

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
ANDERSON CHAVES DA SILVA

AVALIAÇÃO DE ATIVOS IMOBILIZADOS NO SETOR PÚBLICO NO CONTEXTO DA
CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE –
O Caso de uma Organização Militar

RIO DE JANEIRO
2011

ANDERSON CHAVES DA SILVA

AVALIAÇÃO DE ATIVOS IMOBILIZADOS NO SETOR PÚBLICO NO CONTEXTO DA
CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE –
O Caso de uma Organização Militar

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Marcelo Alvaro da Silva Macedo (FACC/UFRJ)

Co-Orientador: Prof. LD. Lino Martins da Silva (FAF/UERJ)

RIO DE JANEIRO

2011

FICHA CATALOGRÁFICA

XXXX Silva, Anderson Chaves da.

Avaliação de Ativos Imobilizados no Setor Público no Contexto da Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: O Caso de Uma Organização Militar / Anderson Chaves da Silva. Rio de Janeiro: UFRJ, 2011.

115 p.

Dissertação (mestrado) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2011.

Orientador: Marcelo Alvaro da Silva Macedo

Co-Orientador: Lino Martins da Silva

Bibliografia: p. 106-115

1. Contabilidade. 2. Contabilidade Pública – Brasil – contabilidade. 3. Marinha do Brasil. I. Macedo, Marcelo Álvaro da Silva. II. Silva, Lino Martins da. III. Universidade Federal do Rio de Janeiro. IV. Título

CDD XXX.XXXXXX

ANDERSON CHAVES DA SILVA

AVALIAÇÃO DE ATIVOS IMOBILIZADOS NO SETOR PÚBLICO NO CONTEXTO DA
CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE –
O Caso de uma Organização Militar

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Marcelo Alvaro da Silva Macedo, Dr. – FACC/UFRJ (orientador)

Prof. Lino Martins da Silva, LD. – FAF/UERJ (co-orientador)

Prof^a. Fernanda Filgueiras Sauerbronn, Dr. – FACC/UFRJ (examinadora)

Prof. Francisco José dos Santos Alves, Dr. – FAF/UFRJ (examinador)

Prof. Raimundo Nonato Sousa Silva, Dr. – IBMEC (examinador)

Aprovada em ____ de _____ de _____.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todas as pessoas que, de alguma maneira, confiaram em mim, acreditaram na minha capacidade e me apoiaram nos momentos difíceis, em especial: ao meu irmão Bruno, pela força transmitida no silêncio do olhar, à minha mãe Liduina, pela alegria e apoio incondicional, e à minha companheira Érica, que, no momento mais difícil que eu vivia, apareceu com um belo sorriso e me transmitiu a segurança que eu precisava.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, a Deus, por ter me dado saúde, força de vontade, sabedoria e ter me permitido viver, tendo a oportunidade de realizar este curso.

À minha família que sempre me apoiou, principalmente nos momentos mais difíceis que vivi durante a realização do curso.

À minha companheira Érica, pelo sorriso frouxo que nunca me permitiu baixar a cabeça nas situações mais difíceis.

À Marinha do Brasil que me proporcionou a oportunidade de realizar o curso com dedicação integral.

Ao Capitão de Mar-e-Guerra (IM) Claudio, Diretor da Pagadoria de Pessoal da Marinha, e ao Capitão de Corveta (IM) Marcelo Carvalho, Chefe do Departamento de Finanças da PAPEM, pelo apoio e facilidade de acesso aos dados da pesquisa.

Ao Prof. Dr. Marcelo Alvaro da Silva Macedo, meu orientador, pela sua orientação pontual no desenvolvimento da dissertação.

Ao Prof. LD Lino Martins da Silva, meu co-orientador, pelos precisos conselhos que contribuíram sobremaneira para a minha dissertação.

À prof^a. Dr. Aracéli Cristina de Souza Ferreira, por ter confiado no meu trabalho, e ter dado as primeiras orientações.

Aos demais professores do programa do Mestrado em Ciências Contábeis da FACC/UFRJ, que contribuíram para a formação do espírito de pesquisador.

Aos colegas da turma do Mestrado em Ciências Contábeis da FACC/UFRJ de 2009, pelo apoio durante a realização do curso, em especial aos amigos da MB, Capitães de Corveta (IM) Kerber, Rodrigo Leal e Carlos Alexandre.

E a todos aqueles que, de uma maneira ou de outra, contribuíram para o meu sucesso.

“Quem nada mede, não gerencia. Quem não gerencia, não melhora.”
Joseph Moses Juran

RESUMO

SILVA, Anderson Chaves da. Avaliação de Ativos no Setor Público no Contexto da Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: O caso de uma Organização Militar. 2011. 115f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

O fenômeno da globalização e internacionalização dos mercados continua contribuindo para a quebra de paradigmas em vários setores da sociedade brasileira. Para atender as novas demandas de informações, surge o desafio de definir normas que garantam a qualidade dessas informações, mantendo os padrões de compreensibilidade e comparabilidade. No setor privado, as IFRS já são uma realidade para o estabelecimento de um padrão contábil internacional. O setor público, por sua vez, está iniciando as ações em direção à convergência internacional na área contábil, com o emprego das primeiras NBCASP. Uma das principais mudanças nesse movimento refere-se à visão mais voltada ao patrimônio, do que ao orçamento. Com isso, surge a necessidade de se conhecer a real situação patrimonial dos órgãos públicos. Para isso, cabe aos órgãos públicos realizarem a devida avaliação, reavaliação e redução ao valor recuperável de seus ativos imobilizados. Com o auxílio de uma base teórica montada a partir de uma revisão bibliográfica e documental, o presente trabalho pretende responder à seguinte questão-problema: “De que maneira o patrimônio dos órgãos públicos será impactado com o emprego da atual legislação nacional voltada à convergência ao padrão internacional de procedimentos contábeis para o setor público?”. Mediante o desenvolvimento de um estudo de caso em uma Organização Militar, os procedimentos necessários para a avaliação, reavaliação e redução ao valor recuperável dos ativos imobilizados foram executados, com vistas a fornecer um resultado do impacto na situação do patrimônio desse órgão. Além disso, foram obtidas as taxas de depreciação correspondentes, por intermédio dos dois métodos disponibilizados pela STN. Os resultados evidenciam uma redução superior a um quarto do patrimônio inicialmente registrado. O emprego da taxa de depreciação definida pela Marinha do Brasil, em função da capacidade do sistema de controle patrimonial utilizado pela instituição, muito embora não seja a melhor prática contábil, contribui para amenizar o impacto dessa nova prática contábil. Foi possível verificar também que a norma nacional, apesar de ser mais sintética, possui considerável simetria à emitida pelo IPSASB. Todavia, existe a necessidade de os órgãos competentes exercerem efetivamente o poder de normatização para cobrir as lacunas deixadas pelas NBCASP.

Palavras-chave: Avaliação de Ativos; Ativos Imobilizados; Redução ao Valor Recuperável; NBCASP; IPSAS.

ABSTRACT

SILVA, Anderson Chaves da. Valuation of Fixed Assets in the Public Sector in the Context of Convergence to International Accounting Standards: The Case of a Military Organization. Rio de Janeiro, 2011. 115f. Dissertation (Master in Science Accounting). Master in Science Accounting Program, Federal University of Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

The phenomenon of globalization and internationalization of markets continues to contribute to the breaking of paradigms in various sectors of Brazilian society. To attend the new demands of information, comes the challenge of defining standards that ensure the quality of data, maintaining the standards of understandability and comparability. In the private sector, IFRS is already a reality for the establishment of an international accounting standard. The public sector, in turn, is initiating actions towards international convergence in accounting, with the use of the first NBCASP. One of the main changes in this movement refers to the vision more focused on equity than the budget. With that comes the need to know the real equity situation of public bodies. To do this, it is necessary for public agencies carry out proper assessment, reassessment and the impairment of its fixed assets. With the aid of a theoretical base assembled from a literature and documentary review, this paper aims at answering the following question-problem: “How the assets of public agencies will be impacted with the use of current national legislation aimed at convergence with the international standard accounting procedures for the public sector?”. By developing a case study in a military organization, the procedures for assessment, reassessment and the impairment of fixed assets were performed, in order to provide a result of the impact on the situation of the equity of the agency. In addition, we obtained the corresponding depreciation rates through the two methods provided by STN. The results show a reduction of more than one quarter of the assets originally recorded. The use of the depreciation rate set by the Navy of Brazil, due to the capacity of the asset control system used by institution, although not be the best accounting practice, which helps to soften the impact of new accounting practice. It was also verified that the national standard, despite being more synthetic, has considerable symmetry issued by the IPSASB. However, there is a need for the competent organs effectively exercise the power of regulation to cover the gaps left by NBCASP.

Keywords: Assets Valuation; Fixed Assets; Impairment; NBCASP; IPSAS.

LISTA DE FIGURAS

1	Modelo simplificado das razões para as diferenças contábeis internacionais	31
2	Modelo de contingência modificado das inovações da contabilidade do setor público	35
3	Balanço Patrimonial do Setor Público	47
4	Avaliação de ativos em Portugal	67
5	Método de avaliação dos ativos e de cálculo da depreciação	96

LISTA DE QUADROS

1	Características das classes contábeis	30
2	Sistemas financeiros	30
3	NBCASP	43
4	Audiência encerrada	101
5	Audiência em andamento	102

LISTA DE TABELAS

1	Prazos para implantação da depreciação	89
2	Vida útil e valor residual dos bens patrimoniais	90
3	Saldo das contas contábeis da PAPEM	91
4	Itens cadastrados por ano	92
5	Saldo das contas contábeis antes e após a avaliação dos bens patrimoniais	94
6	Reavaliação e <i>Impairment</i> por conta contábil	97
7	Depreciação mensal pelos métodos A e B	99
8	Situação patrimonial da PAPEM	100

LISTA DE SIGLAS UTILIZADAS

AIC	Associação Interamericana de Contadores
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CADBEM	Sistema de Controle de Bens Móveis
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CF/88	Constituição Federal de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIBE	Cadastro e Inventário dos Bens do Estado
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
DFM	Diretoria de Finanças da Marinha
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MF	Ministério da Fazenda
MP	Medida Provisória
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NICSP	Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
OTAN	Organização para o Tratado do Atlântico Norte
PAPEM	Pagadoria de Pessoal da Marinha
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SFAS	<i>Statement Financial Accounting Standards</i>
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	16
1.1 Caracterização do problema	16
1.2 Objetivos.....	21
1.2.1 Objetivo principal	21
1.2.2 Objetivos secundários	21
1.3 Justificativa	22
1.4 Delimitação do Estudo	22
1.5 Estrutura do Trabalho.....	23
2. REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1 Histórico da Contabilidade Pública.....	25
2.2 Razões que explicam as diferenças internacionais	29
2.3 A Convergência aos Padrões Internacionais	36
2.3.1 Setor privado	37
2.3.2 Setor público.....	38
2.3.2.1 O cenário público mundial.....	39
2.3.2.2 O processo brasileiro	42
2.3.3 Obstáculos para a Convergência	44
2.4 Avaliação de Ativos	47
2.4.1 Valores de entrada	51
2.4.1.1 Custo Histórico (Corrigido).....	51
2.4.1.2 Custo Corrente (Corrigido).....	52
2.4.1.3 Custo de Reposição Futuro	53
2.4.2 Valores de saída.....	54
2.4.2.1 Valor Corrente de Venda.....	54
2.4.2.2 Valor Realizável Líquido.....	55
2.4.2.3 Equivalentes Correntes a Caixa	55
2.4.2.4 Valor de Liquidação	56
2.4.2.5 Valor de Realização Futuro	56
2.4.2.6 Valor Presente do Fluxo Futuro de Caixa	57
2.4.3 Valor justo (<i>Fair Value</i>).....	57
2.4.4 Tratamento dos ativos segundo as NBCASP	59
2.4.4.1 Disponibilidades, créditos e estoques.....	59
2.4.4.2 Investimentos permanentes.....	60

2.4.4.3 Imobilizados.....	60
2.4.4.4 Bens de uso comum.....	61
2.4.4.5 Intangíveis.....	62
2.4.4.6 Diferidos	62
2.4.5 Tratamento dos ativos segundo as IPSAS.....	63
2.4.6 Experiências internacionais.....	66
2.5 Reavaliação de ativos	68
2.5.1 Reavaliação de ativos segundo as NBCASP.....	70
2.5.2 Reavaliação de ativos segundo as IPSAS	71
2.6 Redução ao valor recuperável (<i>Impairment</i>)	75
2.6.1 <i>Impairment</i> segundo as NBCASP	76
2.6.2 <i>Impairment</i> segundo as IPSAS.....	76
3. METODOLOGIA	79
3.1 Tipo de pesquisa	79
3.2 Método de pesquisa.....	80
3.3 Protocolo para o estudo de caso.....	81
3.4 Apresentação do caso a ser estudado	84
4. ANÁLISE DOS DADOS	86
4.1 NBCASP x IPSAS	86
4.2 Análise dos impactos da avaliação dos ativos	88
5. CONCLUSÕES	101
REFERÊNCIAS.....	106

1. INTRODUÇÃO

1.1 Caracterização do problema

A Contabilidade Pública, também conhecida como Contabilidade Governamental, é um ramo específico da Ciência Contábil, que emprega os conceitos, os princípios e as normas contábeis para apoiar a gestão patrimonial realizada nos órgãos governamentais, com a finalidade de fornecer as informações necessárias para o devido processo de prestação de contas à sociedade sobre a gestão da coisa pública (LIMA; CASTRO, 2007).

Mauss e Souza (2008, p. 7) citam que a Contabilidade executada no setor público pode ser entendida como o “ramo da Contabilidade Geral que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução das entradas e saídas dos recursos públicos que afetam e fazem variar o patrimônio de uma entidade pública”.

Levando em consideração que se trata da aplicação de recursos públicos, cabe a Contabilidade Pública, também, servir como instrumento de controle para a sociedade no que se refere ao acompanhamento das políticas públicas e à gestão do patrimônio originado de tais recursos, fazendo uso das informações constantes nas prestações de contas dos administradores públicos. Desta maneira, as demonstrações contábeis pertencentes a tais prestações de contas devem ser compreensíveis e representar de maneira adequada a movimentação, a origem e a aplicação dos recursos públicos, por intermédio do devido registro dos elementos da contabilidade, assim entendidos os ativos, os passivos, as receitas e as despesas (CARLIN, 2008).

As informações fornecidas aos usuários da Contabilidade, tanto na forma de relatórios emitidos por força de legislação, quanto por meio de relatórios para fins gerenciais, independentemente da maneira como são disponibilizados, devem apresentar informações que evidenciem adequadamente os elementos que compõem o patrimônio da entidade.

Dada a elevada importância das informações presentes nos relatórios dos órgãos públicos, pode-se considerar que o objetivo da Contabilidade Pública é o fornecimento de tais informações, que devem ser atualizadas e exatas para os gestores, de modo que possuam subsídios necessários ao processo de tomada de decisões na esfera administrativa, além de servir aos órgãos de controle interno e externo, com a finalidade de tentar garantir o cumprimento da legislação a que se submete (BEZERRA FILHO, 2004).

Se por um lado, a contabilidade não apresenta valores próprios, bem como não decide a respeito da alocação de recursos, por outro lado, definido de que maneira os recursos públicos serão empregados, o sistema de contabilidade executa a função de seguir o fluxo monetário. Com isso, a contabilidade contribui para assegurar que os recursos sejam utilizados para os fins a que se destinam. Chan (2010, p. 6) diz que “a Contabilidade Governamental pode contribuir para o desenvolvimento socioeconômico de um país, fornecendo informações aos gestores públicos e àqueles que os mantêm responsáveis no desempenho das funções fundamentais do Estado”.

Todavia, a Contabilidade Governamental não atinge a sua finalidade precípua, quer seja a de fornecer informações acessíveis aos seus diversos usuários. A emissão dos balanços no setor público é feita mais para cumprir as formalidades das normas regulamentares e permitir que a fiscalização dos órgãos competentes seja realizada do que para fornecer ao gestor público instrumentos de gestão e permitir a apresentação de informações de fácil compreensão e transparentes à população (NASCIMENTO, 2008).

Alguns dos ativos pertencentes aos órgãos da administração pública ainda estão registrados com valores irrisórios, apesar de não sofrerem os efeitos do registro da depreciação, amortização ou exaustão, como ocorre na área privada, conforme o caso. É o caso, por exemplo, de um extintor de incêndio de CO₂ de 6 Kg, cadastrado a R\$ 1,25 em 1999, no patrimônio do órgão público que será objeto do estudo de caso deste trabalho. Além disso, muitos passivos sequer fazem parte dos balanços patrimoniais, como, por exemplo, os compromissos de origem previdenciária. Tal situação, observada há alguns anos, dificulta a verificação da real situação patrimonial dos entes públicos, uma vez que o foco principal dos gestores tem sido sobre o resultado fiscal. Assim, um governo, seja federal, estadual ou municipal, pode estar apresentando superávit em suas contas, ao mesmo tempo em que está perdendo patrimônio pelo abandono de suas instalações.

Nos últimos anos, é possível notar a importância crescente do tema contabilidade internacional e convergência contábil, não só no meio acadêmico, mas também na mídia nacional. O receio, que se fazia presente em alguns países, por abandonar as normas nacionais vigentes em prol de um conjunto de regras internacionais foi, com o passar dos anos, sendo superado com a possibilidade do aumento de investimentos estrangeiros na economia interna. Pode-se dizer que a convergência contábil é um dos efeitos da globalização de mercados e da internacionalização de capital.

Segundo Raupp (2004), diante do cenário de globalização da economia e do movimento de integração dos países sob a forma de blocos econômicos, ou mesmo através de

acordos comerciais, faz-se necessária uma adequação da contabilidade do setor público ao objetivo de atender as novas demandas de informações, mediante um processo de harmonização das normas contábeis, visando tornar essas integrações mais eficientes.

Atualmente, em vários países do mundo, o setor público também está passando por um processo de convergência das normas contábeis para que a linguagem praticada neste setor seja a mesma, ou a mais próxima possível, de forma a melhorar a comparabilidade das informações fornecidas pelos órgãos públicos. Assim, várias são as mudanças que ocorrerão na maneira de se fazer contabilidade no setor público.

Uma das mudanças é a transição do sistema de contabilidade com base no regime de caixa para um sistema padrão com base no regime de competência, seguindo o que dispõe as normas internacionais de contabilidade para o setor público emitidas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), conhecidas como *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

Segundo Chan (2010), um aspecto importante para o desenvolvimento da contabilidade pautada no regime de competência em países em desenvolvimento é a capacidade de identificação e avaliação de seus ativos e passivos. A subavaliação dos ativos, bem como o exagero na escrituração de passivos, pode ser resultado do processo de corrupção que, por vezes, ocorre nos governos. Com isso, a integridade financeira e a devida contabilidade são contribuições esperadas dos profissionais da área para o desenvolvimento dos países.

Outra alteração se refere à mudança de foco, até o presente momento voltado para o resultado fiscal, simbolizado pelo superávit primário, passando a dar mais visibilidade à situação patrimonial dos órgãos integrantes da União, Estados e Municípios. Com isso, os ativos passarão a ser contabilizados com um valor mais próximo da realidade. Os passivos, por sua vez, também terão que ser calculados e registrados nos balanços correspondentes, podendo revelar grandes rombos financeiros nas contas públicas.

Segundo Pérez e López-Hernández (2009), em meio a essas importantes mudanças que estão ocorrendo no cenário contábil público internacional, as IPSAS visam assegurar que os relatórios financeiros governamentais incluam informações financeiras de qualidade suficiente para apoiar o processo de tomada de decisões pelos diferentes usuários, e, ao mesmo tempo, melhorar a comparabilidade da informação financeira apresentada pelos órgãos do setor público no mundo.

De acordo com Fragoso *et al* (2010), com a internacionalização de mercados e diversidade de fatos, surge o desafio de estabelecer normas convergentes que garantam a

qualidade da informação produzida pela contabilidade, mantenham os padrões de compreensibilidade e comparabilidade, de forma que os custos associados ao processo pelos investidores e usuários em geral sejam reduzidos, levando em consideração as barreiras encontradas em função de diversos fatores, como os idiomas e as culturas.

Segundo Torres (2010), muito embora esteja inspirado na migração do setor privado para o *International Financial Reporting Standards* (IFRS), o processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade pelo Setor Público (NICSP) possui algumas diferenças. A principal delas é que as empresas brasileiras estão adotando o IFRS desde 2010, depois de vários países europeus e do restante do mundo já estarem trabalhando com esse novo modelo. Por outro lado, no caso das IPSAS, a adoção pelo Brasil será feita ao mesmo tempo em que outros países estão alterando suas normas específicas para a Contabilidade Governamental.

Até agora, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) publicou 31 normas orientadas pelo regime de competência e uma com base no regime de caixa. No final de 2009, foi alcançada uma significativa convergência entre as IPSAS e o IFRS. Porém, como o IPSASB não tem poder formal, a adoção das normas internacionais de contabilidade para o setor público pelos governos municipais, estaduais e federais não é obrigatória. Na tentativa de incentivar o emprego de tais normas, o IPSASB conta com o apoio de vários organismos internacionais, como a Comunidade Européia, a Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Organização das Nações Unidas (ONU).

Segundo Silva (2007, p. 32), “a veracidade contábil significa que os ativos, os passivos e o patrimônio representam a realidade da entidade”. Assim, para se proceder a análise das informações divulgadas nas demonstrações financeiras, comparando-as no espaço e no tempo, é necessário que tais informações sejam normatizadas e comparáveis. Isto é, que os critérios não sofram alteração entre os períodos, de modo que seja possível realizar uma análise intertemporal dos elementos que compõem o patrimônio, e que todas as entidades apliquem as mesmas legislações, para que ocorra uma análise interinstitucional.

O emprego das IPSAS visa à melhoria da informação contábil gerada para os seus usuários, contribuindo para que os registros realizados espelhem fidedignamente a situação patrimonial da entidade pública. Seguindo esta linha de raciocínio, um dos aspectos importantes que deve ser observado é o tratamento dispensado aos ativos patrimoniais das entidades públicas.

Os bens classificados no ativo imobilizado sofrem, geralmente, processo de mensuração mediante o procedimento de depreciação. No entanto, para que o valor do bem

não seja desvirtuado é necessário que a base monetária inicial seja confiável, espelhando seu valor justo (STN, 2010b).

Em função disto, o passo inicial a ser realizado na administração pública é a avaliação de seus ativos, uma vez que esta prática não é regular, historicamente, na maioria dos órgãos. Assim, associado ao movimento de convergência às normas internacionais de contabilidade do setor público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), como primeira medida neste sentido.

Dentre as dez primeiras NBCASP, a NBC T 16.10 trata especificamente dos procedimentos necessários para a realização da avaliação, reavaliação e redução ao valor recuperável dos ativos pertencentes aos órgãos públicos, que deverão ser executados, compulsoriamente, a partir de 2010, bem como da implementação da depreciação, amortização ou exaustão, conforme o caso. Assim, as informações geradas aos usuários serão mais confiáveis, refletindo de maneira mais real a situação patrimonial dos órgãos públicos, auxiliando as autoridades competentes nos processos de tomadas de decisões.

Com a entrada em vigor das NBCASP, os órgãos públicos estão adotando os procedimentos necessários, visando observar as novas diretrizes contábeis para o setor. É o caso, por exemplo, da Marinha do Brasil (MB), que, por intermédio da Secretaria-Geral da Marinha (SGM), emitiu a Circular nº. 11, de 7 de janeiro de 2011, que trata sobre os procedimentos contábeis patrimoniais a serem observados por todas as Organizações Militares da MB.

Considerando que o procedimento de avaliação dos ativos patrimoniais está em fase inicial de implementação em todo o setor público, de acordo com o cronograma estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) no manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), e tendo por base a contextualização atual da Contabilidade Pública Brasileira, o presente estudo pretende responder a seguinte questão-problema: “De que maneira o patrimônio dos órgãos públicos será impactado com o emprego da atual legislação nacional voltada à convergência ao padrão internacional de procedimentos contábeis para o setor público?”.

Na tentativa de se obter uma resposta para a questão-problema elucidada, será realizado um estudo de caso com a finalidade de avaliar os itens pertencentes ao patrimônio de uma Organização Militar da Marinha do Brasil. Todavia, não se pretende com este estudo estabelecer os rumos dos ativos patrimoniais dos órgãos públicos sob a égide das novas normas contábeis brasileiras para o setor público, mas apenas apresentar o impacto da

aplicação dessas normas no órgão em questão, bem como relatar as observações decorrentes dessa análise que podem servir de parâmetros para os demais órgãos públicos.

1.2 Objetivos

Com a finalidade de se obter uma resposta para o problema proposto, este estudo possui dois objetivos: um principal e dois secundários.

1.2.1 Objetivo principal

Analisar o impacto no patrimônio de um órgão público com o emprego da atual legislação nacional voltada à padronização internacional de procedimentos contábeis para o setor público.

1.2.2 Objetivos secundários

a) Verificar a convergência entre os termos e procedimentos constantes na norma nacional – NBC T 16.10 – e na norma internacional – IPSAS 17 –, no que se refere ao tratamento que deve ser utilizado para realização da avaliação dos ativos patrimoniais pertencentes aos órgãos do setor público; e

b) Realizar a avaliação dos ativos imobilizados de um órgão público sob a ótica das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e das regras definidas nas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), visando evidenciar a real situação de seu patrimônio.

1.3 Justificativa

O patrimônio dos órgãos públicos é o resultado da aplicação de impostos, taxas e contribuições arrecadadas pelo governo nas três esferas. No atual contexto de globalização de mercados e internacionalização da economia, é importante, tanto para os contribuintes desses impostos, quanto para a própria administração pública conhecer a real situação do patrimônio de seus órgãos.

Além disso, considerando o cenário atual da Contabilidade Pública Brasileira, de convergência às normas internacionais, é de grande importância conhecer o nível de convergência que as atuais normas nacionais possuem com relação ao padrão internacional que se pretende atingir, bem como avaliar os impactos na situação patrimonial dos órgãos públicos, a partir do momento em que passam a adotar essas novas regras contábeis.

Para a análise proposta, entre os órgãos públicos existentes no país, decidiu-se por uma Organização Militar (OM) pertencente à Marinha do Brasil (MB), uma vez que se trata de uma espécie de órgão pouco explorada pelos pesquisadores e acadêmicos. Ademais, juntamente com as outras instituições militares das três forças armadas, existe uma necessidade pública de recursos financeiros para fazer a renovação dos seus bens patrimoniais, tratada como reaparelhamento das forças.

Não se pode deixar de considerar que os órgãos constituintes das forças armadas contribuem para a manutenção da soberania nacional, princípio fundamental da constituição brasileira, com seu poder persuasivo. Não por menos, as forças armadas possuem sua missão constitucional prevista na Carta Magna:

Art. 142 As Forças Armadas, constituídas pela Marinha, pelo Exército e pela Aeronáutica, são instituições nacionais permanentes e regulares, organizadas com base na hierarquia e na disciplina, sob a autoridade suprema do Presidente da República, e destinam-se à defesa da Pátria, à garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem (BRASIL, 1988).

1.4 Delimitação do Estudo

Muito embora seja um tema que apresente resultados relevantes quando analisado sob uma perspectiva ampla dentro de um balanço patrimonial, ou seja, considerando também os

passivos da entidade pública, este trabalho não pretende se expandir para a análise dos passivos, restringindo-se tão somente à análise dos ativos imobilizados ou permanentes registrados no balanço patrimonial da entidade pública em questão.

