

**UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO EM ADEQUAÇÃO
AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

FABIANE FERREIRA DE OLIVEIRA

Orientador: Prof.º CÉLIO RICARDO DE MESQUITA

**Trabalho de Conclusão de Curso II
apresentado à Faculdade de Ciências
Contábeis da UniRV – Universidade de Rio
Verde, como parte das exigências para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

RIO VERDE - GOIÁS

2013

**UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO EM ADEQUAÇÃO
AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

FABIANE FERREIRA DE OLIVEIRA

Orientador: Prof.º CÉLIO RICARDO DE MESQUITA

**Trabalho de Conclusão de Curso II
apresentado à Faculdade de Ciências
Contábeis da UniRV – Universidade de Rio
Verde, como parte das exigências para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

RIO VERDE - GOIÁS

2013

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos melhores seres humanos que conheci, o casal Maurício Junior e Isabel, meus tios de coração, que me ensinaram com ternura, cautela, sem esperar nada em troca, o que é ser uma pessoa segundo a imagem e semelhança de Deus, me ensinaram a me espelhar no melhor que posso ser. Obrigada Tios.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por me dar a garra necessária para trilhar o caminho dos meus sonhos, Aos meus Pais, Joel Camilo e Rosa Oliveira, por terem me dado estrutura familiar adequada para enfrentar tudo e todos. As minhas Irmãs: Fabiola Grigna e Francielle Oliveira, pelos conselhos e dedicação, mesmo quando eu não merecia. As minhas Avós Guerreiras, Ana Bueno e Maria, por serem um exemplo de perseverança e fé.

Agradeço também aos Colegas de sala, pela companhia nestes 4 anos, em especial à Susana Pereira Lima, pelo apoio desmedido, pela preocupação dispensada, e pelo companheirismo sempre demonstrado.

Agradeço aos Mestres, Eliene Aparecida, Débora Ferguson, Wilson Junior, Mery, Ivone Pereira, Sônia, e principalmente ao Prof. Orientador Célio Ricardo de Mesquita, que me auxiliou durante a elaboração deste trabalho. Obrigada pelos ensinamentos, por me darem o bem maior, que a nada se compara: conhecimento.

RESUMO

OLIVEIRA, Fabiane Ferreira. **Avaliação e mensuração do patrimônio público em adequação às normas internacionais de contabilidade**. 2013. 31p. Trabalho de Conclusão de Curso II (Graduação em Ciências Contábeis) – Fesurv - Universidade de Rio Verde, Rio Verde, 2013.♦

A adoção das Normas Internacionais de Contabilidade voltadas para o Setor Público busca dar maior transparência às contas Públicas. Essa adequação veio com a necessidade de acompanhar as inovações e equiparar a contabilidade brasileira à adotada em outros países. Fator importante para que o Ministro da Fazenda, através da Portaria 184 de 25 de Agosto de 2008, estabelecesse que a Secretaria do Tesouro Nacional, em parceria com o Conselho Federal de Contabilidade, promovesse essa convergência. A portaria 437 de 12 de julho de 2012, aprovou partes da 5ª edição do MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, trazendo alterações relevantes à contabilidade pública. A presente Pesquisa é de caráter Exploratório, Bibliográfico, abordando o método dedutivo, utilizando a técnica de coleta de dados documental indireta, e visa contribuir com os profissionais da área, levando em conta as mudanças ocorridas. Visualizando a necessidade de veiculação dessas informações, este trabalho traz atualizações e referências não somente aos Profissionais da Contabilidade, mas também aos Gestores, *Controllers*, e todos os que direta ou indiretamente estão inseridos neste meio sobre as mudanças adotadas, assim como vem demonstrar formas de contabilização e controle com a adequação às Normas Internacionais de contabilidade. Essa pesquisa traz formas de Avaliação, Mensuração e Reconhecimento do Patrimônio Público, em observância às normas vigentes a fim de atender a nova contabilidade aplicada ao setor. Os resultados demonstraram que com a Convergência em adequação às Normas Internacionais de Contabilidade, os bens Móveis e Imóveis do Patrimônio público serão Avaliados e Mensurados em observância da NBCT 16.10 e o MCASP, mesmo que os critérios para tal, não tenham sido previstos nas normas e Leis anteriores que regem a contabilidade do Setor Público.

Palavras-Chave: Avaliação, mensuração, setor público, IPSAS, MCASP.

♦ Banca Examinadora: Prof. Célio Ricardo de Mesquita – Fesurv (Orientador); Profª. ? – Fesurv; Profª. ? – Fesurv.

