

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

R594a Costa Nascimento Rique, Amanda  
Ajustes Patrimoniais em Softwares Gerados Internamente à  
Luz dos Padrões Contábeis Internacionais: Um Estudo de Caso  
no SERPRO / Amanda Costa Nascimento Rique; orientador Diana  
Vaz de Lima. -- Brasília, .  
30 p.

Monografia (Especialização - Especialização em  
Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público)  
-- Universidade de Brasília, .

1. Ativos. 2. software. 3. impairment. I. Vaz de Lima,  
Diana, orient. II. Título.



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público

Amanda Costa Nascimento Rique

**Ajustes Patrimoniais em *Softwares* Gerados Internamente à Luz dos Padrões Contábeis  
Internacionais: Um Estudo de Caso no SERPRO**

Brasília – DF

2024

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen  
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Lucio Remuzat Rennó Junior  
Decano de Pós-Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professora Doutora Leticia Lopes Leite  
Coordenadora-Geral UAB

Professora Doutora Mayla Cristina Costa Maroni Saraiva  
Coordenadora do Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no  
Setor Público

Amanda Costa Nascimento Rique

**Ajustes Patrimoniais em *Softwares* Gerados Internamente à Luz dos Padrões Contábeis Internacionais: Um Estudo de Caso no SERPRO**

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público.

Orientadora: Profa. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília – DF

2024

Amanda Costa Nascimento Rique

**Ajustes Patrimoniais em *Softwares* Gerados Internamente à Luz dos Padrões Contábeis Internacionais: Um Estudo de Caso no SERPRO**

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público.

**Data de aprovação:** \_\_\_/\_\_\_/2024.

---

Profª. Dra. Diana Vaz de Lima

Orientadora

---

Prof. Dr. Edmilson Soares Campos

Professor – Examinador

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus pelo dom da vida e pela saúde. Aos meus pais, José do Nascimento Neto e Eloisia da Costa Coelho Nascimento, que sempre foram meus maiores incentivadores, nunca permitindo que qualquer dúvida pudesse me parar. Ao meu esposo, Aroldo Rique, que sempre me impulsionou a buscar a minha melhor versão e me apoiando em todos os desafios da minha vida. Aos meus filhos, Davi e Maria Vitória Rique, que sempre me ensinaram a olhar as dificuldades como oportunidades de aprendizado e a todos os meus colegas da pós que, mesmo nos dias de maior desânimo, mandaram-me mensagens positivas para que eu não desistisse do meu sonho. Como está escrito na palavra sagrada em Isaías 41:10, “Não temas, porque eu sou contigo; não te assombres, porque eu sou teu Deus; eu te fortaleço, e te ajudo, e te sustento com a destra da minha justiça”. Com a força desta palavra, continuei perseguindo o meu sonho e hoje estou me especializando na maior universidade pública do país, a UNB.

## RESUMO

Segundo Oliveira (2021), as Normas Internacionais de Contabilidade, emitidas pelo International Accounting Board (IASB), tornaram-se uma fonte de referência para as práticas contábeis globais, sendo consideradas, por muitos profissionais, os novos pilares basilares que regem a ciência contábil. Tais normas possuem uma função primordial de harmonizar a contabilidade nacional ao padrão internacional. No Brasil, as IFRS foram introduzidas através da Lei 11.638/2007. Aliado a isto, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis que tem como objetivo fazer a aderência dos padrões internacionais às Normas Brasileiras de Contabilidade-NBC. Todas estas normas se aplicam às empresas de capital aberto e às sociedades de grande porte.

O Serviço Federal de Processamento de Dados é uma empresa pública, constituída sob a forma de sociedade por ações de capital fechado vinculado ao Ministério da Fazenda. Pelo seu regramento jurídico é subordinada a lei das S.AS e classificada pelos critérios da lei 11638/07 como sociedade de grande porte.

A abordagem metodológica utilizada foi um estudo de caso utilizando como base o ano de 2022 no qual ocorreu pela primeira vez a revisão da vida útil dos softwares gerados internamente bem como a baixa por impairment, bem como foi verificado um expressivo incremento na contabilização destes intangíveis.

A coleta de dados foi complementada por revisão da literatura existente e a luz das legislações vigentes que versam sobre o tema.

O objetivo deste Trabalho de Conclusão de Curso é discorrer sobre os ajustes patrimoniais em *softwares* gerados internamente à luz dos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor privado através de um estudo de caso no Serviço Federal de Processamento de Dados – Serpro. A teoria escolhida para embasar a análise é a do *disclosure* discricionário.

O problema da pesquisa elenca as seguintes perguntas: quais foram os critérios adotados para contabilizar, revisar as vidas úteis dos *softwares* desenvolvidos pela estatal e se houve baixa por *impairment* desses *softwares*?

O artigo apresenta o relato da experiência desta estatal na contabilização, revisão das vidas úteis dos *softwares* gerados internamente e as possíveis baixas por *impairment* ocorridas no ano de 2022.

No que tange aos resultados, foi verificado que a estatal conseguiu fazer a contabilizar, rever as vidas úteis dos seus *softwares* desenvolvidos internamente, através dos critérios de obsolescência tecnológica e verificou que haviam ativos intangíveis que não atendiam mais aos critérios preconizados nas normas pertinentes, no que tange a sua classificação e à geração de benefícios, o que resultou em baixa por perdas por desvalorização de ativos – *impairment*.

**Palavras-chave:** ATIVOS; *SOFTWARE*; *IMPAIRMENT*.

## ABSTRACT

According to Oliveira (2021), the International Accounting Standards, issued by the International Accounting Board (IASB), have become a source of reference for global accounting practices, being considered, by many professionals, the new basic pillars that govern accounting science. . Such standards have a primary function of harmonizing national accounting with international standards. In Brazil, IFRS were introduced through Law 11,638/2007. In addition to this, the Accounting Pronouncements Committee was created, which aims to ensure compliance with international standards and Brazilian Accounting Standards-NBC. All these rules apply to publicly traded companies and large companies.

