



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO – FEACCS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Jéssica Alves Silva

**A ADOÇÃO DAS NORMAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS QUE TRATAM DA
REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DOS BENS DO SETOR PÚBLICO PELOS
GOVERNOS ESTADUAIS E DISTRITO FEDERAL**

Orientadora: Profa. Dra. Alessandra Carvalho de Vasconcelos

**FORTALEZA
2014**

JÉSSICA ALVES SILVA

**A ADOÇÃO DAS NORMAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS QUE TRATAM DA
REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DOS BENS DO SETOR PÚBLICO PELOS
GOVERNOS ESTADUAIS E DISTRITO FEDERAL**

**Artigo apresentado ao Curso de
Ciências Contábeis do Departamento de
Contabilidade da Universidade Federal
do Ceará, como parte dos requisitos
para obtenção do Título de Bacharel em
Contabilidade.**

Aprovado em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

**Prof^ª. Dra. Alessandra Carvalho de Vasconcelos (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)**

**Prof^ª. Dra. Márcia Martins Mendes De Luca
Universidade Federal do Ceará (UFC)**

**Prof^ª. MSc. Jeanne Marguerite Molina Moreira
Universidade Federal do Ceará (UFC)**

A Adoção das Normas Nacionais e Internacionais que tratam da Redução ao Valor Recuperável dos Bens do Setor Público pelos Governos Estaduais e Distrito Federal

Jéssica Alves Silva

Resumo

O processo de internacionalização das normas contábeis do setor público vem sendo implantado no Brasil de forma gradativa, impactando os registros patrimoniais das entidades públicas. Assim, torna-se necessário que esses registros sejam feitos para que seja retratada a real situação financeira nos demonstrativos publicados anualmente por estes entes. Com base nisto, o presente estudo busca investigar o nível de aderência, pelos governos estaduais e Distrito Federal, às normas nacionais e internacionais que tratam da redução ao valor recuperável (*impairment*) dos ativos públicos. Para isso, foram analisados os balanços patrimoniais, as demonstrações das variações patrimoniais e as notas explicativas desses entes públicos referentes ao exercício de 2012, ano em que a adoção passa a ser obrigatória. A pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa dos dados, utilizou a técnica da análise de conteúdo dos demonstrativos dos 26 governos estaduais e Distrito Federal. Os resultados mostraram que os estados brasileiros aderiram parcialmente às normas e que não há uma relação entre o nível de evidenciação sobre *impairment* o nível populacional, a localização geográfica ou a arrecadação anual dos estados. Constatou-se que apenas 14 estados evidenciaram as reduções ao valor recuperável de seus ativos nos demonstrativos, e que o estado do Rio de Janeiro foi o que apresentou maior aderência aos padrões contábeis nacionais e internacionais sobre o assunto, com 80% de aderência.

Palavras-chave: Convergência. Contabilidade pública. *Impairment*.

1. INTRODUÇÃO

Com o amadurecimento dos procedimentos utilizados pelas grandes empresas privadas no que se refere às novas normas internacionais de contabilidade, grande parte dos problemas ligados às informações econômico-financeiras, mais especificamente às divulgadas nos demonstrativos financeiros, diminuiu significativamente.

No Brasil, o processo de padronização das informações contábeis se iniciou com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), principal responsável por elaborar e divulgar as normas da nova contabilidade divulgadas pelo IASB – *International Accounting Standards Board* e com a edição da Lei nº 11.638 de 2007, a qual provocou diversas mudanças na Lei das Sociedades por Ações (IUDÍCIBUS, 2010).

Com os benefícios da padronização dos demonstrativos financeiros das empresas privadas, notou-se que a contabilidade das instituições públicas também precisava de um maior controle e de novos métodos que pudessem tornar os processos contábeis mais uniformes e acessíveis a uma quantidade maior de usuários.

A aplicabilidade dessas normas de contabilidade no setor público permitirá uma correta evidenciação do patrimônio e conseqüentemente, um maior controle, onde serão atendidos os princípios de contabilidade, a legislação e os demais norteadores da contabilidade (TORRES JUNIOR; SILVA, 2003).

Dessa forma, uma série de normas regulamentadoras foi implantada com a intenção de auxiliar os gestores públicos em busca de uma contabilidade transparente e tempestiva, em que todos os aspectos relevantes fossem levados em consideração.

Adverte-se, contudo, que as preocupações com os aspectos patrimoniais nem sempre foram levadas em consideração na Contabilidade Pública. Conforme Silva (2011) comenta, sem esse acompanhamento, é pouco provável que os registros fossem feitos de forma tempestiva e verídica.

Santos e Almeida (2012) comentam sobre a importância da adoção aos padrões internacionais de contabilidade voltados ao setor público e mencionam que esses registros proporcionam uma real situação econômica, seguida de uma maior transparência das contas públicas, já que a essência passa a ser levada em consideração, tornando os aspectos patrimoniais tão importantes quanto os aspectos orçamentários.

Nesse contexto, o presente estudo procura responder à seguinte questão: Qual o nível de adoção das normas nacionais e internacionais que tratam da redução ao valor recuperável dos bens do setor público pelos governos estaduais e Distrito Federal? Destarte, o seu objetivo geral consiste em investigar o nível de aderência, pelos governos estaduais e Distrito Federal, às normas nacionais e internacionais que tratam da redução ao valor recuperável (*impairment*) dos ativos públicos.

Para atingir esse objetivo foram formulados os seguintes objetivos específicos: (i) caracterizar os estados e o Distrito Federal em termos de nível populacional, arrecadação de recursos e região geográfica; (ii) examinar os bens dos governos estaduais e do Distrito Federal que foram passíveis de redução ao valor recuperável no exercício financeiro de 2012; (iii) verificar a adoção dos critérios de reconhecimento e evidenciação, presentes na NBC T SP 16.10 e nas IPSAS 21 e 26, pelos governos estaduais e Distrito Federal; e (iv) averiguar se o nível populacional, a arrecadação de recursos e a localidade dos estados e Distrito Federal são fatores impulsionares do nível de adoção às normas que tratam da redução ao valor recuperável dos entes públicos.

Para a consecução dos objetivos propostos na pesquisa, realizou-se uma coleta dos Balanços Patrimoniais, Demonstrações das Variações Contábeis e Notas Explicativas dos 26 Estados Brasileiros e do Distrito Federal, referentes ao exercício financeiro de 2012, junto aos portais de transparência, disponibilizados na *internet*.

Depois da coleta dos demonstrativos contábeis dos entes públicos, foi elaborado um *check-list* com base nos itens de divulgação constantes da norma nacional, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SP) 16.10, e das normas internacionais, as *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) 21 e 26, que tratam da evidenciação e divulgação da redução ao valor recuperável de ativos geradores e não geradores de caixa. Como critério de pontuação, atribuiu-se a nota 0 (zero) para o estado que não cumpriu e a nota 01 (um) para o Estado que a cumpriu, ou que cumpriu parcialmente o item questionado.

