



Enap

Contabilidade com Foco na Gestão do Patrimônio Público

Módulo

3

Caixa e equivalentes
de caixa, aplicações
financeiras, estoques,
ativo imob. e intangível



Fundação Escola Nacional de Administração Pública

Presidente

Diogo Godinho Ramos Costa

Diretor de Educação Continuada

Paulo Marques

Coordenador-Geral de Educação a Distância

Carlos Eduardo dos Santos

Conteudista/s

Diego Rodrigues Boente (conteudista, 2019)

Equipe responsável:

Carlos Eduardo dos Santos (coordenação web, 2020)

Guilherme Teles da Mota (implementador rise, desenhista, 2020)

Ivan Carlos Pereira Gomes (desenho instrucional, 2020)

Jader de Sousa Nunes (desenho instrucional, 2020)

Patrick Oliveira Santos Coelho (implementador moodle, 2020)

Priscila Campos Pereira (desenho instrucional, 2020)

Rodrigo Pereira Neves (conteudista, 2019)

Vanessa Mubarak Albin (Diagramação, 2021)

Curso produzido em Brasília 2021.

Desenvolvimento do curso realizado no âmbito do acordo de Cooperação Técnica FUB / CDT / Laboratório Latitude e Enap.



**Escola Nacional de
Administração Pública**

Enap, 2021

Enap Escola Nacional de Administração Pública

Diretoria de Educação Continuada

SAIS - Área 2-A - 70610-900 — Brasília, DF



Sumário

Unidade 1 - Aspectos conceituais do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais.....	5
1.1. Apresentação dos principais normativos sobre o tema	5
1.2. Prazos de obrigatoriedade dos registros contábeis por ente da Federação....	6
1.3. Caixa e Equivalentes de Caixa.....	7
1.4. Aplicações Financeiras.....	8
1.5. Estoques	9
1.6. Ativo imobilizado	11
1.7. Ativo intangível.....	17
1.8. Depreciação, amortização e exaustão	20
1.9. Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável	26
Referências.....	29





Módulo 3 Caixa e equivalentes de caixa, aplicações financeiras, estoques, ativo imob. e intangível

Unidade 1 - Aspectos conceituais do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

Ao final da unidade você será capaz de: identificar os principais aspectos contábeis relacionados ao caixa e equivalentes, estoques, imobilizados e intangíveis.

1.1. Apresentação dos principais normativos sobre o tema

Vamos comentar os principais procedimentos contábeis relacionados com a gestão do patrimônio público. Mas, primeiro, é preciso destacar um normativo importante sobre esse tema: o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), aprovado pela Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o papel de consolidador das contas públicas nacionais e normatizador das regras gerais dessa consolidação. Nesse sentido e de modo alinhado às orientações do Ministério da Fazenda no sentido de convergir para padrões contábeis internacionais, conforme disposto na Portaria MF nº 184/2008, a STN edita regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) de observância obrigatória para todos os entes da Federação.

O MCASP também se alinha às práticas contábeis dispostas nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T SP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Dessa forma, uma série de ajustes já foram realizados, conforme prazos apresentados pela Portaria STN nº 634/2013, dentre os quais se destacam a implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

Na sequência das reformas contábeis e de modo a seguir as orientações da Portaria STN nº 634/2013, a STN editou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), dando continuidade ao processo de convergência da CASP aos padrões internacionais.

Destaca-se que o objetivo do PIPCP é estabelecer prazos-limite com vistas à consolidação das contas públicas e validação de dados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi).

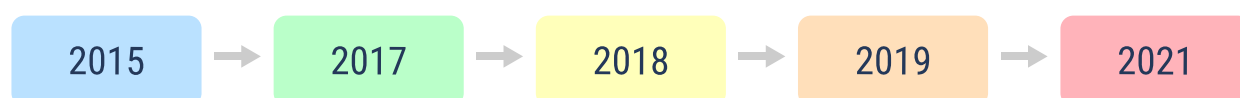
Assim, busca-se a padronização dos procedimentos contábeis adotados na Federação, levando-



se em conta os aspectos legais e o contexto de convergência às normas contábeis internacionais, permitindo a comparabilidade entre os entes, a adequada consolidação das contas públicas e a instrumentalização do controle interno, externo e social.

