

Padrões internacionais de contabilidade para o setor público: análise da IPSAS 17*

Jonatas Dutra Sallaberry**
Maria Ivanice Vendruscolo***

Resumo: O presente trabalho analisa a IPSAS 17 e a adesão das suas orientações pelas NBCASP, bem como o processo de convergência da contabilidade nacional às normas internacionais de contabilidade para o setor público emitidas pela IFAC. A IPSAS 17 trata da contabilização das propriedades, instalações e equipamentos, e seus principais aspectos são o reconhecimento dos bens de uso comum do povo (não ambientais), bens históricos, artísticos e culturais (facultativamente); e as variações patrimoniais como reavaliação, depreciação, *impairment*, e perdas e ganhos referente aos ativos do imobilizado. A principal novidade trazida pela IPSAS 17 e encampada pelas NBCASP é a contabilização daqueles ativos de infraestrutura, e a adequada contabilização das variações patrimoniais decorrentes da reavaliação e da depreciação, que já eram previstas pela Lei 4.320/64, mas que não eram plenamente executadas. Verificou-se ainda algumas divergências entre as orientações da IPSAS 17 e a abordagem das NBCASP no que tange a outros aspectos.

Palavras-chave: Convergência. IPSAS 17. Contabilidade do Setor Público. Propriedades, Instalações e Equipamentos.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade nos últimos anos vem passando por um processo de convergência de padrões contábeis em nível mundial, baseados na essência da doutrina contábil. Estes novos padrões internacionais para o setor público são emitidos pela *International Federation of Accountants* (IFAC) com a emissão de normativos denominados *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Estas normas são desenvolvidas a partir das normas internacionais aplicadas ao setor privado – as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) – e por sua vez são a base para a emissão das normas de cada país.

No Brasil, o processo de convergência ocorre sob a coordenação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, através da Resolução CFC 1.103, de 28 de setembro de 2007, para desenvolver ações que

* Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

** Graduando em Ciências Contábeis (UFRGS). (jonatas.sallaberry@hotmail.com).

*** Orientadora. Mestra em Ciências Contábeis (UNISINOS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS.

promovessem a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), às normas internacionais (CFC, 2007). Nesse processo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), através da Portaria do Ministério da Fazenda 184/2008, recebeu a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência aos normativos emitidos pelo CFC e pela IFAC, e assim promover, através de portarias, a adoção daquelas normas no setor público (STN, 2008).

Neste contexto, o Estado como um dos principais agentes econômicos da sociedade se manifesta através do consumo de bens e serviços, além de atuar como regulador e promotor de atividades econômicas e de interesse social; para financiar tais atividades ele utiliza-se de recursos públicos captados da exploração de atividades econômicas ou derivados da tributação alterando o patrimônio das entidades, que é objeto da ciência contábil. Exemplificando a dimensão do papel do Estado, o Quadro 1 evidencia o montante de recursos públicos utilizados pela União em relação ao Produto Interno Bruto (PIB).

PIB E DESPESA PÚBLICA EM 2009	
	em R\$ milhões
Produto Interno Bruto (PIB) – a preços de mercado pela ótica da despesa	3.143.015
Gastos Diretos	1.060.536
Transferência para Estados e Municípios	208.417
Total da Despesa do Governo Federal	1.268.953
Despesa Pública / PIB (%)	40,37%

Quadro 1: PIB e Despesa Pública em 2009

Fonte: CGU (2010) e IBGE (2010)

Pelo grande volume de recursos envolvidos, como demonstra o Quadro 1, bem como pela gestão dos bens públicos e por sua função arrecadadora de tributos, faz-se necessário que a demonstração da gestão desses recursos ocorra de forma transparente e uniforme. Essa transparência na gestão dos recursos públicos permite o acompanhamento e o controle pelo contribuinte das ações do agente estatal e a uniformidade dos registros permite a comparabilidade das informações.

Segundo Niyama (2007), a Contabilidade é principalmente uma linguagem de negócios, entretanto, esse processo de comunicação é dificultado pelos diferentes modelos contábeis de cada país. Nessa linha, Iudícibus (1987) afirma que o sistema contábil deve ter capacidade de produzir, em intervalos periódicos, um conjunto simplificado e padronizado de dados e informações úteis para seus usuários. Visando esta comparabilidade e o controle dos gastos públicos impõe-se a necessidade de padrões contábeis eficientes que permitam aos

usuários das demonstrações avaliar a execução dos planos de governo, a capacidade de pagamento de empréstimos, bem como permitir a comparação com outros países.

Como o processo de convergência encontra-se em ampla discussão, principalmente no que se refere ao setor público, a produção acadêmica no âmbito das normas internacionais aplicáveis ao setor público tem sido prejudicadas. Esta afirmação é complementada por Barth, Clinch e Shibano (1999 apud CARLIN, 2008) ao mencionar que a contabilidade aplicada ao setor público está alheia aos mercados de capitais causando a diminuição da produção acadêmica sobre o assunto.

O presente trabalho assenta-se nesses dois aspectos de grande importância: a relevância do papel do Estado como agente econômico e a escassez de material científico sobre o assunto. Sendo assim, o presente trabalho consiste em analisar os principais pontos sobre o tratamento contábil das propriedades, instalações e equipamentos do ente público abordados pela IPSAS 17 dada a relevância da administração desses para a sociedade. Para identificar as mudanças e os aspectos enfatizados pela IPSAS 17 buscou-se nas normas nacionais os pontos de concordância, as situações omissas e os aspectos divergentes entre a legislação nacional e a internacional.

2 PADRÕES DE CONTABILIDADE PARA O SETOR PÚBLICO

A evolução do pensamento contábil, desde seus primeiros registros datados do período mesolítico (10.000 a 5.000 a.C.), na antiga Mesopotâmia, traz em si as idéias, opiniões e reflexões decorrentes de um conjunto de fenômenos históricos vividos em cada época e região (SCHIMIDT; SANTOS, 2006). Decorrente de todos esses acontecimentos, a linguagem contábil não é homogênea em termos internacionais pois cada país tem suas práticas contábeis próprias (NIYAMA, 2007).

Para redução dessas diferenças, os organismos profissionais, governamentais, e acadêmicos do Brasil estão engajados na convergência aos padrões internacionais que segundo Choi e Meek (apud CARLIN, 2008) envolve a eliminação gradual das diferenças entre os padrões nacionais e internacionais de Contabilidade, através do esforço dos organismos nacionais e internacionais emissores das normas e das melhores práticas de contabilização e divulgação da informação contábil.

2.1 Padrão Internacional para o Setor Público

A IFAC, organização internacional representante da profissão contábil, possui comitês técnicos que emitem orientações sobre padrões de contabilidade nas diversas áreas, entre os quais o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) que desenvolve os pronunciamentos para o setor público. Estes padrões são baseados nas normas emitidas para o setor privado – as IFRS – cujo processo de formação é ilustrado a seguir.

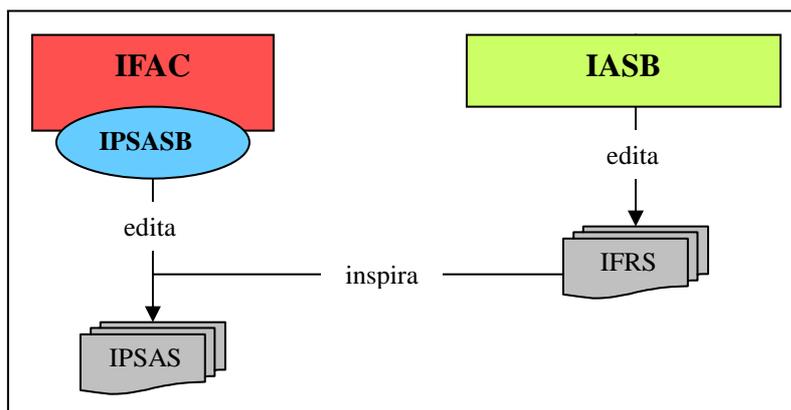


Ilustração 1: Processo de Construção das IPSAS

Fonte: STN (2010a)

Conforme evidenciado na Ilustração 1, as IPSAS representam um conjunto de diretrizes para a elaboração das normas de cada país e tratam de diferentes assuntos do campo de aplicação da ciência contábil. Segundo Carlin (2008), como ocorre nas demais ciências sociais aplicadas, a ciência contábil e suas normas estão em constante desenvolvimento com a finalidade de atender as necessidades sociais que se apresentam no decorrer da história.

