

D 1.1.5.6.x.xx.xx Estoque - Almoxarifado
C 2.1.3.x.xx.xx Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em liquidação

c. No momento da liquidação e incorporação ao estoque:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação
C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

d. No momento do pagamento:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

e. No momento do reconhecimento da variação patrimonial diminutiva por competência (no momento da saída do estoque):

Natureza da informação: patrimonial
D 3.3.1.1.1.xx.xx Consumo de Material – Consolidação
C 1.1.5.6.x.xx.xx Estoques – Almoxarifado (P)

4.6. DÚVIDAS COMUNS REFERENTES À CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Neste tópico, são tratados procedimentos típicos da administração pública que visam à padronização da classificação orçamentária das despesas por todas as esferas de governo, enfatizando determinadas situações que geram mais dúvidas quanto à classificação por natureza da despesa.

4.6.1. Natureza de Despesa

4.6.1.1. Material Permanente X Material de Consumo

Entende-se como material de consumo e material permanente:

- a. Material de Consumo: aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei nº 4.320/1964, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos;
- b. Material Permanente: aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos.

Além disso, na classificação da despesa com aquisição de material devem ser adotados alguns parâmetros que distinguem o material permanente do material de consumo.

Um material é considerado de consumo caso atenda um, e pelo menos um, dos critérios a seguir:

- a. Critério da Durabilidade: se em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos;
- b. Critério da Fragilidade: se sua estrutura for quebradiça, deformável ou danificável, caracterizando sua irrecuperabilidade e perda de sua identidade ou funcionalidade;
- c. Critério da Precioabilidade: se está sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou se deteriora ou perde sua característica pelo uso normal;
- d. Critério da Incorporabilidade: se está destinado à incorporação a outro bem, e não pode ser retirado sem prejuízo das características físicas e funcionais do principal. Pode ser utilizado para a constituição de novos bens, melhoria ou adições complementares de bens em utilização (sendo classificado como 4.4.90.30), ou para a reposição de peças para manutenção do seu uso normal que contenham a mesma configuração (sendo classificado como 3.3.90.30);
- e. Critério da Transformabilidade: se foi adquirido para fim de transformação.

Observa-se que, embora um bem tenha sido adquirido como permanente, o seu controle patrimonial deverá ser feito baseado na relação custo-benefício desse controle.

Nesse sentido, a Constituição Federal prevê o princípio da economicidade (art. 70), que se traduz na relação custo-benefício. Assim, os controles devem ser simplificados quando se apresentam como meramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Desse modo, se um material for adquirido como permanente e ficar comprovado que possui custo de controle superior ao seu benefício, deve ser controlado de forma simplificada, por meio de relação-carga, que mede apenas aspectos qualitativos e quantitativos, não havendo necessidade de controle por meio de número patrimonial. No entanto, esses bens deverão estar registrados contabilmente no patrimônio da entidade.

Da mesma forma, se um material de consumo for considerado como de uso duradouro, devido à durabilidade, quantidade utilizada ou valor relevante, também deverá ser controlado por meio de relação-carga, e incorporado ao patrimônio da entidade.

A classificação orçamentária, o controle patrimonial e o reconhecimento do ativo seguem critérios distintos, devendo ser apreciados individualmente. A classificação orçamentária obedecerá aos parâmetros de distinção entre material permanente e de consumo. O controle patrimonial obedecerá ao princípio da racionalização do processo administrativo. Por sua vez, o reconhecimento do ativo compreende os bens e direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço.

A seguir são apresentados alguns exemplos de como proceder à análise da despesa, a fim de verificar se a classificação será em material permanente ou em material de consumo:

- a. Classificação de peças não incorporáveis a imóveis (despesas com materiais empregados em imóveis e que possam ser removidos ou recuperados, tais como: biombos, cortinas, divisórias removíveis, estrados, persianas, tapetes e afins):

A despesa com aquisição de peças não incorporáveis a imóveis deve ser classificada observando os critérios acima expostos (durabilidade, fragilidade, perecibilidade, incorporabilidade e

transformabilidade). Geralmente os itens elencados acima são considerados material permanente, mas a depender da situação podem não precisar de ser tombados.

No caso de despesas realizadas em imóveis alugados, o ente deverá registrar como material permanente e proceder à baixa quando entregar o imóvel, se os mesmos se encontrarem deteriorados, sem condições de uso.

- b. Classificação de despesa com aquisição de placa de memória para substituição em um computador com maior capacidade que a existente e a classificação da despesa com aquisição de uma leitora de CD para ser instalada num Computador sem Unidade Leitora de CD:

Gastos de manutenção e reparos correspondem àqueles incorridos para manter ou recolocar os ativos em condições normais de uso, sem com isso aumentar sua capacidade de produção ou período de vida útil. Por sua vez, uma melhoria ocorre em consequência do aumento de vida útil do bem do ativo, do incremento em sua capacidade produtiva, ou da diminuição do custo operacional. Desse modo, uma melhoria pode envolver uma substituição de partes do bem ou ser resultante de uma reforma significativa, de um complemento ou acréscimo. Assim, como regra, uma melhoria aumenta o valor contábil do bem se o custo das novas peças for maior que o valor líquido contábil das peças substituídas. Caso contrário, o valor contábil não será alterado.

Portanto, a despesa orçamentária com a troca da placa de memória de um computador para outra de maior capacidade representa uma melhoria por substituição e deve ser classificada na categoria econômica 4 – “despesa de capital”, no grupo de natureza de despesa 4 – “investimentos” e no elemento de despesa 30 – “Material de Consumo”. Observe que se a troca ocorrer por outro processador de mesma capacidade, havendo apenas a manutenção regular do seu funcionamento, deve ser classificada na categoria econômica 3 – “despesa corrente”, no grupo da natureza da despesa 3 – “outras despesas correntes” e no elemento de despesa 30 – “Material de Consumo”.

As melhorias complementares, por sua vez, não envolvem substituições, mas aumentam o tamanho físico do ativo por meio de expansão, extensão, etc., e geralmente são agregadas ao valor contábil do bem.

A inclusão da leitora de CD na unidade também deve ser classificada na categoria econômica 4 – despesa de capital, no grupo de natureza de despesa 4 – “investimentos” e no elemento de despesa 30 – “Material de Consumo”, pois se trata de melhoria complementar, ou seja, novo componente não registrado no ativo imobilizado.

- c. Classificação de despesa com aquisição de material bibliográfico

Os livros e demais materiais bibliográficos apresentam características de material permanente (durabilidade superior a dois anos, não é quebradiço, não é perecível, não é incorporável a outro bem, não se destina a transformação). Porém, o art. 18 da Lei nº 10.753/2003, considera os livros adquiridos para bibliotecas públicas como material de consumo. “Art. 18. Com a finalidade de controlar os bens patrimoniais das bibliotecas públicas, o livro não é considerado material permanente.”

As demais bibliotecas devem classificar a despesa com aquisição de material bibliográfico como material permanente. A Lei nº 10.753/2003 ainda determina:

Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.

Parágrafo único. São equiparados a livro:

- I – fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;
- II – materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar;
- III – roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;

- IV – álbuns para colorir, pintar, recortar ou armaz;
- V – atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;
- VI – textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte;
- VII – livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;
- VIII – livros impressos no Sistema Braille.

Biblioteca Pública é uma unidade bibliotecária destinada indistintamente a todos os segmentos da comunidade, com acervos de interesse geral, voltados essencialmente à disseminação da leitura e hábitos associados entre um público amplo definido basicamente em termos geográficos, sem confundir com as bibliotecas destinadas a atender um segmento da comunidade com um propósito específico¹⁴.

Assim, as bibliotecas públicas devem efetuar o controle patrimonial dos seus livros, adquiridos como material de consumo, de modo simplificado via relação do material (relação-carga) e/ou verificação periódica da quantidade de itens requisitados, não sendo necessária a identificação do número do registro patrimonial.

Essas bibliotecas definirão instruções internas que estabelecerão as regras e procedimentos de controles internos com base na legislação pertinente.

As aquisições que não se destinarem às bibliotecas públicas deverão manter os procedimentos de aquisição e classificação na natureza de despesa 4.4.90.52 – Equipamentos e Material Permanente – incorporando ao patrimônio. Portanto, devem ser registradas em conta de ativo imobilizado.

d. Classificação de despesa com serviços de remodelação, restauração, manutenção e outros.

Quando o serviço se destina a manter o bem em condições normais de operação, não resultando em aumento relevante da vida útil do bem, a despesa orçamentária é corrente.

Caso as melhorias decorrentes do serviço resultem em aumento significativo da vida útil do bem, a despesa orçamentária é de capital, devendo o valor do gasto ser incorporado ao ativo.

e. Classificação de despesa com aquisição de pen-drive, canetas ópticas e similares.

A aquisição será classificada como material de consumo, na natureza da despesa 3.3.90.30, tendo em vista que são abarcadas pelo critério da fragilidade. Os bens serão controlados como materiais de uso duradouro, por simples relação-carga, com verificação periódica das quantidades de itens requisitados, devendo ser considerado o princípio da racionalização do processo administrativo para a instituição pública, ou seja, o custo do controle não pode exceder os benefícios que dele decorram.

4.6.1.2. Serviços de Terceiros X Equipamentos/Bens Permanentes/Material de Consumo

Na classificação da despesa de material por encomenda, a despesa orçamentária somente deverá ser classificada como serviços de terceiros – elemento de despesa 36 (PF) ou 39 (PJ) – se o próprio órgão ou entidade fornecer a matéria-prima. Caso contrário, deverá ser classificada no elemento de despesa 52, em se tratando de confecção de material permanente, ou no elemento de despesa 30, se material de consumo.

Algumas vezes ocorrem dúvidas, em virtude de divergências entre a adequada classificação da despesa orçamentária e o tipo do documento fiscal emitido pela contratada (Ex.: Nota Fiscal de Serviço, Nota Fiscal de Venda ao Consumidor etc.). Nesses casos, a contabilidade deve procurar bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma e buscar a consecução de seus objetivos: demonstrar as variações ocorridas no patrimônio e controlar o orçamento.

¹⁴ Acórdão 111/2006 – 1ª Câmara – Tribunal de Contas da União – TCU

Portanto, a despesa orçamentária deverá ser classificada independentemente do tipo de documento fiscal emitido pela contratada, devendo ser classificada como serviços de terceiros ou material mediante a verificação do fornecimento ou não da matéria-prima.

Um exemplo clássico dessa situação é a contratação de confecção de placas de sinalização. Nesse caso, será emitida uma nota fiscal de serviço e a despesa orçamentária será classificada no elemento de despesa 30 – material de consumo, pois não houve fornecimento de matéria-prima.

4.6.1.3. Obras e Instalações X Serviços de Terceiros

Serão considerados serviços de terceiros as despesas com:

- a. Reparos, consertos, revisões, pinturas, reformas e adaptações de bens imóveis sem que ocorra a ampliação do imóvel;
- b. Reparos em instalações elétricas e hidráulicas;
- c. Reparos, recuperações e adaptações de biombos, carpetes, divisórias e lambris; e
- d. Manutenção de elevadores, limpeza de fossa e afins.

Quando a despesa ocasionar a ampliação relevante do potencial de geração de benefícios econômicos futuros do imóvel, tal despesa deverá ser considerada como obras e instalações, portanto, despesas com investimento.

4.6.1.4. Despesa de Exercícios Anteriores (DEA) X Indenizações e Restituições X Elemento Próprio

Algumas situações suscitam dúvidas quanto ao uso do elemento 92 (Despesa de Exercícios Anteriores), 93 (Indenizações e Restituições) e, ainda, o elemento próprio da despesa realizada.

O elemento de despesa tem por finalidade identificar o objeto de gasto que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins. Assim, o elemento de despesa específico deve ser utilizado na maioria das despesas cujo fato gerador tenha ocorrido no exercício, sendo recomendável a sua utilização sempre quando for possível o conhecimento do objeto do gasto, podendo-se utilizar o subelemento de DEA quando o empenho tratar de despesas cujo fato gerador ocorreu em exercícios anteriores. O elemento genérico 92 deve ser utilizado apenas quando as condições estabelecidas no disposto no art. 37 da Lei nº 4.320/1964 e no Decreto nº 93.872/1986.

O elemento 93 deve ser utilizado para despesas orçamentárias com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive devolução de receitas quando não for possível efetuar essa devolução mediante a compensação com o crédito correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória não classificadas em elementos de despesas específicos. Seguem alguns exemplos práticos para classificação nos elementos 92, 93 e no elemento próprio:

- a. Uma equipe de alunos e professores realiza uma viagem, para fins de pesquisa acadêmica, em ônibus de uma universidade. Durante a viagem, o ônibus apresenta defeitos e a despesa para o seu conserto ultrapassa o valor concedido a título de suprimentos de fundos. O motorista, para dar continuidade à viagem, paga com seu próprio recurso a diferença entre o valor total do conserto e o suprimento concedido. Nessa situação, ao retornar à Universidade, o gestor responsável deve restituir o servidor, por meio de despesa orçamentária, empenhada no elemento 93.
- b. Moradores de uma comunidade solicitam diversas vezes que a prefeitura corte uma árvore que está com sua estrutura ameaçada. Após dois meses da primeira solicitação, a prefeitura não atende à demanda da comunidade e a árvore cai em cima de um carro de um cidadão, que pede uma indenização à prefeitura. Nessa situação, constatada a responsabilidade da prefeitura, é emitido um empenho no elemento 93, por caracterizar-se uma indenização.

- c. Uma entidade contrata uma prestação de serviços de limpeza para o período de janeiro a outubro, empenhando a respectiva despesa no elemento próprio 39 (serviços de terceiros – pessoa jurídica). Em novembro, a entidade não renova em tempo o contrato e a empresa contratada mantém a prestação de serviços sem o suporte orçamentário. Somente em dezembro é realizado novo contrato, regularizando a situação. Sem deixar de considerar os impactos legais, a entidade deve empregar a despesa relativa à prestação de serviços em novembro (dentro do exercício), realizada sem contrato, no elemento próprio que retrate a prestação de serviços, ou seja, no elemento 39. Nesse caso, não deve ser utilizado o elemento 93, pois a despesa está sendo paga diretamente à empresa contratada por conta de uma relação contratual, mesmo observado que a relação contenha vícios de legalidade e que se saliente o dever dos mesmos serem sanados, visto que não deve a Administração Pública locupletar-se com o serviço prestado por outrem. Assim, resta claro que não há natureza de restituição decorrente de valores pagos a maior ou mesmo indevidos por parte da empresa prestadora de serviços, nem ação ou omissão do ente público que mereça reparação por danos morais ou materiais. Caso tal despesa venha a ser empregada no exercício seguinte à prestação de serviços, utilizar-se-á o elemento 92.
- d. Em janeiro, um servidor percebe que não recebe o auxílio alimentação por 10 meses e requer que a entidade realize o pagamento retroativo. Nessa situação, a entidade deverá empregar a respectiva despesa no elemento 92, por caracterizar uma despesa de exercício anterior.

4.6.1.5. Auxílio-Alimentação e Auxílio-Transporte x Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica

Certas situações geram dúvidas quanto a utilização do elemento de despesa 39 (Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica) ou a utilização dos elementos 46 (Auxílio-Alimentação) e 49 (Auxílio-Transporte). Deve-se ressaltar que o elemento 39 só será utilizado no caso de prestação de serviços por uma pessoa jurídica e os elementos 46 e 49 serão utilizados quando os auxílios forem pagos em forma de pecúnia. Assim duas situações podem ocorrer:

- a. No caso dos pagamentos de auxílio-alimentação, quando o ente realizar o pagamento do auxílio em forma de pecúnia, incluindo bilhetes ou cartão magnético, para que o servidor faça sua refeição por conta própria, utiliza-se o elemento 46. O elemento 39 só será usado quando o ente contratar uma pessoa jurídica para servir as refeições para os seus servidores.
- b. Analogamente, os pagamentos de despesas orçamentárias com auxílio-transporte em forma de pecúnia, bilhete ou cartão magnético, para que os servidores, militares, estagiários ou empregados da Administração Pública direta e indireta, façam sua locomoção por conta própria serão registradas no elemento 49. Caso o ente contrate uma pessoa jurídica para prestar o serviço de transporte aos seus servidores e empregados, deve ser utilizado o elemento 39.

4.6.1.6. Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação - Pessoa Jurídica x Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica

Outra situação recorrente que envolve o elemento de despesa 39 (Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica) é a forma correta de se utilizar o elemento quando da contratação de serviços de comunicação, que não integrem pacote de comunicação de dados. O elemento de despesa 39 só deve ser utilizado quando o serviço de comunicação não envolver pacote de comunicação de dados (Internet), caso o serviço de comunicação envolva um pacote de comunicação de dados, deve ser utilizado o elemento de despesa 40 (Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação).