Justifica-se a seleção do período de análise da pesquisa, no caso o exercício financeiro de 2012, pois é a partir deste ano que a adoção às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público passa a ser obrigatória pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal. Essa obrigatoriedade está contida no artigo 7º da Portaria STN nº 665, de 30 de novembro de 2010.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O processo histórico da contabilidade pública brasileira

A contabilidade é uma ciência que objetiva estudar o patrimônio de uma instituição, seja ela de natureza pública ou privada, utilizando métodos que abordem todos os fatos que afetam a situação desse patrimônio, sendo as informações geradas por esta ciência essenciais para a tomada de decisão dos gestores (MARION, 2008).

A Contabilidade Pública teve origem no regime colonial com a chegada da família real. Um dos primeiros atos do regente foi à criação do Erário Régio e a instituição do Conselho da fazenda, que tem como finalidade centralizar todos os negócios pertencentes à arrecadação, distribuição e administração da Fazenda Pública (SILVA; FEIJÓ, 2009).

O Erário Régio era formado, primeiramente, por um presidente, o qual era responsável por fiscalizar os demais nomeados, por um contador e por um procurador fiscal. Estes dois últimos tinham como função fazer a arrecadação, a distribuição e a efetivação das finanças administrativas e fiscais (CASTRO, 2010).

A Contabilidade Pública, até meados do século XX, ainda era imatura, no que se refere à criação de normas efetivas e aplicáveis, como atualmente. Naquela época, a contabilidade pública brasileira tinha como referência a contabilidade utilizada na Itália, devido às publicações feitas por Luca Paccioli, falando sobre os métodos das partidas dobradas utilizados na contabilidade (CASTRO, 2010).

O processo de regulamentação das normas contábeis sofreu várias mudanças ao longo do século XX, ganhando força com a publicação da Lei nº 4.320/1964, que aborda os principais procedimentos de como elaborar e controlar os demonstrativos financeiros dos entes públicos (ROZA et al., 2013).

A partir do início do século XXI, outros normativos importantes passaram a ser introduzidos nos cenários públicos do Brasil, de forma gradativa, como (i) a Lei Complementar nº 101/2004, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que atenuou a clareza e a transparência das informações fornecidas pelos entes públicos; e (ii) a publicação das *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), que fixavam os padrões a serem adotados na evidenciação, mensuração e divulgação das informações contábeis das entidades do setor público (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009).

Foi a partir de então, que os estudiosos e interessados na contabilidade aplicada no setor público, passaram a dar maior grau de importância aos procedimentos adotados pelos órgãos desse setor, tendo em vista que essas publicações traziam, respectivamente, a criação de normas aplicadas na elaboração e divulgação das informações contábeis e financeiras dos entes públicos, e, por conseguinte, as penalidades cabíveis aos administradores públicos, caso não cumprissem as determinações estabelecidas nessas normas (CASTRO, 2010).

Ainda no início do século XXI, surge o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Esse comitê foi criado com o intuito de analisar, preparar e emitir os Pronunciamentos Técnicos divulgados pelas instituições internacionais, no processo de internacionalização das informações contábeis, tanto no setor privado como no público, objetivando a padronização da informação contábil (CFC, 2013).

Sabe-se que esse processo de internacionalização no setor público foi normatizado pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB),

comitê responsável por elaborar as normas aplicadas ao setor público, conhecidas como *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS). Conforme o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2013), esse comitê faz parte do *International Federation of Accountants* (IFAC).

A missão do IFAC é contribuir para a melhora do interesse público, por meio do fortalecimento global da profissão contábil, colaborando para o desenvolvimento de fortes economias internacionais, possui comitês técnicos que divulguem normativos e instruções sobre padrões de contabilidade nas diversas áreas, sejam elas públicas ou privadas (SALABERRY; VENDRUSCOLO, 2012).

Em síntese, o IFAC busca estabelecer e divulgar a adesão das normas profissionais de contabilidade, fazendo com que a convergência internacional represente todos os setores que praticam essas técnicas de contabilidade, melhorando a divulgação das informações contábeis (SALABERRY; VENDRUSCOLO, 2012).

A origem das IPSAS no setor público está diretamente ligada às *International Accounting Standards* (IAS), que significa padrões internacionais de contabilidade; e às *International Financial Reporting Standards* (IFRS), que significa padrões internacionais de evidenciação financeira, ambas aplicadas na área da contabilidade empresarial (PLATT, 2013).

O principal objetivo das IPSAS é atender aos interesses dos órgãos públicos, buscando desenvolver normativos com qualidade, contribuindo para o processo de convergências das normas internacionais aplicadas na contabilidade pública, assim como para a padronização dos relatórios contábeis (MULLER; BERGER, 2012).

O processo de convergência das normas internacionais aplicadas ao setor público passa a ter como foco o patrimônio integral, tornando cada vez mais necessário o registro de todos os bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido de uma entidade e adotando o regime de competência para receitas e despesas, a fim de harmonizar os tratamentos contábeis entre os países (PLATT, 2013).

As principais inovações trazidas para a contabilidade pública pelo processo de internacionalização foram à adoção do regime de competência nos registros das contas de resultado, a contabilização dos bens de uso comum, a elaboração de relatórios de fluxo de caixa e a previsão de depreciação para os bens públicos. Essas inovações contribuirão para uma mudança do enfoque contábil na área pública, da visão atual, eminentemente centrada no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas (FALCÃO, 2010).

Com a intenção de que todos os países se adéquem a esses procedimentos da contabilidade pública, a preocupação nos dias atuais passa a ser como as entidades farão para adotarem às normas internacionais de contabilidade, redefinindo os padrões utilizados anteriormente, buscando principalmente entender a essência do evento, e não simplesmente a forma como ele ocorre, e fazendo com que o foco da contabilidade pública seja a junção dos aspectos patrimoniais com os aspectos orçamentários (QUINTANA et al., 2011).

Quintana et al. (2011) esclarecem que o patrimônio público só passou a ter uma importância significativa para o cenário brasileiro, e para os estudos acadêmicos, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, juntamente com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, onde passou-se a ter uma maior fiscalização dos órgãos normalizadores dos pronunciamentos.

As duas principais normas internacionais que tratam da redução ao valor recuperável no setor público foram publicadas, respectivamente, em 2004 e 2008. A primeira foi a IPSAS 21 (*Impairment of non-cash-generating assets*), que traduzindo, seria a redução ao valor recuperável de ativos não geradores de caixa; e a segunda foi a IPSAS 26 (*Impairment of cash-generating assets*), que, traduzida, significa a redução ao valor recuperável de ativos geradores de caixa (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA; 2010).

Essas normas norteiam as entidades públicas, no sentido de tornar claro o processo de evidenciação, mensuração e registro das informações contábeis, fazendo com que haja uma maior especificação dos fatos, facilitando a comparabilidade entre entidades e interessados (CFC, 2013).

O principal objeto em análise são as contas do ativo que sofreram redução no seu valor recuperável. De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, os ativos são recursos administrados pela instituição, que derivam de fatos que já ocorreram, sendo necessário que gere um benefício econômico futuro (STN, 2012).

Espera-se que os registros desses ativos sejam feitos de maneira tal qual a realidade dos eventos que já ocorreram, a fim de que o fato ocorrido seja exposto de maneira clara, direta e verídica, facilitando o processo de tomada de decisões por parte dos interessados (QUINTANA et al., 2011).