ABSTRACT

OLIVEIRA, Fabiane Ferreira. **Evaluation and measurement of public property into compliance with international accounting standards**. 2013. 31p. Work of Conclusion Course II (Graduation in Accountant Sciences) – Fesurv - University of Rio Verde, Rio Verde, 2013.♦

The adoption of International Accounting Standards focused on Public Sector aims giving greater transparency to the Public Accounts. This adaptation became necessary because of the need to keep up with innovations and equate Brazilian Accounting to that adopted in other countries. These were determining factors for the Minister of Finance, by Ordinance 184, of August 25th 2008, to establish that the National Treasury, in partnership with the Federal Accounting Council, promoted this convergence. The Order 437, of July 12nd 2012, approved parts of the 5th edition of the MCASP - Accounting Manual Applicable to the Public Sector, bringing significant changes to the Public Accounting. This research has an exploratory, bibliographic approach, employs the deductive method, using the technique of indirect documentary data collection, and aims to contribute to the professionals that works in the field, taking into account the referred changes. Given the need of propagation of such information, this work brings updates and references not only to the Accounting professionals, but also to Managers, Controllers, and all those people who are directly or indirectly inserted in this environment affected by the adopted changes, as well as demonstrates accounting and control methods that conform to International Accounting Standards. This research presents methods of Evaluation, Measurement and Recognition of Public Property, in compliance with current regulations in order to meet the resulting need from the new Accounting that is applied to the sector. The results showed that, with the convergence arising from the adjustment to International Accounting Standards, the movable and immovable property of Public Property will be Evaluated and Measured according to the NBCT 16.10 and the MCASP, even if the criteria for such are not set by previous rules and laws that regulate the Public Sector Accounting.

Key-Words: Evaluation, measurement, public sector, IPSAS, MCASP.

♦ Examining board: Teacher Célio Ricardo de Mesquita – Fesurv (Advisor); Teacher ? – Fesurv; Teacher ? – Fesurv.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1	Esquema de adoção inicial da reavaliação e depreciação de bens públicos.....	24
----------	--	----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
1.1 Contextualização.....	11
1.2 Problema de pesquisa.....	11
1.3 Objetivos.....	12
1.3.1 Geral.....	12
1.3.2 Específicos.....	12
1.4 Justificativa.....	12
2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	14
2.1 Quanto aos objetivos.....	14
2.2 Quanto aos procedimentos.....	14
2.3 Quanto ao método de abordagem.....	14
2.4 Quanto às técnicas de coleta de dados.....	15
3 PLATAFORMA TEÓRICA.....	16
3.1 Patrimônio público.....	16
3.2 Aquisição dos bens.....	17
3.3 Regime de contabilização.....	17
3.4 Avaliação e mensuração do patrimônio público.....	17
3.4.1 Bens imóveis.....	18
3.4.2 Bens móveis.....	19
3.4.3 Amortização.....	20
3.4.4 Exaustão.....	20
3.4.5 Depreciação.....	21
3.4.6 Avaliação.....	21
3.4.7 Mensuração.....	22
3.4.8 Reavaliação.....	22
3.4.8.1 Reavaliação/depreciação.....	24
3.4.9 Redução ao valor recuperável (<i>Impairment Test</i>).....	25

3.4.10 Valor da reavaliação ou da redução do ativo ao valor recuperável.....	26
3.4.11 Valor de mercado ou valor justo (<i>fair value</i>).....	27
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	28
REFERÊNCIAS.....	30

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A adoção das normas internacionais de contabilidade voltadas para o setor público busca dar maior transparência às contas públicas. Essa adequação veio com a necessidade de acompanhar as inovações e equiparar a contabilidade brasileira à adotada em outros países.

A importância de se ter demonstrações contábeis que possam ser comparadas com as de outros países, foi a mola propulsora para que o Ministro da Fazenda, através da Portaria 184 de 25 de Agosto de 2008, determinasse que a Secretaria do Tesouro Nacional, em parceria com o Conselho Federal de Contabilidade, promovesse essa convergência. A portaria 437 de 12 de julho de 2012, aprovou partes da 5ª edição do MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, trazendo alterações relevantes à contabilidade pública.

As normas do *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), no que diz respeito ao patrimônio, estão sendo adotadas por todos os entes da federação já em 2013, e tem sua obrigatoriedade afirmada para 2014. A adoção dessas normas, não veio somente para alterar as demonstrações contábeis, veio também, para estabelecer uma contabilidade de prestação de contas, qualificar e clarear as contas públicas, dando aos cidadãos, uma maior oportunidade de entender a destinação da receita e o real valor do patrimônio público.

O patrimônio público é o bem maior do estado, a forma como se mensura este patrimônio é de suma importância para se definir de que forma o dinheiro público está sendo aplicado, quais benfeitorias estão sendo realizadas, e qual a destinação dos tributos que os contribuintes recolhem constantemente.

1.2 Problema de pesquisa

Com a convergência do setor público em adequação às normas internacionais de contabilidade, de que forma os bens móveis e imóveis do patrimônio público serão mensurados?

1.3 Objetivos

1.3.1 Geral

Demonstrar as principais alterações quanto à avaliação e mensuração do patrimônio no setor público, com a adoção das normas internacionais de contabilidade.