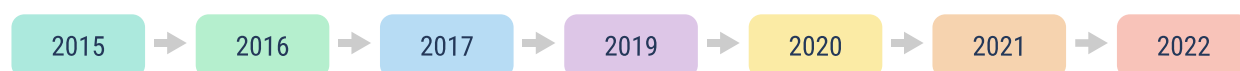
1.2. Prazos de obrigatoriedade dos registros contábeis por ente da Federação

Para compreender melhor o assunto, veja o infográfico abaixo sobre o ano e sua respectiva correspondência entre as classes do balanço patrimonial (União).



Classes de balanço patrimonial (União)	
Ativo	Passivo
Créditos a receber (exceto tributários, previdenciários e de contribuições)	Obrigações por competência (empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias)
Dívida Ativa (-) Ajuste para perdas	Obrigações de benefícios a empregados
Bens móveis e imóveis (exceto patrimônio cultural e infraestrutura) (-) Depreciação e exaustão	Provisão atuarial do regime próprio de previdência (servidores civis e militares)
Investimentos permanentes (participação em estatais, outros)	Obrigações com fornecedores
Créditos tributários e de contribuições por competência (exceto créditos previdenciários)	Provisões por competência
Créditos previdenciários por competência	
Softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres	
Bens de infraestrutura	
Estoques	
Bens do patrimônio cultural	

Para compreender melhor o assunto, veja o infográfico a seguir sobre o ano e sua respectiva correspondência entre as classes do balanço patrimonial (Estados e DF):





Classes de balanço patrimonial (União)	
Ativo	Passivo
Dívida Ativa (-) Ajuste para perdas	Provisão atuarial do regime próprio de previdência (servidores civis e militares)
Créditos a receber (exceto tributários, previdenciários e de contribuições)	Obrigações com os fornecedores
Bens móveis e imóveis (exceto patrimônio cultural e infraestrutura) (-) Depreciação e exaustão	Obrigações de benefícios a empregados
Investimentos permanentes (participação em estatais, outros)	Provisões por competência
Créditos tributários e de contribuições por competência (exceto créditos previdenciários)	Obrigações por competência (empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliária)
Créditos tributários e de contribuições por competência (exceto créditos previdenciários)	
Créditos previdenciários por competência	
Softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres	
Estoques	
Bens de infraestrutura e do patrimônio cultural (quando passíveis de registro)	

Para os municípios acima de 50 mil habitantes, os prazos em regra são de 1 ano a mais em relação aos Estados e DF e, para os municípios até 50 mil habitantes, 2 anos a mais.

Ressalta-se que os prazos estabelecidos pelo PIPCP são prazos limite e não impedem que cada ente da Federação implante determinado procedimento antes da data estabelecida e não restringe a atuação dos órgãos de controle, que poderão exigir prazos mais exíguos.

1.3. Caixa e Equivalentes de Caixa

Agora vamos comentar os procedimentos contábeis patrimoniais, começando por Caixa e Equivalentes de Caixa.

Caixa e Equivalentes de Caixa compreendem o numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis, além das aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, as quais são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor. Incluem, ainda, a receita orçamentária arrecadada que se encontra em poder da rede bancária em fase de recolhimento.



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

As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor justo¹, atualizadas até a data das demonstrações contábeis. As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

Para finalizar o assunto veja o exemplo:

Aquisição de dólares por US\$ 10.000,00 em janeiro de 2018, com intenção de venda em curtíssimo prazo.

Câmbio = R\$ 3,20 por dólar.

Logo, o saldo de janeiro de 2018 da conta Caixa e Equivalentes de Caixa é:

$$\text{US\$ 10.000,00} \times 3,20 = \text{R\$ 32.000,00}$$

No mesmo exemplo, suponha que no mês seguinte o câmbio variou para R\$ 3,50 por dólar.

Logo, o saldo de fevereiro de 2018 da conta Caixa e Equivalentes de Caixa é:

$$\text{US\$ 10.000,00} \times 3,50 = \text{R\$ 35.000,00}$$

Em contrapartida, tem-se o registro da receita de variação cambial:

$$(3,50 - 3,20) \times \text{US\$ 10.000,00} = \text{R\$ 3.000,00}$$

1.4. Aplicações Financeiras

Aplicações financeiras compreendem as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis no curto ou no longo prazo, além das aplicações temporárias em metais preciosos.

