
CONTADORIA GERAL DO ESTADO

RELATÓRIO SOBRE A METODOLOGIA UTILIZADA
PARA O RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E
EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO E ATIVO
INTANGÍVEL, METODOLOGIA UTILIZADA PARA A
REAVALIAÇÃO, AJUSTE AO VALOR RECUPERÁVEL,
DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO DOS
ATIVOS E MEDIDAS JÁ ADOTADAS PARA O INÍCIO
DOS PROCEDIMENTOS.

Rio de Janeiro

2012

GTCON/RJ – Subgrupo nº
2 – Imobilizado e
Intangível



GOVERNO DO
Rio de Janeiro

SECRETARIA
DE FAZENDA



CGE
CONTADORIA GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

CONTADORIA GERAL DO ESTADO

Grupo de Trabalho de Procedimentos Contábeis – GTCON/RJ

Subgrupo nº 2 – Ativo Imobilizado / Intangível

Responsável: Stephanie Guimarães da Silva – SEFAZ/RJ

Email: stephaniegs@fazenda.rj.gov.br

Telefone: 2334-2699

RELATÓRIO SOBRE A METODOLOGIA UTILIZADA PARA O RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO E ATIVO INTANGÍVEL, METODOLOGIA UTILIZADA PARA A REAVALIAÇÃO, AJUSTE AO VALOR RECUPERÁVEL DOS ATIVOS E DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO E MEDIDAS JÁ ADOTADAS PARA O INÍCIO DOS PROCEDIMENTOS.

Prefácio

Este estudo tem como objetivo a definição de metodologia e procedimentos quanto à identificação, reconhecimento, mensuração e evidenciação do Ativo Imobilizado e Ativo Intangível na Administração Pública do Estado do Rio de Janeiro. A etapa do Cronograma de Ações a que faz referência é de Estudos e Procedimentos Contábeis, que tem como objetivo a análise dos aspectos relacionados à interpretação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, bem como o estabelecimento de procedimentos internos necessários à implementação de novas rotinas capazes de dotar a contabilidade de documentação que suporte os registros competentes. Os estudos foram iniciados no início de 2012 pelo Subgrupo nº 2 – Ativo Imobilizado / Intangível e este relatório poderá ser utilizado como base para elaboração do Manual de Imobilizado e Intangível. Foi considerado como base do estudo principalmente o MCASP – 5ª edição, Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Poderá ser notado que em diversas partes do presente Relatório são feitas sugestões para a prática dos procedimentos, assim como as medidas que serão futuramente adotadas para cumprir ao Cronograma de Ações. Os procedimentos deverão ser adotados pelos órgãos da Administração Direta e pelas entidades da Administração Indireta.

SUMÁRIO

1. Conceitos	5
2. Metodologia para o Ativo Imobilizado	10
2.1 Reconhecimento	10
2.1.1 Reconhecimento Inicial	12
2.1.1.1 Levantamento dos bens Móveis	14
2.2 Mensuração	17
2.2.1 Mensuração inicial do custo	18
2.2.2 Mensuração após o reconhecimento inicial	19
2.3 Baixa de valor contábil de um item do ativo imobilizado	21
2.4 Divulgação para Ativo Imobilizado	22
3. Metodologia para Ativo Intangível	24
3.1 Conceito	24
3.2 Aplicação	24
3.3 Procedimentos para identificar um Ativo Intangível	25
3.4 Reconhecimento do Ativo Intangível	26
3.5 Mensuração	32
3.6 Baixa	33
3.7 Divulgação para Ativo Intangível	33
4. Depreciação/Amortização/Exaustão	34
4.1 Critérios de Mensuração e Reconhecimento	34
4.2 Métodos de Depreciação, Amortização e Exaustão	36
5. Reavaliação	50
6. Redução ao Valor Recuperável	54
6.1 Classificação	55
6.2 Identificação de Perda por Irrecuperabilidade	55
6.3 Mensuração do Valor Recuperável do Ativo	59
6.4 Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Irrecuperabilidade	59
6.5 Reversão de uma Perda por Irrecuperabilidade	60
6.6 Divulgação da Redução ao Valor Recuperável	62
7. Procedimentos a serem adotados	63

Legislação

Para que o relatório fosse realizado e os critérios fossem estabelecidos, foram utilizados os seguintes normativos:

- ✓ **Lei nº 4.320, de 17/03/1964** - Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- ✓ **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.128/08** - Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.
- ✓ **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.136/08** – Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
- ✓ **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.137/08** – Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos em Entidades do Setor Público;
- ✓ **Portaria Conjunta nº 02, de 13 de julho de 2012, da STN** – Aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativos de Estatísticas de Finanças Públicas, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP);
- ✓ **Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, da STN** – Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do MCASP;
- ✓ **Lei 287/79** - Aprova o Código de Administração Financeira e Contabilidade Pública do Estado do Rio de Janeiro.

1. Conceitos

Avaliação é a atribuição de um valor monetário a itens do ativo ou passivo cuja obtenção decorreu de julgamento fundado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, o processo de evidenciação dos atos e fatos da administração.

Mensuração é o ato de constatação de valor monetário para itens do ativo ou passivo, expresso no processo de evidenciação dos atos e fatos da administração, revelado mediante a aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises tanto qualitativas quanto quantitativas.

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 é o valor pelo qual pode ser intercambiado um ativo ou cancelado um passivo, entre partes conhecidas ou interessadas, que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

Valor da reavaliação ou da redução do ativo a valor recuperável é a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico.

Valor recuperável é o valor de venda de um ativo menos o custo para a sua alienação (preço líquido de venda), ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, estimado com base nos fluxos de caixa futuros trazidos a valor presente por meio de taxa de desconto (valor em uso), o que for maior.