1.3.2 Específicos

Analisar e especificar de que forma se fará a quantificação do patrimônio, como será realizada a avaliação e mensuração dos bens móveis e imóveis constantes no ente público, levando em conta a adequação das normas já existentes para as normas internacionais de contabilidade.

1.4 Justificativa

A aquisição dos bens móveis e imóveis do setor público é feita mediante licitação, observando os rigores da Lei n. 8.666 de 21 de junho de 1993. A grande necessidade de se controlar esses bens de capital trouxe à tona a obrigatoriedade de registrar e controlar os mesmos, mantendo seus valores atualizados com a finalidade de se ter maior eficiência no que se diz respeito a sua mensuração e avaliação.

Observando a possibilidade da contabilização e atualização incorreta destes bens, devido a grande rotatividade do funcionalismo público, a adequação à norma internacional, obriga a administração pública a aprimorar o controle destes bens não só na aquisição, mas também durante toda a sua permanência no patrimônio. As normas do *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), publicadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), trouxeram diversas mudanças técnicas, e alterações nos procedimentos contábeis para melhor atender à administração pública brasileira. Através do IPC 00 – Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, vem ditando procedimentos contábeis objetivando a adoção das novas normas.

Tendo em vista as mudanças ocorridas, a necessidade de veiculação das informações se faz necessária, portanto este trabalho traz atualizações e informações aos Profissionais da área pública, Gestores, *Controllers*, e todos os que direta ou indiretamente estão inseridos

neste meio, sobre as mudanças adotadas, assim como demonstrar formas de contabilização e controle com a adequação às normas internacionais de contabilidade.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O proceder metodológico visa indicar qual a forma como a pesquisa será realizada, com relação aos objetivos, procedimentos, abordagem e técnicas utilizadas para a elaboração do trabalho.

2.1 Quanto aos objetivos

Segundo Oliveira (2003), os estudos exploratórios têm como objetivo a formulação de um problema para efeito de uma pesquisa mais precisa, ou ainda, para elaboração de hipóteses.

Trata-se de uma pesquisa exploratória, que tem por finalidade: Caracterizar, classificar e definir o problema. Este trabalho realizará uma pesquisa explicativa, que de acordo com Gil (2002) é o método que aprofunda mais o conhecimento da realidade, pois explica a razão, o porquê dos acontecimentos.

2.2 Quanto aos procedimentos

De acordo com Minayo (2007) Os procedimentos da pesquisa são: documental, bibliográfica, pesquisa de campo e Estudo de caso.

Para a realização deste trabalho, será realizada a pesquisa Bibliográfica, que foca na formação e geração de novos conhecimentos acerca de determinado assunto, podendo até mesmo, afirmar ou contradizer conhecimentos já existentes.

2.3 Quanto ao método de abordagem

Segundo Lakatos (2000), o método se caracteriza por uma abordagem mais abrangente, com um nível de abstração elevado dos fenômenos da sociedade e da natureza.

Método Dedutivo: defendido pelos racionalistas Descartes, Spinoza e Leibniz que pressupõe que só a razão é capaz de levar ao conhecimento verdadeiro. Método que parte de princípios já conhecidos e verdadeiros, chegando a uma conclusão pela lógica.

Método Indutivo: observa-se os fenômenos, descobre-se qual a relação existente entre eles, e usa-se a generalização para se definir o método.

Este trabalho Abordará o Método Dedutivo, partindo da premissa de que este estudo parte do geral, para através da lógica, concluir-se as questões em particular.

2.4 Quanto às técnicas de coleta de dados

Conforme Lakatos e Marconi (2003, p.174):

A técnica é um conjunto de normas e métodos que serve a determinada ciência dos quais se pretende pesquisar, é a capacidade de utilizar os preceitos ou normas, sendo assim a parte prática da pesquisa. Toda ciência utiliza varias técnicas para obter o que deseja.

Ainda de acordo com Lakatos e Marconi (2003) as técnicas classificam-se em: documental direta e indireta. O método direto é a pesquisa de campo, ou seja, os dados são coletados diretamente onde ocorrem os fatos. E o método indireto se subdivide em: documental e bibliográfica.

Este trabalho utilizará a técnica de coleta de dados bibliográfica indireta, ou seja, se baseará em documentos já existentes.

3 PLATAFORMA TEÓRICA

3.1 Patrimônio público

O Patrimônio Público é definido por todos os direitos, Bens Móveis e Imóveis que fazem parte da administração Pública, em âmbito Federal, Estadual e Municipal. O Objeto da Contabilidade para o setor Público é o Patrimônio. Com base na resolução CFC n. 1.129/2008, define-se como Patrimônio Público:

Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, 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, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

De acordo com o código civil, Lei n. 10.406/2002, no Art. 99, são considerados bens Públicos:

- I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;
 - II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;
 - III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.
- Parágrafo único - Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

Portanto cabe salientar que não são somente os bens que estão devidamente registrados em nome do órgão público que são considerados bens públicos, mas também aqueles que são de uso comum à todos os cidadãos.

