

**Proposta de Tratamento Contábil do Ativo Imobilizado à Luz da Estrutura
Conceitual Aplicada ao Setor Público**

Gustavo Torres Almeida
Graduando em Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da
Universidade de Brasília
E-mail: gugas.almeida@gmail.com

Doutora Diana Vaz de Lima
Contadora e Doutora em Ciências Contábeis
Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília
E-mail: diana_lima@unb.br

Resumo

Entre os procedimentos patrimoniais exigidos no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, estão aqueles relacionados ao registro da reavaliação, redução a valor recuperável (*impairment*), depreciação, amortização e exaustão dos bens imobilizados das entidades públicas, exigindo ações por parte dos gestores patrimoniais que subsidiem o adequado registro contábil desses valores. Considerando que o acompanhamento e o controle do patrimônio público devem partir do estudo dos fenômenos e transações que o afetam, e que a estrutura conceitual pode fornecer orientação para lidar com questões que não estão dispostas nas normas e nem nas práticas contábeis, o presente estudo tem como objetivo apresentar uma proposta de tratamento contábil do ativo imobilizado à luz da estrutura conceitual da contabilidade aplicada ao Setor Público. Para tratar a questão da pesquisa, foram analisados os normativos em vigor e desenvolvida uma proposta de tratamento contábil para o ativo imobilizado a partir da "*Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*" e da *IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment*, ambas editadas pela Federação Internacional de Contadores. Os achados do estudo mostram que no tratamento contábil do imobilizado do Setor Público brasileiro basicamente devem ser observados os mesmos critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação para esses bens contemplados na Teoria da Contabilidade, devendo o bem ser "desreconhecido" quando não houver mais expectativa que o mesmo venha a gerar benefícios econômicos ou sociais para a entidade. Ao final do estudo, é apresentada uma proposta de tratamento contábil do ativo imobilizado à luz da estrutura conceitual aplicada ao Setor Público.

Palavras-chaves: Ativo Imobilizado. Padrões Contábeis Internacionais. Setor Público. Estrutura Conceitual.

Área Temática: 2.4 Contabilidade Pública

1 Introdução

Com o advento do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões contábeis internacionais, um conjunto de orientações estratégicas passou a nortear a implantação de procedimentos e práticas contábeis que permitam a mensuração, o reconhecimento e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público, bem como preparar o Brasil para adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao

Setor Público (IPSAS, em inglês), editadas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC, em inglês) (CFC, 2007).

Para operacionalizar as ações necessárias para que esses procedimentos sejam implementados, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC estabeleceu algumas parcerias institucionais, a exemplo da Secretaria do Tesouro Nacional – STN do Brasil, que, no ano de 2008, divulgou a Portaria nº 184, que resultou na publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, com o objetivo de padronizar o processo de elaboração e execução do orçamento e dos registros patrimoniais, econômicos e financeiros (STN, 2014).

Entre os procedimentos patrimoniais estabelecidos no MCASP, estão aqueles que dizem respeito ao registro da reavaliação, redução a valor recuperável (*impairment*), depreciação, amortização e exaustão dos bens imobilizados das entidades públicas, que, até então, não eram usuais no âmbito do Setor Público brasileiro, exigindo ações por parte dos gestores patrimoniais que subsidiem o adequado registro contábil desses valores (ALVES, RONCALIO, 2012; SILVA, 2011).

Em outubro de 2014, a IFAC editou o documento intitulado "*The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*", visando estabelecer os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das IPSAS, apresentando os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação que devem ser observados no registro contábil dos elementos que integram as demonstrações contábeis.

No Brasil, dando continuidade às reformas contábeis no Setor Público, a partir da experiência nacional e internacional, em 2015 a STN editou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP, estabelecendo, entre outros, prazos diferenciados para União, Estados, Distrito Federal e Municípios para a implantação dos procedimentos contábeis referentes à mensuração, reconhecimento e evidenciação dos bens móveis e imóveis, sua respectiva depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável (*impairment*).

Na prática, contudo, a implantação dos novos procedimentos aplicados ao imobilizado vem trazendo desafios para os gestores públicos quanto aos critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação que devem ser observados (CARVALHO, LIMA e FERREIRA, 2012).

Diante do exposto, considerando que o acompanhamento e controle do patrimônio público deve partir do estudo dos fenômenos e transações que o afetam (CFC, 2007, p. 5), e que a estrutura conceitual pode fornecer orientação para lidar com questões que não estão dispostas nas normas e nem nas práticas contábeis (IFAC, 2014, item 1.3), o presente estudo tem como objetivo apresentar uma proposta de tratamento contábil do ativo imobilizado à luz da estrutura conceitual da contabilidade aplicada ao Setor Público.

Para tratar a questão da pesquisa, além da análise dos normativos em vigor (MCASP, Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP e Macrofunção SIAFI), que orientam o registro dos procedimentos aplicáveis aos bens de Ativo Imobilizado no âmbito do Setor Público brasileiro, foi desenvolvida uma proposta de tratamento contábil a partir da "*Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*" e da *IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment*, ambas editadas pela IFAC.

Além desta introdução, o presente estudo apresenta mais quatro seções. Na Seção 2 é apresentado o referencial teórico, destacando-se a caracterização do ativo imobilizado no Setor Público e os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação dispostos na Teoria Contábil. Os procedimentos contábeis patrimoniais aplicados ao ativo imobilizado são apresentados na Seção 3. A metodologia da pesquisa é apresentada na Seção 4. Na Seção 5 é apresentada a proposta de tratamento contábil do ativo imobilizado à luz da estrutura conceitual aplicada ao Setor Público. As considerações finais são apresentadas na Seção 6, seguidas das referências utilizadas no estudo.

2 Referencial Teórico e Normativo

2.1 Caracterização e Classificação do Ativo Imobilizado no Setor Público

Segundo o disposto na *IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment*, editada pela IFAC, o ativo imobilizado é um item tangível que é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a terceiros, ou para fins administrativos, e que se espera utilizar mais de um período (IPSAB, 2015, item 13, p. 569).

O MCASP, editado STN, complementa esse conceito, definindo ativo imobilizado como um item tangível que é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens (STN, 2014, p.146).