IMPORTANTE

Também são mensuradas ou avaliadas pelo valor justo, atualizadas até a data das demonstrações contábeis, e as atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

¹ O conceito de valor justo, apesar de não constar como base de mensuração na Estrutura Conceitual, ainda está previsto em algumas NBC TSP. À medida que essas normas forem revogadas, o valor justo não será mais um conceito utilizado.



1.5. Estoques

Os estoques são ativos:

1. Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção. Exemplo: matéria-prima.
2. Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou empregados na prestação de serviços. Exemplo: material de expediente.
3. Mantidos para venda. Exemplos: imóveis para revenda e bens comercializáveis.
4. Mantidos para distribuição. Exemplos: cartilhas, vacinas, etc.

A mensuração dos estoques pode ser resumida da seguinte forma:

Mensuração	
Regra geral	Custo histórico ou valor realizável líquido, dos dois o menor
Adquiridos por meio de transação sem contraprestação	Valor justo na data de aquisição
Bens de almoxarifado	Preço médio ponderado das compras (Lei n. 4.320/1964, art. 106, III)
Distribuição ou valor irrisório	Custo histórico ou custo corrente de reposição, dos dois o menor

Os estoques serão obrigatoriamente contabilizados, fazendo-se a tomada anual das contas dos responsáveis.

Compõem o custo dos estoques:

Custo de aquisição	
+	-
<ul style="list-style-type: none"> • Preço de compra. • Tributos não recuperáveis. • Frete (transporte). • Seguro. • Manuseio. • Outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e suprimentos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Descontos comerciais. • Abatimentos.



Custo de transformação

- Mão de obra direta.
- Alocação sistemática de custos indiretos de produção, variáveis e fixos, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

Não deve ser incluído no custo dos estoques:

DESTAQUE

- Valor *anormal* de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção.
- Despesa de armazenamento (a menos que sejam necessárias ao processo produtivo, como entre uma ou outra fase de produção).
- Despesa administrativa.
- Despesa de comercialização.

Nesse caso, esses valores devem ser reconhecidos como despesa (VPD) no período em que ocorrerem.

Para os itens de estoque que foram danificados, ficaram obsoletos total ou parcialmente ou tiveram uma queda acentuada no preço de venda, deve-se reconhecer um ajuste ao valor realizável líquido.

Para finalizar o assunto, observe que os prazos para implantação dos procedimentos contábeis relacionados aos estoques são os seguintes:



PCP (de acordo com regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques	União	31/12/2018	01/01/2019	2020 (dados de 2019)
	DF e Estados	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)
	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2022	2023 (dados de 2022)
	Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (dados de 2023)

1.6. Ativo imobilizado

O ativo imobilizado é o item tangível, 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, e cujo tempo de utilização se dará por mais de um período. Exemplos: veículos, edifícios, máquinas, etc.

Podem ser de dois tipos: móveis e imóveis.

- **Bens móveis**
Compreende os 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**.
- **Bens imóveis**
Compreende o valor dos bens vinculados ao terreno (solo) que **não podem ser retirados sem destruição ou dano**.



A mensuração do ativo imobilizado pode ser resumida da seguinte forma:

Mensuração inicial	Aquisição
	Produção
	Construção

Bens imobilizados obtidos a título gratuito
Reconhecidos pelo valor justo na data da aquisição, observando: I) Valor resultante de avaliação técnica; e II) Valor patrimonial definido nos termos da doação.

Transferência de ativos
Deve-se atribuir o valor contábil líquido constante dos registros da entidade de origem.

Em caso de permuta de ativo imobilizado, deve-se avaliar pelo valor justo, exceto se:

Exceções		
Operação não tem natureza comercial	➔	Valor contábil do ativo recebido
Valor justo não pode ser mensurado		

Em relação ao reconhecimento do item do imobilizado:

<i>É provável que o item produzirá benefícios econômicos futuros e tais benefícios associados ao item fluirão para a entidade?</i> <i>O custo ou valor justo pode ser mensurado com confiabilidade?</i>	➔	Ativo deve ser reconhecido
--	---	-----------------------------------

Contudo, se o item do imobilizado foi reconhecido para adequar a adoção inicial das novas Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, especialmente à NBC TSP 7, deve-se reconhecer o ativo em contrapartida a “Ajuste de exercício anteriores” (conta do patrimônio líquido).