Reavaliação é a adoção do valor de mercado ou do valor de consenso entre as partes para os bens do ativo, quando estes forem superiores ao valor líquido

contábil. Na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo permanente pode ser definido com base em parâmetros de referência, que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

Redução a valor recuperável (impairment) é o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil. É o reconhecimento de uma perda dos benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço de um ativo, adicional e acima do reconhecimento sistemático das perdas de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço que se efetua normalmente.

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 depreciável, amortizável e exaurível é o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual, quando possível ou necessária a sua determinação.

Valor residual é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.

Valor líquido contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

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

Amortização é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

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

Vida útil econômica é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.

Vida útil é o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Unidade Contábil é a entidade organizacional que possui patrimônio próprio.

Ajustes de Exercícios Anteriores são considerados os decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis, devendo ser reconhecido à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

Perda por redução ao valor recuperável de um ativo não gerador de caixa - é o quanto o valor contábil excede seu montante recuperável na forma de prestação de serviços públicos.

Valor recuperável na forma de prestação de serviços públicos - é o maior valor entre o valor justo de um ativo não gerador de caixa menos os custos de venda e seu valor em uso.

Valor residual de um ativo - é o valor ***estimado*** que a entidade obteria com a venda 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 feito 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 - é 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.

Valor líquido de venda - é o valor a ser obtido pela venda de um ativo em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

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.

Bens Móveis - compreende o valor da aquisição ou incorporação de bens corpóreos, 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, para a produção de outros bens ou serviços. 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 o valor dos bens vinculados ao terreno que não podem ser retirados sem destruição ou dano. 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**: compreende 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, loteamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais, hotéis dentre outros.

b) **Bens dominiais**: compreende 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 dispondo 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, bens imóveis a alienar dentre outros.

c) **Bens de uso comum do povo**: pode ser entendido como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público. Os bens de uso comum do povo são os bens de infraestrutura e os bens de patrimônio cultural.

d) **Bens imóveis em andamento**: compreende 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**: compreende os demais bens imóveis não classificados anteriormente. Exemplo: bens imóveis locados para terceiros, imóveis em poder de terceiros, dentre outros bens.

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.

Ativos geradores de caixa - são aqueles mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial.

Ativos não geradores de caixa - são aqueles mantidos com o objetivo de prestação de serviços públicos, e os demais ativos não mantidos com o objetivo de gerar retorno comercial.

2. Metodologia para o Ativo Imobilizado

Este capítulo tem o objetivo de demonstrar os procedimentos que serão utilizados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado dos órgãos e entidades da administração direta e indireta do Estado do Rio de Janeiro.

2.1 Reconhecimento

a. Princípio Geral do Reconhecimento

O ativo imobilizado é reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção.

O custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido sempre quando:

- (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 confiavelmente.

O órgão/entidade avaliará segundo esse princípio de reconhecimento todos os custos dos ativos imobilizados no momento em que são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo.

b. Critérios 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 do órgão/entidade.

Aplicando o *critério do valor do conjunto*, o órgão/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.

c. Bens de Uso Comum do Povo

1. Ativos de Infraestrutura

A norma internacional explica que embora não exista uma definição universalmente aceita de ativos de infraestrutura, esses ativos geralmente apresentam algumas ou todas das características a seguir:

- (a) São parte de um sistema ou de uma rede;
- (b) São especializados por natureza e não possuem usos alternativos;
- (c) São imóveis; e
- (d) Podem estar sujeitos a restrições na alienação;

Cita como exemplos de ativos de infraestrutura as redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia e rede de comunicação. Estão abrangidos no conceito de ativo imobilizado e devem ser contabilizados. O reconhecimento e mensuração desses ativos são obrigatórios.

2. Bens de Patrimônio Cultural

A norma internacional não obriga o reconhecimento e mensuração dos bens de patrimônio cultural, como por exemplo, monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais. Ainda, segundo o MCASP, esses ativos são raramente mantidos para gerar entradas de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para usá-los em tais propósitos.

Custos Subsequentes

O reconhecimento dos custos subsequentes segue a mesma regra do princípio geral do reconhecimento. O cuidado no reconhecimento desses custos reside no fato de que custos da manutenção periódica, que tem como objetivo reparo e manutenção de itens do imobilizado, devem ser reconhecidos no resultado do exercício, como variação patrimonial diminutiva, portanto, não são agregados ao ativo imobilizado. Só deve ser reconhecido no valor contábil do ativo imobilizado quando o custo de reposição trazer melhoria ou adição complementar significativa no bem e o valor contábil das peças substituídas deve ser baixado. Nesse caso, o MCASP orienta: (i) depreciar a parte complementar do bem ora adquirida, separadamente; ou (ii) estabelecer novo critério de depreciação do bem que recebeu a melhoria ou a adição complementar.

Transferências de Ativos

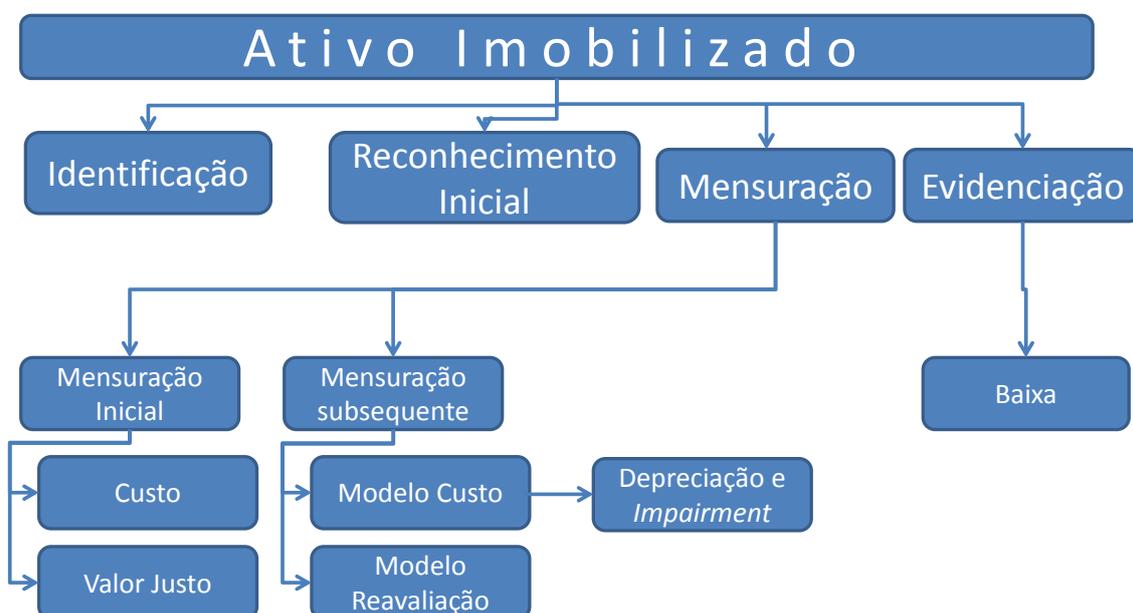
No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, este deve ser evidenciado em notas explicativas.