Alguns exemplos práticos:

- a. Ente contrata serviço de comunicação que envolve pacotes de telefonia fixa mais Internet, nesse caso utiliza-se o elemento 40.
- b. Ente contrata serviço de telefonia móvel com pacote de dados de internet, utiliza-se elemento 40.
- c. Contratação de serviço de telefonia fixa, sem adicionais de pacotes de comunicação de dados, utiliza-se o elemento 39.
- d. A compra de um token inclui o dispositivo físico e a licença de uso do software, nesse caso por haver a prestação de serviços de tecnologia da informação e comunicação por pessoa jurídica, utiliza-se o elemento de despesa 40.

4.6.2. Classificação Orçamentária das Transferências e Delegações de Execução Orçamentária (Exceto para Instituições Multigovernamentais e Consórcios)

As duas formas de movimentação de recursos financeiros entre entes da Federação ou entre estes e entidades privadas ou consórcios públicos são: as transferências propriamente ditas; e delegações de execução orçamentária. Algumas vezes ocorrem dúvidas quanto à classificação orçamentária dessas movimentações nos entes transferidores. Nesses casos, é preciso detalhar a situação específica para que a classificação seja determinada.

É importante destacar que os arts. 25 e 26 da LRF estabelecem regras, respectivamente, para transferências voluntárias (entre entes da Federação) e destinação de recursos para entidades privadas que devem ser observadas pelos referidos entes transferidores.

O tratamento dado à movimentação de recursos para consórcios públicos ou instituições multigovernamentais, decorrente ou não de contrato de rateio, é apresentado na seção seguinte.

4.6.2.1. Transferência

A designação “transferência”, nos termos do art. 12 da Lei no 4.320/1964, corresponde à entrega de recursos financeiros a outro ente da Federação, a consórcios públicos ou a entidades privadas, com e sem fins lucrativos, que não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços ao transferidor.

Os bens ou serviços gerados ou adquiridos com a aplicação desses recursos pertencem ou se incorporam ao patrimônio do ente ou da entidade recebedora.

As modalidades de aplicação utilizadas para a entrega de recursos financeiros por meio de transferências são:

- 20 - Transferências à União
- 30 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal
- 31 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal - Fundo a Fundo
- 40 - Transferências a Municípios
- 41 - Transferências a Municípios - Fundo a Fundo
- 50 - Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
- 60 - Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos

Essas modalidades de aplicação devem ser associadas com os elementos de despesa que não representem contraprestação direta em bens ou serviços. Tais elementos são:

- 41 - Contribuições - utilizado para transferências correntes e de capital aos entes da Federação e a entidades privadas sem fins lucrativos, exceto para os serviços essenciais de assistência social, médica e educacional;
- 42 - Auxílios - utilizado para transferências de capital aos entes da Federação e a entidades privadas sem fins lucrativos;

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

b. Liquidação e reconhecimento da variação patrimonial diminutiva:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza da informação: patrimonial

D 3.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva

C 2.1.8.x.x.xx.xx Demais Obrigações a Curto Prazo (F)

c. Saída do recurso financeiro:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.x.x.xx.xx Demais Obrigações a Curto Prazo (F)

C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

2.5. RESULTADO PATRIMONIAL

O resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das VPA e o valor total das VPD, apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais do período.

Caso o total das VPA sejam superiores ao total das VPD, diz-se que o resultado patrimonial foi superavitário ou que houve um superávit patrimonial. Caso contrário, diz-se que o resultado patrimonial foi deficitário ou que houve um déficit patrimonial.

3. MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS

Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis.

O objetivo da mensuração é selecionar bases que refletem de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

A seleção da base de mensuração para ativos e passivos contribui para satisfazer aos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil pelas entidades do setor público ao fornecer informação que possibilita aos usuários avaliarem:

- a. O custo dos serviços prestados no período, em termos históricos ou atuais;
- b. A capacidade operacional – a capacidade da entidade em dar suporte à prestação de serviços no futuro por meio de recursos físicos e outros; e
- c. A capacidade financeira – a capacidade da entidade em financiar suas próprias atividades.

A seleção da base de mensuração também pressupõe a avaliação do grau de observância das características qualitativas enquanto considera as restrições sobre a informação nas demonstrações contábeis.

A NBC TSP – Estrutura Conceitual não propõe uma única base de mensuração (ou a combinação de bases de mensuração) para todas as transações, eventos e condições. Ao invés disso, apresenta bases de mensuração para ativos e passivos que fornecem informações sobre o custo de serviços prestados, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade, além da extensão na qual fornecem informação que satisfaça as características qualitativas, dentre as quais tem-se que:

Bases de mensuração dos ativos

Base de mensuração	Descrição	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade
Custo histórico	Valor para se adquirir ou desenvolver um ativo, o qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa ou o valor de outra importância fornecida à época de sua aquisição ou desenvolvimento.	Entrada	Geralmente observável	Específica para a entidade
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Montante pelo qual um ativo pode ser trocado entre partes cientes e dispostas, em transação sob condições normais de mercado	Entrada e saída	Observável	Não específica para a entidade
Valor de mercado (em mercado inativo)		Saída	Depende da técnica de atribuição de valor	Depende da técnica de atribuição de valor
Custo de reposição ou substituição	Custo mais econômico exigido para a entidade substituir o potencial de serviços de ativo (inclusive o montante que a entidade recebe a partir de sua alienação ao final da sua vida útil) na data do relatório.	Entrada	Observável	Específica para a entidade

Base de mensuração	Descrição	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade
Preço líquido de venda	Montante que a entidade pode obter com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda.	Saída	Observável	Específica para a entidade
Valor em uso	Valor presente, para a entidade, do potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos remanescentes do ativo, caso este continue a ser utilizado, e do valor líquido que a entidade receberá pela sua alienação ao final da sua vida útil.	Saída	Não observável	Específica para a entidade

Bases de mensuração dos passivos

Base de mensuração	Descrição	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade
Custo histórico	Importância recebida para se assumir uma obrigação, a qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa, ou ao valor de outra importância recebida à época na qual a entidade incorreu no passivo.	Entrada	Geralmente observável	Específica para a entidade
Custo de cumprimento da obrigação	Custos nos quais a entidade incorre no cumprimento das obrigações representadas pelo passivo, assumindo que o faz da maneira menos onerosa.	Saída	Não observável	Específica para a entidade
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Montante pelo qual um passivo pode ser liquidado entre partes cientes e interessadas em transação sob condições normais de mercado.	Entrada e saída	Observável	Não específica para a entidade
Valor de mercado (em mercado inativo)		Saída	Depende da técnica de atribuição de valor	Depende da técnica de atribuição de valor

Base de mensuração	Descrição	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade
Custo de liberação	<p>Montante que corresponde à baixa imediata da obrigação. Montante que o credor aceita no cumprimento da sua demanda, ou que terceiros cobrariam para aceitar a transferência do passivo do devedor.</p> <p>Termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito de preço líquido de venda utilizado no contexto dos ativos.</p>	Saída	Observável	Específica para a entidade
Preço presumido	<p>Montante que a entidade racionalmente aceitaria na troca pela assunção do passivo existente.</p> <p>Termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito do custo de reposição para os ativos.</p>	Entrada	Observável	Específica para a entidade

As bases de mensuração podem fornecer valores de entrada e valores de saída. Para o ativo, os valores de entrada refletem o custo da compra. O custo histórico e o custo de reposição são valores de entrada. Os valores de saída refletem os benefícios econômicos da venda e também o montante que será obtido com a utilização do ativo. Em economia diversificada, os valores de entrada e saída diferem à medida que as entidades, normalmente:

- a. Adquirem ativos concebidos para suas particularidades operacionais para as quais outros participantes do mercado não estariam dispostos a pagar valor semelhante; e
- b. Incorrem em custos de transação na aquisição.

As bases de mensuração para o passivo também podem ser classificadas em termos de valores de entrada ou de saída. Os valores de entrada se relacionam à transação na qual a obrigação é contraída ou ao montante que a entidade aceitaria para assumir um passivo. Os valores de saída refletem o montante exigido para cumprir a obrigação ou o montante exigido para liberar a entidade da obrigação.

Determinadas medidas podem ser classificadas como sendo ou não observáveis em mercado aberto, ativo e organizado. As medidas observáveis em mercado são, provavelmente, mais fáceis de serem compreendidas e verificadas do que as medidas não observáveis. Elas também podem representar mais fielmente os fenômenos que estejam mensurando.

As medidas podem ser também classificadas conforme o fato de serem ou não específicas para a entidade. As bases de mensuração que são específicas para a entidade refletem as restrições de cunho econômico ou político presentes que afetam as utilizações possíveis de ativo e a extinção de passivo.

As medidas específicas para a entidade podem refletir as oportunidades econômicas que não estão disponíveis para outras entidades e os riscos que não são vivenciados por estas. As medidas não específicas para a entidade refletem as oportunidades e os riscos gerais de mercado. A decisão de se utilizar ou não uma medida específica para a entidade é tomada com base no objetivo da mensuração e nas características qualitativas.

O patrimônio, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos das entidades do setor público que provocam efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.

Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos períodos com os quais se relacionam, portanto, reconhecidos pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma.

A entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

3.1. DEFINIÇÕES

Tem-se as seguintes definições referentes à avaliação e mensuração de ativos e passivos do setor público:

Avaliação patrimonial

Avaliação patrimonial é a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

Influência significativa

Influência significativa é o poder de uma entidade do setor público participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de outra entidade que dela receba recursos financeiros a qualquer título ou que represente participação acionária, sem controlar de forma individual ou conjunta essas políticas.

Mensuração

Mensuração é a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

Reavaliação

Reavaliação é a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo.

Redução ao valor recuperável

Redução ao valor recuperável é a perda de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento sistemático da redução dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo devido à depreciação. A redução ao valor recuperável reflete, portanto, o declínio na utilidade do ativo para a entidade que o controla.

Valor de aquisição

Valor de aquisição é a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.

Valor justo (*fair value*)

Valor justo (*fair value*) é o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

A NBC TSP – Estrutura Conceitual não propôs o valor justo (*fair value*) como uma das bases de mensuração para ativos e passivos. Em substituição, propôs o valor de mercado, o qual foi definido do mesmo modo que o valor justo, ou seja, o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em transação sem favorecimentos.

No entanto, ressalta-se que a base de mensuração sob o valor justo ainda deverá permanecer em algumas normas editadas pelo IPSASB/Ifac após a estrutura conceitual e em algumas NBCs TSP convergidas, pois o IPSASB/Ifac, gradualmente, irá rever as bases de mensuração constante das IPSAS de modo a excluir o valor justo. Trata-se do projeto denominado Mensurações no Setor Público (*Public Sector Measurement*).

Valor bruto contábil

Valor bruto contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor líquido contábil

Valor líquido contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada, bem como das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

Valor realizável líquido

Valor realizável líquido é a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.

Valor recuperável

É o maior montante entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo ou da unidade geradora de caixa e o seu valor em uso.

3.2. AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO

A avaliação e a mensuração dos elementos patrimoniais nas entidades do setor público obedecem aos critérios descritos a seguir:

3.2.1. Disponibilidades

As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data das demonstrações contábeis.

As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor justo, atualizadas até a data das demonstrações contábeis.

As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

3.2.2. Créditos e Obrigações

Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados de acordo com as bases de mensuração dos ativos e dos passivos descritas neste capítulo, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data das demonstrações contábeis, salvo se houver orientação diversa em capítulos específicos.

Os riscos de recebimento de direitos são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixadas são ajustados a valor presente.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pós-fixadas são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento das demonstrações contábeis.

O valor reconhecido como provisão deve corresponder à melhor estimativa de desembolso necessário para liquidar (ou extinguir) a obrigação presente na data das demonstrações contábeis. Mais informações estão presentes no Capítulo de Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes desta Parte II do Manual.

As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

3.2.3. Estoques

Os estoques são mensurados ou avaliados conforme procedimentos estabelecidos no capítulo que trata de Estoques desta Parte II do Manual.

3.2.4. Investimentos Permanentes

Método da Equivalência Patrimonial (MEP)

As participações em empresas sobre cuja administração se tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. O método da equivalência patrimonial será utilizado para os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum.

Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento é inicialmente registrado a preço de custo e o valor contábil é aumentado ou reduzido conforme o Patrimônio Líquido da investida aumente ou diminua, em contrapartida à conta de resultado.

O valor do investimento permanente avaliado pelo método da equivalência patrimonial será obtido mediante o seguinte cálculo:

- a. Aplicação do percentual de participação no capital social sobre o resultado da subtração do patrimônio líquido da investida do valor do adiantamento para aumento de capital concedido a essa; e
- b. Subtração, do montante referido na alínea “a”, dos lucros não realizados nas operações intercompanhias, líquidos dos efeitos fiscais.

Método do Custo

As demais participações devem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição. Pelo método do custo, o investimento é registrado no ativo permanente a preço de custo. A entidade investidora somente reconhece o rendimento na medida em que receber as distribuições de lucros do item investido. As distribuições provenientes de rendimentos sobre investimentos do ativo permanente são reconhecidas como receita patrimonial.

Os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

Também são considerados investimentos permanentes os ativos denominados propriedades para investimento, como terrenos ou edifícios, mantidos com fins de renda e/ou ganho de capital, desde que não usados:

- a. Na produção ou suprimento de bens e serviços ou para propósitos administrativos; ou
- b. Como venda no curso ordinário das operações.

3.2.5. Imobilizado

O ativo imobilizado é mensurado ou avaliado conforme procedimentos estabelecidos no capítulo que trata do Ativo Imobilizado desta Parte II do Manual.

3.2.6. Intangível

Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados conforme procedimentos estabelecidos no capítulo de Ativo Intangível desta Parte II do Manual.

4. CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA

4.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS E CONCEITO

A contabilização de itens de Caixa e Equivalentes de Caixa (CEC) nas entidades do setor público devem observar a normatização contábil vigente, utilizando principalmente os aspectos conceituais da NBC TSP 12 – Demonstrações dos Fluxos de Caixa, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A norma citada traz a seguinte definição para Caixa e Equivalentes de Caixa:

9. Os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimento ou outros fins. Para que o investimento seja qualificado como equivalente de caixa, ele deve ser prontamente conversível em quantia conhecida de caixa e estar sujeito a risco insignificante de mudanças de valor. Portanto, o investimento normalmente se qualifica como equivalente de caixa somente quando tiver vencimento de curto prazo de, por exemplo, três meses ou menos a partir da data de aquisição. Os investimentos em ações de outras entidades são excluídos dos equivalentes de caixa, a menos que sejam, substancialmente, equivalentes de caixa.

As normas internacionais englobam não apenas os valores numerários como Caixa, já que inclui os ativos classificáveis como Equivalentes de Caixa, incluindo as aplicações financeiras, desde que atendam aos seguintes requisitos:

- A finalidade dos recursos seja de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não investimento ou outros fins;
- Serem prontamente conversíveis em quantia conhecida de caixa;
- Estejam sujeitas a risco insignificante de mudança de valor e serem realizáveis no curto prazo, por exemplo, três meses;

Assim, as aplicações financeiras de liquidez imediata e aquelas resgatáveis em curto prazo são classificáveis como Equivalentes de Caixa, desde que estejam disponíveis para atender aos compromissos de caixa de curto prazo e sejam conversíveis em quantia conhecida, suscetíveis a insignificante risco de mudança de valor. Já os investimentos em ações de outras entidades são excluídos dos Equivalentes, exceto se realmente forem substancialmente Equivalentes de Caixa.

4.2. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

próprias demonstrações contábeis e cada controladora elaborará sua própria consolidação de balanços computando apenas os ativos, passivos, receitas e despesas da controlada em conjunto na proporção da porcentagem de participação que possuir no capital social da investida.

No empreendimento controlado em conjunto há a constituição de uma entidade criada especificamente para operacionalizar o acordo e que será controlada em conjunto. Nesse modelo de acordo os ativos e passivos mantidos pela entidade controlada em conjunto, pertencem a entidade que fora criada e não das partes instituidoras.

As entidades que façam parte de empreendimento controlado em conjunto devem reconhecer seus interesses como investimento e contabilizá-lo utilizando o método da equivalência patrimonial. Por este método, o valor do investimento deve ser reconhecido inicialmente pelo custo, posteriormente, o seu valor contábil deve ser aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor no resultado do período da investida em cada exercício.

10.6. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS SEPARADAS

Nas suas demonstrações contábeis separadas, todas as partes que tenham direitos sobre os ativos e obrigações sobre os passivos em operação em conjunto devem contabilizar a sua participação no acordo, mesmo que não tenham controle em conjunto, devendo reconhecer os ativos, passivos, receitas e despesas relacionados a sua parte na operação em conjunto e aplicar os pronunciamentos, orientações e interpretações desse manual conforme a natureza de cada item.

A apresentação de demonstrações contábeis separadas para os empreendimentos controlados em conjunto, mesmo que a parte não tenha o controle do acordo mas detenha influência significativa, a sua participação no empreendimento poderá ser contabilizada:

- a. ao custo;
- b. ao valor justo por meio do resultado; ou
- c. utilizando o método da equivalência patrimonial.

11. ATIVO IMOBILIZADO

O objetivo deste capítulo é estabelecer os tratamentos contábeis para o ativo imobilizado das entidades do setor público, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam analisar informações consistentes acerca deste item do ativo não circulante.

