser necessário tomar algumas cautelas antes de decidir sobre a ocorrência da perda por *impairment*: muitas vezes, a aparente perda é solucionada com a alteração da vida útil remanescente e o cálculo da depreciação com ou sem valor residual.

#### 4.5 Mensuração do Valor Recuperável

A NBC T 16.10 (CFC, 2008d) define valor recuperável como o valor de mercado menos o custo para a sua venda, ou o valor que a entidade espera recuperar pelo uso futuro de um ativo nas suas operações, o que for maior. A mesma norma considera como sinônimo de valor de mercado o valor justo, que é o valor pelo qual pode ser intercambiado um ativo ou cancelado um passivo, entre partes conhecidas ou interessadas, que atuam em condições independentes e isentas.

Coelho e Lins (2010) comentam que a definição de valor recuperável está vinculada diretamente a dois outros conceitos. Ou seja, para se saber o valor recuperável é preciso, anteriormente, calcular o valor em uso e identificar o valor líquido de venda. Este último, inclusive, faz menção ao fato de que ambos, comprador e vendedor, são conhecedores da operação e têm total interesse na sua resolução. Em outras palavras, faz menção de um mercado em que a negociação é clara, aberta e variada e sempre ativa: “Um mercado ativo é aquele em que os itens negociados são homogêneos, podem ser encontrados compradores e vendedores dispostos a negociar a qualquer momento e os preços são disponíveis ao público” (CARVALHO; LEMES; COSTA, 2008, p. 26).

De acordo com a parte II do MCASP (STN, 2010a, p. 83), o preço de mercado mais adequado é normalmente o preço atual de cotação; entretanto, caso o preço atual não esteja disponível, o preço da transação mais recente pode oferecer uma base a partir da qual se estimam o valor justo menos os custos de alienação. Além disso, para determinar o valor justo menos os custos de alienação, deve-se deduzir as despesas de venda, exceto as que já foram reconhecidas como passivo. Exemplos

dessas despesas são as despesas legais, impostos, despesas de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda.

Segundo Carvalho, Lemes e Costa (2008), na mensuração do valor recuperável, as seguintes orientações devem ser observadas: nem sempre é necessário calcular os dois valores, pois se um deles for maior que o valor contábil em análise, nenhuma perda será reconhecida, e o outro valor não precisa ser calculado; e, na inexistência de uma base de mercado para negociar o ativo, o valor em uso deve ser considerado como o valor recuperável.

Outra consideração importante do MCASP – parte II (STN, 2010a), é que a execução de um teste de imparidade não deve considerar como parâmetro único o valor de mercado, mas também o valor em uso do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

Mota (2009) exemplifica o emprego destes conceitos no cálculo do valor realizável líquido de um computador:

<b>GC</b> _____ <b>1.000</b>	<b>Então</b> 	<b>VBC = GC + GT</b> _____ <b>1.150</b>										
<b>GT</b> _____ <b>150</b>		<b>VLC = GC + GT – DC</b> _____ <b>926</b>										
<b>DC</b> _____ <b>224</b>		<b>VJ = VM</b> _____ <b>800</b>										
<b>VM</b> _____ <b>800</b>		<b>RVR = VLC – VM</b> _____ <b>126</b>										
<b>GA</b> _____ <b>100</b>		<b>VRL = VM – GA</b> _____ <b>700</b>										
<p><b>Onde:</b></p> <table border="0"> <tbody> <tr> <td><b>GC</b> = Gastos de compra de um computador</td> <td><b>VBC</b> = Valor bruto contábil</td> </tr> <tr> <td><b>GT</b> = Gastos com treinamento</td> <td><b>VLC</b> = Valor líquido contábil</td> </tr> <tr> <td><b>DC</b> = Depreciação anual do computador</td> <td><b>VJ</b> = Valor justo</td> </tr> <tr> <td><b>VM</b> = Valor de mercado</td> <td><b>RVR</b> = Redução ao valor recuperável</td> </tr> <tr> <td><b>GA</b> = Gastos com alienação</td> <td><b>VRL</b> = Valor realizável líquido</td> </tr> </tbody> </table>			<b>GC</b> = Gastos de compra de um computador	<b>VBC</b> = Valor bruto contábil	<b>GT</b> = Gastos com treinamento	<b>VLC</b> = Valor líquido contábil	<b>DC</b> = Depreciação anual do computador	<b>VJ</b> = Valor justo	<b>VM</b> = Valor de mercado	<b>RVR</b> = Redução ao valor recuperável	<b>GA</b> = Gastos com alienação	<b>VRL</b> = Valor realizável líquido
<b>GC</b> = Gastos de compra de um computador	<b>VBC</b> = Valor bruto contábil											
<b>GT</b> = Gastos com treinamento	<b>VLC</b> = Valor líquido contábil											
<b>DC</b> = Depreciação anual do computador	<b>VJ</b> = Valor justo											
<b>VM</b> = Valor de mercado	<b>RVR</b> = Redução ao valor recuperável											
<b>GA</b> = Gastos com alienação	<b>VRL</b> = Valor realizável líquido											