3.2 Aquisição dos bens

A Aquisição destes bens é feita mediante diversas formas de licitação, entre elas: Pregão Eletrônico, Carta Convite, Pregão Presencial. Obedecendo ao princípio Constitucional da Publicidade, conforme o Artigo 37 da Constituição Federal (1988): “A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados e dos Municípios, Obedecerá aos Princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

O princípio da Publicidade obriga os órgãos Públicos a darem conhecimento de seus atos, a todos os cidadãos, por meio de publicação dos atos administrativos, no caso da licitação em especial, o edital ou carta convocatória é publicado em jornal de grande circulação, assim como nos diários oficiais para que aqueles que tiverem interesse em participar, possam tomar conhecimento da mesma.

3.3 Regime de contabilização

No setor público, utiliza-se o regime misto, ou seja, tanto o de competência quanto o regime de caixa para reconhecimento dos fatos contábeis. De acordo com a Lei 4.320/64, no Art. 35, é pertencente ao exercício financeiro, as receitas que foram arrecadadas e as despesas que foram empenhadas.

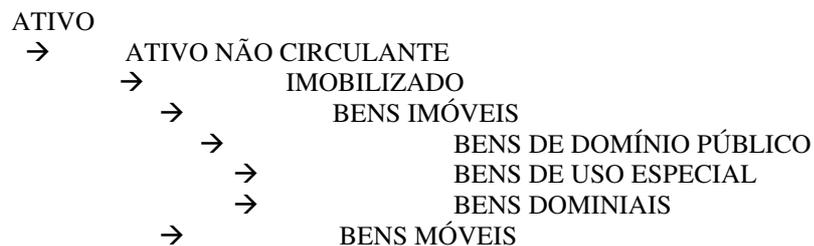
Portando, para contabilização das receitas, o regime utilizado é o de caixa, lançando-se as receitas somente no momento em que elas são transferidas ao ente público, independente do fato gerador. E para as despesas, faz-se valer o princípio da competência, que é a observância dos fatos contábeis no momento em que acontecem, independente do pagamento.

3.4 Avaliação e mensuração do patrimônio público

Com base na NBCT 16.10, que trata da mensuração e avaliação de ativos e passivos para as entidades do setor público, e conceitua as formas como se realizam o controle do patrimônio, destacando os fatores que devem ser levados em conta ao se concretizar a mensuração, no que tange as formas de: Avaliação, Mensuração, Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável (*Impairment*), Valor da Reavaliação ou da Redução do Ativo ao Valor Recuperável, Valor de Mercado ou Valor Justo (*Fair Value*).

O Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público - MCASP, Parte II, trata dos procedimentos contábeis patrimoniais, conceituando os procedimentos relativos aos fatos patrimoniais das entidades públicas, com a finalidade de estabelecer padrões quanto à forma de contabilização e suas variações.

Nesse enfoque, a avaliação e mensuração do patrimônio público são realizadas em observância aos princípios da Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Competência e Prudência e também a composição patrimonial do setor público e seus aspectos. No caso dos bens móveis e imóveis, segue a composição patrimonial:



Seguem especificados os tipos de bens.

3.4.1 Bens imóveis

⇒ Bens de Domínio Público: De acordo com o MCASP (2012), Bens de Domínio Público são aqueles de uso comum dos cidadãos, que são da sociedade por direito de uso .

- Ruas/Estradas;
- Praças;
- Jardins;
- Parques;
- Bosques;
- Pontes;
- Rios;
- Redes de Esgoto;
- Linhas de Comunicação.

⇒ Bens de uso Especial: São os prédios e edifícios utilizados na administração Pública, para funcionamento do setor em atendimento à população, como por exemplo:

- Hospitais;
- Escolas;

- Creches;
- Postos de Saúde;
- Postos de Assistência Social;
- Obras em Andamento;
- Quadras de esportes.

⇒ Bens Dominiais: São os bens Imóveis pertencentes às pessoas jurídicas de direito Público, como fundações, autarquias, etc.

3.4.2 Bens móveis

De acordo com a Portaria n. 448, de 13 de setembro de 2002, bens móveis são:

- Aeronaves;
- Aparelhos de Medição e Orientação;
- Aparelhos e Equipamentos Médicos, Odontológicos, Hospitalares e Ambulatoriais;
- Aparelhos e Equipamentos de Esportes e Diversão;
- Aparelhos e Utensílios Domésticos;
- Armamentos;
- Coleções e Material Bibliográfico;
- Discotecas e Fimotecas;
- Embarcações;
- Equipamentos de Manobra e Patrulhamento;
- Equipamentos de Proteção, Segurança e Socorro;
- Instrumentos Musicais e Artísticos;
- Maquinas e Equipamentos de Natureza Industrial;
- Maquinas e Equipamentos Energéticos;
- Maquinas e Equipamentos Gráficos;
- Equipamentos para Áudio, Vídeo e Foto;
- Maquinas, Utensílios e Equipamentos Diversos;
- Equipamentos de Processamento de Dados;
- Maquinas, Instalações e Utensílios de Escritório;
- Maquinas, Ferramentas e Utensílios de Oficina;
- Equipamentos e Utensílios Hidráulicos e Elétricos;
- Maquinas e Equipamentos Agrícolas e Rodoviários;

