

## **ANÁLISE DA APLICABILIDADE DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO**

Esta nota trata da análise da aplicabilidade das normas internacionais de contabilidade do setor público brasileiro.

Neste ano foi iniciado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o processo de convergência, conforme a seguinte metodologia e calendário:

Etapas Previstas:

- 1) Distribuição das 30 IPSAS traduzidas (+ termos + prefácio) entre as 8 “duplas” formadas pelos membros do GT;
- 2) Definição de datas para as “duplas” prepararem e apresentarem ao GT as minutas das normas;
- 3) Realização de reuniões presenciais (previsão de 10 reuniões com duração de 2 dias cada uma), para discussão e aprovação das minutas no GT;
- 4) Submissão das minutas aprovadas pelo GT à audiência pública (prazo de 30 dias);
- 5) Encaminhamento (pela COTEC do CFC) e consolidação pelas “duplas” das contribuições recebidas na audiência pública;
- 6) Aprovação pelo GT para encaminhamento à análise e aprovação pela Câmara Técnica e Plenário do CFC;
- 7) Edição pelo CFC das Normas Brasileiras Convergidas.

Metodologia adotada:

- Os “grupos ou duplas” receberão as IPSAS traduzidas (em arquivo eletrônico) sob sua responsabilidade para prepararem as minutas das Normas Brasileiras Convergidas, conforme Modelo contido no ANEXO I, visando a sua apresentação para discussão no GT.
- As minutas das normas convergidas pela dupla devem, logo após discussão e aprovação no GT, ser colocadas em audiência pública (com o prazo inicial de 90 dias) para retornar a discussão nas reuniões do GT, visando a sua aprovação final.

É importante os contadores públicos estarem atentos ao processo de convergência no sentido de colaborar com as audiências públicas das normas internacionais.

Os grupos foram divididos da seguinte forma:

<b>Grupo 01</b>	<b>Joaquim Liberalquino e Lino Martins</b>	<b>Q. Pag.</b>	<b>Data de Apresentação para Discussão Minuta</b>	<b>Data de Discussão da Audiência Pública</b>
Prefácio	Prefácio	12	24/03/11 - M	01/09/11 - T
Termos	Termo de Referência	15	24/03/11 - M	01/09/11 - T
IPSAS 09	Receita de Transações com Contraprestação	23	24/03/11 - M	01/09/11 - T
IPSAS 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)	58	24/03/11 - T	01/09/11 - T
IPSAS 30	Instrumentos Financeiros: Divulgação	50	01/06/11 - M	06/10/11 - T
<b>Total de Páginas a Estudar e Convergir</b>		<b>158</b>		

<b>Grupo 02</b>	<b><u>Victor Holanda e Luiz Mário</u></b>	<b>Q. Pag.</b>	<b>Data de Apresentação para Discussão Minuta</b>	<b>Data de Discussão da Audiência Pública</b>
<b>IPSAS 04</b>	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	24	25/03/11 - M	05/10/11 - M
<b>IPSAS 05</b>	Custos de Empréstimos	12	25/03/11 - M	05/10/11 - M
<b>IPSAS 11</b>	Contratos de Construção	26	25/03/11 - M	05/10/11 - M
<b>IPSAS 16</b>	Propriedade para Investimento	38	01/06/11 - T	01/09/11 - T
<b>IPSAS 31</b>	Ativo Intangível	44	01/06/11 - T	01/09/11 - T
<b>Total de Páginas a Estudar e Convergir</b>		<b>144</b>		

<b>Grupo 03</b>	<b><u>Francisco Ribeiro e Nelson Carvalho</u></b>	<b>Q. Pag.</b>	<b>Data de Apresentação para Discussão Minuta</b>	<b>Data de Discussão da Audiência Pública</b>
<b>IPSAS 27</b>	Ativo Biológico e Produto Agrícola	26	25/03/11 - M	05/10/11 - M
<b>IPSAS 29</b>	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	265	25/03/11 - M	17/11/11 - T
<b>Total de Páginas a Estudar e Convergir</b>		<b>291</b>		