Nota-se que as diversas mudanças que vem ocorrendo na contabilidade pública ao longo dos anos influenciam diretamente em uma melhor forma de evidenciar e publicar as informações contábeis, aumentando a transparência das informações, fazendo com que o foco deixe de ser apenas os aspectos orçamentários, e passe a ser também os aspectos patrimoniais. Mas, sabe-se que muitos estudos ainda devem ser realizados para a efetivação e o sucesso desse processo nas entidades do setor público (SILVA; FEIJÓ, 2009).

Assim, nos próximos anos o processo de aderência às normas internacionais de contabilidade, deverá estar praticamente consolidado, constituindo uma linguagem universal de negócios, atendendo ao seu principal objetivo, que é o de suprir as necessidades dos mais diversos grupos de usuários, sejam eles do âmbito público ou privado (SANTOS, 2006).

É diante deste cenário, atualizado e voltado para a transparência das informações divulgadas pelos entes públicos, que este estudo se apresenta, a fim de aprofundar as discussões empíricas sobre a contabilidade pública no que se refere ao processo de adoção das normas contábeis nacionais e internacionais especificamente voltadas para a redução ao valor recuperável (*impairment*) dos ativos públicos.

2.2 Redução ao valor recuperável (*impairment*)

A obrigatoriedade da inserção do *impairment* nas rotinas contábeis das entidades como um todo surge com a publicação da Lei nº 11.638/2007, que extingue a reavaliação de ativos e passa a cobrar a aplicação desse teste nos ativos das entidades.

De acordo com as IPSAS 21 e 26, o *impairment* é definido como sendo uma perda na capacidade econômica futura de um bem ou a capacidade de serviço que um ativo pode gerar, sendo essa capacidade avaliada para mais ou para menos, devendo ser feita a averiguação, no mínimo, uma vez em cada exercício financeiro (IFAC, 2008).

Na NBC T SP 16.10 (2008), o *impairment* é conceituado como um ajuste feito nos bens do ativo de uma entidade, a qual leva em consideração os valores

disponibilizados no mercado ou os valores mensurados através de testes, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.

Carvalho, Costa e Oliveira (2010) definem o *impairment* como uma consulta dos ativos, a fim de identificar se os mesmos estão sendo contabilizados por valores maiores ou menores do que o avaliado pelo mercado. Ele representa um dano econômico, diminuindo o benefício econômico esperado do ativo, e pode ser identificado através da aplicação do *impairment test*.

De acordo com o teste de *impairment*, se for constatado que o valor do ativo está registrado a maior, devem ser feitas algumas alterações, no tocante a diminuir esses valores, e tornar o registro do evento verídico, sem distorções ou discrepâncias (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA; 2010).

Quintana et al. (2011) esclarecem que o *impairment* está relacionado com a desvalorização da moeda, no qual deverá ser feito um levantamento de mercado, para a comparabilidade entre os valores que o mercado divulga com o valor contábil do bem na data de verificação.

Carvalho, Costa e Oliveira (2010) afirmam que a apuração da perda por *impairment* é efetuada em três etapas. A primeira delas é a fase de identificação e reconhecimento dos bens, onde são verificados os indicadores que constatem a ocorrência de fatos geradores para a aplicabilidade do teste. A segunda etapa é feita após a constatação positiva da perda do valor do bem. Na terceira etapa é feita a evidenciação, comparando o valor contábil do ativo com o seu valor recuperável. Assim, se o valor recuperável for inferior ao valor contábil, registra-se a perda por *impairment*. A última etapa é a evidenciação da perda.

O IFAC (2008), por meio dos seus dois pronunciamentos que tratam da redução ao valor recuperável, IPSAS 21 e 26, separa os ativos de acordo com a sua capacidade de gerar retorno para a entidade.

O primeiro pronunciamento é a IPSAS 21, a qual deve ser aplicada nos ativos não geradores de caixa; a segunda, IPSAS 26, deve ser aplicada nos ativos geradores de caixa, que tem por finalidade gerar algum tipo de retorno comercial para a entidade. Com base nessas normas, um ativo pode gerar retorno comercial quando for utilizado de forma similar aos ativos de uma entidade com fins lucrativos. Assim, a entidade que mantém ativos geradores de caixa espera obter fluxos de caixa positivos e retorno comercial superiores ao risco envolvido na manutenção desse ativo (IFAC, 2008).

Os pronunciamentos devem ser utilizados por todas as entidades do setor público, com exceção daquelas empresas que são controladas por entidades do setor público, mas podem contratar em seu próprio nome, possuem fins lucrativos e não dependem de recursos governamentais, mais conhecidas como *Government Business Enterprises* (IFAC, 2008).

De acordo com a IPSAS 26, o *impairment test* tanto pode ser aplicado em um ativo qualquer como em uma unidade geradora de caixa. Sempre que não for possível determinar o real valor a ser recuperado, será determinado o montante recuperável dos ativos que compõem a unidade geradora de caixa (IFAC, 2008).

Já a IPSAS 21 pode ser aplicada em ativos de forma separada, sendo desnecessária a adoção do conceito de unidade geradora de caixa, porque é possível identificar o potencial de serviço de cada ativo não gerador de caixa individualmente e

essa adoção introduziria demasiada complexidade na contabilização do *impairment* desses ativos (IFAC, 2008).

Em resumo, na norma nacional sobre o *impairment* aplicada ao setor público, a NBC T 16.10 (2008), são apresentadas as principais considerações a respeito dos procedimentos adotados para a avaliação e mensuração de ativos e passivos, que tratam das variações monetárias. Essas contas, em síntese, são comparadas aos valores de mercado, realizando a conversão de valores, sempre que for necessário (QUINTANA, 2011).

Em se tratando das IPSAS 21 e 26, tem-se que elas apresentam como objetivo, a definição dos procedimentos que deveram ser adotados para determinar se os ativos, geradores de caixa ou não, estão passíveis à redução de valores recuperáveis, seguidas da sua devida evidenciação (CFC, 2013).

Do exposto, tendo em vista a obrigatoriedade da sua aplicação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal a partir de 2012 (STN, 2010), esta pesquisa buscou analisar se as variações patrimoniais oriundas da aplicação da redução ao valor recuperável dos ativos públicos estão sendo adotadas e evidenciadas pelos entes públicos na mensuração e divulgação de ativos que sofreram *impairment*, conforme estabelecem a NBC T SP 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, a IPSAS 21 – Redução ao valor recuperável de ativo não-gerador de caixa e a IPSAS 26 – Redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa.

2.3 Estudos anteriores sobre a adoção das normas contábeis no setor público

No âmbito acadêmico, diversas pesquisas já apresentaram estudos teóricos abrangendo as normas nacionais e internacionais de contabilidade no setor público, ora apresentando o conteúdo das normas nacionais e internacionais e traçando aspectos em comum, ora tratando sobre temas específicos, como o *impairment* e ora abordando as mudanças do processo de adoção aos padrões internacionais, como mostra o Quadro 1.