As normas citadas, no Quadro 2, são ilustrativas haja vista que o trabalho de pesquisa baseou-se na IPSAS 17 e que a cada ano surgem novos padrões aplicáveis à contabilidade pública.

NORMAS INTERNACIONAIS	
IPSAS 1 – <i>Presentation of Financial Statements</i>	NICSP 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras
IPSAS 2 – <i>Cash Flow Statements</i>	NICSP 2 – Demonstrações de Fluxo de Caixa – DFC
IPSAS 3 – <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	NICSP 3 – Práticas Contábeis, Alterações nas Estimativas Contábeis e Erros
IPSAS 4 – <i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	NICSP 4 – Efeitos das Variações nas Taxas de Câmbio de Moedas Estrangeiras
IPSAS 5 – <i>Borrowing Costs</i>	NICSP 5 – Juros de Empréstimos
IPSAS 6 – <i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>	NICSP 6 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e em Separado
IPSAS 7 – <i>Investments in Associates</i>	

NICSP 7 – Investimentos em Entidades Coligadas
IPSAS 8 – <i>Interests in Joint Ventures</i> NICSP 8 – Ganhos em Negócios Conjuntos
IPSAS 9 – <i>Revenue from Exchange Transactions</i> NICSP 9 – Receitas Originárias (com contraprestação do Poder Público)
IPSAS 10 – <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i> NICSP 10 – Informações Financeiras em Economias Hiper-inflacionárias
IPSAS 11 – <i>Construction Contracts</i> NICSP 11 – Contratos de Construção
IPSAS 12 – <i>Inventories</i> NICSP 12 – Estoques
IPSAS 13 – <i>Leases</i> NICSP 13 – Arrendamentos Mercantis
IPSAS 14 – <i>Events After the Reporting Date</i> NICSP 14 – Eventos Subsequentes
IPSAS 15 – <i>Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i> NICSP 15 – Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação Substituída pela NICSP 28 - Instrumentos Financeiros: Apresentação, NICSP 29 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, e NICSP 30 - Instrumentos Financeiros: Divulgações.
IPSAS 16 – <i>Investment Property</i> NICSP 16 – Propriedades para Investimento
IPSAS 17 – <i>Property, Plant and Equipment</i> NICSP 17 – Propriedades, Instalações e Equipamentos
IPSAS 18 – <i>Segment Reporting</i> NICSP 18 – Informação Financeira por Segmentos
IPSAS 19 – <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i> NICSP 19 – Provisões, Ativos e Passivos Contingentes
IPSAS 20 – <i>Related Party Disclosures</i> NICSP 20 – Evidenciação de Partes Relacionadas
IPSAS 21 – <i>Impairment of Non-Cash Generating Assets</i> NICSP 21 – Deterioração de Ativos Não Destinados à Comercialização
IPSAS 22 – <i>Disclosure of Information About the General Government Sector</i> NICSP 22 – Evidenciação de Informações sobre o Setor Governo Geral
IPSAS 23 – <i>Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i> NICSP 23 – Receitas Derivadas e Transferências
IPSAS 24 – <i>Presentation of Budget Information in Financial Statements</i> NICSP 24 – Apresentação de Informações Orçamentárias nas Demonstrações Financeiras
IPSAS 25 – <i>Employee Benefits</i> NICSP 25 – Benefícios a empregados
IPSAS 26 – <i>Impairment of Cash-Generating Assets</i> NICSP 26 – Valor recuperável de ativos geradores de caixa
IPSAS 27 – <i>Agriculture</i> NICSP 27 - Agricultura
IPSAS 28 – <i>Financial Instruments: Presentation</i> NICSP 28 - Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29 – <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i> NICSP 29 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30 – <i>Financial Instruments: Disclosures</i> NICSP 30 - Instrumentos Financeiros: Divulgação
IPSAS 31 – <i>Intangible Assets</i> NICSP 31 - Ativos intangíveis.

Quadro 2: Normas internacionais e a tradução do autor

Fonte: Adaptado de IFAC Handbook (2010), atualizado em 29 de novembro de 2010.

A IFAC continua desenvolvendo normativos para o setor público com ênfase, neste momento, ao desenvolvimento de um pronunciamento sobre a estrutura conceitual

básica (*Framework*) aplicável ao setor público, contendo relatório de sustentabilidade de longo prazo das finanças públicas, diretrizes de divulgação para as concessões de serviços, e identificação do modo como as despesas e responsabilidades de certas prestações sociais do governo devem ser refletidas nas demonstrações financeiras (IPSASB, 2010).

2.2 Análise da IPSAS 17 – *Property, Plant and Equipment*

A versão atual da IPSAS 17, revisada em 2006, estabelece o tratamento contábil para as propriedades, instalações e equipamentos existentes nos entes públicos baseado principalmente na *International Accounting Standard* - IAS 16 publicado pelo IASB. A revisão realizada em 2006 pelo IPSASB é decorrente do projeto do IASB para melhoria das normas internacionais e de sua política de convergência, visando aproximar as normas do setor público às do setor privado (IFAC, 2010).

A versão anterior da IPSAS 17, revisada em 2001, em relação a atual, traz poucas mudanças – apenas o detalhamento e a definição de itens que não haviam sido suficientemente explicados – outrossim, para o contexto nacional, onde as normas contábeis convergentes para o setor público começaram a ser emitidas em 2008, há muito que ser feito.

2.2.1 Alcance da Norma

O objeto da IPSAS 17 é o tratamento contábil das propriedades, instalações e equipamentos e de suas variações patrimoniais a fim de fornecer informações que sejam úteis aos gestores no processo de tomada de decisão, bem como para instrumentalização do controle social. Esta norma prevê o seu emprego por todas as entidades do setor público, exceto pelas empresas públicas que devem seguir as IFRS (IFAC, 2010, p. 484, n. 4).

Além das empresas públicas, sua adoção é dispensada quando outra IPSAS prever tratamento distinto em razão de alguma peculiaridade do ativo. Mesmo nas entidades públicas, alguns ativos podem ser dispensados dos procedimentos exigidos quando se tratar de bens do patrimônio histórico, artístico e cultural (IFAC, 2010, p. 484, n. 2), e os derivados da extração de recursos minerais, petróleo, gás natural e outros recursos não renováveis (IFAC, 2010, p. 484, n. 6 - B).

2.2.2 Reconhecimento

As propriedades, instalações e equipamentos deverão ter seu custo reconhecido como ativo quando for provável que a entidade obtenha benefícios econômicos futuros ou serviços derivados, e o seu custo possa ser mensurado com confiabilidade (IFAC, 2010, p. 487, n. 14). Elas serão reconhecidas quando cumprirem o requisito da tangibilidade, sob controle da entidade para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel, ou para fins administrativos por mais de um exercício (IFAC, 2010, p. 486, n. 13).

As peças de reposição dos serviços de manutenção preventiva e corretiva dos equipamentos serão reconhecidas como despesa no resultado do exercício, porém as peças de reposição mais importantes e os equipamentos de substituição serão reconhecidos como ativos, quando a entidade tiver expectativa de utilizá-los por mais de um exercício (IFAC, 2010, p. 487, n. 17). Sendo assim, a norma também explicita a necessidade do juízo de valor para o reconhecimento em situações específicas de uma entidade como livros em uma biblioteca ou periféricos de um computador (IFAC, 2010, p. 487, n. 18).

Segundo a IPSAS 17, deve ser avaliado o grau de certeza quanto aos fluxos de benefícios futuros e aos serviços potenciais. A evidência dessa certeza, para definir o momento do reconhecimento, somente existirá quando os riscos e vantagens tenham sido transferidos à entidade (IFAC, 2006, p. 486, n. 15). Excetua-se dessa regra alguns bens que podem ser adquiridos por razões ambientais ou de segurança sem que se constituam em geradores de benefícios, mas que são essenciais para que outros bens possam operar de acordo com as disposições legais, e estes sim gerarem seus benefícios econômicos, exemplificado pelos equipamentos de combate a incêndio (IFAC, 2010, p. 488, n. 22).

A mensuração do valor inicial é basicamente evidenciado pelo custo de aquisição no momento em que for incorrido, e no caso de ativos construídos pela empresa o custo pode ser evidenciado nas transações com terceiros, alheios a entidade, para aquisição de materiais, serviços, mão-de-obra e outros insumos necessários à construção do bem (IFAC, 2006, p. 486, n. 16). Nos casos em que não houver custo para a entidade (doações ou confisco) a contabilidade deverá registrar o valor justo na data do reconhecimento (IFAC, 2010, p. 490, n. 29).