<b>Grupo 04</b>	<b><u>Sandra Campos e Valmor Slowsky</u></b>	<b>Q. Pag.</b>	<b>Data de Apresentação para Discussão Minuta</b>	<b>Data de Discussão da Audiência Pública</b>
<b>IPSAS 03</b>	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	31	25/03/11 - T	05/10/11 - T
<b>IPSAS 24</b>	Apresentação da Informação Orçamentária Demonstrações Contábeis	30	25/03/11 - T	05/10/11 - T
<b>IPSAS 25</b>	Benefícios a Empregados	89	01/06/11 - M	05/10/11 - M
<b>Total de Páginas a Estudar e Convergir</b>		<b>150</b>		

<b>Grupo 05</b>	<b><u>Diana Vaz e Laércio Mendes</u></b>	<b>Q. Pag.</b>	<b>Data de Apresentação para Discussão Minuta</b>	<b>Data de Discussão da Audiência Pública</b>
<b>IPSAS 10</b>	Demonstrações Contábeis em Economias Hiperinflacionárias	15	28/04/11 - M	05/10/11 - T
<b>IPSAS 12</b>	Estoques	17	28/04/11 - M	05/10/11 - T
<b>IPSAS 19</b>	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	44	02/06/11 - T	17/11/11 - M
<b>IPSAS 21</b>	Redução ao Valor Recuperável de Ativos Não Geradores de Caixa	40	27/07/11 - T	17/11/11 - M

<b>IPSAS 26</b>	Redução ao Valor Recuperável de Ativos Geradores de Caixa	57	31/08/11 – M	18/11/11 – T
<b>Total de Páginas a Estudar e Convergir</b>		<b>153</b>		

<b>Grupo 06</b>	<b><u>Domingos Poubel e Francisco Wayne</u></b>	<b>Q. Pag.</b>	<b>Data de Apresentação para Discussão Minuta</b>	<b>Data de Discussão da Audiência Pública</b>
<b>IPSAS 07</b>	Investimento em Coligada (Investimento em Coligada e Controlada)	21	28/04/11 – T	06/10/11 – M
<b>IPSAS 08</b>	Investimento em Empreendimento Controlado Conjunto (Joint Venture)	30	28/04/11 – T	06/10/11 – M
<b>IPSAS 13</b>	Operações de Arrendamento Mercantil	37	28/07/11 – M	18/11/11 – M
<b>IPSAS 20</b>	Evidenciação sobre Partes Relacionadas	20	28/07/11 – M	18/11/11 – M
<b>IPSAS 22</b>	Divulgação de Informação Contábil sobre o Setor do Governo Geral	26	31/08/11 – T	18/11/11 – T
<b>Total de Páginas a Estudar e Convergir</b>		<b>134</b>		

<b>Grupo 07</b>	<b><u>João Eudes e Inaldo da Paixão</u></b>	<b>Q. Pag.</b>	<b>Data de Apresentação para Discussão Minuta</b>	<b>Data de Discussão da Audiência Pública</b>
<b>IPSAS 01</b>	Apresentação das Demonstrações Contábeis	61	24/03/11 – T	01/09/11 – T
<b>IPSAS 02</b>	Demonstração de Fluxos de Caixa	23	29/04/11 – M	06/10/11 – M
<b>IPSAS 06</b>	Demonstrações Consolidadas e Separadas	36	29/04/11 – M	06/10/11 – M
<b>IPSAS 18</b>	Informações por Segmento	31	01/09/11 – M	18/11/11 – M
<b>Total de Páginas a Estudar e Convergir</b>		<b>151</b>		

<b>Grupo 08</b>	<b><u>Paulo Henrique (Heriberto), Caio</u> e Janyluce</b>	<b>Q. Pag.</b>	<b>Data de Apresentação para Discussão Minuta</b>	<b>Data de Discussão da Audiência Pública</b>
<b>IPSAS 17</b>	Ativo Imobilizado	42	29/04/11 – T	06/10/11 – T
<b>IPSAS 14</b>	Evento Subsequente	17	29/04/11 – T	06/10/11 – T
<b>IPSAS 28</b>	Instrumentos Financeiros: Apresentação	99	01/09/11 – M	18/11/11 – T
<b>Total de Páginas a Estudar e Convergir</b>		<b>138</b>		

Para fins da análise apresentada abaixo foram analisadas as IPSAS 1, 2, 3, 6, 7, 8, 12, 13, 17, 19, 21, 23 e 31 observando os aspectos legais e culturais e as necessidades de adequação tecnológica e intelectual.

A Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central do sistema de contabilidade federal, tem como objetivo auxiliar os entes na busca pela convergência aos padrões internacionais de contabilidade e atua junto ao CFC nesse sentido. É fato que existem desafios na implementação das normas, mas é importante que esses sejam conhecidos e trabalhados no sentido de superá-los ainda na fase inicial do processo.

Entre os desafios estão:

- Falta de mão de obra especializada;
- Falta de preparação dos profissionais (ou falta de educação continuada);
- Desenvolvimento de sistemas de informação adequados;
- Necessidade de interligação entre os vários setores da administração pública (setor de patrimônio, contábil, recursos humanos, jurídico, de arrecadação, etc.);
- Questões culturais (forte influência de uma cultura orçamentária);

Deve-se ter a consciência de que o processo de convergência contempla itens que já podem ser adotados imediatamente, e outros que serão adotados no curto, médio ou longo prazo.

A adoção de um conjunto de normas alinhadas visa garantir uma contabilidade que garanta um melhor conhecimento da composição patrimonial, em consonância com o artigo 85 da lei nº 4.320/64. Assim, quanto melhor a qualidade e a transparência das contas públicas, mais fácil será análise sobre o uso dos recursos públicos.

A superação dos desafios pode envolver custos relevantes, porém entende-se que o potencial de proporção dos ganhos a longo prazo serão muito maiores se comparados aos custos. Assim, não obstante aos desafios que devem ser enfrentados em todo setor público, o processo de convergência apresenta também oportunidades. Dentre elas:

- Apuração de uma contabilidade que evidencie corretamente o conhecimento da composição patrimonial;
- Maior valorização da classe contábil;

- Comparabilidade nas informações apresentadas pelos entes públicos (poderão ser comparados o desempenho entre os municípios e estados, bem como da União com outros países);
- Transparência e qualidade na prestação das contas públicas;
- Facilita a consolidação das demonstrações contábeis; e
- Facilita a tomada de decisão para melhor uso dos recursos públicos.

A metodologia utilizada para a análise das normas foi dividida em duas partes. A primeira é a apresentação de uma análise geral de cada norma isoladamente, e a segunda a apresentação dos pontos específicos seguida de comentários. A análise das normas será apresentada de forma individual como segue abaixo.

### **IPSAS 1 - Apresentação das Demonstrações Contábeis**

A IPSAS 1 já encontra-se, em grande medida, em conformidade com o MCASP e as NBCASP. A norma:

- ✓ Dispõe sobre a apresentação das demonstrações contábeis pelo regime de competência.
- ✓ Modificou os conceitos de ativo, passivo, PL, receita e despesa.
- ✓ Determina a elaboração de novas demonstrações: DFC e DMPL.
- ✓ Exige que informações relevantes, que não estejam no corpo das demonstrações contábeis, sejam evidenciadas em Notas Explicativas.

Essa norma determina que um país só pode afirmar estar em conformidade com os padrões internacionais, se ele deve adotar todos os requisitos da norma. Ainda não foi definido pelo Conselho Federal de Contabilidade se o processo de adoção será integral. É fato que muitos aspectos legais e culturais deverão ser considerados nesse processo.

Essa norma admite que podem existir pontos conflitantes dentro do conjunto de normas internacionais e permite uma justificativa pela não adoção de um determinado item caso esteja distorcendo as demonstrações contábeis, porém, o que a norma internacional não aceita são os casos de vedações legais de cada país. Nesse caso fica caracterizado a não conformidade com os padrões internacionais. Estudos ainda estão sendo realizados no sentido de detectar os pontos legais conflitantes com a norma.