Quadro 1 – Estudos sobre o processo de adoção aos novos padrões de contabilidade pública no Brasil

Autoria	Objetivo	Principais resultados
Carvalho, Costa e Oliveira (2010)	Analisar as particularidades das normas nacionais e internacionais balizadoras do <i>impairment</i> no setor público, tendo por base o GASB 42, as IPSAS 21 e 26 e a NBC T 16.10, no que tange ao conceito, à periodicidade de aplicação do teste, para quais ativos deve ser aplicado e o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação da perda por <i>impairment</i> .	Foi constatado que existiam muitas falhas na aplicação das normas, como o GASB se assemelhar com as IPSAS no que se refere aos cálculos do <i>fair value</i> ; o valor de reposição a ser usado para cálculo do <i>fair value</i> no GASB 42 e o valor de saída nas IPSAS.
Cardoso (2011)	Identificar as dificuldades encontradas pelo setor público na implantação da redução ao valor recuperável de ativos (<i>impairment</i>), considerada como perda no valor recuperável do ativo, em cumprimento à NBC T 16.10.	Foram identificados alguns procedimentos utilizados no setor privado na realização da redução ao valor recuperável do ativo, verificando as peculiaridades existentes na realização dos procedimentos.
Carvalho, Lima e Ferreira (2012)	Analisar o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, por meio de estudo comparativo segundo o disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade, no Manual de	Os resultados mostram que a ANATEL vem executando o procedimento contábil da depreciação para os bens adquiridos a partir de 2010, mas os procedimentos relativos à reavaliação e ajuste de <i>impairment</i> ainda não

Autoria	Objetivo	Principais resultados
	Contabilidade Aplicado ao Setor Público e nas IPSAS; e de estudo de caso na Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL).	foram executados.
Camilo, Pereira e Freire (2012)	Analisar o impacto da norma que trata do valor recuperável de ativos, tanto nos termos contábeis, quanto na divulgação das instituições financeiras, objetivando analisar qual o impacto da norma referente ao valor recuperável de ativos, tanto em termos contábeis, quanto na divulgação das instituições financeiras.	Conclui-se que há ausência na divulgação das informações referentes ao <i>impairment</i> e que a maior parte das perdas referentes ao valor recuperável de ativos reconhecidas pelas entidades são imateriais, concluindo-se, assim, que os ativos já estavam contabilizados pelo efetivo valor recuperável.
Bertulino, Peter e Meneses (2012)	Evidenciar o nível de adequação das Demonstrações Contábeis municipais às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Terceiro Setor Público, tendo em vista ser ainda facultativa a utilização desses normativos.	Conclui-se que o nível de adequação das demonstrações contábeis municipais, a partir do caso estudado, é ainda bastante incipiente, tendo como atenuante a não obrigatoriedade ainda de adoção dos novos padrões contábeis nessa esfera de governo.
Rodrigues (2012)	Apresentar o que os Estados brasileiros estão divulgando de ativos intangíveis.	Os resultados indicaram que apenas o Estado de Santa Catarina evidenciou seus ativos intangíveis no período em análise, e, ainda, apresentou Notas Explicativas, no período de 2009 até 2011.
Viana et al. (2013)	Investigar as medidas precedentes à implantação da depreciação em uma Instituição Federal de Ensino Superior, com vistas a explicitar os possíveis entraves com relação à aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público.	Constatou-se que a instituição necessita de controle mais aprofundado do imobilizado no que tange aos procedimentos de depreciação e ao teste de recuperabilidade.
Amaral, Roncalio e Alberton (2013)	Verificar o nível de adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, por municípios catarinenses, especificamente com relação ao enfoque patrimonial.	Verificou-se que mais de 80% dos municípios não aplica o enfoque patrimonial estabelecido nas NBC TSP e no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, emitido pela STN.

Fonte: Elaborado pela autora a partir da revisão de literatura.

A fim de aprofundar as discussões empíricas e trazer maior conhecimento sobre o processo de adequação dos entes públicos brasileiros aos padrões internacionais de contabilidade, esta pesquisa busca averiguar a atuação dos governos estaduais brasileiros no processo de aderência às normas de contabilidade internacional. No caso, buscou-se analisar os governos estaduais e o Distrito Federal quanto à aderência das normas que tratam do *impairment*, tanto as nacionais como as internacionais, buscando traçar relações entre a aplicabilidade e as características dos estados, diante da sua obrigatoriedade para os estados brasileiros a partir do exercício financeiro de 2012.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa caracteriza-se como descritiva, desenvolvida por meio de uma análise documental, adotando-se abordagem qualitativa, com o intuito de descrever sobre a aderência dos estados brasileiros e do Distrito Federal às normas nacionais e internacionais de contabilidade no que se referem ao *impairment* dos ativos públicos.

Para Gil (2009, p. 42), as pesquisas descritivas são aquelas que “[...] têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Neste trabalho, foram estabelecidos procedimentos, como a verificação, a caracterização, o exame e o levantamento dos dados para que se possa responder a questão de pesquisa. No que se refere ao procedimento adotado para a coleta de dados, realizou-se uma análise documental, que, segundo Neves (1996, p. 3), “é constituída pelo exame de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reexaminados com vistas a uma interpretação nova ou complementar”.

Os principais documentos utilizados para a coleta dos dados da pesquisa são as demonstrações contábeis dos 26 governos estaduais e Distrito Federal referentes ao exercício financeiro de 2012. Dessa forma, a população deste trabalho reúne os 26 estados brasileiros e Distrito Federal.

Em relação à abordagem qualitativa, Richardson (1999, p. 80) diz que:

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Nesta pesquisa qualitativa foi utilizada técnica da Análise de Conteúdo nos Balanços Patrimoniais, as Demonstrações das Variações Patrimoniais e as Notas Explicativas das demonstrações contábeis de 2012 dos entes pesquisados.

Quanto aos procedimentos metodológicos adotados, o trabalho foi dividido em quatro etapas. A primeira etapa consiste em caracterizar os estados brasileiros em relação ao nível populacional, ao nível de arrecadação de recursos e à região geográfica. Para a obtenção do nível populacional, foi feita uma coleta nos dados atualizados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), com base no último censo realizado no primeiro semestre de 2007. Quanto à arrecadação de recursos, foi feita uma análise no Demonstrativo da receita orçada com a receita arrecadada de 2012 de cada ente pesquisado, o qual deve ser divulgado pelos Estados em seu Balanço Financeiro anual.

Foi feita uma pesquisa junto aos sites do Governo de cada Estado e do Distrito Federal, mais especificamente no Portal da Transparência de cada um deles, em busca das Demonstrações Contábeis e das Notas Explicativas. Dentre as demonstrações financeiras analisadas, utilizou-se: o Balanço Patrimonial, as Demonstrações das Variações Patrimoniais, o Demonstrativo da Receita Orçada com a Receita Arrecadada e as Notas Explicativas dos Estados, todos referentes ao exercício financeiro de 2012.

Para a consecução do segundo objetivo específico, foi avaliada a situação do Balanço Patrimonial de cada Estado quanto ao registro da redução ao valor recuperável (*impairment*) ou da desvalorização dos bens patrimoniais. Para tanto, utilizou-se “S” para sim, e “N” para não. Nos casos em que o Estado informou que alguns bens foram passíveis de redução ao valor recuperável, identificou-se sua classificação: Imobilizado, Investimento e/ou Intangível.