Tendo em vista que os ativos dos órgãos públicos estão registrados com valores não condizentes com os praticados no mercado, sendo por vezes irrisórios, que dificultam, desta maneira, conhecer a sua real situação patrimonial, este estudo irá focar nos itens constantes da categoria “imobilizados”, constituída de bens móveis e imóveis. Para isso, será conduzido um estudo de caso em uma Organização Militar da Marinha do Brasil, fazendo-se uso do controle patrimonial dos bens registrados até 31 de dezembro de 2010.

Ressalta-se que as discussões relacionadas ao mérito dos benefícios que possam ou não surgir em função do processo de convergência ao padrão de procedimentos contábeis internacional pelo setor público nacional, bem como às questões de ordem política atinentes ao tema aqui tratado, não serão objetos deste estudo. Enfatiza-se, ainda, que o presente estudo está focado nos aspectos relacionados ao controle patrimonial, não se preocupando com o nível de transparência das informações geradas pelos órgãos públicos. Além disso, todas as conclusões apresentadas são do pesquisador e não expressam a opinião institucional da Marinha do Brasil.

1.5 Estrutura do Trabalho

Para alcançar o seu objetivo, o presente trabalho está estruturado em cinco capítulos.

A introdução é o primeiro capítulo, onde o contexto do estudo é apresentado, juntamente com o objetivo principal e os secundários, além da justificativa para o desenvolvimento do estudo e a delimitação do campo de trabalho.

O segundo capítulo destina-se ao referencial teórico, que fornece as bases para o desenvolvimento da análise em questão. Neste capítulo são apresentados o histórico da Contabilidade Pública no país, as medidas adotadas no Brasil e no mundo em direção à convergência aos padrões internacionais de Contabilidade Pública, os motivos que impulsionaram esse movimento, e os obstáculos existentes que dificultam a transição do modelo contábil. Por último, são apresentados os conceitos e procedimentos sobre avaliação, reavaliação e redução ao valor recuperável dos ativos, que estão dispostos nas Normas

Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e nas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

A metodologia empregada para a realização deste estudo é apresentada no terceiro capítulo. O estudo de caso será realizado em uma Organização Militar (OM) da Marinha do Brasil (MB). Os ativos patrimoniais serão submetidos aos procedimentos necessários à avaliação dos mesmos e, em seguida, ao adequado reconhecimento da perda contábil gerada em função da devida taxa de depreciação mensal. Antes disso, é feita uma apresentação do histórico e da função da OM no contexto militar, bem como de informações básicas sobre sua situação patrimonial.

O quarto capítulo, por sua vez, é destinado à análise propriamente dita do caso em questão, onde se pretende apresentar o nível de convergência entre as normas nacionais e internacionais, e o desenvolvimento do estudo de caso.

Por fim, o quinto e último capítulo deste trabalho apresenta as considerações finais pertinentes ao estudo. As referências estão relacionadas após o último capítulo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Histórico da Contabilidade Pública

Segundo Giacomoni (2010), a Contabilidade Governamental no Brasil se originou em 1808, quando Dom João VI iniciou um processo de organização das finanças públicas, visando a abertura dos portos, que acarretava na necessidade de maior controle na cobrança de tributos aduaneiros.

A chegada da família real no país fez com que os serviços administrativos à época aumentassem demasiadamente. Assim, nesse mesmo ano, o monarca editou o alvará que criava o Erário Régio, responsável pela introdução do método das partidas dobradas nas finanças brasileiras, e o Conselho de Fazenda, com a finalidade de unificar as operações de arrecadação, distribuição e administração da real fazenda nacional (MOURA, 2003).

Ao emitir o alvará que estabelecia as condições de funcionamento do erário público brasileiro, Dom João VI deu início à Contabilidade Pública brasileira:

(...) ordeno que a escrituração seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como, por ser a mais clara, e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores (Alvará de D. João VI, de 28 de junho de 1808).

Segundo Costa (2002), observa-se que desde o início do século XIX já existia a preocupação, por parte do executivo, com a forma pela qual os recursos públicos arrecadados da população eram empregados, fazendo uso do método das partidas dobradas como forma de tentar evitar as possíveis fraudes.

Nos anos seguintes, com a promulgação da Constituição de 1824, a primeira do país e a única do período imperial, o artigo 170 formalizava a criação de um órgão responsável pelas finanças públicas do país.

A Receita, e despeza (sic) da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de “Thesouro Nacional” aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio (BRASIL, 1824).

Em 1922, foi publicado o Código de Contabilidade, organizado pela Lei nº 4.536, de 28 de janeiro daquele ano, regulamentado pelo Decreto nº 15.783, de 8 de novembro do mesmo ano. O Código representou uma grande evolução técnica, já que reuniu as regras e os procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais, que já vinham sendo empregados pelo Governo Federal, em uma mesma publicação (NASCIMENTO, 2007).

De acordo com Silva (2009), até a publicação desse Código, a Contabilidade Pública era pautada em princípios oriundos do período imperial, onde o poder se encontrava nas mãos de apenas um governante, sendo os bens públicos propriedade do soberano. O governo não prestava contas de seus atos, mas exigia que assim fizessem aqueles que possuíssem negócios do Erário Régio.

No entanto, até 1939, os sistemas de contabilidade adotados pelos Estados variavam de Unidade para Unidade, não existindo dois orçamentos elaborados sob os mesmos procedimentos. Poucos eram os Estados que apresentavam um serviço contábil que pudesse ser qualificado como aceitável (MOOJEN, 1959 *apud* CORE, 2004).

Segundo Leite (1984), ao término da década de 30, a situação financeira na qual o país se encontrava fez com que o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, órgão voltado para dar atenção aos problemas estaduais e municipais, convocasse a I Conferência dos Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, que foi responsável pelo surgimento do marco inicial para a padronização dos orçamentos e balanços públicos: o Decreto-Lei nº. 1.804, de 24 de novembro de 1939.

A II Conferência dos Técnicos em Contabilidade Pública, realizada em 1940, tratou de diversos assuntos, dentre os quais a harmonização de padrões a serem observados pelos governos estaduais e municipais, no que se refere aos serviços de contabilidade: regras para levantamento de inventário, estrutura do balanço patrimonial, classificações orçamentárias da receita e da despesa. Desta conferência surgiu o Decreto-Lei nº. 2.416, de 17 de julho de 1940, que alterava o Decreto-Lei anterior (GRECO, 2008).

As duas legislações complementares originadas dessas conferências significaram um grande avanço nos instrumentos de controle do setor público estadual e municipal brasileiros, uma vez que, para a União, o Código de Contabilidade Pública exercia este mesmo papel. Na visão de Pellini (2003), foi um paradoxo que essa época tenha sido de grande evolução nos instrumentos de controle da gestão pública, uma vez que não existia um órgão de representação popular que exercesse o exame e a aprovação do orçamento, bem como o julgamento das contas dos administradores públicos.

Segundo Core (2004, p. 2), o advento do Decreto-Lei nº. 2.416, de 17 de julho de 1940 tratava-se de uma forma de “orientação nitidamente voltada para o controle dos meios que o governo poderia dispor em um determinado exercício, sem maiores preocupações com que aquilo que efetivamente fosse feito pelo poder público”.

No Brasil, durante o regime militar do então presidente Getúlio Vargas, foi criado o Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), visando criar mecanismos que permitissem a realização da reforma administrativa e racionalizassem o serviço público, uma vez que não existiam métodos inspirados nos modernos princípios de administração, tampouco linhas de qualquer sistema racionalmente estruturado e organicamente atuante. Até então, a administração pública ficava à mercê da adaptação das experiências internacionais mais convenientes para o país (HISTÓRICO..., 2010).

Segundo Junior (2008, p. 21), “o DASP foi parte da iniciativa de reforma e planejamento que inaugurou uma nova feição dos órgãos estatais no Brasil, somente a partir dele organismos planejadores e fiscalizadores de caráter técnico-burocrático ganharam importância”. Com amplas atribuições definidas na área de consultoria, seleção, planejamento e fiscalização, o DASP foi criado com a finalidade de estabelecer um modelo de gestão que propiciasse racionalidade e excelência produtiva com rigor técnico, impessoalidade e autonomia. Para isso, as influências seriam buscadas em diversos autores, dentre eles William F. Willoughby e Max Weber.

Foi mediante o DASP que se estabeleceram dentro da estrutura administrativa federal duas atividades fundamentais: as atividades-meio e as atividades-fim. Em função de suas semelhanças, as atividades-meio foram centralizadas nos órgãos públicos, visando à padronização dos procedimentos. O orçamento passou a ser base do planejamento para as atividades futuras, tais como tornar-se um instrumento fundamental à administração e à centralização das atividades orçamentárias da União em um órgão especializado.

Viu-se dessa maneira a implantação da administração burocrática apresentada por Max Weber. De acordo com o filósofo, em contraposição ao conceito popular, a burocracia é uma organização eficiente por excelência, que apresenta algumas características dentre as quais se destacam o caráter legal das normas e regulamentos, o caráter formal das comunicações, o caráter racional e a divisão de trabalho, a impessoalidade nas relações, a hierarquia da autoridade, as rotinas e os procedimentos padronizados, a competência técnica e a meritocracia, a especialização da administração, a profissionalização dos participantes, e a completa previsibilidade do funcionamento (CHIAVENATO, 2004).

Segundo Pereira (1996), a criação do DASP não representou apenas a primeira reforma administrativa conduzida no país, mediante a implantação da administração pública burocrática, mas também a afirmação dos princípios centralizadores e hierárquicos da burocracia clássica.

No que se refere à teoria da administração de Willoughby, as principais idéias consideradas para o modelo de gestão do DASP foram a consideração dos princípios da administração como passíveis de aplicação universal, a separação entre política e administração e a menção a um departamento de administração geral como órgão de apoio direto e imediato ao chefe do Executivo (JUNIOR, 2008).

Segundo Nascimento (2007), várias ações foram tomadas com o intuito de reformar as normas de orçamento público e contabilidade nos anos 50. Tais ações resultaram na edição de um dispositivo legal, considerado moderno para a época: a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Esta lei estabeleceu no ordenamento jurídico um único modelo orçamentário para as três esferas de governo (federal, estadual e municipal), além de dedicar um capítulo próprio para a contabilidade governamental, onde foram definidas as normas de escrituração e a estrutura dos demonstrativos contábeis.

Poucos anos depois, entrou em vigor o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, além de estabelecer diretrizes para a Reforma Administrativa ocorrida a partir daquele ano. Em seu Título X, foram estabelecidas normas de administração financeira e contabilidade. Visando padronizar a contabilidade governamental federal, o art. 69 definiu que “os órgãos da Administração Direta observarão um plano de contas único e as normas gerais de contabilidade e da auditoria que forem aprovados pelo Governo (sic)” (BRASIL, 1967).

Todavia, até o exercício de 1986, o Governo Federal enfrentava uma série de problemas administrativos que impedia uma adequada gestão dos recursos públicos. Na tentativa de solucionar estes problemas, o Governo criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), para auxiliar o Ministério da Fazenda (MF) na execução de um orçamento unificado a partir do exercício seguinte. Desta maneira, o STN desenvolveu, em conjunto com Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), para o controle e acompanhamento dos gastos públicos (A HISTÓRIA..., 2010).

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88), foram definidos procedimentos de planejamento, determinadas regras para a execução e prestação de contas na utilização dos recursos públicos, e foi demonstrada a importância de controles contínuos. Em

seus incisos I e II, §9º, art. 165, foi previsto que caberia à lei complementar “dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual”, além de “estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta” (BRASIL, 1988).

Desta maneira, a Lei nº 4.320/1964 foi recepcionada pela Constituição vigente, com *status* de lei complementar. Além disso, em 04 de maio de 2000, foi sancionada a Lei Complementar nº 101, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Alguns meses depois da sanção da LRF, o Decreto nº 3.589, de 06 de setembro de 2000, entrou em vigor, dispondo sobre o Sistema de Contabilidade Federal. Em 06 de fevereiro de 2001, a Lei nº 10.180 foi sancionada com vistas a tratar de aspectos que organizam e disciplinam os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

2.2 Razões que explicam as diferenças internacionais

Em um período de tamanha integração mundial, movida pela globalização e pela internacionalização dos mercados, possuir condições de realizar a comparação dos resultados obtidos, por intermédio de relatórios financeiros, torna-se algo relevante para os administradores. No entanto, existem muitas diferenças nos relatórios financeiros apresentados, tanto no setor privado, como no setor público, que tornam complicada a tarefa de comparação dos mesmos. Além de impedirem a comparação dos resultados atingidos, seja no setor público ou no setor privado, essas diferenças contribuem para uma inadequada análise da situação financeira e patrimonial das empresas privadas e dos órgãos públicos, dificultando a tarefa dos respectivos gestores de tomar decisões mais acertadas sobre como administrar seus recursos financeiros e patrimoniais.

Segundo Raupp (2004), em função do processo de globalização da economia, é válida uma discussão sobre o conteúdo das informações geradas pelos órgãos que, até pouco tempo, atuavam somente em um mercado regional. A harmonização das normas contábeis pode contribuir para a diminuição das fronteiras físicas, bem colaborar para o fortalecimento da integração entre os países mediante a formação de blocos econômicos.

Na tentativa de descobrir as diversas razões que explicam as diferenças internacionais nos relatórios financeiros, Nobes (1998) realizou um estudo a partir do qual desenvolveu, inicialmente, um modelo genérico com a finalidade explicar a divisão dos sistemas contábeis em duas classes: a Classe A, relacionada ao que tem sido denominado de contabilidade anglo-saxônica, e a Classe B, correspondente ao que é praticado no continente europeu. O quadro 1 apresenta algumas das características dessas duas classes de sistemas contábeis.

Quadro 1 – Características das classes contábeis

Características	Classe A	Classe B
Provisões para depreciação e pensões	Práticas contábeis diferem das regras fiscais	Práticas contábeis seguem as regras fiscais
Reservas legais	Não necessárias	Necessárias
Formato de ganhos e perdas	Despesas registradas por função	Despesas registradas por natureza
Divulgação dos ganhos por ações	Necessária para as companhias listadas	Não necessária. Encontrada esporadicamente

Fonte: Adaptado de Nobes (1998).

Além de categorizar as classes contábeis, Nobes (1998) apresentou um desenvolvimento da classificação de sistemas financeiros proposta por Zysman (1983, *apud* Nobes, 1998), que os distinguia em três tipos: baseados no mercado de capital, onde os preços são estabelecidos em mercados competitivos (ex.: Reino Unido e Estados Unidos); baseados em crédito do governo, onde os recursos são administrados pelo governo (ex.: França e Japão); e baseados em crédito de instituições financeiras, onde os bancos e outras instituições financeiras são dominantes (ex.: Alemanha). Essa nova classificação está sintetizada no quadro 2.

Quadro 2 – Sistemas financeiros

	Crédito forte	Capital forte
Prevalência dos <i>insiders</i>	I	III
Prevalência dos <i>outsiders</i>	II	IV

Fonte: Nobes (1998).

A categoria I do quadro 2 engloba os dois sistemas de Zysman baseados em crédito (governamental e de instituições financeiras). A categoria II, apesar de ser plausível, não é comum. Trata-se de um sistema baseado em crédito constituído por uma grande quantidade de dívidas listadas com acionistas externos (*outsiders*). A categoria III refere-se a um sistema baseado em capital, onde a maioria das ações pertence aos *insiders*. E por fim, a categoria IV que envolve importantes mercados de capital com grande número de *outsiders*. Nesta categoria, existe uma demanda por demonstrações públicas e auditorias externas, já que a

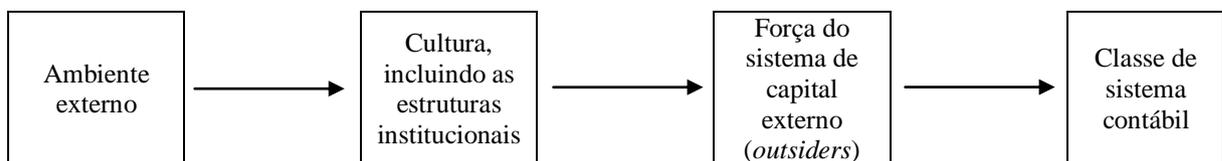
maioria das instituições financeiras não possui envolvimento na gestão e no acesso privado às informações financeiras.

Cabe ressaltar que os “*outsiders*” não são membros do conselho de diretores e não possuem um relacionamento privilegiado com a empresa. Eles incluem acionistas privados individuais e algumas instituições, como companhias de seguro. Já os “*insiders*” são entendidos como os governos, os bancos, e outras companhias que possuem um relacionamento estreito de longo prazo com suas investidas (NOBES, 1998).

Com base em sua análise, Nobes (1998) afirmou que fortes mercados de capital com prevalência de recursos externos (*outsiders*) conduzem ao emprego do sistema de contabilidade classe A. Quando esta situação não é observada, a tendência é que o sistema contábil classe B prevaleça. Com isso, é possível dizer que o sistema financeiro adotado contribui para explicar as diferenças internacionais relevantes existentes nos relatórios financeiros emitidos.

Segundo Nobes (1998), outra questão não menos importante para se chegar a uma explicação sobre as diferenças nos relatórios contábeis internacionais, refere-se à herança cultural, considerando que alguns países são afetados pela grande influência cultural que sofrem externamente decorrente da sua extensão territorial, ou do seu estado de subdesenvolvimento, ou ainda do seu *status* colonial de outrora. Para os países situados fora do continente europeu, a herança cultural talvez seja o principal fator para a utilização de um sistema genérico de relatórios financeiros, mesmo que o sistema contábil pareça inapropriado para as necessidades do país.

Diante das justificativas apresentadas, a figura 1 representa, de maneira simplificada, o modelo proposto por Nobes (1998) para tentar explicar o porquê das relevantes diferenças internacionais nos relatórios financeiros.



Fonte: Adaptado de Nobes (1998).

Figura 1 – Modelo simplificado de razões para as diferenças contábeis internacionais

Através desse modelo, Nobes (1998) argumentou que o sistema contábil predominante nos países que são culturalmente auto-suficientes depende da força do mercado de capital com

financiamento externo (*outsiders*). Já nos países que são culturalmente dominados, o sistema contábil depende da própria influência cultural. No entanto, muitas vezes ocorre o desenvolvimento do mercado de capitais com financiamento externo, assim como as empresas locais passam a se interessar no mercado de capital estrangeiro. Tal fato cria um ambiente favorável para o desenvolvimento de uma contabilidade apropriada, o que explica a existência de mais de uma classe de contabilidade em um único país.

Outra classificação interessante sobre os sistemas contábeis é a definida por Gray (1988, *apud* Salter e Niswander, 1995), que toma como referência os valores das atitudes dos contadores, que podem ser relacionadas com e derivadas dos valores sociais, em especial dos valores relacionados ao trabalho. Seguindo essa linha de raciocínio, é possível concluir que os valores contábeis impactam nos sistemas de contabilidade. Segundo o referido autor, os valores contábeis são: profissionalismo, uniformidade, conservadorismo e sigilo.

Com base nesses valores e considerando que eles interagem com outras conseqüências institucionais da cultura, como o mercado de capitais, Gray (1988, *apud* Salter e Niswander, 1995) classifica os sistemas contábeis de duas maneiras: de acordo com a autoridade que regula a profissão contábil e o seu grau de aplicação; e de acordo com os critérios de mensuração e apresentação das demonstrações financeiras.

A primeira classificação confronta o profissionalismo e o controle regulamentar, ou seja, a preferência do exercício do julgamento profissional individual e a manutenção da auto-regulação profissional, em oposição à observância aos requisitos legais prescritos e o controle regulamentar. Contrapõe também a uniformidade com a flexibilidade, isto é, a preferência pelo emprego das práticas contábeis uniformes entre as companhias e o uso consistente de tais práticas ao longo do tempo, em oposição à flexibilidade de acordo com as circunstâncias percebidas das empresas individuais.

A segunda classificação confronta o conservadorismo com o otimismo, ou seja, a preferência por uma abordagem cautelosa para medição, levando em consideração a incerteza dos eventos futuros, em oposição a uma abordagem mais otimista, com a assunção de riscos, *laissez-faire*. Contrapõe, ainda, o sigilo com a transparência, isto é, a preferência pela confidencialidade e restrição da divulgação da informação sobre os negócios somente àqueles que estão estreitamente envolvidos com sua gestão e finanças, em oposição a uma abordagem mais transparente, aberta e atribuindo responsabilidades publicamente.

De acordo com Salter e Niswander (1995), muito embora Gray não tenha citado, é provável que a força relativa dos valores contábeis e as conseqüências institucionais variem de país para país quanto ao seu impacto na forma final dos sistemas contábeis.

Todavia, segundo Revoredo (2008), a aplicabilidade das classificações dos sistemas contábeis oferecidas por Nobes (1998) e Gray (1988, *apud* Salter e Niswander, 1995) pode ser questionada quando exercida sobre os sistemas contábeis governamentais, uma vez que as funções da contabilidade nos setores privado e público são distintas. Apesar disto, parece ser inquestionável a existência de áreas comuns na contabilidade de ambos os setores, fundamentando-se, por exemplo, no fato de que as IPSAS foram originadas a partir das IAS.

Kaushik (2006, *apud* Revoredo, 2008) apresenta duas abordagens divergentes na contabilidade governamental. Uma das abordagens considera que esse ramo não precisa seguir a contabilidade comercial, uma vez que o governo não possui as mesmas necessidades do setor privado. Com isso, bastaria somente que o sistema contábil fosse capaz de registrar todas as transações e permitisse a possibilidade de comparar os valores orçados com os reais para que fosse adequado às necessidades governamentais.

A outra abordagem parte do pressuposto que os sistemas de contabilidade voltados para a área privada e para a área pública possuem características comuns. Assim, além das características citadas na abordagem anterior, o sistema contábil deve estar estruturado de forma a comentar o trabalho do governo, permitir o reflexo dos ativos e passivos e gerar informações relevantes para a tomada de decisões.

Essas abordagens se refletem na adoção do regime de caixa ou do regime de competência, além dos regimes intermediários de caixa modificado, onde também são reconhecidos os eventos que se esperam ser pagos ou recebidos em um período determinado após o fim do exercício, e de competência modificado, onde as aquisições de ativos são consideradas como despesa, assim como os bens de consumo são considerados consumidos, desde o momento em que são adquiridos.

A existência de várias classificações, que diferem a orientação dos sistemas contábeis adotados pelos diversos países, contribui para tornar difícil a comparabilidade das informações apresentadas nos relatórios financeiros gerados por cada sistema. Além disso, não é uma tarefa fácil explicar as escolhas dos elaboradores das normas contábeis locais, que tentam, na medida do possível, adequarem-se às necessidades dos seus órgãos. No entanto, alguns fatores foram identificados na literatura contábil, principalmente no Modelo de Contingência de Lüder.

Esse modelo foi desenvolvido a partir de um estudo comparativo focado nas características orçamentárias do governo central e nos sistemas contábeis de seis países industrializados, considerando seus pontos comuns, suas peculiaridades e esforços das reformas pendentes. As diferenças observadas nas práticas e procedimentos contábeis

demandavam explicações, que foram diagnosticadas, parcialmente, através dos distintos ajustes político-administrativos de cada país. Os principais componentes desse modelo foram o estímulo ao processo de reforma, as características do sistema político-administrativo e as barreiras existentes na implementação das reformas (LÜDER, 2001).

Em cima do Modelo de Contingência inicialmente apresentado por Lüder, várias discussões foram realizadas e evidências empíricas adicionais conduziram a formulação de uma nova versão do Modelo de Contingência, que permitia uma análise mais razoável do quanto são propícias as condições ambientais para as inovações contábeis governamentais.

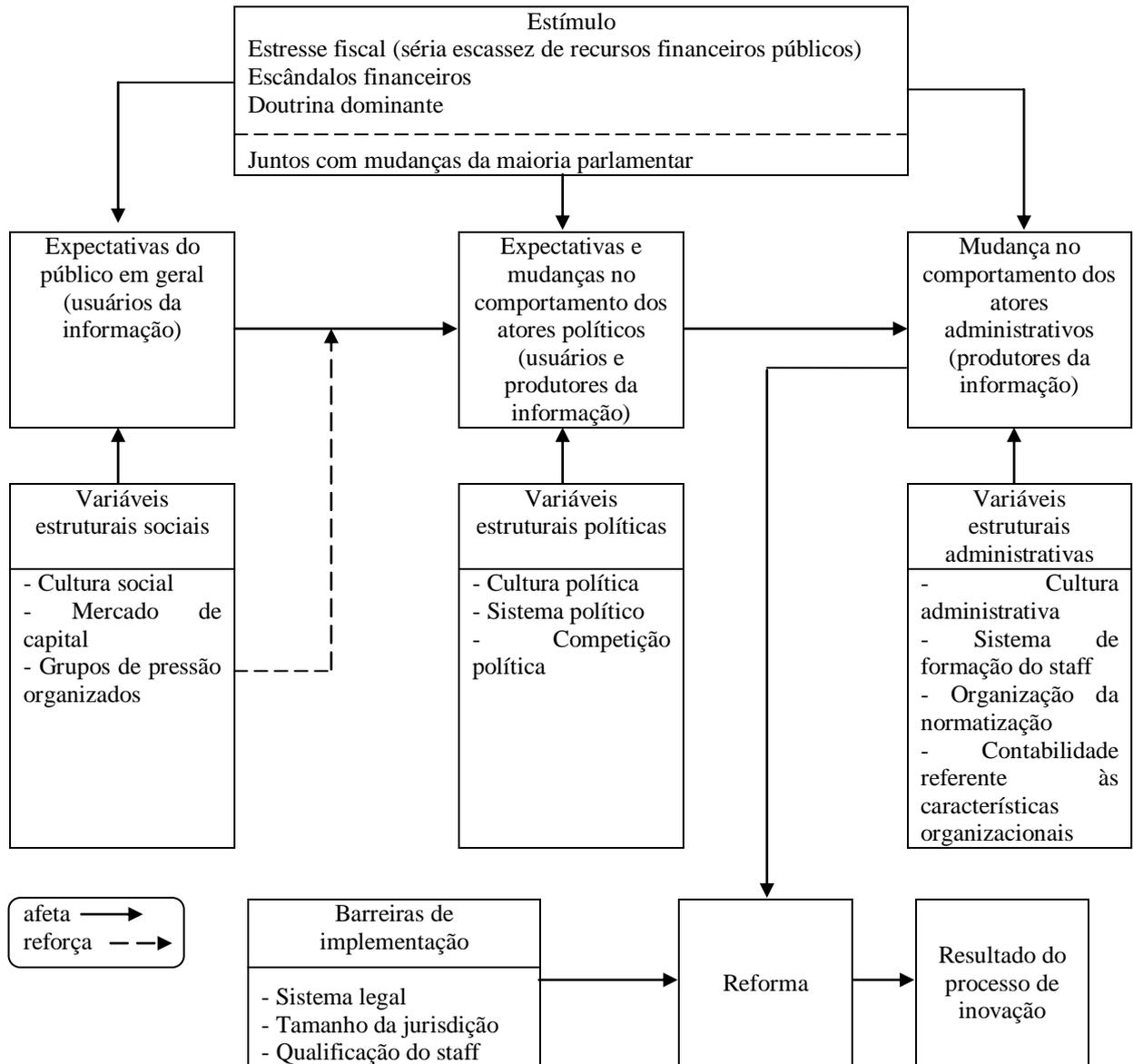
Godfrey, Devlin e Merronche (1995, 1996, *apud* Lüder, 2001) modificaram o modelo inicial para que fosse aplicável nos países em desenvolvimento. A principal contribuição foi a introdução da influência das organizações internacionais e das agências filantrópicas no processo de modificação da contabilidade governamental.

Jaruga e Nowak (1996, *apud* Lüder, 2001), por sua vez, sugeriram a incorporação das consequências do processo de inovação no mundo real como um componente adicional no modelo de contingência.