The Federal Data Processing Service is a public company, constituted as a privately held company linked to the Ministry of Finance. According to its legal regulations, it is subordinated to the S.A.S law and classified by the criteria of law 11638/07 as a large company.

The methodological approach used was a case study using the year 2022 as a basis, in which the review of the useful life of internally generated software took place for the first time, as well as the write-off due to impairment, as well as a significant increase in the accounting of these intangibles.

Data collection was complemented by a review of existing literature and in light of current legislation that deals with the topic.

The objective of this Course Completion Work is to discuss equity adjustments in internally generated software in light of international accounting standards applied to the private sector through a case study at the Federal Data Processing Service – Serpro. The theory chosen to support the analysis is discretionary disclosure. The research problem lists the following questions: what were the criteria adopted to account and review the useful lives of the software developed by the state-owned company and whether there was a write-off due to impairment of this software. The article will present a report on the experience of this state-owned company in accounting, reviewing the useful lives of internally generated software and possible write-offs due to impairment that occurred in 2022. Regarding the results, it was verified that the state-owned company was able to account, review the useful lives of its internally developed software, through the criteria of technological obsolescence and verified that there were intangible assets that no longer met the criteria recommended in the relevant standards, regarding their classification and the generation of benefits, which resulted in write-offs for losses due to asset devaluation – impairment.

**Keywords:** ASSETS; *SOFTWARE*; *IMPAIRMENT*.

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1. Etapas do Teste de Recuperabilidade.....	18
Figura 2. Balanço Patrimonial do 4º Trimestre de 2022.....	27

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Tratamentos ao Processo de <i>Impairment</i> . .....	19
Tabela 2. Ativo Intangível do 4º Trimestre de 2022.....	26
Tabela 3. Prazos de Vidas Úteis dos <i>Softwares</i> (em Anos).....	26

## **LISTA DE ABREVIACÕES E SIGLAS**

- SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados
- CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
- IFRS – International Financial Reporting Standards
- IASB – International Accounting Standards Board
- NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
- NBC TG – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Gerais
- FASB – Financial Accounting Standards Boards
- IAS – International Accounting Standards
- SFAS – Statement of Financial Accounting Standards
- CAA – Comitê de Avaliação de Ativos
- TIC – Tecnologia da Informação e Comunicação
- SA – Sociedade Anônima

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	12
2. REFERENCIAL TEÓRICO .....	14
3. METODOLOGIA.....	19
3.1. Premissas.....	20
3.1.1 Premissas gerais.....	20
3.2 Premissas do teste de recuperabilidade do intangível.....	20
3.3 Tratamento intangível gerado internamente.....	21
3.3.1 Identificação de ativo intangível.....	21
3.3.2 Incerteza da existência e da vida útil.....	21
3.4 Critérios de reconhecimento inicial.....	21
3.4.1. Reconhecimento e mensuração subsequente.....	22
3.5 Etapas dos <i>softwares</i> gerados internamente.....	23
3.5.1 Etapa de pesquisa – Projeto Executivo.....	23
3.5.2 Etapa de desenvolvimento.....	24
3.6 Fases do <i>software</i> desenvolvido.....	25
3.7 Registros contábeis.....	26
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	28
REFERÊNCIAS.....	29

## 1. INTRODUÇÃO

Segundo Oliveira (2021), as Normas Internacionais de Contabilidade, emitidas pelo *International Accounting Board* (IASB), tornaram-se uma fonte de referência para as práticas contábeis globais, sendo consideradas, por muitos profissionais, os novos pilares basilares que regem a ciência contábil. Tais normas possuem uma função primordial de harmonizar a contabilidade nacional ao padrão internacional.

As normas internacionais de contabilidade foram emitidas pelo *International Accounting Standards Board* – IASB e elas têm como objetivo padronizar os procedimentos contábeis e os critérios de negociação em empresas ao redor do globo.

No Brasil, as IFRS foram introduzidas através da Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Esta legislação revogou e alterou dispositivos da Lei 6.404 de 07 de dezembro de 1976, estendendo-se às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e à divulgação de demonstrações contábeis. Aliado a isto, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, que tem por objetivo aderir às normas brasileiras de contabilidade – NBC – aos padrões internacionais. Todas estas normas se aplicam às empresas de capital aberto e às sociedades de grande porte.

O Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) é Empresa Pública, sob a forma de sociedade por ações de capital fechado, vinculada ao Ministério da Economia – ME, com sede em Brasília/DF. Foi criada pela Lei nº 4.516/1964, regida pela Lei nº 5.615/1970 e, de forma suplementar, pela Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976), alterada pela Lei 11.638/07 e Lei das Estatais (Lei nº 13.303/2016), regulamentada pelo Decreto nº 8.945/2016. Aliado a isto, pelos critérios expostos pela referida lei das SAs, o Serpro é classificado como uma sociedade de grande porte.

Segundo Souza (2017), o CPC publicou, até o ano de 2013, além do Pronunciamento Conceitual Básico, quarenta e seis pronunciamentos que tratam de vários assuntos de natureza contábil e, em separado, o Pronunciamento Técnico para Pequenas e Médias Empresas (PME). Todos os pronunciamentos se encontram embasados, consistentemente, nas Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards* – IAS), atualmente conhecidas como IFRS (*International Financial Reporting Standards*). Nesse contexto, considerando-se que, neste milênio, os ativos mais importantes das companhias não são as fábricas ou máquinas (ativo imobilizado), declaradas como patrimônio no balanço, mas sim marcas, clientes ou as tecnologias que se desenvolvem, conhecidos como ativos intangíveis, o CPC publicou, diante da dificuldade de entendimento e compreensão deste tipo de ativo, o Pronunciamento Técnico 04 (R1) (2010), para facilitar sua avaliação nessa nova fase contábil.