Para a consecução da terceira etapa do trabalho, foi elaborado um *check-list*, disposto no Quadro 2, com base nos itens de divulgação sobre *impairment* estabelecidos na NBC T SP 16.10 (2008) e nas IPSAS 21 (2004) e 26 (2008), aplicadas ao setor público.

Quadro 2 – *Check-List* utilizado na pesquisa

Item	Descrição	Norma
1	Os acréscimos ou os decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliação ou redução ao valor recuperável (<i>impairment</i>) devem ser registrados em contas de resultado.	NBC T SP 16.10, item 40
2	A entidade deve avaliar, no mínimo ao fim de cada período contábil, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade. Se houver, a entidade deve estimar esse valor.	IPSAS 21, item 26
3	A perda por irrecuperabilidade do ativo deve ser reconhecida imediatamente no superávit ou déficit.	IPSAS 21, item 54
4	A entidade deve evidenciar:	IPSAS 21, item 77
	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.	
5	A redução ao valor recuperável deve ser alocada para reduzir o valor contábil dos ativos geradores de caixa da unidade proporcionalmente ao valor contábil cada ativo na unidade.	IPSAS 26, item 91
6	A entidade deve divulgar para cada perda por desvalorização ou reversão reconhecida durante o período para um ativo individual ou para uma unidade geradora de caixa:	IPSAS 26, item 120
	a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização.	
	b) o valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida.	
	c) a natureza do ativo (gerador de caixa)	

Fonte: Elaborado pela autora com base na NBC T SP 16.10 (2008), na IPSAS 21 (2004) e na IPSAS 26 (2008).

O conteúdo do Quadro 2 possibilitou a verificação, por meio da Análise de Conteúdo das Notas Explicativas, do cumprimento de cada Estado em relação à aplicação das normas brasileiras e internacionais aplicadas ao setor público, no que se refere à redução ao valor recuperável. O *check-list* aborda os principais pontos concernentes à redução ao valor recuperável que devem ser divulgados pelas entidades do setor público, onde para cada critério avaliado será dado uma nota, a qual é distribuída da seguinte maneira: a nota 0 (zero) evidencia que o Estado não cumpriu o item questionado, e a nota 01 (um) evidencia que o Estado o cumpriu. A nota máxima que cada Estado poderá obter totaliza 10 pontos, evidenciando o nível de total conformidade com as normas analisadas.

Para o alcance do quarto e último objetivo específico, buscou-se relacionar o nível de conformidade das informações divulgadas pelos governos estaduais brasileiros e algumas características desses Estados, como o nível populacional, a arrecadação de recursos e a localização geográfica.

4. ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização dos estados brasileiros e do Distrito Federal

A Tabela 1 apresenta duas características do primeiro objetivo específico: a primeira é o nível populacional, de acordo com os dados obtidos do último censo realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, no ano de 2010; e a região geográfica de cada Estado e do Distrito Federal.

Tabela 1 – Características dos estados e do Distrito Federal objetos deste estudo

Estado	Nível populacional (em milhões)	Região
Goiás	6.154.996	Centro-Oeste
Distrito Federal	2.648.532	Centro-Oeste
Mato Grosso	3.115.336	Centro-Oeste
Mato Grosso do Sul	2.505.088	Centro-Oeste
Bahia	14.175.341	Nordeste
Pernambuco	8.931.028	Nordeste
Ceará	8.606.005	Nordeste
Maranhão	6.714.314	Nordeste
Rio Grande do Norte	3.228.198	Nordeste
Piauí	3.160.748	Nordeste
Paraíba	3.815.171	Nordeste
Sergipe	2.110.867	Nordeste
Alagoas	3.165.472	Nordeste
Pará	7.792.561	Norte
Amazonas	3.590.985	Norte
Tocantins	1.417.694	Norte
Rondônia	1.590.011	Norte
Acre	758.786	Norte
Amapá	698.602	Norte
Roraima	469.524	Norte
São Paulo	41.901.219	Sudeste
Minas Gerais	19.855.332	Sudeste
Rio de Janeiro	16.231.365	Sudeste
Espírito Santo	3.578.067	Sudeste
Paraná	10.577.755	Sul
Rio Grande do Sul	10.770.603	Sul
Santa Catarina	6.383.286	Sul

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da Tabela 1, nota-se que o nível populacional dos Estados é bastante diferenciado em cada região. É possível observar que o maior nível populacional está concentrado nos Estados da região Sudeste, mais especificamente nos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, que juntos, representam 40,21% da população total do País. Em contrapartida a isso, os três Estados que possuem os menores níveis populacionais, Acre, Amapá e Roraima, representam menos de 1% do total da população brasileira.

A Tabela 2 apresenta o percentual de representatividade que cada Estado possui em relação à arrecadação total do país no exercício financeiro de 2012. Esses percentuais foram obtidos a partir de um somatório de todas as receitas estaduais, dividindo, em seguida, o valor da arrecadação individual de cada Estado no exercício de 2012, pela arrecadação média obtida. A partir do resultado, o nível de representatividade foi elencado de forma decrescente.

Tabela 2 – Arrecadação total dos Estados e do Distrito Federal em 2012

Estado	Arrecadação estadual (2012)	Representatividade (%)
Paraná	R\$ 177.599.989.251,99	22,75%
São Paulo	R\$ 172.866.153.793,43	22,14%
Minas Gerais	R\$ 65.248.608.349,17	8,36%
Rio de Janeiro	R\$ 63.590.465.000,00	8,14%
Rio Grande do Sul	R\$ 39.471.615.028,55	5,06%
Bahia	R\$ 31.986.172.747,14	4,10%
Pernambuco	R\$ 25.047.342.798,89	3,21%
Santa Catarina	R\$ 18.088.825.000,00	2,32%
Goiás	R\$ 17.090.611.442,10	2,19%
Ceará	R\$ 16.238.573.150,11	2,08%

Distrito Federal	R\$ 15.937.893.476,21	2,04%
Pará	R\$ 15.917.784.893,27	2,04%
Mato Grosso	R\$ 13.336.935.320,49	1,71%
Amazonas	R\$ 12.964.429.000,00	1,66%
Espírito Santo	R\$ 12.786.719.028,35	1,64%
Mato Grosso do Sul	R\$ 11.076.499.769,53	1,42%
Maranhão	R\$ 11.026.902.690,00	1,41%
Rio Grande do Norte	R\$ 8.671.906.021,40	1,11%
Piauí	R\$ 7.435.359.379,13	0,95%
Paraíba	R\$ 7.356.071.400,52	0,94%
Tocantins	R\$ 6.691.132.956,56	0,86%
Sergipe	R\$ 6.429.538.492,97	0,82%
Rondônia	R\$ 5.819.789.898,65	0,75%
Alagoas	R\$ 5.741.084.378,48	0,74%
Acre	R\$ 4.841.794.724,91	0,62%
Amapá	R\$ 4.139.833.231,93	0,53%
Roraima	R\$ 3.423.982.715,69	0,44%
Total	R\$ 780.826.013.939,47	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da Tabela 2, percebe-se que os mesmos Estados que se destacam pelo nível populacional (Tabela 1), com exceção do Rio de Janeiro, e acrescido do Estado do Paraná, possuem os maiores percentuais de representatividade de arrecadação. Esses Estados, juntos, representam mais da metade do total arrecadado pelos Estados brasileiros no exercício de 2012 (53,24%).