O custo de aquisição, para reconhecimento inicial, compreende o preço de compra e os impostos não recuperáveis, assim como demais gastos necessários à colocação do ativo em condições de funcionamento, deduzidos de quaisquer descontos, e os custos estimados de desmontagem, remoção e restauração do local onde está localizado, quando esta obrigação for

pactuada (IFAC, 2010, p. 490, n. 30). Todavia, as despesas de administração e os demais gastos indiretos não deverão ser reconhecidos como custo do patrimônio, bem como a diferença de valor pago a maior para dilação do prazo de pagamento.

Algumas partes dos ativos podem exigir sua substituição em intervalos regulares - como a camada asfáltica de uma rodovia - nesse caso a entidade deverá reconhecer a quantia como novo ativo do imobilizado quando o gasto for incorrido, já as partes retiradas deverão ser baixadas dos registros (IFAC, 2010, p. 489, n. 24). Durante a vida útil do bem, seu valor será a soma do custo de aquisição mais os desembolsos que tenham aumentado a capacidade de gerar benefícios econômicos - além daqueles inicialmente previstos - menos a soma da depreciação acumulada e de quaisquer perdas (IFAC, 2010, p. 493, n. 43).

a) Bens do Patrimônio Histórico, Artístico e Cultural

A IPSAS 17 não obriga que os entes públicos reconheçam e mensurem os ativos do patrimônio histórico, artístico e cultural nos moldes exigidos para as propriedades, instalações e equipamentos (IFAC, 2010, p. 484, n. 2 - B) pois podem não ser perfeitamente refletidos em termos financeiros, ou podem existir imposições legais que impeçam de aliená-lo, ou muitas vezes são insubstituíveis, ou seu valor pode aumentar mesmo que suas condições físicas se deteriorem, ou pode ser impossível estimar sua vida útil (IFAC, 2010, p. 485, n. 10).

Alguns daqueles bens podem oferecer utilidade em potencial diferente do seu valor patrimonial, como o prédio histórico utilizado para escritórios; nesse caso devem ser reconhecidos e mensurados da mesma forma que as outras propriedades, instalações e equipamentos. Embora a entidade não seja obrigada a reconhecer e mensurar aqueles bens históricos, artísticos e culturais, ela deverá obedecer às exigências de divulgação e apresentação das informações contábeis desses bens (IFAC, 2010, p. 485, n. 9).

A norma dispensa às entidades de depreciar esses itens, porém se um desses ativos for passível de depreciação elas poderão fazê-la. Para isso, a norma exige que seja demonstrada a base da medição utilizada, o valor contábil bruto, o método de amortização e a amortização acumulada ao final do período - se houver - além de uma conciliação entre o valor escriturado ao início e ao final do período (IFAC, 2010, p. 486, n. 12).

b) Bens de Infraestrutura

A norma inclui no seu escopo os bens denominados como ativos de infraestrutura,

identificados por algumas das seguintes características: parte de um sistema ou rede; de natureza especializada e sem uso alternativo; não podem ser movimentados; e existência de limitações em relação a sua disposição. Exemplifica esses bens como redes rodoviárias, sistemas de esgoto, e redes de abastecimento de energia (IFAC, 2010, p. 488, n. 21).

Os ativos de infraestrutura deverão ser reconhecidos da mesma forma que as demais propriedades, instalações e equipamentos, inclusive no que tange aos custos subsequentes. O valor desembolsado total para a aquisição do ativo pode ser contabilizado separadamente como o pavimento, túneis, viadutos, e passarelas, na escrituração do sistema viário devido à diferença na vida útil de cada item (IFAC, 2010, p. 487, n. 18).

2.2.3 Variações Patrimoniais

As propriedades, instalações e equipamentos são inicialmente mensurados e reconhecidos no momento em que a entidade adquire o controle de bem tangível para a produção de bens ou serviços, em seu benefício, por um período estimado superior a um exercício. Porém, durante o transcorrer do tempo ocorrem fenômenos internos ou externos à entidade que podem alterar o valor econômico daqueles bens.

Essas variações patrimoniais decorrem do aumento ou diminuição do valor justo dos ativos e por consequência do patrimônio da entidade. A norma aborda as variações patrimoniais decorrentes de reavaliação, depreciação e reversão do *impairment*, e os ganhos e perdas na baixa do ativo.

a) Reavaliação

Os bens podem apresentar em determinado momento o valor contábil diferente do seu valor justo. Essa diferença pode ser identificada a partir da mensuração do valor justo com base em evidências verificadas no mercado através de uma nova avaliação que deverá ser realizada por profissional com qualificação reconhecida e relevante em relação às especificidades do ativo reavaliado (IFAC, 2010, p. 493, n. 45).

Para a maioria dos ativos, o valor justo será identificado através do preço cotado num mercado ativo e líquido, como imóveis comerciais e veículos não especializados (IFAC, 2010, p. 493, n. 45). Quando se tratar de ativos aos quais não haja transações de mercado para se referenciá-lo, pode ser considerado o valor justo de um bem com características, em circunstâncias e localizações semelhantes (IFAC, 2010, p. 494, n. 46 e 47).

Se devido à natureza especializada do ativo, nem mesmo assim for possível avaliá-lo, deve-se estimar seu valor justo com base no custo de reprodução, custo de reposição depreciado, ou custo de recuperação. O custo de reposição de equipamentos ou instalações pode ser estabelecido com base no preço de compra no mercado dos componentes utilizados para produzi-lo; ou no preço indexado, neste caso é necessário julgar se a tecnologia de produção se alterou significativamente ao longo do período; ou num ativo semelhante baseado em preço de período anterior (IFAC, 2010, p. 494, n. 48).

A frequência de realização das reavaliações dependerá da volatilidade do mercado, e da significância da oscilação dos valores. No momento em que o valor justo diferenciar-se do valor escriturado será necessário a realização de uma reavaliação; alguns ativos, em razão de suas especificidades poderão exigir que ela seja realizada anualmente; outros, entre três e cinco anos; sendo desnecessária para ativos que sofrem alterações insignificantes no seu valor justo (IFAC, 2010, p. 494, n. 49).

Independente do lapso temporal entre as reavaliações, a norma define que se um bem for reavaliado, toda a classe de bens ao qual pertence esse ativo deverá ser reavaliada (IFAC, 2010, p. 495, n. 51). As classes de bens agrupam ativos de natureza ou emprego semelhantes nas entidades, exemplificadas como terrenos, prédios, estradas, máquinas, redes de transmissão de energia, navios, aeronaves e equipamentos militares especializados, veículos, móveis e utensílios, equipamentos de escritório, plataformas de petróleo, entre outras. Os itens de uma mesma classe de ativos que não forem reavaliados simultaneamente poderão se utilizar de uma base rotativa, desde que seja concluído num curto período de tempo e os demais itens sejam mantidos atualizados (IFAC, 2010, p. 495, n. 52 e 53).

Quando a reavaliação considerar que o valor justo de determinado ativo é superior ao valor pelo qual o mesmo está escriturado, a classe do referido ativo será aumentada com um lançamento a débito em contrapartida de um crédito na conta de Reserva de Reavaliação do Patrimônio Líquido. Porém, se um ativo anteriormente reavaliado a menor que o valor escriturado, com a diferença lançada no resultado do exercício, for novamente reavaliado e constatado um valor superior ao anterior, este deverá ser lançado como uma receita no resultado do exercício (IFAC, 2010, p. 495, n. 54).

Quando a reavaliação considerar que o valor justo do ativo é menor que o valor escriturado, a classe receberá lançamento a crédito do ativo em contrapartida de uma despesa no resultado do exercício, ou a débito na conta de Reserva de Reavaliação enquanto nela houver saldo para a respectiva classe de ativo (IFAC, 2010, p. 496, n. 55). Os lançamentos

referentes às reavaliações poderão ser inclusive compensados quando ocorrer simultaneamente para itens distintos, desde que da mesma classe (IFAC, 2010, p. 496, n. 56).

No momento que ocorrer a baixa do bem do qual ainda reste valor em conta de reserva de reavaliação, este saldo poderá ser transferido diretamente para a conta de Lucros Acumulados. Já uma parte dessa reserva poderá ser transferida para o resultado quando os recursos forem utilizados pela entidade. Nesse caso, a diferença entre a depreciação após reavaliação e a depreciação baseada no custo original (IFAC, 2010, p. 496, n. 57).