Ilustração 2: Cálculo do valor realizável líquido  
Fonte: Adaptado de Mota (2009)

#### 4.6 Reconhecimento e Mensuração de Perda por Redução ao Valor Recuperável

O valor da perda por redução a valor recuperável do ativo é conceituado pela NBC T 16.10 (CFC, 2008d) como a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico. O item 40 da mesma norma determina que os decréscimos do valor do ativo em decorrência do ajuste ao valor recuperável devem ser registrados em contas de resultado. “Entretanto, quando o valor estimado da perda for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade pode ter que reconhecer um passivo”. (STN, 2010a, p.88).

Na parte II do MACSP (STN, 2010a) está estabelecido que, depois do reconhecimento de uma perda por irrecoverabilidade, a variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual, se houver, em uma base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

O manual também determina que a redução ao valor recuperável pode ser realizada por meio da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda por relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterà, pelo menos, as seguintes informações:

- a) Documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
- b) A identificação contábil do bem;
- c) Critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
- d) Vida útil remanescente do bem;
- e) Data de avaliação e
- f) A identificação do responsável pelo teste de recuperabilidade.

#### 4.7 Contabilização de Perda por Redução ao Valor Recuperável

De acordo com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), divulgado na parte IV do MCASP (STN, 2010b), a Redução ao Valor Recuperável se enquadra como uma Variação Patrimonial Diminutiva e como conta redutora dos ativos classificados em Investimentos, Imobilizado e Intangível, conforme ilustração a seguir:



Ilustração 3: Estrutura básica do PCASP

Fonte: Adaptado de STN (2010b)

Um exemplo de lançamento é dado no MPCASP parte VII (Exercício Prático), no caso da redução ao valor recuperável de um imóvel recebido em doação:

<b>Ajuste a valor recuperável de um imóvel recebido em doação</b>				
Valor atualizado: R\$ 25.000,00 / Valor contábil: R\$ 30.000,00				
	Título da Conta	Conta	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Redução ao valor recuperável de imobilizado	3.6.1.2.0.00.00	Patrimonial	5.000,00
C	Redução ao valor recuperável – bens imóveis (P)	1.2.3.9.1.02.xx		

Ilustração 4: Exemplo de lançamento

Fonte: Adaptado de STN (2010d)

#### 4.8 Reversão de Uma Perda por Irrecuperabilidade

A parte II do MCASP (STN, 2010a), além de orientar a identificação de uma perda por irrecoverabilidade, orienta a avaliar se as perdas reconhecidas em exercícios anteriores deverão ser reduzidas ou eliminadas: caso seja identificado que a perda por redução a valor recuperável registrada é inadequada, deverá ser registrada a reversão da perda por irrecoverabilidade diretamente no resultado. Após, a variação patrimonial diminutiva de depreciação ou amortização para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo menos, se aplicável, seu valor residual, em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

Deverá ser realizada, na data do encerramento das demonstrações contábeis, uma avaliação com base em fontes externas e internas de informação. Alguns fatores, assim como na identificação de uma perda por irrecoverabilidade, são sugeridos pelo manual, entretanto estes não são exaustivos, podendo a entidade identificar outras indicações de uma reversão de uma perda por irrecoverabilidade, exigindo-se que a entidade novamente determine por estimativa o valor de serviço recuperável do ativo.