Os menores percentuais de arrecadação estão distribuídos entre os Estados da região Norte, ou seja, Acre (com 0,62%), Amapá (com 0,53%) e Roraima (com 0,44%).

As informações evidenciadas na Tabela 3 complementam as informações da Tabela 2 ao identificar os estados que apresentou em 2012 uma arrecadação aproximada, de acordo com os intervalos especificados a seguir.

Tabela 3 – Variação da arrecadação total dos estados e do Distrito Federal em 2012

Arrecadação estadual	Estados	Quantidade de estados	(%) da variação da arrecadação
Acima de 100 milhões	São Paulo e Paraná	02	7,41%
Entre 50 e 100 milhões	Minas Gerais e Rio de Janeiro	02	7,41%
Entre 10 e 50 milhões	Goiás, Distrito Federal, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Bahia, Pernambuco, Ceará, Maranhão, Pará, Amazonas, Espírito Santo, Rio Grande do Sul e Santa Catarina	13	48,15%
Abaixo de 10 milhões	Rio Grande do Norte, Piauí, Paraíba, Sergipe, Alagoas, Tocantins, Rondônia, Acre, Amapá e Roraima	10	37,04%
Total	-	27	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados contidos na Tabela 3, observa-se que a maior parte dos recursos arrecadados pelos estados varia entre 10 e 50 milhões de reais, abrangendo um total de 13 Estados.

É possível identificar ainda que a arrecadação entre os Estados Brasileiros é bastante heterogênea, e que a minoria dos Estados é detentora de receitas acima de 50 milhões, como é o caso de São Paulo, Paraná, Minas Gerais e Rio de Janeiro.

4.2 Registro da redução ao valor recuperável (*Impairment*) de ativos pelos estados e Distrito Federal no exercício de 2012

Após a caracterização dos Estados Brasileiros, foi feito um levantamento no Balanço Patrimonial de todos os Estados e do Distrito Federal, a fim de verificar se estes registraram a redução ao valor recuperável ou a desvalorização dos seus ativos (Imobilizado, Investimento e Intangível), conforme disposto no Quadro 3.

Quadro 3 – Estados que registraram a recuperabilidade ou a desvalorização dos bens patrimoniais no Balanço Patrimonial de 2012

Estado	Ativo		
	Imobilizado	Investimento	Intangível
Distrito Federal	-	X	-
Bahia	X	-	-
Pernambuco	X	-	-
Ceará	X	X	X
Paraíba	X	X	X
Alagoas	X	X	X
Acre	X	X	-
São Paulo	X	X	X
Minas Gerais	-	X	-
Rio de Janeiro	X	X	X
Espírito Santo	-	X	-
Paraná	X	X	X
Rio Grande do Sul	X	-	-
Santa Catarina	X	X	X

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir das informações evidenciadas no Quadro 3, observa-se que 14 dos 27 Estados Brasileiros apresentaram o registro das contas de redução ao valor recuperável dos ativos, seja no grupo do imobilizado, do investimento e/ou do intangível.

Assim, cabe ressaltar que mesmo sendo obrigatório o registro da conta de redução ao valor recuperável ou desvalorização e sua respectiva evidenciação nas Notas Explicativas no exercício financeiro de 2012 pelos governos estaduais, ainda é incipiente o número de Estados Brasileiros que estão realizando tal registro. Por sua vez, como mais da metade dos Estados Brasileiros atenderam o que é exigido pelas normas nacionais e internacionais sobre *impairment* em 2012, cabe advertir que esse resultado é superior ao identificado no estudo realizado por Rodrigues (2012).

4.3 Nível de conformidade das informações divulgadas pelos governos estaduais brasileiros à luz da NBC T SP 16.10 e das IPSAS 21 e 26

Para a consecução do terceiro objetivo específico, foi analisado o conteúdo das Notas Explicativas, contidas nas Demonstrações Contábeis, divulgadas através do Portal da Transparência dos Governos Estaduais.

Nesta fase, só foram analisadas as Notas Explicativas dos 14 Estados que apresentaram, total ou parcialmente, o registro da conta de Redução ao valor recuperável no Balanço Patrimonial (Quadro 3).

A Tabela 4 apresenta o nível de atendimento dos itens de divulgação (Quadro 2) da norma nacional, NBC T SP 16.10 (2008), e das normas internacionais, IPSAS 21 (2004) e a IPSAS 26 (2008) nas Notas Explicativas de 2012 divulgadas pelos governos estaduais.

Tabela 4 – Nível de aderência às normas nacionais e internacionais que tratam da redução ao valor recuperável dos bens patrimoniais dos estados brasileiros

Estado	Itens de divulgação										Pontuação total
	1	2	3	4a	4b	4c	5	6a	6b	6c	
Rio de Janeiro	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	9
Bahia	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	8
Ceará	1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	8
Distrito Federal	1	1	0	0	1	1	1	0	1	1	7
Alagoas	1	1	0	1	1	1	1	0	0	1	7
Pernambuco	1	1	0	1	1	1	1	0	0	1	7
São Paulo	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	7
Santa Catarina	1	1	0	1	1	1	1	0	0	1	7
Espírito Santo	1	1	0	0	1	1	1	0	0	1	6
Paraná	1	1	1	0	0	0	1	1	0	1	6
Minas Gerais	0	1	1	0	1	0	0	0	1	1	5
Paraíba	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	4
Acre	0	0	0	1	0	1	0	0	0	1	3

Fonte: Dados da pesquisa.

Em se tratando de nível de aderência dos Estados e do Distrito Federal, de acordo com a Tabela 4, constata-se que o Estado que mais atendeu aos itens de divulgação das normas foi o Rio de Janeiro, com nove pontos ao todo. O Acre foi o Estado que menos pontuou, com apenas 3 dos 10 pontos possíveis.

A Tabela 4 indica que os itens que apresentaram a maior aderência na evidenciação dos Estados foram: item 1, que trata de onde devem ser alocadas as contas de redução ou reavaliação de ativos (80% dos estados aderiram); e o item 2, que fala sobre o período em que os ativos devem ser reavaliados, atingindo 90% dos Estados. Por sua vez, os itens que apresentaram menor atenção por parte dos Estados foram: item 6b, que menciona sobre a divulgação individualizada da perda ou da desvalorização (aqui, a maioria dos Estados apresentaram uma conta generalizada dentro dos grupos, para o registro dos eventos); item 6a, que estabelece para descrever os eventos ou circunstâncias que levaram o Estado a fazer tal registro; e item 3, que indica a divulgação da perda por irrecuperabilidade ou por desvalorização no superávit ou déficit do período.

Destaca-se que nenhum Estado, tampouco o Distrito Federal, atendeu aos itens de divulgação sobre a redução ao valor recuperável de ativos, de forma completa, no primeiro ano de obrigatoriedade de adoção, demonstrando que ainda há muito o que melhorar por parte dos Estados Brasileiros na evidenciação desses eventos contábeis.

4.4 Características dos estados e Distrito Federal *versus* nível de adoção às normas que tratam da redução ao valor recuperável dos entes públicos

Nesta etapa, buscou-se evidenciar as relações existentes entre os resultados alcançados até o momento e as principais características dos Estados Brasileiros, expostas no primeiro objetivo específico.