De acordo com Iudícibus (2010 p. 182), o ativo imobilizado tem como características principais ser utilizado nas operações normais da entidade, possuir um ciclo de capacidade normalmente superior a um ciclo operacional (longa duração).

O ativo imobilizado pode ser classificado em *bens móveis* (que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social, para a produção de outros bens ou serviços) ou em *bens imóveis* (bens vinculados ao terreno que não podem ser retirados sem destruição ou dano) (MCASP, 2014, p. 146).

Com relação aos *bens imóveis*, de acordo com art. 79 do Código Civil brasileiro, são "o solo e tudo quanto se lhe incorporar naturalmente ou artificialmente", considerando-se, para efeitos legais, os direitos reais e as ações que os asseguram e o direito à sucessão aberta (BRASIL, 2002). Como exemplos, tem-se os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros. O art. 81 do Código Civil também dispõe que não perdem o caráter de bens imóveis as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local, e os materiais provisoriamente separados de um prédio para nele se reempregarem.

Entre os *bens móveis*, estão as máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática, móveis e utensílios, materiais (culturais, educacionais e de comunicação) e os veículos. O art. 84 do Código Civil brasileiro estabelece os materiais destinados a alguma construção, enquanto não forem empregados, conservam sua qualidade de móveis e readquirem essa qualidade os provenientes da demolição de algum prédio (BRASIL, 2002).

2.2 Critérios de Mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público

Segundo Lopes e Martins (2006, p.174), a mensuração consiste no processo de atribuição de valor aos eventos que foram anteriormente classificados e reconhecidos. A estrutura conceitual da contabilidade aplicada ao Setor Público considera que o objetivo da mensuração é selecionar bases de mensuração que mais claramente refletem os custos dos serviços, capacidade operacional e capacidade financeira da entidade, de forma que seja útil para a contabilidade da entidade, e para fins de tomada de decisão (IFAC, 2014, item 7.2).

A seleção de uma base de mensuração inclui também uma avaliação na medida em que as informações fornecidas atingem as características qualitativas, que são a relevância, a representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e a verificabilidade, levando em conta, também, as chamadas restrições sobre informações incluídas nas demonstrações contábeis ("*Constraints on Information Included in General Purpose Financial Reports*"), que são a materialidade, o custo-benefício e o equilíbrio adequado entre as características qualitativas (IFAC, 2014, item 7.4).

As bases de mensuração podem ser classificadas conforme fornecem uma perspectiva de entrada ou saída. Os valores de entrada refletem o custo dos valores de compra (preço de aquisição), e os valores de saída correspondem ao preço de venda (IFAC, 2014, item BC

7.13). A IFAC também estabelece que não é possível identificar uma única base de mensuração que melhor satisfaz o objetivo da mensuração. Portanto, a Estrutura Conceitual não propõe uma base única de mensuração (ou combinação de bases) para todas as transações, eventos e condições. Ela fornece orientação sobre a seleção de uma base de mensuração de ativos e passivos a fim de cumprir o objetivo da mensuração (IFAC, 2014, item 7.5).

No caso dos Ativos, as bases de mensuração são identificadas nos termos da informação que elas fornecem sobre o custo dos serviços prestados e a capacidade operacional e financeira de uma entidade, e a medida que elas fornecem informações que atendam as características qualitativas. De acordo com IFAC (2014), em seu item 7.6, as bases de mensuração consistem em:

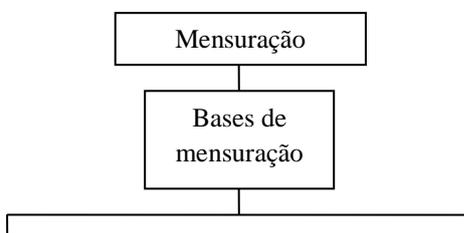
- i. *Custo Histórico (Valor de Entrada)*: a retribuição dada para adquirir ou desenvolver um ativo, que é o dinheiro, seus equivalentes ou o valor de outra retribuição dada, no momento da sua aquisição ou desenvolvimento (IFAC, 2014, item 7.13).
- ii. *Valor de Mercado (Valor de Entrada e Saída)*: a quantia pela qual um ativo pode ser trocado com consenso entre partes conhecedoras e interessadas em uma transação. (IFAC, 2014, item 7.24).
- iii. *Custo de Reposição (Valor de Entrada)*: O custo mais econômico necessário para entidade substituir o potencial serviço de um ativo (incluindo o montante que a entidade receberá da sua alienação no final da sua vida útil) (IFAC, 2014, item 7.37).
- iv. *Preço Líquido de Venda (Valor de saída)*: a quantia que a entidade pode obter da venda do ativo, após dedução dos custos de venda (IFAC, 2014, item 7.49).
- v. *O Valor em Uso (Valor de Saída)*: o valor presente do potencial de serviço restante do ativo ou da capacidade de gerar benefícios econômicos, se o ativo continuar a ser utilizado pela entidade, e do valor líquido que a entidade receberá da sua alienação no final da sua vida útil (IFAC, 2014, item 7.58).

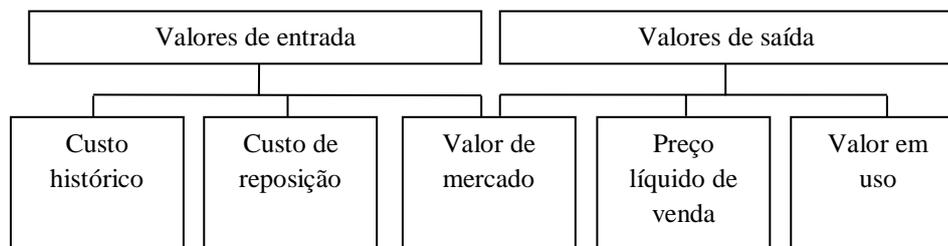
Diferentemente da IPSAS 17, a estrutura conceitual da IFAC não traz o "*fair value*" como base de mensuração dos Ativos, propondo a utilização do valor de mercado em sua substituição. A justificativa apresentada pela entidade é que o valor justo é semelhante ao valor de mercado, e que a inclusão de ambas as bases de mensuração poderia ser confusa para os usuários das demonstrações contábeis (IFAC, 2014, item BC 7.20).