São fontes externas de informação:

- O ressurgimento da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;
- A ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, no ambiente tecnológico, legal ou político no qual a entidade opera.

São fontes internas de informação:

- A ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, na medida que o ativo é usado ou previsto de ser usado. Essas mudanças incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho de um ativo ou para re-estruturar a operação à qual este ativo está relacionado;
- Uma decisão para recomeçar a construção do ativo que foi previamente interrompida antes da conclusão, ou antes de estar em capacidade de operar;

- Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho do ativo é ou será melhor do que o esperado.

Segundo o MCASP (STN, 2010a), a entidade deve identificar a mudança nas estimativas que causou o aumento no valor de serviço recuperável. Por exemplo, uma mudança na estimativa dos componentes do valor em uso quando o valor de serviço recuperável for baseado no valor em uso. Outro exemplo poderia ser uma mudança na estimativa dos componentes do valor justo menos os custos de alienação, quando o valor de serviço recuperável é baseado no valor justo menos os custos de alienação.

De acordo com o MCASP (STN, 2010a), o aumento do valor contábil de um ativo atribuível à reversão de perda por irrecuperabilidade não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização), caso nenhuma perda por irrecuperabilidade tivesse sido reconhecida em anos anteriores.

#### 4.9 Divulgação

Sobre a divulgação, na parte II do MCASP (STN, 2010a) recomenda-se evidenciar, para cada classe de ativos, o valor das perdas e das reversões de perdas por irrecuperabilidade reconhecidas no resultado durante o período. Além disso, o mesmo manual também determina a evidenciação das seguintes informações para cada perda por irrecuperabilidade ou reversão reconhecida durante o período:

- Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por irrecuperabilidade;
- O valor da perda por irrecuperabilidade reconhecida ou revertida;
- A natureza do ativo;
- O segmento ao qual o ativo pertence;
- Se o valor recuperável do ativo é seu valor justo menos os custos de alienação ou seu valor em uso;
- Se o valor recuperável for determinado pelo valor justo menos os custos de alienação (o valor foi determinado por referência a um mercado ativo);
- Se o valor recuperável for determinado pelo valor em uso.

#### 4.10 *Impairment* na Administração Direta da União, suas Autarquias e Fundações

##### 4.10.1 Período de transição para as NBCASP

O manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), aprovado pela Instrução Normativa n. 05, de 06 de novembro de 1996, em sua forma *on-line*, na macrofunção 020330, apresenta orientações sobre o período de transição para a utilização integral dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, redução ao valor recuperável e reavaliação. O procedimento de depreciação deverá ser iniciado pelos bens adquiridos, incorporados e/ou colocados em utilização desde janeiro de 2010. Estes bens já apresentam uma base monetária inicial confiável, não sendo necessária sua submissão prévia ao procedimento de reavaliação ou redução a valor recuperável.

Após o encerramento dessa primeira etapa, o administrador passará a aplicar a depreciação aos bens adquiridos, incorporados e colocados em uso em exercícios anteriores a 2010, após realizar o ajuste de seus valores, conforme o cronograma abaixo. A tabela a seguir determina o cronograma máximo para a aplicação da depreciação em determinadas contas contábeis. Para as contas não elencadas na tabela, o prazo para aplicar a depreciação referente a exercícios anteriores ficará a critério de cada unidade.