O importante nesta etapa é identificar se existem essas relações, e se estas contribuem ou não no momento em que os Estados Brasileiros registram as informações sobre a redução ao valor recuperável de seus ativos.

Nesse sentido, as Tabelas 5, 6 e 7 apresentam, respectivamente, as características dos Estados Brasileiros e seus níveis de aderência aos padrões nacionais e internacionais que tratam do *impairment* no registro dos bens patrimoniais no exercício de 2012.

Tabela 5 – Região geográfica *versus* Nível de aderência às normas dos Estados e do Distrito Federal

Estado	Região geográfica	Nível de aderência
Rio de Janeiro	Sudeste	80%
Bahia	Nordeste	70%
Ceará	Nordeste	70%
Distrito Federal	Centro-Oeste	60%
Alagoas	Nordeste	60%
Pernambuco	Nordeste	60%
São Paulo	Sudeste	60%
Santa Catarina	Sul	60%
Espírito Santo	Sudeste	50%
Paraná	Sul	50%
Minas Gerais	Sudeste	40%
Paraíba	Nordeste	30%
Acre	Norte	20%

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da Tabela 5, constata-se que o Estado do Rio de Janeiro apresenta o maior nível de aderência aos padrões nacionais e internacionais que tratam da redução ao valor recuperável, com 80%. Já os Estados da região Norte apresentaram os menores níveis de aderência, com apenas 20%.

Vale ressaltar que, proporcionalmente, os Estados da região Nordeste foram os que apresentaram os maiores níveis de aderência às normas nacionais e internacionais que tratam da redução ao valor recuperável dos bens patrimoniais entre os Estados Brasileiros. São eles, Ceará (com 70% de aderência), Alagoas e Pernambuco (ambos com 60% de aderência) e Paraíba (com 30% de aderência).

Tabela 6 – Nível populacional *versus* Nível de aderência às normas dos estados e do Distrito Federal

Estado	Nível populacional (em milhões)	Nível de aderência
Rio de Janeiro	16.231.365	80%
Bahia	14.175.341	70%
Ceará	8.606.005	70%
Distrito Federal	2.648.532	60%
Alagoas	3.165.472	60%
Pernambuco	8.931.028	60%
São Paulo	41.901.219	60%
Santa Catarina	6.383.286	60%
Espírito Santo	3.578.067	50%
Paraná	10.577.755	50%
Minas Gerais	19.855.332	40%
Paraíba	3.815.171	30%
Acre	758.786	20%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nas informações evidenciadas na Tabela 6, nota-se que não se pode afirmar que há relação entre o nível populacional e a aderência às normas sobre a redução ao valor recuperável dos ativos pelo Estado.

Isso fica evidente quando observado o Estado de São Paulo, que possui o maior nível populacional e apresenta um nível moderado de aderência aos padrões contábeis com cerca de 60% de aderência aos padrões exigidos. Isso também ocorre com o Estado do Rio de Janeiro, que embora apresente o maior nível de aderência possui uma população menor, se comparado com outros Estados.

Tabela 7 – Arrecadação *versus* Nível de aderência às normas dos estados e do Distrito Federal

Estado	Arrecadação	Nível de aderência
Rio de Janeiro	R\$ 63.590.465.000,00	80%
Bahia	R\$ 31.986.172.747,14	70%
Ceará	R\$ 16.238.573.150,11	70%
Distrito Federal	R\$ 15.937.893.476,21	60%
Alagoas	R\$ 5.741.084.378,48	60%
Pernambuco	R\$ 25.047.342.798,89	60%
São Paulo	R\$ 172.866.153.793,43	60%
Santa Catarina	R\$ 18.088.825.000,00	60%
Espírito Santo	R\$ 12.786.719.028,35	50%
Paraná	R\$ 177.599.989.251,99	50%
Minas Gerais	R\$ 65.248.608.349,17	40%
Paraíba	R\$ 7.356.071.400,52	30%
Acre	R\$ 4.841.794.724,91	20%

Fonte: Dados da pesquisa.

As informações evidenciadas na Tabela 7 reforçam a idéia de que não há relação direta entre a arrecadação do Estado e seu nível de aderência, já que nem sempre o Estado detentor de maior arrecadação, como é o caso do Paraná, possuirá o maior nível de aderência.

Dessa forma, com base na análise qualitativa realizada, constata-se que não existe uma padronização dos Estados em relação à aderência aos padrões nacionais e internacionais que tratam da redução ao valor recuperável dos ativos no setor público.

A adoção ou não aos padrões contábeis referentes ao setor público possivelmente está relacionada à gestão administrativa de cada Estado. Ou seja, se o Estado preza por manter seus registros e/ou eventos contábeis de acordo com as normas e regulamentos, ele o fará, independente de características como o nível populacional, sua arrecadação ou, ainda, da região geográfica em que ele se encontra.

Traçando um paralelo com os estudos anteriormente divulgados no referencial teórico desta pesquisa, foram elencados alguns pontos em comum com os resultados obtidos neste estudo.

Cardoso (2011) identificou, no setor público, que alguns procedimentos adotados para a aplicação do teste de recuperabilidade também eram adotados pelo setor privado. Destaca-se que, conforme Tabela 3, os três Estados Brasileiros que mais aderiram aos procedimentos sobre redução ao valor recuperável foram Rio de Janeiro, Ceará e Bahia e que esses estados foram identificados no estudo de Cardoso (2011) como Estados que realizam pelo menos uma vez a cada exercício financeiro testes de recuperabilidade dos seus ativos.

Os resultados das Tabelas 3 e 4 corroboram com os da pesquisa realizada por Camilo, Pereira e Freire (2012). Os autores apontaram que grande parte dos Estados ainda não divulga e nem menciona os eventos pertinentes à redução ao valor recuperável dos ativos (*impairment*) nos seus demonstrativos contábeis.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do cenário de internacionalização dos padrões contábeis no setor público, e da obrigatoriedade da adoção das novas normas pelos Estados e pelo Distrito Federal a partir do exercício de 2012, o estudo procurou investigar como está o nível de aderência, pelos governos estaduais e Distrito federal, às normas nacionais e

internacionais que tratam da redução ao valor recuperável (*impairment*) dos ativos públicos.

Para tanto, foram analisadas as demonstrações contábeis de todos os Estados Brasileiros e do Distrito federal, principalmente o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais e as Notas Explicativas, com vistas a averiguar sua adequação quanto às normas pertinentes ao assunto (NBC T SP 16.10, IPSAS 21 e IPSAS 26).

A partir da aplicação de um *check-list* com os requisitos de divulgação constantes nas normas mencionadas foi possível constatar que os Estados Brasileiros apresentam uma aderência parcial aos padrões nacionais e internacionais no exercício financeiro de 2012. Verificou-se que nenhum Estado Brasileiro evidencia completamente os itens estabelecidos nas normas. No geral, apenas 14 Estados Brasileiros registram, de alguma forma, a conta que trata da perda por irrecuperabilidade de ativos, sendo possível identificar o registro do *impairment* nos ativos dos grupos Imobilizado, Investimento ou Intangível, ou em todos os três.