2.1.1 Reconhecimento Inicial

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.

Devido às mudanças na contabilidade do setor público, com vistas à melhoria na informação contábil, os registros devem espelhar de modo fidedigno a situação patrimonial. Um dos aspectos importantes para a apresentação da real situação patrimonial é o critério de avaliação de ativos, que permite a quantificação fiel dos recursos controlados. A Secretaria do Tesouro Nacional disponibilizou a Visão Geral do Processo, abaixo ilustrada:

Figura 1 – Visão Geral do Processo



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

A administração pública estadual até o momento não praticava procedimentos para preservar o valor original adequado dos ativos, fazendo com que os mesmos permaneçam com valores históricos, não configurando uma base monetária inicial confiável para a aplicação dos procedimentos de depreciação. Esse trabalho de adequação de valor dos ativos é complexo, demandando tempo e recursos humanos, principalmente para aquisições realizadas em exercícios anteriores, e, por isso, não necessita ser realizado imediatamente, e sim gradativamente, de acordo com as possibilidades de cada órgão. Assim, **cada órgão/entidade deverá respeitar um cronograma que deverá ser adotado e servirá de base para os trabalhos realizados**

pelas comissões que serão designadas para iniciar o levantamento dos bens. Abaixo apresentamos um cronograma exemplificativo:

Grupos	Título	Prazo Máximo
1	Veículos Automotores	2013
2	Aeronaves	2013
3	Mobiliário em Geral	2014
4	Animais e Semoventes	2014
5	Aparelho, Equipamentos e Utensílios Médicos, Odontológicos, Laboratoriais e Hospitalar	2014

2.1.1.1 Levantamento dos bens Móveis

A necessidade de primeiro se conhecer o que o Estado tem é fundamental para que se crie uma base sólida no Patrimônio. Assim, o Subgrupo Imobilizado/Intangível propõe que o levantamento dos bens móveis seja feita através de comissões designadas em cada órgão/entidade, com a realização de treinamento das pessoas convocadas para que possam realizar os trabalhos. Esse levantamento será feito por etapas, como foi feito em Santa Catarina, na União e no Exército. As etapas, ou fases, serão:

a. Fase 1 – Bem que entrou em uso no ano de 2013

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a adoção de uma data de corte é necessária para identificar o início da adoção dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Por isso, instituímos provisoriamente como data de corte o ano de 2013. Ou seja, a recomendação é que o gestor deverá iniciar o procedimento de depreciação pelos bens colocados em condições de uso **a partir de janeiro de 2013**, uma vez que os mesmos já apresentam uma base monetária inicial confiável, não

necessitando ser submetidos previamente ao procedimento de ajuste de exercícios anteriores.

Nesta fase, não é necessário que os ativos sofram avaliação, pois seu valor já é considerado confiável. O valor da depreciação mensal, obtido do sistema de controle patrimonial ou a partir de outra fonte de informação é reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

Exemplo de Contabilização¹

D	3.3.3.1.1.01.04	DEPRECIÇÃO DE BENS MÓVEIS
C	1.2.3.8.1.01.01	DEPRECIACAO ACUMULADA – BENS MÓVEIS

b. Fase 2 - Procedimento do Ajuste de Exercícios Anteriores (Para os bens que não atingiram o final da vida útil).

Para os bens que não atingiram o final da vida útil, mas que não foi realizada a depreciação até o momento, é necessário somente o cálculo da depreciação que foi desconsiderada até a data que se realizará o procedimento. Após o ajuste, deverá ser considerado o novo valor encontrado para o cálculo da depreciação, e os meses restantes de vida útil. A expressão abaixo deverá ser utilizada para o cálculo do valor a ser registrado em ajuste de exercícios anteriores.

¹ Contas que foram utilizadas nos exemplos têm como fonte o PCASP no SIAFEM, versão 22-11-2012.

Ajuste de Exercícios = Anteriores	$\frac{\text{Base Monetária Inicial menos Valor Residual}}{\text{nº de meses de vida útil}}$	x	nº de meses de uso do bem até o mês atual
---	--	---	---

Exemplo de Contabilização:

D	2.3.7.2.1.03.00	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
C	1.2.3.1.1.01.00	BENS MÓVEIS

c. Fase 3 - Procedimento do Ajuste de Exercícios Anteriores (Para os bens que atingiram o final da vida útil).

Para esta fase, será necessário ajustar a base monetária atual do bem para que reflita o valor de mercado.

Muitos bens do Estado estão contabilizados a R\$0,01, não refletindo a realidade, confirmando a necessidade de reavaliarmos ou, dependendo do caso, efetuar a baixa desses bens. Os ajustes serão feitos em conta denominada Ajuste de Exercícios Anteriores, do Patrimônio Líquido, contra o registro no Ativo Imobilizado, ou seja, não haverá impacto no Resultado.