A normatização dos procedimentos contábeis relativos ao ativo imobilizado foi elaborada em consonância com a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) – 07 – Ativo Imobilizado.

Os procedimentos deste Manual aplicam-se ao ativo imobilizado com exceção dos ativos biológicos, produtos agrícolas, direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes. A exceção não se aplica aos ativos imobilizados utilizados para desenvolver ou manter esses ativos, os quais deverão observar os procedimentos aqui descritos.

Os procedimentos de reconhecimento e mensuração de ativos imobilizados devem ser aplicados também para bens do patrimônio cultural que possuem, além de seu valor cultural, benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. É o caso, por exemplo, de um prédio histórico usado como escritório.

Os itens do ativo imobilizado estão sujeitos à depreciação ou exaustão, cuja apuração deve ser feita mensalmente, quando o item do ativo estiver em condições de uso. Ao final de cada exercício financeiro recomenda-se que a entidade realize a revisão da vida útil e do valor residual do item do ativo. Ao fim da depreciação e da exaustão o valor líquido contábil deve ser igual ao valor residual.

11.1. DEFINIÇÕES

Ativo Imobilizado

É o item tangível que é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens, cuja utilização se dará por mais de um período²⁷ (exercício).

Bens Móveis

Compreende os bens que têm existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. São exemplos de bens móveis as máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática (equipamentos de processamento de dados e de tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, bens móveis em andamento, dentre outros.

Bens Imóveis

Compreende os bens vinculados ao terreno (solo) que não podem ser retirados sem destruição ou danos. São exemplos deste tipo de bem os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros.

Os bens imóveis classificam-se em:

- a. Bens de uso especial: compreendem os bens, tais como edifícios ou terrenos, destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias e fundações públicas, como imóveis residenciais, terrenos, glebas, aquartelamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais, hotéis dentre outros.
- b. Bens dominiais/dominicais: compreendem os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. Compreende ainda, não dispendo a lei em contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados a reforma agrária, dentre outros.
- c. Bens de uso comum do povo: podem ser entendidos como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público.
- d. Bens imóveis em andamento: compreendem os valores de bens imóveis em andamento, ainda não concluídos. Exemplos: obras em andamento, estudos e projetos (que englobem limpeza do terreno, serviços topográficos etc), benfeitoria em propriedade de terceiros, dentre outros.
- e. Demais bens imóveis: compreendem os demais bens imóveis não classificados anteriormente. Exemplo: bens imóveis locados para terceiros, imóveis em poder de terceiros, dentre outros bens.

²⁷ Devido à falta de critério uniforme, o § 2º do art. 15 da Lei nº 4.320/1964 diferencia o material permanente do material de consumo, com base na duração do material (dois anos):

§2º Para efeito de classificação da despesa, considera-se material permanente o de duração superior a dois anos. Entretanto, para se classificar um item como ativo imobilizado deve-se observar se ele atende à definição e aos critérios de reconhecimento. Para maiores informações a respeito das diferenças entre material permanente e ativo imobilizado, consulte o item 4.6.1.1 da Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários”

Valor Líquido Contábil

É o valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada, bem como das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

Classe de Ativo Imobilizado

Representa um agrupamento de ativos de natureza ou função similares nas operações da entidade, que é evidenciado como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis.

Custo do Ativo

É o montante gasto ou o valor necessário para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção.

Valor Justo

É o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

Depreciação

É a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Valor Depreciável

É o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Exaustão

É a redução do valor, decorrente da exploração dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Valor Residual de um Ativo

É o valor estimado que a entidade obteria com a alienação do ativo, caso o ativo já tivesse a idade, a condição esperada e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil. O cálculo do valor residual é efetuado por estimativa, sendo seu valor determinado antes do início da depreciação. Assim, o valor residual seria o valor de mercado depois de efetuada toda a depreciação. O valor residual é determinado para que a depreciação não seja incidente em cem por cento do valor do bem, e desta forma não sejam registradas variações patrimoniais diminutivas além das realmente incorridas.

Vida Útil

O período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo, ou número de unidade de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

11.2. RECONHECIMENTO

11.2.1. Princípio Geral do Reconhecimento

A entidade deverá aplicar o princípio geral de reconhecimento para todos os ativos imobilizados no momento em que os custos são incorridos, incluindo os custos iniciais e os subsequentes. Antes de efetuar a avaliação ou mensuração de ativos, faz-se necessário o reconhecimento do bem como ativo.

O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção.

O custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido como ativo sempre que for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e se o custo ou valor justo do item puder ser mensurado com segurança. Partindo dessa premissa, o item do imobilizado deve ter uma base monetária confiável.

Itens como peças de reposição, equipamentos sobressalentes e equipamentos de manutenção devem ser reconhecidos como ativo imobilizado, quando atenderem à definição. Caso não atendam a definição de ativo imobilizado, devem ser classificados como estoques.

Equipamentos militares especializados geralmente se enquadram na definição de ativo imobilizado, devendo ser reconhecidos como ativo.

11.2.2. Critério do Valor do Conjunto

Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos itens de equipamentos. Ao aplicar o critério do valor do conjunto, é necessário exercer julgamento em relação ao reconhecimento das circunstâncias específicas da entidade.

Aplicando o critério do valor do conjunto, a entidade avalia todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-los e substituir suas partes.

11.2.3. Ativos Imobilizados Obtidos a Título Gratuito

Quando se tratar de ativos imobilizados obtidos a título gratuito, estes devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimentos técnicos ou o valor patrimonial definido nos termos da doação.

Deve ser evidenciado em notas explicativas o critério de mensuração ou avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, bem como a eventual impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada.

11.2.4. Bens de Uso Comum do Povo

Os bens de uso comum do povo podem ser encontrados em duas classes de ativos: ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural.

Ativos de Infraestrutura

Ativos de infraestrutura são ativos que normalmente podem ser conservados por um número significativamente maior de anos do que a maioria dos bens do ativo imobilizado. Para serem classificados como ativos de infraestrutura, os mesmos deverão ser partes de um sistema ou de uma rede, especializados por natureza e não possuírem usos alternativos. Exemplos desses ativos incluem redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadões, dentre outros.

O reconhecimento e a mensuração dos ativos de infraestrutura seguem a mesma base utilizada para os demais ativos imobilizados.

Para os casos de reconhecimento inicial e para ajustes ou reclassificações em atendimento às novas práticas contábeis, não havendo nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado devido a sua natureza especializada, o valor justo pode ser estimado usando-se o custo de reposição depreciado.

O custo de reposição de um ativo é o custo para repor seu potencial de serviço bruto. Este custo é depreciado para refletir o ativo na sua condição atual. Um ativo pode ser reposto por meio da reprodução do ativo existente ou por meio da reposição do potencial de serviço bruto. O custo de reposição depreciado é mensurado como a reprodução ou o custo de reposição do ativo, o que for mais baixo, menos a depreciação acumulada calculada com base neste custo para refletir o potencial de serviço já consumido ou esgotado do ativo.

Em diversos casos, esse custo de reposição depreciado pode ser estabelecido com referência ao preço de compra dos componentes usados para produzir um ativo similar, com semelhante potencial de serviços remanescentes.

Dessa forma, para se determinar o valor desses ativos, deve-se determinar a condição e estado físico desses bens, para que se possa aplicar um percentual como fator de depreciação de períodos anteriores a fim de se refletir seu valor justo.

Em relação à depreciação dos ativos de infraestrutura, recomenda-se que cada componente de um item com custo significativo em relação ao custo total do item seja depreciado separadamente. Por exemplo, pode ser necessário que se deprecie separadamente a pavimentação, estruturas, meios-fios e canais, calçadas, pontes e iluminação de um sistema de rodovias. Deve-se analisar ainda se um componente considerado significativo tem a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos de outros componentes significativos do mesmo item, pois nesse caso, esses componentes podem ser agrupados no cálculo da depreciação.

Bens do Patrimônio Cultural

O artigo 216 da Constituição Federal de 1988, conceitua patrimônio cultural como sendo os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira. Esse artigo prevê o reconhecimento dos bens culturais como patrimônio a ser preservado pelo Estado em parceria com a sociedade e define que o poder público com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação e outras formas de acautelamento e preservação.

Ativos descritos como bens do patrimônio cultural são assim chamados devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental. Exemplos incluem monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais. Estes ativos são raramente mantidos para gerar entradas de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para usá-los em tais propósitos.

Certas características são geralmente apresentadas por bens do patrimônio cultural (apesar de não serem exclusivas de tais ativos):

- a. O seu valor cultural, ambiental, educacional e histórico provavelmente não é refletido totalmente no valor financeiro puramente baseado no preço de mercado;
- b. As obrigações legais ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas na alienação por venda;
- c. São geralmente insubstituíveis e seus valores podem aumentar ao longo do tempo mesmo se sua condição física se deteriorar;
- d. Pode ser difícil estimar sua vida útil, a qual em alguns casos pode ser centenas de anos.

O reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural são facultativos, tendo em vista a suspensão do prazo de implantação do procedimento contábil patrimonial desse item, em consonância com a Portaria STN nº 10.300/2022. Porém, caso sejam registrados pelo ente, devem ser evidenciados conforme as normas apresentadas neste Manual.

Um prédio histórico utilizado como escritório, pode possuir benefício econômico ou potencial de serviços além de seu valor cultural, neste caso, o ativo deve ser reconhecido e mensurado na mesma base de outros ativos imobilizados.

Ressalta-se que alguns recursos minerais e florestais, tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes, são de difícil mensuração e ainda carecem de normatização específica.

11.2.5. Custos Subsequentes

O custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido como ativo sempre que, cumulativamente:

- a. For provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e
- b. O custo ou valor justo do item puder ser mensurado com segurança, ou seja, em base monetária confiável.

Assim, a entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item (por exemplo: custos de mão-de-obra, produtos consumíveis). Esses custos são reconhecidos no resultado do exercício quando incorridos.

A entidade deve reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da reposição de parte desse item, sempre que houver uma melhoria ou adição complementar significativa no bem e se o custo puder ser mensurado com segurança. Além disso, o valor contábil das peças que são substituídas deve ser desprezado.

Assim, os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços.

Nesse caso, para se realizar a depreciação do bem com o valor ajustado após a ativação dos custos com melhorias e adições complementares, a entidade poderá:

- a. Depreciar a parte complementar do bem ora adquirida separadamente; ou
- b. Estabelecer novo critério de depreciação do bem que recebeu a melhoria ou a adição complementar.

Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva do período em que seja incorrido.

11.2.6. Transferência de Ativos

No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante dos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o fato deve ser evidenciado em notas explicativas.

Exemplo:

Lançamentos no ente público que transfere o ativo imobilizado

Quando o ativo imobilizado tem vida útil econômica limitada e o ente público realiza o procedimento de depreciação, apura-se o valor líquido contábil do bem, conforme o lançamento contábil:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.8.x.xx.xx (-) Depreciação Acumulada

D 1.2.3.9.x.xx.xx (-) Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado

C 1.2.3.1.x.xx.xx Bens Móveis

Após a apuração do valor líquido contábil do bem, faz-se o lançamento de entrega do bem, conforme o lançamento contábil:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.1.2.2.02.xx Transferências Não Financeiras Concedidas Independentes de Execução Orçamentária

C 1.2.3.1.x.xx.xx Bens Móveis

Lançamentos no ente que recebeu o ativo imobilizado:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.1.x.xx.xx Bens Móveis (recebido)

C 4.5.1.2.2.02.xx Transferências Não Financeiras Recebidas Independentes de Execução Orçamentária

No exemplo acima, o ente público atribuiu ao ativo o valor constante no termo de transferência do bem.

11.3. MENSURAÇÃO

Antes de iniciar os procedimentos usuais de mensuração descritos nesta seção, é importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesse capítulo.

Um item do ativo imobilizado deve ser mensurado no reconhecimento pelo seu custo.

Quando adquirido por meio de uma transação sem contraprestação, como é o caso de terrenos recebidos por um particular sem pagamento ou com pagamento simbólico, para possibilitar ao governo local, por exemplo, desenvolver estacionamentos, estradas etc., seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.

Os elementos do custo de um ativo imobilizado compreendem:

- a. Seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- b. Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessários para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;

São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- Custos de pessoal decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- Custos de preparação do local;
- Custos de frete e manuseio (para recebimento e instalação); e
- Honorários profissionais.

Por outro lado, não se consideram custo de um item do ativo imobilizado as despesas administrativas e outros gastos indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os custos incorridos durante o período em que o ativo ainda não está sendo utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total.

11.3.1. Mensuração Inicial do Custo

Para a mensuração inicial do custo de um item de ativo imobilizado pode haver duas alternativas:

- A do preço à vista; ou
- O valor justo na data do reconhecimento, quando um ativo é adquirido por meio de uma transação sem contraprestação.

Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como variação patrimonial diminutiva com juros durante o período do crédito.

Exemplo:

Um órgão público adquiriu a prazo uma máquina para uso em suas atividades por R\$ 240.000,00, para pagamento em quatro parcelas mensais iguais de R\$ 60.000,00. Se essa máquina fosse adquirida à vista custaria R\$ 200.000,00.

1. Registro Contábil da compra da máquina:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.1.1.01.00	Máquinas, Aparelhos, Equipamentos e Ferramentas	200.000,00
D 2.1.2.8.1.00.00	(-) Encargos Financeiros a Apropriar – Interno	40.000,00
C 2.1.3.1.1.00.00	Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo	240.000,00

2. Reconhecimento dos Juros – Primeiro Mês

Sabendo que a taxa da transação é de 7,7138% ao mês, tem-se:

Parcelas	Saldo	Juros	Amortização	Parcela (juros + amort)	Saldo devedor
1	200.000,00	15.427,69	44.572,31	60.000,00	155.427,69
2	155.427,69	11.989,46	48.010,54	60.000,00	107.417,15
3	107.417,15	8.285,99	51.714,01	60.000,00	55.703,14
4	55.703,14	4.296,86	55.703,14	60.000,00	0,00
		40.000,00	200.000,00		240.000,00

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.1.x.xx.xx	Juros e Encargos da Dívida Contratual	15.427,69
C 2.1.2.8.1.00.00	(-) Encargos Financeiros a Apropriar - Interno	15.427,69

Quando o ativo imobilizado for adquirido por meio de permuta por ativo não monetário, ou combinação de ativos monetários e não monetários, deve ser mensurado pelo valor justo a não ser que:

- a. A operação de permuta não tenha natureza comercial; ou
- b. O valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança.

Ainda no caso de permuta, o ativo adquirido deverá ser mensurado pelo valor justo mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

11.3.2. Mensuração Após o Reconhecimento

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado com base neste Manual, a entidade deve mensurar esses itens escolhendo entre o Modelo do Custo - onde o item do ativo é evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas, ou pelo Modelo da Reavaliação - onde o item do ativo, cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente, deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes, devendo a política adotada ser uniforme em cada classe de ativos imobilizados.

O valor justo de terrenos e edifícios é normalmente determinado com base no mercado. Para diversos ativos, o valor justo será prontamente determinável com referência a preços cotados em mercado ativo e líquido. Por exemplo, preços correntes de mercado podem normalmente ser obtidos para terrenos, edificações não especializadas, motores de veículos e diversos outros tipos de instalações e equipamentos.

Caso não haja nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado em um mercado ativo de um item de terrenos e edifícios, o valor justo do item pode ser estabelecido com referência a outros itens com características semelhantes, em circunstâncias e locais semelhantes. Por exemplo, o valor justo de um terreno desocupado do governo que tenha sido mantido por um período em que poucas transformações tenham ocorrido pode ser estimado tendo como referência o valor de mercado de terreno com características e topografia semelhantes em uma localização semelhante, para o qual haja evidências de mercado disponíveis.

Caso não haja evidências baseadas no mercado para atribuição do valor justo, pelo fato da natureza especializada do item do ativo imobilizado, a entidade pode precisar estimar o valor justo usando, por exemplo, o custo de reprodução (replicação), o custo de reposição depreciado, o custo de restauração ou a abordagem de unidades de serviço.

O custo de reposição depreciado de um item do ativo imobilizado pode ser estabelecido com referência ao preço de mercado de compra dos componentes usados para produzir o ativo ou um índice de preço para ativos iguais ou semelhantes baseados no preço de períodos passados.

11.4. REAVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, se após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado a entidade adotar esse modelo de mensuração é necessário que periodicamente esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil.

A frequência com que as reavaliações são realizadas depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo que serão reavaliados. Quando o valor justo de um ativo difere materialmente de seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação. Os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo necessitam de reavaliação anual. Reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo, para esses casos as entidades podem reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos, devendo ser realizada somente se houver necessidade.

As empresas estatais dependentes seguem normas específicas quanto à reavaliação.

Quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, a depreciação acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o seu valor líquido pelo valor reavaliado.

O valor do ajuste decorrente da atualização ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado.

É importante salientar que se um item do ativo imobilizado for reavaliado, é necessário que toda a classe de contas do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo seja reavaliada.