<b>Conta</b>	<b>Título</b>	<b>Prazo Máximo</b>
1.4.2.1.2.02.00	AERONAVES	2011
1.4.2.1.2.20.00	EMBARCAÇÕES	2011
1.4.2.1.2.35.00	EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTOS DE DADOS	2011
1.4.2.1.2.52.00	VEÍCULOS DE TRACÇÃO MECÂNICA	2011
1.4.2.1.2.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO	2012
1.4.2.1.2.28.00	MÁQUINAS E EQUIPAM. DE NATUREZA INDUSTRIAL	2012
1.4.2.1.2.08.00	APAR., EQUIP. E UTENS. MED., OTONT., LABOR. E HOSP.	2013
1.4.2.1.2.42.00	MOBILIÁRIO EM GERAL	2013

Quadro 01 – Cronograma para aplicação da depreciação

Fonte: Manual do SIAFI WEB

No caso dos ativos imobilizados, para efetuar-se a depreciação, entretanto, é necessário que a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo. É reconhecido que a administração pública federal não pratica, até o momento, quaisquer procedimentos para preservar o valor original adequado dos ativos, fazendo-os permanecer com valores históricos, não configurando uma base monetária inicial confiável para a aplicação dos procedimentos de depreciação. Esse trabalho de adequação de valor dos ativos é complexo, e demanda tempo e recursos humanos, principalmente para aquisições realizadas em exercícios anteriores, e, por isso, não necessita ser realizado imediatamente, e sim gradativamente, de acordo com as possibilidades de cada órgão, respeitando-se o cronograma estabelecido.

O manual também prevê a realização de ajustes de exercícios anteriores, efetuando lançamentos cuja contrapartida será diretamente o patrimônio líquido. Isso vale tanto para reavaliação quanto para a redução ao valor recuperável, referentes ao começo do processo. O registro em ajustes de exercícios anteriores também ocorrerá pelo reconhecimento decorrente de omissões e erros de registros efetuados em exercícios anteriores, devendo impactar diretamente o patrimônio líquido e ser evidenciado em notas explicativas.

#### *4.10.2 Redução a valor recuperável*

Segundo o manual do SIAFI, um bem deve ser reduzido ao valor recuperável se alguma das situações a seguir for verdadeira:

- Cessação total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem;
- Diminuição significativa, de longo prazo, das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem;
- Dano físico do bem;
- Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso na entidade ocorreram ou estão para ocorrer no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera;
- Mudanças significantes, de longo prazo, com efeito adverso na entidade ocorreram ou estão para ocorrer na extensão ou maneira da utilização

do bem, incluindo a ociosidade do bem, planos para descontinuar ou re-estruturar a operação no qual ele é utilizado, ou planos de se desfazer do bem antes da data previamente estimada;

- É decidido interromper a construção de um bem antes que ele esteja em condições de uso;
- Há indicação de que a performance de serviço do bem está ou estará significativamente pior do que esperado;
- Durante o período, o valor de mercado de um bem caiu significativamente, mais do que seria esperado pela passagem do tempo ou uso normal.

Para se proceder à redução a valor recuperável, deve-se formar uma comissão de, no mínimo, três servidores. Estes deverão elaborar o laudo de avaliação, que deve conter, ao menos, as seguintes informações:

- Documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
- A identificação contábil do bem;
- Critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
- Vida útil remanescente do bem;
- Data de avaliação.

Os decréscimos do valor do ativo em decorrência do ajuste ao valor recuperável devem ser registrados em contas de resultado. Quando o valor estimado do bem, subtraído de eventuais custos para venda ou descarte for inferior a zero, seu valor contábil deve ser reduzido a zero.

#### **4.10.2.1 Bens imóveis**

Para ajuste a valor recuperável de bens imóveis, deverá ser emitida NL com os eventos:

- a) Pela baixa da depreciação acumulada e apuração do valor líquido contábil, 54.0.754, que faz o seguinte lançamento:

D	142900000	DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO
C	14211XXYY	BENS IMÓVEIS

b) Pelo registro da redução, 58.0.326, que faz o seguinte lançamento:

D	523210100	DESVALORIZAÇÃO DE BENS IMÓVEIS
C	14211XXYY	BENS IMÓVEIS

#### **4.10.2.2 Bens móveis**

Para ajuste a valor recuperável de bens móveis, deverá ser emitida NL com os eventos:

a) Pela baixa da depreciação acumulada e apuração do valor líquido contábil, 54.0.763, que faz o seguinte lançamento:

D	142900000	DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO
C	14212XXYY	BENS MÓVEIS

b) Pelo registro da redução: 58.0.353, que faz o seguinte lançamento:

D	523210200	DESVALORIZAÇÃO DE BENS MÓVEIS
C	14212XXYY	BENS MÓVEIS

#### **4.10.2.3 Bens intangíveis**

Para ajuste a valor recuperável de bens intangíveis, deverá ser emitida NL com os eventos:

a) Pela baixa da amortização acumulada e apuração do valor líquido contábil, 54.0.855, que faz o seguinte lançamento:

D	144900000	AMORTIZAÇÕES
C	144X00000	ATIVO INTANGÍVEL

b) Pelo registro da redução, 58.0.354, que faz o seguinte lançamento:

D	523210300	DESVALORIZAÇÃO DE BENS INTANGÍVEIS
C	144X00000	ATIVO INTANGÍVEL

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A adoção do enfoque patrimonial representa um avanço para a Contabilidade Governamental, tendo em vista que, até então, não eram realizados procedimentos de revisão de valor, de modo que os registros dos itens patrimoniais apresentavam, muitas vezes, valores discrepantes da realidade. A Contabilidade Governamental voltada ao patrimônio propõe técnicas eficientes de avaliação de ativos e passivos. A depreciação, isoladamente, não consegue prever as mudanças repentinas no cenário tecnológico, econômico ou legal em que a entidade opera. Neste sentido, a redução ao valor recuperável desvenda a necessidade de desvalorização além do que o procedimento da depreciação é capaz de evidenciar. Com a adoção deste procedimento será possível alcançar uma avaliação de ativos com valores mais realistas.

A inclusão dos novos procedimentos contábeis não é simples. Primeiramente, os atuais servidores devem receber o treinamento adequado. Levando-se em consideração que a nova contabilidade se aplicará a todas as esferas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), o número de servidores a ser treinados é consideravelmente grande. Outra possível dificuldade são as limitações na própria estrutura do governo, pelo número insuficiente de servidores para fazer frente às novas atribuições, além da provável resistência às mudanças.

Quanto à normatização brasileira existente, o assunto ainda carece de maior aprofundamento. As NBCASP que tratam sobre o assunto não definem claramente sobre quais ativos deve-se aplicar a redução ao valor recuperável. No momento, o MCASP é a fonte mais completa para orientar a realização do procedimento. Além disso, é necessária também a determinação da obrigatoriedade da realização periódica do teste de recuperabilidade, assim como ocorre na iniciativa privada.

Por fim, existe ainda o aspecto da educação: as universidades deverão dedicar mais espaço para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público em seus currículos. Desse modo, será possível fortalecer a classe dos contadores públicos e também os estudos sobre o assunto, a fim de consolidar a Contabilidade Pública como eixo específico da Contabilidade Geral.

## **IMPAIRMENT OF PUBLIC SECTOR ASSETS**

**Abstract:** *The Brazilian government accounting is in the process of convergence to International Public Sector Accounting Standards, IPSAS. This process is triggering several changes in usual accounting procedures, among them the adoption of the Impairment for assets which have devaluation over the expected depreciation. The objective of this study is to show how this procedure should be applied in the Public Sector. Initially, we discuss the current state of convergence with IPSAS and which organs are responsible for them in Brazil. Below, are developed the theoretical and legal basis of the measurement of public sector assets, plus a brief synopsis of the new procedures to be adopted because of IPSAS. Finally, the work details the main aspects to be considered for application of the impairment in the accounting of government entities and guidance taken from SIAFI's Manual about the use of the procedure by the Federal Government. It was found that using the procedure of the impairment is an important factor in the adoption of the patrimonial focus of public accounting, whose main advantage is to present realistic figures in the accounting records. But deployment still depends on the creation of specific norms and the support of stakeholders.*