- Mobiliário em Geral;
- Peças de Arte e Peças de Museus;
- Semoventes e Equipamentos de Montaria;
- Veículos diversos;
- Veículos Ferroviários;
- Peças não Incorporáveis à Imóveis;
- Veículos de Tração Mecânica;
- Carros de Combate;
- Equipamentos, Peças e Acessórios Aeronáuticos;
- Equipamentos, Peças e Acessórios de Proteção ao Voo;
- Acessórios para Automóveis;
- Equipamentos de Mergulho e Salvamento;
- Equipamentos e Acessórios Marítimos;
- Equipamentos e Sistema de Proteção e Vigilância Ambiental;
- Equipamentos, Sobressalventes de Maquinas, Motor de Navios e Esquadra.

Para a correta avaliação e mensuração destes bens, faz-se necessário o uso de aplicabilidade de tratamento contábil quanto a Amortização, Exaustão e Depreciação dos mesmos, visto que este tratamento não é utilizado no setor. Este reconhecimento é que dará uma margem adequada para avaliar e mensurar os bens públicos adequadamente.

3.4.3 Amortização

O Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (2012), define Amortização:

“É a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado”.

3.4.4 Exaustão

É a desvalorização de determinado bem, causada pela sua exploração. Segundo o IOB (2005):

“Exaurir significa esgotar completamente. Em termos contábeis, a exaustão se relaciona com a perda de valor dos bens ou direitos do ativo, ao longo do tempo, decorrentes de sua exploração (extração ou aproveitamento). A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de

exaustão, quando corresponder à perda do valor decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração (Lei nº 6.404/1976, art. 183, § 2º, "c").”

3.4.5 Depreciação

Corresponde a diminuição do valor atribuído a determinado bem, devido ao seu uso, obsolescência ou até mesmo ação da natureza. O MCASP (2012) define:

As tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas pelos entes deverão ser estabelecidas pelo próprio, de acordo com as características particulares da utilização desses bens pelo ente. Assim, um veículo, por exemplo, poderá ser depreciado em período menor ou maior, devido às características do uso desse bem. Ao final do período de vida útil, o veículo ainda pode ter condições de ser utilizado, devendo ser feita uma reavaliação do bem, caso o valor residual não reflita o valor justo, atribuindo a ele um novo valor, baseado em dados técnicos. A partir daí, pode-se iniciar um novo período de depreciação.

Dessa forma, a entidade deve utilizar o prazo de vida útil e as taxas anuais de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão. Por exemplo, um veículo utilizado que se destina apenas a serviços burocráticos (levar correspondências, transportar servidores para um determinado lugar) pode não ter a mesma vida útil daquele utilizado pela ronda policial, pois a quilometragem entre os dois veículos será muito diferente, o que ocasiona vida útil diferenciada.

Não é necessário que o ente possua uma tabela única de depreciação, sendo possível que determinados bens sejam depreciados a taxas diferentes, em função de suas características, devendo também essa particularidade ser evidenciada em notas explicativas.

3.4.6 Avaliação

Avaliação do Patrimônio Público é atribuir um valor monetário ao bem, de acordo com o que se julgar apropriado, ou seja, analisando o valor que o bem foi adquirido, qual foi a perda de valor do bem, a benfeitoria ou substituição dos componentes destes bens, que agregou valor ao mesmo. Esse reconhecimento será realizado no momento que os custos forem incorridos.

Exemplo: Quando da correta avaliação de um Micro Computador, do reconhecimento da Depreciação do bem, e da posterior aquisição de componentes que agregam valor ao bem em questão:

Da Especificação

Bens Móveis – Material Permanente

Aquisição de 01 Micro Computador Completo (PC 001).....	R\$ 1.500,00
(-) Depreciação Acumulada	R\$ 100,00
Valor Contábil.....	R\$ 1.400,00
Aquisição de Teclado, Mouse, Caixas de Som para (PC 001).....	R\$ 200,00
Valor do Bem (avaliação).....	R\$ 1.600,00

Da Contabilização:

Na aquisição:

D – Micro Computador Completo (PC001).....	R\$ 1.500,00
C – Caixa/Conta Banco Movimento.....	R\$ 1.500,00

Na depreciação:

D – Despesa com Depreciação.....	R\$ 300,00
C – (-) Depreciação Acumulada.....	R\$ 300,00

Na aquisição de itens que vão agregar valor ao bem:

D – Micro Computador Completo (PC001).....	R\$ 200,00
C – Caixa/Banco Conta Movimento.....	R\$ 200,00

O bem em questão será empenhado como material permanente. O controle de depreciação será mediante Sistema Patrimonial.