Classe de contas do ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classe de contas:

- a. Terrenos;
- b. Edifícios operacionais;
- c. Estradas;
- d. Maquinário;
- e. Redes de transmissão de energia elétrica;
- f. Navios;
- g. Aeronaves;
- h. Equipamentos militares especiais;
- i. Veículos a motor;
- j. Móveis e utensílios;
- k. Equipamentos de escritório;
- l. Plataformas de petróleo.

Os itens da classe de contas do ativo imobilizado são reavaliados simultaneamente para que seja evitada a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de valores em datas diferentes.

Na reavaliação de bens imóveis específicos, a estimativa do valor justo pode ser realizada utilizando-se o valor de reposição do bem devidamente depreciado. Caso o valor de reposição tenha como referência a compra de um bem, esse bem deverá ter as mesmas características e o mesmo estado físico do bem objeto da reavaliação. Outra possibilidade é considerar como valor de reposição o custo de construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

A reavaliação pode ser realizada por meio da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda por meio de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterá ao menos as seguintes informações:

- a. Documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b. A identificação contábil do bem;
- c. Quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d. Vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação ou de exaustão;
- e. Data de avaliação; e
- f. A identificação do responsável pela reavaliação.

Exemplos de fontes de informações para a avaliação do valor de um bem podem ser o valor do metro quadrado do imóvel em determinada região, ou a tabela Fipe²⁸, no caso dos veículos.

Caso seja impossível estabelecer o valor de mercado do ativo, pode-se defini-lo com base em parâmetros de referência que considerem bens com características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

11.4.1. Registro Contábil da Reavaliação de Ativos

Inicialmente, cabe ressaltar que, uma vez adotado o método da reavaliação, a mesma não pode ser realizada de forma seletiva. Ou seja, deve-se avaliar, na data das demonstrações contábeis, se há necessidade de se proceder à reavaliação de todos os itens da mesma classe. Isso pode ensejar aumentos ou diminuições de valores contábeis de ativos, já que o modelo tem por principal referência o valor de mercado.

Em consonância com o previsto nas normas brasileiras de contabilidade do setor público, se o valor contábil da classe do ativo aumentar em virtude da reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação. Entretanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação da classe do ativo anteriormente reconhecido no resultado.

Se o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em virtude da reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. Porém, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente à reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo.

Os aumentos ou diminuições de reavaliação relativa a ativos individuais devem ser feitas dentro da classe à qual o ativo pertence.

Exemplo:

Um ente público procedeu a reavaliação de seus ativos:

- Apuração do valor líquido contábil pela baixa da depreciação acumulada:

Natureza da informação: patrimonial
 D 1.2.3.8.x.xx.xx (-) Depreciação acumulada
 C 1.2.3.x.x.xx.xx Ativo Imobilizado

- Valorização do Ativo pela Reavaliação

Natureza da informação: patrimonial
 D 1.2.3.x.x.xx.xx Ativo Imobilizado
 C 2.3.6.1.x.xx.xx Reserva de Reavaliação do Ativo Imobilizado

A reserva de reavaliação do patrimônio líquido decorrente do ativo imobilizado deverá ser realizada quando:

- a. Pelo desreconhecimento ou alienação do ativo.
- b. Pelo uso. Nesse caso, parte da reserva é transferida enquanto o ativo é usado pela entidade. O valor da reserva de reavaliação a ser desreconhecido é a diferença entre a depreciação baseada no valor contábil reavaliado do ativo e a depreciação que teria sido reconhecida com base no custo histórico original do ativo.

²⁸ Tabela Fipe é o nome dado à divulgação realizada pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe) e expressa os preços médios de veículos no mercado nacional.

Exemplo:

Depreciação no valor de R\$ 100,00 incidente sobre o ativo reavaliado. A depreciação incidente sobre o ativo com base em seu custo histórico seria no valor de R\$ 70,00, ou seja, a reavaliação do ativo resultou em acréscimo de depreciação no valor de R\$ 30,00.

D 3.3.3.x.x.xx.xx	Depreciação, Amortização e Exaustão	70,00
D 2.3.6.1.x.xx.xx	Reserva de Reavaliação do Ativo Imobilizado	30,00
C 1.2.3.8.x.xx.xx	(-) Dep., Amortização e Exaustão Acumuladas	100,00

As transferências da reserva de reavaliação para resultados acumulados não transitam pelo resultado do período.

Os entes públicos que ainda não tenham um controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de reavaliação e que estão reconhecendo os aumentos ou diminuições relativas à reavaliação de seus ativos no resultado patrimonial do período, conforme procedimento facultativo previsto na 7ª edição do MCASP, deverão fazer os ajustes necessários para a contabilização conforme o previsto nas normas brasileiras de contabilidade do setor público. A partir do ano de 2021, não será mais admitido o reconhecimento facultativo dos aumentos ou diminuições relativas à reavaliação de seus ativos diretamente no resultado do exercício.

11.5. DEPRECIAÇÃO

Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação sistemática durante esse período. A depreciação têm como característica fundamental a redução do valor do bem e se inicia a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso. A causa que influencia a redução do valor é a existência de duração limitada, prazo legal ou contratualmente limitado.

A depreciação é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pelos seguintes fatores:

- a. Deterioração física;
- b. Desgastes com uso; e
- c. Obsolescência.

Em função desses fatores, faz-se necessária a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período por meio da depreciação, atendendo ao regime de competência.

Assim, é importante verificar que o reconhecimento da depreciação se encontra vinculado à identificação das circunstâncias que determinem o seu registro, de forma que esse valor seja reconhecido no resultado do ente através de uma variação patrimonial diminutiva (VPD).

Para efetuar a depreciação é necessário que a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo.

Os ativos imobilizados estão sujeitos à depreciação no decorrer da sua vida útil. A manutenção adequada desses ativos não interfere na aplicação da depreciação. A apuração da depreciação deve ser feita mensalmente, a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. Por outro lado, se o método de depreciação for o de unidades produzidas, a VPD de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

A depreciação cessa quando do término de vida útil do ativo ou quando ele é desconhecido. Ao final da vida útil, o valor contábil do ativo será igual ao seu valor residual, ou na falta deste, igual a zero.

A partir desse momento, o bem somente poderá ser depreciado se houver uma reavaliação, acompanhada de uma análise técnica que defina o seu tempo de vida útil restante.

A depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado temporariamente de uso.

Em função de suas características, alguns itens do ativo não deverão ser depreciados. Como exemplos de bens que não se encontram sujeitos à depreciação têm-se os terrenos e os bens de natureza cultural.

A estimativa da vida útil econômica do item do ativo é definida conforme alguns fatores:

- a. Desgaste físico, pelo uso ou não;
- b. Geração de benefícios futuros;
- c. Limites legais e contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo; e
- d. Obsolescência tecnológica.

Ao realizar a estimativa do tempo de vida útil de um determinado ativo, deve-se verificar:

- a. O tempo pelo qual o ativo manterá a sua capacidade para gerar benefícios futuros para o ente;
- b. Os aspectos técnicos referentes ao desgaste físico e a obsolescência do bem. Por exemplo, a utilização ininterrupta do bem pode abreviar a sua vida útil;
- c. O tempo de vida útil de um bem que possui a sua utilização ou exploração limitada temporalmente por lei e contrato não pode ser superior a esse prazo;
- d. A política de gestão de ativos da entidade, ao considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, fazendo com que a vida útil de um ativo possa ser menor do que a sua vida econômica.

Assim, as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas deverão ser estabelecidas pelo próprio ente, de acordo com as características particulares da sua utilização. Assim, um veículo, por exemplo, poderá ser depreciado em período menor ou maior, devido às características do uso desse bem. Ao final do período de vida útil, o veículo ainda pode ter condições de ser utilizado, devendo ser feita uma reavaliação do bem, caso o valor residual não reflita o valor justo, atribuindo a ele um novo valor, baseado em dados técnicos. A partir daí, pode-se iniciar um novo período de depreciação.

Dessa forma, a entidade deve utilizar o prazo de vida útil e as taxas anuais de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão. Por exemplo, um veículo utilizado que se destina apenas a serviços burocráticos (levar correspondências, transportar servidores para um determinado lugar) pode não ter a mesma vida útil daquele utilizado pela ronda policial.

Assim, não é necessário que o ente possua uma tabela única de depreciação, sendo possível que determinados bens sejam depreciados a taxas diferentes, em função de suas características, devendo também essa particularidade ser evidenciada em notas explicativas.

Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida limitada e por isso são ativos depreciáveis.

O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta a determinação do montante depreciável do edifício.

Deve ser depreciado separadamente cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura de uma aeronave e os motores da aeronave, sejam eles próprios ou sujeitos a um arrendamento financeiro.

Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Nesse caso, os componentes podem ser agrupados no cálculo da depreciação.

À medida que a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de um item que não são individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.

A VPD de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo. Entretanto, por vezes, os benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de ativos imobilizados usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível.

Em regra, observam-se os seguintes efeitos nas demonstrações:

Reflexos Patrimoniais da Depreciação, Amortização e Exaustão	
Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)	Balanço Patrimonial (BP)
Variação Patrimonial Diminutiva (VPD)	Conta Retificadora do Ativo
3.3.3.x.x.xx.xx Depreciação, Exaustão e Amortização	1.2.x.x.x.xx.xx (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas
Diminui o Resultado Patrimonial	Diminui o Ativo e o Patrimônio Líquido, por meio da redução do resultado do exercício

11.5.1. Valor Depreciável e Período de Depreciação

O valor depreciável de um ativo deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada, sendo determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, observa-se que o valor residual de um ativo é usualmente insignificante e imaterial na determinação do valor depreciável.

$$\text{Valor depreciável} = \text{valor contábil bruto} - \text{valor residual}$$

11.5.2. Métodos de Depreciação

O método de depreciação deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos pela entidade.

Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Não é exigido que todos os bens sejam depreciados pelo mesmo método. Dentre os métodos, destaca-se o da linha reta (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

O método das cotas constantes utiliza-se de taxa de depreciação constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere.

O método da soma dos dígitos resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil. Esse é o método mais adequado para itens como, por exemplo, veículos, que costumam ter uma depreciação maior nos primeiros anos de uso.

O método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção.

Caso Prático 1

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das cotas constantes. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00.

A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%. Por questões didáticas a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

Caso Prático 1			
Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	R\$ 400,00	R\$ 400,00	R\$ 2.200,00
2	R\$ 400,00	R\$ 800,00	R\$ 1.800,00
3	R\$ 400,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.400,00
4	R\$ 400,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.000,00
5	R\$ 400,00	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00
			Valor Residual = R\$ 600,00

Caso Prático 2

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método da soma dos dígitos. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%.

Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

Caso Prático 2			
Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	$5/15 * 2000,00 = R\$ 666,67$	R\$ 666,67	R\$ 1.933,33
2	$4/15 * 2000,00 = R\$ 533,33$	R\$ 1.200,00	R\$ 1.400,00
3	$3/15 * 2000,00 = R\$ 400,00$	R\$ 1.600,00	R\$ 1.000,00
4	$2/15 * 2000,00 = R\$ 266,67$	R\$ 1.866,67	R\$ 733,33
5	$1/15 * 2000,00 = R\$ 133,33$	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00
			Valor Residual = R\$ 600,00

Caso Prático 3

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das unidades produzidas. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00.

A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção que é igual a 5.000 unidades, sendo 500 unidades ao ano, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 10%. Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

Caso Prático 3			
Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	R\$ 200,00	R\$ 200,00	R\$ 2.400,00
2	R\$ 200,00	R\$ 400,00	R\$ 2.200,00
3	R\$ 200,00	R\$ 600,00	R\$ 2.000,00
4	R\$ 200,00	R\$ 800,00	R\$ 1.800,00
5	R\$ 200,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.600,00
6	R\$ 200,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.400,00
7	R\$ 200,00	R\$ 1.400,00	R\$ 1.200,00
8	R\$ 200,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.000,00
9	R\$ 200,00	R\$ 1.800,00	R\$ 800,00
10	R\$ 200,00	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00
			Valor Residual = R\$ 600,00

11.5.3. Aspectos Práticos da Depreciação

A depreciação deverá ser realizada mensalmente em quotas que representam um duodécimo da taxa de depreciação anual do bem. Embora o lançamento contábil possa ser realizado pelo valor total da classe dos bens depreciados ao qual aquele item se refere, é importante destacar que o cálculo do valor a depreciar deve ser identificado individualmente, item a item, em virtude da possibilidade de haver bens similares com taxas de depreciação diferentes e bens totalmente depreciados.

Também deve-se verificar que, no caso dos imóveis, somente a parcela correspondente à construção deve ser depreciada, não se depreciando o terreno.

Com relação aos bens que entrem em condições de uso no decorrer do mês, existem duas alternativas para a realização da depreciação desse mês:

- a. A depreciação inicia-se no mês seguinte à colocação do bem em condições de uso, não havendo para os bens da entidade, depreciação em fração menor que um mês.
- b. A taxa de depreciação do mês pode ser ajustada pro-rata em relação a quantidade de dias corridos a partir da data que o bem se tornou disponível para uso. Nesse caso, um bem disponível no dia 5, será depreciado em uma função de 26/30 da taxa de depreciação mensal. Também é possível que seja definida uma fração do mês para servir como referência. Como exemplo desse segundo caso, poderia ser definido como fração mínima de depreciação o período de 10 dias. Nesse caso, o mesmo bem, seria depreciado em uma função de 20/30 da taxa de depreciação mensal.

Caso o bem a ser depreciado já tenha sido usado anteriormente à sua posse pela Administração Pública, pode-se estabelecer como novo prazo de vida útil para o bem:

- a. Metade do tempo de vida útil dessa classe de bens;
- b. Resultado de uma avaliação técnica que defina o tempo de vida útil pelo qual o bem ainda poderá gerar benefícios para o ente; e
- c. Restante do tempo de vida útil do bem, levando em consideração a primeira instalação desse bem.

As opções apresentadas acima, nas letras (a), (b) e (c), podem também ser utilizados nos casos em que o ente, após ajustar seu patrimônio a valor justo, começar a depreciar os bens já utilizados. Nesse caso, o controle patrimonial deverá ocorrer separadamente, para os bens utilizados e para os bens adquiridos na condição de novos, construídos, ou produzidos, já que possuirão vida útil diferenciadas.

Exemplo:

O ente público deverá apropriar mensalmente no Sistema de Controle Patrimonial a redução do valor do bem pelo desgaste com o uso ou pela deterioração física pela ação da natureza ou pela obsolescência do veículo, conforme o lançamento:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.3.3.x.xx.xx Depreciação, Amortização e Exaustão

C 1.2.3.8.x.xx.xx (-)Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas

A depreciação e a exaustão deverão ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo (bem) seja igual ao valor residual.

11.6. EXAUSTÃO

A exaustão é realizada para elementos de recursos naturais esgotáveis que tiverem a vida útil econômica limitada e têm como característica fundamental a redução do valor do bem e a principal causa da redução do valor é a exploração.

Determinados bens encontrados no ativo imobilizado estarão sujeitos à exaustão, ao invés da depreciação. Tais bens são aqueles explorados através da extração ou aproveitamento mineral ou florestal, por exemplo, uma floresta mantida com fins de comercialização de madeira. Dessa forma, a exaustão permitirá ao ente que o custo do ativo seja distribuído durante o período de extração/aproveitamento.

Para esse fim, é necessário que haja uma análise técnica da capacidade de extração/aproveitamento do ativo em questão, pois a exaustão se dará proporcionalmente à quantidade produzida pelo ativo.

Por exemplo, no caso abaixo:

- a. Jazida com capacidade de produção de 500.000 toneladas, registrada contabilmente pelo ente em 1.000.000,00
- b. Extração realizada no mês de 40.000 toneladas.

O cálculo da exaustão da jazida nesse período será:

$$40.000 \text{ t} / 500.000 \text{ t} = 8\%$$

$$\text{Exaustão} = 8\% \text{ de } 1.000.000,00 = 80.000,00$$

Todas as operações realizadas referentes a capacidade de extração/aproveitamento, bem como os relativos a extração/aproveitamento realizado em cada período devem estar bem documentadas, de forma a embasar adequadamente o registro contábil.

11.7. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

A entidade deve avaliar se há alguma indicação de que o ativo imobilizado possa ter sofrido perda ao valor recuperável.

Redução ao valor recuperável pode ser entendida como uma perda dos futuros benefícios econômicos ou do potencial de serviços de um ativo, além da depreciação. Se o valor recuperável for menor que o valor líquido contábil, este deverá ser ajustado. Destarte, a redução ao valor recuperável é um instrumento utilizado para adequar o valor contábil dos ativos à sua real capacidade de retorno econômico, ou seja, reflete o declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla.

A redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. A depreciação é entendida como o declínio gradual do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ou seja, a perda do potencial de benefícios de um ativo motivada pelo desgaste, uso, ação da natureza ou obsolescência. Já a redução ao valor recuperável é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável.

Para determinar se o ativo imobilizado deve ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve observar o capítulo sobre Redução ao Valor Recuperável da Parte II desse Manual o qual dispõe sobre os procedimentos aplicáveis para os ativos geradores de caixa e não-geradores de caixa.