Compõem o custo do ativo imobilizado:



Itens a serem observados na mensuração do imobilizado			
Item		Entra no custo do imobilizado	Não entra no custo do imobilizado
Tributos não recuperáveis	Elementos observados na aquisição	x	
Descontos comerciais			x
Abatimentos			x
Custos de pessoal decorrentes de aquisição ou construção	Custos diretamente atribuíveis	x	
Custos de preparação do local		x	
Frete e manuseio		x	
Honorários referentes a projetos e estudos		x	
Custos administrativos			x

Na mensuração subsequente (após o reconhecimento e a mensuração inicial), deve-se reconhecer como acréscimo ou gastos para melhoria ou adição significativa à capacidade operacional do bem.

Melhorias em imóveis de terceiros também devem ser ativadas e depreciadas. Também são reconhecidos como ativo imobilizado: as peças sobressalentes e equipamentos para manutenção usados somente em conexão com um item do imobilizado.

A entidade do setor público pode optar pelas seguintes bases de mensuração (desde que consistente para a mesma classe de ativos):

- **Custo**
 - ✓ Valor de aquisição, produção ou construção
 - ✓ Depreciação acumulada e perdas acumuladas por imparidade
- **Reavaliação**
 - ✓ Valor justo, sujeito à reavaliação periódica
 - ✓ Depreciação acumulada e perdas acumuladas por imparidade

Os itens do ativo imobilizado estão sujeitos à depreciação, amortização, exaustão.



IMPORTANTE

Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período.

- **Depreciação**
Elementos patrimoniais **tangíveis**.
Ex.: veículos, prédios, máquinas diversas etc.
- **Amortização**
Direitos de propriedades e bens **intangíveis**.
Ex.: softwares, marcas e patentes etc.
- **Exaustão**
Recursos naturais **esgotáveis**.
Ex.: recursos minerais, florestais etc.

Os conceitos de depreciação, amortização e exaustão serão explicados mais adiante.

A baixa do Valor Contábil de um Item do Ativo Imobilizado, seja por alienação ou por perda da expectativa de benefícios econômicos futuros, procede-se da seguinte forma:



Os ativos de infraestrutura compõem uma classe especial do ativo imobilizado. São ativos que normalmente podem ser conservados por um número significativamente maior de anos do que a maioria dos bens de capital, atendendo a determinadas características.

- **Faz parte de um sistema ou rede.**
- **É especializado** por natureza e **sem uso alternativo.**
- **É um bem imóvel.**
- **Pode estar sujeito a restrições na alienação.**

Os ativos de infraestrutura seguem a mesma base utilizada para os demais ativos imobilizados. Na impossibilidade de determinar valor justo, pode-se utilizar o custo de reposição depreciado (considera condição e estado físico atual do bem).



Os bens do patrimônio Histórico-Cultural são ativos com significância histórica, cultural ou ambiental. Suas características são:

- **Valor cultural, ambiental, educacional e histórico não refletido totalmente no valor puramente baseado no preço de mercado.**
- **É especializado** por natureza e **sem uso alternativo.**
- É um bem **imóvel.**
- Pode estar sujeito a **restrições na alienação.**

Seguindo bases distintas daquelas aplicadas aos demais ativos imobilizados, sua contabilização é facultativa. Caso seja feita, deverá ter a base de contabilização apresentada em notas explicativas.

Os prazos para implantação dos procedimentos contábeis relacionados ao ativo imobilizado são os seguintes:

PCP (de acordo com regras das NBC TSP e do MCASP vigente)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens de infraestrutura e do patrimônio cultural)	União	31/12/2018	01/01/2019	2020 (dados de 2019)
	DF e Estados	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)
	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2022	2023 (dados de 2022)
	Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (dados de 2023)



Para os bens de infraestrutura, os prazos são esses:

PCP (de acordo com regras das NBC TSP e do MCASP vigente)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	União	31/12/2018	01/01/2019	2020 (dados de 2019)
	DF e Estados	31/12/2020	01/01/2022	2023 (dados de 2022)
	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2023	2024 (dados de 2023)
	Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2024	2025 (dados de 2024)

Já os prazos para os bens do patrimônio histórico-cultural são:



PCP (de acordo com regras das NBC TSP e do MCASP vigente)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	União	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)
	DF e Estados	31/12/2021	01/01/2022	2023 (dados de 2022)
	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (dados de 2023)
	Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2023	01/01/2024	2025 (dados de 2024)

1.7. Ativo intangível

O ativo intangível é um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais.