### **Análise de Pontos Específicos**

#### **Componentes das Demonstrações Contábeis**

**21.** Um conjunto completo de demonstrações contábeis inclui: (a) Balanço Patrimonial; (b) Demonstração das Variações Patrimoniais; (c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; (d) Demonstração dos Fluxos de Caixa; (e) Balanço Orçamentário; e (f) notas explicativas.

**Comentário:** A Demonstração do Resultado Econômico e o Balanço Financeiro não estão previstos, a não ser como informações adicionais – item 25.

#### **Apresentação apropriada e conformidade com as IPSAS's**

**28.** A entidade cujas demonstrações contábeis estão em conformidade com as IPSASs deve declarar de forma explícita e sem reservas essa conformidade nas notas explicativas. As demonstrações contábeis não devem ser descritas como estando de acordo com as IPSASs a menos que cumpram todos os seus requisitos.

**Comentário:** As demonstrações contábeis no Brasil ainda não cumprem todos os requisitos das IPSAS, já que nem todas as normas ainda foram adotadas. Mesmo com a adoção integral das normas internacionais existem alguns itens que esbarram na legislação local e que não poderão ser adotados, e outros que devido aos aspectos culturais devem levar tempo para conseguirem ser adotados.

**31.** Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que o cumprimento de uma exigência em uma Norma conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido nesta IPSAS, a entidade, nesse caso, não deverá aplicar esse requisito e seguirá o disposto no parágrafo 32, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório.

**Comentário:** As IPSAS admitem que possam existir pontos conflitantes nas normas e permite uma justificativa pela não adoção de um determinado item, porém, se o caso for de vedações legais de um determinado país, aí vai caracterizar a não conformidade, isso a norma não aceita.

**37.** O descumprimento de requisitos de uma IPSAS com a finalidade de atender a um requisito estatutário ou legal para elaboração de demonstrações contábeis em uma jurisdição em particular não constitui um descumprimento de norma conflitante com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecidos nesta IPSAS, de acordo com o que estabelece o parágrafo 31. Se tal descumprimento da norma for material, a entidade não pode alegar que está em conformidade com as IPSASs.

**Comentário:** Os aspectos legais não constituem descumprimento de uma norma conflitante. Nesses casos específicos, o não cumprimento de um requisito das IPSAS constitui a não conformidade com as normas internacionais e não possui explicação aceitável pela norma.

### **Materialidade e agregação**

**46.** As demonstrações contábeis resultam do processamento de grande quantidade de transações ou outros eventos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam itens da Demonstração da Posição Financeira (Balanço Patrimonial), Demonstração de Desempenho Financeiro (Demonstração do Resultado do Exercício), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração dos Fluxos de Caixa. Se um item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações contábeis, seja nas notas explicativas. Um item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações contábeis, mas pode, entretanto, ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.

**Comentário:** Essa norma não especifica o que é material (não há nenhum percentual na norma). Para facilitar esse entendimento as normas brasileiras do CFC determinou um percentual. A NBCT 16.6, item 7, determina "Nas Demonstrações Contábeis de cada exercício financeiro, as contas semelhantes podem ser agrupadas; os pequenos saldos podem ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) 10% (dez por cento) do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedadas a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".

### **Demonstração da Posição Financeira (Balanço Patrimonial)**

**71.** Qualquer que seja o método de apresentação adotado, para cada item de ativo e passivo que reúne valores esperados a serem realizados ou liquidados (pagos) (a) em até doze meses após a data-base das demonstrações contábeis e (b) mais do que doze meses após a data-base das demonstrações contábeis, a entidade deverá evidenciar o montante esperado a ser realizado ou liquidado (pago) após mais de doze meses.

**Comentário:** A norma facilita o entendimento de circulante e não-circulante e inova em relação à prática adotada no Brasil classificando como circulante com o critério “data do balanço”, diferentemente do critério “exercício financeiro”. Hoje a NBCT 16.6 define que “15. Os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem um dos seguintes critérios: (a) estarem disponíveis para utilização imediata; (b) serem realizados ou terem a expectativa de realização, consumo ou venda até o final do exercício financeiro subsequente.”