A IFAC também alega que a relevância do valor justo no setor público é limitada ao fornecimento de informações sobre a capacidade financeira, em vez de fornecer informações sobre a capacidade operacional e os custos dos serviços. Como as atividades do setor público geralmente não são realizadas com o objetivo de obter um retorno financeiro, a importância de avaliar tal retorno é limitada (IFAC, 2014, item BC 7.23).

A Figura 1 sintetiza as bases de mensuração para os ativos do Setor Público dispostas na estrutura conceitual da IFAC.

Figura 1 - Bases de mensuração de ativos do setor público segundo a IFAC





Fonte: elaboração adaptada a partir da revisão da literatura.

Da mesma forma do disposto na IPSAS 17, as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público – NBCASP, editadas pelo CFC, também considera o "*fair value*" entre suas bases de mensuração, além das demais bases contempladas na estrutura conceitual da IFAC. E o mesmo se verifica no MCASP, editado pela STN, segundo o qual o ativo imobilizado deve ser mensurado pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (STN, 2014, p.151).

Para Niyama e Silva (2008, p. 131), em termos de valores de entrada, o custo histórico e o custo corrente/reposição são as bases mais relevantes. Sobre os valores de saída, os pesquisadores destacam o valor presente e o valor da liquidação.

Com relação as bases de mensuração apresentadas pela IFAC, duas observações devem ser destacadas: i) o fato de a robustez econômica do valor em uso estar justamente em seu uso, não podendo ser caracterizada, portanto, essa base, como valor de saída; e ii) o fato de o custo de reposição ser, em essência, o valor de mercado, e o conceito desse último se aproximar do valor justo, abrindo perspectivas de discussão sobre a adequação ou não das bases de mensuração apresentadas na estrutura conceitual da IFAC, e o fato de o valor justo não estar sendo considerando entre as bases de mensuração de ativos.

Baseando-se no Princípio Geral do Reconhecimento e Mensuração, o MCASP estabelece que as entidades do Setor Público devem avaliar todos os gastos dos elementos patrimoniais no momento em que são incorridos. Esses gastos incluem os gastos incorridos inicialmente, para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado, e gastos incorridos posteriormente, para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo (STN, 2014, p.149).

No caso de um ativo ter sido adquirido por meio de uma transação sem contraprestação, ou ter sido obtido a título gratuito, fato corriqueiro no Governo, o MCASP estabelece que os mesmos devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimentos técnicos ou valor patrimonial definido nos termos da doação. O Manual também dispõe que o critério de avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua mensuração devem ser evidenciados em notas explicativas (STN, 2014, p.149).

2.3 Critérios de Reconhecimento do Ativo Imobilizado no Setor Público

Para Lopes e Martins (2006, p. 183), o reconhecimento está relacionado ao processo de classificação dos eventos que ocorrem no patrimônio contábil. De acordo com a estrutura conceitual da contabilidade aplicada ao Setor Público da IFAC, o critério de reconhecimento se dá quando um item satisfaz a definição de um elemento do ativo (um recurso presente, com potencial de serviços ou capacidade de gerar benefícios econômicos futuros, controlado pela entidade, resultante de eventos passados) e pode ser tecnicamente mensurável (IFAC, 2014, p. 73).

Para reconhecer um ativo, Niyama e Silva (2009 p.128) preconizam que é necessário que o recurso econômico possa ser classificado como ativo e ter as seguintes características: gerar futuro benefício econômico, for controlado pela entidade e ser derivado de eventos passados. Além destes itens, devem-se também levar em consideração três aspectos adicionais: a materialidade, a probabilidade de ocorrência e a confiabilidade da avaliação.

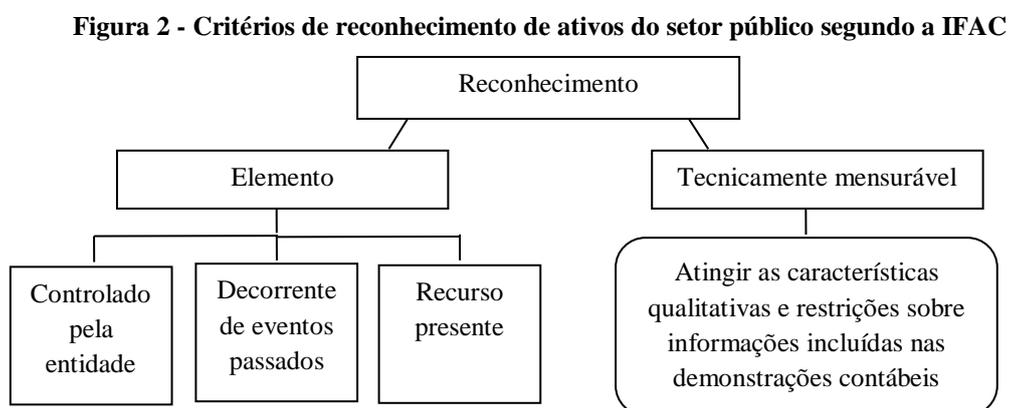
Quanto ao aspecto da materialidade, Niyama e Silva (2009, p. 129) apresentam que são relevantes as informações cuja omissão ou distorção influenciam as decisões dos usuários. Assim, quando o valor é pouco expressivo, é possível que seja considerado diretamente na demonstração de resultado da entidade. O pesquisador alerta que o aspecto da probabilidade de ocorrência diz a respeito à incerteza com que o benefício econômico futuro venha ocorrer. Quanto ao aspecto da confiabilidade da avaliação, o conhecimento do fato é necessário para a adequada avaliação da posição financeira da entidade.

No caso dos Ativos do Setor Público, foco do presente estudo, é definido como sendo um recurso controlado pela entidade como resultado de um evento passado, com potencial de serviços ou com a possibilidade de gerar benefícios econômicos (IFAC, 2014, item 5.6). Esse mesmo conceito é apresentado na norma brasileira de contabilidade aplicada ao Setor Público - NBC T 16.2, que trata do patrimônio e sistemas contábeis (CFC, 2008a, item 4).