Como conceito formulado no Pronunciamento Técnico 00 (R2) (2019), os ativos são definidos como recursos controlados pela entidade e que possuem expectativa de gerar benefícios econômicos futuros; contudo, em meio a tantas variações de ativos, o presente estudo tomou como base de pesquisa somente os *softwares* desenvolvidos internamente. No entanto, pergunta-se: como distinguir um ativo intangível de um ativo tangível? De acordo com a pesquisa realizada por Meneses (2011), pode-se estabelecer o “toque” como uma das características de distinção desses ativos, entendendo-se deste modo que os ativos intangíveis são aqueles bens incorpóreos ou sem existência física.

Posto o conceito acima de critérios para a distinção entre os ativos intangíveis, surgem outros graus de dificuldades. Como, por exemplo, a revisão das vidas úteis dos *softwares* gerados internamente para fins de cálculos de amortização e quando este ativo deverá ser baixado por perda por *impairment*.

De acordo com o Pronunciamento Contábil CPC 01, o *impairment* é a técnica de revisão periódica do valor de recuperação dos ativos. Esta visa assegurar que não estejam contabilizados por um valor superior àquele passível de ser recuperado no tempo pelo seu uso nas operações da companhia ou mediante a sua eventual alienação.

Para Magalhães et al., (2009), o valor recuperável de um ativo deve ser mensurado sempre que houver indicação de perda da substância econômica do valor recuperável desse ativo. Entretanto, independentemente de haver indícios de perda de valor, os seguintes ativos e/ou classe de ativos deverão ter o valor recuperável mensurado pelo menos anualmente. São eles: (a) ativos intangíveis de vida útil indefinida; (b) ativos ainda não disponíveis para uso.

O *impairment* é um dos procedimentos que remetem a ajustes patrimoniais aplicados aos ativos intangíveis. Diante do contexto apresentado, este estudo pretende responder às questões: quais os critérios utilizados pela estatal para revisar as vidas úteis dos *softwares* desenvolvidos internamente e se houve baixa por perdas por desvalorização.

O presente estudo visa contribuir com a temática proposta, ao analisar, com uma visão mais analítica, a contabilização e a revisão das vidas úteis, bem como se houve baixa por *impairment* dos *softwares* desenvolvidos internamente. A inovação se dará através de um estudo de caso em uma grande estatal federal de tecnologia, onde serão verificados os critérios adotados para estas verificações.

Além desta introdução, o presente estudo encontra-se estruturado em quatro seções. Na seção 2, é apresentado o referencial teórico e normativo sobre o tema, contextualizando sobre os critérios adotados para a revisão das vidas úteis dos intangíveis internos e as possíveis baixas por perdas por desvalorização ao valor recuperável – *impairment*. A metodologia do estudo encontra-se

na seção 3. Na seção 4, são apresentadas as considerações finais do estudo, seguidas das referências utilizadas.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Segundo Martins (1972, p. 30), ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente. Note-se a ênfase no resultado gerado pelo agente e não no agente gerador em si. Já para Hendriksen e Breda (2007, p. 286), ativo consiste em potenciais de fluxo de serviço ou direitos a benefícios futuros sob controle de uma organização. Esses autores acrescentam outra característica relevante: o controle de tais benefícios. Iudícibus (2006, p. 139), por sua vez, menciona que ativo consiste nos recursos controlados por uma entidade capazes de gerar, mediata ou imediatamente, fluxos de caixa. Esse autor apresenta um entendimento amplo, incluindo os ativos tangíveis e os intangíveis.

Segundo Martins et al., (2010), em síntese, a literatura contábil define o ativo como benefícios econômicos (potenciais fluxos de caixa) controlados pela entidade. E tais benefícios podem ser gerados por recursos tangíveis ou intangíveis.

Hendriksen e Breda (2007) definem ativos intangíveis como:

(...) ativos que carecem de substância. Como tais, esses ativos devem ser reconhecidos sempre que preenchem os requisitos de reconhecimento de todo e qualquer ativo, ou seja, devem atender à definição de um ativo, devem ser mensuráveis e devem ser relevantes e precisos. (Hendriksen & Breda, 2007, p. 387)

Segundo o Pronunciamento Contábil NBC TG 04(R1) Ativo Intangível (2010), um ativo intangível, para ser reconhecido em balanço como gerado internamente, deve atender aos critérios de reconhecimento e de mensuração inicial, sendo que o custo do ativo determinado com confiabilidade seja resultante da fase de desenvolvimento e que haja geração de benefícios econômicos futuros para a entidade.

Os custos incluem todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, à produção e à preparação do intangível para ser capaz de funcionar corretamente da forma pretendida pela Administração. Geralmente os custos são:

- a) gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados;
- b) gastos com benefícios a empregados (NBC TG 33 Benefícios a Empregados) relacionados diretamente à geração do ativo intangível;
- c) gastos com pesquisa e desenvolvimento atribuíveis diretamente as suas atividades;

- d) taxas de registro de direito legal;
- e) amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

Para o registro contábil dos custos com desenvolvimento de produtos e de outros itens no intangível e sua subsequente amortização, deve-se considerar a incerteza de sua viabilidade e período a ser beneficiado por esses custos. Para tanto, deve-se demonstrar viabilidade técnica do produto e existência de recursos suficientes para a efetiva produtividade, reduzindo-se a margem de incerteza da geração de benefícios econômicos futuros e, no caso dos *softwares* desenvolvidos internamente, o atendimento interno da empresa.

Observa-se que os juros decorrentes dessas operações podem vir a ser classificados como custos. Neste caso, deve-se consultar o Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos.

Na etapa de desenvolvimento do *software*, os custos diretos e indiretos permitem que o intangível permaneça em condições operacionais de uso ou funcionamento. Os tipos de custos geralmente incluem:

- a) Gastos com pessoal incorridos (salários, encargos e outros custos de pessoal alocados a tais atividades);
- b) Honorários profissionais;
- c) Materiais e serviços consumidos;
- d) Depreciação de equipamentos e instalações utilizados no desenvolvimento;
- e) Gastos de verificação do funcionamento adequado do ativo;
- f) Outros custos relacionados a essas atividades, como amortização de patentes e licenças;
- g) Outros gastos relacionados diretamente ao ativo.

