

Redução ao Valor Recuperável de Ativos: uma Análise no Setor Público Federal no Brasil

Reduction to Recoverable Value of Assets: an Analysis in the Federal Public Sector in Brazil

Aline Roberta Halik¹

RESUMO

A globalização gerou um estreitamento entre os países. Com essa interligação, a contabilidade foi obrigada a se adequar a um padrão global para que os reflexos contábeis sejam semelhantes entre os países e o Brasil possa se tornar mais competitivo. Esse processo de convergência das normas contábeis internacionais trouxe a obrigação de realizar o teste de *impairment* às unidades. Diante desse quadro, será analisada a redução ao valor recuperável no setor público, e para tanto se procederá nas seções iniciais ao estudo do histórico do processo de *impairment*, abordando a seguir a redução ao valor recuperável no setor público e, posteriormente, a mensuração de ativos no setor público federal.

Palavras-Chave: Setor Público. Contabilidade. *Impairment*.

ABSTRACT

Globalization has generated a narrowing among countries. With this interconnection, the accounting was forced to adapt to a global standard so that the accounting effects are similar among the countries, and so that Brazil becomes more competitive. This process of convergence of international accounting standards has brought the obligation to perform the impairment test in the units. Given this situation, the impairment in the public sector will be reviewed, and for that the study of the history of the impairment process will be performed in the first sections, dealing next with the impairment in the public sector, and subsequently the measurement of assets in the federal public sector.

Keywords: Public Sector. Accounting. *Impairment*.

¹ Especialista em Auditoria Pública pela Faculdade Fortium, Brasília-DF. Economista e contadora graduada pela Universidade Federal do Tocantins UFT. É analista em Ciência e Tecnologia do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI). E-mail: aline.halik@mcti.gov.br.

1 INTRODUÇÃO

No presente cenário da economia mundial, com a interligação entre os países gerada pela globalização, adequar a contabilidade a um mesmo padrão global para que os reflexos contábeis sejam semelhantes será um item imprescindível aos países que desejam se tornar mais competitivos no mercado mundial.

A contabilidade pública no Brasil está em um processo de convergência com as normas internacionais, e essa adequação no sistema contábil está desencadeando um grande ajuste nos procedimentos contábeis usuais; um desses procedimentos é a redução ao valor recuperável.

O setor público iniciou o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no ano de 2008, quando anunciou, através da Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da portaria MF nº 184, que iria se adequar aos padrões internacionais de contabilidade.

O *impairment* representa um dano econômico, uma diminuição no benefício econômico esperado do ativo ou no seu potencial de serviço. Para identificá-lo, a empresa precisa aplicar o *impairment test* (teste de recuperabilidade do custo). Se o valor contábil do ativo for superior ao seu valor recuperável (por uso ou venda), registra-se uma perda por *impairment* (*impairment loss*) (CARVALHO et al., 2010, p. 6).

O teste de *impairment* permite que a entidade mantenha um ativo pelo valor justo, ou seja, permite que a o ativo reflita o valor real dos bens, pode-se dizer que a redução ao valor recuperável permite um reconhecimento da perda sofrida no bem além do valor já descontado na depreciação.

Ora, diante desse cenário, torna-se pertinente questionar quais serão os impactos que o *impairment* pode causar no resultado das Demonstrações Contábeis do setor público. O presente trabalho se destina justamente a responder a essa questão, para tanto, será utilizada a pesquisa exploratória e descritiva, tanto por meio de técnica de bibliografia quanto de pesquisa documental.

Diante do assunto apresentado e ainda pouco explorado no setor público federal no Brasil, este artigo se propõe a demonstrar como a redução ao valor recuperável está sendo realizada nos ativos que pertencem a esse setor.

Este artigo está estruturado em cinco seções. Na segunda seção será de-

envolvido um breve histórico. Na terceira seção trataremos sobre a redução ao valor recuperável no setor público. A quarta seção fará uma análise sobre a mensuração de ativos no setor público federal no Brasil, e na última seção será feita a conclusão.