Na figura 2, é possível observar que as variáveis estruturais sociais afetam as expectativas do público em geral, assim como as variáveis estruturais políticas e administrativas afetam, respectivamente, os atores políticos e administrativos. Em consequência, todos esses comportamentos afetam os resultados das reformas. Assim, a aplicação de um mesmo modelo de reforma em diferentes regiões provavelmente acarretará resultados diferentes.

Por outro lado, a adoção de um padrão de contabilidade, seja para as empresas privadas, seja para os órgãos públicos, contribui sobremaneira para a redução, e porque não eliminação, das diferenças nos relatórios financeiros produzidos para os diversos usuários, permitindo, entre outros benefícios, a almejada capacidade de comparação da situação financeira patrimonial não só no nível nacional, mas também no nível internacional.

Na hipótese de a informação contábil ser a mesma em todo o setor público, as demonstrações contábeis seriam convergentes e compreensíveis para todos os usuários, tornando a Contabilidade Pública uma linguagem universal dos negócios públicos. Além disso, essa padronização facilitaria o entendimento das informações geradas, não só para os investidores interessados em fornecer bens e serviços ou aplicar capitais, mas também para os cidadãos que necessitam de informações sobre o emprego dos recursos que lhes são subtraídos mediante a cobrança de impostos (SILVA, 2007).



Fonte: Adaptado de Lüder (2001, p.15).

Figura 2 – Modelo de contingência modificado das inovações da contabilidade do setor público

Segundo Pérez e López-Hernández (2009), com a assinatura do projeto “Transparência nas Contas Públicas”, em 2001, envolvendo o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e a Associação Interamericana de Contadores (AIC), foi concluído que a adoção das IPSAS era necessária para melhorar a qualidade da informação financeira disponibilizada para os diferentes usuários.

Da mesma maneira, tanto o IFAC como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) afirmam que a adoção das regras contábeis públicas internacionais, associada com a divulgação das informações financeiras atinentes a tais regras, conduziria a uma melhoria significativa na qualidade dos relatórios financeiros produzidos, de

modo geral, pelos órgãos do setor público. Seria provável que as circunstâncias mencionadas fariam surgir uma melhor informação disponível para os tomadores de decisão do governo, no que se refere à alocação de recursos, à transparência, e ao grau de responsabilidade dos compromissos assumidos e dos resultados das ações implementadas (PÉREZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, 2009).

Por fim, Ribeiro (2010) destaca que a adoção das IPSAS pelos órgãos governamentais contribuirá para a melhoria da qualidade e comparabilidade das informações financeiras divulgadas em todo o mundo. Muito embora o IPSASB reconheça que os governos e os normatizadores nacionais possam estabelecer normas e diretrizes contábeis que orientem a elaboração das demonstrações contábeis nas suas respectivas jurisdições.

2.3 A Convergência aos Padrões Internacionais

Segundo Cunha (2009), a necessidade de convergência às normas internacionais de contabilidade surge da constatação de que as práticas contábeis variam de país para país, refletindo-se, assim, na existência de diferentes sistemas contábeis. Além disso, tem sido observado nas últimas décadas o redimensionamento do alcance da informação contábil da esfera nacional para a esfera internacional. Não obstante opiniões contrárias ao processo de convergência tenham surgido inicialmente, com o fenômeno da globalização e da internacionalização das economias, observa-se a necessidade de se tentar reduzir os obstáculos para a comparabilidade da informação contábil.

Para Fragoso *et al* (2010), o esforço em busca da universalização dos padrões e conceitos contábeis está sendo realizado em ritmo acelerado, mediante um arcabouço sistemático, que vai desde o processo de adoção das normas, passando pela harmonização, e findando na convergência pautada nos padrões internacionais.

Por vezes existem divergências no entendimento dos termos harmonização e convergência. Choi e Meek (2005) apresentam uma definição para cada termo, com vistas a reduzir as controvérsias sobre o assunto. Segundo os autores, a harmonização é um processo que aumenta a compatibilidade das práticas contábeis, mediante a aplicação de um conjunto de procedimentos nos aspectos onde as práticas se diferem, com a finalidade de evitar conflitos lógicos entre os padrões harmonizados e permitir a comparabilidade da informação financeira mundial. Por outro lado, a convergência é o procedimento que envolve uma

eliminação gradual das diferenças entre os padrões nacionais e internacionais de Contabilidade, mediante o esforço de organismos internacionais e nacionais emissores de padrões e outros grupos específicos que necessitam de melhores práticas e reporte da informação contábil.

2.3.1 Setor privado

Segundo Antunes, Antunes e Penteado (2007), a expansão dos mercados e a globalização da economia foram determinantes para que as empresas apresentassem a necessidade de elaborar demonstrações contábeis com base em normas e critérios uniformes e homogêneos, permitindo que os proprietários, os gestores, os investidores e os analistas financeiros de todo o mundo possam se utilizar de informações transparentes, confiáveis e comparáveis nos seus processos de tomadas de decisões.

No Brasil, em 28 de dezembro de 2007 foi promulgada a Lei 11.638 que alterou e revogou dispositivos da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, iniciando a caminhada em direção à convergência aos padrões internacionais de contabilidade, conhecido como *International Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Para garantir o processo de convergência, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a Resolução CFC nº. 1.055, de 7 de outubro de 2005, criando o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com o seguinte objetivo:

Art. 3º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (CFC, 2005).

Nesta mesma linha de ação, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), através da Instrução CVM nº. 457, de 13 de julho de 2007, tornou obrigatória, para as companhias de capital aberto, a apresentação das demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão estabelecido nas IFRS.

2.3.2 Setor público

Segundo Nascimento (2008), as decisões tomadas pelas autoridades que conduzem a política fiscal devem se fundamentar em dados fornecidos por sistemas de informações contábeis que reflitam, de maneira adequada, a situação patrimonial do órgão público, para que seja possível realizar diagnósticos e projeções mais próximas da realidade, visando aperfeiçoar o gerenciamento dos recursos públicos. Além disso, o crescente nível de complexidade das transações governamentais impulsionou a necessidade de uniformização das práticas contábeis entre os diversos países, com o intuito de tornar possível a comparação de suas finanças, visto que existem diferenças relevantes nos relatórios financeiros apresentados pelo mundo.

De acordo com Benito, Brusca e Montesinos (2007), embora a harmonização da contabilidade do setor público seja considerada menos importante do que a do setor privado, uma vez que os mercados internacionais não necessitam dessa informação, outras razões tornam relevante a comparabilidade da informação governamental. Dois argumentos podem ser citados para corroborar esta afirmativa: a divulgação da atividade financeira das administrações públicas, visando auxiliar a elaboração e a comparabilidade da contabilidade macro-econômica, que facilita a tarefa das organizações internacionais que fazem uso de informações de diferentes países, e o auxílio na modernização generalizada dos sistemas contábeis nos países menos desenvolvidos.

Além disso, a adoção de um padrão internacional de normas contábeis, que evidencia o patrimônio do governo, pode ser muito importante, por exemplo, em ocasiões como a contratação de empréstimos em organismos internacionais como o Banco Mundial e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), que levam em consideração tanto o fluxo de caixa, quanto o que o empréstimo representa do patrimônio líquido.

Assim, considerando o panorama existente, foi iniciado um processo de harmonização de normas contábeis em todo o mundo, conduzido pela *International Federation of Accountants* (IFAC). Em 2000, foi criado o Comitê do Setor Público do IFAC, que começou a emitir as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP), com fundamento nas normas emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), que são destinadas a atender as empresas do setor privado. Com isso, as NICSP passaram a ser as únicas normas internacionais especificamente destinadas a atender as nuances da contabilidade governamental (NASCIMENTO, 2008).

2.3.2.1 O cenário público mundial

Diferentemente do que ocorre no setor privado, o processo de convergência às normas contábeis internacionais no setor público vem ocorrendo simultaneamente em todo o mundo. Alguns países estão um pouco mais avançados do que outros, o que vem contribuindo para que ocorram muitas discussões sobre como está sendo conduzida a convergência, como as que acontecem no *Comparative International Governmental Accounting Research* (CIGAR), que é uma conferência realizada a cada dois anos, desde 1987, visando promover a discussão mundial e a pesquisa comparativa na contabilidade governamental.

Segundo Peuch-Lestrade e Persico (2010), antes de a crise financeira global ter afetado a economia de diversos países pelo mundo, os legisladores de apenas alguns países europeus haviam feito esforços para a realização de reformas nos sistemas de contabilidade do setor público. Nos dias de hoje, em todos os continentes do mundo existem movimentos no sentido de que sejam realizadas reformas nos sistemas contábeis para órgãos públicos.

De acordo com Chan (2010, p. 7), “as NICSP destinam-se aos países em desenvolvimento”, muito embora não tenham sido concebidas apenas para tais países. Esta afirmativa é pautada no fato de a maioria dos países desenvolvidos de língua inglesa já possuírem normas contábeis para o setor público similares ou mais rigorosas que as NICSP. Além disso, a pressão interna e externa que existe nos países em desenvolvimento para adoção de tais normas é grande. O Banco Mundial, por exemplo, aprova o emprego das NICSP na contabilização de sua ajuda financeira aos países em desenvolvimento. Com isso, tais normas tornaram-se referência para avaliação e melhoria da Contabilidade Governamental nos países em desenvolvimento.

Rotter (2008) apresentou o seguinte panorama mundial durante o 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Gramado – Rio Grande do Sul, cujo tema era Contabilidade Pública – Desafios e Perspectivas da Convergência aos Padrões Internacionais:

- a) Na América Central, a Costa Rica é o melhor exemplo. As IPSAS foram adotadas em 1998 e 21 pronunciamentos já foram implementados;
- b) O Peru formalizou a adoção das IPSAS, mas ainda não as implementou;
- c) O Uruguai estabeleceu, em 2004, as IPSAS como padrão a ser seguido para o orçamento, mas não para a contabilidade; e
- d) A Austrália e a Nova Zelândia estão muito avançadas, mas não utilizam as IPSAS, e sim um modelo de contabilidade governamental baseado no IFRS.

Na pesquisa de Peuch-Lestrade e Persico (2010), sobre a situação da contabilidade governamental na Europa, foi verificado que apesar dos esforços do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e de outras organizações internacionais, como a Comunidade Européia, a Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Organização das Nações Unidas (ONU), para incentivar o emprego das IPSAS, elas ainda não possuem um papel de destaque na maioria das reformas contábeis dos governos municipais, estaduais e federais pelo mundo.

A pesquisa foi realizada em 19 entidades governamentais de 17 países europeus, dos quais somente 3 governos municipais e estaduais (Flandres – Bélgica, Lituânia e Suécia) e 3 governos federais (Lituânia, Suécia e Suíça) utilizam as IPSAS como ponto de partida para a reforma da contabilidade no setor governamental. A maioria das entidades públicas que foi entrevistada considera as normas internacionais para o setor público mais como uma aspiração do que um objetivo viável. Diversas entidades sequer conhecem as IPSAS, e as que conhecem possuem muitas dúvidas sobre como as implementar.

Os autores observaram, também, que 10 das 19 entidades governamentais adotam atualmente o regime de competência em seus sistemas de contabilidade. Eles acreditam que esse regime melhora custo e eficiência, além de facilitar o processo de prestação de contas e de supervisão, e proporcionar uma melhor gestão de desempenho e de ativos. Apesar da popularidade do regime de competência, as IPSAS não são vistas como parte integrante do processo de contabilidade. Muitos preferem adotar as regras comerciais locais.

No entanto, as jurisdições que aplicam as IPSAS mencionaram que é mais fácil utilizar um conjunto de normas já existentes do que criar um novo. Além disso, o interesse em melhorar a comparabilidade da informação contábil nacional e internacional é considerado um importante fator na decisão de seguir ou não as normas internacionais.

O estudo de Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), ratifica as observações anteriores, citando que o processo de adoção das IPSAS e do regime de competência no setor governamental europeu é bastante heterogêneo. Somente uma minoria dos governos analisados, sejam centrais ou locais, aplica as normas internacionais. A maioria aplica um regime de competência desconsiderando as IPSAS. Mas, mesmo na aplicação do regime de competência, existem diferenças significativas na maneira com que os sistemas de informações contábeis adotam tal regime.

Se cada país decidir adotar um sistema de contabilidade sob o regime de competência, de acordo com suas necessidades específicas, as reformas que estão ocorrendo no mundo não

serão homogêneas. Desta maneira, será possível inferir que, apesar da implementação internacional do regime de competência, os sistemas de informações contábeis no setor público ainda continuarão sendo relativamente divergentes (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007; PINA; TORRES, 2003).

Segundo Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), no que se refere à adoção das IPSAS, muito embora tais normas sejam um padrão único e ofereçam um *know-how* específico, como principais argumentos para que sejam observadas no setor público, os governos que não as adotam justificam sua posição, alegando que preferem utilizar as regras contábeis empresariais locais, já que não se familiarizam com as IPSAS, além de terem receio de perder a autoridade de normalizar, e de alegarem falta de experiência na implementação dessas normas relativamente novas no cenário mundial.

Por outro lado, os governos que as adotam argumentam que seus legisladores e normatizadores preferem fazer uso do conhecimento do IPSASB do que ter que inventar novas regras contábeis. Além disso, apresentam como meta a melhoria da comparabilidade internacional e nacional da informação financeira, bem como das organizações privadas e públicas, o desejo de estarem de acordo com as organizações internacionais e a facilidade de efetuar a consolidação das demonstrações financeiras.

De acordo com o estudo realizado por Pérez e López-Hernández (2009) nos países que compõem o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) – Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai –, a qualidade dos relatórios financeiros públicos anuais ainda não alcança o padrão de divulgação das informações recomendado nas IPSAS. Além disso, os autores enfatizam que grandes mudanças precisam ser implementadas, afetando não só as demonstrações financeiras fornecidas, como também o conteúdo apresentado nelas.

Não será surpresa se, em um período relativamente curto de tempo, os membros do MERCOSUL, nesse atual contexto mundial, considerarem a adaptação de suas práticas de divulgação financeira para as definidas nas IPSAS, uma vez que, por um lado, tais padrões são amplamente apoiados por organizações de desenvolvimento internacional, como o Banco Mundial e o FMI, que possuem uma grande influência na região do MERCOSUL, e, por outro lado, mais e mais organizações e governos estão adotando as IPSAS para elaborar seus relatórios financeiros (PÉREZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, 2009).

2.3.2.2 O processo brasileiro

O processo de convergência brasileiro das práticas contábeis às normas internacionais está sendo conduzido pelo CFC que, através da Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007, criou o Comitê Gestor de Convergência para que fossem desenvolvidas as ações necessárias com vistas a promover a harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Art. 3º O comitê tem por objetivo contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a **convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (grifo nosso)** (CFC, 2007).

Visando intensificar os esforços para a convergência, o Ministério da Fazenda (MF) emitiu a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, que determina à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants (IFAC) – International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* – por intermédio das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) editadas pelo CFC. A expectativa é que esse processo de convergência seja realizado até o ano de 2012, com o devido alinhamento com as atuais 31 normas internacionais.

Com essa reformulação na contabilidade pública brasileira, a normatização nacional está se aproximando da internacional, tendo um maior enfoque no patrimônio público. Além disso, esse novo conceito permitirá que sejam geradas informações necessárias à gestão patrimonial, oferecendo ao usuário informações confiáveis sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica e financeira em apoio ao processo de tomada de decisão.

Silva (2007) enfatiza que a normatização no setor público nacional seja recuperada, uma vez que foi afetada com a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), já que a comparabilidade da informação contábil deve incidir sobre o nível dos registros individuais que conduz à convergência dos resultados que são apresentados nas demonstrações financeiras.

Segundo Rotter (2008), a implementação das IPSAS melhora a informação financeira e a gestão dos gastos públicos, possibilita o controle do patrimônio público, facilita a

comparação da informação entre órgãos públicos, tende a melhorar as práticas de governança, permite uma melhor informação sobre os custos do governo para a prestação de serviços públicos, gera transparência e demonstra forte liderança frente aos demais países, além de permitir a criação de um órgão independente de contabilidade, isento de pressões.

Assim, como parte do processo de convergência, em 21 de novembro de 2008, o CFC emitiu 10 (dez) resoluções, aprovando as primeiras NBCASP. No quadro 3 estão relacionadas as normas e seus respectivos objetos de normalização.

Quadro 3 - NBCASP

NBC T 16 – Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental	
16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação	Apresenta a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da contabilidade pública.
16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis	Apresenta a definição do patrimônio público, a classificação dos elementos patrimoniais e conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas.
16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil	Estabelece bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público: plano plurianual; lei de diretrizes orçamentárias; e lei orçamentária anual.
16.4 – Transações no setor público	Estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público sob o enfoque contábil, quanto à sua natureza: econômico-financeira e administrativa; variações patrimoniais quantitativas e qualitativas e transações que envolvem valores de terceiros.
16.5 – Registro contábil	Estabelece critérios para o registro contábil dos atos e afetam que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, além das formalidades da escrituração contábil.
16.6 – Demonstrações contábeis	Estabelece as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas: balanço orçamentário; balanço financeiro; demonstração das variações patrimoniais; balanço patrimonial; demonstração do fluxo de caixa; demonstração do resultado econômico, complementada pelas respectivas notas explicativas.
16.7 – Consolidação das demonstrações contábeis	Estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.
16.8 – Controle interno	Estabelece definições de controle interno, sua abrangência, classificação; ambiente de controle; e procedimentos de prevenção, detecção e monitoramento.
16.9 – Depreciação, amortização e exaustão	Estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão.
16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público	Estabelece critérios de avaliação e mensuração dos ativos e passivos das entidades do setor público, inclusive considerando conceitos como redução ao valor recuperável e valor justo.

Fonte: Elaborado a partir do *site* CFC.

Em 10 de dezembro de 2009, o CFC editou a resolução nº 1.268 que altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6. Além disso, no dia 18 de outubro de 2010 foi encerrada a audiência pública com a minuta da NBC T 16.11, que visa estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para implantação do subsistema de

custos no setor público, a ser instituído pela NBC T 16.2 de forma a registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade.

Segundo Feijó (2008), a convergência no Brasil visa contribuir para o desenvolvimento sustentável do país, mediante a realização da reforma contábil e a da reforma de auditoria que gere maior transparência nas informações financeiras empregadas pelo mercado, assim como o aprimoramento das práticas profissionais no âmbito do setor privado e do setor público.

Segundo Darós e Pereira (2009), um dos pontos principais desse processo de convergência às normas contábeis internacionais do setor público é a mudança de enfoque contábil, até então, eminentemente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública com mais ênfase no patrimônio, com a adoção do regime de competência para as receitas e as despesas públicas.

Esse posicionamento apresentado pelas NBCASP demonstra um desprendimento da visão estritamente orçamentária, predominante na contabilidade pública há vários anos, para uma visão patrimonial, que tende a evidenciar todos os atos e fatos que alterem o patrimônio da entidade pública. Um governo poderia estar tendo resultados superavitários, mas estar perdendo patrimônio em virtude do abandono de suas instalações. Fatos como este estarão mais perceptíveis para os gestores públicos e para a sociedade de um modo geral.

A definição para Contabilidade Pública que consta na NBC T 16.1, além de registrar uma definição padronizada para a Contabilidade aplicada no setor público, evidencia a mudança no foco orçamentário para o patrimonial: “[...] é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao **controle patrimonial** de entidades do setor público.” (grifo nosso) (CFC, 2008a, p. 4).

2.3.3 Obstáculos para a Convergência

Muito embora o movimento de convergência às normas internacionais de contabilidade esteja ocorrendo nos dois setores, o processo no setor privado é tratado com bastante ênfase, principalmente nos investimentos, transações internacionais, e mercados de capitais, focando as empresas de capital aberto. Já no setor público, existe uma escassez muito grande de pesquisas e trabalhos acadêmicos referentes a este setor, assim como daqueles que

abordem o processo de convergência, relatando as experiências dos países que já convergiram ou daqueles que estão em processo de convergência às normas contábeis internacionais. Tal fato, de certa forma, contribui para tornar mais árdua a tarefa neste setor, criando um obstáculo a mais a ser vencido em todas as esferas governamentais.

Segundo Zarth (2010), o próprio ensino superior de contabilidade contribui para essa situação incipiente de pesquisa no setor público, uma vez que está mais voltado para a área privada, despertando pouco interesse aos alunos por disciplinas relacionadas com a área pública. A consequência disto é a carência de pesquisadores e profissionais qualificados no setor público, que acaba por deixar o Brasil em uma posição de atraso com relação a países como os Estados Unidos, a Austrália e membros da União Européia no que se refere ao desenvolvimento e à organização da Contabilidade Pública

Talvez a ausência de retorno financeiro e o fato de a contabilidade pública estar alheia ao mercado de capitais expliquem o fato do pouco interesse dos pesquisadores e acadêmicos em desenvolver trabalhos neste setor. Apesar de sua importância social e da relevância para a administração pública, a contabilidade aplicada no setor público ainda é um ramo de estudo restrito a poucos pesquisadores da área contábil.

A baixa produção acadêmica nesta área, que contribui para dificultar a formação de um referencial teórico razoável, é corroborada em trabalhos como o de Reis *et al* (2007). Em um total de 3.512 artigos analisados em doze anais de congressos, de 2001 a 2004, somente 94 trabalhos pertenciam a essa área temática, o que corresponde a 2,7% do total. No que se refere a textos acadêmicos, a pesquisa de Riccio, Sakata e Carastan (1999) relata que dos 316 trabalhos analisados, entre teses de doutorado e dissertações de mestrado, de 1962 a 1999, apenas 10 abordaram a área da Contabilidade Pública, representando 3,16% do total.

Segundo Fragoso *et al* (2010), a internacionalização dos mercados apresenta um grande desafio para a contabilidade, que é o de possuir normas convergentes que garantam a qualidade da informação por ela produzida, mantendo-se os padrões de compreensibilidade e comparabilidade, reduzindo os custos associados a esse processo pelos investidores e usuários em geral. No entanto, existem variáveis externas de toda ordem que contribuem para dificultar o processo de convergência, como a diversidade de idiomas, a variedade de culturas, a pluralidade de políticas fiscais e econômicas, entre outras.

Para Zeff (2007), essas variáveis, que dificultam o processo de convergência, assim entendido como o aumento da comparabilidade dos respectivos padrões no alto nível de qualidade, podem ser agrupadas da seguinte maneira:

- a) Problemas de interpretação, visto que a adequada interpretação das normas para sua efetiva aplicação se faz necessária para o alcance da comparabilidade;
- b) Problemas de linguagem, que pode ocorrer na tradução das normas internacionais para o idioma local, causando divergências no entendimento de novos conceitos;
- c) Problemas de terminologia, uma vez que o significado de determinadas palavras varia de país para país, como, por exemplo, o da palavra probabilidade;
- d) Medidas de ajustes de ganhos, que podem ser aplicadas de variadas maneiras para se medir a lucratividade dos ganhos decorrentes das atividades realizadas;
- e) O papel da *Securities and Exchange Commission* (SEC), que regula o mercado de ações dos Estados Unidos e, por conseguinte, possui uma elevada importância no cumprimento de normas padronizadas em todo o mundo, dado o grande número de empresas que operam na bolsa de valores norte-americana; e
- f) O impacto das políticas exercidas pelas grandes empresas sobre os órgãos reguladores e definidores de normas contábeis.

Pereira, Estevam e Almeida (2009, *apud* Cunha, 2009) relacionam os seguintes fatores como obstáculos à harmonização contábil internacional: o impacto econômico das práticas contábeis, na medida em que a harmonização tende a diminuir a importância dos interesses de grupos específicos dos países; a resistência dos países em abdicar do seu normativo nacional em favor de uma regulamentação internacional definida exteriormente; e a ausência de organismos profissionais fortes em diversos países, que influenciam o processo de desenvolvimento da contabilidade internacional.

No que se refere à adoção das IPSAS na Europa, Peuch-Lestrade e Persico (2010) apresentam três fatores que parecem estar restringindo esse movimento. O primeiro fator seria a preferência por regras locais de contabilidade, devido à familiaridade das mesmas pelas entidades públicas. O segundo fator está relacionado com o medo da implementação, em função dos custos e da complexidade de um projeto de conversão desse porte. E por fim, o terceiro fator se refere à falta de conhecimento das normas.

Segundo Chan (2010), um dos objetivos das IPSAS é a promoção da prestação de contas por meio do *full disclosure*, enfatizando a *accountability*. Todavia, os governos que possuem uma maior necessidade de melhorar a sua *accountability* e transparência financeira são, provavelmente, os mais reticentes e menos capazes de adotarem as IPSAS. Em função da ausência de poder coercitivo, o IPSASB tem se aliado aos organismos internacionais que prestam auxílio financeiro aos países em desenvolvimento para incentivar o emprego das normas internacionais.

Segundo Silva (2007), no Brasil, devido à falta de convergência entre a STN, os Tribunais de Contas e os entes da Federação, ocorrida após a edição da LRF, têm surgido diversas interpretações sobre importantes instrumentos de controle fiscal, o que contribui para a existência de obstáculos na contabilidade pública, não refletindo a devida realidade econômica da entidade.

A adoção integral das IPSAS parece ser a melhor maneira de atender às demandas internacionais, muito embora esse caminho seja visto como árduo, que pode resultar em um processo de convergência de direito, mas não de fato. O sistema contábil do setor público brasileiro é mais propício à convergência aos padrões internacionais de contabilidade do IFAC. Assim, a busca pelos resultados positivos dessa reforma contábil vem sendo conduzida pelo CFC, mediante um processo de aculturação da Contabilidade Governamental, apoiada em uma estratégia paulatina de implementação (REVOREDO, 2008).

2.4 Avaliação de Ativos

O patrimônio público é estruturado em três grupos: ativos, passivos e patrimônio líquido. A estrutura do Balanço Patrimonial das entidades públicas está disposta no Anexo 14 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, ajustada pela portaria n. 749, de 15 de dezembro de 2009, da Secretaria do Tesouro Nacional, conforme consta na figura 3.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>					
BALANÇO PATRIMONIAL					
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA DE EMISSÃO:	PÁGINA:		
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO			ESPECIFICAÇÃO		
ATIVO CIRCULANTE			PASSIVO CIRCULANTE		
ATIVO NÃO-CIRCULANTE			PASSIVO NÃO-CIRCULANTE		
Ativo Realizável a Longo Prazo					
Investimentos			TOTAL DO PASSIVO		
Imobilizado			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Bens Móveis			ESPECIFICAÇÃO		
Bens Imóveis					
(-) Depreciação, Exaustão e Amortização					
Intangível			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		

Fonte: Brasil (1964) adaptado.

Figura 3: Balanço Patrimonial do Setor Público

Segundo CFC (2008a, p. 2), “a classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em ‘circulante’ e ‘não circulante’, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade”. A conversibilidade é inerente aos itens classificados no ativo, enquanto a exigibilidade aos itens do passivo.

O conceito de ativo, dentro do arcabouço teórico contábil, é um dos mais importantes, se não o mais. Segundo Iudícibus (2004), o estudo do ativo é tão importante que poderia ser considerado o capítulo fundamental da Contabilidade, uma vez que a sua definição e avaliação estão ligadas por intermédio de vários relacionamentos contábeis que envolvem receitas e despesas.

Segundo Carvalho (2004), o termo “ativo” não se faz muito presente na literatura contábil brasileira que trata do setor governamental. O que se observa é a utilização de termos como bens públicos ou bens permanentes para se referirem aos ativos, principalmente aos ativos fixos.

São bens públicos aqueles de domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno. Eles são divididos em três grupos: bens de uso comum do povo – como rios, mares, estradas, ruas e praças; bens de uso especial – como edifícios ou terrenos utilizados para o serviço ou o estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive as autarquias que lhes pertence; e os bens dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades (BRASIL, 2002).