Demais gastos, não apropriados diretamente ao desenvolvimento do *software*, são considerados despesas (exemplo: pessoal que dá suporte ao *software*). Aliado a isto, o NBC TG 04 (R1) preconiza que haja revisão, pelo menos anualmente, das vidas úteis dos *softwares* a fim de que possa determinar o período em que se receberá o benefício econômico futuro ou que possa acompanhar a obsolescência tecnológica.

Segundo o NBC TG 04 (R1), para estabelecer a vida útil do ativo intangível, deve-se verificar se há influência de fatores:

- a) econômicos – determinam o período quando se receberá benefício econômico futuro;
- b) legais – restringe o período para controle de acesso desse benefício econômico futuro;
- c) não econômico – o benefício futuro é não financeiro.

Mediante os fatores de influência acima, a vida útil considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores. Além disso, deve-se considerar:

- a) Ter utilização prevista e ser gerenciável eficientemente por outra equipe;

- b) Controlar o ativo e os limites legais ou similares para a sua utilização;
- c) Tratar de forma semelhante para itens equivalentes;
- d) Separar ativos com vida útil independente dos que dependem da vida útil de outros ativos;
- e) Observar obsolescência técnica, tecnológica ou de outro tipo.

As vidas úteis definidas podem ser medidas pela duração, volume de produção ou unidades semelhantes. Além disso, devem-se considerar vários aspectos para análise da vida útil, são eles:

- a) benefícios econômicos futuros – fatores econômicos, políticos e sociais;
- b) legal – restringir o período de acordo com o controle de acesso dos benefícios gerados do item anterior;
- c) obsolescência tecnológica – acompanhar as alterações e atualizações.

Caso não seja possível definir a vida útil por esses parâmetros, procede-se pelo método linear. A partir do momento em que estiver disponível para uso, inicia-se a amortização. Nesse ínterim, seu valor residual é igual a zero.

A apropriação da amortização do *software* gerado internamente deve ocorrer de forma sistemática e até que cesse o período estipulado. Findo o prazo, levando-se em conta as avaliações de recuperabilidade anuais e revisões, procede-se à manutenção (com extensão da vida útil) ou à reclassificação do ativo, conforme descrição abaixo:

- a) tombamento; ou
- b) baixa – quando não são mais esperados benefícios econômicos futuros com a sua utilização.

Nos casos de aumento do valor residual, a despesa de amortização de ativo intangível será zero, enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil. Nos casos de extensão da vida útil (devido à manutenção), a despesa de amortização de ativo intangível será recalculada, conforme os parâmetros supramencionados.

Ao final de cada exercício, devem ser revisados o:

- a) período;
- b) método de amortização;
- c) padrão de consumo; e
- d) valor residual.

Se houver alteração em quaisquer itens anteriores, deve ser contabilizada a mudança de estimativa contábil, conforme a NBC TG 23 – políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro.

Caso a vida útil do *software* gerado internamente seja inadequada, reconhece-se o prejuízo por perda de valor e o prazo de amortização deve ser alterado. Importante frisar também que se deve atentar para que o ativo intangível não se mantenha registrado por um valor que exceda sua substância econômica.

Quando há alguma indicação de que o intangível tenha sofrido desvalorização, à luz das fontes internas e externas, deve-se proceder à avaliação do teste de recuperabilidade (teste de *impairment*). E seguir as seguintes orientações:

a) Realizar o teste de *impairment* sempre que houver indícios de que o ativo intangível perdeu seu valor contábil (desvalorização);

b) Anualmente, no mínimo, efetuar a análise sobre a recuperação dos valores registrados no intangível. As perdas de valor do capital aplicado somente serão registradas quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor ou forem revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da amortização;

c) As perdas por desvalorização apuradas no teste de *impairment* devem ser reconhecidas tempestivamente;

d) Considerar a razoabilidade das premissas utilizadas;

e) Documentar todas as fases e procedimentos do teste, necessariamente apontando a consistência, os parâmetros e as fontes de informações utilizadas nas premissas.

Os critérios para a revisão de vidas úteis e a baixa por *impairment* de *softwares* gerados internamente em uma grande empresa estatal de tecnologia geralmente incluem análise técnica detalhada, considerando a obsolescência tecnológica, mudanças no ambiente de negócios e a utilidade contínua do *software*. Também podem ser levados em conta fatores financeiros, como o retorno esperado sobre o investimento e as projeções de fluxo de caixa futuros. Além disso, as normas contábeis e as regulamentações governamentais também influenciam esses processos, garantindo transparência e conformidade.

Neste contexto deve-se destacar o que preconiza na norma CPC 01 (R1) (2008) que trata sobre a baixa por perda por desvalorização ao valor recuperável que traz em seu bojo procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação. Um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação se o seu valor contábil exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo. Se esse for o caso, o ativo é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas, e o Pronunciamento Técnico requer que a

entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização. O Pronunciamento Técnico também especifica quando a entidade deve reverter um ajuste para perdas por desvalorização e estabelece as divulgações requeridas.

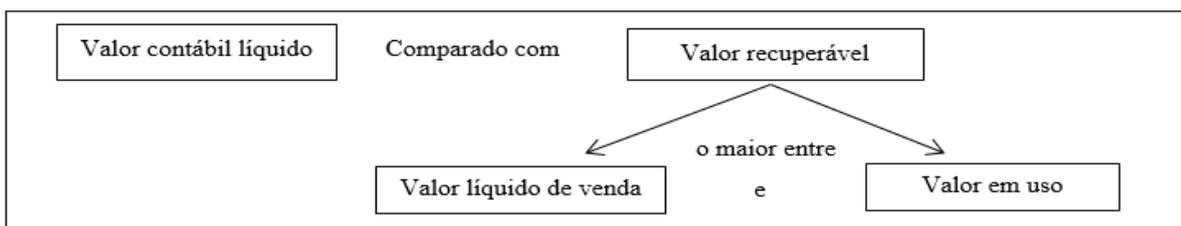
Na concepção de Iudícibus et al. (2010), pela doutrina contábil, esse teste deve ser aplicado a todos os ativos, sem exceção. Os autores admitem, ainda, que esse procedimento é muito antigo, tendo sido utilizado sob outras denominações, como “redução das contas a receber a seu valor provável de recuperação – antiga provisão para devedores duvidosos” (p. 252) , ou a avaliação dos estoques pelo critério do “custo ou mercado, dos dois o menor” (p. 252), além da própria depreciação, reduzindo os ativos imobilizados em decorrência da perda de capacidade de recuperação do valor envolvido.