2 BREVE HISTÓRICO

O cenário global tem exigido dos países uma adequação constante à uniformização contábil, o Brasil, então, tem se esmerado na tarefa de se adequar aos padrões contábeis exigidos, visto que a linguagem contábil deve servir a usuários de vários países, e para que isso ocorra, as informações contábeis devem convergir para o mesmo padrão.

A qualidade informacional da Contabilidade deve ser compreensível aos usuários e imprescindível, também no setor público, em decorrência de a principal finalidade dos demonstrativos contábeis é a de servir como ferramenta para o exercício do controle e acompanhamento das políticas públicas (CARLIN, 2008).

O processo de convergência da contabilidade tem se mostrado um grande desafio ao Brasil. As discussões sobre o processo começaram na década de 1990, mas após 15 anos do início delas, a contabilidade pública ainda precisa adequar alguns quesitos, porém já houve um grande avanço no setor público: a introdução do novo plano de contas do setor público em janeiro de 2015.

O primeiro órgão internacional a tratar sobre o tema foi o Governmental Standards Board (GASB) em 2003, o segundo foi o International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) em 2004 e 2008, e, posteriormente, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou, em 2008, dois pronunciamentos sobre a exigência do teste de *impairment* para o setor público. E mesmo diante da exigência em realizar o teste de *impairment* no setor público, pouco tem se debatido sobre o tema.

Pode-se afirmar que, no Brasil, em um primeiro momento, apenas o setor privado se adequou aos padrões internacionais de contabilidade. Por sua vez, no que se refere ao setor público, somente em 2008 foi anunciado pela Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da portaria MF nº 184 de 2008, que este iria se adequar aos padrões internacionais de contabilidade. De fato,

esse processo se consolidou de forma definitiva em janeiro de 2015, com a implantação do novo plano de contas do setor público, mas ainda existem muitas adequações no sistema contábil do setor público que precisam ser aperfeiçoadas.

3 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL NO SETOR PÚBLICO

No ano de 2003, o Governmental Accounting Standards Board (GASB), órgão que edita as normas contábeis para o setor governamental nos Estados Unidos, aprovou o *Statement 42 accounting and financial reporting for impairment of capital assets and for insurance recoveries*. Esse pronunciamento definiu as normas para o teste de *impairment* de ativos do setor público.

O conceito principal do *impairment* é trazer ao balanço patrimonial o valor real dos itens do ativo. O conceito de *impairment* é equivalente à regra do custo ou mercado, e o menor valor será o adotado para o ativo.

O International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS) também publicou dois pronunciamentos sobre a redução ao valor recuperável do ativo no setor público, ou *impairment* no setor público. O primeiro em 2004, o IPSAS 21 *Impairment of non cash generation assets* que estabelece o *Impairment* para ativos que não geram caixa e o segundo o IPSAS 26 *Impairment of cash generation assets*, para ativos que geram caixa.

No Brasil, foi publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público–, essa norma fala da necessidade de o setor público realizar o teste de redução ao valor recuperável do ativo, porém não estabelece os parâmetros para realização do *impairment*.

Para realizar o teste de *impairment* é necessário para adequar os valores do ativo. Para isso, deve-se diminuir do custo original do produto o valor da depreciação, exaustão e amortização e o valor da redução ao valor recuperável; somente após essa retificação nas contas do ativo é que o valor do bem alcançará o valor justo.

Algumas pesquisas estudaram sobre a redução ao valor recuperável no setor público. Carvalho et al. (2010) estudaram as particularidades de normas nacionais e internacionais balizadoras do *impairment* no setor público: o GASB 42, as IPSAS 21 e 26 e a NBC T 16.10. As conclusões da pesquisa

apontaram que, apesar da NBVT 16.10 já estar em vigor há muito tempo no país, os bens do setor público ainda precisam ser depreciados e reavaliados para que o teste de imparidade seja aplicado.