Segundo Nardes (2008), no decorrer da realização dos trabalhos de auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU), sistematicamente, determinados pontos são sempre destacados nos relatórios de auditoria, entre eles a inadequada valoração do patrimônio móvel e imóvel, que não permite, desta maneira, conhecer o valor real do patrimônio público.

Ao se referir ao patrimônio móvel e imóvel, o Ministro Nardes fez alusão aos itens registrados no ativo imobilizado do balanço patrimonial dos órgãos públicos. Em função disso, considerando a tendência mundial de melhorar as informações apresentadas aos diversos usuários, sejam externos ou internos, também no contexto da Contabilidade Governamental, é tarefa precípua realizar a avaliação dos ativos imobilizados cadastrados nas entidades públicas.

Nesta linha de raciocínio, cabe mencionar que

o patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou

avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade (**grifo nosso**) (STN, 2010a, p. 36).

Em consonância com a convergência contábil ao padrão internacional, a norma brasileira emitida pelo CFC que trata do assunto é a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, que apresenta critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos que compõem o patrimônio público, suprindo, dessa maneira, a lacuna até então existente de critérios e definições claras que não permitiam a adequada evidenciação da real situação patrimonial dos órgãos públicos.

No manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), a avaliação é definida como “a atribuição de valor monetário a itens do ativo ou passivo cuja obtenção decorreu de julgamento fundado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, o processo de evidenciação dos atos e fatos da administração” (STN, 2010b, p. 4).

Com a finalidade de atingir o objetivo deste estudo, serão abordados, tão-somente, os bens registrados nos ativos imobilizados das entidades públicas. Assim, é interessante verificar a definição de ativos que é apresentada na NBC T 16.2, alterada pela Resolução CFC nº. 1.268/09: “Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços” (CFC, 2008b, p. 2).

Ao definir o significado do termo “mensuração”, a NBC T 16.10 estabelece que se trata de “a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas” (CFC, 2008d, p. 2).

Um pouco mais detalhada, a mensuração é definida no manual do SIAFI como

o ato de constatação de valor monetário para itens do ativo ou passivo, expresso no processo de evidenciação dos atos e fatos da administração, revelado mediante a aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises tanto qualitativas quanto quantitativas (STN, 2010b, p. 4).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), o processo de mensuração consiste em atribuir valores monetários significativos a objetos – instalações, equipamentos, etc. – ou eventos associados a uma empresa – venda de produtos e serviços, distribuição de dividendos, etc. –, visando permitir a agregação ou a desagregação, quando for necessária.

Como passo inicial desse processo, um atributo específico do item a ser mensurado deve ser selecionado. Haja vista que os ativos possuem vários atributos, a mensuração e a conseqüente publicação de mais de um atributo pode ser relevante para os investidores e demais usuários das demonstrações financeiras.

Para Strassburg (2003, p. 8), no momento de “avaliar ou mensurar um ativo deve-se, necessariamente, verificar e aplicar algumas características que são atributos básicos da informação”, tais quais:

a) objetividade – os procedimentos a serem adotados devem ser adequados, claros, transparentes e de fácil compreensão, para que não dêem margem à subjetividade decorrente de julgamentos;

b) confiabilidade – os dados mensurados do ativo devem ser aceitáveis e verificáveis, de forma que seja possível constatar a veracidade dos fatos;

c) oportunidade – o benefício da informação está diretamente relacionado com o tempo em que se presta tal informação. Assim, as informações mensuradas devem ser fornecidas no tempo exato em que são necessárias, para que não percam sua utilidade;

d) precisão – as informações devem atender às necessidades dos gestores na medida exata, possibilitando ao gestor distinguir o mais adequado curso da ação;

e) exatidão – a mensuração deve expressar valores verdadeiros, sendo do tamanho exato ou na quantidade certa; e

f) acuraria – a informação sobre a mensuração deve ter uma probabilidade mínima de se desviar da verdade.

Segundo Rossetto *et al* (2001, p. 27), “a apuração do valor de uma empresa pode enfatizar a quantificação monetária de seus ativos e passivos, sendo o resultado do período dimensionado como uma conseqüência das variações ocorridas nesses itens patrimoniais”. Desta maneira, a avaliação deve-se basear em um dos dois tipos de valores de troca: valores de entrada, que são obtidos no segmento de mercado de compra da entidade, e valores de saída, que são obtidos nos segmentos de venda.

2.4.1 Valores de entrada

As medidas de entrada representam o volume de dinheiro, ou o valor de alguma outra forma de compensação, pago quando um ativo ou seus serviços ingressam na empresa por meio de uma troca (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Para Iudícibus (2004), os valores de entrada representam melhor os ativos na avaliação do que os valores de saída, uma vez que podem representar o valor máximo para a empresa, visto que em muitas situações não existe mercado para valores de venda. Além disso, os valores de entrada na avaliação de ativos são mais objetivos e confiáveis e não reconhecem receitas antes de serem realizadas.

Segundo Rossetto *et al* (2001), os valores de entrada representam o sacrifício, que pode ser entendido como a entrega de ativos e/ou a assunção de dívidas, que a empresa teve, tem ou terá que realizar para adquirir determinado recurso. Eles são amplamente utilizados na avaliação de ativos, com base em três conceitos presentes nas demonstrações contábeis: o lucro como diferença entre caixa obtido em um negócio menos o caixa desembolsado ou investido; a praticabilidade, já que basta observar o documento que respaldou a operação para se obter o custo da mercadoria e/ou serviço; e a objetividade, uma vez que a avaliação mediante o documento que respaldou a compra é verificável e comprovável.

Considerando o aspecto temporal, as principais opções são: custo histórico (passado), custo corrente (presente) e custo de reposição futuro (futuro).

2.4.1.1 Custo Histórico (Corrigido)

O custo histórico, também denominado custo original, é o valor de entrada mais utilizado pelas empresas na preparação de suas demonstrações financeiras. Segundo Rossetto *et al* (2001), consiste no sacrifício efetuado para disponibilizar um dado recurso à administração da empresa. Por ser um custo incorrido (passado), o custo histórico é estático, desprezando, desta maneira, possíveis alterações de preços. É considerado o valor de entrada que melhor atende aos conceitos de objetividade e praticabilidade, além de contribuir para a proteção do capital da empresa, sendo assim o mais empregado na contabilidade financeira.

O custo histórico é definido pelo preço agregado pago pela empresa para adquirir a propriedade e o uso de um ativo, incluindo todos os desembolsos necessários para colocar o ativo no local e nas condições que lhe permitam produzir os benefícios esperados na produção ou em outras atividades da empresa. Sua principal vantagem reside no fato de ser verificável, já que se refere a uma transação já realizada. No entanto, sua principal desvantagem é a de que o valor do ativo para a empresa pode variar com o passar do tempo, perdendo a sua substância econômica, não expressando, desta maneira, a realidade e tendo uma avaliação monetária defasada (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Segundo Aleixo (2005), no decorrer dos anos, muito embora o custo histórico mantenha os registros contábeis originais, ele representa apenas o quanto foi investido. Para fins gerenciais, esta informação é bastante limitada, em função do nível de decisão que se faça necessário. Na tentativa de expressar um valor monetário mais próximo da realidade, considerando a variação de preços no mercado, são empregados indicadores oficiais do governo sobre o custo histórico, com vistas a modificá-lo e aumentar a relevância da informação prestada mediante o seu emprego. Este é o denominado custo histórico corrigido.

Não há dúvidas sobre a qualidade da informação gerada nas demonstrações financeiras com o emprego do custo histórico corrigido. Os valores dos itens registrados são homogeneizados, mesmo que adquiridos em datas diferentes. Ocorre uma melhoria na consistência das informações, de forma a privilegiar a essência econômica, a própria consistência e a uniformidade, requisitos da informação contábil. Todavia, muito embora seja constatado um avanço no critério de mensuração, a informação gerada é obtida em uma perspectiva do passado (ALEIXO, 2005).

2.4.1.2 Custo Corrente (Corrigido)

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), o custo corrente representa o preço de troca que seria exigido hoje para que fosse possível obter o mesmo ativo ou o seu equivalente. Se existir um mercado onde ativos semelhantes sejam negociados, um preço de troca poderá ser obtido e associado ao ativo que se possui; esse preço representa o valor máximo para a empresa (a menos que o valor realizável líquido seja superior), exceto por períodos muito curtos, até que possa ser realizada sua reposição.

O custo corrente leva em consideração, para fins de mensuração, as variações ocorridas no valor do ativo no mercado, representando para o gestor uma informação relevante, visto que se aproxima da quantia necessária a ser desembolsada para que fosse possível adquirir bens com as mesmas características do que se tem registrado (ALMEIDA; EL HAJJ, 1997).

Esse preço de troca será um preço de custo somente quando for obtido a partir de cotações em um mercado no qual a empresa adquira seus ativos ou realize os serviços por ela proporcionados; não pode ser obtido a partir de cotações no mercado em que a empresa usualmente vende seus ativos ou seus serviços no curso normal de suas operações, a menos que os dois mercados coincidam.

É interessante ressaltar a diferença entre variação geral de preços da economia e variação específica de preços de um determinado bem ou serviço. A primeira consiste em um abrangente movimento ascendente (inflação) ou descendente (deflação) dos valores de mercado de bens e serviços, cujo impacto é sentido por praticamente toda a sociedade. Já a variação específica de preços representa a alteração no valor de mercado de um determinado bem ou serviço (ROSSETTO *et al*, 2001).

Analogamente ao que ocorre com o custo histórico corrigido, ao se levar em consideração a variação de preços ocorrida com o passar do tempo, para fins de avaliação, obtém-se o custo corrente corrigido.

2.4.1.3 Custo de Reposição Futuro

Segundo Rossetto *et al* (2001), o uso do custo corrente pode não cumprir adequadamente suas finalidades, caso a empresa efetue a reposição de seus estoques após a data da venda, uma vez que, nesse intervalo, o item poderia sofrer novas variações específicas. Visando atender essa situação, o item patrimonial poderia ser avaliado pela expectativa do custo corrente na data da sua reposição. Esse custo é denominado por custo de reposição futuro.

Este conceito tem como objetivo preservar a continuidade das operações da empresa com os mesmos tipos de produtos ou serviços. Assim, o resultado útil para a administração é obtido através da diferença entre a receita obtida e o custo futuro de reposição da unidade

vendida. Este valor será estabelecido e levando em consideração na data futura no momento da próxima compra (ALEIXO, 2005).

2.4.2 Valores de saída

Esta metodologia é utilizada para a avaliação ou mensuração de ativos quando a empresa coloca seus ativos a disposição de terceiros de maneira normal ou percebe a necessidade de se desfazer de algum ativo do seu patrimônio de maneira inesperada.

Segundo Nélo *et al* (2001), os valores de saída procuram atribuir utilidade à informação, por meio da busca de adequada aproximação do valor econômico do objeto avaliado. No entanto, em comparação com os valores de entrada, os valores de saída, geralmente, são mais subjetivos e menos práticos. Assim, sua aplicação na contabilidade financeira normalmente se restringe às operações passadas e ao atendimento do conceito de prudência ou conservadorismo.

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), os preços de saída representam o volume de caixa, ou o valor de algum outro instrumento de pagamento, recebido quando um ativo ou seu serviço deixa a empresa por meio de troca ou conversão.

2.4.2.1 Valor Corrente de Venda

Segundo Nélo *et al* (2001), o valor corrente de venda representa a resposta para a seguinte pergunta: por quanto conseguiríamos vender hoje um dado item patrimonial? É possível perceber que pode existir uma correspondência com o custo corrente, desconsiderando os outros gastos para colocá-lo à disposição da empresa.

Constitui-se em uma razoável aproximação do futuro preço de venda, considerando que a empresa esteja operando em um mercado organizado. Além disso, este método evidencia o custo de oportunidade, ou seja, o valor que a empresa renuncia ao não vender o seu ativo patrimonial (ALMEIDA; EL HAJJ, 1997).

2.4.2.2 Valor Realizável Líquido

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), sempre que valores de saída estiverem sendo utilizados na mensuração de estoques, e exista previsão de custos de produção ou despesas de venda adicionais, esses custos devem ser subtraídos do preço corrente de venda para que se obtenha uma aproximação da avaliação corrente. Desta maneira, entende-se por valor realizável líquido o preço corrente de saída menos o valor corrente de todos os custos e despesas incrementais esperados (excluindo-se os fiscais), relacionados à conclusão, à venda e à entrega da mercadoria.

O valor realizável líquido pode ser entendido como o valor corrente de venda deduzido dos gastos necessários para a realização do item avaliado. É o montante esperado da entrada líquida de caixa que a venda do item proporcionaria à entidade (NÉLO *et al*, 2001).

2.4.2.3 Equivalentes Correntes a Caixa

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), o valor de saída denominado equivalente corrente a caixa exprime o montante de caixa ou o poder geral de compra que seria obtido com a venda de cada ativo em condições organizadas de liquidação, podendo ser medidos pelos preços cotados de mercado de bens de natureza semelhante e em condições parecidas.

Segundo Strassburg (2003, p.14), “ao empregar esta abordagem a empresa deveria colocar a venda todos os ativos de forma ordenada”. Assim, estaria sendo levado em consideração que cada ativo existente no patrimônio da empresa teria aceitação no mercado, estando a valoração do bem condicionada ao preço que o mercado estaria oferecendo.

A principal deficiência deste conceito para o uso em todos os ativos reside em não levar em consideração a relevância da informação para as necessidades de predição e tomada de decisões dos usuários de demonstrações financeiras, apesar de oferecer ao investidor informações contemporâneas a respeito da posição financeira da empresa e de algumas alternativas disponíveis (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Além disso, é um conceito de difícil aplicação, haja vista que todos os itens do ativo que não tivessem um valor de mercado seriam excluídos.

2.4.2.4 Valor de Liquidação

Segundo Nélo *et al* (2001), em algumas situações, como falência, reestruturação, encerramento de atividades, as vendas podem ocorrer em um contexto anormal, onde a urgência de sua conclusão é a característica predominante. Em função disso, é esperado que o valor de liquidação seja menor que o valor corrente de venda, uma vez que se presume a venda forçada de determinado ativo, dada a situação extremada.

Para Hendriksen e Van Breda (1999), o conceito de valor de liquidação subentende uma venda forçada, seja a clientes regulares a preços substancialmente reduzidos ou a outras empresas ou revendedores, geralmente a preços consideravelmente abaixo do custo. A aplicação de valores de liquidação geralmente resulta na reavaliação, para menos, dos ativos, e no reconhecimento de perdas.

O valor de liquidação normalmente possui uma aplicabilidade restrita em virtude do pressuposto da venda forçada. Por isso, os relatórios nele fundamentados são de pouca utilidade para a maioria das decisões recorrentes da empresa. Esta metodologia deveria ser empregada apenas nas hipóteses de descontinuidade de bens.

Como não são realistas em circunstâncias normais, os valores de liquidação devem ser utilizados somente em duas condições principais:

1. Quando mercadorias ou outros ativos tenham perdido sua utilidade normal, tenham tornado-se obsoletos, ou de algum outro modo tenham perdido seu mercado normal; e
2. Quando a empresa espera suspender suas operações no futuro próximo, tornando-se incapaz de vender em seu mercado normal (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

2.4.2.5 Valor de Realização Futuro

Segundo Nélo *et al* (2001), o valor de realização futuro pode ser entendido como o benefício que a empresa incorrerá com a realização de um item do seu patrimônio no futuro, levando em consideração que nesse espaço de tempo irão ocorrer alterações significativas no mercado. Isto é, este valor de saída representa o benefício futuro que se espera auferir baseado em prováveis e significativas alterações no mercado. Seu correspondente valor de entrada

seria o custo de reposição futuro. Sua aplicabilidade é a mesma atribuída ao valor corrente de venda e realizável líquido.

2.4.2.6 Valor Presente do Fluxo Futuro de Caixa

Este valor é obtido ao se descontar todos os benefícios futuros advindos do uso do ativo patrimonial a valores presentes, mediante o emprego de taxas de juros pré-determinadas por quem está realizando a avaliação. Ou seja, “consiste em converter os benefícios e sacrifícios associados a um item patrimonial em quantidades de moeda, respeitando as épocas de ocorrência, e transportá-las para a data específica por meio do uso de taxas de juros” (NÉLO *et al*, 2001, p. 112).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), quando há um período de espera até que ocorram os recebimentos esperados, o valor presente desses recebimentos é inferior ao montante efetivo que se espera receber. Quanto mais longo o período, menor o valor presente.

2.4.3 Valor justo (*Fair Value*)

Considerando o atual contexto de convergência às normas internacionais de contabilidade, tanto no setor privado como no setor público, está em evidência a utilização do valor justo, ou *fair value*, como técnica de mensuração de alguns ativos e passivos, seja como valor de entrada ou como valor de saída. Com a aplicação desta nova metodologia de avaliação, poderão ocorrer impactos tanto qualitativos como quantitativos junto às demonstrações contábeis, dando margem a uma maior comparabilidade e uma percepção mais real do mercado.

Segundo Garcia *et al* (2007), as informações constantes nos relatórios contábeis não devem fornecer aos seus usuários dados caluniosos ou aparentes, pois estariam indo de encontro ao próprio objetivo da contabilidade, que é o de fornecer informações relevantes e precisas aos seus usuários.

A aplicação do *fair value* em ativos acontece para aqueles que sejam legítima e fisicamente possível, ponderando a sua melhor utilização. Nesse sentido, a FIPECAFI (2009,

p. 250) afirma que esta aplicação “presume o maior e melhor uso dos ativos pelos participantes do mercado, considerando o uso do ativo que seja fisicamente possível, legalmente permitido e financeiramente viável na data de mensuração”.

As empresas brasileiras que negociam suas ações nas Bolsas de Valores dos EUA já adotam o *fair value*, por força de lei, uma vez que está estabelecido nas normas contábeis daquele país. Neste caso, os critérios de contabilização dos instrumentos financeiros para o *fair value* são definidos pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) em seus pronunciamentos nº 107, 119 e 133.

No *Statements of Financial Accounting Standards* (SFAS) nº 107, é apresentada a definição para o *fair value* de um instrumento financeiro: “*is the amount at which the instrument could be exchanged in a current transaction between willing parties, other than in a forced or liquidation sale*” (FASB, 1991, p. 5) (“é a quantia pela qual o instrumento pode ser negociado em uma transação atual, entre partes interessadas, que não seja uma venda forçada ou liquidação” – tradução livre).

A definição de *fair value* que consta do resumo técnico do *International Accounting Standards* (IAS) nº 39 – *Financial Instruments: Recognition and Measurement*, emitido pelos membros da Fundação Educacional do *International Accounting Standards Committee* (IASC) é praticamente a mesma: “*the amount for which an asset could be exchanged, or a liabilities settled, between knowledgeable, willing parties in an arm’s length transaction*” (“a quantia pela qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas e bem informadas, em uma transação independente e sem relacionamento entre as partes” – tradução livre).

No Brasil, entende-se *fair value* como valor de mercado. A NBC T 16.10 o define como “o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado” (CFC, 2008d, p. 2).

Segundo Kich e Filipin (2010), muito embora a abordagem do *fair value* esteja envolta em algumas controvérsias, já que se baseia em critérios de estimativas subjetivos, os saldos que são apresentados nas contas patrimoniais dos ativos permanentes ficam mais voláteis, auxiliando o processo de tomadas de decisões econômicas. Apesar de se tratar de um termo relativamente recente e da complexidade envolvida para o seu cálculo, o emprego do *fair value* representa significativamente uma das novas tendências da contabilidade e nada impede o seu conhecimento e aplicabilidade. Seu uso busca trazer para os usuários das demonstrações contábeis uma percepção mais próxima da realidade do mercado, uma vez que tenta

representar a transação que ela objetiva informar, por intermédio de valores condizentes com os realmente praticados no mercado.

Segundo Fuji e Slomski (2003, p. 40), “o *fair value* constitui, essencialmente, uma ruptura do princípio do custo histórico como base de valor e da convenção da objetividade, à medida que há a contabilização de um valor estimado, não necessariamente objetivo”. Assim, com o emprego do *fair value*, é possível se verificar o princípio da essência sobre a forma.

2.4.4 Tratamento dos ativos segundo as NBCASP

A NBC T 16.10 define o tratamento que deve ser dado aos grupos de contas pertencentes ao ativo e ao passivo patrimonial dos órgãos públicos. Considerando o campo de trabalho aqui explorado, será dada ênfase somente às contas do ativo, que estão agrupadas da seguinte maneira: disponibilidades, créditos e obrigações, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido.

2.4.4.1 Disponibilidades, créditos e estoques

Segundo Ferreira (2009, p. 354), as disponibilidades “são elementos do ativo que representam dinheiro ou que nele podem ser convertidos imediatamente”. Estão enquadradas nesta situação, as contas Caixa, Bancos Conta Movimento, Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata e Numerários em Trânsito. De acordo com a norma técnica, a mensuração ou avaliação das contas do ativo classificadas neste grupo, e nos direitos e títulos de créditos, deve ser realizada pelo valor original.

Quando os direitos e/ou títulos de créditos forem em moeda estrangeira, deve-se realizar a conversão com a taxa de câmbio vigente na data do balanço. Se forem prefixados deve-se ajustá-los a valor presente. As diferenças de câmbio e os ajustes apurados devem ser contabilizados em contas de resultado (CFC, 2008d).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 351), os estoques compreendem “mercadorias destinadas à venda no transcorrer normal das operações e materiais a serem utilizados no processo de produção para venda”. Para esta conta do ativo, a NBC T 16.10

define que a mensuração ou avaliação deve ser realizada com base no valor de aquisição, ou no valor de produção, ou de construção. Caso quaisquer destes valores sejam superiores ao valor de mercado, o procedimento que estiver sendo realizado deve adotar o valor de mercado.

No que se refere à mensuração e avaliação dos itens que saem dos estoques, o método empregado é o custo médio ponderado. Quanto à mensuração dos resíduos e refugos, na falta de um critério mais adequado, deve ser procedida pelo valor realizável líquido. Por fim, os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos são mensurados ou avaliados pelo valor de mercado. Tal procedimento será adotado sempre que a atividade for primária e o custo de produção for de difícil determinação ou acarrete gastos excessivos ao órgão público.

2.4.4.2 Investimentos permanentes

Para as participações em empresas e consórcios públicos ou público-privados, nas quais o órgão público tenha influência significativa na administração, a NBC T 16.10 determina que as mesmas devam ser mensuradas ou avaliadas pelo método de equivalência patrimonial. Por este método, “o valor de patrimônio líquido do investimento é obtido aplicando-se a percentagem de participação no capital social sobre o valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada” (FERREIRA, 2009). As demais participações podem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição.

Influência significativa é o poder de uma entidade do setor público participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de outra entidade que dela receba recursos financeiros a qualquer título ou que represente participação acionária, desde que não signifique um controle compartilhado sobre essas políticas (CFC, 2008d).

2.4.4.3 Imobilizados

De acordo com o inciso IV, art. 179, da Lei nº. 6.404/76, com a nova redação dada pela Lei 11.638/07, são classificados no ativo imobilizado “os direitos que tenham objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade”.

O tratamento dispensado a esses direitos pela NBC T 16.10, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é o de efetuar a mensuração ou a avaliação dos mesmos, com base no valor de aquisição, produção ou construção. Somente os gastos que puderem gerar benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços devem ser incorporados ao valor desses ativos. Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.

Segundo Silva (2009), a maioria dos ativos imobilizados possui vida útil limitada e, portanto, sua utilização pela entidade pública ocorrerá durante um período finito de períodos contábeis futuros. Em função disto, o sistema contábil deve incluir nos períodos contábeis em que o ativo for utilizado a apropriação gradativa de seu valor como custo ou despesa sob a denominação de amortização, depreciação e exaustão, dependendo da sua natureza.

A norma técnica dispõe que, quando os itens do imobilizado possuírem vida útil econômica limitada, ficarão sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas. Desta forma, os bens classificados no imobilizado passam a ser tratados como ocorre na área privada, tendo seus valores corrigidos contabilmente em função das perdas decorrentes da depreciação, amortização ou exaustão, conforme o caso.

Segundo a NBC T 16.10, quando se tratar de ativos classificados no imobilizado, que tenham sido incorporados a título gratuito, para fins de avaliação, deve ser considerado o valor obtido com base em procedimento técnico, ou o valor patrimonial definido nos termos da doação. O critério de avaliação desses ativos e a eventual impossibilidade de sua mensuração devem ser evidenciados em notas explicativas.

Por outro lado, quando se tratar de transferências de ativos imobilizados, o registro desses bens deve ser feito com base no valor contábil líquido, ou seja, já abatida a depreciação, amortização ou exaustão, constante da entidade de origem. Caso haja divergência entre o critério fixado no instrumento de autorização de transferência e o critério mencionado, o procedimento empregado deve ser evidenciado em notas explicativas.

2.4.4.4 Bens de uso comum

No que tange aos bens de uso comum, como rios, mares, estradas, ruas e praças, que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em

doação, a NBC T 16.10 determina que tais itens devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam ou não, afetos a sua atividade operacional.

A mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção. Além disso, a NBC T 16.9 dispõe que tais bens não estão sujeitos à depreciação.

2.4.4.5 Intangíveis

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), os ativos intangíveis fazem parte de uma das áreas mais complexas da teoria da contabilidade, parcialmente em função das dificuldades de se apresentar uma definição, mas principalmente por causa das incertezas afetas à mensuração de seus valores e à estimativa de suas vidas úteis. A definição que norteará este trabalho é a de que os ativos intangíveis são ativos não monetários identificáveis, sem substância (BRASIL, 2010).

Segundo a norma técnica, os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública, ou exercidos com essa finalidade, devem ser mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção. Quando se tratar de ativos intangíveis obtidos a título gratuito, e existir uma eventual impossibilidade da valoração dos mesmos, tal fato deve ser evidenciado em notas explicativas.

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços.

2.4.4.6 Diferidos

Segundo Ferreira (2009), muito embora a definição de ativos diferidos tenha sido extinta pela Medida Provisória (MP) nº. 449, de 3 de dezembro de 2008, em função da natureza dos bens ali classificados, é possível que esta conta permaneça com saldo até a sua completa amortização.

Segundo a NBC T 16.10, as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para a prestação de serviços públicos de mais de um exercício e que não configurem apenas como redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional são mensurados ou avaliados pelo custo incorrido, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que tenham sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).

2.4.5 Tratamento dos ativos segundo as IPSAS

Os ativos imobilizados das entidades que preparam e apresentam suas demonstrações sob o regime de competência são registrados, mensurados e avaliados de acordo com o disposto na IPSAS 17 – *Property, plant and equipment*. Emitida pelo IPSASB em dezembro de 2001, e revisada em dezembro de 2006, seu objetivo é descrever o tratamento contábil apropriado para esses itens do patrimônio, tendo como questões principais o reconhecimento dos ativos, a determinação de seus valores a serem registrados, e as taxas de depreciação e perdas por *impairment* a serem reconhecidas relacionadas a eles.

Segundo o IFAC (2010, pp. 486-487), *property, plant and equipment* são ativos tangíveis que “*are held for use in the production or supply of goods or services, for rental to others, or for administrative purposes; and are expected to be used during more than one reporting period*” (“são mantidos para uso na produção ou fornecimento de bens e serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e espera-se que sejam utilizados durante mais de um período de relatórios anuais” – tradução livre). Considerando esta afirmativa, pode-se dizer que se referem a ativos imobilizados e equipamentos com vida útil superior a um ano.

O reconhecimento do custo desses itens como ativos ocorre quando, e somente quando, “*it is probable that future economic benefits or service potential associated with the item will flow to the entity; and the cost or fair value of the item can be measured reliably*” (IFAC, 2010, p. 487) (“seja provável que os benefícios econômicos futuros ou potenciais serviços associados com o item fluam para a entidade; e o custo ou valor justo do item possa ser medido com segurança” – tradução livre).