Constatou-se que dos três Estados Brasileiros que mais aderiram às normas nacionais e internacionais que tratam da redução ao valor recuperável de ativos, dois deles, Ceará e Rio de Janeiro, possuíam contas para cada tipo de ativo. Apenas o Estado da Bahia só registrou *impairment* no grupo do Imobilizado.

Outra observação que pode ser feita é em relação à região que mais aderiu aos padrões internacionais que tratam da irrecuperabilidade de ativos no setor público, que foi a região do Nordeste, contendo cinco Estados: Alagoas, Bahia, Ceará, Paraíba e Pernambuco.

Em linhas gerais, a análise qualitativa revelou que não se pode afirmar que o nível populacional, a arrecadação e a região geográfica dos Estados Brasileiros estão relacionados ao nível de divulgação às normas nacionais e internacionais que tratam da redução ao valor recuperável (*impairment*) dos ativos públicos.

Por fim, o presente estudo embrionário não limita a temática que vem sendo, cada vez mais, estudada pela comunidade acadêmica, que é o processo de padronização das demonstrações contábeis nos Estados Brasileiros e em todos os órgãos que englobam a contabilidade pública.

Assim, dando continuidade ao trabalho exposto, ficam aqui sugeridas temáticas envolvendo os tipos de testes de recuperabilidade que os Estados Brasileiros adotam para que o registro seja realizado, ou como acontece o registro do *impairment* em empresas de economia mista, como é o caso da Petrobrás, ou ainda como acontece o processo de evidenciação do valor recuperável por parte dos órgãos que não são fiscalizados pelos Tribunais de Contas.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Edair do; RONCALIO, Michele Patrícia; ALBERTON, Luiz. Adoção do enfoque patrimonial, previsto nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, em municípios de Santa Catarina. **Gestão Contemporânea**, Porto Alegre, v. 10, n. 13, p. 181-202, jan./jun. 2013.

BERTULINO, Marta Maciel; PETER, Maria da Glória Arrais; MENESES, Anelise Florencio. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal. **Revista Controle**, Ceará, v. X, n. 1, p. 217-224, jan./jun. 2012.

BRASIL. **Manual de contabilidade aplicado ao setor público (MCASP), procedimentos contábeis patrimoniais – Parte II**. 5. ed. Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 2012.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional - Ministério da Fazenda. **Portaria STN nº 665**, de 30 de novembro de 2010. Atualiza os Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_665_2010.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. **Resolução nº 1136/2008**, de 21 novembro de 2008. Aprova a NBC T SP 16.10 – avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/orientacaoContabil/arquivos/norma_sbrasileirasdecontabilidadeaplicadasaosetorpublicoealteracoes.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. **Resolução nº 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, 2008. Disponível em: <http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/orientacaoContabil/arquivos/norma_sbrasileirasdecontabilidadeaplicadasaosetorpublicoealteracoes.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2013.

CAMILO, Anelise Cunha; PEREIRA, Edinei Moraes; FREIRE, Fátima Souza. Impacto e divulgação da redução ao valor recuperável de ativos em instituições financeiras. **CAP Accounting and Management**, Paraná, Ano 6, v. 6, n. 6, p. 28-47, 2012.

CARDOSO, Domingos Noberto Fernandes. **Implantação do impairment test no setor público**. 2011. 22f. Trabalho de conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 839-876, dez. 2010.

CARVALHO, Rafael de Moura Fé; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. 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**, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 62-81, jul./set. 2012.

CASTRO, Maria de Fátima Reimtebach de. **Contabilidade pública: disposições gerais**. 2010. Disponível em: < http://pgg.fundap.sp.gov.br/exec/pdfs/ContPubl_cap1.pdf> Acesso em: 20.nov.2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento Técnico 01 (R1) – Redução ao valor recuperável de ativos**, de 06 de agosto de 2010. Disponível em:<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC01R1_Termo_aprovacao.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Apresentação**. 2013. Disponível em:<http://portalcfc.org.br/o_conselho/>. Acesso em: 20 nov. 2013.

FALCÃO, Patrícia Garone Figueira. **Crítérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público à luz da teoria da contabilidade, da legislação brasileira e das normas da IFAC**. 2010. 18f. Trabalho de conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis. Universidade de Brasília, Brasília, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IFAC – THE INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International public sector accounting standard Ipsas 21**–Impairment of non-cash-generating assets. Dec. 2004. Disponível em: <www.ipsas.org/PDF_ipsas_standards_ifac/2006_A25_IPSAS_21.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2013.

_____. **International public sector accounting standard Ipsas 26**–Impairment of cash-generating assets. Feb. 2008. Disponível em: <www.ifac.org/Members/PubsImpairment

nosetorpúblico875Details.tmp1?PubID=12027455151185165&Category=Public%20Sector%20Accounting>. Acesso em: 22 nov. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade introdutória/equipe de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 15-23, maio/ago. 2009.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MORAES, Camila Pasa de. **Redução ao valor recuperável de ativos pertencentes ao setor público**. 2011. 29f. Trabalho de conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

MULLER, Thomas; BERGER, Marques. **IPSAS explained** – A summary of international public sector accounting standards. 2. ed. Ernest & Young, 2012.

NEVES, José Luis. Pesquisa qualitativa – características, usos e possibilidades. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 1, n. 3, p. 1-5, 2ºsem. 1996.

PLATT, Orion Augusto Neto. **Contabilidade pública: atualizada e focada**. Livro Didático da Disciplina Contabilidade Pública II do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). 10. ed. Florianópolis, 2013.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, Danillo Guimarães. **Ativos intangíveis**: um estudo nos estados brasileiros. 2012. 19 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Paraíba, 2012.

ROZA, Mariana Costa da; QUINTANA, Alexandre Costa; JACQUES, Flávia VerônicaSilva; MACHADO, Daiane Pias. Análise da adequação das demonstrações contábeis dos Estados da região Sul às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. **ConTexto**, Porto Alegre, v.13, n.24, p. 23-26, maio/ago. 2013.

SALABERRY, Jonatas Dutra; VENDRUSCOLO, Maria Ivanice. Padrões internacionais de contabilidade para o setor público: análise da IPSAS 17. **Revista de Administração Pública e Gestão Social**, v. 4, n. 1, p. 48-75, jan./mar. 2012.

SANTOS, Clydemberg Barbosa; ALMEIDA, Karla Katiuscia Nóbrega. Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 1, n. 1, p. 21-38, jan./abr. 2012.

SANTOS, João José. **IFRS – Manual de contabilidade internacional**. 1. ed. São Paulo: Lex Editora, 2006.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – STN. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 2012. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_Geral_MCASP.pdf>Acesso em: 15 nov. 2013.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Lino Martins da; FEIJÓ, Paulo Henrique. Contabilidade aplicada ao setor público. In: RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. (Org.) **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 136-238.

TORRES JÚNIOR, Fabiano; SILVA, Lino Martins da. A importância do controle contábil e extra-contábil dos bens permanentes adquiridos pela administração pública federal. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 8, n. 2, p.11-38. 2003.

VIANA, Clilson Castro; TAMER, Carla Macedo Velloso dos Santos; SOARES, Luiz Augusto de Carvalho Francisco; LIMA, Mariomar de Sales. Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 10, n. 20, p. 113-138, maio/ago. 2013.