11.8. DESRECONHECIMENTO DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO IMOBILIZADO

O desreconhecimento do valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ocorrer por sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com

a sua utilização ou alienação. Quando o item é desreconhecido, os ganhos ou perdas decorrentes desta baixa devem ser reconhecidos no resultado patrimonial.

Os ganhos ou perdas decorrentes do desreconhecimento de um item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item.

Exemplo:

Apuração do valor líquido contábil do bem:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.8.x.xx.xx (-) Depreciação Acumulada
C 1.2.3.1.x.xx.xx Bens Móveis

Registro do desreconhecimento do valor contábil do ativo e da entrada em caixa do valor referente a receita da venda, com apuração do ganho na operação:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa ou Equivalentes de Caixa
C 1.2.3.1.x.xx.xx Bens Móveis
C 4.6.2.2.x.xx.xx Ganho com a Alienação de Imobilizado

Nesse exemplo, o bem foi vendido com valor acima do valor contábil, com registro de ganho em conta de variação patrimonial aumentativa (VPA).

Registro do desreconhecimento do valor contábil do ativo e da entrada em caixa do valor referente a receita de venda, com registro da perda de valor do ativo:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa ou Equivalentes de caixa
D 3.6.2.2.x.xx.xx Perdas com Alienação de Imobilizado
C 1.2.3.1.x.xx.xx Bens Móveis

No exemplo acima, o bem foi vendido abaixo do valor contábil, sendo registrado perda do valor do ativo em conta de variação patrimonial diminutiva (VPD).

11.9. EVIDENCIAÇÃO

Recomenda-se divulgar, para cada grupo de ativo imobilizado reconhecido nas demonstrações contábeis:

- a. Os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
- b. Os métodos de depreciação utilizados;
- c. As vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas;
- d. O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e
- e. A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:
 - i. Adições;
 - ii. Baixas;
 - iii. Aquisições por meio de combinações de negócios;
 - iv. Aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações e perda por redução ao valor recuperável de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido;

- v. Perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado;
- vi. Reversão das perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado;
- vii. Depreciações.

A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

- a. A depreciação, quer seja reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; e
- b. A depreciação acumulada no final do período.

Recomenda-se que a entidade divulgue a natureza e o efeito de uma mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou que seja esperada por afetar períodos subsequentes. Para ativos imobilizados, tal divulgação pode resultar de mudanças de estimativas relativas a:

- a. Valores residuais;
- b. Custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado;
- c. Vidas úteis; e
- d. Métodos de depreciação.

Caso uma classe do ativo imobilizado seja contabilizada a valores reavaliados, recomenda-se a seguinte divulgação:

- a. A data efetiva da reavaliação;
- b. O responsável ou os responsáveis (no caso de uma equipe interna de servidores – a equipe responsável pelo controle patrimonial da entidade pode ser competente para efetuar a reavaliação);
- c. Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
- d. Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado recentes realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação.

Os usuários das demonstrações contábeis também podem entender que as informações seguintes são relevantes para as suas necessidades:

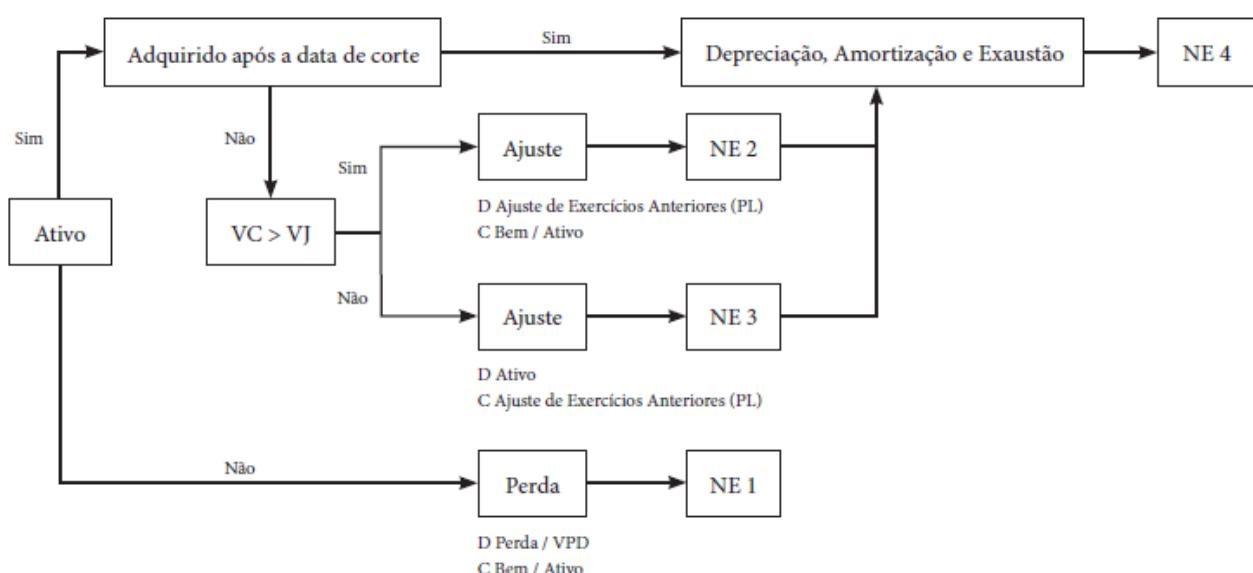
- a. O valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;
- b. O valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;
- c. O valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso ativo; e
- d. O valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo modelo do custo.

A entidade que implantar os procedimentos pela primeira vez deve reconhecer inicialmente o ativo imobilizado pelo custo ou valor justo. Para itens do ativo imobilizado que foram adquiridos gratuitamente ou por um valor simbólico, a mensuração ocorre pelo valor justo do item na data de aquisição.

11.10. ESQUEMA DE IMPLEMENTAÇÃO DA AVALIAÇÃO E DEPRECIAÇÃO DE BENS PÚBLICOS

A Administração Pública, de uma forma geral, não aplicava os critérios de reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizado e intangível conforme descrito neste Manual. Dessa forma, a introdução de uma data de corte faz-se necessária para identificar o início da adoção dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão pelo ente.

Assim, com a finalidade de auxiliar os entes, segue um esquema para a introdução das práticas de avaliação e depreciação/amortização/exaustão, com a descrição do passo a passo e das informações que devem ser divulgadas em notas explicativas:



No primeiro exercício de implementação das normas descritas nesse manual, por se tratar de uma mudança na política contábil, será necessário realizar ajustes patrimoniais, efetuando lançamento no ativo em contrapartida à conta Ajustes de Exercícios Anteriores do grupo Resultados Acumulados no PL. Após o ajuste inicial nos ativos e a implementação dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, poderão ocorrer valorizações ou desvalorizações em contas de ativos, que deverão ser realizadas nas respectivas contas de Reavaliação ou Redução a Valor Recuperável.

11.10.1. Passo a Passo

1. Realizar uma verificação no inventário (imobilizado e intangível) da entidade no setor de patrimônio, de modo a separar as perdas. Os bens que não estejam sendo utilizados e que não tenham valor de venda, em virtude de serem inservíveis (obsoleto, quebrado, inutilizado, etc.), deverão ser baixados como perda diretamente em conta de resultado (VPD).
2. Analisar a data de aquisição do bem:
 - a. Bem adquirido no ano de início da implantação da depreciação/ amortização/ exaustão: deve ser depreciado sem que seja necessário realizar uma avaliação de seu valor justo.

- b. Bem adquirido antes do ano da implantação da depreciação / amortização / exaustão no ente (antes da data de corte): analisar se o valor contábil (VC) do bem está registrado no patrimônio da entidade acima ou abaixo do valor justo (VJ). Se o ativo estiver registrado abaixo do valor justo, deve-se realizar um ajuste a maior. Caso contrário (valor contábil acima do valor justo), o bem deve sofrer ajuste a menor. Assim, caso o valor contábil do bem divirja de maneira relevante do valor justo, o seu valor deverá ser ajustado para, após isto, serem implantados os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Para estes bens, os procedimentos de avaliação e depreciação/amortização/exaustão podem ser feitos por etapas, considerando as condições operacionais de cada órgão e entidade.

Observação: o ajuste de exercícios anteriores, o teste de *impairment*, a reavaliação de ativos e a depreciação/amortização/exaustão devem ser seguidos de notas explicativas (NE).

11.10.2. Notas Explicativas

- NE 1 – Perdas:
 - a. Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento da inservibilidade do bem.
- NE 2 - Ajuste de Exercícios Anteriores:
 - a. Data de corte adotada pelo ente;
 - b. Período inicial e final em que a comissão realizou o estudo para o cálculo do ajuste;
 - c. Montante total do impacto diminutivo causado no patrimônio do ente de acordo com a respectiva desvalorização estimada;
 - d. Se foi ou não utilizado avaliador independente, e para quais itens do ativo;
 - e. Base de mercado usada por classe de ativo.
- NE 3 - Ajuste de Exercícios Anteriores:
 - a. Data de corte adotada pelo ente;
 - b. Período inicial e final em que a comissão realizou o estudo para o cálculo do ajuste;
 - c. Montante total do impacto aumentativo causado no patrimônio do ente de acordo com a respectiva valorização estimada;
 - d. Se foi ou não utilizado avaliador independente, e para qual ativo
 - e. Base de mercado usada por classe de ativo.
- NE 4 - Depreciação:

A entidade deverá divulgar, para cada classe de ativo:

 - a. O método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
 - b. O valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;
 - c. As mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.
- NE 5 - Impairment:
 - a. Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização;
 - b. O valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida;
 - c. Se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso;

- d. Se o valor recuperável for o valor líquido de venda (valor de venda menos despesas diretas e incrementais necessárias à venda), a base usada para determinar o valor líquido de venda (por exemplo: se o valor foi determinado por referência a um mercado ativo);
 - e. Se o valor recuperável for o valor em uso, a (s) taxa (s) de desconto usada (s) na estimativa atual e na estimativa anterior;
 - f. Para um ativo individual, a natureza do ativo.
- NE 6 - Reavaliação:
 - a. A data efetiva da reavaliação;
 - b. Se foi ou não utilizado avaliador independente;
 - c. Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
 - d. Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação;
 - e. Para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo.

12. ATIVO INTANGÍVEL

O objetivo deste capítulo é estabelecer os tratamentos contábeis para o ativo intangível das entidades do setor público, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam analisar informações consistentes acerca deste item do ativo não circulante.

A normatização dos procedimentos contábeis relativos ao ativo intangível foi elaborada em consonância com a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 08 – Ativo Intangível.

A entidade deve aplicar os procedimentos deste capítulo para ativo intangível e ao efetuar análise de fenômenos tais como gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento.

Os entes que reconhecerem e mensurarem os ativos intangíveis do patrimônio cultural que possuem, além de seu valor cultural, potencial de serviços, devem evidenciar esses bens conforme as normas desse Manual.

Os procedimentos não devem ser aplicados para determinadas atividades ou transações que são extremamente especializadas e dão origem a questões contábeis que requerem tratamento diferenciado, tais como exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósito minerais de indústrias extractivas ou no caso de contratos de seguros.

Os procedimentos descritos também não se aplicam a:

- a. Ativos financeiros;
- b. Reconhecimento e mensuração do direito de exploração e avaliação de ativos;
- c. Gastos com o desenvolvimento e a extração de recursos minerais, petróleo, gás natural e outros recursos não-renováveis similares;
- d. Ativo intangível adquirido em combinação de negócio;
- e. Ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill* ou fundo de comércio) decorrente da combinação de negócio, que não deve ser reconhecido;
- f. Direitos e poderes conferidos pela legislação, constituição ou por meios equivalentes;
- g. Ativos fiscais diferidos; e
- h. Custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes dos direitos contratuais de seguradora segundo contratos de seguro.

12.1. DEFINIÇÕES

Ativo Intangível

É um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

Pesquisa

É a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

Desenvolvimento

É a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

Amortização

É a alocação sistemática do valor amortizável do ativo intangível ao longo da sua vida útil.

Valor Contábil

É o montante pelo qual o ativo é reconhecido após a dedução da amortização acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

12.2. PROCEDIMENTOS PARA IDENTIFICAR UM ATIVO INTANGÍVEL

Um ativo enquadra-se na condição de ativo intangível quando pode ser identificável, controlado e gerador de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Caso estas características não sejam atendidas, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna dever ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva.

Um ativo intangível satisfaz o critério de identificação quando:

- a. For separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
- b. Resultar de compromissos obrigatórios (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlar um ativo significa dizer que a entidade detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios ou serviços. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de outra forma.

No entanto, existem casos excepcionais, como ao se tratar de pessoal. O controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que se enquadrem na definição de ativo intangível, bem como o talento gerencial ou técnico específico, a não ser que esteja protegido por direitos legais.

12.3. RECONHECIMENTO

A substância física não é a característica fundamental de um ativo. Assim, os intangíveis não deixam de ser ativos simplesmente porque não possuem esta característica. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atenda:

- a. A definição de ativo intangível; e
- b. Os critérios de reconhecimento, ou seja, quando:
 - i. For provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
 - ii. O custo ou valor justo do ativo possa ser mensurado com segurança.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

A entidade deve avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados, utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como no caso de software ou no de licença ou patente. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico – sem similar no mercado – é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

O reconhecimento inicial de um ativo intangível pode ocorrer de três formas:

- a. Aquisição separada;
- b. Geração interna; e
- c. Aquisição por meio de transações sem contraprestação.

12.3.1. Aquisição Separada

Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados, incorporados no ativo, fluírem a seu favor.

O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

- a. Seu preço de compra, acrescido de impostos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
- b. Qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- a. Custos de pessoal incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);
- b. Honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
- c. Custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

São exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:

- a. Gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- b. Gastos da transferência das atividades para novo local (incluindo custos de treinamento); e
- c. Gastos administrativos e outros indiretos.

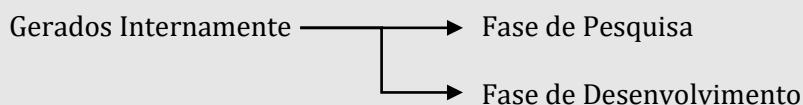
O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os gastos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado.

O ativo intangível adquirido em separado pode ser mensurado de maneira confiável quando é pago em dinheiro ou por outros ativos monetários. Se o ativo intangível não é pago pelo preço à vista, a diferença entre o preço pago e o preço à vista, deve ser reconhecida como variação patrimonial diminutiva com juros.

12.3.2. Geração Interna

Os gastos relativos a projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento, adquiridos em separado e reconhecidos como ativo intangível ou incorridos após a aquisição desse projeto devem ser contabilizados de acordo com a fase de pesquisa ou de desenvolvimento.

Para o reconhecimento de ativo intangível gerado internamente, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve aplicar os requisitos e orientações a seguir, devendo, antes, classificar a geração do ativo em:



Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de criação de ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

Fase de pesquisa

Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

Durante a fase de pesquisa, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Portanto, tais gastos são reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

São exemplos de atividades de pesquisa:

- a. Atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- b. Busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- c. Busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e

- d. Formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

Fase de desenvolvimento

São exemplos de atividades de desenvolvimento:

- a. Projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
- b. Projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
- c. Projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial ou fornecimento de serviços; e
- d. Projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados; e
- e. Custos relacionados à websites e desenvolvimento de softwares.

Um ativo intangível resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir:

- a. Viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- b. Intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- c. Capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- d. Forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros ou potencial serviços potenciais. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;
- e. Disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- f. Capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço e outros itens de natureza similar gerados internamente, não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento das operações da entidade, por este motivo esses itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

Custo de ativo intangível gerado internamente

O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende os critérios de reconhecimento. Não é permitida a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como variação patrimonial diminutiva.

O custo do ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis necessários à criação, à produção e à preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração. São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- a. Custos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
- b. Custos de benefícios a empregados relacionados à geração do ativo intangível;
- c. Taxas de registro de direito legal; e
- d. Amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

Os seguintes itens não são componentes do custo do ativo intangível gerado internamente:

- a. Gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;
- b. Ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o ativo atingir o desempenho planejado; e
- c. Gastos com treinamento de pessoal para operar o ativo.

12.3.3. Aquisição por meio de Transações sem Contraprestação

Um ativo intangível pode ser adquirido por meio de transações sem contraprestação. Isso pode ocorrer quando outra entidade do setor público transfere ativos intangíveis a outra entidade em uma transação sem contraprestação, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, etc.

Os custos incorridos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido devem ser acrescidos ao valor de registro inicial.

O ativo intangível adquirido por meio de transação sem contraprestação é mensurado inicialmente pelo valor justo na data da aquisição e não constitui uma reavaliação. Posteriormente ao reconhecimento inicial pelo valor justo, esses ativos poderão utilizar o modelo de reavaliação, caso seja necessário.

12.4. PERMUTA DE ATIVOS

Os ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por um ou mais ativos não monetários, ou pela combinação de ativos monetários e não monetários.