Carvalho e Lima (2012) pesquisaram o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público, em particular a implantação dos padrões internacionais de contabilidade para reconhecimento, determinação dos valores contábeis e valores de perdas por desvalorização dos ativos da Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL).

Como afirma Uliano et al. (2014), o valor do item deve ser o montante do custo incorrido no instante da aquisição menos os valores das respectivas contas de depreciação, amortização ou exaustão.



Figura 1: Valor contábil do bem
Fonte: Uliano et al. (2014)

Para o IPSAS 21 e 26 são necessários alguns indicadores para realizar o teste de *impairment*, são eles: danos físicos, alteração na maneira ou expectativa de duração do uso, interrupção de construção, evidência disponível de relatório interno que indique que a execução de um ativo será pior que o esperado, suspensão dos serviços fornecidos pelo ativo, significativa mudança de longo prazo com um efeito adverso sobre a entidade, declínio no valor de mercado, mudanças significativas de mercado, tecnológicas ou econômicas e aumento nas taxas de juros ou outras taxas de retorno sobre o investimento.

No entanto, a lista não é exaustiva, é necessário uma análise mais profunda por profissionais da área para identificar uma perda por *impairment*

dentro de um órgão público federal, dessa maneira, o critério para reconhecimento da redução ao valor recuperável deve necessariamente se basear em parâmetros específicos.

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 (MPCASP, parte II, 2014, p. 156).

4 MENSURAÇÃO DE ATIVOS NO SETOR PÚBLICO FEDERAL

A justificativa para realizar o teste de *impairment* é garantir que os ativos que estão contabilizados demonstrem um valor justo, ou seja, o valor contabilizado possa de fato ser recuperado por uso ou venda. De maneira simplificada, a perda por *impairment* corresponde à diferença entre o valor contábil e o *fair value* do ativo, quando o segundo for menor (CARVALHO et al., 2010, p. 843).

Mensurado o valor recuperável de um ativo (ou da UGC), se este for menor do que seu valor contábil, este deve ser reduzido ao seu valor recuperável. Essa redução representa uma perda por desvalorização do ativo e, portanto, há *impairment*. A perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período, exceto para aqueles ativos que foram objeto de reavaliação, que terão suas perdas registradas em reservas de reavaliação no patrimônio líquido (DOMINGUES, GODOY, 2012, p. 355).

A análise da recuperabilidade visa assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por seu uso ou por venda. Assim, caso existam evidências claras de que ativos estão avaliados por valor não recuperável no futuro, deve-se imediatamente reconhecer a desvalorização por meio da constituição de provisão para perdas (*impairment*) (FERREIRA, 2012, p. 384).

O critério para mensuração dos ativos imobilizados deve ser consistente no setor público, de modo a determinar o valor econômico do bem, este

conceito se equivale ao *fair value*² (valor justo), esse conceito representa o benefício líquido futuro decorrente do uso.

Dessa forma, o *impairment* é um conceito conservador que procura manter o *fair value* do ativo, porém reconhecendo somente perdas, e não ganhos, decorrentes de uma variação no benefício econômico esperado do ativo ou no seu potencial de serviço (CARVALHO et al., 2010, p. 5-06).

Destarte, a redução ao valor recuperável é um instrumento utilizado para adequar o valor contábil dos ativos a sua real capacidade de retorno econômico. Assim, reflete um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla (MPCASP, parte II, 2014, p. 156).

Desde 2008, quando emitiu um pronunciamento afirmando que o setor público no Brasil iria se adequar aos padrões contábeis internacionais, ele vem se ajustando a esses padrões contábeis, e já em 2010 começou a realizar a depreciação, exaustão e amortização dos bens do ativo.

No setor público federal, a redução ao valor recuperável pode ser aplicada tanto a ativos que geram caixa como aqueles que não geram caixa; trata-se de um instrumento utilizado para adequar o valor registrado à real capacidade do bem em gerar retorno econômico. Quando ocorre uma perda por *impairment*, a entidade demonstra também que houve um declínio na utilidade desse ativo, esse ativo não tem mais potencial de serviços para a unidade.