3.4.7 Mensuração

Utilizando técnicas qualitativas e quantitativas, a Mensuração é realizada mediante constatação do valor atribuído aos Bens, e qual foi o processo de evidenciação destes fatos contábeis e patrimoniais na Gestão Pública.

Através da Mensuração correta destes itens, o real valor será alcançado, atingindo um dos principais objetivos da conversão contábil do Setor Público às Normas Internacionais de Contabilidade, que é trazer o Patrimônio Público a um valor mais próximo da realidade.

3.4.8 Reavaliação

É a adoção do valor de mercado para a adequação dos valores dos bens constantes no patrimônio. Através de cotação de preço, vai se constatar quanto vale o bem, na condição em que está, para contabiliza-lo no valor correspondente.

O MCASP esclarece sobre a reavaliação de ativos:

Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, caso a entidade adote esse método de mensuração após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado ou intangível, é necessário que de tempos em tempos esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil.

Neste contexto, a Reavaliação deve ocorrer quando da constatação que o Valor Líquido Contábil seja inferior ao seu Valor de Mercado.

Exemplo:

Bens Imóveis – Patrimônio Público

Valor gasto na Aquisição do Imóvel.....	R\$ 100.000,00
(-) Depreciação Acumulada Imóvel.....	R\$ 5.000,00
Valor Contábil do Imóvel.....	R\$ 95.000,00
Reavaliação do Imóvel.....	R\$ 180.000,00

Da Contabilização

Na aquisição:

D- Imóveis.....	R\$ 100.000,00
C- Caixa/Conta Banco Movimento.....	R\$ 100.000,00

Do reconhecimento da Depreciação:

D-Despesa com Depreciação.....	R\$ 5.000,00
C-(-) Depreciação Acumulada.....	R\$ 5.000,00

Da Reavaliação do Ativo:

D-Imóveis.....	R\$ 85.000,00
C- Reserva de Reavaliação (PL).....	R\$ 85.000,00

Será adotado o valor de Mercado mediante Reavaliação do bem para a contabilização, o nome utilizado para este procedimento é ‘ponto de corte’, que indica o momento em que o bem foi Reavaliado e contabilizado pelo valor que de fato vale, mediante constatação da devida contabilização pelo valor que se teria com a alienação do imóvel naquele momento.

O MCASP (2012) esclarece:

A contabilização dos aumentos referentes à reavaliação de ativos vai depender do nível de controle que cada ente possui sobre seu patrimônio. Em alguns casos, em que há um controle patrimonial avançado, é possível a criação de uma reserva de reavaliação no patrimônio líquido, prevista nas normas internacionais de contabilidade do setor público. Porém, em outros casos, em que os entes não possuem um sistema de controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de reavaliação, poderão, facultativamente, reconhecer os aumentos ou diminuições relativos à reavaliação de seus ativos no resultado patrimonial do período.

De acordo com a NBCT 16.10, na impossibilidade de se chegar a um Valor de Mercado, deve-se utilizar parâmetros semelhantes para a Reavaliação, como: localização e características.

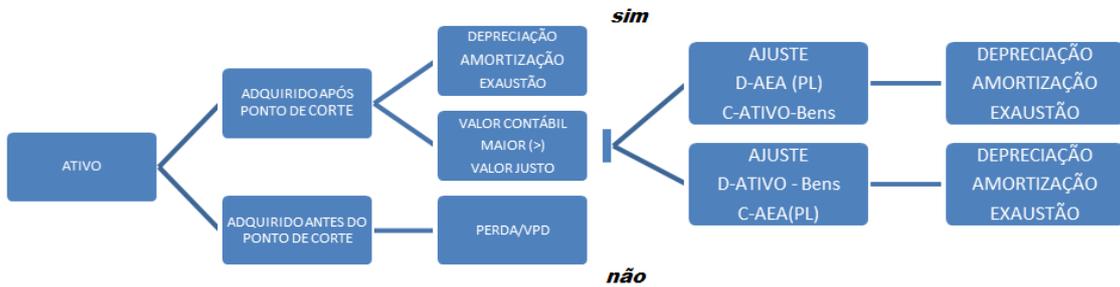
3.4.8.1 Reavaliação/depreciação

As Instruções de Procedimentos Contábeis - IPC 00, traz parâmetros para contabilização em atendimento à nova norma, nos casos de reavaliação e depreciação dos bens.