Magalhães et al. (2010) argumentam que a adoção da IAS 36 compõe a estratégia do IASB para uma migração da contabilidade baseada no custo histórico para uma base em benefícios econômicos futuros prováveis (ativos) ou nos valores de sacrifícios econômicos futuros prováveis (passivos).

O teste de recuperabilidade dos ativos tem como objetivo “estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação” (NBC TG 01, 2010).

A Figura 1 demonstra o processo de raciocínio das etapas previstas para o teste de recuperabilidade dos ativos.

**Figura 1**  
*Etapas do teste de recuperabilidade*



Fonte: Magalhães et al. (2010, p. 348).

Conforme a NBC TG 01 – Redução ao valor recuperável dos ativos (2010), o valor justo é aquele que poderia ser obtido em uma transação de venda com preço firmado entre partes conhecedoras e interessadas pela transação, sendo que, para o *impairment*, devem ser deduzidas desse valor as despesas adicionais relacionadas à venda; o valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros previstos com a utilização de um ativo ou uma unidade geradora de caixa. A unidade geradora de caixa é definida como o menor grupo de ativos que geram, conjuntamente,

benefícios econômicos para a entidade. Assim, em uma unidade geradora de caixa, não é possível determinar o valor recuperável individual dos ativos que compõe a unidade geradora de caixa devido à impossibilidade de mensurar, de maneira relevante, seus benefícios individualmente, e o ativo gera entradas de caixa, em grande parte, dependentes daquelas provenientes de outros ativos (NBC TG 01, 2010).

**Tabela 1**

Tratamentos ao *impairment test*

Norma	Reconhecimento de <i>impairment</i>	Métodos de determinação do valor justo/recuperável	Periodicidade do teste
SFAS 144 FASB	Quando o valor contábil exceder o valor justo.	Valor de mercado do ativo. Valor de ativos similares. Fluxo de caixa.	Quando eventos ou mudanças indicarem a não recuperação do valor contábil.
IAS 36 IASB	Quando o valor contábil exceder o valor recuperável.	Valor líquido de venda. Valor de mercado do ativo. Valor de ativos similares. Estimativa da administração. Fluxo de caixa.	Anualmente.
CPC 01 CPC	Quando o valor contábil exceder o valor recuperável.	Valor líquido de venda. Valor de mercado do ativo. Valor de ativos similares. Estimativa da administração. Fluxo de caixa.	Anualmente, havendo indícios de desvalorização. No mínimo anualmente, para intangíveis de vida útil indefinida e o <i>goodwill</i> .

**Nota.** Fonte: SFAS 144; IAS 36; CPC 01.

A Tabela 1 acima apresenta um comparativo do tratamento dado aos aspectos vinculados ao teste de recuperabilidade (*impairment test*) pelo FASB, IASB e CPC.

### 3. METODOLOGIA

A abordagem metodológica utilizada será um estudo de caso utilizando como base o ano de 2022. A coleta de dados será complementada por revisão da literatura existente e a luz das legislações vigentes que versam sobre o tema.

#### 3.1. Premissas

##### 3.1.1 Premissas gerais

As seguintes premissas devem ser cumpridas para o tratamento dos *softwares* desenvolvidos internamente:

a) O intangível monetário e não monetário poderá ser agrupado somente em condições de semelhança e relevância do item pelo custo incorrido apurado deduzido do saldo da respectiva amortização;

b) A amortização será calculada mensalmente quando corresponder à perda do valor do capital aplicado no desenvolvimento do intangível, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou limitado;

c) Qualquer fator relevante deve ser divulgado em Nota Explicativa – NE.

### **3.2 Premissas do teste de recuperabilidade do intangível**

Tomar o devido cuidado para que não se mantenha um ativo registrado por um valor que exceda sua substância econômica. Quando há alguma indicação de que o intangível tenha sofrido desvalorização, à luz das fontes internas e externas, deve-se proceder à avaliação do teste de recuperabilidade (teste de *impairment*). E seguir as seguintes orientações:

a) Realizar o teste de *impairment* sempre que houver indícios de que o ativo intangível perdeu seu valor contábil (desvalorização);

b) Anualmente, no mínimo, efetuar a análise sobre a recuperação dos valores registrados no intangível. As perdas de valor do capital aplicado somente serão registradas quando:

- houver decisão de interromper os empreendimentos ou as atividades a que se destinavam, ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

- forem revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da amortização;

c) As perdas por desvalorização apuradas no teste de *impairment* devem ser reconhecidas tempestivamente;

d) Considerar a razoabilidade das premissas utilizadas;

e) Documentar todas as fases e os procedimentos do teste, necessariamente apontando a consistência, os parâmetros e as fontes de informações utilizadas nas premissas.

### 3.3 Tratamento intangível gerado internamente

#### 3.3.1 Identificação de ativo intangível

Para o registro e a contabilização dos *softwares* desenvolvidos internamente, bem como sua amortização, primeiramente deve-se identificá-los, respeitando os critérios definidos pela legislação vigente, que são:

a) Ser separável da empresa e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado. E isso não pendente da intenção de uso pela entidade; ou

b) Resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

A identificação do ativo intangível serve para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*). Este ágio é reconhecido através de uma combinação de negócios de aquisições de outros ativos, que gerarão para a entidade benefícios econômicos futuros.