Não sendo atendidas essas características, o gasto decorrente de aquisição ou geração interna deverá ser reconhecido diretamente como Variação Patrimonial Diminutiva (VPD).

Ativo intangível é identificado quando:

- **1. For separável**
Puder ser separado e vendido, transferido, licenciado, alugado, trocado etc.
- **2. Resultar de compromissos obrigatórios**
Como direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de serem transferíveis ou separáveis.



O ativo que contém elementos tangíveis e intangíveis: classifica-se como imobilizado ou intangível? Exemplo: computador com software.

DESTAQUE

■ Avaliar qual elemento é mais significativo

- **Ativo imobilizado**

Ex.: *Software* de máquina/ferramenta controlada por computador, como **sistema operacional de um computador** → deve ser reconhecido em conjunto com o PC.

- **Ativo intangível**

Ex.: Licença para utilização do **Pacote Office** (*software* não é parte integrante do *hardware*)

As **formas de reconhecimento** do ativo intangível são estas:

1. **Aquisição separada**

Registrar pelo preço de aquisição (observar tributos não recuperáveis e custos diversos).

2. **Geração interna**

Separar as fases:

- a) Fase de pesquisa: **não** deve ser reconhecido no ativo (reconhecido como VPD);
- b) Fase de desenvolvimento: ativado quando observadas certas condições.

3. **Aquisição por meio de transação sem contraprestação.**

Marcas, listas de usuários, direitos sobre folha de pagamento e outros itens similares, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como intangíveis.

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

Em relação aos ativos intangíveis gerados internamente, tem-se o seguinte critério de reconhecimento:



- **Fase de pesquisa**

- ✓ Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa deve ser reconhecido.
- ✓ **VPD**

Exemplo de atividades de pesquisa

1. Atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento.
2. Busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa.
3. Busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços.

- **Fase de desenvolvimento**

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

1. **Viabilidade técnica** para concluir o ativo intangível.
2. **Intenção de concluir** e de usá-lo ou vendê-lo.
3. Capacidade para usar ou vendê-lo.
4. Forma de geração dos benefícios econômicos: **existência de mercado** (para o próprio ativo intangível ou para os seus produtos) ou, caso este se destine ao uso interno, a sua **utilidade**.
5. Capacidade **mensurar com segurança os gastos** atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Exemplos de atividades de desenvolvimento

1. Projeto, construção e teste de protótipos e modelos, pré-produção ou pré-utilização.
2. Projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia.
3. Projeto, construção e operação de fábrica-piloto.
4. Custos relacionados à websites e desenvolvimento de *softwares*.

Assim como o ativo imobilizado, os itens do ativo intangível também estão sujeitos à depreciação, amortização e exaustão.

Os prazos para implantação dos procedimentos contábeis relacionados ao ativo intangível são os seguintes:



PCP (de acordo com regras das NBC TSP e do MCASP vigente)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável	União	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)
	DF e Estados	31/12/2021	01/01/2022	2023 (dados de 2022)
	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (dados de 2023)
	Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2023	01/01/2024	2025 (dados de 2024)

1.8. Depreciação, amortização e exaustão

Agora vamos comentar os conceitos de depreciação, amortização e exaustão.

- 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 com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objetos sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.
- Exaustão**
 É a redução do valor de investimentos necessários à exploração de recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis ou de exaurimento determinado, bem como do valor de ativos corpóreos utilizados no processo de exploração.



Também é importante conhecer os conceitos de vida útil e valor residual:

- **Valor Residual**

É o valor estimado pelo qual se espera vender um bem no fim de sua vida útil, com razoável segurança, deduzidos os gastos esperados para sua alienação. 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 de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera retorno de um bem ou o número de unidades de produção, ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Na prática, depreciação, amortização e exaustão são conceitos bem parecidos, mas se aplicam a classes de ativos diferentes, como podemos observar no quadro a seguir:

Aspectos/Institutos	Depreciação	Amortização	Exaustão
Característica	Redução de valor	Redução de valor	Redução de valor
Elemento patrimonial	Bens tangíveis	Bens intangíveis (direitos de propriedade)	Recursos naturais esgotáveis
Causa da redução do valor	Uso, ação da natureza ou obsolescência	Existência ou exercício de duração limitada; prazo legal ou contratualmente limitado	Exploração
Exemplo	Veículos	Softwares	Recursos minerais

Aspectos importantes sobre a depreciação:

- O cálculo do valor a depreciar deve ser individualizado (item a item).
- Cada componente de um item do ativo imobilizado deve ser depreciado separadamente se possuir custo significativo em relação ao custo total do item.
- No caso dos imóveis, somente a parcela referente à construção deve ser depreciada. Terreno não deprecia, em regra.
- No caso do bem entrar em condições de uso no decurso do mês, adotar critério consistente dentre os possíveis (*pro rata temporis*, início do próximo mês, etc.).