Muito embora sejam requisitos a serem observados para que seja possível o reconhecimento como ativos, nem todos os bens que cumprem tais requisitos devem, compulsoriamente, ser assim reconhecidos. É o caso dos “*heritage assets*”, que segundo o IFAC (2010, p. 485), “*not require an entity to recognize heritage assets that would otherwise meet the definition of, and recognition criteria for, property, plant and equipment*” (“não requer que a entidade reconheça os bens do patrimônio histórico que, de outra forma, se enquadrem na definição de, e critério de reconhecimento de propriedade, instalação e equipamento” – tradução livre). Todavia, se tais itens forem reconhecidos pela entidade “(...) *it must apply the disclosure requirements of this Standard and may, but is not required to, apply the measurement requirements of this Standard*” (podem aplicar os requisitos de divulgação desta Norma e podem, mas não é obrigatório, aplicar os requisitos de mensuração desta Norma).

A IPSAS 17 menciona que alguns ativos são descritos como “*heritage assets*” em função de sua importância cultural, ambiental e histórica. Como exemplos, podem ser citadas as construções históricas, os monumentos, os sítios arqueológicos, as áreas de conservação ambientais e as reservas naturais, e os trabalhos de arte.

Esses itens são objeto de muitas controvérsias. Autores como Mautz (1981, 1988), Pallot (1990) e Barton (2000), dentre tantos outros, analisam a problemática em torno de tais bens, apresentando posições opostas e muito críticas em relação aos pronunciamentos de organismos oficiais de diversos países.

Gómez e Casal (2007) relatam que grande parte da doutrina sugere que tais bens sejam apresentados separadamente dos tradicionais itens do patrimônio, com caráter mais descritivo do que financeiro, enquanto outro grupo admite a apresentação desses bens nos demonstrativos financeiros, com valor atribuído, sempre que cumprirem os requisitos gerais de reconhecimento para os ativos fixos tangíveis.

Parte dos pronunciamentos oficiais, por sua vez, divide esses itens entre aqueles com natureza pura e aqueles que cumprem funções ligadas com as atividades do ente a que pertencem. Outra parte não realiza tal distinção. As normas que fazem esta distinção, em geral, tratam os elementos com múltiplas funções de maneira idêntica aos demais ativos fixos tangíveis ligados à atividade da entidade pública correspondente, enquanto aquelas que atribuem um papel específico para esses bens dividem-se entre as que definem um tratamento informativo não financeiro e as que sugerem conotações financeiras, disponibilizando diversas opções de valoração (GOMÉZ e CASAL, 2007).

Segundo o IFAC (2010), uma categoria de itens que atende aos requisitos para se enquadrar como ativo, e que deveria ser contabilizada de acordo com a IPSAS 17, é a descrita como “*infrastructure assets*”. Todavia, ressalta-se que não há uma definição aceita universalmente para tais itens. Normalmente, eles apresentam algumas, quando não todas, das seguintes características: “*they are part of a system or network; they are specialized in nature and do not have alternative uses; they are immovable; and they may be subject to constraints on disposal*” (“eles são parte de um sistema ou de uma rede; eles são especializados por natureza e não têm emprego alternativo; eles são imóveis; e podem estar sujeitos a restrições para alienação” – tradução livre). Como exemplos, podem ser mencionadas as malhas rodoviárias, as redes de comunicação, os sistemas de esgotos, e os sistemas de fornecimento de água.

No que se refere à mensuração no reconhecimento dos itens classificados como “*property, plant and equipment*”, e devidamente reconhecidos como ativos, o IFAC (2010, p. 489) estabelece que “*shall be measured at its cost*” (“devem ser medidos pelo seu custo” – tradução livre) ou se “*an asset is acquired through a non-exchange transaction, its cost shall be measured at its fair value as at the date of acquisition*” (se “o ativo for adquirido por meio de uma transação sem contraprestação, seu custo deverá ser medido pelo seu valor justo na data de aquisição” – tradução livre). Neste caso, o seu *fair value* não constitui uma reavaliação.

Reconhecido o ativo, para mensurações posteriores, a entidade deve escolher entre o modelo de custo e o modelo de reavaliação como sua política contábil, aplicando-a para todos os ativos da categoria “*property, plant and equipment*”.

Pelo modelo de custo, “*an item of property, plant and equipment shall be carried at its cost, less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses*” (“um item de propriedade, instalação e equipamento deve ser registrado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável” – tradução livre). Pelo modelo de reavaliação, “*an item of property, plant and equipment whose fair value can be measured reliably shall be carried at a revalued amount, being its fair value at the date of revaluation, less any subsequent accumulated depreciation, and subsequent accumulated impairment losses*” (IFAC, 2010, p. 493) (“um item de propriedade, instalação ou equipamento, cujo valor justo possa ser medido com segurança, deverá ser registrado pela quantia reavaliada, sendo seu valor justo na data de reavaliação, menos qualquer depreciação subsequente acumulada, e perdas subsequentes acumuladas por redução ao valor recuperável” – tradução livre).

2.4.6 Experiências internacionais

Muito embora a Contabilidade Pública apresente uma importância de cunho social e de relevância para a administração pública, os pesquisadores da área contábil ainda são muito poucos. A quantidade de trabalhos e estudos nesta área é bastante reduzida comparativamente aos da área privada. Essa baixa produção acadêmica e científica no setor público contribui para tornar mais árdua a tarefa dos profissionais da área contábil.

Acredita-se que em função do atual contexto mundial de convergência das normas contábeis para o setor público, o número de pesquisas aumente, já que não se trata só de uma mudança de práticas contábeis e padronização de procedimentos, mas também de quebra de paradigmas. Todavia, como essas mudanças estão em fase inicial de implementação, ainda são ínfimos os trabalhos nesta área.

Para o desenvolvimento deste trabalho, o portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) foi a principal ferramenta de busca de artigos acadêmicos utilizada. Vários artigos que tratam da Contabilidade Pública em países desenvolvidos foram encontrados. Todavia, apesar do elevado acervo de títulos com textos completos existente nesse portal, não foram encontrados trabalhos que relatassem, especificamente, a experiência de órgãos públicos internacionais na aplicação dos procedimentos de avaliação, reavaliação e redução ao valor recuperável aos ativos patrimoniais, considerando o atual contexto da Contabilidade Pública.

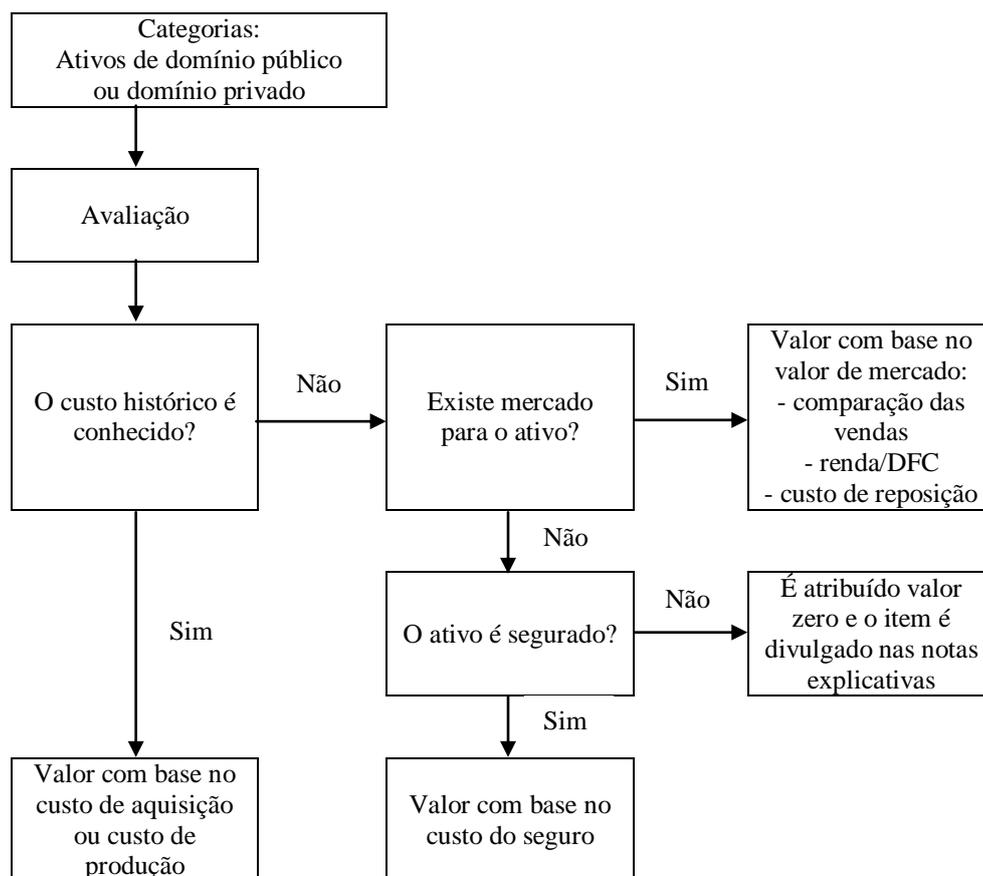
O trabalho mais próximo do procurado foi o desenvolvido por Alves e Lopes (2005). Nessa pesquisa, os referidos autores fizeram uma análise crítica da metodologia utilizada em Portugal para a avaliação dos ativos do Estado, demonstra que o setor público do governo local se pauta em dois documentos desde o início da reforma da administração financeira do setor público, conduzida desde o início dos anos 90: o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), promulgado pelo Decreto-Lei nº. 54-A/1999, e o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE), promulgado pela Portaria nº. 671/2000.

A legislação portuguesa determina que todos os ativos do setor público devem ser registrados mediante uma avaliação com base no valor de mercado, valor residual ou valor de reposição, entre outros, permitindo, ainda, que haja registro de determinados ativos, tais como bens históricos e culturais, com valor nulo.

Os ativos do governo local são classificados em ativos de domínio público e ativos de domínio privado. Aqueles são ativos que pertencem a uma entidade de direito público, sendo

objeto de lei para um regime jurídico especial caracterizado principalmente por serem não-comercializáveis. Nesta categoria se enquadram as estradas, os parques, as redes de abastecimento de água e esgoto, as redes de energia elétrica e os bens do patrimônio. Enquanto estes, são ativos que, em princípio, integram um regime próprio estabelecido no Direito Civil, sendo assim, passíveis do respectivo negócio jurídico. Enquadram-se nesta categoria as propriedades, as instalações e os equipamentos, que não são de domínio público. Esta categoria ainda é subdividida em ativos privados não disponíveis, que são aqueles mantidos e utilizados pela entidade pública para oferecer seus serviços legais, e ativos privados disponíveis, que são utilizados pela entidade pública, mas que podem ser negociados em qualquer momento (ALVES; LOPES, 2005).

Segundo os autores, como regra geral para a avaliação dos ativos da autoridade local, em observância ao POCAL e o CIBE, são empregadas as abordagens do custo de produção e do custo de aquisição, como se observa na figura 4.



Fonte: Alves e Lopes (2005, p. 3).

Figura 4: Avaliação de ativos em Portugal

O resultado da pesquisa evidenciou que 75% (9 de 12) das entidades analisadas não registram e avaliam seus bens na época apropriada. Além disso, 66,67% dos governos locais portugueses analisados não mencionam o critério que foi utilizado para realizar a avaliação de seus ativos fixos.

No que se refere à depreciação, o método utilizado em Portugal para quantificá-la é o método das cotas constantes, de acordo com as taxas de depreciação definidas na classificação do CIBE para cada tipo de bens (ALVES; LOPES, 2005).

2.5 Reavaliação de ativos

Segundo Teixeira, Lopes e Costa (2004, p. 2), *“investors can perceive an asset revaluation as being good information once it increases firms’ net assets. Alternatively, they can take asset revaluation as being a manipulative device”* (“investidores podem perceber a reavaliação de ativos como sendo uma boa informação, uma vez que aumenta o patrimônio da empresa. Alternativamente, eles podem considerar a reavaliação de ativos como sendo um dispositivo de manipulação” – tradução livre). Com base nesta afirmativa, é possível verificar que a reavaliação de ativos pode ter um impacto tanto positivo quanto negativo para as empresas. De um modo geral, a reavaliação não é uma prática bem recebida pelo mercado financeiro, por gerar um aumento nos ativos líquidos sem uma real melhora no valor econômico das empresas.

No entanto, em função da revogação do cômputo da correção monetária, determinada no Art. 4º, da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, no decorrer do tempo, a defasagem entre o valor de mercado dos bens e seu valor contábil vai aumentando, não espelhando a real situação do patrimônio da entidade. Com a finalidade de eliminar essa distorção, a reavaliação é contabilizada.

A NBC T 16.10 e o manual do SIAFI (STN, 2010b) definem reavaliação como a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esses forem superiores ao valor líquido contábil. O valor de reavaliação, também conhecido por valor da redução do ativo a valor recuperável, é dado pela diferença entre o valor líquido contábil do bem, ou seja, já deduzida a depreciação, amortização ou exaustão acumulada, e o valor de mercado ou de consenso, pautado em laudo técnico.

Quando não for possível definir o valor de mercado, o valor do ativo permanente pode ser estabelecido pautado em parâmetros de referência, que consideram características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), na reavaliação de ativos, todas as possibilidades começam no mesmo ponto: o custo de entrada do ativo quando é adquirido. Todas as possibilidades terminam no mesmo ponto: o custo de saída do ativo quando o processo de obtenção de receita é concluído. Entre os dois pontos, são indicados vários caminhos possíveis. Um deles pressupõe que o ativo é reavaliado no momento da entrega; outro supõe que o ativo é reavaliado no ponto final de recebimento de dinheiro; um terceiro pressupõe que o ativo é reavaliado continuamente durante o período; e um quarto supõe que o ativo é reavaliado quando for assinado um contrato pela empresa com o comprador, muito embora a entrega ainda não tenha ocorrido. A questão fundamental não é se um ativo deve ser reavaliado em termos de preço de saída, é simplesmente quando realizar a reavaliação.

O principal marco legal da reavaliação de ativos foi a Lei 6.404/76, que previu o procedimento no §3º do Art. 182: “Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumento de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia geral.”

Como parte dos procedimentos adotados em direção à convergência das normas nacionais ao padrão internacional, a Lei 11.941/09 deu nova redação a esse parágrafo:

Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo §3º do art. 177 desta Lei (BRASIL, 1976).

A reavaliação de ativos é um procedimento optativo que significa a adoção do valor de mercado para os bens reavaliados, abandonando-se, desta maneira, o princípio do custo original ou custo histórico. Conceitualmente, este procedimento visa apresentar os ativos pertencentes à empresa com valores mais próximos dos custos de reposição (BRASIL, 1995). De maneira análoga, esse procedimento também é empregado no setor público.

Sua utilização é restrita apenas aos bens tangíveis do ativo imobilizado, desde que não esteja prevista sua descontinuidade na atividade operacional da entidade. Além disso, uma vez decidido adotar este procedimento, as empresas devem executá-lo para todos os bens constantes do grupo que está sendo reavaliado, ou seja, todos os ativos de mesma natureza,

evitando, desta maneira, o emprego de diferentes bases de mensuração para a avaliação de bens de mesma natureza operacional.

2.5.1 Reavaliação de ativos segundo as NBCASP

A NBC T 16.10 é a norma nacional que trata do assunto reavaliação de ativos no setor público. Basicamente, a norma determina que as reavaliações devem ser procedidas empregando-se o valor justo ou o valor de mercado na data do encerramento do Balanço Patrimonial. Tal procedimento deve ser realizado em duas situações:

a) anualmente – para aquelas contas ou grupo de contas cujos valores de mercado apresentem grande variação; e

b) de quatro em quatro anos – para as demais contas ou grupos de contas.

Se o valor de mercado do bem que está sendo reavaliado não for possível de se definir, o valor pode ser atribuído tomando por base parâmetros que considerem características, circunstâncias e localizações semelhantes.

Quando se tratar de bens imóveis específicos, o valor justo pode ser estimado empregando-se o valor de reposição do ativo devidamente depreciado, que pode ser estabelecido por referência ao preço de compra ou construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

Sempre que for realizada a reavaliação, e ocorrerem acréscimos ou decréscimos no valor do ativo, eles devem ser registrados, respectivamente, à conta de resultado reavaliação ou redução ao valor recuperável (*impairment*).

No que tange à depreciação, o CFC (2008d, p. 2) define o termo como “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”. O valor referente à depreciação dos itens patrimoniais deve ser reconhecido mensalmente e registrado nas contas de resultado.

A NBC T 16.9 menciona que, pelo menos uma vez ao ano, no final de cada exercício, o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados. Deste modo, sempre que as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações nesses valores devem ser efetuadas.

Por valor residual de item do patrimônio, entende-se que se refere ao “montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua

vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação”. Vida útil econômica, por sua vez, é “o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo” (CFC, 2008d, p. 3).

Quanto aos métodos de depreciação, a NBC T 16.9 define que devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo, além de serem aplicados de maneira uniforme. Os seguintes métodos podem ser empregados no cálculo dos encargos da depreciação: método das quotas constantes, método das somas dos dígitos e método das unidades produzidas.

2.5.2 Reavaliação de ativos segundo as IPSAS

A IPSAS 17 é a norma emitida pelo IPSASB que trata das reavaliações de ativos patrimoniais. Segundo o IFAC (2010, p. 493), “*the fair value of items of property is usually determined from market-based evidence by appraisal. The fair value of items of plant and equipment is usually their market value determined by appraisal*” (“o valor justo dos itens de propriedade é frequentemente determinado pelas evidências do mercado por meio de avaliação. O valor justo dos itens de instalação e equipamento é frequentemente o seu valor de mercado determinado por avaliação” – tradução livre). Esta avaliação do valor de um ativo normalmente é realizada por um indivíduo, que detenha reconhecida e relevante qualificação profissional.

Para muitos ativos, o *fair value* é prontamente determinável por intermédio dos preços cotados em um mercado ativo. Todavia, para alguns ativos do setor público é difícil estabelecer o seu valor de mercado por causa da ausência de transações mercantis desses ativos. Nestes casos, a IPSAS 17 define que:

47. If no evidence is available to determine the market value in an active and liquid market of an item of property, the fair value of the item may be established by reference to other items with similar characteristics, in similar circumstances and location. (...) In the case of specialized buildings and other man-made structures, fair value may be estimated using depreciated replacement cost, or the restoration cost or service units approaches (see IPSAS 21). In many cases, the depreciated replacement cost of an asset can be established by reference to the buying price of a similar asset with similar remaining service potential in an active and liquid market. In some cases, an asset’s reproduction cost will be the best indicator of its replacement cost.

48. If there is no market-based evidence of fair value because of the specialized nature of the item of plant, and equipment, an entity may need to estimate fair value using, for example, reproduction cost, depreciated replacement cost, or the restoration cost or service units approaches (see IPSAS 21). The depreciated

replacement cost of an item of plant and equipment may be established by reference to the market buying price of components used to produce the asset or the indexed price for the same or a similar asset based on a price for a previous period. When the indexed price method is used, judgment is required to determine whether production technology has changed significantly over the period, and whether the capacity of the reference asset is the same as that of the asset being valued (IFAC, 2010, p. 433).

47. Se nenhuma evidência estiver disponível para determinar o valor de mercado de um item de propriedade em um mercado líquido e ativo, o valor justo do item pode ser estabelecido tendo como referência outros itens com características similares, em circunstâncias e localização similares. (...) No caso de construções especializadas, e outras estruturas construídas pelo homem, o valor justo pode ser estimado usando o custo de reposição depreciado, ou o custo de restauração, ou as abordagens de unidades de serviço (ver IPSAS 21). Em muitos casos, o custo de reposição depreciado de um ativo pode ser estabelecido tendo como referência o preço de compra de um ativo similar com potencial serviço similar em um mercado líquido e ativo. Em alguns casos, o custo de reprodução de um ativo será o melhor indicador do seu custo de reposição (tradução livre).

48. Se não houver evidência do valor justo baseado no mercado em função da natureza especializada do item de instalação e equipamento, a entidade pode estimar o valor justo usando, por exemplo, o custo de reprodução, o custo de reposição depreciado, o custo de restauração ou as abordagens de unidades de serviço (ver IPSAS 21). O custo de reposição depreciado de um item de instalação e equipamento pode ser estabelecido tendo como referência o preço de compra do mercado dos componentes usados para produzir o ativo, ou o preço indexado para o mesmo ativo, ou o similar baseado em um preço para o período anterior. Quando o método do preço indexado for usado, é necessário um julgamento para determinar se a tecnologia de produção mudou significativamente durante o período, e se a capacidade do ativo de referência é a mesma do ativo que está sendo avaliado (tradução livre).

Segundo o IFAC (2010), mercado ativo é aquele onde os itens negociados são homogêneos, vendedores e compradores com disposição para negociar podem normalmente ser encontrados a qualquer momento, e os preços estão disponíveis para o público.

Ao se optar pelo emprego do modelo de reavaliação como política contábil, conforme contido no parágrafo 44 da IPSAS 17, reavaliações regulares devem ser feitas visando assegurar que o valor registrado não difira materialmente daquele que seria determinado usando o *fair value* da data do relatório. Ou seja, “*the frequency of revaluations depends upon the changes in the fair value of the items of property, plant and equipment being revalued. When the fair value of a revalued asset differs materially from its carrying amount, a further revaluation is necessary*” (IFAC, 2010, p. 494) (“a frequência de reavaliações depende das alterações no valor justo dos itens de propriedade, instalação e equipamento que estão sendo reavaliados. Quando o valor justo de um ativo reavaliado diferir materialmente do seu valor registrado, uma reavaliação adicional é necessária” – tradução livre). Alguns itens apresentam variações significantes no valor do *fair value*, necessitando, assim, de reavaliações anuais.

Todavia, quando as variações forem insignificantes, a realização de reavaliações a cada três ou cinco anos é suficiente.

Além disso, com o intuito de evitar que sejam realizadas reavaliações seletivas de itens do ativo, que gerem demonstrações financeiras contendo um misto de custos e valores em datas diferentes para ativos da mesma classe, *“if an item of property, plant and equipment is revalued, the entire class of property, plant and equipment to which that asset belongs shall be revalued”* (IFAC, 2010, p. 495) (“se um item de propriedade, instalação e equipamento é reavaliado, a classe inteira a qual o ativo pertence deve ser reavaliada” – tradução livre).

O tratamento contábil a ser observado pelas entidades do setor público com o resultado oriundo dos procedimentos atinentes à reavaliação de seus ativos é definido nos parágrafos 54, 55 e 56 da IPSAS 17. Duas situações são decorrentes da reavaliação: aumento ou redução do valor registrado do ativo. No primeiro caso, *“(…) the increase shall be credited directly to revaluation surplus. However, the increase shall be recognized in surplus or deficit to the extent that it reverses a revaluation decrease of the same class of assets previously recognized in surplus or deficit”* (“o aumento deve ser creditado diretamente na reserva de reavaliação. No entanto, o aumento deve ser reconhecido como excesso ou déficit na medida em que inverte uma redução da reavaliação da mesma classe de ativos previamente reconhecida como excesso ou déficit” – tradução livre). Por outro lado, em caso de redução do valor registrado do ativo *“(…) the decrease shall be recognized in surplus or deficit. However, the decrease shall be debited directly to revaluation surplus to the extent of any credit balance existing in the revaluation surplus in respect of that class of assets”* (IFAC, 2010, p. 495-496) (“a redução deve ser reconhecida como excesso ou déficit. Entretanto, a redução deve ser debitada diretamente na reserva de reavaliação até a existência de saldo credor na reserva de reavaliação relacionada a essa classe de ativos” – tradução livre).

Por último, considerando que, ao se proceder a reavaliação dos ativos de uma determinada classe, resultados opostos podem ser obtidos, a norma define que *“revaluation increases and decreases relating to individual assets within a class of property, plant and equipment must be offset against one another within that class but must not be offset in respect of assets in different classes”* (IFAC, 2010, p. 496) (“aumentos e reduções relacionadas a reavaliação de ativos individuais dentro de uma classe de propriedade, instalação e equipamento podem ser compensados com outro ativo da mesma classe, mas não podem ser compensados com ativos de classes diferentes” – tradução livre).

No que se refere à depreciação, a IPSAS 17 diz que *“each part of an item of property, plant and equipment with a cost that is significant in relation to the total cost of the item shall*

be depreciated separately” e *“the depreciation charge for each period shall be recognized in surplus or deficit, unless it is included in carrying amount of another asset”* (IFAC, 2010, p. 496-497) (“cada parte de um item de propriedade, instalação e equipamento com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente” e “o encargo de depreciação para cada período deve ser reconhecido no excesso ou no déficit, a menos que seja incluído no valor registrado de outro ativo” – tradução livre).

A quantia depreciável de um ativo deve ser alocada sistematicamente no decorrer da sua vida útil. Além disso, o valor residual e a vida útil dos ativos devem ser revisados pelo menos uma vez por ano, preferencialmente por ocasião do relatório anual da entidade, e, caso as expectativas relacionadas ao ativo difiram da estimativa anterior, tais mudanças devem ser contabilizadas como mudança na estimativa contábil de acordo com a IPSAS 3 – *accounting policies, changes in accounting estimates and errors* (IFAC, 2010).

A definição da vida útil de um ativo é realizada em termos de utilidade esperada do ativo pela entidade, sendo, no entanto, menor do que a sua vida econômica. Essa estimativa da vida útil de um ativo é uma questão de julgamento baseada na experiência da entidade com ativos similares (IFAC, 2010).

Segundo o IFAC (2010, p. 487), valor residual de um ativo *“is the estimated amount that an entity would currently obtain from disposal of the asset, after deducting the estimated costs of disposal, if the asset were already of the age and in the condition expected at the end of its useful life”* (“é a quantia estimada que uma entidade obterá, no presente momento, da alienação do ativo, depois de deduzir o custo estimado de alienação, se o ativo já estiver na condição e idade esperada no final da sua vida útil” – tradução livre). Cabe ressaltar que este valor pode aumentar, em função das revisões anuais citadas anteriormente, para um valor igual ou maior do que o valor registrado do ativo. Se isto acontecer, a taxa de depreciação do ativo é zero, ao menos e até o seu valor residual subsequente diminuir para uma quantia abaixo do valor registrado do ativo.

Quanto ao método a ser empregado, a norma menciona que *“(...) shall reflect the pattern in which the asset’s economic benefits or service potential is expected to be consumed by the entity”* (IFAC, 2010, p. 499) (“deve refletir o padrão que os benefícios econômicos do ativo ou potenciais serviços esperados sejam consumidos pela entidade” – tradução livre). De maneira análoga ao que ocorre com a vida útil dos ativos, pelo menos no relatório anual da entidade, o método de depreciação deve ser revisto. Caso sejam constatadas mudanças significativas no padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos ou potenciais serviços incorporados aos ativos, o método de depreciação deve ser alterado, de modo que

reflita a mudança nesse padrão. Além disso, essa mudança de método de depreciação deve ser registrada como mudança na estimativa contábil de acordo com o preconizado na IPSAS 3.

O parágrafo 78 da IPSAS 17 apresenta três métodos de depreciação que podem ser empregados pela entidade para alocar o valor depreciável de um ativo sistematicamente durante a sua vida útil: o “*straight-line method*”, que utiliza uma taxa de depreciação constante; o “*diminishing balance method*”, que utiliza uma taxa de depreciação decrescente; e o “*units of production method*”, que utiliza uma taxa de depreciação baseada na expectativa de uso ou produção de bens.

A taxa de depreciação por período é normalmente reconhecida no superávit ou déficit. No entanto, às vezes, o benefício econômico ou serviço potencial incorporado ao ativo é absorvido na produção de outros ativos. Neste caso, a taxa de depreciação compreende parte do custo do outro ativo e é incluída no seu valor registrado (IFAC, 2010).