Esse procedimento (reavaliação ou redução a valor recuperável) deverá ser baseado em laudo técnico, tabela FIPE ou de referência, cumprindo o cronograma, feito pela Comissão de servidores designada em cada órgão/entidade.

Exemplo de Contabilização:

D	1.2.3.1.1.01.00	BENS MÓVEIS
----------	------------------------	--------------------

C	2.3.7.2.1.03.00	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
----------	------------------------	---

Os bens adquiridos em exercícios anteriores e que não foram distribuídos e colocados em utilização imediatamente no ano de aquisição, mas que terão seu uso efetivo iniciado no exercício de 2013 poderão participar do processo de depreciação sem prévia reavaliação/redução ao valor recuperável, desde que não seja identificado importante alteração de valor.

2.2 Mensuração

Antes de iniciar os procedimentos usuais de mensuração descritos neste item, 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.

Os elementos do custo de um ativo imobilizado compreendem:

I – Seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

II – Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessários para a o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração.

Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- (a) custos de preparação do local;
- (b) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
- (c) custos de instalação e montagem;
- (d) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
- (e) honorários profissionais.

Exemplos que não são custos de um item do ativo imobilizado são:

- (a) custos de abertura de nova instalação;
- (b) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- (c) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- (d) custos administrativos e outros custos 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.

Quando adquirido por meio de uma transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado ou pelo preço a vista ou valor justo na data do reconhecimento.

2.2.1 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 a do seu **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. 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.

Assim, o ativo adquirido é mensurado dessa forma 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**.

Caso não existam transações de mercado comparáveis de um ativo, o seu valor justo só pode ser mensurado com segurança se:

- a) a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa para tal ativo; ou
- b) as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração.

2.2.2 Mensuração após o reconhecimento inicial

Após o reconhecimento inicial, a entidade detentora do ativo deverá optar entre valorá-lo pelo modelo do custo ou da reavaliação.

O **modelo do custo** consiste no registro do bem pelo valor de aquisição, produção ou construção menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

O **modelo da reavaliação** consiste no registro do bem pelo valor justo sujeito à reavaliação periódica menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

Valor Justo

De acordo com o que foi conceituado, valor justo é o valor pelo qual pode ser intercambiado um ativo ou cancelado um passivo, entre partes conhecidas ou interessadas, que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

O valor justo de um ativo para o qual não existem transações comparáveis só pode ser mensurado com segurança:

(a) se a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa; ou

(b) se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com segurança tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo é usado para determinar o custo do ativo recebido, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente.

Se não houver evidências do valor justo baseadas no mercado devido à natureza especializada do item do ativo imobilizado e se o item for raramente vendido, exceto como parte de um negócio em marcha, o órgão/entidade pode precisar estimar o valor justo usando uma abordagem de receitas ou de custo de reposição depreciado.

Segundo a norma internacional, o valor justo de terrenos e edifícios é normalmente determinado a partir de evidências baseadas no mercado, por meio de avaliações feitas por avaliadores profissionalmente qualificados.

O valor justo de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação. Uma avaliação do valor de um ativo é normalmente feita por avaliadores profissionalmente qualificados, que ostentam qualificação profissional reconhecida e relevante. 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 serem obtidos para terrenos, edificação não especializadas, motores de veículos e diversos outros tipos de instalações e equipamentos.

O MCASP estabelece orientação no caso de ativos que sejam de difícil mensuração, baseada em orientação internacional. Para certos ativos públicos pode ser difícil estabelecer seus valores de mercado pela ausência de transações de mercado para tais ativos. Algumas entidades estatais podem ter valores significativos de tais ativos. Caso não haja nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado em um mercado ativo e líquido 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 no qual poucas transformações tenham ocorrido pode ser estimado com referência ao valor de mercado de terreno com características e topologia semelhantes em uma localização semelhante na qual evidências de mercado sejam disponíveis. No caso de edifícios especializados e outros estruturas feitas à mão, o valor justo pode ser estimado usando-se o custo de reposição depreciado, ou de custo de restauração ou abordagem de unidades de serviço.

2.3 Baixa de valor contábil de um item do ativo imobilizado

A baixa 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 baixado, os ganhos ou perdas decorrentes desta baixa devem ser reconhecidos no resultado patrimonial.

Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa 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.

2.4 Divulgação para Ativo Imobilizado

É recomendado divulgar, para cada grupo de ativo imobilizado reconhecida nas demonstrações contábeis:

- 1) Os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
- 2) Os métodos de depreciação utilizados;
- 3) As vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas;
- 4) 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
- 5) 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 o órgão/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 subseqüentes. 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 um grupo do ativo imobilizado seja contabilizado 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 método do custo.

3. Metodologia para Ativo Intangível

3.1 Conceito

Ativo intangível é um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pelo órgão/entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais.

3.2 Aplicação

O órgão/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 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 extrativas 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 comercio*) 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;
- h) Custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes dos direitos contratuais de seguradora segundo contratos de seguro; e
- i) Patrimônio cultural intangível.

3.3 Procedimentos para identificar um Ativo Intangível

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

Um ativo intangível satisfaz o critério de identificação quando:

- a) For separável, ou seja, puder ser separado do órgão/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 do órgão/entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlar um ativo significa dizer que a entidade detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais 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 serviços potenciais de outra forma.

O controle do órgão/entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais 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.

3.4 Reconhecimento do Ativo Intangível

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:

- for provável que os benefícios econômicos futuros esperados e serviço potencial atribuíveis ao ativo serão gerados em favor do órgão/entidade; e
- 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.

O órgão/entidade deve avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros ou serviço potencial 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, o órgão/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 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:

- I) Aquisição separada;
- II) Geração interna; e
- III) Aquisição por meio de transações sem contraprestação.

a. Aquisição separada

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

O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

- a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e 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:

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

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

- gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- gastos da transferência das atividades para novo local (incluindo custos de treinamento); e
- 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.