- Para a aquisição de bens usados anteriormente, deve-se realizar uma avaliação técnica estabelecendo nova vida útil.

Os métodos de depreciação mais comuns são:

“Métodos de depreciação: cotas constantes”

Cotas constantes	
Valor bruto contábil	1.300,00
Valor residual	300,00
Valor depreciável	1.000,00

Vida útil de 5 anos
20% ao ano
200,00 por ano

- Métodos de depreciação: cotas constantes

Ano	Depreciação do an	Depreciação acumulada	Valor líquido contábil
1	200,00	200,00	1.100,00
2	200,00	400,00	900,00
3	200,00	600,00	700,00
4	200,00	800,00	500,00
5	200,00	1.000,00	300,00

- Métodos de depreciação: cotas constantes



“Métodos de depreciação: soma dos dígitos”

Cotas constantes	
Valor bruto contábil	1.300,00
Valor residual	300,00
Valor depreciável	1.000,00

Vida útil de 5 anos
$1+2+3+4+5=15$

- Métodos de depreciação: soma dos dígitos

Ano	Depreciação do ano	Depreciação acumulada	Valor líquido contábil
1	$5/15 \times 1.000 = 333,33$	333,33	966,67
2	$4/15 \times 1.000 = 333,33$	600,00	700,00
3	$3/15 \times 1.000 = 333,33$	800,00	500,00
4	$2/15 \times 1.000 = 333,33$	933,33	366,67
5	$1/15 \times 1.000 = 333,33$	1.000,00	300,00

- Métodos de depreciação: soma dos dígitos



“Métodos de depreciação: unidades produzidas”

Cotas constantes	
Valor bruto contábil	1.300,00
Valor residual	300,00
Valor depreciável	1.000,00

Vida útil de 5 anos
20% ao ano
200,00 por ano

- Métodos de depreciação: unidades produzidas

Ano	Depreciação do ano	Depreciação acumulada	Valor líquido contábil
1	200,00	200,00	1.100,00
2	200,00	400,00	900,00
3	200,00	600,00	700,00
4	200,00	800,00	500,00
5	200,00	1.000,00	300,00

- Métodos de depreciação: unidades produzidas

Aspectos importantes sobre a amortização:



Fatores para determinação da vida útil

- **Estimativa de uso** pela entidade.
- Período de **limite contratual** de uso do ativo.
- **Obsolescência** técnica, tecnológica etc.

Valor residual de ativo intangível com vida útil definida, em regra, é igual a zero, salvo se:

1. Quando há **compromisso de terceiro para comprar** o ativo ao final da sua vida útil; ou
2. Quando **existir mercado ativo** para ele e o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

Em geral, o período e o método de amortização do intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício.

Ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado, mas está sujeito a teste de recuperabilidade sempre que houver indícios de perda de valor. O teste de recuperabilidade será explicado mais adiante.

Aspectos importantes sobre a exaustão:

- **Bens explorados** através da extração ou aproveitamento **mineral** ou **florestal**.
- Permite que o **custo do ativo seja distribuído** durante a extração/aproveitamento, de modo proporcional ao consumo.
- É necessário que haja uma **análise técnica da capacidade de extração/aproveitamento** do ativo, pois a exaustão se dará proporcionalmente à quantidade produzida pelo ativo.
- Todas as **operações realizadas** referentes à capacidade de extração/aproveitamento, bem como a utilização em cada período, devem estar **bem documentadas**.

