



o impacto da contabilidade patrimonial na apuração de custos

Mensuração e evidenciação dos ativos

Origem da informação de Custos

- A Contabilidade patrimonial originou-se da informação de custos ou o contrário?
- No passado, a contabilidade de custos era vista como um método que utilizava diversas técnicas para se estimar os custos para realizar alguma atividade, prestar algum serviço ou para produzir algo. Sob esta visão, este método serviu para implementar a contabilidade patrimonial.

(IFAC/Study 12/Perspectives on Cost Accounting for Government)

Visão Atual da Informação de Custos

- No Setor Público: “prover informações relevantes para o processo de tomada de decisão”, concernentes a:
 - Orçamento público
 - Controle e redução de custos na produção de bens e serviços
 - Estabelecimento de preços e tarifas
 - Mensuração de desempenho
 - Avaliação de programas governamentais
 - Diversas decisões de caráter econômico
- Como mensurar os custos sem levar em consideração o “consumo” dos ativos necessários para produzir algo?

Peculiaridades das Entidades Públicas

- O **objetivo primário** das entidades públicas é fornecer serviços para a população e não gerar lucros e retornos financeiros a investidores.
- Conseqüentemente, a performance dessas entidades pode ser **parcialmente** avaliada por sua posição financeira, desempenho financeiro e fluxo de caixa.
 - *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities* (IPSASB, 2014)

Inversão de Ciclos

- Visão orçamentária: auferir-se a receita para realizar a despesa
- Visão patrimonial: incorre-se em custos para se auferir receita

Conceito de Contabilidade Patrimonial

- Registro integral do patrimônio público (bens, direitos e obrigações)
- Registro de atos e fatos resultantes ou independentes da execução orçamentária.

Contabilidade Patrimonial (base legal)

Princípio da Evidenciação*:

Art. 83.

A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 89.

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

Art. 104.

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Contabilidade Patrimonial (base legal)

Princípio da Universalidade dos registros*:

Art. 93.

Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

Art. 100.

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

Contabilidade Patrimonial (base legal)

TÍTULO IX - Da Contabilidade

CAPÍTULO I - Disposições Gerais

CAPÍTULO II - Da Contabilidade Orçamentária e Financeira

CAPÍTULO III - Da **Contabilidade Patrimonial** e Industrial

CAPÍTULO IV - Dos Balanços



Ativos das entidades públicas: definição

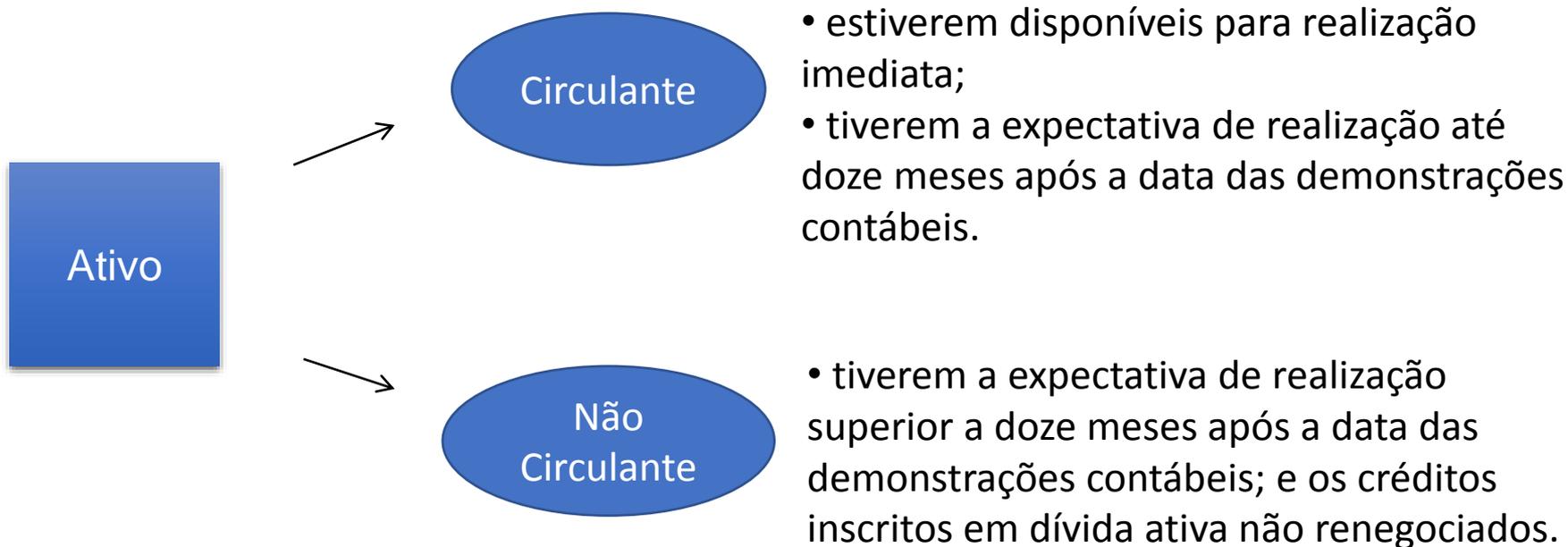
- Um **recurso controlado** pela entidade no momento presente como resultado de **eventos passados**.
- **Recurso**: item dotado de potencial de serviços ou com habilidade de gerar benefícios econômicos
- **Controle**: propriedade ou direito decorrente de lei, acesso exclusivo ao recurso ou habilidade de restringir o acesso.
- **Eventos passados**: evento que transferiu o controle do ativo para a entidade.