**84.** Se a entidade espera e tiver a possibilidade de refinanciar ou rolar uma dívida durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis segundo as condições de flexibilidade do empréstimo existente, deve classificar a obrigação como não circulante, mesmo que de outra forma fosse devida dentro de período mais curto. Contudo, quando o refinanciamento ou substituição da obrigação não depender somente da entidade (por exemplo, se não houver um acordo de refinanciamento), o simples potencial de refinanciamento não é considerado suficiente para a classificação como não circulante e, portanto, a obrigação é classificada como circulante.

**Comentário:** Alteração relevante em relação à classificação adotada atualmente. Dívida refinanciável com suficiente segurança deve ser classificada como não circulante, mesmo que seu prazo inicial de vencimento seja de 12 meses. Isso ocorre, no entanto, somente quando uma entidade possui incluída, nos termos de uma cláusula contratual de empréstimo, a possibilidade de poder refinanciar ou resgatar e emitir novas obrigações por pelo menos doze meses após a data de apresentação das demonstrações contábeis.

## **IPSAS 2 - Demonstração dos Fluxos de Caixa**

A Norma:

- ✓ Dispõe sobre a demonstração dos fluxos produzidos durante o exercício, destacando as atividades de operação, investimentos e financiamentos da entidade.
- ✓ Afirma que a Demonstração do Fluxo de caixa proporciona informação para prestação de contas e auxilia na tomada de decisão.
- ✓ Separa em dois métodos diferentes. O Método direto: considera os grupos principais de entradas (recebimentos) e saídas (pagamentos) de caixa. O Método indireto: o resultado líquido é ajustado pelo registro de transações que não geram caixa, deferimento ou lançamento por competência de recebimentos e pagamentos de caixa de eventos passados ou futuros.

Essa demonstração permite ao gestor conhecer a capacidade de expansão das despesas com recursos próprios gerados por suas atividades operacionais, bem como por investimentos e financiamentos.

A Demonstração de Fluxo de Caixa pode ser um importante instrumento de análise financeira se elaborada e utilizada adequadamente, permitindo à contabilidade desempenhar com eficiência o seu papel de auxílio na tomada de decisões. Porém, deve-se lembrar que apesar da norma internacional citar vários benefícios dessa demonstração, nenhuma demonstração

isoladamente deve servir para tomada de decisão, ou seja, as decisões sempre devem ser tomadas de acordo com análises realizadas pelo conjunto das demonstrações.

### **Análise de Pontos Específicos**

#### **Apresentação de uma Demonstração dos Fluxos de Caixa**

**15.** Uma única transação pode incluir fluxos de caixa classificados em mais de uma atividade. Por exemplo, quando o desembolso de caixa para pagamento de um empréstimo inclui tanto os juros como o principal, a parte dos juros pode ser classificada como atividade operacional, mas a parte do principal deve ser classificada como atividade de financiamento.

**Comentário:** A norma faculta a classificação dos juros como operacional.

#### **Atividades Operacionais**

**15.** Algumas transações, como a venda de um ativo imobilizado, podem resultar em ganho ou perda, que é (são) incluído(s) superávit líquido ou déficit. Os fluxos de caixa relativos a tais transações são fluxos de caixa provenientes de atividades de investimento. Entretanto, os pagamentos em caixa destinados a construir ou adquirir ativos que serão mantidos para alugar a terceiros e subseqüentemente mantidos para venda (alienação) conforme descrito no parágrafo 83A da IPSAS 17, “Ativo Imobilizado”, são considerados fluxos de caixa decorrentes de atividades operacionais. Os recebimentos em caixa referentes a aluguéis e à venda subseqüente de tais ativos são considerados também fluxos de caixa decorrentes de atividades operacionais.

**Comentário:** Os imóveis mantidos para aluguel devem ser controlados separadamente dos imóveis mantidos para uso, já que os gastos para adquirir imóveis para aluguel devem ser classificados como operacional.