Para exemplificar melhor, veja o exemplo:

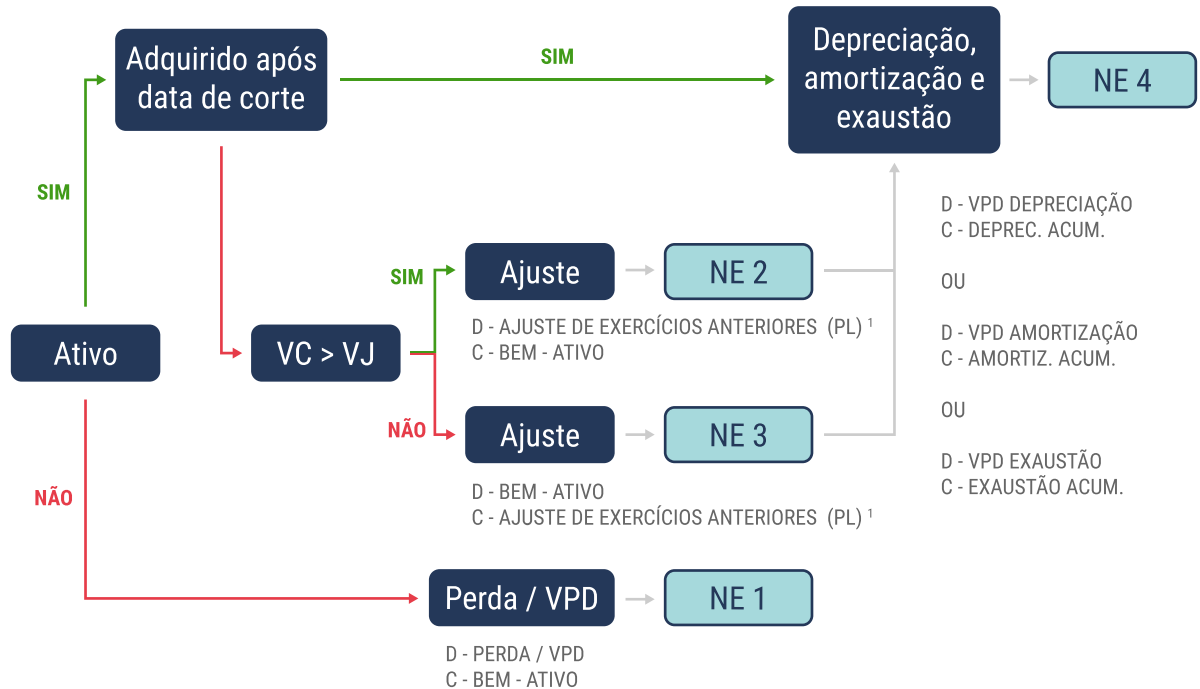
Valor da jazida = R\$ 1 bilhão Capacidade de produção = 500 mil toneladas Extração realizada no mês = 40 mil toneladas
--

Logo, o valor mensal a ser registrado da exaustão é:

$40.000 \text{ toneladas} / 500.000 \text{ toneladas} = 8\%$ $8\% \text{ de R\$ } 1 \text{ bilhão} = \text{R\$ } 80 \text{ milhões.}$
--



O gráfico a seguir mostra o esquema de implantação dos procedimentos relacionados à depreciação, amortização e exaustão:



1.9. Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável

Os itens do ativo do imobilizado e intangível também podem estar sujeitos à reavaliação e à redução ao valor recuperável. Veremos esses conceitos a seguir.

A **reavaliação** é a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo. Se um item do ativo imobilizado ou intangível for reavaliado, é necessário que todo o grupo de contas ao qual pertença esse ativo seja reavaliado.

Valor da reavaliação

Estimativa de valor justo pode ser feita com base no **valor de reposição devidamente depreciado**.

- **Fontes de estimativa**
 - ✓ Custo de construção de ativo semelhante com similar potencial de serviço.
 - ✓ Compra de um bem com as mesmas características e mesmo estado físico do bem objeto da reavaliação.
- **Fontes de informação**
 - ✓ Tabela FIPE no caso de veículos.
 - ✓ Valor do m² do imóvel em determinada região.



A **redução ao valor recuperável** é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede o valor recuperável. É a perda dos benefícios econômicos ou do potencial de serviços de um ativo, além da depreciação, amortização e exaustão.