Exemplificando, a Ilustração 2 demonstra a contabilização de duas situações: uma reavaliação com valor superior, e outra com valor justo inferior ao valor contábil.

IPSAS 17 – EXEMPLO DE CONTABILIZAÇÃO DA REAVALIAÇÃO		
a) aquisição de veículo por US\$ 10.000; 50% a vista, 50% a prazo		
b) valor obtido da 1ª reavaliação: US\$ 10.900		
c) valor obtido da 2ª reavaliação: US\$ 9.800		
BALANÇO PATRIMONIAL		DRE
ATIVO	PASSIVO	DESPESAS
CAIXA	TÍTULOS A PAGAR	REAVALIAÇÃO DE ATIVOS
50,000 5,000 (a)	5,000 (a)	200 (c)
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	CAPITAL SOCIAL	
VEÍCULOS	50,000	
10,000 (a) 1,100 (c)	RES. REAVAL. - VEÍCULOS	
900 (b)	900 (c) 900 (b)	

Ilustração 2: Exemplo de Contabilização da Reavaliação

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos itens n. 54 e 55, da IPSAS 17.

b) Depreciação

À medida que a entidade consome os benefícios econômicos ou serviços potenciais de determinado ativo, deve-se reduzir o valor do bem a fim de refletir o consumo, mediante parcelas de depreciação até consumo econômico total do bem (IFAC, 2010, p. 496, n. 55). O reconhecimento da depreciação desses ativos deverá ser distribuído durante a vida útil do bem refletindo o padrão de consumo (IFAC, 2010, p. 496, n. 54).

Os elementos essenciais à mensuração da depreciação são: a vida útil, o valor contábil, o valor residual e o método; este após ser definido deverá ser utilizado de forma sistemática em todos os períodos; exceto se houver mudança significativa nos benefícios econômicos esperados (IFAC, 2010, p. 497, n. 66).

Para determinar a vida útil do bem, devem ser considerados aspectos como o tempo de utilização esperado com base no rendimento físico do ativo; a deterioração natural esperada com base no número de turnos de trabalho, rotinas de manutenção e os cuidados dispensados àquela categoria de ativos; a obsolescência técnica derivada de novas tecnologias e das necessidades demandadas pela sociedade; e os limites legais e restrições ao uso que possam existir no ordenamento jurídico de cada país (IFAC, 2010, p. 498, n. 72). Mesmo considerando todos aqueles aspectos para a definição da vida útil, se em determinado momento a expectativa de utilidade esperada for significativamente diferente da prevista, deverá ser ajustado o valor da depreciação do ano corrente e dos seguintes.

Além do método de depreciação e do valor residual, a vida útil deverá ser revista - pelo menos - em cada data de apresentação dos relatórios anuais (IFAC, 2010, p. 497, n. 67 e p. 499, n. 77). Também foi definido como período de depreciação aquele compreendido entre o momento que ele estiver disponível para uso (capacidade de funcionar) até o momento em que o ativo é baixado ou esteja totalmente depreciado¹ (IFAC, 2010, p. 498, n. 71).

As entidades que se submetem à IPSAS 17 deverão depreciar seus bens, sendo que os itens que forem compostos por partes significativas, com vida útil distinta, deverão tê-las depreciadas separadamente como calçadas, meios-fios, camada asfáltica, e pontes de um sistema viário (IFAC, 2010, p. 496, n. 59 e 60). Entretanto, algumas partes de um mesmo item poderão ter vida útil e método de depreciação semelhantes, o que permitirá o seu agrupamento para mensuração do custo de depreciação (IFAC, 2010, p. 496, n. 61).

O custo de depreciação de cada período será reconhecido no resultado do exercício, exceto quando essa depreciação for incorporada a outro ativo – tangível ou intangível - ou absorvida no custo de fabricação ou formação de bens e serviços (IFAC, 2010, p. 497, n. 64 e 65).

c) Reversão do *Impairment*, Ganhos e Perdas

As normas internacionais também orientam como a entidade deverá verificar a recuperabilidade da quantia escriturada (*impairment*), e quando reconhecer ou reverter uma perda por irrecuperabilidade do custo de aquisição ajustado² de ativos não comercializáveis (IFAC, 2010, p. 499, n. 79).

¹ Se o ativo está totalmente depreciado e ainda continua em funcionamento, deveria ter sido reestimada sua vida útil pelo menos na última apresentação dos relatórios anuais, conforme IPSAS 17, 2006, n. 67.

² Considerando como custo de aquisição ajustado aquele valor escriturado pela aquisição, ajustado às variações por depreciação ou reavaliação.

O reconhecimento do *impairment* de ativos não destinados à comercialização é objeto da IPSAS 21, no entanto a IPSAS 17 determina que o ressarcimento de terceiros à entidade do setor público por danos em propriedades, instalações e equipamentos deverá ser reconhecido no resultado do exercício no momento em que o direito se tornar recebível (IFAC, 2010, p. 499, n. 80). Também orienta que o custo dos ativos construídos ou comprados em substituição a outro irrecuperável deverá ser reconhecido e mensurado da mesma forma que os demais itens do imobilizado (IFAC, 2010, p. 500, n. 81).

Os ativos devem permanecer registrados na contabilidade durante toda sua vida útil econômica ou potencial, porém no momento em que não há mais utilidade para a entidade, ou quando é transacionada sua alienação eles deverão ser baixados do patrimônio (IFAC, 2010, p. 500, n. 82). A determinação do ganho ou perda deverá ser determinada como a diferença entre os proventos líquidos da alienação e a quantia escriturada do respectivo ativo (IFAC, 2010, p. 501, n. 86).

O ganho ou a perda na alienação dos bens ou seus resíduos materiais, deverá ser reconhecido no resultado do exercício (IFAC, 2010, p. 500, n. 83). Porém, se a entidade tiver no seu escopo a atividade de transacionar itens do imobilizado para aluguel ou arrendamento, estes deverão ser transferidos para estoques quando tornarem-se desocupados e disponíveis para venda; e a receita proveniente de sua venda deverá ser reconhecida de acordo com a IPSAS 9 – Receitas Originárias (IFAC, 2010, p. 500, n. 83 - A).

A retribuição pela alienação das propriedades, instalações e equipamentos deverá ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Quando o pagamento for diferido, a retribuição deverá ser reconhecida pelo equivalente ao valor presente; a diferença entre o valor nominal e o equivalente ao valor presente deverá ser reconhecida como receita de juros, de acordo com a IPSAS 9 – Receitas Originárias (IFAC, 2010, p. 501, n. 87).

2.3 Padrão Nacional para o Setor Público

A qualidade de qualquer gestão e da decisão dos dirigentes dependem, entre outros fatores, da qualidade das informações que servem de suporte para tal. Não é diferente quando tratamos de atividades negociais no âmbito público, pois estas devem considerar a informação contábil como subsídio para o processo de tomada da decisão. Assim, para possuir qualidade, a informação deve refletir aspectos comuns e uniformes nos diversos níveis e

esferas de governo, bem como divulgá-las em quantidade e qualidade compreensíveis para todos os usuários (SILVA, 2007).