Ativos das entidades públicas: definição

O patrimônio público é estruturado em três grupos:

ASPECTOS	ATIVO	PASSIVO	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
CARACTERÍSTICAS	DISPONIBILIDADES, BENS E DIREITOS	OBRIGAÇÕES	DIFERENÇA PL = A - P
TEMPORAL	PRESENTE	PRESENTE	
FATO GERADOR	PASSADO	PASSADO	
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	GERA BENEFÍCIOS PRESENTES OU FUTUROS	SAÍDA DE RECURSOS CAPAZ DE GERAR BENEFÍCIOS	

Composição dos Ativos das entidades públicas



Composição dos Ativos das entidades públicas

Ativo Circulante

- Caixa e Equivalente de Caixa;
- Aplicações Financeiras;
- Créditos de Curto Prazo;
- Outros Créditos e Valores de Curto Prazo;
- Investimentos Temporários;
- Estoques;
- Despesas do exercício seguinte pagas antecipadamente.

Composição dos Ativos das entidades públicas

Ativo Não Circulante

Ativo Realizável a Longo Prazo

- Créditos realizáveis de longo prazo;
- Investimentos Temporários de longo prazo;
- Despesas antecipadas de longo prazo.

Investimentos

- Participações;
- Outras participações permanentes.

Imobilizado

- Bens móveis;
- Bens imóveis;
- Depreciação e exaustão acumuladas.

Intangível

- Softwares;
- Marcas, direitos e patentes industriais;
- Direito de uso de imóveis;
- Amortização acumulada.

Características dos Ativos das entidades públicas

- “Potencial de serviços x Entradas em caixa”
- Alguns possuem uso especial: ativos militares, estradas, hidrelétricas etc
- Ativos históricos e culturais (museus, prédios históricos etc)
- Ativos naturais (reservas minerais, espectro eletromagnético etc)
- Ativos ambientais (florestas, reservas etc)

Ativo Imobilizado

- Bens móveis e imóveis
- Sua correta mensuração é essencial para a informação de custos
- Grandes grupos:
 - *Heritage assets (bens do patrimônio histórico, cultural ou ambiental)*
 - Ativos de infraestrutura
 - Ativos ambientais
 - Ativos militares

Abordagem dos bens de uso comum

- NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

"Os **bens de uso comum** que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, **devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade** responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional." (Item 30)

Aspectos Conceituais e Legais

Os bens de uso comum do povo são públicos, isto é, são bens de domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno, como, por exemplo: rios, mares, estradas, ruas e praças. (Código Civil Brasileiro)

- Indisponibilidade
- Inalienabilidade
- Imprescritibilidade

Classificação e Caracterização dos Bens de Uso Comum

Os bens públicos de uso comum compreendem os **bens públicos de infraestrutura**, os **bens públicos ambientais** e os **bens culturais**.



(SLOMSKI;CARVALHO)

Bens do patrimônio histórico, cultural ou ambiental

- Registro facultativo (IPSAS 17);
- Difícil mensuração (atribuição de valor) e estimativa da vida útil;
- Obrigações legais podem impor proibições ou restrições na alienação por venda;
- São geralmente insubstituíveis e seus valores podem aumentar mesmo se a condição física deteriorar.

Ativos de infraestrutura

- Parte de um sistema ou rede;
- Especializados por natureza e não possuem usos alternativos;
- São imóveis;
- Podem estar sujeitos a restrições na alienação.