2.6 Redução ao valor recuperável (*Impairment*)

Segundo Carvalho, Costa e Oliveira (2010), a redução ao valor recuperável, ou teste de *impairment*, visa assegurar que os ativos não permaneçam registrados nos balanços patrimoniais por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda. Ele representa um dano econômico, uma diminuição no benefício econômico esperado do ativo ou no seu potencial de serviço. Além disso, o *impairment* está vinculado com a mensuração de ativos pelo *fair value*. Desta maneira, constatando-se que os ativos estão avaliados por valor não recuperável no futuro, o *fair value* do ativo em questão deve ser calculado. Uma vez conhecido o *fair value* do bem, se este for menor do que o seu valor contábil, proceder-se-á o registro da perda por *impairment*, correspondente à diferença entre o valor contábil do bem e o seu *fair value*.

Segundo o IFAC (2010, p. 619), “*an impairment is a loss in the future economic benefits or service potential of an asset, over and above the systematic recognition of the loss of asset’s future economic benefits or service potential through depreciation*” (“uma redução ao valor recuperável é uma perda no benefício econômico futuro ou potencial serviço de um ativo, acima e além do reconhecimento sistemático da perda decorrente da depreciação” – tradução livre). O *impairment* reflete um declínio na utilidade de um ativo que a entidade tem sob seu controle.

Esse procedimento ratifica a importância de um conceito que influencia a prática contábil há muitos anos: o conservadorismo. De acordo com este princípio, os contadores devem divulgar o menor valor para seus ativos e receitas, e o maior valor para seus passivos e despesas (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Desta maneira, pode-se dizer que o teste de *impairment* é essencialmente conservador, uma vez que, ao ser aplicado somente quando o valor recuperável do bem for inferior ao seu valor contábil, procura manter o *fair value* do ativo, reconhecendo exclusivamente as perdas que porventura ocorram em função da variação no benefício econômico esperado do bem ou no seu potencial serviço (CARVALHO; COSTA, OLIVEIRA, 2010).

2.6.1 *Impairment* segundo as NBCASP

A NBC T 16.10 define a redução ao valor recuperável (*impairment*) como o reconhecimento de uma perda dos benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço de um ativo, adicional e acima do reconhecimento sistemático que é efetuado normalmente. E a única menção que faz sobre este teste é a de que os decréscimos decorrentes devem ser registrados em contas de resultado.

2.6.2 *Impairment* segundo as IPSAS

A IPSAS 17 apresenta a definição de perda por *impairment*, separando os ativos em dois grupos: os geradores de caixa e os não-geradores de caixa. Segundo o IFAC (2010), em ambos os casos, a perda por *impairment* é a quantia na qual o valor registrado de um ativo excede seu valor recuperável. Para cada um desses grupos de ativos existe uma IPSAS específica: para os ativos não-geradores de caixa, a IPSAS 21, e para ativos geradores de caixa, a IPSAS 26.

Segundo o IFAC (2010), existem circunstâncias em que as entidades do setor público podem manter alguns ativos com o objetivo principal de gerar um retorno comercial, muito embora a maioria dos ativos não se destine a esse fim. Há casos em que um ativo pode gerar fluxo de caixa, embora sua principal finalidade seja a prestação de serviços. Em outros casos,

um ativo pode gerar fluxo de caixa, mas também ser usado sem fins lucrativos. Assim, com vistas a determinar se a entidade deveria aplicar os procedimentos contidos na IPSAS 26, os ativos mantidos com a finalidade de fornecer um retorno comercial precisam ser considerados. Esse julgamento, muitas vezes, não é claro. Todavia, é necessário avaliar o tamanho da importância do fluxo de caixa gerado pelos ativos. Muitas vezes a entidade define critérios, que auxiliam a realização desse julgamento de maneira consistente com as definições de ativos geradores de caixa e ativos não-geradores de caixa, e com as informações contidas nos parágrafos 16 a 20 da IPSAS 21. Realizado tal julgamento, a entidade deve evidenciar em notas explicativas o critério utilizado. Mas, de um modo geral, a maioria dos ativos do setor público são não-geradores de caixa.

Um ativo não-gerador de caixa está “*impaired*” quando seu valor registrado excede a quantia recuperável de serviços. “*An entity shall assess at each reporting date whether there is any indication that an asset may be impaired. If any such indication exists, the entity shall estimate the recoverable service amount of the asset*” (“a entidade deve avaliar em cada data de emissão de relatórios se existe qualquer indicação de que o ativo deve ser reduzido ao valor recuperável. Se existir, a entidade deve estimar a quantidade de serviços recuperáveis do ativo” – tradução livre). Os indicadores que a entidade deve levar em consideração estão relacionados, de forma exemplificativa, no parágrafo 27 da IPSAS 21:

27. In assessing whether there is any indication that an asset may be impaired, an entity shall consider, as a minimum, the following indications:

External sources information

(a) Cessation, or near cessation, of the demand or need for services provided by the asset;

(b) Significant long-term changes with an adverse effect on the entity have taken place during the period, or will take place in the near future, in the technological, legal, or government policy environment in which the entity operate;

Internal sources information

(c) Evidence is available of physical damage of an asset;

(d) Significant long-term changes with an adverse effect on the entity have taken place during the period, or are expected to take place in the near future, in the extent to which, or manner in which, an asset is used or is expected to be used. These changes include the asset becoming idle, plans to discontinue or restructure the operation to which an asset belongs, or plans to dispose of an asset before the previously expected date;

(e) A decision to halt the construction of the asset before it is complete or in usable condition; and

(f) Evidence is available from internal reporting that indicates that the service performance of an asset is, or will be, significantly worse than expected (IFAC, 2010, p. 622-623).

27. Na avaliação da existência de qualquer indicador de que um ativo deva ser reduzido ao valor recuperável, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:
Informações de fontes externas

- (a) Interrupção, ou interrupção próxima, da demanda ou necessidade dos serviços fornecidos pelo ativo;
 - (b) Mudanças significativas de longo prazo com efeito adverso na entidade que ocorreram durante o período, ou que ocorrerão em um período futuro, no ambiente tecnológico, legal ou de políticas governamentais em que a entidade opera;
- Informações de fontes internas
- (c) Evidências disponíveis de dano físico do ativo;
 - (d) Mudanças significativas de longo prazo com efeito adverso na entidade que tenham ocorrido durante o período, ou que ocorram em um período futuro, na medida em que, ou de modo que, o ativo seja usado ou haja expectativa de ser usado. Essas mudanças incluem a possibilidade de o ativo se tornar ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a operação que o ativo pertence, ou planos para alienação do ativo antes da data esperada anteriormente;
 - (e) Decisão de interromper a construção do ativo antes de estar completo ou em condições de uso; e
 - (f) Evidências disponíveis nos relatórios internos que indiquem que o desempenho do serviço do ativo está, ou estará, significativamente pior do que o esperado (tradução livre).

A quantia recuperável de serviços é definida na IPSAS 21 “*as the higher of an asset’s fair value, less costs to sell, and its value in use*” (“como o maior entre o valor justo do ativo menos o custo de venda, e seu valor em uso” – tradução livre). Todavia, não é necessário determinar os dois valores. Se um dos valores for maior do que o valor registrado do ativo, o ativo não está “*impaired*”, e não é necessário estimar o outro (IFAC, 2010, p. 625).

3. METODOLOGIA

Com a finalidade de alcançar os objetivos definidos para este trabalho, e com base nos conhecimentos apresentados nos capítulos anteriores, o presente capítulo apresenta a metodologia empregada neste estudo, detalhada nos seguintes tópicos: o tipo de pesquisa, o método de pesquisa e o protocolo do estudo de caso.

3.1 Tipo de pesquisa

Segundo Vergara (2010), uma pesquisa pode ser caracterizada quanto aos seus fins e quanto aos seus métodos. Quanto aos fins, a pesquisa pode ser exploratória, descritiva, explicativa, metodológica, aplicada e intervencionista. Quanto aos meios, pode ser classificada como de campo, de laboratório, documental, bibliográfica, experimental, *ex post facto*, participante, pesquisa-ação ou estudo de caso.

Quanto aos fins, esta pesquisa pode ser definida como exploratória e descritiva, visto que pretende descrever a avaliação, a reavaliação e a redução ao valor recuperável (*impairment*) dos ativos imobilizados no setor público sob a égide das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e das *International Public Sector Accounting Standards*. Além disso, esta pesquisa promove um estudo exploratório em uma Organização Militar, que vem a ser Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM). Segundo Gil (2010), o estudo exploratório visa proporcionar maior familiaridade com o problema, de modo a torná-lo mais explícito.

Quanto aos meios, trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, uma vez que através da revisão bibliográfica foi construída uma plataforma de conceitos e definições necessária ao entendimento do estudo em questão. Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 54), a pesquisa bibliográfica “busca conhecer, analisar e explicar contribuições sobre determinado assunto, tema ou problema”. Por outro lado, também é classificada como pesquisa documental, em virtude da utilização de documentos pertinentes à OM como fonte de dados, informações e evidências, que subsidiassem a realização da análise aqui proposta.

Com base no levantamento bibliográfico realizado, pretende-se atingir o objetivo secundário deste trabalho, ao se verificar o nível de convergência existente entre as normas

nacionais e internacionais que tratam da avaliação de ativos imobilizados registrados nos órgãos públicos.

Além disso, pode-se dizer que este trabalho também é um estudo de caso, haja vista que se trata da análise ambientada dos ativos imobilizados de uma Organização Militar, sob a égide das normas nacionais e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, permitindo, desta maneira, reter as características holísticas e significativas dos eventos da vida real (YIN, 2010).

3.2 Método de pesquisa

Segundo Marconi e Lakatos (2010), os métodos de pesquisa podem ser divididos em métodos de abordagem e métodos de procedimentos. Aqueles se caracterizam por adotar uma abordagem mais ampla dos fenômenos da natureza e da sociedade, englobando o método indutivo, dedutivo, hipotético-dedutivo e dialético. Estes, por sua vez, são constituídos de etapas mais concretas de investigação e englobam métodos comparativo, monográfico (ou estudo de caso), tipológico, estatístico, entre outros.

O presente estudo adota o método de procedimento, tratando-se mais especificamente de um estudo de caso. Segundo Martins e Theóphilo (2009), o estudo de caso se refere a uma investigação empírica que desenvolve uma pesquisa naturalística, onde o pesquisador não tem qualquer controle sobre eventos e variáveis, visando absorver ao máximo os fatos de uma determinada situação e, de maneira criativa, descrever, compreender e interpretar a complexidade do caso concreto. “Como método de pesquisa, o estudo de caso é usado em muitas situações, para contribuir ao nosso conhecimento dos fenômenos individuais, grupais, organizacionais, sociais, políticos e relacionados” (YIN, 2010, p. 24).

Quanto à abordagem do problema, o presente estudo é classificado como uma pesquisa qualitativa, que foca no entendimento da dinâmica presente dentro de uma única configuração (EISENHARDT, 1989). Os estudos de caso, tipicamente, combinam métodos de coleta de dados com arquivos, entrevistas, questionários e observações, gerando evidências que podem ser qualitativas, quantitativas ou ambas.

Apesar das críticas que são feitas a essa metodologia, em virtude de uma possível ausência de objetividade e rigor insuficiente para que se configure como um método de investigação científica, Yin (2010) argumenta que tais críticas podem estar presentes em todos

os métodos de investigação científica se o pesquisador não tiver as habilidades necessárias para a condução dos estudos de natureza científica; assim, tais críticas não são inerentes ao estudo de caso em si.

Segundo Stake (2003), o estudo de caso chama atenção para a questão sobre o que especificamente pode ser aprendido de um caso único. Normalmente, existe um interesse maior em casos múltiplos do que em um caso único. Todavia, cada estudo de caso é uma investigação concentrada em um caso único, cujo foco é o entendimento da complexidade do caso em análise.

Os estudos de caso podem ser classificados em: intrínsecos, se forem realizados porque o pesquisador quer ter um entendimento melhor do caso; instrumentais, se forem examinados para fornecer informações sobre um problema ou formular uma generalização; ou coletivos, quando são realizados estudos de múltiplos casos para se obter o entendimento de um fenômeno (STAKE, 2003).

Desta maneira, pode-se dizer que o presente estudo enquadra-se tanto como intrínseco, porque existe o desejo do autor em conhecer o impacto causado no patrimônio do órgão público a partir do momento da adoção dos procedimentos contábeis alinhados ao padrão internacional para avaliação, reavaliação e redução ao valor recuperável dos ativos imobilizados, quanto como instrumental, porque os resultados do estudo fornecerão informações acerca do patrimônio do órgão após a execução dos referidos procedimentos.

3.3 Protocolo para o estudo de caso

Segundo Yin (2010, p. 106), “o protocolo é uma maneira importante de aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso e se destina a orientar o investigador na realização da coleta de dados de um caso único”. Ressalta-se que a confiabilidade é um dos quatro testes empregados como critérios que servem como parâmetros para o julgamento da qualidade dos projetos de pesquisa (os demais testes são validade do constructo, validade interna e validade externa). Assim, é necessário que haja a demonstração de que as operações de um estudo, como os procedimentos para a coleta de dados, podem ser repetidas, com os mesmos resultados.

O estudo de caso pretende atingir o objetivo principal deste trabalho, uma vez que será possível verificar o impacto causado na situação patrimonial do órgão público ao se realizar os procedimentos necessários à avaliação dos ativos imobilizados.

O estudo de caso foi procedido em uma Organização Militar (OM) pertencente à Marinha do Brasil (MB). Para isso, a instituição escolhida foi a Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM). Sua escolha se deu em virtude de ser a instituição onde o autor do presente estudo exerce suas atividades profissionais, fato este que facilita tanto a obtenção dos dados, como a análise *in loco* daqueles itens que necessitam de uma melhor avaliação.

O primeiro passo para a realização deste estudo, após definido o órgão a ser analisado, foi a obtenção dos dados de pesquisa. Os dados foram coletados a partir dos registros constantes no Sistema de Controle de Bens Móveis (CADBEM) da PAPEM, tomando como referência o mês de dezembro de 2010. É importante ressaltar que esse sistema de controle patrimonial utilizado pela PAPEM é o mesmo empregado por todas as Organizações Militares da MB, como instrumento de controle interno, sendo compatibilizado financeiramente com o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

Segundo Gil (2010), a coleta de dados no estudo de caso é feita mediante o concurso de vários procedimentos, sendo os mais usuais a observação, a análise de documentos, a entrevista e a história da vida. Em geral, mais de um procedimento é utilizado, sendo comum ser observado no estudo de caso o início dos trabalhos partindo da leitura de documentos, passando para a observação e a realização de entrevista, se necessário, e culminando com a obtenção de histórias de vida.

Cabe ressaltar que, com a finalidade de aproveitar esta pesquisa em futuros estudos dentro da própria MB e da facilidade na revisão do caso ao longo da pesquisa, preferiu-se manter os nomes reais no estudo de caso em razão de tais vantagens (YIN, 2010).

Seguindo o contexto atual de convergência aos padrões internacionais de práticas contábeis, e o constante nas NBCASP, foi empregado o *fair value* como valor de entrada para se realizar a avaliação dos itens patrimoniais da PAPEM, uma vez que era legítima e fisicamente possível obtê-lo. Para se determinar o *fair value* de cada um dos itens do patrimônio da OM, foi calculada a média aritmética dos preços obtidos em pelo menos 3 *sites*. Esses preços foram obtidos com o auxílio de *sites* de busca na *internet*, e de *sites* específicos em função do tipo de bem que estava sendo analisado, no primeiro semestre de 2011.

Neste estudo, foram utilizados os *sites* das empresas onde a OM efetua a maioria de suas compras, quando não realizadas por intermédio de um procedimento licitatório, e os *sites* das empresas vencedoras de licitações anteriores da OM, além de outros *sites* pertencentes a

grandes empresas do mercado nacional. O *site* <http://www.shoppingmatriz.com.br>, por exemplo, foi um dos utilizados para o levantamento de preços de itens como cadeiras, armários de aço, móveis de escritório, móveis corporativos, assim como o *site* <http://www.promoinfo.com.br> para itens de informática.

É importante ressaltar que, para este estudo, optou-se pela consulta de preços referentes a itens novos, e não usados, assim como pela não utilização dos valores obtidos por meio de atas de registro de preços de pregões eletrônicos. A primeira escolha fundamentou-se no fato de que os efeitos do reconhecimento da depreciação conduziriam a um valor razoável para o bem em análise, enquanto a segunda escolha leva em consideração o conceito de *fair value*, segundo o qual se tenta buscar um valor próximo ao praticado em um mercado onde as partes interessadas atuam em condições independentes e isentas. Normalmente, os valores obtidos no pregão eletrônico são abaixo daqueles praticados no mercado comum, além de serem o resultado de uma ampla negociação sob condições pré-estabelecidas no instrumento convocatório do órgão público.

Para cobrir todos os 2.516 bens pertencentes ao patrimônio da PAPEM foram necessários cerca de 4 meses de pesquisa de preços. A tarefa se tornou mais árdua em função do registro inadequado para determinados itens, o que impedia o seu pronto reconhecimento, tais como “equipamento spring Carrier”. Percebe-se, inicialmente, que se trata de um equipamento de ar condicionado, mas não é possível saber o tipo (de janela ou *split*), nem a capacidade de refrigeração, sendo somente determinável com uma análise *in loco*. Tal fato contribui para demonstrar a grande dificuldade de se realizar a correta avaliação dos bens patrimoniais de um órgão público. É importante enfatizar que o órgão em questão possui, apenas, pouco mais de 14 anos de existência, com uma quantidade relativamente pequena de bens registrados em seu patrimônio.

No que se refere à validade do *constructo*, que segundo Yin (2010) trata do emprego de documentação e registros em arquivos como fontes de evidência para investigação e revisão do relatório de estudo de caso, foram utilizadas as NBCASP e as IPSAS pertinentes ao assunto explorado neste estudo. Em complemento, foi utilizada a Circular nº. 11, de 7 de janeiro de 2011, da Secretaria-Geral da Marinha (SGM), que trata sobre os procedimentos contábeis patrimoniais, e os dados organizacionais da MB, além do Manual do SIAFI, que se refere aos procedimentos de reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações.

Após a etapa de avaliação dos bens do patrimônio, o próximo passo foi realizar o reconhecimento da depreciação. Tanto a NBCASP, quanto a IPSAS não detalham como

efetuar esse procedimento. Em função disso, foram utilizadas as diretrizes constantes no Manual do SIAFI, que sugerem duas possibilidades: uma considerando o uso da vida útil restante do bem e outra uma nova vida útil, muito embora a própria Secretaria do Tesouro Nacional (STN) reconheça que esta não é a melhor prática contábil.

A MB optou pelo emprego desta última hipótese (considerar uma nova vida útil para o bem), e para se entender os motivos que levaram a essa opção, o autor realizou uma entrevista não estruturada, composta de questões abertas, com a contadora da Marinha, que exerce suas atividades profissionais no Órgão Setorial Contábil da Marinha do Brasil, a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM).

Resumidamente, foi possível constatar que a escolha efetuada pela MB foi fundamentada nas restrições que o sistema de controle patrimonial em uso possui para realizar o reconhecimento da depreciação somente sobre o período de vida útil restante do bem. Apesar disso, optou-se por efetuar o cálculo da taxa de depreciação pelos dois métodos para fins de comparação.

3.4 Apresentação do caso a ser estudado

Como já mencionado anteriormente, o órgão público escolhido para a realização do caso em questão é uma OM da MB: a Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM). É importante destacar que se refere a uma espécie de órgão público ainda pouco explorada pelos pesquisadores e acadêmicos.

Além de ser a instituição onde o autor deste estudo exerce suas atividades profissionais, outro fato que motivou a escolha desta OM foi o tempo de existência do órgão. É importante ressaltar que, muito embora o estudo tenha se dado no ambiente de trabalho do autor, não houve qualquer influência de pessoas ou de comportamentos atinentes à OM. O estudo foi desenvolvido sem qualquer viés político ou censura às informações que se faziam necessárias para o seu bom andamento.

Inicialmente, surge a hipótese de que possa ocorrer um grande impacto no balanço patrimonial dos órgãos públicos, especificamente no campo destinado ao registro dos bens patrimoniais, por ocasião da avaliação de seus ativos, uma vez que tal prática, regularmente, não vem sendo adotada pela maioria dos órgãos pertencentes à administração pública. Ao se analisar um órgão relativamente novo – 14 anos de existência –, será possível verificar se o

impacto patrimonial é relevante, uma vez que seus itens do patrimônio, a princípio, estão com valores mais próximos da realidade, muito embora não tenham sofrido o mesmo tratamento dispensado na esfera privada.

A PAPEM foi criada em 18 de fevereiro de 1997, pela Portaria Ministerial nº. 65, e ativada em 27 de março de 1997, com a missão de ser órgão integrante do sistema de controle interno da Marinha do Brasil, tendo como propósito administrar os sistemas de pagamento atinentes ao pessoal da Marinha, tanto no país, quanto no exterior. Organização Militar relativamente nova na estrutura da MB, a PAPEM é subordinada à Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) e, sendo órgão de execução de pagamento, é o Órgão Pagador (OP) da Marinha.

Para atingir o propósito a que se dispõe, cabe à PAPEM realizar as seguintes tarefas:

- a) executar o pagamento de pessoal militar e civil, ativo e inativo, e pensionistas;
- b) exercer as atribuições de órgão distribuidor do numerário necessário às OM para que realizem as atividades atinentes às gestorias conotadas a pessoal; e
- c) manter intercâmbio com entidades públicas ou privadas afins e representar a MB, quando determinado, em congressos e conferências relacionadas com os assuntos de sua competência.

No que se refere aos ativos patrimoniais da OM, de acordo com a posição referente ao mês de dezembro de 2010, data-limite considerada para esta análise, uma vez que com a implementação do procedimento de depreciação ocorre uma mudança de prática contábil, a PAPEM possui 2.692 itens registrados no seu Sistema de Cadastro de Bens Móveis (CADBEM), classificados em 21 contas contábeis, somando um valor de R\$ 1.922.983,53. O item mais antigo que se encontra registrado é de 28 de julho de 1999.

Em função das atividades exercidas, e considerando os dados constantes no CADBEM da OM, a conta contábil com maior volume financeiro no patrimônio é a de número 142123500 – equipamentos de processamento de dados –, representando 36,92% do valor total de ativos patrimoniais, seguida pela conta contábil 142124200 – mobiliário em geral –, com 31,37%. Ou seja, financeiramente, quase 70% de todos os itens do patrimônio da PAPEM são representados em apenas duas contas contábeis. Alterações significativas nessas duas contas contábeis afetam sobremaneira o patrimônio da OM.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Considerando as informações apresentadas no referencial teórico, este capítulo busca responder, especificamente, o problema de pesquisa deste estudo. Inicialmente, pretende-se verificar o nível de convergência entre as normas nacionais e as normas internacionais de contabilidade do setor público, no que se refere ao tratamento a ser dado para os procedimentos de avaliação de ativos e implantação da depreciação.

Esta verificação se dará mediante a comparação dos tópicos conceituais existentes nas duas normas. Os tópicos a serem comparados são: os conceitos iniciais, que apresentam as definições a serem observadas por ocasião do emprego das normas; os procedimentos atinentes à avaliação dos ativos imobilizados; os procedimentos referentes à reavaliação dos ativos imobilizados e os procedimentos necessários à realização da redução ao valor recuperável dos ativos imobilizados.

Em um segundo momento, mediante o desenvolvimento do estudo de caso, pretende-se evidenciar o impacto desses procedimentos em um órgão público. Para este estudo, foram analisados os bens do patrimônio de uma Organização Militar da Marinha do Brasil. Pelos motivos expostos anteriormente, em outro tópico, a Pagadoria de Pessoal da Marinha foi a OM escolhida para o estudo em questão.

4.1 NBCASP x IPSAS

As NBCASP são as primeiras normas nacionais elaboradas com a finalidade de tornar as práticas adotadas na Contabilidade Pública Brasileira mais próximas do padrão definido pelo IPSASB. O Comitê Gestor de Convergência está efetuando a tradução das IPSAS, de modo que o processo de convergência esteja concluído no ano de 2012.

Para os ativos que compõem o patrimônio de um órgão público, o CFC aprovou a NBC T 16.10, que possui 5 páginas, onde são apresentados os conceitos e procedimentos básicos a serem observados. Por outro lado, o IPSASB emitiu as IPSAS 17, com 37 páginas cada, onde são detalhados os procedimentos a serem observados pelos órgãos públicos nos países que as adotarem. De início, é possível perceber a diferença no conteúdo entre as

normas, onde se constata uma preocupação maior do IPSASB em detalhar os procedimentos, diferentemente do que ocorre na norma técnica nacional.

No entanto, de maneira complementar, existe o manual do SIAFI, que é um conjunto de procedimentos a serem observados pelos órgãos da administração pública federal direta e indireta para tratamento de seus ativos imobilizados. São 56 páginas, contendo conceitos, rotinas, procedimentos e exemplos práticos para o contador público.

No que se refere à avaliação dos ativos imobilizados, tanto a NBC T 16.10, quanto a IPSAS 17 prevêm que deve ser baseada no valor de aquisição, produção ou construção. Para os casos em que o bem foi incorporado gratuitamente, a norma nacional define que os ativos devem ser avaliados com base em procedimento técnico, caso não conste no termo de doação o valor do item. A IPSAS 17, por sua vez, define que deve ser empregado o *fair value* na data da aquisição. Muito embora data de aquisição seja a tradução literal de “*date of acquisition*”, o termo deve ser interpretado como data de incorporação do ativo.

A diferença observada para este caso é que a IPSAS 17 prevê o tratamento para duas categorias de ativos imobilizados, que a norma nacional não considera: os bens do patrimônio histórico (*heritage assets*) que possuem relevância cultural, histórica, artística ou ambiental e os bens de infraestrutura (*infrastructure assets*). Para a primeira categoria, a norma internacional diz que não há obrigatoriedade do seu reconhecimento. Porém, se tais ativos forem reconhecidos, o órgão deve cumprir os procedimentos previstos na norma para divulgação desses ativos, não necessitando, entretanto, observar os requisitos de mensuração. Ou seja, a divulgação desses itens pode ser realizada por meio de notas explicativas.

Para a segunda categoria, *infrastructure assets*, a norma internacional menciona que tais itens deveriam ser reconhecidos como ativos, no entanto cita que não há uma definição universalmente aceita.

Por sua vez, a NBC T 16.10 aborda em bens de uso comum que absorvem ou absorveram recursos públicos. Segundo a norma, esses itens devem ser reconhecidos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estando ou não relacionados com a atividade operacional exercida pelo órgão. Cita, ainda, que a mensuração deve ser realizada, sempre que possível, ao valor de aquisição, ou produção, ou construção, não estando, todavia, sujeitos à depreciação.

Quanto à reavaliação, a NBC T 16.10 determina que este procedimento deve ser realizado mediante o emprego do valor justo (*fair value*) ou valor de mercado na data do encerramento do balanço patrimonial. Essa abordagem é similar ao definido na IPSAS 17. Todavia, esta norma faz uma distinção de tratamento para as propriedades (*property*) e para as

instalações e equipamentos (*plant and equipment*). No primeiro caso, o *fair value* do item é determinado por meio de evidências baseadas no mercado, enquanto no segundo caso, é o valor determinado no mercado.

Com respeito à periodicidade das reavaliações, a norma nacional menciona que deve ser anual ou quadrienal, em função da variação dos valores de mercado para determinado grupo de contas. A IPSAS 17, por sua vez, cita que depende das mudanças no *fair value* dos itens de *property, plant and equipment* que estão sendo reavaliados, e que no caso de constatação de uma diferença significativa, a reavaliação deve ser procedida.