Seguindo esse mesmo conceito, ao tratar do ativo imobilizado, a *IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment* dispõe em seu item 14 que os bens móveis e os bens imóveis, em geral, devem ser reconhecidos quando for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade, devendo seu custo ser mensurado confiavelmente e reconhecido inicialmente tendo como base o valor de aquisição, produção ou construção (IPSASB, 2015, p. 569).

A *IPSAS 17* também destaca que os gastos subsequentes, quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços, devem ser incorporados ao valor do ativo, e que qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como despesa no período em que seja incorrido, como, por exemplo, os gastos de reparo e manutenção do ativo imobilizado (IPSASB, 2015, p. 571).

A Figura 2 sintetiza os critérios de reconhecimento que devem ser observados no tratamento contábil dos ativos do Setor Público à luz da estrutura conceitual aplicada da IFAC.



Expectativa de gerar benefícios econômicos
futuros ou potencial de serviços

Fonte: elaboração adaptada a partir da revisão da literatura.

Registre-se que no âmbito do Setor Público alguns ativos imobilizados têm particularidades em relação ao seu reconhecimento, como os ativos imobilizados obtidos a título gratuito e os bens de uso comum do povo. No caso dos ativos obtidos a título gratuito, as normas brasileiras dispõem que devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, considerando o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimentos técnicos ou o valor patrimonial definido nos termos da doação (STN, 2014, p.149).

Quanto aos bens de uso comum do povo, a NBC T 16.10, editada pelo CFC, que trata da mensuração de ativos e passivos públicos, determina que aqueles que absorverem recursos públicos ou serem eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no Ativo Não-Circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam ou não afetos à sua atividade operacional (LIMA, SILVA, BORGES e PEREIRA, 2011). De acordo com Martins, Araújo, Lima e Niyama (2014, p. 68), o termo bens de uso comum é semanticamente abrangente, compreendendo, além dos bens públicos ambientais e culturais, os ativos de infraestrutura.

No caso dos bens descritos como sendo de patrimônio cultural e ambiental (como, por exemplo, monumentos, prédios históricos, reservas naturais, entre outros), o reconhecimento e a mensuração desses ativos são facultativos e podem seguir bases outras que não as utilizadas para os ativos imobilizados (STN, 2014, p. 150). Porém, quando esses bens possuem potencial de serviços além do seu valor cultural, sendo utilizados, por exemplo, nas atividades operacionais da Administração Pública, podem ser reconhecidos e mensurados na mesma base como ativo imobilizado (IPSASB, 2015, item 11, p.568).

Com relação aos bens de infraestrutura (redes rodoviárias, sistemas de abastecimento de água e energia, redes de comunicação, entre outros), seu reconhecimento e mensuração seguem a mesma base utilizada para os demais ativos imobilizados. No Brasil, a orientação é que se não houver nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado dos bens de infraestrutura, o valor justo pode ser estimado usando-se o custo de reposição depreciado, que é o custo para repor seu potencial de serviço bruto (STN, 2014, p. 149).

A estrutura conceitual da IFAC menciona em seu item 6.3 que mesmo que determinado ativo não venha a atingir os critérios de reconhecimento por ela definidos, havendo uma IPSAS específica tratando do elemento da demonstração contábil, esta última deve ser observada, uma vez que, em algumas circunstâncias, as IPSAS podem especificar as condições a serem observadas para que isso aconteça.

O entendimento é que a incerteza sobre a existência de um elemento é considerada e avaliada pelas evidências disponíveis, a fim de fazer um julgamento neutro sobre se um item satisfaz todas as características essenciais da definição desse elemento, tendo em conta que todos os fatos e circunstâncias disponíveis devem ser representados adequadamente no balanço patrimonial (IFAC, 2014, item 6.5).

Quando houver a retirada de um item reconhecido anteriormente nas demonstrações contábeis, devido à incerteza sobre a sua capacidade de potencial de serviço ou sua capacidade de gerar benefícios econômicos, esse bem deverá passar pelo procedimento do "desreconhecimento", devendo ser utilizados em sua baixa os mesmos critérios adotados em seu reconhecimento inicial. (IFAC, 2014, item 6.10).

2.4 Critérios de Evidenciação do Ativo Imobilizado no Setor Público

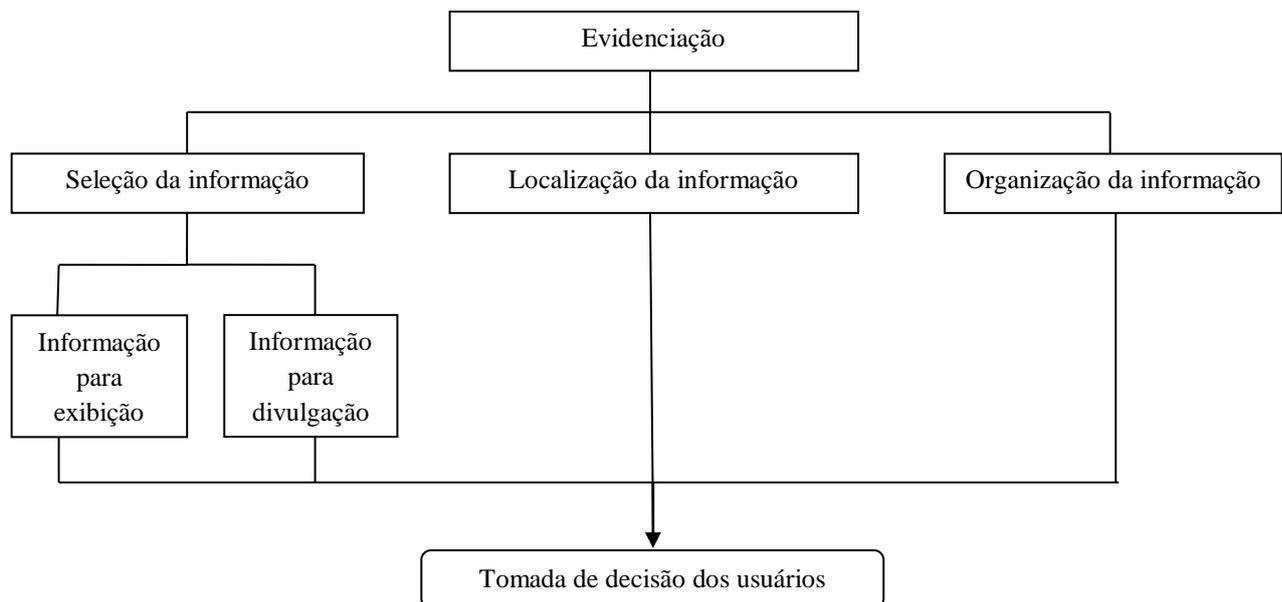
De acordo com a Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o processo de evidenciação compreende a seleção, a localização e organização das informações que são relatadas nos *General Purpose Financial Reporting - GPFRs*, que são as denominadas demonstrações contábeis para fins gerais. (IFAC, 2014, item 8.4).