#### 3.3.2 Incerteza da existência e da vida útil

É necessário detalhar em Nota Explicativa – NE, nos casos em que:

a) For incerta a existência; e/ou

b) Houver baixa probabilidade de entradas ou saídas de benefícios econômicos, em um intervalo excepcionalmente amplo de possíveis resultados;

c) Significar que o reconhecimento, necessariamente mensurado em um único valor, não forneceria informações relevantes.

A vida útil de um ativo intangível pode ser muito longa ou até indefinida. A incerteza justifica a prudência na estimativa da sua vida útil, mas isso não justifica escolher um prazo tão curto que seja irreal.

### 3.4 Critérios de reconhecimento inicial

Para o reconhecimento de um ativo intangível, as seguintes considerações devem ser observadas:

a) Todos os critérios devem ser atendidos da mesma maneira no período intermediário e no relatório anual;

b) Caso haja custos incorridos com pendências de atendimento de um ou mais critérios de reconhecimento, estes devem ser registrados contabilmente como despesa;

c) Caso os custos incorridos após o ponto específico no tempo em que todos os critérios de reconhecimento forem satisfeitos, estes devem ser reconhecidos como parte do custo do ativo intangível;

d) O reconhecimento da perda ao valor recuperável (*impairment*), tanto do intangível quanto da reversão dessa perda, se forem considerados significativos, devem ser divulgados (CPC 21 (R1), item 15B).

e) Um ativo intangível deve ser reconhecido somente se:

f) Ser provável que o ativo ou o serviço em potencial atribuível ao ativo gerem benefícios econômicos futuros em favor da entidade.

g) Mensurar com segurança o custo do ativo ou seu valor justo;

h) Respeitar os critérios de reconhecimento.

A probabilidade citada no item (a) deve ser calculada com base em premissas razoáveis e comprováveis de que representem a melhor estimativa da Administração, em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo. Os pressupostos supramencionados são aplicáveis a gastos incorridos:

a) Inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível;

b) Posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso.

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

a) Aquisição separada;

b) Geração interna;

c) Aquisição por meio de transações sem contraprestação.

### **3.4.1. Reconhecimento e mensuração subsequente**

Após o reconhecimento inicial, o ativo intangível deve ser mensurado com base no custo, deduzido da amortização acumulada e de possíveis perdas estimadas por redução ao valor recuperável. A reavaliação não é permitida, de acordo com a Lei nº 6.404/76.

A mensuração subsequente pode ser aplicada ao intangível com vida útil definida (conhecida) ou indefinida (ilimitada ou, se limitada, impossível de determinar com confiabilidade). São duas as abordagens de mensuração subsequente a serem utilizadas:

a) Amortização – vida útil conhecida e confiavelmente determinada; e

b) Teste de recuperabilidade – não há vida útil conhecida ou sua delimitação é impossível de ser obtida de modo confiável.

Caso o valor contábil do ativo intangível contenha o custo de substituição de parte do intangível, deve-se baixar o valor contábil da parcela substituída. E se a apuração desse valor contábil não for praticável, pode-se utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi gerada internamente.

### **3.5 Etapas dos *softwares* gerados internamente**

Para o projeto interno de criação de ativo intangível, deve-se diferenciar e classificar a geração do ativo em duas etapas:

- a) Pesquisa (Projeto Executivo);
- b) Desenvolvimento;
- c) Disponibilização para uso.

Se houver dificuldade em classificar se o processo de geração de um intangível está na fase de pesquisa ou desenvolvimento, os gastos envolvidos nesse processo devem ser considerados decorrentes da fase de pesquisa. Isso se deve porque esses gastos não atendem às condições de reconhecimento de um ativo, principalmente no que concerne à garantia mínima de provável geração de benefícios futuros.

Deve-se divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período correspondente.

#### **3.5.1 Etapa de pesquisa – Projeto Executivo**

Os gastos (que neste caso são despesas) despendidos na etapa de pesquisa de Projeto Executivo interno de criação de ativo intangível devem ser reconhecidos diretamente no resultado, na medida em que forem ocorrendo.

Geralmente, as despesas que envolvem um projeto de criação de *software* interno estão relacionadas à(s):

- a) Atividades para obtenção de novo conhecimento;
- b) Busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;

c) Buscam alternativas para: materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços;

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

O Projeto Executivo dispõe de informações mínimas necessárias, tais como:

- 1) nome do sistema;
- 2) código de serviço;
- 3) unidade gestora;
- 4) gestor responsável;
- 5) finalidade do sistema;
- 6) integralidade do desenvolvimento da empresa;
- 7) possibilidade de uso do sistema por usuários externos (em algum momento);
- 8) expectativa de se ampliar o uso do sistema para usuários externos (caso positivo, informar ação em curso para tal, se houver, bem como sua previsão);
- 9) cronograma com planejamento total, desde estudo, desenvolvimento e entrega do *software* pronto;
- 10) período em meses que o *software* irá permanecer ativo e em funcionamento (neste item deve constar a indicação do prazo da vida útil do *software*);
- 11) previsão de descontinuidade e/ou desativação do sistema, seja parcial ou total, ou até mesmo substituição;
- 12) se o sistema automatiza algum processo operacional da estatal.

Finalizada a etapa do Projeto Executivo, logo em seguida, os esforços de criação e construção do *software* interno começam. A área de desenvolvimento responsável pelo Projeto Executivo comunica a área de custos para a efetiva classificação e apropriação, da utilização de insumos específicos e demais gastos, à medida que ocorrem. Após os devidos registros e cálculos de custos através dos códigos dos insumos, a contabilidade efetua o lançamento via sistema integrado.

### **3.5.2 Etapa de desenvolvimento**

Os custos de desenvolvimento ativados se relacionam, normalmente, com construção e teste de produtos novos, protótipos, modelos, dispositivos, processos, sistemas, entre outros de natureza semelhante. Para que *softwares* desenvolvidos internamente sejam reconhecidos no ativo intangível, todos os seguintes requisitos devem ser necessariamente cumpridos e demonstrados:

- a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso em perfeita condição;
- b) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar o *software*;
- c) capacidade para usar o ativo intangível em sua integralidade;
- d) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis à solução durante seu desenvolvimento;
- e) capacidade para gerar benefícios econômicos futuros com sua utilidade no uso interno;
- f) evidenciação detalhada dos saldos das contas por natureza, quando relevantes, dos critérios de amortização, e dos valores contabilizados no resultado do exercício (inclusive se a prática for contabilizar integralmente no resultado, não efetuando a ativação).