A partir da convergência a padrões globais, a linguagem contábil dos negócios públicos vem facilitar o acesso às informações para todos os usuários externos, principalmente para os cidadãos, na nobre tarefa de instrumentalizar o controle social. Contudo, dada a sua complexidade, bem como englobar diferentes esferas e seus poderes

é imprescindível que as normas que objetivem a harmonização dos procedimentos contábeis necessários ao registro das transações sejam editadas por órgão com a autonomia e a neutralidade necessárias para, consensualmente, estabelecer o nível de coerência para questões básicas imprescindíveis para o reconhecimento uniforme dos fatos, tais como: classificação, apresentação, integridade, precisão, existência, propriedade e valorização. (SILVA, 2007, p. 37)

No Brasil, o processo de convergência das NBCASP às normas internacionais ocorre sob a coordenação do CFC que criou o Comitê Gestor da Convergência, através da Resolução CFC 1.103, de 28 de setembro de 2007, para desenvolver ações que promovam esse processo. Fruto do trabalho desse grupo gestor, já em 2008, foram aprovadas as dez primeiras NBCASP que devem orientar a 'nova' contabilidade pública. Inicialmente, as Normas Brasileiras de Contabilidade receberam a codificação 'NBC T 16', mas em 2009, a Resolução CFC 1.156, que tratou sobre a estrutura das NBC, definiu que as NBCASP, convergentes às IPSAS, devem ser codificadas com o radical 'NBC TSP' (CFC, 2009), sendo revogada e confirmada pela Resolução CFC 1.298 (CFC, 2010), evidenciadas no Quadro 3.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE PARA O SETOR PÚBLICO		
Norma	Assunto	Resolução CFC nº
NBC T 16.1	Conceituação e Objetivos	1.128, de 21 Nov 08
NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis	1.129, de 21 Nov 08
NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque contábil	1.130, de 21 Nov 08
NBC T 16.4	Transações Governamentais	1.131, de 21 Nov 08
NBC T 16.5	Registro Contábil	1.132, de 21 Nov 08
NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis	1.133, de 21 Nov 08
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	1.134, de 21 Nov 08
NBC T 16.8	Controle Interno	1.135, de 21 Nov 08
NBC T 16.9	Reavaliação e Depreciação de Bens Públicos	1.136, de 21 Nov 08
NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos	1.137, de 21 Nov 08
-	Dispõe sobre a Estrutura das NBC	1.156, de 13 Fev 09
-	Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6	1.268, de 10 Dez 09
-	Dispõe sobre a Estrutura das NBC	1.298, de 17 Set 10
NBC TSP 16.11	Custos (Audiência Pública encerrada em 18 Out 10)	-

Quadro 3: Normas Brasileiras de Contabilidade

Fonte: CFC (2010), atualizado em 29 de novembro de 2010.

As NBCASP editadas pelo CFC tem como objetivo o estabelecimento de preceitos de conduta profissional, bem como padrões e procedimentos técnicos necessários para o adequado exercício profissional (STN, 2010a) inclusive àqueles profissionais da área contábil que são servidores do Estado.

Sob a ótica das entidades, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) – na função de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal conforme art. 17, inc. I, da Lei 10180/01 (BRASIL, 2001) – tem estabelecido as normas gerais para a padronização de procedimentos necessários à consolidação das contas públicas exigido pelo § 2º, art. 50, da Lei Complementar 101/00 (LRF) “A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União” (BRASIL, 2000).

Nesse processo a STN, através da Portaria do Ministério da Fazenda 184/2008, recebeu a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência aos normativos emitidos pelo CFC e pela IFAC. A Ilustração 3 apresenta um fluxograma do processo de edição das normas brasileiras para o setor público.

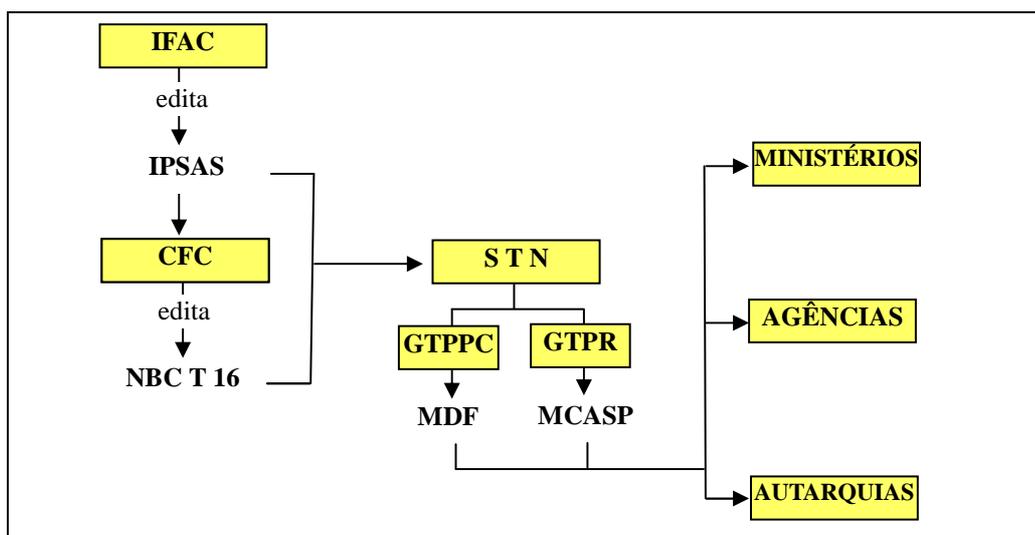


Ilustração 3: Padrões Contábeis Nacionais

Fonte: Adaptado de STN (2010a).

Observa-se, na Ilustração 3, que a STN possui dois grupos técnicos: o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTPPC) e de Padronização de Relatórios (GTPR). Estes grupos são compostos por diversas instituições públicas e da sociedade civil organizada, como a Associação Brasileira de Orçamento Público, o Ministério da Saúde, o Ministério da Previdência e Assistência Social, a Associação Brasileira dos Municípios, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Confederação Nacional dos Municípios, o Conselho Federal de Contabilidade, e os Tribunais de Contas (STN, 2010a).

O GTPPC recebeu a responsabilidade de analisar e execução de estudos voltados à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas no âmbito da União, Estados e Municípios; seu principal produto para a sociedade é o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

O GTPR é responsável pela análise e execução de estudos que visem à padronização de relatórios e demonstrativos no âmbito da União, Estados e Municípios, possuindo como seu principal produto o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF).

Apresenta-se no Quadro 4 o detalhamento desses Manuais.

Volume	Título
Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – para o exercício de 2010 (MCASP)	
I	Procedimentos Contábeis Orçamentários
II	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
III	Procedimentos Contábeis Específicos
IV	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)
V	Demonstrações Aplicadas ao Setor Público (DCASP)
Manual de Demonstrativos Fiscais – para o exercício de 2010	
I	Anexo de Riscos Fiscais (ARF) e Anexo de Metas Fiscais (AMF)
II	Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO)
III	Relatório de Gestão Fiscal (RGF)

Quadro 4: Normativos

Fonte: STN (2010)

Visto o foco desse estudo referir-se a análise das propriedades, instalações e equipamentos segue a abordagem do referido assunto nas NBCASP, manuais e na legislação esparsa.

2.3.1 Alcance das Normas

A NBC T 16.1 define que para efeitos das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) compreende o Setor Público os “Órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos” (CFC, 2008a).

As pessoas jurídicas de direito público são os órgãos da administração direta, como ministérios e suas unidades executoras, e as autarquias; note-se na primeira parte da citação supracitada que não estão inclusas as Fundações que receberam do Decreto-Lei 200/67, art. 5º, inc. IV, a personalidade jurídica do direito privado, porém ao citar as entidades que “recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos” (BRASIL, 1967) ela está abarcando aquelas Fundações que dependem do orçamento público. Inclusive são equiparadas para efeito contábil, as pessoas físicas que

recebam subvenção, benefício, ou incentivo, de órgão público” (CFC, 2008a).

A NBC T 16.1 prevê que aquelas entidades definidas como integrantes do Setor Público adotem os procedimentos contábeis nas seguintes amplitudes

- (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- (b) parcialmente, as demais entidades do Setor Público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social. (CFC, 2008a)

Nesse ponto a norma nacional incluiu os serviços sociais como o SESI, SENAI, SENAC, e o SEBRAE, e os conselhos profissionais como o CFC, COREN, CREA, e o CRECI. Outra espécie de entidade mais contemporânea é a empresa estatal dependente, designada pelo inc. III, do art. 2º, da LRF como aquela “empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária” (BRASIL, 2000) e que deverá adotar integralmente as NBCASP.

2.3.2 Reconhecimento

A NBC T 16.2 ao se referir as propriedades, instalações e equipamentos, define como patrimônio público os bens tangíveis “onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro” (CFC, 2008b).

Segundo a NBC T 16.10 os ativos do imobilizado deverão ser mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição, produção ou construção. No caso de bens obtidos gratuitamente deverá ser considerado o valor obtido com base em procedimento técnico ou valor constante do termo de doação (CFC, 2008d).

A NBC T 16.10, n. 30 e 31, agora prevê que os bens de uso comum do povo não-ambientais³ deverão ser mensurados ou avaliados “sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção” (CFC, 2008d).

os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo

³ Considera-se como bens de uso comum do povo não-ambientais aqueles construídos para servir de infraestrutura à sociedade como pontes, rodovias, viadutos, túneis e praças. Exclui-se os rios, lagos, reservas naturais e animais selvagens, entre outros.

não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional. (CFC, 2008d)

Segundo a NBC T 16.9, n. 12, os bens de uso comum do povo que possuem vida útil indeterminada não deverão ser depreciados (CFC, 2008c).