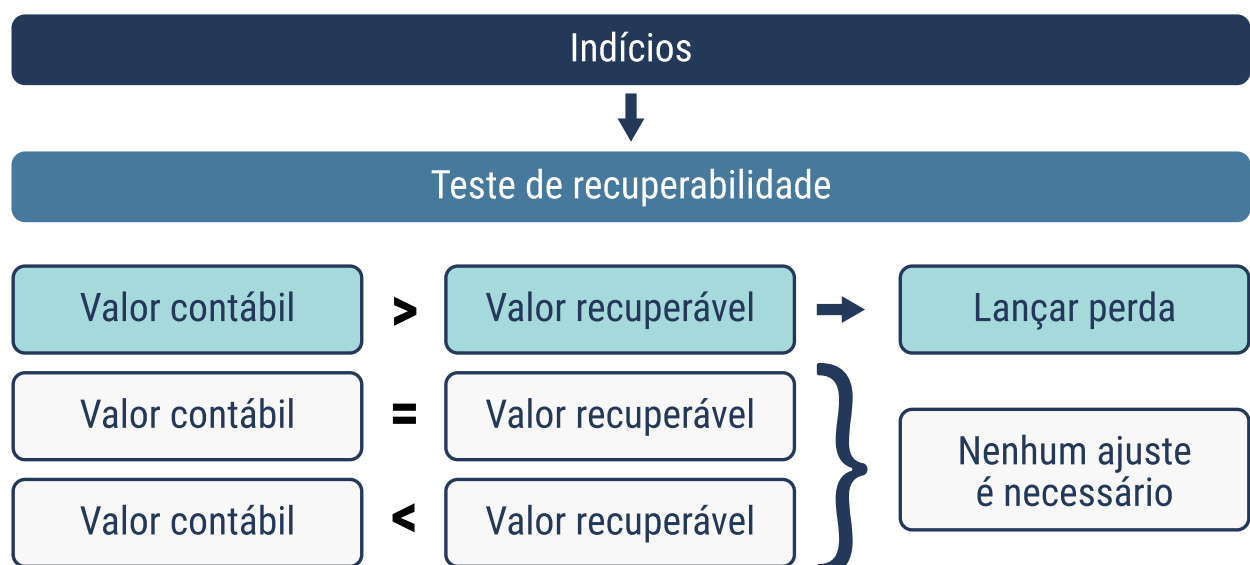
O valor recuperável é o valor de venda de um ativo menos o custo para a sua alienação (preço líquido de venda); ou o valor que a entidade pública espera recuperar pelo uso futuro desse ativo (valor em uso).

A entidade deve considerar se houve algum indício de desvalorização do bem. Esses indícios podem incluir fontes externas ou fontes internas.

Fatores a serem considerados na análise da perda por irrecuperabilidade

- **Fontes externas de informação**
 - ✓ **Mudanças** significativas no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera.
 - ✓ **Cessaçã total ou parcial das demandas** ou necessidades dos serviços fornecidos pelo bem.
 - ✓ Há mercado ativo, mas o **bem não pode mais ser utilizado**, tendo seu **valor de mercado diminuído significativamente** (mais que o esperado pela passagem do tempo ou uso normal).
- **Fontes internas de informação**
 - ✓ Evidência de **danos** físicos no ativo.
 - ✓ Evidência disponível que indique que o **desempenho** dos serviços de um ativo é ou será **pior do que o esperado**.
 - ✓ **Mudanças** significativas com efeito adverso sobre a entidade **na maneira como um ativo é ou será usado**.

O procedimento contábil do teste de recuperabilidade (ou teste de ") pode ser ilustrado no esquema a seguir:





O teste de recuperabilidade pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo necessitam ser revisados.

Ocorrendo reavaliação e redução ao valor recuperável para um mesmo elemento do ativo ou elementos distintos dentro de um mesmo grupo de contas, devem ser realizados lançamentos distintos para cada caso.

Após o lançamento da perda por impairment, a entidade deve avaliar, na data de encerramento das demonstrações contábeis, se há algum indício, também baseado nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda reconhecida no período anterior não é mais adequada e, por isso, deva ser reduzida ou eliminada.

DESTAQUE

A reversão da perda por irrecuperabilidade de um ativo deve ser reconhecida diretamente no resultado e não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização), caso nenhuma perda tivesse sido reconhecida em anos anteriores.



Referências

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: maio 2020.

BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: maio 2020.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/portaria184>. Acesso em: maio 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 26 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2020.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: http://www.lex.com.br/legis_25094820_PORTARIA_N_634_DE_19_DE_NOVEMBRO_DE_2013.aspx. Acesso em: maio 2020.