A IFAC esclarece que a finalidade da evidenciação é a de fornecer informações que contribuem para os objetivos das informações financeiras e o alcance das características qualitativas, e que as decisões sobre a seleção, localização e organização da informação são tomadas em resposta às necessidades dos usuários da informação sobre fenômenos econômicos ou outros fenômenos (IFAC, 2014, item 8.5), conforme Figura 3.

As informações nos GPFRs são selecionadas para exibição ou divulgação. Informações selecionadas para exibição comunicam mensagens-chave em um GPFR, enquanto que a informação selecionada para a divulgação torna a informação exibida mais útil, fornecendo detalhes que irá ajudar os usuários a compreender as informações exibidas (IFAC, 2014, item 8.15).

A localização da informação tem um impacto sobre a contribuição para se chegar à realização dos objetivos da informação financeira e as características qualitativas e sua comparabilidade (IFAC, 2014, item 8.37). A organização da informação aborda o arranjo, o agrupamento e a ordenação de informação, que inclui decisões sobre a maneira de como as informações são organizadas dentro de um GPFR e sua estrutura geral (IFAC, 2014, item 8.45).

Figura 3 - Critérios de evidenciação de ativos do setor público segundo a IFAC



Fonte: elaboração adaptada a partir da revisão da literatura.

Avaliação de se um componente satisfaz os critérios de reconhecimento é um dos mecanismos-chave para determinar se as informações são exibidas na demonstração da posição financeira (Balanço Patrimonial), ou na demonstração do desempenho financeiro (Demonstração do resultado do exercício), ou divulgadas em notas ou em outro lugar nas GPFRs. Em outros casos, por exemplo, a informação apresentada na demonstração dos fluxos de caixa também apoiará a realização dos objetivos do relatório financeiro (IFAC, 2014, item 8.19).

As informações divulgadas nas notas explicativas das demonstrações contábeis também são necessárias para um maior entendimento dos usuários das demonstrações

contábeis; fornecem informações que apresentam as demonstrações contábeis no contexto da entidade e de seu ambiente operacional; e geralmente terão uma relação clara e demonstrável com as informações exibidas no corpo da demonstração financeira a que diz respeito (IFAC, 2014, item 8.23).

Com relação à evidenciação do ativo imobilizado, a IPSAS 17 recomenda divulgar para cada grupo os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; os métodos de depreciação aplicados; as vidas úteis ou taxas de depreciação exercidas; o valor contábil bruto e a depreciação acumulada no início e no final do período. Além disso, deve-se evidenciar a conciliação do valor contábil no período, demonstrando adições, baixas, aquisições por meio de combinações de negócios, aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações e perda por redução ao valor recuperável de ativos, perdas por desvalorização de ativos, reversão das perdas por desvalorização de ativos e depreciações (IPSASB, 2015, item 88, p. 584).

A norma alerta que a escolha do método de depreciação e da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outras entidades. Portanto é necessário divulgar a depreciação do período e a depreciação acumulada no final do período (IPSASB, 2015, item 90, p. 585).

Caso um grupo do ativo imobilizado seja contabilizado a valores reavaliados, recomenda-se divulgar a data efetiva da reavaliação; os responsáveis pelo procedimento da reavaliação; os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens; e se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em outras técnicas de avaliação (IPSASB, 2015, item 92, p. 585).

3 Procedimentos Contábeis Patrimoniais Aplicados ao Ativo Imobilizado

Segundo o disposto no MCASP, os procedimentos contábeis patrimoniais só devem ser aplicados ao ativo imobilizado do Setor Público após o ajuste de seus valores a valor justo (*fair value*), no momento da adoção das novas normas contábeis, com base em um cronograma estabelecido pelo ente. Essa política contábil consiste em restabelecer o valor original do bem, já que até recentemente no Brasil não era realizada a devida depreciação, nem ajustadas as valorizações e desvalorizações ocorridas no valor dos bens (MCASP, p. 159).

A IFAC, por sua vez, em seu item BC 7.28 (IFAC, 2014, p. 98), propõe a substituição do valor justo pelo valor de mercado, devendo-se aplicar os procedimentos contábeis aos bens do ativo do Setor Público após esse ajuste em seus valores.

Ressalta-se que também é necessário definir a data de corte, que visa separar os bens que serão objeto de ajuste em seu valor contábil dos demais bens que poderão ser depreciados diretamente, sem passar por um ajuste. A definição da data de corte, bem como a composição da comissão de servidores responsável pela realização dos trabalhos junto ao setor de patrimônio, é um ato discricionário de cada ente, devendo o gestor responsável efetivá-las de acordo com sua realidade (MCASP, p.159).

Do ponto de vista patrimonial, os seguintes procedimentos contábeis são aplicados ao ativo imobilizado: depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e *impairment*.

Para Diógenes e Slomski (2008), a depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Na visão de Iudícibus (2010, p.182), todos os elementos que fazem parte do Ativo Imobilizado têm um período limitado de vida útil econômica, à exceção de terrenos, que ao passar dos anos sofre valorização, por isso o custo

desses ativos deve ser alocado de maneira sistemática aos exercícios beneficiados por seu uso no decorrer de sua vida útil econômica.