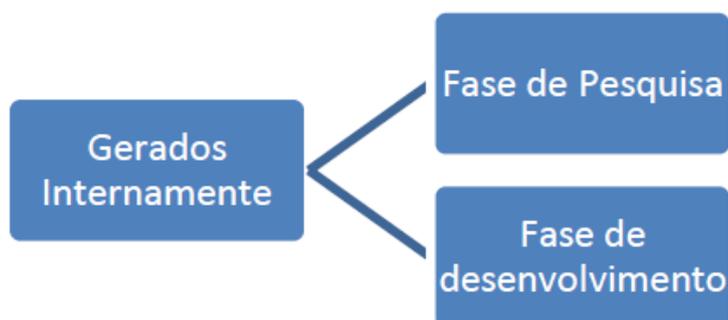
b. Geração Interna

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.

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.

Para o reconhecimento de ativo intangível gerado internamente, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, o órgão/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.

i. 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, o órgão/entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Portanto, tais gastos são reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

São exemplos de atividades de pesquisa:

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

ii. Fase de desenvolvimento

São exemplos de atividades de desenvolvimento:

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

Um ativo intangível resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido somente se o órgão/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 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.

Marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço, direitos sobre folha de pagamento e outros itens de natureza similar, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

iii. 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.

Os gastos subsequentes de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquiridos separadamente e reconhecidos como ativo intangível, devem ser reconhecidos da seguinte forma:

- a) Gastos de pesquisa – como variação patrimonial diminutiva quando incorridos;

- b) Gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo intangível como variação patrimonial diminutiva quando incorridos; e
- c) Gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento, adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

c. Aquisição por meio de transações sem contraprestação

Um ativo intangível pode ser adquirido por meio de transações sem contraprestação. Isso pode ocorrer quando outro órgão/entidade do setor público transfere ativos intangíveis a outra entidade em uma transação sem contra prestação, 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.

3.5 Mensuração

Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser mensurado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda por irre recuperabilidade ou 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. 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.

3.6 Baixa

O ativo intangível deve ser baixado:

- 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 da baixa de ativo intangível devem ser determinados pela diferença ente 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.

3.7 Divulgação para Ativo Intangível

Recomenda-se o órgão/entidade divulgar 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.

4. Depreciação/Amortização/Exaustão

4.1 Critérios de Mensuração e Reconhecimento

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, através da depreciação, atendendo o princípio da competência. Assim, é importante verificar que o reconhecimento da depreciação encontra-se 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.

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

Assim sendo, a recomendação é que o gestor deverá iniciar o procedimento de depreciação pelos bens colocados em condições de uso **a partir de janeiro de 2013**, uma vez que os mesmos já apresentam uma base monetária inicial confiável, não necessitando ser submetidos previamente ao procedimento ajuste de exercícios anteriores. Após o encerramento dessa primeira etapa, o gestor passará a aplicar a depreciação aos bens adquiridos nos demais exercícios anteriores, conforme cronograma que será estabelecido, após realizar o ajuste de seus valores.

O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, **no final de cada exercício**. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.

A depreciação, a amortização e a exaustão devem ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

A depreciação, a amortização ou a exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso. A depreciação e a amortização não cessam quando o ativo torna-se obsoleto ou é retirado temporariamente de operação.

Para o registro da depreciação, amortização e exaustão devem ser observados os seguintes aspectos:

- a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- c) circunstâncias que podem influenciar seu registro.

O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido **nas contas de resultado do exercício**.

D	3.3.3.1.1.01.04	DEPRECIÇÃO DE BENS MÓVEIS
C	1.2.3.8.1.01.01	DEPRECIACAO ACUMULADA – BENS MÓVEIS

A determinação da vida útil econômica de um ativo deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico e levar consideração os seguintes fatores:

- a) a capacidade de geração de benefícios futuros;
- b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- c) a obsolescência tecnológica;
- d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

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.

A NBCT 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão também inclui dispositivo que estabelece as situações em que os bens não precisam ser depreciados, como a seguir:

- a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- d) terrenos rurais e urbanos.

4.2 Métodos de Depreciação, Amortização e Exaustão

4.2.1. Depreciação

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

O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo esperado dos benefícios futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança.

Por outro lado, os métodos de depreciação, amortização e exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente podem ser adotados os seguintes, sem prejuízo da utilização de outros métodos:

- a. o método das quotas constantes ou em linha reta;
- b. o método das somas dos dígitos;
- c. o método das 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 do imobilizado tais como veículos.

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.

A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. E também não é exigido que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método.

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 variação patrimonial diminutiva de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção. A depreciação cessa quando o ativo é baixado. Entretanto, não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso.

A depreciação de bens imóveis deve ser calculada com base, exclusivamente, no custo de construção, não computado no cálculo o valor dos terrenos.

A depreciação cessará quando do término do seu período de vida útil. Nesse momento, seu valor contábil 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.

I. 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 notar 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 a 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 usadas nos casos em que o ente, após ajustar seu patrimônio a valor justo, começará a depreciar os bens já usados. Nesse caso, o controle patrimonial deverá ocorrer separadamente, para os bens usados e para os bens adquiridos na condição de novos, construídos, ou produzidos, já que possuirão vida útil diferenciadas.

II. Determinação da Vida Útil e Valor Residual

A vida útil é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a órgão/entidade. Todos os fatores considerados para a determinação do tempo de vida útil do bem devem estar documentados, indicando os parâmetros e índices que tenham sido utilizados, bem como as normas ou laudos técnicos.

A estimativa da vida útil do ativo deve ser feita com base na experiência da entidade com ativos semelhantes. Assim, as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas deverão ser estabelecidas pelo órgão/entidade, de acordo com as características particulares da utilização desses bens pelo ente. 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, o órgão/entidade deve utilizar o prazo de vida útil e as taxas anuais de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão.