Dessa forma, os ativos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis de forma a refletir os fluxos futuros que a entidade espera obter em virtude de possuir tal ativo (MPCASP, 2014, p. 156).

2 Ludicibus e Martins, 2008, p. 10 definem que o “Valor Justo é o montante pelo qual um determinado item poderia ser transacionado entre participantes dispostos e conhecedores do assunto, numa transação sem favorecimento”.

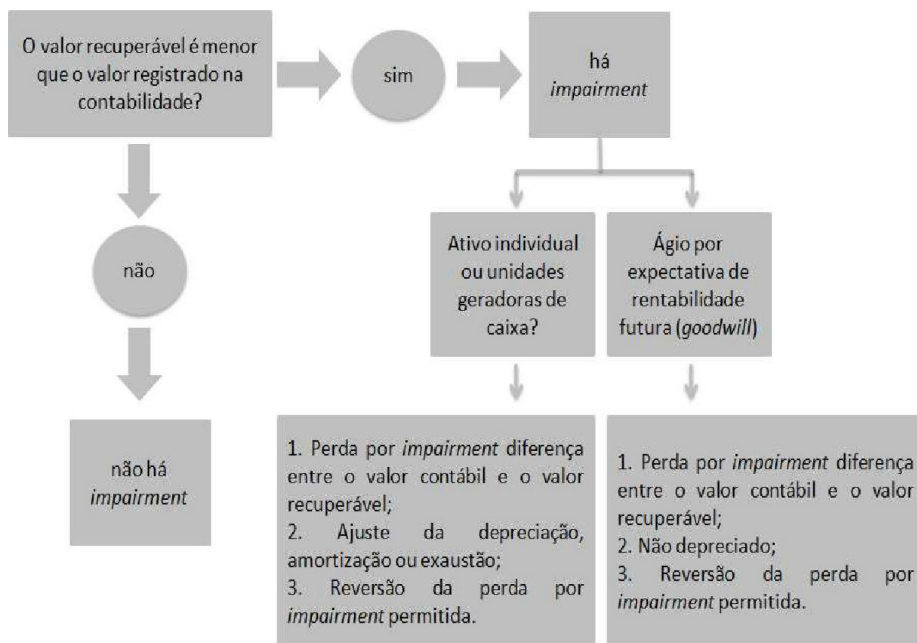


Figura 2: Teste de redução ao valor recuperável conforme CPC 01 que pode ser adequado ao setor público
Fonte: Barbosa (2014)

O teste de recuperabilidade (teste de *impairment*) é utilizado para impossibilitar que um ativo possua um valor no balanço superior ao seu valor recuperável, possibilitando, assim, que os valores declarados no balanço reflitam o valor real do ativo.

Os indicadores de *impairment* são eventos ou mudanças nas circunstâncias que afetam o ativo de capital, indicando a eminência de *impairment* — e que é evidente ou conhecido pelo governo (CARVALHO *et al.*, 2010, p. 853).

Segundo Carvalho (2010, p. 834) “caso a atribuição de novo valor ao ativo acarretar acréscimo de valor, então tem-se uma reavaliação. Todavia, resultando em decréscimo de valor, tem-se uma redução ao valor recuperável”.

“Se o valor contábil apresentar valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível dizer que esse ativo

está em imparidade (*impairment*)” (SILVA, 2009, p. 142).

Silva (2009) alerta para o cuidado que deve-se tomar ao determinar a perda por *impairment*, visto que, muitas vezes, a perda é somente aparente, e pode ser solucionada com uma alteração na vida útil remanescente ou o cálculo da depreciação com o seu valor residual.