Uma das condições de reconhecimento de ativo intangível deve ser a mensuração do seu custo confiavelmente.

Os ativos intangíveis recebidos e cedidos que forem mensurados confiavelmente serão avaliados pelo valor justo. Caso o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido sejam mensurados confiavelmente, o valor justo do ativo cedido será utilizado para determinar o custo. Se o ativo adquirido não for mensurável pelo valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

12.5. PATRIMÔNIO CULTURAL INTANGÍVEL

Alguns entes podem possuir ativos intangíveis do patrimônio cultural com valores expressivos, que foram adquiridos ao longo dos anos por meio de compra, doação, desapropriação. Entretanto, esses bens raramente são reconhecidos, pois pode haver impedimentos legais ou sociais para utilizá-los e também dificuldade na capacidade de gerar fluxos de caixa.

O reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural são facultativos, tendo em vista a suspensão do prazo de implantação do procedimento contábil patrimonial desse item, em consonância com a Portaria STN nº 10.300/2022. Porém, caso sejam registrados pelo ente, devem ser evidenciados conforme as normas apresentadas neste Manual.

Podem ser reconhecidos como patrimônio cultural os ativos intangíveis que têm relevância cultural, ambiental ou histórica, como por exemplo gravações de eventos históricos significativos, direitos de uso da imagem de pessoa pública em selos postais ou em moedas.

Geralmente o benefício econômico ou o potencial de serviços referente aos ativos intangíveis do patrimônio cultural são limitados às suas características culturais. Entretanto, existem alguns ativos intangíveis do patrimônio cultural que possuem benefícios econômicos ou potencial de serviços que ultrapassam o seu valor cultural, devendo ser reconhecidos e mensurados na mesma base dos ativos intangíveis geradores de caixa.

Os bens do patrimônio cultural intangível apresentam certas características que não são exclusivas, tais como:

- a. seu valor cultural, ambiental e histórico é improvável de ser totalmente refletido em valor financeiro baseado a preços de mercado;
- b. obrigações legais ou estatutárias podem impor proibições ou severas restrições à sua alienação por venda;
- c. seu valor pode aumentar ao longo do tempo; e
- d. pode ser difícil estimar sua vida útil que pode ser de centenas de anos, em alguns casos.

12.6. MENSURAÇÃO

Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Após o seu reconhecimento inicial, o órgão ou entidade deve escolher reconhecer um ativo intangível pelo modelo de custo, menos a amortização e a eventual perda por redução ao valor recuperável acumuladas, ou pelo modelo de reavaliação, quando aplicável.

Como já descrito anteriormente, é importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a amortização o para o caso do ativo intangível). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos neste capítulo.

12.7. REAVALIAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL

Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, se após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo intangível a entidade adotar o modelo de reavaliação é necessário que periodicamente esses bens passem por um processo visando à adequação do seu valor contábil.

A frequência com que as reavaliações são realizadas depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo intangível que serão reavaliados. Quando o valor justo de um ativo intangível difere materialmente do seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação. Os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo necessitam de reavaliação anual. Reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo, para esses casos as entidades podem reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos, devendo ser realizada somente se houver necessidade.

Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer amortização acumulada. O valor justo deve ser apurado em relação a um mercado ativo. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.

O método de reavaliação não permite:

- a. A reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos;
- b. O reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

Se um ativo intangível for reavaliado, a amortização acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo seu valor reavaliado.

Os itens de uma classe de ativos intangíveis devem ser reavalidos simultaneamente para evitar a reavaliação de apenas alguns ativos.

Uma classe de contas do ativo intangível é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classes de contas do ativo intangível:

- a. Marcas;
- b. Títulos de publicação;
- c. Softwares para computador;
- d. Licenças;
- e. Direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;
- f. Receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e
- g. Ativos intangíveis em desenvolvimento.

12.7.1. Registro Contábil da Reavaliação de Ativos

Inicialmente, cabe ressaltar que, uma vez adotado o método da reavaliação, a mesma não pode ser realizada de forma seletiva. Ou seja, deve-se avaliar, na data das demonstrações contábeis, se há necessidade de se proceder à reavaliação de todos os itens da mesma classe. Isso pode ensejar aumentos ou diminuições de valores contábeis de ativos, já que o método tem por principal referência o valor de mercado.

O modelo de reavaliação deve ser aplicado se o valor justo do ativo puder ser determinado em referência a mercado ativo na data de avaliação posterior.

Caso um item de uma classe de ativo intangível não possa ser reavalido porque não existe mercado ativo para ele, este item deverá ser mensurado pelo custo menos a amortização acumulada e a redução ao valor recuperável acumuladas.

Se o valor justo de ativo intangível reavalido não puder mais ser mensurado em referência a mercado ativo, o valor contábil desse ativo deve ser o valor reavalido na data da última reavaliação em referência ao mercado ativo, menos quaisquer subsequentes amortizações e perdas por redução ao valor recuperável acumuladas. O fato de não mais existir mercado ativo para o intangível reavalido pode indicar que o ativo foi objeto de redução ao valor recuperável, devendo ser testado.

Conforme previsto nas normas brasileiras de contabilidade do setor público, se o valor contábil do ativo intangível aumentar em virtude da reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação da classe do ativo anteriormente reconhecido no resultado.

Caso o valor contábil do ativo intangível diminua em virtude da reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. Porém, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente à reserva de reavaliação até o limite do saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo.

O saldo acumulado relativo à reavaliação do ativo intangível incluída no patrimônio líquido somente será transferido para resultados acumulados quando for realizado a baixa ou a alienação do ativo. Enquanto o ativo intangível for utilizado pela entidade parte da reserva de reavaliação poderá ser realizada, neste caso o valor da reserva de reavaliação a ser realizado é a diferença entre a amortização baseada no valor contábil reavalido do ativo e a amortização que teria sido reconhecida com base no custo histórico original do ativo.

As transferências da reserva de reavaliação para resultados acumulados não transitam pelo resultado do período.

Os entes públicos que ainda não tenham um controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de reavaliação e que estão reconhecendo os aumentos ou diminuições relativas à reavaliação de seus ativos no resultado patrimonial do período, conforme procedimento facultativo previsto na 7^a edição do MCASP, deverão fazer os ajustes necessários para a contabilização conforme o previsto nas normas brasileiras de contabilidade do setor público. A partir do ano de 2021, não será mais admitido o reconhecimento facultativo dos aumentos ou diminuições relativas à reavaliação de seus ativos diretamente no resultado do exercício.

12.7.2. Ativo intangível mensurado após o reconhecimento utilizando o modelo da reavaliação

Para os ativos intangíveis que forem contabilizados a valor reavaliados, a entidade deverá divulgar:

- a. Por classe de ativos intangíveis:
 - i. a data efetiva da reavaliação;
 - ii. o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados; e
 - iii. a diferença entre o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados e o valor desses ativos se utilizado o modelo de custo;
- b. b. O saldo da reavaliação relacionada aos ativos intangíveis, no início e no final do período contábil, indicando as variações ocorridas nesse período e eventuais restrições à distribuição do saldo aos proprietários; e
- c. Os métodos e as premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos ativos.

Para efeitos de divulgação a entidade poderá agrupar as classes de ativos reavaliados em classes maiores, desde que os ativos intangíveis tenham sido mensurados pelo modelo de reavaliação.

É recomendável que a entidade informe em notas explicativas os ativos intangíveis que foram totalmente amortizados e que ainda estejam em uso e também os ativos intangíveis significativos que são controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos pois não atendem aos critérios de reconhecimento.

12.8. AMORTIZAÇÃO

A amortização é realizada para elementos patrimoniais de direitos de propriedade e bens intangíveis que tiverem a vida útil econômica limitada e têm como característica fundamental a redução do valor do bem.

12.8.1. Determinação da Vida Útil

A entidade deve classificar a vida útil do ativo intangível em definida e indefinida.

Se a vida útil for definida, a entidade deve avaliar também a duração e o volume de produção ou outros fatores semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos, ou fornecer serviços para a entidade. O termo “indefinida” não significa “infinita”.

A entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação da vida útil de um ativo intangível:

- a. A utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe da administração;
- b. Os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;
- c. Obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- d. A estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;
- e. O nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais do ativo e a capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível;
- f. O período de controle sobre o ativo e os limites legais ou contratuais para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e
- g. Se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

A vida útil de um ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível. Os softwares e outros ativos intangíveis estão sujeitos à obsolescência tecnológica.

Para tanto, a entidade deve considerar o histórico de alterações tecnológicas. Assim, é provável que sua vida útil seja curta.

A vida útil de um ativo intangível resultante de acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os acordos obrigatórios sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo.

Podem existir fatores econômicos, políticos, sociais e legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos, políticos e sociais determinam o período durante o qual a entidade receberá benefícios econômicos futuros ou serviços, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios ou serviços. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores.

Os fatores a seguir, dentre outros, indicam que a entidade está apta a renovar os acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) sem custo significativo:

- a. Existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) serão renovados. Se a renovação depender de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;
- b. Existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e
- c. O custo de renovação para a entidade não é significativo se comparado aos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais que se esperam fluir para a entidade a partir dessa renovação.

Caso esse custo seja significativo, quando comparado aos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais esperados, o custo de “renovação” deve representar, em essência, o custo de aquisição de um novo ativo intangível na data da renovação.

12.8.2. Amortização de Ativo Intangível (com Vida Útil Definida)

A amortização de ativos intangíveis com vida útil definida deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso. A amortização deve cessar na data em que o ativo é

classificado como mantido para venda, quando estiver totalmente amortizado ou na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro.

A amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, contra uma conta retificadora do ativo.

12.8.3. Métodos de Amortização

O método de amortização deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são esperados a serem consumidos pela entidade.

Vários métodos de amortização podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Dentre os métodos, destaca-se o método linear (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

Se não for possível determinar, com segurança, o padrão de consumo previsto pela entidade dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, deve ser utilizado o método linear.

A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques.

12.8.4. Determinação do Valor Residual

Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, exceto quando:

- a. Haja compromisso de terceiro para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou
- b. Exista mercado ativo para ele e, cumulativamente:
 - i. O valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado;
 - ii. Seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

O valor amortizável de ativo com vida útil definida é determinado após a dedução de seu valor residual. Um valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

12.8.5. Revisão do Período e do Método

O período e o método de amortização de ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver alteração no padrão de consumo previsto dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais atrelados ao ativo, o método de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser consideradas como mudanças nas estimativas.

12.8.6. Ativo Intangível com Vida Útil Indefinida

O ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado. A entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, ou aqueles ainda não disponíveis para o uso, comparando o valor recuperável com o seu valor contábil sempre que existir indícios de que ativo intangível pode ter perdido valor.

12.8.7. Revisão da Vida Útil

A vida útil de um ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

12.9. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

Para determinar se o ativo intangível deve ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve observar o disposto no capítulo sobre Redução ao Valor Recuperável desse manual, o qual dispõe sobre os procedimentos aplicáveis para os ativos geradores de caixa e não-geradores de caixa.

12.10. DESRECONHECIMENTO DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO INTANGÍVEL

O ativo intangível deve ser desreconhecido:

- a. Por ocasião de sua alienação; ou
- b. Quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais com a sua utilização ou alienação.

Os ganhos ou perdas decorrentes do desreconhecimento de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo.

A importância a receber pela alienação deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo.

12.11. EVIDENCIAMENTO

Recomenda-se a entidade divulgar nas notas explicativas as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

- a. Com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas;
- b. Os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- c. O valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período; e
- d. A conciliação do valor contábil no início e no final do período.

12.12. EXEMPLO DE CONTABILIZAÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL:

- a. Contratação de empresa para desenvolvimento de software²⁹

Empenho da Despesa:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.00.00 Crédito Disponível

²⁹ Observar a necessidade de registro do ato potencial (contrato assinado) em contas de controle, se for o caso.

C 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle

- D 8.2.2.1.1.00.00 Disponibilidade por Destinação de Recursos
C 8.2.1.1.2.00.00 DDR Comprometida por Empenho

Liquidação da Despesa:

Natureza da informação: patrimonial

- D 1.2.4.1.1.02.00 Softwares em Desenvolvimento (P)³⁰
C 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (F)

Natureza da informação: orçamentária

- D 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

- D 8.2.1.1.2.00.00 DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.00.00 DDR Comp. por Liquidação e Entradas Compensatórias

Pagamento da Despesa:

Natureza da informação: patrimonial

- D 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (F)
C 1.1.1.x.x.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa (F)

Natureza da informação: orçamentária

- D 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.00 Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

- D 8.2.1.1.3.00.00 DDR Comp. por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.00.00 DDR Utilizada

b. Transferência da Conta “Softwares em Desenvolvimento” para “Softwares”, quando da conclusão do desenvolvimento:

Natureza da informação: patrimonial

- D 1.2.4.1.1.01.00 Softwares (P)
C 1.2.4.1.1.02.00 Softwares em Desenvolvimento (P)

c. Amortização do Intangível:

Natureza da informação: patrimonial

- D 3.3.3.2.1.xx.xx Amortização - Consolidação
C 1.2.4.8.1.xx.xx (-) Amortização Acumulada - Consolidação (P)

d. Redução ao Valor Recuperável de Intangível

Natureza da informação: patrimonial

³⁰ Conta do PCASP Estendido.

- D 3.6.1.6.1.xx.xx Redução ao Valor Recuperável de Intangíveis
C 1.2.4.9.1.xx.xx (-) Redução ao Valor Recuperável de Intangível

13. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

Este capítulo dispõe sobre os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se o ativo é objeto de redução ao valor recuperável. Traz orientações a respeito de como as perdas por redução ao valor recuperável devem ser reconhecidas e também específica quando a entidade deve reverter tais perdas e quais ativos são objeto de redução ao valor recuperável.

A redução ao valor recuperável pode ser aplicada para o ativo não-gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de prestar serviços) bem como para o gerador de caixa (objetivo principal de gerar retorno comercial). A mensuração dos ativos não geradores de caixa será tratada na seção 13.2.1, enquanto que a aferição dos ativos geradores de caixa será tratada na seção 13.2.2.

A normatização dos procedimentos contábeis relativos à redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e na legislação brasileira, quando aplicável.

Já a normatização referente à redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa foi elaborada com base na NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa e na legislação brasileira, quando aplicável.

Para esta edição do manual, os procedimentos contábeis aqui descritos devem ser aplicados para a contabilização da redução ao valor recuperável de ativos (geradores ou não geradores de caixa), exceto:

- a. Estoques;
- b. Ativos advindos de contratos de construção;
- c. Ativos financeiros que representem:
 - i. Caixa;
 - ii. Instrumento patrimonial de entidade não controlada (individual ou conjuntamente) ou não coligada;
 - iii. Direito contratual para receber dinheiro ou outro ativo financeiro ou para permitir ativos e passivos financeiros em condições favoráveis;
 - iv. Contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais não derivativos; e
 - v. Contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais derivativos que possam ser liquidados por número fixo de instrumentos patrimoniais não derivativos;
- d. Propriedades para investimento mensuradas pelo modelo do valor justo;
- e. Ativo imobilizado (gerador ou não gerador de caixa) mensurado pelo valor de reavaliação;
- f. Ativos intangíveis (geradores ou não de caixa) mensurados pelo valor de reavaliação;
- g. Ativos tributários diferidos;
- h. Ativos oriundos de benefícios a empregados;
- i. Ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*);
- j. Ativos biológicos relativos à atividade agrícola mensurados pelo valor justo líquido de despesas de venda;
- k. Custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis oriundos de direitos contratuais do segurador em contratos de seguro; e
- l. Ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda e mensurados pelo menor valor entre o valor contábil e o valor justo líquido de despesas de venda relacionadas a tais ativos e operações descontinuadas.

Esse ativos tratam de questões específicas do setor público que exigem considerações adicionais e, por isso, foram excluídos. Além desses, esse capítulo exclui do seu alcance os ativos intangíveis que são regularmente reavaliados pelo seu valor justo. Entretanto, todos os outros ativos intangíveis (por exemplo, aqueles que são contabilizados pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada) devem ser objeto de redução ao valor recuperável.

13.1. DEFINIÇÕES

Redução ao valor recuperável

É a perda de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento sistemático da redução do valor devido à depreciação. A redução ao valor recuperável reflete, portanto, o declínio na utilidade do ativo para a entidade que o controla.

Valor recuperável

É o maior montante entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo (ou da unidade geradora de caixa) e o seu valor em uso.

Unidade geradora de caixa

É o menor grupo identificável de ativos mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial que produz entradas de caixa pelo uso contínuo, as quais são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou grupos de ativos.

Valor justo líquido de despesas de venda

É o montante que pode ser obtido pela venda de ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda.

Despesas de venda

São despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda do ativo, com exceção das despesas financeiras e de tributos sobre a renda.

Valor em uso de ativo não gerador de caixa

É o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo.

Valor em uso de ativo gerador de caixa

É o valor presente da estimativa dos fluxos de caixa futuros esperados do uso contínuo dos ativos e de sua alienação ao final de sua vida útil.