A área responsável pelo desenvolvimento comunica a área de custos quando finaliza a construção da solução. Neste momento, a área de custos em conjunto com o desenvolvimento avalia todos os gastos dispendidos para a mensuração monetária do *software* interno.

Em seguida, ocorre o reconhecimento e o lançamento através da contabilidade, de acordo com as orientações da área de custos, via sistema integrado. Após a ativação do *software* desenvolvido internamente, vem a etapa de disponibilização para uso. Desde o início do lançamento do bem, inicia-se a amortização.

### **3.6 Fases do *software* desenvolvido**

A fase de Pesquisa e Projeto Executivo se inicia conforme a demanda interna e a apresentação de necessidades decorrentes de soluções tempestivas. Nesse momento, todos os gastos são lançados nas despesas, de acordo com o período utilizado.

Finalizada a fase de Projeto Executivo, parte-se para o desenvolvimento da solução que atenda às necessidades internas da empresa. Nessa etapa, com a área de custos envolvida além da de desenvolvimento, os gastos incorridos são apropriados nos custos de elaboração (com código de serviço específico de cada solução, a fim de que seja apropriado para o objeto respectivo). Esta fase conclui quando a solução estiver pronta para uso, e lançada no Ativo Intangível.

A partir do momento em que, a solução está disponível para uso, corre a terceira fase que é a de utilização. As manutenções evolutivas referentes à terceira fase são ativadas e segue o fluxo normal de tratamento.

A comunicação ocorre ao tempo e de acordo com as áreas envolvidas. Dessa forma, após a apuração de custos mensais, ocorre a apropriação para o código de custos específico para cada objeto.

### 3.7 Registros contábeis

A situação dos *softwares* desenvolvidos internamente, baseada no 4º trimestre/2022, está demonstrada na tabela a seguir:

**Tabela 2**  
Ativo Intangível 4º trimestre/2022

(Em milhares de Reais)			
Descrição	Dez/2021	Adições	Dez/2022
<i>Softwares</i>	695.362	50.131	745.493
Adquiridos	690.401	38.775	729.176
Desenvolvidos para uso interno	4.961	11.357	16.317
(Amortização acumulada)	(604.298)	(33.708)	(638.007)
<i>Softwares</i> adquiridos	(604.279)	(33.000)	(637.279)
<i>Softwares</i> desenvolvidos para uso interno	(20)	(144)	(164)
Perdas Estimadas por Redução do Valor recuperável	0	(564)	(564)
Total	91.063	16.423	107.486

Fonte: <https://www.transparencia.serpro.gov.br/aceso-a-informacao/contas-anuais/2022/notasexplicativasencerramento2022.pdf> (p. 22)

**Tabela 3**  
Prazos de vidas úteis dos *softwares* (em anos)

Descrição	Prazo de vidas úteis
<i>Softwares</i> adquiridos	2 a 7
<i>Softwares</i> desenvolvidos para uso interno	10

Fonte: <https://www.transparencia.serpro.gov.br/aceso-a-informacao/contas-anuais/2022/notasexplicativasencerramento2022.pdf> (p. 22)

**Figura 2**  
Balço Patrimonial 4º trimestre/2022

Balço Patrimonial		Em milhares de R\$			
Ativo	NE	Dez/2022	Dez/2021 (Reapresentado)	Dez/2020 (Reapresentado)	Dez/2019 (Reapresentado)
Intangível	13	107.486	91.063	64.295	64.048
<b>Total do Ativo</b>		<b>4.811.920</b>	<b>4.399.841</b>	<b>4.221.005</b>	<b>3.716.367</b>

As Demonstrações devem ser lidas conjuntamente com as Notas Explicativas.

Fonte: <https://www.transparencia.serpro.gov.br/aceso-a-informacao/contas-anuais/2022/notasexplicativasencerramento2022.pdf> (p. 3)

Os *softwares* internos foram mensurados pelo custo de desenvolvimento, reduzidos das amortizações acumuladas, portanto, um saldo de R\$ 16,1 milhões. Após as contabilizações, conforme preconiza as normas vigentes, todos os valores foram evidenciados nas notas explicativas bem como no Balço Patrimonial da entidade.

As vidas úteis dos *softwares* internos até 2021 era de 57 anos. O critério adotado para a sua amortização era a idade da estatal no ano correspondente. Em dezembro de 2022, foi realizado um novo estudo para revisão dos prazos das vidas úteis e houve uma redução para 10 anos. O critério foi baseado no padrão de mercado de TI.

Em 2010, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu o CPC 01 (R1) que trata sobre a redução ao valor recuperável de ativos, com o objetivo de assegurar que os ativos registrados no balanço da empresa estejam com o valor que não exceda aquilo que possa ser recuperado através da venda desses ativos ou pelo seu uso para gerar receita. Na empresa o processo do teste de *impairment* é realizado através da criação de uma Comissão de Avaliação de Ativos (CAA), com membros das Diretorias de Administração, de Desenvolvimento e de Operações. Essa comissão é permanente e analisa se há indícios de bens em processo de descontinuidade ou que podem sofrer desvalorização do seu valor recuperável. Ao analisar os *softwares* internos, verificou-se que haviam intangíveis que foram descontinuados pela empresa e que não mais gerariam benefícios econômicos futuros. Desta forma, foi efetuado baixa por desvalorização do ativo, no valor de R\$ 564,3 mil.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do trabalho foi analisar os critérios de contabilização, revisão das vidas úteis bem como se houve baixa por *impairment* dos *softwares* desenvolvidos internamente pela empresa em conformidade com a legislação, assim como com as características técnicas, de produtividade e obsolescência.