Quadro 1: Reflexos patrimoniais da Redução ao Valor Recuperável

Reflexos Patrimoniais da Redução ao Valor Recuperável	
Demonstração das Variações Patrimoniais (VPD)	Balanco Patrimonial (BP)
Variação Patrimonial Diminutiva (VPD)	Conta Retificadora do Ativo
Redução ao Valor Recuperável	(-) Redução ao Valor Recuperável
Diminui o Resultado Patrimonial	Diminui o ativo e o patrimônio líquido, quando da redução do resultado do exercício

Fonte: Elaboração própria baseada no MPCASP (2014, parte II)

Observa-se que há dois tipos distintos de impactos advindos da redução ao valor recuperável, sendo que uma visão é a patrimonial e a outra se refere às variações diminutivas advindas do lançamento contábil.

Segundo Chase e Roybark (2006) “uma perda por *impairment* só deve ser reconhecida se a desvalorização do ativo for considerada permanente. Apesar da maioria das desvalorizações ser considerada permanente, o governo pode fornecer evidências contrárias”.

A contabilidade pública está no início de um profundo processo de adequação às normas internacionais, e muitas vezes, os conceitos do setor privado têm que ser adequados à realidade do setor público, fazendo com que as normas do setor privado acabem ditando as regras ao setor público por falta de legislação no setor.

Para identificar se é necessária a redução ao valor recuperável, a entidade deve avaliar ao final de cada exercício social se existe alguma indicação que o ativo pode ter sofrido desvalorização, se a perda for constatada, deve-se calcular o valor recuperável do bem.

É no balanço patrimonial do setor público que as contas de redução ao valor recuperável são evidenciadas, essas contas aparecem como contas retificadoras e sua natureza contábil é uma conta credora. Ao visualizar as contas que compõem o plano de contas do setor público, verifica-se que há várias contas de redução ao valor recuperável adequadas a cada situação:

- Redução ao valor recuperável de participações permanentes;
- Redução ao valor rec. de propriedades para investimentos;
- Redução ao valor recuperável de investimentos do rpps;
- Redução ao valor recuperável de demais invest. perm.;
- Redução ao valor recuperável de bens móveis;
- Redução ao valor recuperável de bens imóveis;
- Redução ao valor recuperável de softwares;
- Redução ao valor recuperável de marcas, direitos e pat.;
- Redução ao valor recuperável direito de uso de imóveis.

Essas contas serão acionadas por meio de situações no novo CPR e através de nota de lançamento (NL), desse modo, aciona-se os eventos que contêm o roteiro contábil e as contas que serão creditas e debitadas.

Ao consultar a tabela de eventos³ no SIAFI⁴ Tela Preta 2015 verifica-se que, para realizar a redução ao valor recuperável, existem alguns eventos já destinados a essa função, os eventos descritos abaixo devem ser registrados por NL:

– Para baixar os bens imóveis, utiliza-se o evento 58.0.326, que faz o seguinte lançamento contábil:

D-3.6.1.5.1.02.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE BENS IMÓVEIS

C-1.2.3.9.1.02.00 REDUÇÃO AO VALOR RECUP. DE IMOBILIZADO-IMÓVEIS

– Para baixar os bens móveis, utiliza-se o evento 58.0.353, que faz o seguinte lançamento contábil, no lançamento de crédito o 6º nível está aberto, permitindo assim um rol de maior de contas a serem escolhidas pelo gestor:

D-3.6.1.1.1.01.00 REAVALIAÇÃO DE BENS MÓVEIS

C-1.2.3.9.1.KK.00

³ A tabela de eventos do SIAFI é o resumo do roteiro contábil que será acionado quando o gestor realizar algum ato ou fato no sistema.

⁴ É o sistema informatizado que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) disponibiliza aos usuários para registro, controle e acompanhamentos das execuções governamentais.