Mercado ativo

É o mercado no qual todas as seguintes condições existem:

- a. Itens negociados no mercado são homogêneos;

- b. Vendedores e compradores dispostos a negociar, normalmente, podem ser encontrados a qualquer momento; e
- c. Preços estão disponíveis para o público.

Vida útil

É definida como:

- a. O período durante o qual se espera que o ativo seja utilizado pela entidade; ou
- b. O número de unidades de produção ou similar que se espera ser obtido do ativo pela entidade.

13.2. MENSURAÇÃO

Independentemente de ser gerador de caixa ou não, o ativo é objeto de redução ao valor recuperável quando o seu valor contábil exceder o seu valor recuperável. A entidade deve avaliar, na data das demonstrações contábeis, se há indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável. Se houver qualquer indicação, a entidade deve estimar esse valor. Se não houver indicação de potencial perda por redução ao valor recuperável, não é necessário que a entidade faça uma estimativa formal desse valor.

Independentemente da existência de qualquer indicação de redução ao valor recuperável, a entidade deve também testar, anualmente, o ativo intangível com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso, comparando seu valor contábil com seu valor recuperável. Esse teste pode ser realizado a qualquer momento durante o período contábil, desde que seja realizado no mesmo período todos os anos. No entanto, o mais recente cálculo detalhado do valor recuperável de serviço desse ativo, realizado em período anterior, pode ser utilizado no teste de redução ao valor recuperável para esse ativo no período corrente, desde que todos os critérios a seguir sejam atendidos:

- a. Os ativos e os passivos que compõem a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence não mudaram, significativamente, desde o cálculo mais recente do valor recuperável;
- b. O cálculo mais recente do valor recuperável de serviço resultou em montante que excede o valor contábil do ativo por margem substancial; e
- c. A probabilidade é remota de que o cálculo corrente do valor recuperável de serviço seja menor do que o valor contábil do ativo, com base em análise de eventos que têm ocorrido e circunstâncias que têm mudado desde o cálculo mais recente do valor recuperável de serviço.

Em função das peculiaridades na mensuração da redução ao valor recuperável dos ativos geradores e dos não geradores de caixa, esse tópico será dividido em duas seções.

13.2.1. Mensuração de Ativo Não Gerador de Caixa

Identificação de perda ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa

Ao avaliar se há alguma indicação de que o ativo não gerador de caixa possa ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes Externas de Informação

- a. Cessação, ou proximidade da cessação, da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo.

Exemplos:

- i. Uma escola fechada por causa da falta de demanda de serviços escolares resultante do deslocamento da população a outras áreas, sendo que não há expectativa de que esta tendência demográfica que afeta a demanda dos serviços escolares será revertida no futuro próximo;
 - ii. Uma escola projetada para 1.500 estudantes conta atualmente com a matrícula de 150 estudantes, sendo que a escola não pode ser fechada porque a mais próxima fica a 100 quilômetros. Não há previsão de aumento de matrículas de estudantes. A entidade determina que a demanda diminuiu e o valor de serviço recuperável da escola deve ser comparado com o seu valor contábil; e
 - iii. Uma linha ferroviária foi fechada devido à falta de interesse na mesma (por exemplo, a população em uma área rural se deslocou substancialmente para a cidade devido aos anos sucessivos de seca e as pessoas que permaneceram usam o serviço de ônibus, que é mais barato).
- b. Mudanças significativas de longo prazo no ambiente tecnológico, legal ou de política governamental no qual a entidade opera, com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo.

Exemplos:

- i. Ambiente Tecnológico: A utilidade do serviço de um ativo pode ser reduzida se a tecnologia avançou para produzir alternativas que proporcionam um serviço melhor ou mais eficiente. É o caso de um equipamento de diagnóstico médico que raramente ou nunca é usado porque uma máquina mais nova que possui uma tecnologia mais avançada fornece resultados mais exatos;
- ii. Ambiente legal ou de política de governo: O potencial de serviço de um ativo pode ser reduzido em função de uma mudança em uma lei ou em um regulamento. É o caso, por exemplo, de uma estação de tratamento de água que não pode ser usada porque não se encaixa nos novos padrões ambientais, sendo seu custo de adequação superior ao valor recuperável.

Fontes Internas de Informação

- a. Evidência disponível de obsolescência ou dano físico do ativo.

Exemplos:

- i. Um edifício danificado por um incêndio, inundação ou outros fatores;
 - ii. Um edifício fechado devido a deficiências estruturais; e
 - iii. Equipamentos danificados e que já não podem ser consertados por não ser economicamente viável.
- b. Mudanças significativas de longo prazo com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira em que o ativo é, ou se espera que seja utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a operação a que o ativo pertence, planos para alienação

do ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil do ativo, passando para definida em vez de indefinida.

Exemplos:

- i. Se um ativo não está sendo usado da mesma maneira que era quando foi originalmente colocado em operação ou a sua vida útil prevista é mais curta do que a originalmente estimada, o ativo pode ter sofrido perda ao valor recuperável. Exemplo disso é um *mainframe*, pouco utilizado porque muitas de suas aplicações foram convertidas ou desenvolvidas para operação em servidores ou plataformas para microcomputador;
 - ii. Um prédio escolar que não está sendo usado para fins educacionais.
- c. Decisão de interromper a construção do ativo antes da sua conclusão ou de estar em condição de uso. Um ativo que não vai ser terminado não pode proporcionar o serviço pretendido. Como exemplo temos uma construção que foi desativada devido à identificação de uma descoberta arqueológica no terreno ou devido a fatores ambientais.
 - d. Evidência de relatório interno indicando que o desempenho do serviço do ativo é, ou será, consideravelmente pior do que o esperado. Esses relatórios podem indicar que um ativo não está executando como esperado. Por exemplo, um relatório da secretaria de saúde sobre operações de uma clínica rural indicando que uma máquina de raio x usada pela clínica sofreu redução ao valor recuperável porque o custo de sua manutenção excedeu significativamente aquele incluído no orçamento original.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outros fatores de que um ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, exigindo que determine o seu valor recuperável.

Se houver indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, pode ser necessário revisar a vida útil remanescente, o método de depreciação, ou o valor residual do ativo, mesmo que nenhuma perda por redução ao valor recuperável tenha sido reconhecida para o ativo.

Mensuração do Valor Recuperável do Ativo Não Gerador De Caixa

Como visto, o valor recuperável de serviço é o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Cabe mencionar que nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Se qualquer desses valores exceder o valor contábil, o ativo não será objeto de redução ao valor recuperável e não é necessário estimar o outro valor.

Valor Justo Líquido de Despesas de Venda

O valor justo líquido de despesas de venda é o preço do contrato de compra e venda em transação sem favorecimentos, ajustado por despesas adicionais que sejam diretamente atribuíveis à alienação do ativo. Se não houver contrato de compra e venda, mas o ativo for negociado em mercado ativo, esse valor deve ser o preço de mercado do ativo menos as despesas de venda.

O preço de mercado adequado é normalmente o preço corrente de venda. Quando os preços correntes de venda não estão disponíveis, o preço da transação mais recente pode ser uma base para estimar o valor justo líquido de despesas de venda, contanto que não tenha havido mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a data na qual a estimativa é realizada.

As despesas de venda, exceto as que já tenham sido reconhecidas como passivo, devem ser deduzidas na determinação do valor justo líquido de despesas de venda. Exemplos de tais despesas são as legais, as taxas e impostos, de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda. Entretanto, as despesas com demissão de empregados e ligadas à redução ou reorganização do negócio depois da alienação do ativo não são despesas incrementais diretas para alienar o ativo.

O teste de redução ao valor recuperável não deve considerar como parâmetro único o valor justo líquido de despesas de venda, mas também o valor em uso do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

Valor em Uso

O valor em uso de um ativo não gerador de caixa é o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo. Esse montante deve ser determinado, segundo uma das seguintes abordagens abaixo:

a. Abordagem do custo de reposição depreciado

O valor presente do potencial de serviços remanescente, por essa metodologia, é o custo para repor seu potencial bruto, deduzindo a depreciação para refletir o ativo na sua condição de uso. Por essa abordagem, o ativo pode ser reposto por meio do custo de reprodução (replicação) do ativo existente ou por meio do custo de reposição de seu potencial de serviço bruto, o que for menor (deduzindo a depreciação acumulada).

b. Abordagem do custo de recuperação

Sob essa metodologia, o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo é igual ao custo corrente de reposição do potencial de serviços (determinado pela metodologia do item “a” acima) menos o custo de recuperação estimado do ativo, sendo que o custo de recuperação é o montante necessário para restaurar o potencial de serviços do ativo ao seu nível pré-redução ao valor recuperável.

c. Abordagem das unidades de serviço

Sob essa metodologia, o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo é dado pelo custo corrente de reposição do potencial de serviços (determinado pela metodologia do item “a” acima) ajustado para refletir a diminuição do número de unidades de serviço esperado do ativo. Assim, o ajuste é necessário para readequar o valor de uso do bem, em função de sua redução ao valor recuperável.

Observa-se que nas metodologias do custo de recuperação e das unidades de serviço (abordagens “b” e “c”), o custo corrente de repor o potencial de serviços é dado pela abordagem do custo de reposição depreciado, que é estabelecido como o menor valor entre o custo de reprodução e o custo de reposição depreciado do ativo.

A escolha da abordagem mais apropriada para mensurar o valor em uso depende da disponibilidade de dados e da natureza da redução ao valor recuperável:

- i. Reduções ao valor recuperável decorrentes de mudanças significativas de longo prazo no ambiente tecnológico, legal ou de política governamental são, geralmente, mensuráveis utilizando-se a abordagem do custo de reposição depreciado ou das unidades de serviço, quando apropriado;
- ii. Reduções decorrentes de mudança significativa de longo prazo na extensão ou maneira de uso, inclusive referentes à cessação ou proximidade da cessação da demanda, são, geralmente, mensuráveis utilizando-se a abordagem do custo de reposição depreciado ou das unidades de serviços, quando apropriado; e
- iii. Reduções ao valor recuperável decorrentes de danos físicos são, geralmente, mensuráveis utilizando-se a abordagem do custo de recuperação ou a abordagem do custo de reposição depreciado, quando apropriado.

Reconhecimento e Mensuração da Perda por Redução ao Valor Recuperável do Ativo Não Gerador de Caixa

A perda por redução ao valor recuperável do ativo não gerador de caixa deve ser reconhecida no resultado patrimonial, podendo ter como contrapartida diretamente o bem ou uma conta retificadora.

Quando a perda estimada for maior do que o valor contábil do ativo, este deve ser reduzido a zero com o montante correspondente reconhecido no resultado do período. Em alguns casos, pode ser necessário reconhecer um passivo, no entanto, a entidade deverá reconhecê-lo se for expressamente exigido em norma contábil específica. Um exemplo ocorre quando uma instalação para fins militares não é mais utilizada e a lei exige que a entidade remova essas instalações. A entidade pode precisar fazer uma provisão para os custos de desmontagem.

Depois do reconhecimento de uma perda por redução ao valor recuperável, 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.

Como exemplo de uma perda por redução ao valor recuperável, supõe-se que no exercício anterior o ente adquiriu um ativo imobilizado qualquer, por meio de pagamento à vista, conforme o seguinte registro contábil patrimonial:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.x.x.xx.xx Imobilizado (P)
C 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa (F)

Supondo que o valor contábil do bem esteja superior ao seu valor recuperável, o ente procederá à redução ao valor recuperável do ativo. O lançamento patrimonial dessa perda é o seguinte:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.6.1.5.x.xx.xx VPD com Redução ao Valor Recuperável de Ativo Imobilizado
C 1.2.3.9.x.xx.xx (-) Redução ao Valor Recuperável de Ativo Imobilizado

Reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo não gerador de caixa

A entidade deve avaliar na data de encerramento das demonstrações contábeis se há alguma indicação, com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda por redução ao valor recuperável reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida (revertida) ou eliminada.

Fontes Externas de Informação

- a. Ressurgimento da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;
- b. Mudanças significativas de longo prazo com efeito favorável sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou que ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, legal ou de política governamental no qual a entidade opera.

Fontes Internas de Informação

- a. Mudanças significativas de longo prazo com efeito favorável sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira pela qual o ativo é ou se espera que seja utilizado. Essas mudanças incluem custos incorridos durante o período para melhorar o desempenho do ativo ou reestruturar a operação à qual o ativo pertence;
- b. Decisão para recomeçar a construção do ativo que foi anteriormente interrompida antes da sua conclusão ou de estar em condições de uso; e
- c. Evidência disponível nos relatórios internos que indica que o desempenho do serviço do ativo é, ou será, melhor do que o esperado.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade observar outras indicações de uma reversão de uma perda por redução ao valor recuperável, sendo necessário que ela determine por estimativa novamente o valor de serviço recuperável do ativo.

A reversão da perda por redução ao valor recuperável reflete o aumento no valor recuperável de serviço estimado do ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que a entidade reconheceu a última perda por redução ao valor recuperável para esse ativo.

A perda por redução ao valor recuperável, reconhecida em períodos anteriores, deve ser revertida se, e somente se, tiver havido mudança nas estimativas utilizadas para determinar o valor recuperável de serviço do ativo desde a data em que a última perda foi reconhecida.

O aumento do valor contábil do ativo, atribuível à reversão da perda por redução ao valor recuperável, não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) caso nenhuma perda tivesse sido reconhecida para o ativo em períodos anteriores. A reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período.

Depois que a reversão da perda por redução ao valor recuperável for reconhecida, a despesa de depreciação para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos o seu valor residual (se aplicável), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente.

O lançamento patrimonial para a contabilização da reversão de uma perda por redução ao valor recuperável (utilizando como exemplo o mesmo ativo da seção anterior) é o seguinte:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.9.x.xx.xx (-) Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado

C 4.6.5.2.x.xx.xx VPA de Reversão de Redução a Valor Recuperável de Imobilizado

13.2.2. Mensuração de Ativo Gerador de Caixa

Identificação de perda ao valor recuperável de ativo gerador de caixa

Ao avaliar se há alguma indicação de que o ativo gerador de caixa possa ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes Externas de Informação

- a. Durante o período, o valor de mercado do ativo tem diminuído significativamente mais do que o esperado pela passagem do tempo ou por seu uso normal.
- b. Mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico ou legal no qual a entidade opera;
- c. As taxas de juros de mercado ou outras taxas de retorno de mercado sobre investimentos têm aumentado durante o período e esses aumentos provavelmente afetam a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo e diminuem significativamente seu valor recuperável.

Fontes Internas de Informação

- a. Evidência disponível de obsolescência ou dano físico do ativo.
- b. Mudanças significativas de longo prazo com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira em que o ativo é, ou se espera que seja, utilizado.
- c. Decisão de interromper a construção do ativo antes da sua conclusão ou de estar em condição de uso.
- d. Evidência disponível proveniente de relatório interno que indique que o desempenho do serviço do ativo é, ou será, consideravelmente pior do que o esperado.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outros.

Se houver indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, pode ser necessário revisar a vida útil remanescente, o método de depreciação, ou o valor residual do ativo, mesmo que nenhuma perda por redução ao valor recuperável tenha sido reconhecida para o ativo.

Mensuração do Valor Recuperável do Ativo gerador de caixa

O valor recuperável do ativo gerador de caixa é o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Se qualquer desses valores exceder o valor contábil do ativo, o ativo não será objeto de redução ao valor recuperável.

Valor Justo Líquido de Despesas de Venda

A mensuração do valor justo líquido de despesas de venda de um ativo gerador de caixa segue a mesma metodologia utilizada para o ativo não gerador de caixa, já explicitada na seção 13.2.1.2.

Valor em Uso

O valor em uso de um ativo gerador de caixa é o valor presente da estimativa dos fluxos de caixa futuros esperados do uso contínuo dos ativos e de sua alienação ao final de sua vida útil. A estimativa do valor em uso do ativo envolve os seguintes passos:

- a. Estimar futuras entradas e saídas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo e de sua alienação no final; e
- b. Aplicar a taxa de desconto adequada a esses fluxos de caixa futuros.

Os seguintes elementos devem estar refletidos no cálculo do valor em uso do ativo:

- a. Estimativa dos fluxos de caixa que a entidade espera obter do ativo;
- b. Expectativas acerca das possíveis variações no valor ou no momento dos fluxos de caixa futuros;
- c. O valor do dinheiro no tempo, representado pela taxa de juros de mercado livre de risco corrente;
- d. O preço para suportar a incerteza inerente ao ativo; e
- e. Outros fatores, como a falta de liquidez, que participantes do mercado consideram ao especificar os futuros fluxos de caixa que a entidade espera obter com o ativo.

As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

- a. Projeções de entradas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo;
- b. Projeções de saídas de caixa que são necessariamente incorridas para gerar as entradas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo (incluindo saídas de caixa para preparar o ativo para o uso) e que podem ser diretamente atribuídas, ou alocadas em base consistente e razoável, ao ativo; e
- c. Se houver, fluxos líquidos de caixa a serem recebidos (ou pagos) referentes à alienação do ativo ao final de sua vida útil.