No que tange à redução ao valor recuperável (*impairment*), a norma nacional é bastante vaga, apresentando apenas a definição do termo, sem explicar nenhum procedimento a ser adotado pelo administrador público quando houver a necessidade de reconhecê-la. Para suprir esta lacuna, o manual do SIAFI apresenta os conceitos e rotinas necessários.

A IPSAS 17, por sua vez, divide os ativos em dois grupos: geradores de caixa e não-geradores de caixa. Cada um desses grupos possui uma norma específica: IPSAS 21 e 26, respectivamente. Cada uma dessas normas apresenta de maneira detalhada os conceitos e procedimentos necessários para o reconhecimento da perda decorrente da aplicação do teste de *impairment*.

Por fim, no que se refere à depreciação dos bens patrimoniais, a norma nacional está alinhada à internacional. As definições de depreciação, vida útil e valor residual são basicamente as mesmas. Além disso, tanto a NBC T 16.9, quanto a IPSAS 17 sugerem o uso dos mesmos três métodos de cálculo dos encargos da depreciação.

4.2 Análise dos impactos da avaliação dos ativos

De um modo geral, a administração pública federal não observa, até os dias de hoje, procedimentos para preservar o valor original dos ativos, que estão sob a sua guarda, de forma adequada, fazendo com que os mesmos espelhem valores históricos, que por vezes são irrisórios, em função das perdas decorrentes dos períodos inflacionários, e não configurem uma base monetária inicial confiável para a aplicação dos procedimentos de depreciação. É o caso da OM em estudo, que apresenta itens patrimoniais cadastrados com valores muito aquém dos praticados nos mercados atuais.

Por demandar tempo e recursos humanos qualificados, o trabalho de adequação do valor do ativo, principalmente daqueles que foram adquiridos em exercícios anteriores, é complexo, e, por este motivo, não necessita que seja realizado imediatamente, mas sim gradativamente, de acordo com as possibilidades do órgão, levando-se em consideração o cronograma estabelecido pelas entidades competentes.

Segundo o manual do SIAFI, o procedimento de inserção da depreciação nos ativos patrimoniais do órgão público deve se iniciar pelos bens adquiridos, incorporados e/ou colocados em utilização a partir de janeiro de 2010, visto que tais bens já possuem uma base monetária confiável, não necessitando que sejam submetidos previamente ao procedimento de reavaliação ou redução ao valor recuperável. Também devem ser considerados, nesta situação, os bens adquiridos em exercícios anteriores e que não tenham sido distribuídos e colocados em utilização imediatamente no ano de aquisição (STN, 2010b).

Para os bens adquiridos em exercícios anteriores a 2010, o manual do SIAFI estabeleceu os prazos constantes na tabela 1 para a implantação obrigatória da depreciação. Neste trabalho, por ser tratar de um estudo de caso, onde se deseja, entre outras informações, verificar o impacto contábil causado nas contas do ativo patrimonial da OM, todas as contas contábeis que sofrem efeitos da depreciação serão registradas.

Tabela 1 – Prazos para implantação da depreciação

Conta Contábil	Título	Prazo Máximo
142120200	Aeronaves	2011
142122000	Embarcações	2011
142123500	Equipamentos de processamentos de dados	2011
142125200	Veículos de tração mecânica	2011
142120600	Aparelhos e equipamentos de comunicação	2012
142122800	Máquinas e equipamentos de natureza industrial	2012
142120800	Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odonto., labo. e hospitalares	2013
142124200	Mobiliário em geral	2013

Fonte: STN, 2010b, p. 9.

A definição destes prazos se deve ao fato da necessidade de padronização mínima e do esforço demandado para que seja possível obter uma base monetária inicial confiável por intermédio da aplicação do teste de recuperabilidade (STN, 2010b).

Em função do desgaste natural pelo uso do bem, da obsolescência e da ação da natureza, com o passar do tempo, os ativos vão perdendo valor, sendo a perda reconhecida como depreciação, até atingirem o valor residual. O manual do SIAFI estabelece um prazo de vida útil em anos e o respectivo percentual de valor residual para cada conta contábil. A tabela

2 apresenta a vida útil e o valor residual dos bens que estão presentes no CADBEM da PAPEM por conta contábil.

É válido ressaltar que a OM possui bens cadastrados em três contas contábeis que não sofrem os efeitos da depreciação: 142124400 – obras de arte e peças para museu; 142128700 – material de consumo duradouro; e 142129900 – outros materiais permanentes.

A definição da vida útil e do valor residual dos itens cadastrados nas respectivas contas contábeis também se deve a necessidade de padronização de critérios para os órgãos da Administração Pública Direta, autarquias e fundações públicas, de forma que os dados gerados sejam comparáveis. Outra explicação também se refere às limitações de ordem operacional dos sistemas contábeis, à compreensão das informações e à representatividade (STN, 2010b).

Tabela 2 – Vida útil e valor residual dos bens patrimoniais

Conta Contábil	Descrição	Vida Útil (em anos)	Valor Residual
142120400	Aparelhos de medição e orientação	15	10%
142120600	Aparelhos e equipamentos de comunicação	10	20%
142120800	Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odonto., labor. hosp.	15	20%
142121000	Aparelhos e equipamentos para esportes e diversões	10	10%
142121200	Aparelhos e utensílios domésticos	10	10%
142122400	Equipamentos de segurança, proteção e socorro	10	10%
142123000	Máquinas e equipamentos energéticos	10	10%
142123200	Máquinas e equipamentos gráficos	15	10%
142123300	Equipamentos para áudio, vídeo e foto	10	10%
142123400	Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	10	10%
142123500	Equipamentos de processamento de dados	5	10%
142123600	Máquinas, instalações e utensílios de escritório	10	10%
142123800	Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina	10	10%
142123900	Equipamentos hidráulicos e elétricos	10	10%
142124200	Mobiliário em geral	10	10%
142124400	Obras de arte e peças para museu	-	-
142124800	Veículos diversos	15	10%
142125100	Peças não incorporáveis a imóveis	10	10%
142125200	Veículos de tração mecânica	15	10%
142128700	Material de consumo duradouro	-	-
142129900	Outros materiais permanentes	-	-

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de STN, 2010b, pp. 13-16.

Com o auxílio do Demonstrativo de Movimentação de Material (DMM) da PAPEM, referente ao mês de dezembro de 2010, foi possível obter o saldo das 21 contas contábeis nas quais os 2.692 bens patrimoniais cadastrados encontram-se agrupados. A tabela 3 apresenta o saldo de cada uma dessas 21 contas contábeis, que somados representam o valor total do patrimônio da PAPEM: R\$ 1.922.983,53. Ressalta-se que esta informação também pode ser

encontrada através de uma pesquisa no SIAFI, visto que os saldos das contas contábeis são compatibilizados financeiramente ao término de cada exercício financeiro.

O uso do DMM da PAPEM com a posição de dezembro de 2010 se deve ao fato de tratar-se de mudança de prática contábil, uma vez que o registro da depreciação não era realizado. Como ensinam Hendriksen e Van Breda (1999), mudanças de práticas contábeis devem ser divulgadas nas demonstrações financeiras do exercício em que tiverem sendo realizadas, acompanhadas de uma exposição de motivos que justifiquem as devidas mudanças, através de notas explicativas.

Tabela 3 – Saldo das contas contábeis da PAPEM

Conta Contábil	Descrição	Saldo (R\$)
142120400	Aparelhos de medição e orientação	1.206,73
142120600	Aparelhos e equipamentos de comunicação	28.248,35
142120800	Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odonto., labor. hosp.	268,38
142121000	Aparelhos e equipamentos para esportes e diversões	42.116,27
142121200	Aparelhos e utensílios domésticos	243.518,28
142122400	Equipamentos de segurança, proteção e socorro	13.866,50
142123000	Máquinas e equipamentos energéticos	21.794,58
142123200	Máquinas e equipamentos gráficos	9.422,10
142123300	Equipamentos para áudio, vídeo e foto	55.329,49
142123400	Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	83.356,99
142123500	Equipamentos de processamento de dados	710.003,89
142123600	Máquinas, instalações e utensílios de escritório	22.246,55
142123800	Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina	1.893,89
142123900	Equipamentos hidráulicos e elétricos	2.776,00
142124200	Mobiliário em geral	603.315,03
142124400	Obras de arte e peças para museu	4.963,00
142124800	Veículos diversos	155,00
142125100	Peças não incorporáveis a imóveis	506,00
142125200	Veículos de tração mecânica	72.956,00
142128700	Material de consumo duradouro	3.966,50
142129900	Outros materiais permanentes	1.074,00
Total		1.922.983,53

Fonte: DMM dezembro/2010 PAPEM.

A Tabela 4 apresenta a quantidade de itens registrados por ano e o respectivo percentual do total de itens do período de 1999 a 2010. É possível observar que 48,6% dos itens que constam no patrimônio da PAPEM possuem até cinco anos de existência, 36% possuem entre cinco e dez anos de existência, e 15,4% já têm mais de dez anos de existência.

Em primeira análise, as contas contábeis 142120400 – aparelhos de medição e orientação, 142120800 – Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odonto., labor. hosp., 142123200 – máquinas e equipamentos gráficos, 142124800 – veículos diversos, e 142125200 – veículos de tração mecânica são as únicas cujos itens possuem 15 anos de vida útil, de acordo com o manual do SIAFI. De todos os itens cadastrados nos anos de 1999 e

2000, isto é, 415 itens, somente 6 deles pertencem a essas contas contábeis. Desta maneira, conclui-se que, sem nenhuma avaliação mais profunda, 409 itens patrimoniais (15%) estão com a vida útil vencida, ou seja, estão completamente depreciados, tendo como valor contábil apenas o seu respectivo valor residual.

Das 21 contas contábeis da PAPEM, 15 contas possuem como tempo de vida útil definido no manual do SIAFI, o período de 10 anos. Desta maneira, conclui-se que a grande maioria dos itens cadastrados ainda está com a vida útil por vencer. Somente uma conta contábil, 142123500 – equipamentos de processamento de dados, possui 5 anos de vida útil. Todavia, trata-se da conta contábil com o maior valor financeiro da PAPEM, representando 36,92% do patrimônio da OM. Assim, qualquer item patrimonial cadastrado nessa conta contábil em ano anterior ao de 2005 está com sua vida útil vencida, tendo como valor contábil apenas o seu valor residual.

Tabela 4 – Itens cadastrados por ano

Ano	Qtde de itens	%
1999	316	11,7
2000	99	3,7
2001	259	9,6
2002	333	12,4
2003	87	3,2
2004	154	5,7
2005	136	5,1
2006	128	4,8
2007	256	9,5
2008	272	10,1
2009	476	17,7
2010	176	6,5
Total	2692	100

Fonte: Elaborado pelo autor.

Cabe salientar que, ao término do período de vida útil, os ativos patrimoniais podem continuar tendo condições de ser utilizados. Se o valor residual não refletir um valor adequado para o bem, deve ser realizada a redução ao valor recuperável, de forma que seja possível lhe atribuir um novo valor. Todavia, não existe um novo período de depreciação após o final da vida útil.

Como já foi mencionado anteriormente, os bens adquiridos, incorporados e/ou colocados em utilização a partir de janeiro de 2010 não precisam se submeter ao procedimento de reavaliação ou redução ao valor recuperável, uma vez que possuem uma base monetária inicial confiável (STN, 2010b). Desta maneira, tais bens podem sofrer o

procedimento de depreciação sem precisarem ser submetidos a uma avaliação prévia. No caso da PAPEM, trata-se de 176 itens patrimoniais, o que representa 6,5% do total.

Antes de iniciar o procedimento de depreciação, é importante ressaltar que, de acordo com os prazos dispostos na tabela 1, apenas 4 contas contábeis possuem obrigatoriedade de implantação do procedimento de depreciação no ano de 2011. Dessas contas, a PAPEM somente possui itens cadastrados em duas: 142123500 – equipamentos de processamento de dados e 142125200 – veículos de tração mecânica. No entanto, por se tratar de um estudo de caso, que pretende verificar o impacto causado no patrimônio do órgão público após o reconhecimento da respectiva depreciação de cada item do patrimônio, não só as contas contábeis com prazos estabelecidos na tabela 1 serão objeto de implantação do procedimento de depreciação, mas todas as contas contábeis que a PAPEM possui itens cadastrados.

Conforme consta no manual do SIAFI, a depreciação deve ser registrada no primeiro mês após a aquisição, incorporação e/ou sua efetiva utilização. Além disso, “nos casos de bens que passaram por reavaliação ou redução ao valor recuperável, durante a vida útil do bem, a depreciação, a amortização ou a exaustão devem ser calculadas e registradas sobre o novo valor” (STN, 2010b, p. 22).

Com vistas a padronizar o procedimento de implantação da depreciação, e levando em consideração o contido na legislação mencionada anteriormente, para cada item cadastrado adotou-se a data do primeiro dia do mês seguinte ao de sua incorporação ao patrimônio da PAPEM, de modo que o tempo decorrido até o fechamento do ano de 2010 seja inteiro. Assim, um item incorporado em 17/1/2001 teria, para fins de registro da depreciação, a data inicial de 1/2/2001.

Outro ponto importante refere-se ao método de registro da depreciação. Segundo STN (2010b), existem dois métodos: o primeiro método (método A) leva em consideração somente o período restante de vida útil do bem para determinar a taxa de depreciação a ser aplicada, sendo assim, a prática contábil mais apropriada. O segundo método (método B), embora não seja ideal, considera um novo período de vida útil para aplicação da taxa de depreciação. Esta prática, contrária às boas práticas contábeis, é uma alternativa para os casos em que os sistemas de controle patrimonial apresentem limitações no que se refere ao cálculo da vida útil restante do bem com vistas à determinação da taxa de depreciação. Todavia, ressalta-se que os resultados encontrados pelo emprego de qualquer dos métodos é o mesmo em um período de tempo diferenciado. Isto se deve ao fato de diferentes taxas de depreciação serem aplicadas em diferentes períodos de tempo. Ao final do período de vida útil considerado para cada caso, o resultado obtido será o mesmo: o valor residual do bem.

Na Marinha do Brasil, a orientação a ser seguida por todas as OM é a de se empregar o segundo método (método B), devido às restrições apresentadas pelo sistema de controle patrimonial atualmente em uso. A Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) disponibilizou em sua página da intranet alguns exemplos práticos dos roteiros contábeis citados na Circular nº. 11, de 7 de janeiro de 2011, da Secretaria-Geral da Marinha, contendo, inclusive, o detalhamento do método de emprego da taxa de depreciação. Assim, quando forem efetuados os devidos registros da depreciação, a PAPEM utilizará o método B, que considera um novo período de vida útil, após a avaliação dos seus bens. Para fins comparativos, os dois métodos serão desenvolvidos neste trabalho.

Considerando todas as informações e orientações anteriores, o primeiro passo do estudo de caso propriamente dito é realizar a avaliação dos bens patrimoniais da PAPEM incorporados de 1999 até 2009. A tabela 5 apresenta o saldo das contas contábeis antes e depois do procedimento de avaliação dos bens do patrimônio da OM.

Tabela 5 – Saldos das contas contábeis antes e após a avaliação dos bens patrimoniais

Conta Contábil	Saldo antes da avaliação (R\$)	Saldo após a avaliação (R\$)
142120400	1.206,73	619,80
142120600	28.248,35	13.858,01
142120800	268,38	295,32
142121000	42.116,27	35.425,17
142121200	243.518,28	216.574,84
142122400	13.866,50	16.122,00
142123000	21.794,58	23.752,47
142123200	9.422,10	3.637,55
142123300	55.329,49	28.157,88
142123400	83.356,99	52.653,60
142123500	710.003,89	489.986,18
142123600	22.246,55	13.497,14
142123800	1.893,89	2.203,80
142123900	2.776,00	1.732,90
142124200	603.315,03	423.164,27
142124400	4.963,00	4.963,00
142124800	155,00	75,90
142125100	506,00	253,50
142125200	72.956,00	62.950,00
142128700	3.966,50	2.123,02
142129900	1.074,00	472,00
Total	1.922.983,53	1.392.518,35

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na Tabela 5, pode-se constatar que a avaliação dos bens gerou uma redução do patrimônio da OM em 27,6%, resultando em um saldo final de R\$ 1.392.518,35. Interessante verificar que somente 4 contas contábeis tiveram seus saldos aumentados após o

procedimento de avaliação, todas as demais contas sofreram redução do valor: 142120800 – aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odonto., labor. hosp., 142122400 – equipamentos de segurança, proteção e socorro, 142123000 – equipamentos para áudio, vídeo e foto e 142123800 – máquinas, ferramentas e utensílios de oficina.

Das contas contábeis que sofreram redução em seus saldos, a conta 142123200 – máquinas e equipamentos gráficos – foi a que apresentou a maior queda (61,4%) e a conta 142121200 – aparelhos e utensílios domésticos – foi a que registrou a menor queda (11,1%). A conta contábil 142124400 – obras de arte e peças para museu – manteve o seu saldo inalterado, em função da complexidade envolvida na mensuração de bens desse tipo.

Apesar de já ter sido comentado no capítulo adequado, é relevante enfatizar a metodologia empregada para a avaliação dos bens pertencentes ao patrimônio da PAPEM. Conforme já mencionado no item 3.3 deste estudo, para o cálculo do encargo da depreciação, a MB definiu o método B, que considera uma nova vida útil para o bem em análise, em virtude das restrições operacionais do seu sistema de controle patrimonial. Além disso, para este estudo, foi adotado como *fair value*, no momento da avaliação dos bens, o valor resultante da média aritmética de três preços obtidos no mercado de itens novos.

O *fair value* decorrente da avaliação dos bens poderia ter sido obtido de diversas maneiras. O professor Fernando de Freitas Melo, durante o II Seminário Nacional – A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público, realizado em Brasília-DF, mencionou, por exemplo, que a metodologia da depreciação poderá ser utilizada para formação da base monetária adequada (valor de mercado). Ou seja, sobre o valor do item novo obtido no mercado seria aplicada a taxa de depreciação que o bem em análise teria sofrido, chegando-se, então, a um valor próximo da condição em que o bem se encontra.

O exemplo a seguir ilustra a sugestão do professor Fernando de Freitas Melo:

Valor registrado do bem – R\$ 2.000,00

Vida útil – 10 anos

Valor residual – 10%

Tempo transcorrido – 5 anos

Valor de mercado obtido – R\$ 1.500,00

Depreciação para formação de base monetária – $\frac{(R\$ 1.500,00 - R\$150,00) \times 5}{10} = R\$ 675,00$

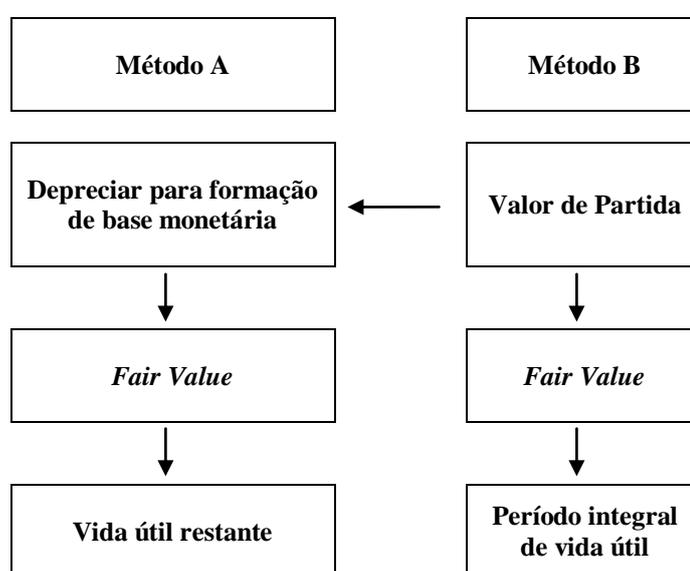
10

Valor justo – R\$ 1.500,00 - R\$ 675,00 = **R\$ 825,00**

Redução ao valor recuperável = R\$ 2.000,00 - R\$ 825,00 = R\$ 1.175,00

Muito embora a sugestão do professor Fernando de Freitas Melo seja bastante razoável, não parece adequada para ser aplicada pelos órgãos públicos cujos sistemas de controle patrimonial apresentem restrições que impeçam o cálculo do encargo da depreciação sobre o tempo de vida útil restante considerado a partir do momento da avaliação do bem em análise, isto é, o emprego do método A para cálculo da taxa de depreciação.

Apesar de não fazer parte do escopo deste estudo, para a avaliação dos bens patrimoniais dos órgãos públicos e definição da metodologia a ser empregada para o cálculo do encargo da depreciação, sugere-se o emprego do diagrama apresentado na figura 5.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Figura 5: Método de avaliação dos ativos e de cálculo da depreciação

A expressão “valor de partida” deve ser entendida como o valor definido após a consulta ao mercado onde o bem que está sendo avaliado poderia ser adquirido. Para o uso do diagrama apresentado na figura 5, deve-se seguir o seguinte roteiro:

a) O órgão público deve definir o método de cálculo da depreciação em função do seu sistema de controle patrimonial. Caso esse sistema não possua restrições para efetuar o cálculo da taxa de depreciação, tomando por base a vida útil restante do bem, o órgão deve adotar o método A. Caso contrário, deve utilizar o método B, que considera a vida útil integral do bem patrimonial;

b) Definido o método A, o órgão fará a pesquisa de preços no mercado para estabelecer um valor que o bem em avaliação poderia ser adquirido. Em seguida, este valor será reduzido do total de encargos de depreciação que o bem deveria ter sofrido até o

momento da corrente avaliação. Após isso, o valor resultante será o *fair value* a ser considerado para o bem, sobre o qual será aplicada a taxa de depreciação devida, calculada com base no tempo de vida útil restante do referido bem; e

c) Definido o método B, o órgão fará a pesquisa de preços no mercado para estabelecer um valor que o bem em avaliação poderia ser adquirido. Este valor será o *fair value* a ser considerado para o bem, sobre o qual será aplicada a taxa de depreciação devida, calculada com base no período de vida útil integral do referido bem.

Realizada a avaliação dos bens constantes no patrimônio do órgão público, o próximo passo seria evidenciar os acréscimos e decréscimos decorrentes desse procedimento nas contas contábeis em análise. A tabela 6 evidencia as variações positivas e negativas ocorridas em cada conta contábil a título de reavaliação e redução ao valor recuperável (*impairment*), respectivamente. A coluna “reavaliação” representa o somatório dos itens subavaliados em relação ao valor registrado inicialmente, enquanto a coluna “*impairment*” evidencia o somatório dos itens superavaliados comparativamente ao registro inicial.

Tabela 6 – Reavaliação e *Impairment* por conta contábil

Conta Contábil	Reavaliação (R\$)	Impairment (R\$)
142120400	235,07	(822,00)
142120600	43,37	(14.433,71)
142120800	33,02	(6,08)
142121000	5.918,81	(12.609,91)
142121200	11.383,51	(38.326,95)
142122400	7.103,34	(4.847,84)
142123000	3.181,49	(1.223,60)
142123200	0,00	(5.784,55)
142123300	344,86	(27.516,47)
142123400	7.264,00	(37.967,39)
142123500	4.686,70	(224.704,41)
142123600	1.292,00	(10.041,41)
142123800	813,06	(503,15)
142123900	0,00	(1.043,10)
142124200	30.546,69	(210.697,45)
142124400	0,00	(0,00)
142124800	0,00	(79,10)
142125100	0,00	(252,50)
142125200	0,00	(10.006,00)
142128700	139,65	(1.983,13)
142129900	0,00	(602,00)
Total	72.985,57	(603.450,75)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Percentualmente, a variação positiva ocorrida na conta 142122400 – equipamentos de segurança, proteção e socorro – foi a mais elevada, representando 51,2% do saldo inicial. A maior reavaliação, em termos financeiros (R\$ 30.546,69), ocorreu na conta 142124200 –

mobiliário em geral. Esta mesma conta contábil também sofreu uma grande variação negativa, da ordem de 34,9% do seu saldo inicial, ou seja, queda de R\$ 210.697,45. Financeiramente, foi a segunda maior redução verificada no procedimento de avaliação dos bens patrimoniais da PAPEM, ficando atrás somente da conta contábil 142123500 – equipamentos de processamento de dados. Em termos percentuais, a maior perda por *impairment* foi a ocorrida na conta contábil 142120400 – aparelhos de medição e orientação –, totalizando 68,1% do saldo da conta.

Uma constatação que merece registro no que se refere à variação positiva ocorrida nos bens patrimoniais da PAPEM é o fato de que muitos desses itens estavam registrados com valores irrisórios, defasados no tempo, e, por este motivo, muito abaixo dos valores praticados no mercado. Além disso, alguns itens que foram adquiridos mediante um processo licitatório, em conformidade com o preconizado na legislação nacional. Neste caso, a licitação promovida faz com que a administração pública obtenha preços mais vantajosos por ocasião da efetiva compra dos bens.

Muito embora exista o fator tempo e a influência das taxas de inflação sobre os preços dos bens, ao se proceder a avaliação dos itens do patrimônio do órgão público, o *fair value* obtido tende a ser maior que o valor registrado no balanço patrimonial, uma vez que não é possível prever a vantagem financeira que seria obtida, se fosse realizado um procedimento licitatório para a obtenção desses mesmos itens.

Por fim, cabe mencionar que o resultado da tabela 5 pode ser obtido com os valores constantes na tabela 6. Ou seja, para cada conta contábil, o saldo após a avaliação é igual ao saldo antes da avaliação, mais o valor de reavaliação, menos o valor de *impairment*, conforme o exemplo a seguir com a conta contábil aparelhos de medição e orientação:

$$142120400: \text{R\$ } 1.206,73 \text{ (tab. 5)} + \text{R\$ } 235,07 \text{ (tab. 6)} - \text{R\$ } 822,00 \text{ (tab. 6)} = \text{R\$ } 619,80 \text{ (tab. 5)}$$

Realizada a devida avaliação patrimonial dos bens da PAPEM, o passo seguinte refere-se ao cálculo da taxa mensal de depreciação. Como já foi mencionado, o método padronizado para a MB é o método B, que considera uma nova vida útil para o bem do patrimônio, devido às restrições do sistema de controle patrimonial atualmente em uso. No entanto, por se tratar de um estudo de caso e para fins comparativos entre os valores obtidos, o método A, que considera o emprego do tempo de vida útil restante para o cálculo do encargo de depreciação, também será utilizado. Na tabela 7, é possível visualizar os valores de

depreciação mensal a serem empregados em cada método e os respectivos saldos finais de cada conta contábil.