2.3.3 Variações Patrimoniais

As normas gerais e amplas que determinam a forma de contabilização das variações patrimoniais estão contidos na Lei 4.320/64 e orientam que

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o **conhecimento da composição patrimonial**, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

[. . .]

Art. 89. A **contabilidade evidenciará** os fatos ligados à administração orçamentária, **financeira patrimonial** e industrial.

[. . .]

Art. 100 As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as **variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas**, constituirão elementos da conta patrimonial.

[. . .]

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as **alterações verificadas no patrimônio**, resultantes ou **independentes da execução orçamentária**, e indicará o resultado patrimonial do exercício. (Brasil, 1964, grifo nosso)

a) Reavaliação

A mensuração das propriedades, instalações e equipamentos pelo seu valor econômico, em momento posterior a sua aquisição, é identificado através da reavaliação daqueles bens.

O fundamento legal encontra-se no § 3º, art. 106, da Lei 4.320/64, “Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis” (BRASIL, 1964) e mais recentemente confirmada pela NBC T 16.10, n. 36, “As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado [. . .]” (CFC, 2008e). Cabe ressaltar que nas entidades privadas esta reavaliação não é mais aceita em virtude das recentes alterações na legislação societária, mais especificamente na Lei 6404/76.

A reavaliação pode ser identificada a partir da mensuração do valor justo com base em evidências verificadas no mercado através de uma nova avaliação na data de encerramento do exercício, anualmente para as classes cujo valor de mercado variar significativamente, e a cada quatro anos para as demais, segundo a NBC T 16.10.

A base para a reavaliação é o valor pelo qual o ativo pode ser trocado entre partes interessadas que atuam em condições independentes, isentas e conhecedoras do mercado (CFC, 2008e). Na impossibilidade de identificar o valor de mercado, ele pode usar como referência ativos com características, circunstâncias e localização semelhantes; ou no valor de reposição do ativo devidamente depreciado usando por referência o preço de compra ou construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviços.

A forma de contabilização para a NBC T 16.10, n. 2, dá-se a partir da “adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil” (CFC, 2008e). Para a NBC T 16.10, o ajuste ao valor de mercado quando inferior ao valor líquido contábil será reconhecido pelo *impairment* (CFC, 2008e). Verifica-se, ainda, que a NBC T 16.10, n. 40, determina que a diferença entre o valor contábil e o valor justo por reavaliação deverá ser registrado nas contas de resultado (CFC, 2008e).

A Portaria STN 467, de 06 de agosto de 2009, que aprovou o Volume II, do MCASP, Procedimentos Contábeis Patrimoniais conceitua que o valor de reavaliação é “a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor justo ou valor em uso, com base em laudo técnico” (2009, p. 25). Sobre a forma de contabilização das reavaliações a Port. 467 refere que “Os ganhos e perdas decorrentes da reavaliação devem ser reconhecidos no resultado do exercício” (2009, p. 29).

b) Depreciação

O fundamento da depreciação encontra-se no Art. 89, da Lei 4.320/64 “A **contabilidade evidenciará** os fatos ligados à administração orçamentária, **financeira patrimonial** e industrial”(BRASIL, 1964, grifo nosso). Sua definição é dada pelo n. 2, da NBC T 16.9 “Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência” (CFC, 2008d).

O NBC T 16.10, n. 3, impõe como obrigatória a depreciação, para os ativos do imobilizado que tiverem sua vida útil limitada, começando no momento em que o item estiver em condições de uso, não cessando quando o ativo tornar-se obsoleto ou for retirado temporariamente da operação (CFC, 2008e). São elementos essenciais à mensuração da

depreciação a vida útil, o valor contábil, o valor residual e o método, que após ser definido deverá ser utilizado de forma sistemática.

A estimativa da vida útil do bem deve ser identificada considerando fatores como (a) a capacidade de geração de benefícios futuros; (b) desgaste físico; (c) a obsolescência tecnológica; e (d) os limites legais ou contratuais, conforme n. 9, da NBC T 16.10. O n. 10 orienta que ela deverá “ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico” (CFC, 2008e). Segundo o n. 13, da NBC T 16.10, estão dispensados do regime de depreciação os bens móveis de natureza cultural, os bens de uso comum do povo de vida útil indeterminada, os animais que se destinem à preservação e à exposição, e os terrenos rurais e urbanos (CFC, 2008e).

c) *Impairment*, Ganhos e Perdas

Segundo a NBC T 16.10, n. 2, o *impairment* ou redução ao valor recuperável é “o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil” (CFC, 2008e) embasado em laudo técnico e contabilizados no resultado do exercício.

Valor recuperável: o valor de venda de um ativo menos o custo para a sua alienação (preço líquido de venda), ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, estimado com base nos fluxos de caixa futuros trazidos a valor presente por meio de taxa de desconto (valor em uso), o que for maior. (STN, 2009)

É necessário identificar os requisitos básicos, também quando o item perde as qualidades próprias de ativo ele deve ser retirado do inventário da entidade que pode ser quando a entidade deixa de possuir o controle sobre aquele bem, pela alienação ou destruição, ou quando extinguir-se a capacidade do bem gerar benefícios futuros ou serviços.

Por ocasião da baixa dessas propriedades, instalações e equipamentos do ativo da entidade, possivelmente haverá divergência entre o valor contábil líquido do bem e o valor negociado. Se a entrada de caixa for superior ao valor contábil registrado no sistema patrimonial da entidade, esta diferença será reconhecida como ganho. Caso não haja entrada de caixa, decorrente da destruição ou consumo total do ativo, ou esta entrada for inferior ao valor contábil, a diferença será reconhecida como perda. Em ambos os casos, a diferença será levada ao resultado do exercício.

3 METODOLOGIA

Para a concretização dos objetivos propostos, a pesquisa foi realizada de forma metódica e organizada em fases utilizando-se de um “conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos” (GIL, 1999, p. 26) dos quais depende a investigação científica. Quanto à natureza ela é uma pesquisa aplicada que objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigida à contabilidade aplicada ao setor público referente aos bens do imobilizado (SILVA, 2004) envolvendo verdades e interesses locais.

Quanto à abordagem do problema, ela visa à análise da IPSAS 17 que trata sobre as propriedades, instalações e equipamentos o que a caracteriza como pesquisa qualitativa. Quanto aos objetivos é descritiva, pois busca apresentar o que houver de mais recente no âmbito das IPSAS e NBCASP emitidas até a entrega do trabalho (SILVA, 2004).

Como existe um lapso temporal entre a edição dos normativos e a consequente exploração do material através de artigos acadêmicos, buscou-se diretamente das entidades normalizadoras (IFAC e CFC) os subsídios necessários para o presente trabalho.

Os procedimentos técnicos caracterizam-se em pesquisa bibliográfica junto aos *sites* e artigos das instituições internacionais e nacionais que normalizam e influenciam a contabilidade para o setor público. Realizou-se um levantamento preliminar das fontes bibliográficas e posterior seleção das publicações mais adequadas ao escopo do trabalho na tentativa de buscar as respostas que saciem o questionamento da pesquisa (SILVA, 2008).

4 COMPARAÇÃO DA IPSAS 17 COM OS PADRÕES NACIONAIS

O referencial teórico apresentou, no item 2.2 do presente trabalho, a análise da IPSAS 17 que foi distribuído em tópicos, entre os quais o Alcance da Norma, o Reconhecimento e as Variações Patrimoniais; em seguida foram abordados os padrões estabelecidos pelas normas nacionais.

Neste capítulo, abordaremos os principais aspectos enfatizados pela IPSAS 17 buscando identificar os pontos de concordância, as situações omissas e os aspectos divergentes entre a legislação nacional e a internacional.

4.1 Alcance das Normas

O alcance da Contabilidade Aplicada ao Setor Público confunde-se com a própria caracterização do Setor Público, sendo que deste a IPSAS 17 apenas dispensa às empresas públicas enquanto a NBC T 16.1 define que as NBC são aplicáveis à administração direta, às autarquias e as entidades que, mesmo possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos na execução de suas atividades, neste caso incluindo até mesmo pessoas físicas.

Como as empresas públicas e as sociedades de economia mista possuem personalidade jurídica de direito privado, percebe-se que o critério de distinção das normas internacionais é a natureza jurídica, já as nacionais usam como critério o efetivo emprego dos recursos públicos.