Registre-se que determinados bens encontrados no ativo imobilizado estarão sujeitos à exaustão, ao invés da depreciação. Tais bens são aqueles explorados através da extração ou aproveitamento mineral ou florestal, como, por exemplo, uma floresta mantida com fins de comercialização de madeira. Dessa forma, a exaustão permitirá ao ente que o custo do ativo seja distribuído durante o período de extração/aproveitamento. Para esse fim, é necessário que haja uma análise técnica da capacidade de extração/aproveitamento do ativo em questão, pois a exaustão se dará proporcionalmente à quantidade produzida pelo ativo (STN, 2014, p.172).

No caso dos bens intangíveis (ativos não monetários, sem substância física, identificáveis, controlados pela entidade e geradores de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais), deve ser adotado o procedimento contábil da amortização, na proporção da utilização por prazo legal ou contratualmente limitado (STN, 2014, p.147).

Quanto ao procedimento da reavaliação, segundo Passos (2012) citado por Viana (2013), consiste em aplicar valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando os valores contábeis líquidos destes bens registrados na contabilidade não corresponderem ao seu valor justo. Registre-se que o procedimento da reavaliação é restrito aos bens do ativo imobilizado, desde que não esteja prevista a descontinuidade na atividade operacional da entidade. Além disso, uma vez decidida a sua adoção, as entidades devem executá-lo para todos os ativos de mesma natureza, evitando o emprego de diferentes bases de mensuração para a avaliação de bens de mesma natureza operacional (Silva, 2011).

A diferença positiva entre o valor da reavaliação e o valor líquido contábil do bem deve ser incorporada ao ativo reavaliado correspondente, e deve ter como contrapartida conta de reserva da reavaliação, no patrimônio líquido. Na hipótese de reavaliação negativa, apurada em função de o valor dos laudos de avaliação ser inferior ao valor líquido contábil do bem, a diferença deve ser deduzida do saldo da reserva de reavaliação, ou, na inexistência desse, deve ser lançada uma variação patrimonial diminutiva no exercício em que o laudo de reavaliação sinalizar a perda patrimonial.

De acordo com Carvalho et al (2010, p. 844), o ajuste ao valor recuperável ou *impairment* representa um dano econômico, uma diminuição no benefício econômico esperado do ativo ou no seu potencial de serviço. Diferentemente do procedimento contábil da reavaliação, que monitora a perda de valor de mercado do bem, no caso do *impairment* essa perda se dá de maneira pontual e extraordinária.

Para encontrar o valor da perda por *impairment*, é realizado o teste de recuperabilidade do custo daquele ativo que está sofrendo perda. Para Carvalho et al (2010, p. 845) o teste de recuperabilidade é considerado uma prática conservadora, pois só é registrada a perda se o ativo estiver registrado com valor contábil superior ao valor recuperável pela venda ou uso. Assim, caso o valor recuperável se apresente superior, o valor contábil é mantido, não se registrando ganho algum.

4 Metodologia

Quanto aos objetivos, como o estudo busca conhecer com profundidade os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação a ser aplicados aos bens do ativo imobilizado no âmbito do Setor Público brasileiro, a pesquisa pode ser classificada como exploratória, que, segundo Raupp e Beuren (2006), se caracteriza também quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada.

Quanto aos seus objetivos, como o estudo busca conhecer com profundidade os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação a ser aplicados aos bens do ativo imobilizado no âmbito do Setor Público brasileiro, a pesquisa pode ser classificada como

qualitativa quanto à abordagem do problema, uma vez que não há o emprego de um instrumento estatístico como base do processo de análise (RAUPP; BEUREN, 2006).

Em termos procedimentais, além da análise dos normativos em vigor no Brasil (MCASP, NBCASP e Macrofunção SIAFI), que apresenta os fundamentos contábeis para o registro aplicáveis aos bens de Ativo Imobilizado, foi desenvolvida uma proposta de tratamento contábil a partir da "*Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*" e da *IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment*, ambas editadas pela Federação Internacional de Contadores - IFAC.

Ao final do estudo, é apresentada uma proposta de tratamento contábil do ativo imobilizado à luz da estrutura conceitual aplicada ao Setor Público.

5 Proposta de Tratamento Contábil do Ativo Imobilizado à Luz da Estrutura Conceitual Aplicada ao Setor Público

5.1 Descrição do Fluxo

Após o cumprimento dos procedimentos administrativos, referentes à compra do bem ou recebimento do mesmo em doação, o fluxo parte da classificação do mesmo em bem móvel ou bem imóvel, onde a característica principal que os distingue é a capacidade ou não de serem transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social, para a produção de outros bens ou serviços.

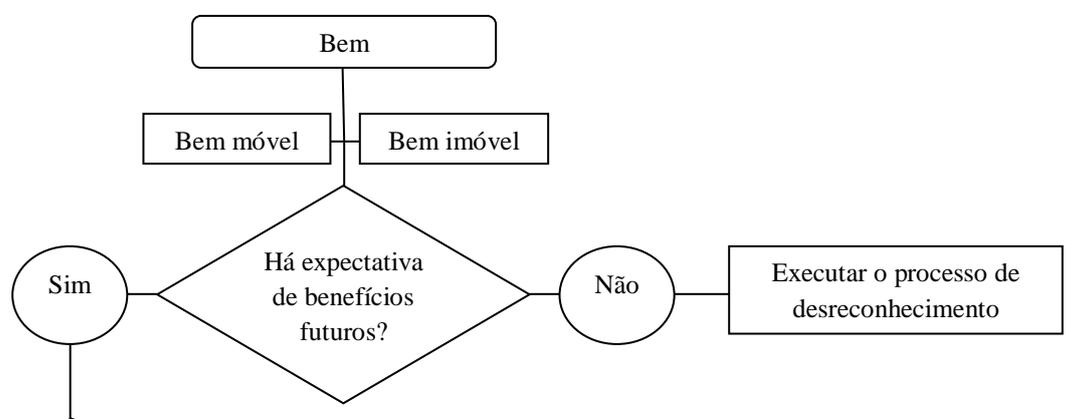
Conforme estabelecido na estrutura conceitual, para dar prosseguimento aos procedimentos contábeis a serem aplicados, em seguida é verificado se há expectativa que esse bem móvel ou imóvel venha a gerar benefícios futuros, econômicos ou sociais. Se a resposta for negativa, o bem será "desreconhecido", ou seja, deve-se fazer a retirada do item nas demonstrações contábeis caso tenha sido reconhecido anteriormente.