De acordo com a NBC T 16.9, o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, **no final de cada exercício**. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas. Situações específicas podem ocorrer dependendo da utilização e uso do bem. Conforme orientação da STN, um veículo que está:

1. **Constante utilização** - Veículos da frota das Policiais militar, civil e bombeiros, ambulâncias, e outros, que sejam utilizados em média de **20 horas por dia** deverão ter vida útil de **5 anos**.
2. **Média utilização** - Veículos da frota administrativa que são utilizados em média de **12 horas por dia** deverão ter vida útil de **10 anos**.
3. **Baixa utilização** - Veículos da frota administrativa que são utilizados em média de **08 horas por dia** deverão ter vida útil de **15 anos**.

Não é necessário que o órgão/entidade 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 útil 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.

Portanto, cada órgão/entidade deverá analisar os casos específicos, em que dependendo da utilização do bem a vida útil pode ser diferente de outro bem.

A Contadoria-Geral do Estado será responsável por emitir orientações para os órgãos/entidades. A Contadoria orienta a primeiro momento, utilizar a tabela com referência aos valores trazidos pela Macrofunção 20330 do Ministério da Fazenda e Instrução Normativa SRF nº 162, de 31/12/1998, que fixa o prazo de vida útil e taxa de depreciação. Porém, a tabela não será exaustiva, podendo ser alterada conforme situações específicas que podem ocorrer em cada órgão/entidade, devendo estar justificado em notas explicativas, orientado no capítulo sobre divulgação.

Lembramos que o procedimento somente será iniciado para os bens adquiridos a partir de 2013 e após o reconhecimento inicial dos demais bens, adquiridos antes de 2013.

**Tabela 1 – Prazo de Vida Útil e Taxa Anual de Depreciação para Bens Imóveis
(Referência ao Plano de Contas do Estado do Rio de Janeiro²)**

CONTAS	BENS IMÓVEIS	PRAZO DE VIDA ÚTIL (ANOS)	TAXA ANUAL DE DEPRECIÇÃO
123210101	EDIFICIOS	25	4
123210104	SALAS COMERCIAIS	25	4
123210207	INSTALACOES	10	10

**Tabela 2 – Prazo de Vida Útil e Taxa Anual de Depreciação para Bens Móveis
(Referência ao Plano de Contas do Estado do Rio de Janeiro)**

CONTAS	BENS MÓVEIS	VIDA ÚTIL (ANOS)	VALOR RESIDUAL %
123110101	MAQUINAS , MOTORES E APARELHOS.	10	10%
123110106	OUTROS EQUIPAMENTOS	10	10%
123110107	MOBILIARIO EM GERAL E ARTIGOS P/ DECORACAO	10	10%
123110108	MAT.BIBLIOG.DISCOT.FILMOT.OBJ.HIST.OB.ART.P.M	5	10%
123110109	FERRAMENTAS E UTENSILIOS DE OFICINAS	5	20%
123110110	MAT.ART.E INSTR.MUSICA,INSIG.FLAM.BAND.ART.ES	20	10%
123110111	MAT.P/ESCRIT.BIBLIOT.ENS.LAB.GAB.TECN.OU CIEN	10	10%
123110112	UTENSILIOS DE COPA,COZINHA,DORMIT.ENFERMARIA	10	10%
123110113	MAT.PERMANENT.DE ACAMP.DE CAMP.PARAQ.ARMAMENT	10	10%
123110114	VEICULOS DE TRACAO PESSOAL E ANIMAL	15	10%
123110115	ANIMAIS P/TRABALHO,PRODUCAO E REPRODUCAO	10	10%
123110116	EQUIPAMENTOS PARA PROCESSAMENTO DE DADOS	5	20%
123110117	EQUIP. UTENSILIOS HOSP.P/USO HOSPITAL.LABORAT.	15	20%
123110118	EQUIP. E APARELHOS DE SOM,IMAGENS TELECOMUNIC.	10	10%
123110119	MOVEIS E MATERIAL ESCOLAR E DIDATICO	10	10%
123110120	MAT. DESTINADO AO ACONDIC. P/TRANSP.OBJET.VALOR	10	10%
123110152	EQUIP. MATERIAL PERMANENTE EM REG.EXEC.ESPEC	10	10%
123110102	TRATORES E EQUIPAM. RODOVIARIOS E AGRICOLAS	4	25%
123110163	AUTOMOVEIS, CAMINHOS,E OUTROS VEIC.DE	15	10%

² PCASP no SIAFEM atualizado em 29-11-2012

A variação patrimonial diminutiva de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo.

Observa-se os seguinte efeitos nas demonstrações:



Efeitos na Demonstração das Variações Patrimoniais:



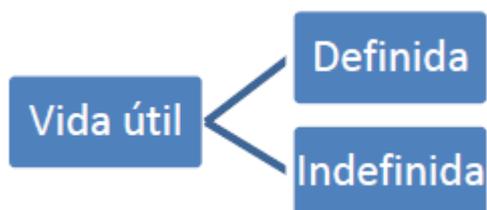
Efeitos no Balanço Patrimonial:

Balanço Patrimonial	
Ativo	Passivo
Ativo Imobilizado (Depreciação acumulada)	
	Patrimônio Líquido

4.2.2 Amortização

I. Determinação da Vida Útil

O órgão/entidade deve classificar a vida útil do ativo intangível em definida e indefinida.



Se a vida útil for definida, o órgão/entidade deve avaliar também a duração e o volume de produção ou outros fatores semelhantes que formam essa vida útil.

O órgão/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”.

II. Fatores para Determinação da Vida Útil

O órgão/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, o órgão/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 o órgão/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, indica 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.

III. Amortização de Vida Útil (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.

IV. 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 da linha reta (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.

V. 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:

- i. o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e
- 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.

VI. 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.

VII. Ativo Intangível com vida útil indefinida

O ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado. O órgão/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 existam indícios de que ativo intangível pode ter perdido valor.