– Para baixar os bens intangíveis, utiliza-se o evento 58.0.354, no lançamento de crédito e débito o 6º nível está aberto, permitindo assim um rol de maior de contas a ser escolhido pelo gestor, esse evento faz o seguinte lançamento contábil:

D- 3.6.1.6.1.XX.00

C- 1.2.4.9.1.XX.00

– Para realizar a redução ao valor recuperável referente aos anos anteriores, utiliza-se a situação LMB020- REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS – DE EXERCÍCIOS ANTERIORES no SIAFI web, o evento que essa situação aciona é o 59.1.401, esse evento faz somente um lançamento a crédito, visto que, como a redução ao valor recuperável é uma conta retificadora do ativo, não há como retificar o exercício já encerrado, percebe-se que a conta contábil está aberta no 6º nível para permitir reduzir ao valor recuperável contas do ativo de bens móveis e imóveis, esse evento faz o seguinte lançamento contábil:

C- 1.2.3.9.1.XX.00

5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo realizar uma análise sobre o processo de redução ao valor recuperável (*impairment*) no setor público federal no Brasil. A redução ao valor recuperável permite que o setor público demonstre o valor justo de seus ativos, visto que, a depreciação, a amortização e a exaustão não permitem que seja apontada a perda de valor econômico dos ativos, mas a redução ao valor recuperável permite demonstrar claramente a perda de valor econômico do ativo. Desse modo, a contabilidade governamental traz seu enfoque sobre o patrimônio da entidade, e esse enfoque está de acordo com os padrões internacionais contábeis.

Na verdade, já era mais que necessária a adoção pelo Brasil do processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais de contabilidade. Apenas dessa maneira, utilizando as práticas contábeis que

estão sendo adotadas no mundo todo, o país se torna mais transparente e passa a ser reconhecido pela comunidade internacional, podendo refletir em seus balanços o valor real de seus bens ativos, demonstrando, com isso, ser um país que preza pela transparência em suas demonstrações contábeis.

Durante muito tempo a contabilidade pública foi vista como uma contabilidade orçamentária, um instrumento de acompanhamento de receitas e despesas, enquanto o patrimônio era um item menosprezado. Ocorre que, com a convergência da contabilidade pública, veio uma mudança de paradigmas, e patrimônio público, antes menosprezado, passou a ser o foco da contabilidade pública. Com essa mudança de paradigmas, o setor público começa a utilizar ferramentas que antes eram pouca ou quase nada exploradas, como o teste de *impairment* que permite uma abordagem diferente no processo de avaliação de ativos no setor público, e, portanto, uma apuração do seu valor justo.

Constatou-se que, no setor público federal no Brasil, poucas unidades realizaram o teste de *impairment* em seus ativos até o mês de maio de 2015, e ainda não houve uma cobrança mais efetiva da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) sobre esse assunto às unidades gestoras.

O teste de *impairment* pode impactar de modo significativo o balanço no setor público, mas é fundamental que esse teste seja realizado por todos os órgãos e o balanço consolidado possa de fato refletir o valor real dos ativos no setor público.

De fato, o processo de mudança ainda é excruciante para o setor público, pois se trata de uma remodelação de anos de práticas legalistas, isto é, a contabilidade pública ficou estagnada durante muitos anos e toda mudança de paradigmas exige um grande esforço. Nesse sentido, a recompensa de todo esforço alçará o país ao nível contábil da maioria dos países desenvolvidos. Desse modo, os reflexos decorrentes dessa mudança atingirão toda uma geração e trarão informações tempestivas e confiáveis sobre o patrimônio público.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, J. S.; CONSONI, S.; SCHERER, L. M.; CLEMENTE, A. *Impairment no Goodwill: uma análise baseada na divulgação contábil*. **Revista**

de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 8, p. 159-179, 2014.

BEZERRA, C. S.; GALLON, A. V.; DE LUCA, M. M. M. **Redução ao valor recuperável de ativos e sua adoção** nas empresas do setor de utilidade pública listadas na BM&FBovespa à luz do CPC 01. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 6, p. 8-27, 2014.

CARVALHO, L. N.; COSTA, P. S.; OLIVEIRA, A. T. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 44, p. 1-20, 2010.

CARVALHO, R. M. F.; LIMA, D. V.; L. O. G. F. Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. **Revista Universo Contábil**, p. 62-81, 2012.