Tabela 7 – Depreciação mensal pelos métodos A e B

Conta Contábil	Saldo Avaliado (R\$)	Depreciação Método A (R\$)	Saldo Final Método A (R\$)	Depreciação Método B (R\$)	Saldo Final Método B (R\$)
142120400	619,80	(8,38)	611,42	(3,10)	616,70
142120600	13.858,01	(1.047,36)	12.810,65	(92,39)	13.765,62
142120800	295,32	(1,86)	293,46	(1,31)	294,01
142121000	35.425,17	(588,63)	34.836,54	(265,69)	35.159,48
142121200	216.574,84	(8.722,55)	207.852,29	(1.623,77)	214.951,07
142122400	16.122,00	(6.395,12)	9.726,88	(120,92)	16.001,09
142123000	23.752,47	(2.035,86)	21.716,61	(178,14)	23.574,33
142123200	3.637,55	(29,82)	3.607,73	(18,19)	3.619,36
142123300	28.157,88	(2.631,39)	25.526,49	(211,18)	27.946,70
142123400	52.653,60	(7.180,04)	45.473,56	(394,90)	52.258,70
142123500	489.986,18	(40.127,73)	449.858,45	(7.349,79)	482.636,39
142123600	13.497,14	(1.248,93)	12.248,21	(101,23)	13.395,91
142123800	2.203,80	(839,80)	1.364,00	(16,53)	2.187,27
142123900	1.732,90	(74,30)	1.658,60	(13,00)	1.719,90
142124200	423.164,27	(70.465,97)	352.698,30	(3.173,73)	419.990,54
142124400	4.963,00	(0,00)	4.963,00	(0,00)	4.963,00
142124800	75,90	(0,65)	75,25	(0,38)	75,52
142125100	253,50	(53,51)	199,99	(1,90)	251,60
142125200	62.950,00	(607,51)	62.342,49	(314,75)	62.635,25
142128700	2.123,02	(0,00)	2.123,02	(0,00)	2.123,02
142129900	472,00	(0,00)	472,00	(0,00)	472,00
Total	1.392.518,35	(142.059,40)	1.250.458,95	(13.880,90)	1.378.637,45

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como se pode constatar nos dados apresentados na tabela 7, o método de depreciação A impacta a administração pública de maneira mais vigorosa que o método B, uma vez que leva em consideração o tempo de vida útil restante para cálculo da taxa de depreciação do período, ocasionando uma elevada perda contábil no curto prazo. Em termos percentuais, o método A reduziu o saldo das contas contábeis em 10,2%, enquanto o método B em somente 1,0%. Ou seja, uma baixa contábil pouco mais de 10 vezes maior pelo método A, comparada ao método B. Essa perda é ainda mais significativa nos itens com vida útil vencida, visto que todo o seu valor depreciável é baixado em uma única parcela.

As contas contábeis que sofrem o maior impacto financeiro, tanto no método A, como no método B, são as 142124200 – mobiliário em geral, 14213500 – equipamentos de processamento de dados e 142121200 – aparelhos e utensílios domésticos. Todavia, na análise percentual, as contas contábeis mais prejudicadas ao se empregar o método A foram a 142122400 – equipamentos de segurança, proteção e socorro e 142123800 – máquinas,

ferramentas e utensílios de oficina. Utilizando-se o método B, as reduções são praticamente as mesmas, variando entre 0,5% e 0,8%.

Tabela 8 – Situação patrimonial da PAPEM

Conta Contábil	Saldo antes da avaliação (R\$)	Saldo Avaliado (R\$)	Depreciação (R\$)	Saldo Depreciado (R\$)
142120400	1.206,73	619,80	(3,10)	616,70
142120600	28.248,35	13.858,01	(92,39)	13.765,62
142120800	268,38	295,32	(1,31)	294,01
142121000	42.116,27	35.425,17	(265,69)	35.159,48
142121200	243.518,28	216.574,84	(1.623,77)	214.951,07
142122400	13.866,50	16.122,00	(120,92)	16.001,09
142123000	21.794,58	23.752,47	(178,14)	23.574,33
142123200	9.422,10	3.637,55	(18,19)	3.619,36
142123300	55.329,49	28.157,88	(211,18)	27.946,70
142123400	83.356,99	52.653,60	(394,90)	52.258,70
142123500	710.003,89	489.986,18	(7.349,79)	482.636,39
142123600	22.246,55	13.497,14	(101,23)	13.395,91
142123800	1.893,89	2.203,80	(16,53)	2.187,27
142123900	2.776,00	1.732,90	(13,00)	1.719,90
142124200	603.315,03	423.164,27	(3.173,73)	419.990,54
142124400	4.963,00	4.963,00	(0,00)	4.963,00
142124800	155,00	75,90	(0,38)	75,52
142125100	506,00	253,50	(1,90)	251,60
142125200	72.956,00	62.950,00	(314,75)	62.635,25
142128700	3.966,50	2.123,02	(0,00)	2.123,02
142129900	1.074,00	472,00	(0,00)	472,00
Total	1.922.983,53	1.392.518,35	(13.880,90)	1.378.637,45

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após o cálculo e posterior reconhecimento das respectivas taxas de depreciação para cada conta contábil é possível verificar a queda patrimonial sofrida pelo órgão público. A tabela 8 apresenta a situação patrimonial da PAPEM, que será observada no período seguinte ao da DMM utilizada neste trabalho, considerando o cálculo da taxa de depreciação pelo método B, de acordo com a orientação a ser seguida pelas OM da MB.

Ao término de todos esses procedimentos, a redução no patrimônio da OM foi de R\$ 544.346,08, o que representa 28,3% do valor registrado inicialmente. Com isso, pode-se afirmar que o impacto patrimonial ocorrido foi negativo e considerável, afetando mais de um quarto do patrimônio da PAPEM.

5. CONCLUSÕES

O atual contexto mundial de globalização e internacionalização dos mercados, com a integração de países formando blocos econômicos, desperta a necessidade de adequação da contabilidade do setor público para atender as novas demandas de informações, por intermédio da harmonização das normas contábeis, de modo que se possa garantir a qualidade dessas informações, e a manutenção dos padrões de compreensibilidade e comparabilidade, reduzindo, desta maneira, os custos associados ao processo.

Assim, não se demonstra adequada a afirmativa de Benito, Brusca e Montesinos (2007) que menciona que a harmonização da contabilidade do setor público é menos importante do que a do setor privado. Cada processo tem a devida importância na sua respectiva área, não sendo adequado afirmar qual é o mais importante, já que refletem em setores diferentes da sociedade.

Considerando o cenário mundial vigente, o Brasil optou por convergir às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público emitidas pelo IPSASB. Com isso, no final de 2008, o CFC divulgou as dez primeiras NBCASP, iniciando, assim, o processo de convergência, de modo que esteja concluído em 2012, com a completa tradução das IPSAS e a devida convergência a esse padrão.

Nesse sentido, o CFC tem colocado em audiência pública as denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP), que são as NBCASP, convergentes com as NICSP. As NBC TSP cujas audiências já se encerraram estão evidenciadas no quadro 4 e as que estão com audiência em andamento no quadro 5.

Quadro 4 – Audiência encerrada

NBC TSP 1	Apresentação das Demonstrações Contábeis
NBC TSP 2	Demonstração dos Fluxos de Caixa
NBC TSP 3	Políticas Contábeis, Mudança na Estimativa e Retificação de Erro
NBC TSP 4	Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
NBC TSP 5	Custos de Empréstimos
NBC TSP 7	Investimento em Coligada e em Controlada
NBC TSP 8	Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>)
NBC TSP 9	Receita de Transações com Contraprestação
NBC TSP 12	Estoques
NBC TSP 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
NBC TSP 24	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
NBC TSP 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
NBC TSP 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola
NBC TSP 30	Instrumentos Financeiros: Evidenciação

Fonte: Elaborado a partir do *site* CFC.

É interessante salientar que o quantitativo de normas definindo procedimentos contábeis para o setor público aumentará substancialmente com a entrada em vigor de todas as NBC TSP. Comparativamente, o setor privado possui, atualmente, 41 pronunciamentos técnicos em vigor, enfatizando-se que o processo de convergência ao padrão internacional foi iniciado a partir de 2008.

Quadro 5 – Audiência em andamento

NBC TSP 14	Evento Subsequente
NBC TSP 16	Propriedade para Investimento
NBC TSP 17	Ativo Imobilizado
NBC TSP 19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NBC TSP 25	Benefícios e Empregados
NBC TSP 31	Ativo Intangível

Fonte: Elaborado a partir do *site* CFC.

Entre os pontos que são objetos de convergência ao padrão internacional, destaca-se a mudança da visão orçamentária para uma perspectiva mais patrimonial. Em função disso, faz-se necessária a avaliação dos ativos pertencentes aos órgãos públicos, com vistas a evidenciar a real situação do patrimônio deste setor. Como se trata de uma prática que regularmente não vinha sendo executada na administração pública, esta mudança representa uma quebra de paradigma, uma vez que será possível contribuir para a melhoria da transparência sobre o patrimônio que é gerido pelos órgãos públicos.

Considerando essa necessária valoração do patrimônio público, este trabalho pautou-se na busca de uma resposta para a seguinte questão-problema: “De que maneira o patrimônio dos órgãos públicos será impactado com o emprego da atual legislação nacional voltada à convergência ao padrão internacional de procedimentos contábeis para o setor público?”. Assim, o trabalho focou os itens registrados nos ativos imobilizados.

Paralelamente, com base na pesquisa bibliográfica realizada, foi possível verificar o nível de convergência entre as normas nacionais e internacionais que tratam do assunto avaliação de ativos. Muito embora a NBC T 16.10 limite-se a fornecer conceitos básicos e detalhar alguns procedimentos, sendo uma norma eminentemente principiológica, o grau de convergência a sua correspondente internacional é razoável. O manual do SIAFI, emitido pela STN, complementa os procedimentos necessários ao administrador público no desempenho das suas atividades.

No entanto, observa-se, ainda assim, a necessidade de uma melhor normatização, por parte dos órgãos competentes, dos procedimentos contábeis a serem adotados no setor

público, considerando o contexto atual em vigor, com a finalidade de nortear as atividades dos profissionais deste setor. Considerando a quantidade de NBC TSP que está para entrar em vigor, espera-se que tais procedimentos estejam mais bem definidos.

Quanto à previsão do emprego do *fair value* na norma nacional, tanto como valor de entrada, como de saída, constata-se um avanço importante nos procedimentos contábeis, uma vez que, além de seguir uma prática já adotada nos países desenvolvidos, representa a superação do princípio do custo histórico, que impede a real valoração dos bens patrimoniais. Com o uso do *fair value*, os saldos das contas patrimoniais ficam mais voláteis, auxiliando o processo de tomada de decisões econômicas.

Auxiliado pelo estudo de caso desenvolvido em uma Organização Militar, este trabalho mostrou que o impacto que será causado na situação patrimonial dos órgãos públicos, ao se realizar os procedimentos de avaliação, reavaliação e redução ao valor recuperável dos ativos imobilizados, tende a ser considerável. No caso em questão, tratou-se de uma redução maior do que um quarto do patrimônio inicialmente registrado. É importante ressaltar que o órgão público analisado é relativamente novo, com somente 14 anos de existência, tendo como item patrimonial mais antigo um bem datado de 1999.

Muito embora seja possível afirmar que haverá um impacto no patrimônio dos órgãos públicos a partir do momento que passarem a adotar, plenamente, as novas práticas contábeis, não é razoável afirmar que este impacto gere reflexos negativos ou positivos, dependerá de cada caso a ser analisado. Fatores como o tempo de existência do órgão, a quantidade de bens registrados no sistema de controle patrimonial, o ano em que esses bens foram cadastrados e a conta contábil a que pertencem poderão influenciar no impacto causado pela adoção desses novos procedimentos contábeis.

A maneira como a taxa de depreciação é calculada também contribui para o resultado final dos saldos das contas patrimoniais. A possibilidade de escolha entre duas linhas de ação, em função da capacidade dos sistemas de controle do patrimônio, pode ser uma maneira de reduzir o impacto causado por esta nova prática contábil. O reconhecimento da depreciação representa mais uma quebra de paradigma no setor público.

No presente estudo, foi possível fazer uma comparação entre resultados obtidos com as duas formas de se calcular a taxa de depreciação previstas no manual do SIAFI. Todavia, por questões de restrições no sistema de controle patrimonial empregado nas OM da Marinha do Brasil, a melhor prática contábil não será utilizada, tendo que se lançar mão da alternativa que, de certa forma, ameniza os impactos do reconhecimento da depreciação.

É provável que o impacto em outros órgãos públicos, com maior tempo de existência, seja ainda maior, em função da idade dos seus bens, tanto no que se refere à avaliação dos ativos, quanto ao reconhecimento da depreciação, amortização ou exaustão cabível. Isso pode representar a evidenciação do sucateamento da administração pública como um todo, já que a escassez de recursos públicos não permite uma renovação constante, ou pelo menos ideal, do parque patrimonial dos órgãos.

No entanto, o que se pode inferir do estudo realizado é que a forma como a avaliação do bem for executada e a maneira de se calcular o encargo de depreciação definirão o impacto no patrimônio do órgão público. O viés que pode ser sugerido à comissão que realizará tais procedimentos pode desvirtuar os resultados finais obtidos, não evidenciando corretamente o patrimônio público. O princípio da essência sobre a forma sugere uma quantia de subjetividade, que pode ser elevada e prejudicial, no julgamento a ser conduzido. A objetividade da informação, relacionada como atributo básico por Strassburg (2003, p. 8), pode se tornar ultrapassada e ficar comprometida nesse contexto.

No presente estudo, por exemplo, houve um apoio muito grande por parte da direção da OM analisada, uma vez que se refere a um assunto que está em evidência no setor público e que impactará no patrimônio e na administração do órgão, facilitando o acesso aos dados necessários ao atingimento do objetivo proposto.

Todavia, é importante enfatizar que os resultados deste trabalho não ncerram as discussões sobre o tema. A reforma no sistema contábil empregado no setor público está em plena execução, e algumas nuances podem fazer com que novas regras sejam ditadas ou adequadas para atender a real necessidade do setor. Não se trata simplesmente de mudar os procedimentos e as práticas contábeis, mas também de mudar uma cultura enraizada e existente há anos.

A entrada em vigor da NBC TSP 17 – Ativo Imobilizado –, por exemplo, pode sugerir que o presente estudo seja realizado novamente na mesma OM, para que os resultados sejam comparados e permitam a emissão de considerações sobre a evolução dos procedimentos adotados, ou em outros órgãos públicos.

O campo de pesquisa nesse setor é bastante amplo, possibilitando que sejam conduzidos trabalhos, por exemplo, em outros grupos dos ativos, ampliando os resultados do presente estudo, assim como viabilizando a realização de pesquisas voltadas a analisar o impacto do reconhecimento de passivos até então desconsiderados, ou simplesmente não registrados, no balanço patrimonial dos órgãos públicos nas três esferas de governo.

Outro estudo que poderia ser desenvolvido diz respeito à tentativa de se explicar o motivo pelo qual os bens registrados no patrimônio dos órgãos públicos permaneceram e/ou permanecem com valores não condizentes com os praticados no mercado, já que existia a previsão legal de realização do procedimento de avaliação de ativos. O que se parece é que se trata de uma questão que extrapola os limites da ciência contábil no setor público. No entanto, um estudo mais apurado poderia apresentar uma justificativa mais fundamentada.

Por fim, o processo de avaliação dos ativos imobilizados pode trazer benefícios gerenciais para os administradores públicos. Conhecer o valor do patrimônio administrado é um bom começo para a definição de metas e a destinação de recursos orçamentários de maneira mais eficiente, além de servir como base para a implantação de um sistema de gestão de custos, ainda ausente no setor público.

REFERÊNCIAS

A história do SIAFI. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/index_conheca_siafi.asp>. Acesso em 24. ago. 2010.

ALEIXO, Antonio Celso. **A análise crítica das práticas de contabilidade gerencial:** um estudo exploratório nas pequenas e médias empresas da indústria de calçados de Jaú-SP. São Paulo, 2005. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado.

ALMEIDA, Maria Goreth Miranda; EL HAJJ, Zaina Said. Mensuração e avaliação do ativo: uma revisão conceitual e uma abordagem do *goodwill* e do ativo intelectual. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, v. 9, n. 16, pp. 66-83, jul./dez., 1997.

ALVES, Jorge; LOPES, Jorge. Valuation of Local Government Assets in Portugal. In: CIB INTERNATIONAL SYMPOSIUM, 11, 2005, Helsinki. **Anais...** Helsinki: CIB, 2005. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10198/1670>>. Acesso em 15. dez. 2010.

ANTUNES, Jerônimo; ANTUNES, Guilherme Marinovic Brscan; PENTEADO, Isis Malusá. A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS-1. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP, 10, 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: SEMEAD, 2007.

BARTON, Allan. (2000). Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 13, n. 2, pp. 219-235, 2000.

BENITO, Bernardino; BRUSCA, Isabel; MONTESINOS, Vicente. The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, n. 2, pp. 293-317, 2007.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública:** teoria e técnica de elaboração de balanços e 300 questões. Niterói: Impetus, 2004.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Poder Executivo, Brasília, DF, 05. out. 1988.

_____. Constituição Política do Imperio do Brazil, de 25 de março de 1824. **Secretaria de Estado dos Negocios do Imperio do Brazil**. Rio de Janeiro, RJ, 22 abr. 1824.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 27. fev. 1967.

_____. Deliberação nº 183, de 19 de junho de 1995. Aprova pronunciamento do IBRACON sobre reavaliação de ativos. **Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, RJ, 1995.

_____. Lei nº 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 23. mar. 1964.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e alterações posteriores. Dispões sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 17. dez. 1976. Suplemento.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 10. jan. 2002.

_____. Deliberação nº 644, de 2 de dezembro de 2010. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 2010.

CARLIN, Diego de Oliveira. Considerações sobre o processo de convergência na contabilidade pública brasileira. **Revista Eletrônica do CRCRS**, n. 8, 2008.

CARVALHO, Erasmo Moreira de. **Bens públicos de infra-estrutura**: um estudo qualitativo das práticas relacionadas ao reconhecimento e evidenciação contábil. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo.

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

CHAN, James L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de educação e pesquisa em contabilidade**, v. 4, n. 1, art. 1, pp. 1-17, jan./abr., 2010.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

CHOI, Frederick; MEEK, Gary. **International Accounting**. 5. ed. New York: Pearson Prentice Hall, 2005.

CHRISTIAENS, Johan; REYNIERS, Brecht; ROLLÉ, Caroline. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, pp. 537-554, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº 1.055, de 7 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 07. out. 2005.

_____. Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 05. out. 2007.

_____. Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008, alterada pela Resolução CFC nº 1.268, de 10 de dezembro de 2009. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 2008a.

_____. Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008, alterada pela Resolução CFC nº 1.268, de 10 de dezembro de 2009. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 2008b.

_____. Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 2008c.

_____. Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 2008d.

CORE, Fabiano Garcia. Reformas orçamentárias no Brasil: uma trajetória de tradição e formalismo na alocação dos recursos públicos. *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, IX, 2004, Madrid. **Anais...** Madrid: CLAD, 2004.

COSTA, Adilson Duarte da. Os princípios e as normas aplicáveis à contabilidade pública: um estudo comparado da Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei n. 4.320. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. 4. ed., ano XX, 2002.

CUNHA, Vitor. **A harmonização contabilística internacional**. Portugal, 2009. Disponível em: <<http://www.vcsc.pt/Newscenter/pesquisa/83.pdf>>. Acesso em 17. dez. 2010.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e desafios para a Contabilidade Pública. *In*: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

EISENHARDT, Kathleen M. Building Theories from Case Study Research. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, pp. 532-550, 1989.

FINANCIAL Accounting Standards Board (FASB). Statements of Financial Accounting Standards (SFAS) nº 107. **Disclosure about fair value of financial instruments**. Connecticut: FASB, 1991.

FEIJÓ, Paulo Henrique. Contabilidade Pública: desafios e perspectivas da convergência aos padrões internacionais. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18, 2008, Gramado. **Anais...** Gramado: Serra Park Centro de Feiras e Eventos, 2008. Disponível em: <<http://www.congressocfc.org.br/palestra.html>>. Acesso em: 10. nov. 2010.

FERREIRA, Ricardo José. **Contabilidade Básica**: finalmente você vai aprender contabilidade – teoria e questões comentadas conforme a MP nº 449/08. 7. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade**: IFRS versus Normas Brasileiras. São Paulo: Atlas, 2009.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues; FILHO, José Francisco Ribeiro; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: Uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP. *In*: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10, 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2010.

FUJI, Alessandra Hirano; SLOMSKI, Valmor. Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 33, pp. 33-44, set./dez., 2003.

GARCIA, Elias; CORBARI, Eliane Mariana; JUNIOR, Dirceu Aguirre; CISLAGHI, Patrícia; TORRES, Annelise. A importância da divulgação contábil mensurada ao *fair value*. **Ciências Sociais em Perspectiva**, n. 11, pp. 127-138, 2007.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMÉZ, Enrique J. Buch; CASAL, Roberto Cabaleiro. Los “Heritage Assets” en los sistemas contables de las entidades públicas. *In*: CONGRESO ANUAL ASOCIACIÓN EUROPEA DE DIRECCIÓN Y ECONOMÍA DE EMPRESA, 21, 2007, Madrid. **Anais...** Madrid: Universidad Rey Juan Carlos, 2007.

GRECO, Marcus Vinicius Derito. **Contabilidade Governamental Brasileira no contexto da convergência aos padrões internacionais**. Rio de Janeiro, 2008. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, da Fundação Getúlio Vargas.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRENDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**; trad. Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

Histórico das atividades orçamentárias. Disponível em:
<<http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 15. nov. 2010.

International Federation of Accountants (IFAC). **2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. v. 1, New York: IFAC, 2010. Disponível em:
<<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 10. out. 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JUNIOR, Edison Bariani. **Guerreiro Ramos e a redenção sociológica: capitalismo e sociologia no Brasil**. Araraquara, 2008. Tese (Doutorado em Sociologia) – Faculdade de Ciências e Letras, da Universidade Estadual Paulista “Julio de Mesquita Filho”.

KICH, Taciane Graciele Fanck; FILIPIN, Roselaine. Valor justo: metodologia para mensuração de ativos e passivos. *In: SEMINÁRIO INTERINSTITUCIONAL DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO*, 15, 2010, Cruz Alta. **Anais...** Cruz Alta: UNICRUZ, 2010.

LEITE, Manoel Marques. 20 anos de padronização de orçamentos e balanços na administração pública brasileira. **Revista Análise Econômica**, v. 2, n. 3, pp. 65-84, 1984.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LÜDER, Klaus. Research in comparative governmental accounting over the last decade: achievement and problems. *In: MONTESINOS, Vicente; VELA, José Manuel (Eds). Innovations in governmental accounting*. Boston, MA: Kluwer Academic Publishers, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAUTZ, Robert K. Financial Reporting: Should government emulate business? **Journal of Accountancy**, v. 152, n. 2, pp. 53-60, 1981.

_____. Monuments, mistakes and opportunities. **Accounting Horizons**, v. 2, n. 2, pp. 123-128, 1988.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MELO, Fernando de Freitas. Mensuração de Ativo do Setor Público: Depreciação, Amortização, Exaustão, Intangíveis e Recuperabilidade. *In: SEMINÁRIO NACIONAL – A NOVA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS)*, 2, 2011, Brasília. **Anais...** Brasília: ESAD, 2011.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispões sobre as diretrizes a serem observadas no setor público 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 26. ago. 2008.

MOURA, Reinaldo de Almeida. **Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental**: uma abordagem comparativa Brasil - Estados Unidos. Brasília, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

NARDES, João Augusto Ribeiro. TCU e Contabilidade Governamental no Brasil: Experiências de atuação e contribuições para a convergência aos padrões internacionais. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18, 2008, Gramado. **Anais...** Gramado: Serra Park Centro de Feiras e Eventos, 2008. Disponível em: <<http://www.congressocfc.org.br/palestra.html>>. Acesso em: 10. nov. 2010.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. A elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: análise à luz dos princípios contábeis. *In*: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS E INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2, 2008, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2008.

_____. **A reforma da contabilidade governamental brasileira**: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. Brasília: ESAF, 2007. Monografia (terceiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional). Tributação, Orçamento e Sistemas de Informação sobre Administração Financeira Pública.

NÉLO, Ana Maria; KASSAI, Silvia; SILVA, Paulo Roberto da; MARTINS, Eliseu. Valores de saída e *goodwill*. *In*: FIPECAFI; MARTINS, Eliseu (Org.). **Avaliação de empresas**: Da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

NOBES, Christopher. Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. **ABACUS**, v. 34, n. 2, pp. 162-187, 1998.

PALLOT, June. The nature of public assets: A response to Mautz. **Accounting Horizons**, v. 4, n. 2, pp. 79-85, 1990.

PELLINI, Ana Maria. Os sistemas de planejamento, execução e controle da gestão pública – uma nova proposta. **Revista ConTexto**, v. 3, n. 4, 1º semestre 2003.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Da Administração Pública Burocrática à Gerencial. **Revista do Serviço Público**, v. 47, n. 1, jan./abr., 1996.

PÉREZ, Carmen Caba; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, Antonio Manuela. Governmental financial transparency in MERCOSUR member countries. **International Review of Administrative Sciences**, v. 75, n. 1, pp. 169-181, 2009.

PEUCH-LESTRADE, Philippe; PERSICO, Felice. **Em busca da transparência**: um estudo comparativo sobre contabilidade no setor público na Europa. São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.ey.com/BR/pt/Home>>. Acesso em: 15. dez. 2010.

PINA, Vicente; TORRES, Lourdes. Reshaping public sector accounting: An international comparative view. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, v. 20, n. 4, pp. 334-350, 2003.

RAUPP, Fabiano Maury. As divergências nos grupos do ativo como aspectos dificultadores à harmonização das normas contábeis no MERCOSUL. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, ano 1, v. 1, n. 2, pp. 11-40, jul./dez., 2004.

REIS, Luciano Gomes dos; SLOMSKI, Valmor; PEREIRA, Carlos Alberto; MELLO, Gilmar Ribeiro de. A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Informação Contábil**, v. 1, n. 1, pp. 89-101, set., 2007.

REVOREDO, Márcia Maria Oliveira. **Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público**: uma análise sob a ótica do *Financial Management Reform Process Model* de Lüder. Rio de Janeiro, 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

RIBEIRO, Francisco. Abordagem para o ensino das IPSAS e normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. *In: ENCONTRO DO MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UERJ, XII, 2010, Rio de Janeiro. Anais...* Rio de Janeiro: UERJ, 2010.

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Gramacho; CARASTAN, Jacira Tudora. Accounting Research in Brazilian Universities: 1962-1999. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, n. 22, set./dez., 1999.

ROSSETTO, Vicente; NOBRE, Waldir; SILVA, Paulo Roberto da; MARTINS, Eliseu. Valores de entrada. *In: FIPECAFI; MARTINS, Eliseu (Org.). Avaliação de empresas: Da mensuração contábil à econômica.* São Paulo: Atlas, 2001.

ROTTER, Ronaldo J. Contabilidade Pública: desafios e perspectivas da convergência aos padrões internacionais. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18, 2008,*

Gramado. **Anais...** Gramado: Serra Park Centro de Feiras e Eventos, 2008. Disponível em: <<http://www.congressocfc.org.br/palestra.html>>. Acesso em: 10. nov. 2010.

SALTER, Stephen B.; NISWANDER, Frederick. Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory. **Journal of International Business Studies**, v. 26, n. 2, pp. 379-397, 1995.

SILVA, Lino Martins da. A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 1, n. 1, art. 3, pp. 25-38, jan/abr., 2007.

_____. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

STAKE, Robert. Case Studies. *In*: DENZIN, Norman. K.; LINCOLN, Yvonna. S. (Eds). **Strategies of qualitative inquiry**. 2nd ed, pp. 134-164. Thousand Oaks, CA: Sage, 2003.

STRASSBURG, Udo. Ativo e sua avaliação. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 1, n. 2, 2003.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais**. Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 3. ed., Brasília, 2010a. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteII_PCP.pdf>. Acesso em: 12. jan. 2011.

_____. Macrofunção nº 02.03.30 – Reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações. *In*: **Manual do SIAFI**. 2010b. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 05. jan. 2011.

TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo; LOPES, Alexsandro Broedel; COSTA, Fábio Moraes da. The Value-Relevance of Revaluation Reserves in Brazil: an Empirical Investigation. *In*: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4, 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.

TORRES, Fernando. Contabilidade dos governos muda e ativo ganha espaço. **Valor Econômico**. São Paulo, 01. set. 2010.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ZARTH, Samantha Braga. **A aplicação integral do regime de competência na contabilidade pública brasileira segundo as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**. Porto Alegre, 2010. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

ZEFF, Stephen Addam. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **The British Accounting Review**, v. 39, pp. 290-302, 2007.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.