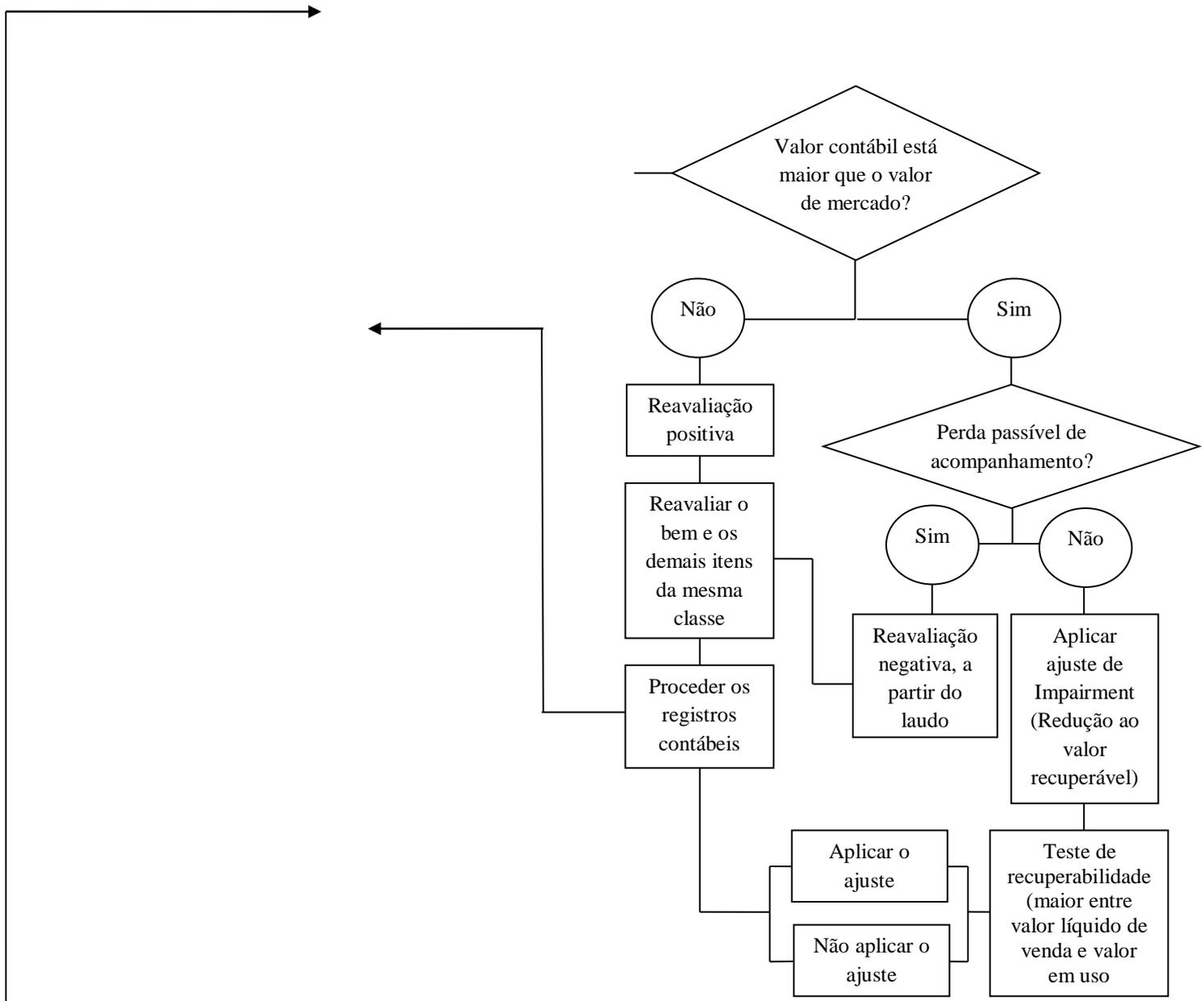
Caso seja verificado que há expectativa que o bem móvel ou imóvel venha a gerar benefícios futuros, o procedimento seguinte é avaliar se o mesmo encontra-se mensurado a valor de mercado. Se a resposta for negativa, deve-se verificar se o valor contábil do bem está maior ou menor que o valor de mercado, para fazer eventuais ajustes:

- a. O valor contábil está menor que o valor de mercado: deve-se aplicar o procedimento contábil de reavaliação positiva, onde a diferença entre o valor líquido contábil e o valor do mercado ou de consenso, pautado em laudo técnico, onde é contabilizada como uma valorização do bem;
- b. O valor contábil está maior que o valor de mercado: deve-se aplicar o ajuste de reavaliação negativa ou ajuste de *impairment*, dependendo se a perda pode ser prevista ou não.

Com a repactuação do valor do bem, esse passa a ficar sujeito aos mesmos procedimentos contábeis patrimoniais aos bens mensurados a valor de mercado. Seguindo esta outra divisão do fluxograma, deve-se aplicar o procedimento contábil chamado de depreciação. Para executar a depreciação do bem do ativo imobilizado no setor público, deve-se definir um método de depreciação mais apropriado e apurar seu respectivo valor residual e vida útil, conforme Figura 4.

Figura 4 - Proposta de Tratamento Contábil do Ativo Imobilizado à Luz da Estrutura Conceitual





Fonte: elaboração própria a partir da revisão da literatura.

Dando continuidade ao fluxograma, ao final da vida útil inicialmente estabelecida para o bem do ente público, questiona-se se ainda há expectativas de ativo gerar benefícios futuros. Se não houver mais essa expectativa, o bem deve ser baixado e “desreconhecido” das demonstrações contábeis. Se ainda houver expectativas de gerar benefícios futuros, o bem do ativo imobilizado do setor público deve passar por uma avaliação para saber se o ativo encontra-se a valor de mercado, e, assim, continuamente.