CARLIN, D. O. Considerações sobre o Processo de Convergência na Contabilidade Pública Brasileira. **Revista Eletrônica do CRCRS**, n. 8, set., 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. Set. 2007. 42 p. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>> Acesso em: 18 nov. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais de Contabilidade**. Resolução CFC nº. 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público** – NBCASP (Resoluções do CFC nº 1.128 a 1.137, de 21 de novembro de 2008).

CHASE, B. W.; ROYARK, H. M. Hurricanes, tornadoes and other disasters: reporting their effect applying GASB 42. **Journal of Government Finan-**

cial Management, Summer, 2006, p. 47-53.

DOMINGUES, J. C. A.; GODOY, C. R. Redução ao Valor Recuperável de Ativos: um Estudo nas Empresas do Setor Petrolífero Mundial. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 6, p. 329, 2012.

FERREIRA, R. J. **Contabilidade Avançada**: inclui a nova estrutura conceitual comentada – CPC 00. 5ª ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2012.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. 2009. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: (Aplicável às demais sociedades) – Suplemento 2. ed. São Paulo: Atlas.

IUDÍCIBUS, S. et al. **Manual de contabilidade societária**. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras, FEA/USP. São Paulo: Atlas, 2010. p. 230, 235-240, 380.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, p. 9-18, 2008.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – STN. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. 6ª edição, 2014.

MACHADO, E. A.; CRUZ, A. P. C.; TAKAMATSU, R. T.; LIMA, G. A. S. F. Evidências de disclosure de valor recuperável de ativos em firmas listadas no mercado acionário brasileiro. **Revista Universo Contábil**, v. 9, p. 86-103, 2013.

MAZZIONI, S.; POLITELO, L.; MOREIRA, W. J.; KLANN, R. C. **Fatores determinantes na evidenciação da redução ao valor recuperável de ativos (impairment test) em empresas listadas na BM&FBOVESPA**. Base (São Leopoldo. Online), v. 11, p. 276-291, 2014.

MORAES, C. P. **Redução ao valor recuperável de ativos pertencentes ao setor público.** (2011). Tese de Graduação. Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

MENDES, Wagner. **Redução ao Valor Recuperável de Ativo (Impairment) e Ajuste ao Valor Presente (AVP).** São Paulo: IOB, 2010.

PONTE, V. M. R.; DE LUCA, M. M. M.; SOUSA, H. V.; CAVALCANTE, D. S. Práticas de Divulgação do Teste de Redução ao Valor Recuperável de Ativos pelas Companhias Abertas Listadas na BM&FBOVESPA. **Contabilidade de Vista & Revista**, v. 22, p. 113-144, 2011.

SANTOS, J. D. F.; CRUZ, J. H. N.; TAVARES, M. F. N. Um estudo sobre os modelos de mensuração do *impairment* test dos ativos imobilizados e intangíveis das empresas da BM&FBovespa listadas na NYSE. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 2, p. 1-15, 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.** Brasília, 2015.

SILVA, L. M. A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. v. 1, nº 1, art. 3, p. 25-38, jan./fev., 2007.

SILVA, R. L. M. **Adoção completa das IFRS no Brasil: qualidade das demonstrações contábeis e o custo de capital próprio.** 2013. Tese de doutorado, Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública.** 8. Ed, São Paulo: Atlas, 2009.

ULIANO, A. L. P.; DONÁ, A. L.; GONCALVES, M. N. Disclosure da

perda por *impairment* aplicado ao ativo imobilizado: análise nas companhias do IBRX-50. **Enfoque**, v. 33, p. 1/1-18, 2014.

TAVARES, M. F. N. et al. **Um estudo sobre o nível de conformidade dos setores classificados pela Bovespa com o CPC 01 – redução ao valor recuperável de ativos. 2010. 16f. Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v.5, nº 1, jan/jun. 2010. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrij/article/viewFile/810/803>> Acesso em: 18 nov. 2015.