O n. 8, da NBC T 16.1 prevê a adoção dos procedimentos contábeis pelos entes públicos em duas amplitudes: integralmente, para as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais; e parcialmente, para as demais entidades do Setor Público, de modo a garantir procedimentos suficientes de prestação de contas. Todavia essa orientação torna a premissa da comparabilidade das demonstrações contábeis subjetivo, haja vista que algumas nações podem tratá-las de forma diferenciada da nossa legislação.

Cabe ainda ressaltar que os serviços sociais, os conselhos profissionais e as empresas estatais dependentes não foram incluídos pela LRF, art. 51, na consolidação das contas, esterilizando parcialmente as discrepâncias que pudessem ser geradas pela inclusão de entidades não reconhecidas por outros países.

4.2 Reconhecimento

Para ser passível de reconhecimento, conforme as orientações das NBCASP, é necessário que as propriedades, instalações e equipamentos estejam voltados à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público.

Um dos mais relevantes novidades abordadas pela IPSAS 17 é o reconhecimento contábil dos ativos de infraestrutura, também conhecidos como bens de uso comum do povo. Segundo o Art. 99, da Lei 10406/02 (Código Civil) ao tratar dos bens públicos define os bens públicos de uso comum do povo como rios, mares, estradas, ruas e praças (BRASIL, 2002).

Anteriormente às NBC convergentes aos preceitos internacionais estes ativos não eram registrados no ativo imobilizado, porém a NBC T 16.10 agora prevê que esses ativos deverão ser mensurados ou avaliados pelo valor de aquisição ou ao valor de produção e

construção. Devido a esse requisito, nota-se perfeitamente que não há possibilidade de ativação daqueles bens que fazem parte do meio ambiente como rios, reservas naturais e animais selvagens, apenas aqueles destinados à infraestrutura do país e ao lazer da sociedade.

4.3 Variações Patrimoniais

As Normas Brasileiras de Contabilidade procuraram transmitir os padrões internacionais expostos na IPSAS 17, porém restaram alguns aspectos que deverão ser alinhadas nas próximas edições normativas, no que tange as propriedades, instalações e equipamentos. Conforme citação da Lei 4320/64, constante no item 2.3.3 do presente trabalho, os fundamentos para a contabilização das variações patrimoniais abordadas pela norma internacional já estavam previstos, embora não aplicado por todas as entidades.

4.3.1 Reavaliação

A NBC T 16.10 semelhante à IPSAS 17 prevê que as reavaliações devam ser realizadas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado como referência. Todavia não há similaridade quando se trata dos prazos de ocorrência.

Para a NBC T 16.10 a reavaliação ocorrerá na data de encerramento do exercício, **anualmente** para as classes cujo valor de mercado variar significativamente, e a cada quatro anos para as demais. Da mesma forma, a IPSAS 17, considera que tal frequência dependerá da volatilidade do mercado e da significância da variação dos valores, semelhante à norma nacional aqueles ativos que demonstrarem grande volatilidade deverão ser reavaliados a cada ano (CFC, 2008e).

As diferenças entre os prazos revelam-se quando tratamos dos itens menos significativos, entre três e cinco anos, sendo desnecessária para ativos que sofrem alterações insignificantes no seu valor justo para a IPSAS 17, porém o n. 36, da NBC T 16.10, prevê que ela ocorra a cada quatro anos para tais contas ou grupos de contas.

Outra diferença entre as normas ocorre na natureza e na forma de contabilização da reavaliação. Para a NBC T 16.10, n. 2, a reavaliação é a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for **superior** ao valor líquido contábil, enquanto a IPSAS 17, n. 55, aceita que o valor contábil pode ser diminuído como resultado de uma reavaliação. Para a NBC T 16.10, o ajuste ao valor de mercado quando

inferior ao valor líquido contábil será reconhecido pelo *impairment* (CFC, 2008e).

Quanto à forma de contabilização, verifica-se que enquanto a NBC T 16.10 determina que a diferença a maior que o valor contábil seja lançado em contrapartida do resultado, a IPSAS 17, n. 54, orienta que o aumento do ativo deverá ser registrado contra a reserva de reavaliação; exceto se anteriormente reavaliado à menor em contrapartida do resultado, então será creditado também no resultado (IFAC, 2010).

Mesmo a Port. STN 467 orientando que os ganhos e perdas decorrentes da reavaliação devam ser reconhecidos no resultado, o PCASP, na sua Versão 1, de 1º de junho de 2010, incorporando os preceitos da nova contabilidade considerou na sua constituição contas que aceitassem as distintas formas de lançamento: no resultado e no patrimônio líquido, como identifica-se na Ilustração 4.

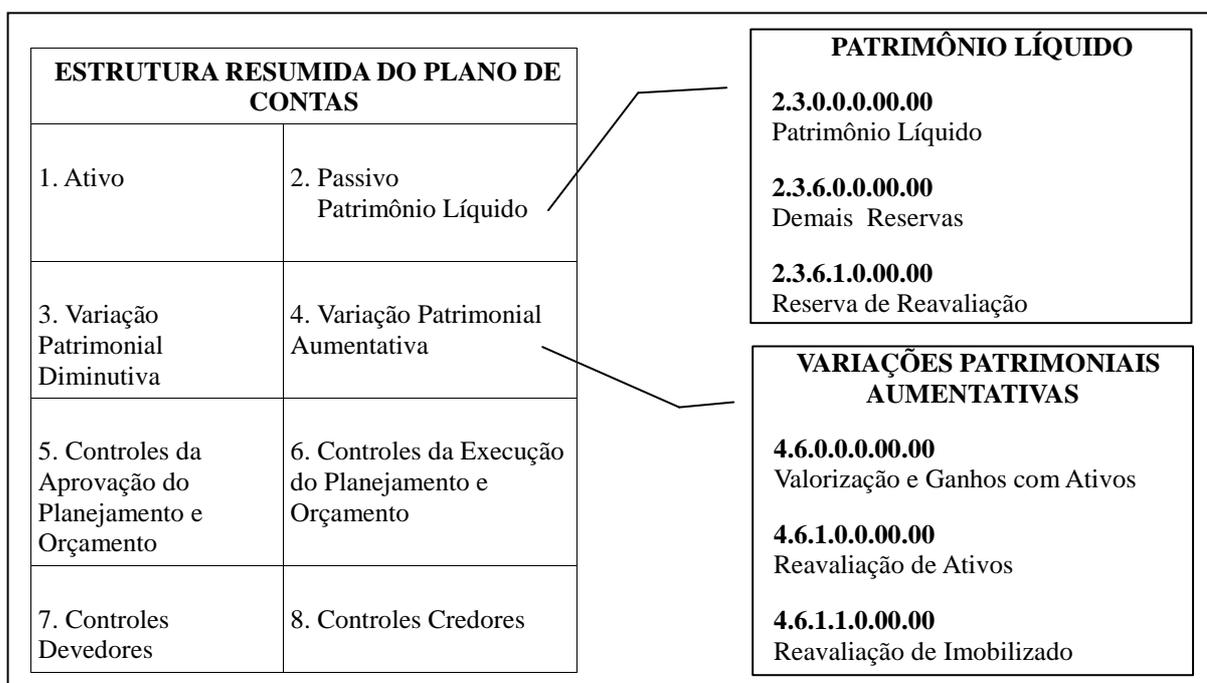


Ilustração 4: Extrato do Plano de Contas

Fonte: Adaptado de STN (2010b)

4.3.2 Depreciação

A depreciação, fundamentada no art. 89, da Lei 4.320/64 demonstra-se alinhada a IPSAS 17 ao orientar que à medida que a entidade consome os benefícios econômicos deve-se reduzir o valor do bem a fim de que o mesmo reflita o real valor do ativo.

Da mesma forma, prevê o normativo internacional de que o período de depreciação é aquele compreendido entre o momento em que ele estiver disponível para uso

até o momento em que o ativo é baixado. A contabilização da depreciação é semelhante para ambas as legislações que consideram que ela deverá ser lançada no resultado do exercício.

Todavia, enquanto a norma internacional preconiza que a vida útil deverá ser revista, pelo menos, em cada data de apresentação dos relatórios anuais (IFAC, 2010) a NBC T 16.10 orienta que ela deverá “ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico” (CFC, 2008e).