As estimativas de fluxos de caixa futuros e da taxa de desconto devem considerar os efeitos decorrentes da inflação. Portanto, se a taxa de desconto incluir o efeito dos aumentos de preço devido à inflação, os fluxos de caixa futuros devem ser estimados em termos nominais. Já se a taxa de desconto excluir o efeito da inflação, os fluxos de caixa devem ser projetados em termos reais.

Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo em sua condição corrente. Assim, não devem incluir futuras entradas ou saídas de caixa decorrentes de:

- a. Futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está comprometida; ou
- b. Melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo.

As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir saídas necessárias à manutenção do nível de benefícios econômicos ou de potencial de serviços esperados de ativo em sua condição corrente.

Como visto, o valor em uso de um ativo gerador de caixa inclui, além da estimativa dos fluxos de caixa esperados de seu uso contínuo, a estimativa do fluxo de caixa proveniente de sua alienação ao final de sua vida útil. Esse valor corresponde ao que a entidade espera obter da alienação do ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas, após deduzir as despesas estimadas de venda. Essa estimativa deve ser determinada de modo semelhante ao valor justo líquido de despesas de venda, com exceção de que:

- a. A entidade deve utilizar preços vigentes na data da estimativa para ativos semelhantes que atingiram o final de sua vida útil e que operaram em condições semelhantes àquelas nas quais o ativo deve ser utilizado; e

- b. A entidade deve ajustar esses preços tanto pelo efeito de seus futuros aumentos devidos à inflação quanto para futuros aumentos ou diminuições de preços específicos.

A estimativa do valor em uso do ativo envolve, além da estimativa dos fluxos de caixas futuros, a aplicação da taxa de desconto adequada a esses fluxos de caixas, para trazê-los ao valor presente. A taxa de desconto deve ser a taxa, antes dos tributos, que reflete as avaliações correntes de mercado acerca:

- Do valor da moeda no tempo, representado pela taxa de juros corrente livre de risco; e
- Dos riscos específicos do ativo para os quais as futuras estimativas de fluxo de caixa não foram ajustadas.

Assim, a taxa de desconto corresponde ao retorno que os investidores exigiriam se eles tivessem que escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de montante, prazo e perfil de risco equivalentes àqueles que a entidade espera serem derivados do ativo.

Exemplo:

Supõe-se que determinado ativo apresentará entradas de caixa nos próximos 3 anos, no montante de 100 mil reais em cada ano, sendo alienado no final desse período por um valor previsto de 1,0 milhão de reais. Os dados financeiros são demonstrados na tabela abaixo:

Tabela - Estimativa do Valor de Uso			
Ano	Em R\$ mil		Taxa de Desconto(% a.a)
	Entradas	Saídas	
0	0	0	6,50%
1	100	0	6,50%
2	100	0	6,50%
3	1100	0	6,50%

Como visto, a taxa de desconto deve ser representada pela taxa de juros livre de risco, sendo que nesse exemplo foi considerada a taxa Selic. Além disso, observa-se que essa taxa se manteve constante para todo o período do exemplo, considerando uma situação hipotética de estabilidade desse indicador.

Como o valor de uso de um ativo gerador de caixa é o valor presente da estimativa dos fluxos de caixa futuros esperados do uso contínuo dos ativos e de sua alienação ao final de sua vida útil, seu valor, no ano zero, seria estimado da seguinte maneira (em R\$ mil):

$$VP = \frac{100}{(1,065)^1} + \frac{100}{(1,065)^2} + \frac{1100}{(1,065)^3}$$

Fazendo as contas, teríamos:

$$VP = 93,89 + 88,16 + 910,67 = 1.092,73$$

Pelas projeções da entidade, o valor de uso do bem (realizadas no ano zero) seria 1,09 milhão de reais. Esse valor deve ser comparado com o valor justo líquido de despesas de venda do ativo, sendo

escolhido o maior montante entre eles. Se esse montante for menor que o valor contábil do bem, o ativo será objeto de redução ao valor recuperável.

Quando os fluxos de caixa futuros forem em moeda estrangeira, devem ser estimados na moeda na qual eles serão gerados e, em seguida, deve-se utilizar a taxa de desconto adequada para essa moeda. A entidade deve converter ao valor presente, utilizando a taxa de câmbio à vista na data do cálculo do valor em uso.

Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável do ativo gerador de caixa

Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável de ativo individual

A mensuração da perda por redução ao valor recuperável de um ativo individual gerador de caixa segue a mesma metodologia utilizada para o ativo não gerador de caixa, já explicitada na seção 13.2.1.

Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável de Unidade Geradora de Caixa

Se houver qualquer indicação de que o ativo gerador de caixa possa ser objeto de redução ao valor recuperável, esse valor deve ser estimado para o ativo individual. Se não for possível estimar o valor recuperável do ativo individual, a entidade deve determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence.

O valor recuperável do ativo individual não pode ser determinado se:

- a. O valor em uso do ativo não puder ser estimado como tendo valor próximo de seu valor justo líquido de despesas de venda (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso contínuo do ativo não puderem ser estimados por serem insignificantes); e
- b. O ativo não gerar entradas de caixa que sejam em grande parte independentes daquelas provenientes de outros ativos e não for capaz de gerar fluxos de caixa individualmente.

Nesses casos, o valor em uso e, portanto, o valor recuperável, pode ser determinado somente para a unidade geradora de caixa do ativo.

A identificação da unidade geradora de caixa do ativo requer julgamento da entidade. Se o valor recuperável não puder ser determinado para cada ativo individual, a entidade deve identificar a menor agregação de ativos que gera entradas de caixa independentes.

Se existir mercado ativo para o produto do ativo ou grupo de ativos, eles devem ser identificados como unidade geradora de caixa, mesmo que alguns ou todos os produtos sejam utilizados internamente. Por exemplo, se os produtos de determinado ativo forem utilizados como insumos em um estágio intermediário do processo produtivo, eles são considerados uma unidade geradora de caixa se a entidade puder vender esses produtos em mercado ativo.

As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas de maneira consistente de um período para o outro para o mesmo ativo ou tipos de ativos, a menos que haja justificativa para a mudança.

O valor recuperável da unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda e o seu valor em uso, seguindo a mesma metodologia estabelecida para o ativo gerador de caixa.

A perda por redução ao valor recuperável para unidade geradora de caixa deve ser reconhecida se, e somente se, o valor recuperável da unidade for menor do que o seu valor contábil. Essa perda, que deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período, deve ser alocada para reduzir o valor

contábil dos ativos geradores de caixa da unidade proporcionalmente ao valor contábil de cada ativo na unidade.

O valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso da unidade geradora de caixa devem ser determinados excluindo-se os fluxos de caixa que estão relacionados a ativos que não são parte de unidade geradora de caixa.

Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa, nos casos em que a alienação da unidade geradora de caixa exigir que o comprador assuma o passivo. Nessa situação, o valor justo líquido de despesas de venda da unidade é o preço de venda estimado para os ativos da unidade geradora de caixa juntamente com o passivo, menos as despesas de venda. A fim de efetuar uma comparação significativa entre o valor contábil e o seu valor recuperável, o valor contábil do passivo deve ser deduzido na determinação tanto do valor em uso da unidade geradora de caixa quanto do seu valor contábil.

Ao alocar a perda por redução ao valor recuperável, a entidade não deve reduzir o valor contábil do ativo abaixo do maior valor entre:

- a. Seu valor justo líquido de despesas de venda (se determinável);
- b. Seu valor em uso (se determinável); e
- c. Zero.

Em alguns casos, os ativos não geradores de caixa contribuem para as unidades geradoras de caixa. Nesse caso, quando a unidade geradora de caixa que contém ativo não gerador de caixa estiver sujeita ao teste de redução ao valor recuperável, este ativo também deverá ser testado quanto à redução ao valor recuperável, de acordo com os procedimentos estabelecidos na seção 13.2.1. A proporção do valor contábil deste ativo, após a aplicação do teste de redução ao valor recuperável, deve ser incluída no valor contábil da unidade geradora de caixa na extensão em que seu potencial de serviços contribui para a unidade geradora de caixa.

13.2.3. Reversão da perda por redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa

A entidade deve avaliar na data de encerramento das demonstrações contábeis se há alguma indicação, com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda por redução ao valor recuperável reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada.

Fontes Externas de Informação

- a. O valor de mercado do ativo tem aumentado significativamente durante o período;
- b. Ocorreram, durante o período, ou ocorrerão, em futuro próximo, mudanças significativas com efeito favorável sobre a entidade no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal no qual ela opera ou no mercado no qual o ativo é utilizado; e
- c. As taxas de juros de mercado ou outras taxas de retorno de mercado sobre investimentos têm diminuído durante o período e essas diminuições possivelmente afetam a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo e aumentam substancialmente seu valor recuperável.

Fontes Internas de Informação

- a. Mudanças significativas de longo prazo com efeito favorável sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira pela qual o ativo

é ou se espera que seja utilizado. Essas mudanças incluem custos incorridos durante o período para melhorar o desempenho do ativo ou reestruturar a operação à qual o ativo pertence;

- b. Decisão para recomeçar a construção do ativo que foi anteriormente interrompida antes da sua conclusão ou de estar em condições de uso; e
- c. Evidência disponível nos relatórios internos que indica que o desempenho do serviço do ativo é, ou será, melhor do que o esperado.

A reversão da perda por redução ao valor recuperável reflete o aumento no valor recuperável de serviço estimado do ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que a entidade reconheceu a última perda por redução ao valor recuperável para esse ativo.

O aumento do valor contábil do ativo gerador de caixa, atribuível à reversão da perda por redução ao valor recuperável, não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) caso nenhuma perda tivesse sido reconhecida para o ativo em períodos anteriores. Essa reversão da perda deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período.

O valor em uso do ativo pode se tornar maior do que seu valor contábil simplesmente porque o valor presente de entradas de caixa futuras aumenta à medida que essas se tornam mais próximas. Entretanto, o potencial de serviços do ativo não aumentou. Portanto, a perda por redução ao valor recuperável não deve ser revertida simplesmente por causa do transcurso do tempo, mesmo que o valor recuperável do ativo se torne maior do que seu valor contábil.

Para entender essa situação, retoma-se o exemplo visto na seção que trata da mensuração do valor recuperável do ativo gerador de caixa. Naquele caso, o valor de uso do ativo, calculado na data zero, era dado por (em R\$ mil):

$$VP = \frac{100}{(1,065)^1} + \frac{100}{(1,065)^2} + \frac{1100}{(1,065)^3} = 1.092,73$$

Agora, supõe-se que passou um ano desde a primeira previsão do valor de uso do ativo. Como, nesse exemplo, o ativo será alienado no ano 3, simplesmente os fluxos serão descontados por um período a menos, em função da passagem do tempo. Assim, o valor de uso, projetado no ano 1, será dado por:

$$VP = \frac{100}{(1,065)^0} + \frac{100}{(1,065)^1} + \frac{1100}{(1,065)^2}$$

Fazendo os cálculos, o valor de uso estimado será dado por:

$$VP = 100 + 93,89 + 969,84 = 1.163,73$$

Observa-se que o valor de uso estimado no ano 1, foi de R\$ 1,16 milhão, maior do que o valor calculado no ano zero (R\$ 1,09 milhão), mesmo sem ter ocorrido aumento no potencial de serviços do ativo. A perda por redução ao valor recuperável não deve ser revertida quando decorrente simplesmente do transcurso do tempo.

A contabilização da reversão da perda por redução ao valor recuperável de um ativo individual gerador de caixa segue a mesma lógica que a da reversão da perda de um ativo não gerador de caixa, adotando-se os mesmos procedimentos contábeis vistos no exemplo da seção deste capítulo que trata sobre o tema.

Já no caso da unidade geradora de caixa, a reversão da perda por redução ao valor recuperável deve ser alocada aos ativos geradores de caixa da unidade proporcionalmente ao valor contábil desses ativos. Esses aumentos nos valores contábeis devem ser tratados como reversão de perdas por redução ao valor recuperável de ativos individuais, devendo ser também reconhecidas imediatamente no resultado do período. Nenhuma parte do valor de tal reversão deve ser alocada a ativo não gerador de caixa que contribui para o potencial de serviços da unidade geradora de caixa.

Alocar a reversão da perda por redução ao valor recuperável para a unidade geradora de caixa, o valor contábil do ativo não deve ser aumentado acima do menor valor entre:

- a. Seu valor recuperável (se determinável); e
- b. O valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) se nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida em períodos anteriores.

13.3. RECLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS

A reclassificação de ativo gerador de caixa para ativo não gerador de caixa, ou o contrário, deve ocorrer somente quando existir clara evidência que tal reclassificação é adequada. A reclassificação, por si só, não provoca a realização do teste de redução ao valor recuperável ou reversão da perda anteriormente registrada.

Há casos em que o ente pode decidir que é adequado reclassificar um ativo. Por exemplo, uma estação de tratamento de efluentes foi construída, principalmente, para tratar resíduos industriais de unidade habitacional social, para a qual não é cobrada qualquer taxa. Entretanto, a unidade habitacional social foi demolida e o local será utilizado para uso industrial e comercial. Pretende-se que, no futuro, a estação seja utilizada para tratar resíduos industriais cobrando taxas comerciais. Em virtude dessa decisão, a entidade do setor público decide reclassificar a estação de tratamento de efluentes para ativo gerador de caixa.

Pode ocorrer ainda a situação inversa: uma estação de tratamento de efluentes foi construída, primariamente, para tratar de resíduos de propriedade industrial cobrando taxas comerciais e a capacidade excedente tem sido utilizada para tratar resíduos de unidade habitacional social, para a qual não é cobrada qualquer taxa. A propriedade industrial fechou recentemente e, no futuro, o local será desenvolvido para finalidades sociais de habitação. Em virtude disso, o ente decide reclassificar a estação de tratamento de efluentes para ativo não gerador de caixa.

13.4. EVIDENCIAMENTO

A entidade deve divulgar os critérios desenvolvidos para diferenciar ativos não geradores de caixa de ativos geradores de caixa, além das seguintes informações para cada classe de ativos:

- a. O valor das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado durante o período e as linhas da demonstração do resultado nas quais essas perdas foram incluídas; e
- b. O valor das reversões das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado do período e as linhas da demonstração do resultado nas quais essas perdas foram revertidas.

A entidade deve evidenciar as seguintes informações para cada perda por redução ao valor recuperável ou reversão reconhecida durante o período:

- a. Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda redução ao valor recuperável;
- b. O valor da perda por redução ao valor recuperável reconhecida ou revertida;

- c. Para ativo gerador de caixa e não gerador de caixa:
 - i. A natureza do ativo; e
 - ii. Se a entidade apresenta informações por segmento, o segmento reportado ao qual pertence o ativo, baseado no formato de apresentação das demonstrações contábeis da entidade.
- d. Para unidade geradora de caixa:
 - i. Descrição da unidade geradora de caixa (por exemplo, se é linha de produção, instalação, unidade de negócios, área geográfica ou segmento reportado);
 - ii. Valor da perda por redução ao valor recuperável reconhecida ou revertida por classe de ativos e, se a entidade apresenta informação por segmento, por segmento reportado, baseado no formato de apresentação das demonstrações contábeis da entidade; e
 - iii. Se a agregação de ativos para identificar a unidade geradora de caixa mudou desde a estimativa anterior do valor recuperável da unidade geradora de caixa (caso exista), a descrição da maneira atual e anterior da agregação dos ativos e as razões que justificaram a mudança na maneira pela qual é identificada a unidade geradora de caixa;
- e. Se o valor recuperável de serviço do ativo é o seu valor justo líquido de despesas de venda ou seu valor em uso;
- f. Se o valor recuperável de serviço for o valor justo líquido de despesas de venda, a base utilizada para determinar esse valor (por exemplo, se o valor justo foi determinado por referência a mercado ativo);
- g. Se o valor recuperável de serviço do ativo não gerador de caixa for o valor em uso, a abordagem utilizada para determinar esse valor; e
- h. Se o valor recuperável de serviço do ativo gerador de caixa for o valor em uso, a taxa de desconto utilizada na estimativa atual e na anterior (se houver).

14. RECEITA DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO

A normatização dos procedimentos contábeis aplicáveis à receita de transação sem contraprestação foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 01 – Receita de Transação sem Contraprestação, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), observando também a *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 23 - Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers) of International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* e legislação brasileira aplicável.

O objetivo deste capítulo é normatizar o tratamento, para fins de demonstrações contábeis, conferido à variação patrimonial aumentativa (VPA) de transação sem contraprestação, particularmente relativo a tributos, transferências e multas.

Os procedimentos contábeis a serem conferidos às transações com contraprestação deverão ser observados na parte II, capítulo de Receita de Transação com Contraprestação, deste Manual.

Este Manual deve ser observado pelos órgãos e entidades abrangidos pelas normas de contabilidade aplicada ao setor público e que elaboram demonstrações contábeis, em matéria relativa a reconhecimento e mensuração da receita de transações sem contraprestação, exceto quanto à combinação de entidades.

14.1. DEFINIÇÕES

Transação sem contraprestação