VIII. 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.

4.2.3 Exaustão

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 órgão/entidade 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.

5. Reavaliação

Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, caso o órgão/entidade adote esse método de mensuração após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado ou intangível, é necessário que de tempos em tempos esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil.

A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado usando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.

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 do seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação. Os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo necessitam de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada quatro anos.

Portanto, segundo a NBCT 16.10, as reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos:

- (a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- (b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

O órgão/entidade deve observar que, 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.

Seguindo orientação da Secretaria do Tesouro Nacional, o órgão/entidade deverá escolher ou o método de custo ou o de reavaliação como sua política contábil e deve aplicar tal política para uma classe inteira de ativos imobilizados.

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

- (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.

Portanto, se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a categoria do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliado.

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 poderá ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através 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, a amortização ou a 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 FIPE 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.

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.

A contabilização dos aumentos referentes à reavaliação de ativos vai inicialmente ser reconhecida no resultado patrimonial do período, pois ainda não possuímos um sistema de controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de reavaliação. Esse procedimento foi orientado pela Secretaria do Tesouro Nacional pelo atual momento de transição que está ocorrendo, podendo ser alterado futuramente.

Assim, se o valor contábil de uma classe do ativo aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta de resultado do período.

Se, por outro lado, o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em virtude de 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 relativos à reavaliação de ativos individuais dentro de uma classe do ativo imobilizado devem ser contrapostas umas com as outras, dentro da classe, porém não devem ser contrapostas com ativos de classes diferentes.

6. Redução ao Valor Recuperável

O órgão/entidade deverá avaliar se há alguma indicação de que um ativo imobilizado ou intangível possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade.

Caso o valor contábil de um ativo imobilizado ou intangível apresente valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível afirmar que esse ativo está em imparidade (*impairment*). Note que a execução de um teste de imparidade deve considerar primeiramente a utilidade do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

A redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. Esta 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 o *impairment* é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu 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. Assim, reflete um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla.

Cabe ressaltar que a Redução ao Valor Recuperável, pode ocorrer tanto nos ativos que são mensurados pelo método de custo quanto para os ativos que são mensurados pelo método de reavaliação.

6.1 Classificação

A redução ao valor recuperável pode ser aplicada para ativo gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial), bem como a ativo não-gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de prestar serviços).

A maioria dos ativos mantidos por entidades do setor público são ativos não-geradores de caixa. Assim, as orientações contidas neste Manual são, inicialmente, direcionadas à contabilização de redução ao valor recuperável desses ativos.

6.2 Identificação de Perda por Irrecuperabilidade

O órgão/entidade deverá avaliar se há qualquer indicação de que um ativo possa ter o seu valor reduzido ao valor recuperável, sem possibilidade de reversão desta perda em um futuro próximo. Caso isso aconteça, deverá estimar o valor da perda por meio de testes de recuperabilidade. Os ativos intangíveis com vida útil indefinida e os ainda não disponíveis para uso também devem ser testados. Assim, ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irreuperabilidade, a entidade deve considerar, no mínimo, os seguintes fatores:

a. FONTES EXTERNAS DE INFORMAÇÃO

a) Cessação total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem. Exemplos:

I. uma escola fechada por causa da falta de demanda de serviços escolares resultante do deslocamento da população a outras áreas. Não está antecipado o fato 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 - a escola não pode ser fechada porque a mais próxima fica a 100 quilômetros. A entidade não prevê o aumento de matrículas de estudantes. No momento do estabelecimento da escola, o registro de matrículas era de 1.400 estudantes - a entidade teria adquirido uma instalação menor se o número de matrículas tivesse sido previsto para ser de 150 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 aquelas que permaneceram usam o serviço de ônibus que é mais barato).

b) Para os casos em que haja um mercado ativo e o bem não puder mais ser utilizado, o valor de mercado desse bem caiu significativamente, mais do que seria esperado pela passagem do tempo ou uso normal.

c) Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso para a entidade ocorreram ou estão para ocorrer no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera.

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. Exemplo: 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.

Ambiente legal ou de política de governo:

O potencial de serviço de um ativo pode ser reduzido em consequência de uma mudança em uma lei ou em um regulamento. Exemplo: 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.

b. FONTES INTERNAS DE INFORMAÇÃO

a) Evidência de danos físicos no 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 ocorrem durante o período, ou que devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado. Essas mudanças incluem o ativo que deixa de gerar benefícios econômicos futuros, a existência de planos de descontinuidade ou reestruturação da operação a qual um ativo pertence, ou planos para alienação de um ativo antes da data anteriormente esperada. 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 por irreversibilidade. 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; e

III. uma decisão de desativar a construção do ativo antes da sua conclusão, ou antes de estar apto para operar. Assim, um ativo que não vai ser terminado não pode proporcionar o serviço pretendido. Exemplo: a construção foi desativada devido à identificação de uma descoberta arqueológica ou devido a fatores ambientais; e

c) Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho dos serviços de um ativo é ou será pior do que o esperado. Os relatórios internos podem indicar que um ativo não está executando como esperado. Por exemplo, um relatório interno da secretaria de saúde sobre operações de uma clínica rural pode indicar que uma máquina de raio-x usada pela clínica sofreu perda por irrecuperabilidade porque o custo de manter a máquina excedeu significativamente aquele incluído no orçamento original.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outros fatores de que um ativo pode ter sofrido perda por irrecuperabilidade, exigindo que determine o seu valor de serviço recuperável.

Ao avaliar se houve ou não uma perda por irrecuperabilidade, a entidade precisa avaliar as mudanças no potencial de serviços sobre o longo prazo. Isto enfatiza que as mudanças estão sendo consideradas dentro do contexto antecipado do uso do ativo no longo prazo. No entanto, essas expectativas podem mudar e as avaliações realizadas pela entidade em cada data de apresentação das demonstrações contábeis devem refleti-las.

A aplicação da perda por irrecuperabilidade pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo necessitem ser revisados.