A depreciação para o setor público nacional não acarretou novidades na legislação, haja vista a previsão legal constante da Lei 4.320/64; porém para quebrar o paradigma de que o setor público não precisa depreciar seus bens, foram criados padrões de procedimentos necessários à operacionalização da depreciação, a evidenciação do patrimônio público e o auxílio ao processo de tomada de decisão, conforme exemplifica o Quadro 5.

EXEMPLO DE CONTABILIZAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO DE UM VEÍCULO			
NAT.	CÓD. CONTA	TÍTULO DA CONTA	VALOR (R\$)
D	3.7.3.1.x.xx.xx	Varição Patrimonial Diminutiva - Depreciação	
C	1.2.3.9.x.xx.xx	*Imobilizado – Depreciação Acumulada - Veículos	500,00
Pelo registro da depreciação do mês xxx/xx dos veículos, conforme anexo ao RMB			

Quadro 5: Contabilização da depreciação de veículos - exemplo

Fonte: Adaptado de STN (2009)

4.3.3 *Impairment*, Ganhos e Perdas

Além dos fundamentos legais que determinam a evidenciação e o registro dos fatos que alteram o patrimônio das entidades públicas, não há muito que mencionar sobre a recuperabilidade do custo, e os ganhos e perdas decorrentes da baixa dos ativos no âmbito das NBC.

Ressalta-se apenas que, já abordado no item 4.3.1, a NBC T 16.10, n. 2, determina ser a ocorrência do *impairment* ou redução ao valor recuperável, o ajuste do valor líquido à menor em decorrência da mensuração do valor justo. Todavia, a IPSAS 17, n. 55, aceita que o valor contábil poderá ser diminuído como resultado de uma reavaliação.

De maneira similar à legislação nacional, quando o valor contábil líquido do ativo negociado for inferior ao ingresso de caixa, ou direito, tem-se que a entidade haverá auferido ganho; do contrário a entidade haverá contraído prejuízo decorrente da alienação ou liquidação do ativo (IFAC, 2010, p. 500, n. 83).

6 CONCLUSÃO

O estudo reforçou o pensamento de que o governo vem envidando esforços para desenvolver uma sistemática de evidenciação dos custos dos serviços públicos para auxiliar a decisão dos gestores, em virtude de que a sociedade cada vez mais apresenta necessidades nas quais o Estado deve intervir; todavia os recursos tornam-se a cada dia mais insuficientes, devendo o Estado agir em prol da eficiência na utilização dos recursos públicos.

A partir da análise da IPSAS 17 e das Normas Brasileiras de Contabilidade foi suficiente para constatar que embora alguns aspectos sejam semelhantes, outros ainda conservam discrepâncias, ou ao menos, falta de um perfeito alinhamento, como:

Alinhados - reconhecimento dos ativos de infraestrutura; contabilização da depreciação; e ganhos e perdas na realização de ativos.

Divergentes - critério de distinção das entidades alcançadas pelas normas; intervalo entre as reavaliações; reavaliação do valor contábil à menor reconhecido como *impairment*; contrapartida da reavaliação; e revisão da vida útil para a depreciação.

Essas diferenças técnicas, apesar de não causarem relevantes distorções, prejudicam a comparabilidade das demonstrações contábeis quando utilizadas para comparar indicadores de diferentes países.

Observou-se, ainda, que o CFC segue discutindo novos padrões, inclusive, a NBC TSP 16.11 – Custos, já teve a sua audiência pública encerrada, e em breve deve ser aprovada. Para que o sistema de custeio aloque os custos ao seu objeto de gasto, de maneira que a evidenciação do custo do produto/serviço seja fidedigna é fundamental a correta contabilização das variações patrimoniais.

No momento atual em que se planeja, e já se executa, a convergência aos padrões internacionais, acredito que seja ideal adotá-los por completo, sem ressalvas, a fim de proporcionar informações mais úteis e fidedignas. Entendo também que é necessário romper paradigma de que as contabilidades pública e privada são distintas, em prol de uma confiabilidade maior da Ciência Contábil e da utilidade que a contabilidade proporciona para a tomada de decisão e para a instrumentalização do controle social, no caso da área pública.

Finalmente, sugere-se futuras pesquisas investigando a convergência das normas nacionais às demais IPSAS de forma a contribuir com o arcabouço teórico da ciência contábil, e também os efeitos das mudanças decorrentes das NBCASP nos balanços das entidades públicas.

International accounting standards for the public sector: an analysis of IPSAS 17

Abstract: *This study examines the IPSAS 17 and membership of its guidance by Brazilian Accounting Standards for the Public Sector (NBCASP) as well as the convergence of national accounting to international accounting standards for public sector issued by IFAC. The IPSAS 17 deals with accounting for property, plant and equipment, and its main aspects are the recognition of assets for common use (not environmental) goods historic, artistic and cultural (optional), and changes in equity as a revaluation, depreciation, impairment losses and gains relating to assets of the asset. The main novelty introduced by the IPSAS 17 and are championed by NBCASP accounting of those infrastructure assets, while providing many challenges to proper accounting of changes in equity arising from the revaluation and depreciation which were provided by Law 4.320/64 but were not fully implemented. Although there was disagreement between the guidelines of IPSAS 17 and addressing NBCASP regarding the revaluation.*

Keywords: *Convergence. IPSAS 17. Public Sector Accounting. Property, Plant and Equipment.*

Referências

BRASIL. Decreto-Lei n° 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em 03 jun. 10.

_____. Lei Complementar Federal n° 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 08 mar. 10.

_____. Lei Federal n° 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em 08 mar. 10.

_____. Lei Federal n° 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em 18 out. 10.

_____. Lei Federal n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em 20 out. 10.

CARLIN, Diego. Considerações Sobre o Processo de Convergência na Contabilidade Pública Brasileira. **Revista CRCRS**. Porto Alegre, n. 8, set. 2008. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08_diego.pdf>. Acesso em 21 mar. 2010.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.103**, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1103.doc>. Acesso em 21 mar. 2010.

_____. **Resolução CFC nº 1.128**, de 21 de novembro de 2008a. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 08 mar. 10.

_____. **Resolução CFC nº 1.129**, de 21 de novembro de 2008b. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 08 mar. 10.

_____. **Resolução CFC nº 1.132**, de 21 de novembro de 2008c. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 08 mar. 10.

_____. **Resolução CFC nº 1.136**, de 21 de novembro de 2008d. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 08 mar. 10.

_____. **Resolução CFC nº 1.137**, de 21 de novembro de 2008e. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 08 mar. 10.

_____. **Resolução CFC nº 1.156**, de 13 de fevereiro de 2009. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 18 ago. 10.

_____. **Resolução CFC nº 1.298**, de 17 de setembro de 2010. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 18 out. 10.

CGU. Controladoria-Geral da União. **Portal de Transparência do Governo Federal**. <<http://www.portaltransparencia.gov.br/>>. Acesso em: 18 jun. 2010.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Contas Nacionais Trimestrais**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/servidor_arquivos_est/>. Acesso em 18 mai. 2010.

IFAC. INTERNATIONAL Federation of Accountants. IPSAS 17 - Property, Plant, and Equipment. **2006 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. Versão em Espanhol. New York: IFAC, 2006. Disponível em: <<http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board>>. Acesso em: 16 abr. 2010.

_____. IPSAS 17 - Property, Plant, and Equipment. **2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. New York: IFAC, 2010. Disponível em: <<http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/handbooks#2010-ifac-handbook-of-inter>>. Acesso em: 17 jun. 2010.

IPSASB. International Public Sector Accounting Standards Board. New York: IFAC, 2010. Disponível em: < <http://www.ifac.org/PublicSector/Projects.php#InProgress> >. Acesso em: 17 jun. 2010.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1987.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

SCHIMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História do Pensamento Contábil**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, Cassandra R. O. **Metodologia e Organização do Projeto de Pesquisa**. Fortaleza: CEFETCE, 2004.

SILVA, Lino Martins da. **A Normatização da Contabilidade Governamental: Fatores Críticos que Impactam as Informações dadas aos Usuários das Informações Contábeis - REPEC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 1, n. 1, art. 3, p. 25-38, jan/abr. 2007. Disponível em: < <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/viewPDFInterstitial/3/3>>. Acesso em: 15 ago. 10.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Ministério da Fazenda nº. 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp> >. Acesso em 18 jun. 2010

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público**. – 2. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Contabilidade Governamental**. Disponível em: < http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/treinamentos_eventos.asp>. Acesso em: 14 set. 2010a.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Legislação**. <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/pcasp_adm_federal.htm>. Acesso em: 04 nov. 2010b.