**Keywords:** *Impairment. NBCASP. MCASP.*

## REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BERGMANN, Andreas. **IPSAS – Internacional Public Sector Accounting Standards**. Apresentação de slides no II Seminário Internacional de Contabilidade Pública e 3º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Públicas. Belo Horizonte, 21 de setembro de 2010. Disponível em <  
<http://www.cfc.org.br/livre/IIsicp/index.html>>. Acesso em: 04 jun. 2011.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasil, 1964. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 05 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre o processo de convergência das normas de contabilidade pública às normas internacionais. Disponível em: <  
[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF\\_184\\_2008.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf)>. Acesso em: 05 jun. 2011.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública: teoria, prática e mais de 800 exercícios**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CARVALHO, Nelson; LEMES, Sirlei; COSTA, Fabio Moraes da. **Contabilidade internacional: aplicação da IFRS 2005**. 1 ed. 2 reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1981.

COELHO, Claudio Ulisses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. 3. ed. Brasília: CFC, 2008a.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.132/08**, de 21 de novembro de 2008b. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001132](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132)>. Acesso em: 05 jun. 2011.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.136/08**, de 21 de novembro de 2008c. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001136](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136)>. Acesso em: 05 jun. 2011.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.137/08**, de 21 de novembro de 2008d. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001137](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137)> Acesso em: 05 jun. 2011.

FRANÇA, Junia Lessa; VASCONCELLOS, Ana Cristina de. **Manual para normatização de publicações técnico-científicas**. 8. ed. Belo Horizonte: ed. UFMG, 2007.

HABCKOST, Fernando Tadeu Soledade. **Contabilidade governamental: uma abordagem prática**. Porto Alegre: Sagra, 1991.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRENDA, Michael. F. **Teoria da contabilidade**, Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1.ed. 7. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.

IFAC. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **IPSAS 21: Impairment of Non-Cash-Generating Assets**. Disponível em <[http://www.ipsas.org/PDF\\_ipsas\\_standards\\_ifac/IPSAS21-Final.pdf](http://www.ipsas.org/PDF_ipsas_standards_ifac/IPSAS21-Final.pdf)>. Acesso em: 08 mai. 2011.

\_\_\_\_\_. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **IPSAS 26: Impairment of Cash-Generating Assets**. Disponível em <[http://www.ipsas.org/PDF\\_ipsas\\_standards\\_ifac/IPSAS26.pdf](http://www.ipsas.org/PDF_ipsas_standards_ifac/IPSAS26.pdf)>. Acesso em: 08 mai. 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, **Teoria da contabilidade**. 6. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**: teoria da ciência e prática da pesquisa. 14. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 1997.

KOHAMA, Heilio. **Balanços públicos: teoria e prática**. 2. ed.. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES, Alexsandro B. **Teoria avançada de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

MAGALHÃES, Fernando Alberto Schwartz de; SANTOS, Roberto Cesar; COSTA, Fábio Moraes da. IAS 36 – Redução ao valor recuperável de ativos. In: Ernst & Young, Fipecafi. **Manual de normas internacionais de contabilidade**: IFRS versus normas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2009. p. 301-310.

MAIOR, Verônica Souto. **Convergência aos padrões internacionais: o CFC e o processo de convergência no Brasil**. Apresentação de slides no II Seminário Internacional de Contabilidade Pública e 3º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Públicas. Belo Horizonte, 21 de setembro de 2010. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/livre/IIsicp/index.html>>. Acesso em: 04 jun. 2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 1982.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 1. ed.. Brasília: Estefânia Gonçalves Mota, 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

SANTOS, J. L.; MACHADO, N. P.; SCHMIDT, P. **Teste de impairment para ativos de longa duração: tratamento contábil de acordo com o SFAS N 144**. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11679/6860>. Acesso em: 05 jun. 2011

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8. ed., São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: procedimentos contábeis patrimoniais/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional**. 3. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2010a.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: plano de contas aplicado ao setor público/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional**. 3. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2010b.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional**. 3. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2010c.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: Exercício Prático/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional**. 3. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2010d.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI WEB**. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 05 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 664**, de 30 de novembro de 2010d. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port\\_664\\_2010.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_664_2010.pdf)>. Acesso em: 05 jun. 2011.