Bens Ambientais

A Constituição Federal do Brasil caracteriza o meio ambiente como bem de uso comum do povo. (Art. 225)

- a) fonte de recursos naturais;
- b) não-rivalidade; e
- c) não-exclusividade;



(MOTA; DIEGUES; ROSMAN)

Ativos Militares

- **Despesa ou bem?**
- **O SNA 1993 estabelecia que ativos militares a serem utilizados em combate (ex: navios, aeronaves e tanques de guerra) devem ser tratados como despesa e não como um ativo.**
 - Não são voltados para a produção e sim para a destruição
 - Contra-argumentação: benefícios econômicos e potencial de serviços advindos da proteção da liberdade e propriedade dos cidadãos; possui valor venal.
 - (obs: foi revisto no SNA 2008)
- **IPSAS 17: trata-se de um ativo.**

Reconhecimento e Mensuração dos Ativos das entidades públicas

- IPSAS 17 (ativo imobilizado):
- O custo de um item de imobilizado deve ser **reconhecido** como ativo se, e apenas se:
 - For provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade;
 - O custo ou valor de mercado do item puder ser mensurado confiavelmente.
- Um item do ativo imobilizado que se enquadre nos critérios de reconhecimento como um ativo deve ser **mensurado** pelo seu custo (aquisição, produção ou construção).

Reconhecimento e Mensuração dos Ativos das entidades públicas

- Parâmetros para mensuração do custo de um item do ativo imobilizado segundo a IPSAS 17 **quando do reconhecimento**:
 - Preço de aquisição, acrescido de encargos;
 - Quaisquer custos atribuíveis para colocar o ativo no local em condições necessárias para funcionamento;
 - Estimativa dos custos de desmontagem, remoção e remontagem do item.

Registro das Estradas Federais pelo DNIT

- Para a definição dos valores patrimoniais a serem contabilizados, a Diretoria de Planejamento e Pesquisa do DNIT adotou como critério **o valor necessário à construção de uma rodovia nova**, ponderando as condições em que determinados trechos rodoviários se encontram, os quais necessitam de **outros gastos com o intuito de colocá-los em condições ideais de uso**.
 - DCON em revista (nº 2, julho/2013)

Reconhecimento e Mensuração dos Ativos das entidades públicas

- Parâmetros para mensuração do custo de um item do ativo imobilizado segundo a IPSAS 17 **após o reconhecimento**:
 - Método do custo: o ativo deve ser evidenciado pelo custo, deduzidas a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas;
 - Método da reavaliação: quando o seu valor de mercado puder ser mensurado de maneira confiável, deve ser mensurado pelo seu valor reavaliado.

Tratamento Contábil dos Bens de Uso Comum

- Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação de Ativos.

“A mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção”.

(NBC T 16.10, item 31)

Ativo “compreende as disponibilidades, os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro”

(NBCT 16.6, item 12)

Considerando que **os benefícios dos bens de uso comum vão além dos aspectos econômicos; e a complexidade da mensuração** de determinados bens, em especial, daqueles de valor ambiental, nota-se a dificuldade de enquadrá-los nas características relacionadas.

Tratamento Contábil dos Bens Ambientais

- Não há normatização específica.
- Caso atendam aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de Ativos, não há por que não serem reconhecidos como parte do Patrimônio Público.

Depreciação

- Alocação sistemática do custo de um ativo (ou outra base de mensuração que substitua o seu custo) durante a sua vida útil.
 - Desgaste físico (natural ou pelo uso) ou obsolescência.
- O valor residual e a vida útil de um ativo devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício.
- O método de depreciação deve refletir o padrão no qual os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços são consumidos.

Redução ao valor recuperável (impairment)

- Valor da perda pelo qual o valor contábil de um ativo excede o seu valor recuperável ou o montante de serviços potenciais.
- Possíveis situações:
 - Indícios de descontinuidade da demanda ou necessidade de serviços;
 - Dano físico;
 - Obsolescência superior à tratada pelo registro da depreciação.

Conclusões

- O reconhecimento dos ativos no setor público difere do setor privado, pois observa os benefícios econômicos e também o potencial de serviços à sociedade
- O registro dos ativos do setor público possui alguns desafios significativos (ex.: bens de infraestrutura e demais bens de uso comum)
- A informação de custos será tão desenvolvida quanto for desenvolvida a contabilidade patrimonial;

Obrigado!

Guido Mantega

Ministro de Estado da Fazenda

Paulo Rogério Caffarelli

Secretário Executivo

Arno Hugo Augustin Filho

Secretário do Tesouro Nacional

Gilvan da Silva Dantas

Subsecretário de Contabilidade Pública

Leonardo Silveira do Nascimento

Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

Fone:(61) 3412-4905

www.stn.fazenda.gov.br

cconf.df.stn@fazenda.gov.br

Twitter: @_tesouro