Os *softwares* internos foram mensurados pelo custo de desenvolvimento, reduzidos das amortizações acumuladas, portanto, um saldo de R\$ 16,1 milhões. Após as contabilizações, conforme preconiza as normas vigentes, todos os valores foram evidenciados nas notas explicativas bem como no Balanço Patrimonial da entidade.

Após todo o trabalho da comissão de avaliação de ativos, foram efetuados estudos para analisar a aderência das vidas úteis estipuladas anteriormente na empresa. Entretanto, foi verificado que estas não estavam coerente com a realidade do mercado de TI em que a estatal está inserida e, desta forma, foi realizada a revisão das vidas úteis, com estipulação de novo ciclo de vida de 57 anos para 10 anos. A adequação do novo ciclo de vida dos *softwares* desenvolvidos atende às características técnicas, de produtividade e obsolescência, além de atender as melhores práticas do mercado.

Aliado a isto, foi verificado que os *softwares* desenvolvidos internamente tinham indicativo de descontinuidade de alguns sistemas corporativos, por não mais entregar benefícios econômicos futuros, bem com a obsolescência tecnológica destes o que ensejou em uma baixa por redução ao valor recuperável de R\$ 564,3 mil.

Diante disso, é possível afirmar que os números apresentados pela estatal mostraram que houve uma boa escolha de critérios para a revisão das vidas úteis, o que resultou no incremento positivo do seu intangível de 84,7%, conforme demonstra a Tabela 2.

Entretanto, como o assunto ainda é incipiente dentro da entidade, tem-se ainda um campo vasto de pesquisa, principalmente no que tange aos critérios de obsolescência, uma vez que, com a alta velocidade que a tecnologia se transforma, não permite utilizar os mesmos critérios anualmente. Por isso a importância do comitê de avaliação de ativos se manter em caráter multidisciplinar e alinhado com as boas práticas de mercado.

As limitações da pesquisa foram nas comparações entre balanços de outras estatais, pois não existia, naquele ano, publicações que contivessem as informações de softwares desenvolvidos internamente. Aliado a isto, existem lacunas a serem exploradas como por exemplo a evolução destas variações patrimoniais nos anos subsequentes a esta pesquisa.

## REFERÊNCIAS

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC 00 – Estrutura conceitual, de 10 de dezembro de 2019. [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573\\_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf)

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC 01 – Redução ao valor recuperável dos ativos, de 03 de outubro de 2008.

[https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC\\_01\\_R1\\_rev\\_12.pdf](https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC_01_R1_rev_12.pdf)

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC 04 – Ativos intangíveis, de 05 de novembro de 2010. [https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC\\_04\\_R1\\_rev\\_12.pdf](https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC_04_R1_rev_12.pdf)

Demonstrações financeiras e notas explicativas, de 31 de dezembro de 2022. <https://www.transparencia.serpro.gov.br/aceso-a-informacao/contas-anuais/2022/notasexplicativasencerramento2022.pdf>

Hendriksen, E. S., & Breda, M. van. (2007). *Teoria da contabilidade* (6th ed.). Atlas.

Iudícibus, S. 2010. *Teoria da contabilidade* (10th ed.). Atlas.

Iudícibus, S.; Martins, E.; Gelbcke, R.; Santos, A. 2010. *Manual de contabilidade societária*. Atlas.

Jr., Sousa, A. B. de (2017). Adequação das normas brasileiras de contabilidade à luz das normas internacionais: um estudo sobre o pronunciamento técnico cpc 04. *Revista Brasileira de Administração Científica*, 8(3), 171-182.

Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. (2007). Altera e revoga dispositivos da Lei n<sup>o</sup>6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n<sup>o</sup>6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm#:~:text=Lei%20n%C2%BA%2011.638&text=LEI%20N%C2%BA%2011.638%2C%20DE%2028%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202007.&text=Altera%20e%20revoga%20dispositivos%20da,e%20divulga%C3%A7%C3%A3o%20de%20demonstra%C3%A7%C3%B5es%20financeiras](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm#:~:text=Lei%20n%C2%BA%2011.638&text=LEI%20N%C2%BA%2011.638%2C%20DE%2028%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202007.&text=Altera%20e%20revoga%20dispositivos%20da,e%20divulga%C3%A7%C3%A3o%20de%20demonstra%C3%A7%C3%B5es%20financeiras)

Magalhães, F. A. S., Santos, R. C., & Costa, F. M. (2009) IAS 36 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. *Manual de contabilidade internacional*. (1th ed.). Atlas.

Magalhães, F.A.S., Santos, R.C., & Costa, F.M. (2010). IAS 36 – Redução ao valor recuperável de ativos. *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras* (2th ed.). Atlas.

Martins, E. (1972) *Contribuição à avaliação do ativo intangível*. [Tese de doutorado]. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Martins, E., Almeida, D. L. D., Martins, E. A., & Costa, P. D. S. (2010). Goodwill: uma análise dos conceitos utilizados em trabalhos científicos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 21, 1-25.

Mazzioni, S., Politelto, L., Moreira, W. J., & Klann, R. C. (2014). Fatores determinantes na evidenciação da redução ao valor recuperável de ativos (impairment test) em empresas listadas na BM&FBovespa. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*, 11(4), 276-291.

Meneses, A. F. D., Ponte, V. M. R., & Mapurunga, P. V. R. (2013). Determinantes do nível de disclosure de ativos intangíveis em empresas brasileiras. *Base*, 10(2). <https://revistas.unisinos.br/index.php/base/article/download/base.2013.102.04/1545/14247>

Oliveira, T. C. (2021). *Normas internacionais da contabilidade: a evolução da contabilidade através da convergência dos princípios contábeis para estrutura conceitual*. [http://65.108.49.104/bitstream/123456789/304/1/Artigo%20Taiuany%20TCC\\_-compactado.pdf](http://65.108.49.104/bitstream/123456789/304/1/Artigo%20Taiuany%20TCC_-compactado.pdf)