O IPC 00, direciona os profissionais da área contábil do setor público, fixando como deve ser realizada a adoção inicial deste novo procedimento patrimonial:

- i - Realizar uma verificação no inventário (imobilizado e intangível) da entidade do setor de patrimônio, de modo a separar as perdas. Os bens que não estejam sendo utilizados e que não tenham valor de venda em virtude de serem inservíveis (obsoleto, quebrado, inutilizado, etc.) deverão ser baixados como perda, diretamente, em conta de resultado (VPD).
- ii - Analisar a data de aquisição do bem, pois, se ele foi adquirido no ano de início da implantação da depreciação/amortização/exaustão no ente, ele já deve ser depreciado sem que seja necessário realizar uma avaliação do seu valor justo.
- iii - Se o ativo foi adquirido antes do ano da implantação da depreciação/amortização/exaustão no ente (ponto de corte), deve-se analisar se o valor contábil (VC) do bem está registrado no patrimônio da entidade acima ou abaixo do valor justo (VJ). Se o ativo estiver registrado abaixo do valor justo, deve-se realizar um ajuste a maior, caso contrário (valor contábil acima do valor justo), o bem deve sofrer ajuste a menor. Assim, caso o valor contábil do bem divirja de maneira relevante do valor justo, o seu valor deverá ser ajustado e só então poderão ser implantados os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Para estes bens, os procedimentos de avaliação e depreciação/amortização/exaustão podem ser feitos por etapas, considerando as condições operacionais de cada órgão e entidade.

Abaixo, segue um demonstrativo de Ponto de Corte:



Fonte: Anexo IV IPC 00, adaptada pela autora (2013).

FIGURA 1 – Esquema de adoção inicial da reavaliação e depreciação de bens públicos.

3.4.9 Redução ao valor recuperável (*Impairment Test*)

A Redução ao Valor Recuperável, conhecido como *Impairment Test*, é o ato de se reduzir o valor de um ativo, pelo reconhecimento de perda de ganhos futuros. Quando se constata que o bem não trará mais os benefícios esperados, é necessário contabilizar essas perdas devido ao benefício futuro que o bem deixou de gerar.

Exemplo:

Maquinas e Equipamentos.....	R\$ 20.000,00
(-) Depreciação Acumulada de Maquinas e Equipamentos.....	R\$ 1.000,00
Valor Contábil Maquinas e Equipamentos.....	R\$ 19.000,00
(-) <i>Impairment</i> Maquinas e Equipamentos.....	R\$ 3.000,00
Valor Recuperável Maquinas e Equipamentos.....	R\$ 16.000,00

Da Contabilização

Dos bens:

D – Maquinas e Equipamentos	R\$ 20.000,00
C – Caixa/Conta Banco Movimento.....	R\$ 20.000,00

Da Depreciação:

D - Despesa com Depreciação.....	R\$ 1.000,00
C - Depreciação de Maquinas e Equipamentos.....	R\$ 1.000,00

Do Reconhecimento do *Impairment*:

D - Despesa com <i>Impairment Test</i>	R\$ 3.000,00
C - <i>Impairment Test</i> Maquinas e Equipamentos.....	R\$ 3.000,00

A Redução ao Valor Recuperável será efetuado quando for constatado que o benefício financeiro que será adquirido com a venda ou transferência do bem, é menor que o valor pelo qual ele está registrado. A MCASP (2011) faz saber:

Quando o valor contábil for superior ao valor recuperável, ocorrerá uma perda por redução ao valor recuperável do ativo que reflete, portanto, um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla. Por exemplo, uma entidade pode ter uma instalação de armazenamento para fins militares que já não é mais utilizada. Além disso, devido à natureza especializada desta instalação e de sua localização, é improvável que possa ser arrendada ou vendida e, portanto, a entidade é incapaz de gerar fluxos de caixa por meio de arrendamento ou de venda do ativo. O ativo é considerado como tendo sofrido perda por irrecuperabilidade porque não é mais capaz de prover à entidade com potencial de serviços, pois tem pouca ou nenhuma utilidade na contribuição para que ela atinja seus objetivos.

3.4.10 Valor da reavaliação ou da redução do ativo ao valor recuperável

Segundo a NBCT 16.10:

As reavaliações devem ser feitas com suficiente regularidade de maneira que o valor registrado do ativo, em todo momento, não difira significativamente daquele que possa ser determinado utilizando-se o seu valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do balanço patrimonial.
 Na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência, que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas.
 Em caso de bens imóveis específicos, o valor justo pode ser estimado utilizando-se o valor de reposição do elemento, devidamente depreciado. Em muitos casos, o valor de reposição de um ativo depreciado pode ser estabelecido por referência ao preço de compra de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

Valor de Reavaliação ou da Redução do Ativo ao Valor Recuperável é a diferença entre o que foi reavaliado por Valor de Mercado, com o Valor Líquido Contábil do bem.

Exemplo:

Valor Contábil Líquido do Bem Móvel.....	R\$
100.000,00	
Valor de Mercado do Bem Móvel (Valor Justo).....	R\$ 120.000,00
Valor Recuperável.....	R\$ 120.000,00

O Valor Recuperável não é necessariamente a diferença entre o valor que o bem está contabilizado e o valor que o bem será alienado, mas sim, o valor que o ente Público recuperará com a venda do bem.

3.4.11 Valor de mercado ou valor justo (*fair value*)

Com base na NBCT 16.10, o Valor de Mercado ou Valor Justo é: “Valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado um ativo ou cancelado um passivo entre partes conhecidas e interessadas, que atuam em condições independentes e isentas”.