6 Considerações Finais

O presente estudo teve como objetivo apresentar uma proposta de tratamento contábil do ativo imobilizado à luz da estrutura conceitual aplicada ao Setor Público, a partir da

"*Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*" e da *IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment*, ambas editadas pela Federação Internacional de Contadores – IFAC.

A revisão da literatura mostrou o ativo imobilizado tem como características principais ser utilizado nas operações normais da entidade, possuir um ciclo de capacidade normalmente superior a um ciclo operacional, podendo ser classificado em bens móveis – quando puderem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social, para a produção de outros bens ou serviços - ou em bens imóveis, quando forem vinculados ao terreno que não podem ser retirados sem destruição ou dano.

Quanto ao processo de mensuração do ativo imobilizado, a estrutura conceitual da IFAC orienta selecionar bases de mensuração que reflitam os custos dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade, diferenciando-se das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público por não trazer o valor justo entre as bases de mensuração aplicáveis.

Com relação as bases de mensuração apresentadas pela IFAC, duas observações são ressaltadas no estudo: i) o fato de a robustez econômica do valor em uso estar justamente em seu uso, não podendo ser caracterizada, portanto, essa base, como valor de saída; e ii) o fato de o custo de reposição ser, em essência, o valor de mercado, e o conceito desse último se aproximar do valor justo, abrindo perspectivas de discussão sobre a adequação ou não das bases de mensuração apresentadas na estrutura conceitual da IFAC, e o fato de o valor justo não estar sendo considerado entre as bases de mensuração de ativos.

Para que o ativo imobilizado seja reconhecido como elemento das demonstrações contábeis, deve representar um recurso presente com potencial de serviços ou capacidade de gerar benefícios econômicos futuros, ser controlado pela entidade, ser resultante de eventos passados e ser tecnicamente mensurável.

Com relação à evidenciação, para cada grupo de ativo imobilizado devem ser divulgados os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto, os métodos de depreciação aplicados, as vidas úteis ou taxas de depreciação exercidas, o valor contábil bruto e a depreciação acumulada no início e no final do período. Também deve ser evidenciada a conciliação do valor contábil no período, demonstrando adições, baixas, aquisições por meio de combinações de negócios, aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações e perda por redução ao valor recuperável de ativos, perdas por desvalorização de ativos, reversão das perdas por desvalorização de ativos e depreciações.

Quanto aos procedimentos contábeis patrimoniais a serem aplicados, estão a depreciação, a amortização, a exaustão, a reavaliação e o *impairment*, guardando os mesmos fundamentos da Teoria da Contabilidade, devendo o bem ser “desreconhecido” quando não houver mais expectativa que o mesmo venha a gerar benefícios econômicos ou sociais para a entidade.

Referências

ALVES, J. L.; RONCALIO, M. P. Evidenciação Patrimonial no Estado de Santa Catarina: Desafios e Resultados da Adoção das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. In: CONGRESSO ANPCONT, 6., 2012, Florianópolis. Anais... Florianópolis: ANPCONT, 2012.

BRASIL. Código Civil, Brasil, 2002. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>

XVII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2016
28 e 29 de outubro de 2016 - Rio de Janeiro, RJ

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de. *Impairment* no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. Rev. Adm. Pública [online]. 2010, vol.44, n.4, pp.839-876.

CARVALHO, R. de M. F.; LIMA, D. V. de; FERREIRA, L. O. G. 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.

CPC 27 – Ativo Imobilizado, Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>

DIÓGENES, Éder de Souza; SLOMSKI, Valmor. DEPRECIACÃO EM BENS DE INFRAESTRUTURA: Um estudo realizado na rodovia Nova Imigrantes. Revista Associação Brasileiras de Custos. v. 3, n. 3, p. 91-110, set/dez. 2008.

GASB 42. *Accounting and financial reporting for impairment of capital assets and for insurance recoveries* - nov. 2003. Disponível em: www.gasb.org/st/summary/gstsm42.html
Acesso em: 12 jun 2015

IFAC. *International public sector accounting standard Ipsas 21 - impairment of non-cash-generating assets*. 2008

IPSAS 17—PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT. IPSAS 2015 Handbook Vol I. Disponível em <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2015-Handbook-Vol-I-v2.pdf>>

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; *Teoria da Contabilidade* – 10. ed.-São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Diana.; SILVA, Maurício; BORGES, Erivan; PEREIRA, José. Pesquisa empírica: uma contribuição ao tratamento contábil dos bens de uso comum. Revista Ambiente Contábil, 2011. Disponível em <<http://www.ccsa.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>>

Lopes, A. B., & Martins, E. Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2006

Manual de Procedimentos Contábeis Aplicáveis ao Setor Público – MPCASP - 6ª Edição - Secretaria do Tesouro Nacional (STN), 2014. Parte: II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Parte_II_-_PCP.pdf>

MARTINS, Orleans. ARAÚJO, Antônio; LIMA, Diana; NIYAMA, Jorge Katsumi. Uma discussão conceitual sobre o tratamento contábil dos *heritage assets*. Artigo publicado na UFRGS em 2014. Disponível em http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/viewFile/35725/pdf_22

XVII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2016
28 e 29 de outubro de 2016 - Rio de Janeiro, RJ

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Teoria da Contabilidade. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP. Disponível em <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>

Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf>

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Proposta de mensuração de ativos imobilizados por meio do *fair value* e do *impairment test*. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC N° 1.136/08. Disponível em <www.cfc.org.br>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC N° 1.137/08. Disponível em <www.cfc.org.br>

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Macrofunção nº 02.03.30 – Reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações. In: Manual do SIAFI. 2010b. Disponível em <http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br>.

SILVA, L. M. Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, M. C. da. et al. Depreciação no Setor Público: análises de procedimentos em uma Unidade Gestora. Boletim de Orçamento e Finanças – Governnet, n. 73, p. 418-432. 2011.

The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. Copyright © October 2014 by the International Federation of Accountants

VIANA, Clilson; TAMER, Carla; SOARES Luiz; LIMA, Mariomar. Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior UFSC, Florianópolis, v. 10, n. 20, p.113-138, mai./ago. 2013