6.3 Mensuração do Valor Recuperável do Ativo

Valor recuperável é o **maior valor** entre o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e o seu valor em uso.

O valor justo é o valor pelo qual o ativo pode ser trocado, existindo um conhecimento amplo e disposição por parte dos envolvidos no negócio, em uma transação sem favorecimentos.

O preço de mercado mais adequado é normalmente o preço atual de cotação. Caso o preço atual não esteja disponível, o preço da transação mais recente pode oferecer uma base a partir da qual se estimam o valor justo menos os custos de alienação.

Para determinar o valor justo menos os custos de alienação, deve-se deduzir as despesas de venda, exceto as que já foram reconhecidas como passivo. Exemplos dessas despesas são as despesas legais, impostos, despesas de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda.

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

6.4 Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Irrecuperabilidade

A perda por irrecoverabilidade do ativo deve ser reconhecida no resultado patrimonial, tendo como contrapartida uma conta retificadora. Entretanto, quando o valor estimado da perda for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade pode ter que reconhecer um passivo.

Depois do reconhecimento de uma perda por irrecoverabilidade, a variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual, se houver, em uma base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

A redução ao valor recuperável poderá ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterà ao menos, as seguintes informações:

- a) documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
- b) a identificação contábil do bem;
- c) critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
- d) vida útil remanescente do bem;
- e) data de avaliação; e
- f) a identificação do responsável pelo teste de recuperabilidade.

6.5 Reversão de uma Perda por Irrecuperabilidade

O órgão/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 irreuperabilidade reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada. O registro será a reversão de uma perda por irreuperabilidade.

a. FONTES EXTERNAS DE INFORMAÇÃO:

- a) o ressurgimento da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;

b) a ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre o órgão/entidade, no ambiente tecnológico, legal ou político no qual a entidade opera.

c) ambiente tecnológico, legal ou político no qual a entidade opera.

b. FONTES INTERNAS DE INFORMAÇÃO:

a) a ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre o órgão/entidade, na medida que o ativo é usado ou previsto de ser usado. Estas mudanças incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho de um ativo ou para reestruturar a operação à qual este ativo está relacionado;

b) uma decisão para recomeçar a construção do ativo que foi previamente interrompida antes da conclusão, ou antes de estar em capacidade de operar;

c) existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho do ativo é ou será melhor do que o esperado.

Estes fatores não são exaustivos, podendo órgão/entidade identificar outras indicações de uma reversão de uma perda por irrecuperabilidade, exigindo que órgão/entidade determine por estimativa novamente o valor de serviço recuperável do ativo.

A reversão reflete um aumento no valor recuperável estimado para um ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que órgão/entidade reconheceu a última perda por irrecuperabilidade para este ativo.

O órgão/entidade deve identificar a mudança nas estimativas que causou o aumento no valor de serviço recuperável. Seguem alguns exemplos de mudanças nas estimativas:

a) se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor em uso, uma mudança na estimativa dos componentes do valor em uso;

b) se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor justo menos os custos de alienação, uma mudança na estimativa dos componentes do valor justo menos os custos de alienação.

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

A reversão da perda por irrecuperabilidade de um ativo deve ser reconhecida diretamente no resultado.

Depois que a reversão da perda por irrecuperabilidade é reconhecida, a variação patrimonial diminutiva de depreciação ou amortização para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo menos, se aplicável, seu valor residual, em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

6.6 Divulgação da Redução ao Valor Recuperável

Recomenda-se que o órgão/entidade evidenciar as seguintes informações para cada classe de ativos:

a) o valor das perdas por irrecuperabilidade reconhecidas no resultado durante o período; e

b) o valor das reversões de perdas por irrecuperabilidade reconhecidas no resultado do período.

A o órgão/entidade deve evidenciar as seguintes informações para cada perda por irrecuperabilidade ou reversão reconhecida durante o período:

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

7. Procedimentos a serem adotados

Decreto de Gestão de Bens Móveis

A Subsecretaria de Recursos Logísticos – SUBLO da Secretaria de Planejamento e Gestão – SEPLAG, nos enviou minuta de um Decreto de Gestão de Bens Móveis do Estado, e até a elaboração da versão final, fizemos diversas sugestões que foram discutidas exaustivamente pelo grupo. Estamos no momento aguardando a sua aprovação.

Levantamento dos Bens Móveis

O Subgrupo Imobilizado/Intangível, e a Contadoria-Geral do Estado estão preparando um normativo que descreva como ocorrerá o levantamento

dos bens móveis do Estado do Rio de Janeiro, com seus aspectos principais, que são:

1. Constituição de Comissões e Contratação de Empresas;
2. Cronograma do levantamento.

Procedimentos de Depreciação/Amortização/Exaustão

A Contadoria-Geral do Estado será responsável por emitir orientação sobre o cálculo de depreciação, amortização e exaustão, para que seja iniciado no ano de 2013, para os bens que foram adquiridos em 2013.

Sistema de Patrimônio do Estado

O PRODERJ elaborou o projeto SAGPP – Sistema de Apoio à Gestão do Patrimônio Público, com o propósito de desenvolver um sistema que automatize os conceitos, normas e procedimentos adotados pelo Estado no controle das operações dos bens patrimoniais e na prestação de contas do exercício. Para a elaboração do projeto, foram utilizadas como referência as especificações elaboradas pela equipe da Contadoria-Geral do Estado e a minuta do Decreto que regulamenta a gestão de Bens Móveis do Estado. A elaboração do Projeto se justificou pela resposta do PRODERJ de que a adaptação do CPE não é possível e, portanto, não está apto para gerar as informações patrimoniais demandadas com base nos requisitos extraídos da minuta de decreto dos bens patrimoniais. Será elaborado um Termo de Referência para contratar no mercado um sistema ou ainda, ser utilizado na possibilidade de ser desenvolvido um sistema pelo PRODERJ.