O Pronunciamento do CPC 46 trás a seguinte definição no tocante a Valor Justo:

O valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade. Para alguns ativos e passivos, pode haver informações de mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis e para outros pode não haver. Contudo, o objetivo da mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo – estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições correntes de mercado (ou seja, um preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de participante do mercado que detenha o ativo ou o passivo).

Portanto, Valor justo é o valor atribuído a um bem baseado no que ele vale no mercado, é o valor que ele pode ser vendido ou transferido a outrem.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Toda e qualquer mudança requer tempo e dedicação, com a Convergência da Contabilidade Pública em adequação às Normas Internacionais de Contabilidade não é diferente. Com a constatação da importância dessa convergência para se dar maior transparência aos atos governamentais, faz-se mister que os profissionais da área contábil, acompanhem essas mudanças, afim de prestarem um serviço de qualidade.

O patrimônio público, até meados de 2012, era contabilizado pelo Custo Histórico, ou seja, pelo valor de aquisição. Não eram feitas alterações nessa forma de controle. O valor era lançado no momento de aquisição dos bens, em sistema Patrimonial, e constava ano após ano, com os mesmos valores hora lançados, no Balanço Patrimonial da Entidade Pública. Essa estrutura de controle não era eficiente, além de não informar corretamente o valor dos bens pertencentes ao setor.

Visando a melhoria destas informações, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, em parceria com o Conselho Federal de Contabilidade, através de normas e pronunciamentos, alterou a forma de contabilização do Patrimônio, a fim de acatar a necessidade de transparência no que tange a utilização do erário Público. A obrigatoriedade dessa nova forma de Contabilidade Aplicada ao Setor Público se dará já em 2014. Portanto, 2013 é o ano da convergência, das adequações do setor para atender essa nova realidade, é o marco histórico para a Contabilidade Pública, onde o Patrimônio, que é o real objetivo da Ciência Contábil, passa a ser o foco de estudo da entidade.

A Avaliação e Mensuração do Patrimônio em Adequação as Normas Internacionais de Contabilidade, utilizando-se de métodos como: Depreciação, Exaustão, Amortização, Valor de Mercado, Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável (*Impairment*), trará uma nova era à contabilidade, dando aos cidadãos uma maior gama de informações para fiscalizar a aplicação de recursos públicos.

Para tanto, conclui-se que os bens Móveis e Imóveis, serão lançados pelo seu valor de aquisição, acrescidos dos custos indispensáveis para o seu funcionamento, e controlados utilizando-se dos métodos já citados, sempre que se julgar necessário, para manter os valores

destes bens atualizados, visto ser imprescindível que o valor constante das informações das Demonstrações Contábeis seja o mais próximo possível da realidade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal**. 8. ed. São Paulo, Saraiva, 2009.

_____. **Lei 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: 27/08/12.

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 46**: mensuração do valor justo, 7 de Dezembro de 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=96>>. Acesso em: 17/04/13.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**. Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, NBCT16.10. Brasília, 2008.

CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/contabilidade-publica/sobre-contabilidade-publica>>. Acesso em: 12/05/13.

CONTABILIDADE PÚBLICA. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadepublica.htm>>. Acesso em: 15/04/13.

DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2004/pergresp2004/pr469a482.htm>>. Acesso em: 20/04/13.

FALCÃO, Patrícia Garone Figueira. **Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público à luz da teoria da contabilidade, da legislação brasileira e das normas da IFAC**. Brasília. 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IN 162, de 31 de Dezembro de 1998. **Taxas de Depreciação**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298.htm>>. Acesso em: 13/05/13.

IOB. **Exaustão – Classificação Contábil**. Disponível em: <<http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil¬icia=39115>>. Acesso em: 23/06/2013.

IPC 00. Instruções de Procedimentos Contábeis. **Plano de transição para implantação da nova contabilidade**. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília. 2013.

LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MCASP – Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público. Parte II – **Procedimentos contábeis patrimoniais**. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteII_PCP2011.pdf>. Acesso em: 17/04/13.

MINAYO, Maria Cecília Souza. **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. São Paulo, Hucitec, 2007.

NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA TRARÁ TRANSPARÊNCIA, MAS HÁ DESAFIOS. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3119402/nova-contabilidade-publica-trara-transparencia-mas-ha-desafios>>. Acesso em: 12/05/13.

OLIVEIRA, Silvio Luiz. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TCC, monografia, dissertações e teses**. São Paulo: Pioneira, 2003.

PORTARIA 448, de 13 de setembro de 2002. **Material permanente: bens móveis**. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 28/04/13.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Tesouro nacional publica plano de transição para a contabilidade pública**. Disponível em: <<http://www.govbr.com.br/casp/tesouro-nacional-publica-plano-de-transicao-para-nova-contabilidade-publica>>. Acesso em: 18/05/13.

SETOR PÚBLICO. **Responsabilidade fiscal.** Disponível em:
<<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/manuais-de-contabilidade-publica>>. Acesso em: 13/05/13.