#### **Juros e Dividendos**

**42.** Os juros pagos e recebidos e os dividendos recebidos são comumente classificados como fluxos de caixa operacionais em instituições financeiras públicas [...] Alternativamente, os juros pagos e os juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento, respectivamente, porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retorno sobre investimentos.

**Comentário:** O tratamento contábil para os juros pode ser operacional, investimento ou financiamento. Como no setor público as receitas e despesas correntes são classificadas nas atividades operacionais, os juros (como despesa corrente) devem também estar nas atividades operacionais.

**43.** Os dividendos pagos podem ser classificados como fluxo de caixa de financiamento porque são custos da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, os dividendos pagos podem ser classificados como um componente dos fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais, a fim de auxiliar os usuários a determinar a capacidade de a entidade pagar dividendos utilizando os fluxos de caixa operacionais.

**Comentário:** O mesmo acontece com os dividendos recebidos e pagos que podem (a norma mais uma vez faculta e não obriga) ser classificados tanto como operacionais como financiamentos.

### **IPSAS 3 - Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificações de Erros**

A norma:

- ✓ Define critérios para o tratamento contábil e evidenciação de mudança nas políticas contábeis, a mudança nas estimativas contábeis e a retificação de erro.
- ✓ Tem como objetivo proporcionar a comparabilidade da entidade ao longo do tempo e a comparabilidade com as demonstrações contábeis de outras entidades.
- ✓ **Políticas contábeis** são os princípios, as bases, as convenções, as regras aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.
- ✓ **Mudança na estimativa contábil** é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.
- ✓ **Erros de períodos anteriores** são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável.

Atualmente o tratamento contábil para retificação de erros no setor público brasileiro é realizado na conta de Ajustes de Exercícios Anteriores (conta que integra os resultados acumulados). A norma determina que seja aplicado retrospectivamente, quando praticável, com ajustes de saldo de ativos, passivos e PL, para não perder comparabilidade nesse período. Para o contexto brasileiro, isso não seria viável, já que poderia haver mudanças significativas nas demonstrações que já teriam passado pela prestação de contas e já teriam, nesse caso, o parecer dos tribunais de contas.

Em relação às estimativas é comum sua realização na parte orçamentária, mas não na parte patrimonial, isso porque não era adotado um regime de competência na sua totalidade. As estimativas patrimoniais são comuns nos cálculos de provisões, depreciação, reavaliação, *impairment*, etc. e exigem estudos prévios para a realização desses cálculos.

## **Análise de Pontos Específicos**

### **Mudanças nas Políticas Contábeis**

**18.** Os usuários das demonstrações contábeis devem ter a possibilidade de comparar as demonstrações contábeis da entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição financeira (balanço patrimonial), no seu desempenho financeiro (demonstração do resultado do exercício) e nos seus fluxos de caixa. Por isso, devem ser aplicadas as mesmas políticas contábeis em cada período e de um período para o outro, a menos que uma mudança em política contábil esteja em conformidade com um dos critérios enunciados no parágrafo 17.

**Comentário:** Para fins de comparabilidade, os entes devem tentar manter a mesma política contábil no decorrer daquele período já iniciado. Assim, a adoção das normas internacionais não deve ser realizada no meio do período social já que podem distorcer as informações.

**19.** A mudança do regime de caixa para o de competência é uma mudança de política contábil.

**Comentário:** Os entes deverão preparar suas demonstrações contábeis (balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais) sob o regime de competência. No momento da mudança dessa política contábil, deverão evidenciar o fato em Nota Explicativa. Porém, conforme item 30 da IPSAS 1, as políticas contábeis inadequadas não são devem retificadas por meio de notas explicativas ou qualquer outro material explicativo.

**21.** Não constituem mudanças nas políticas contábeis: (a) a adoção de política contábil para transações, outros eventos ou condições que sejam diferentes, em essência, daqueles que

ocorriam anteriormente; e (b) a adoção de nova política contábil para transações, outros eventos ou condições que não ocorriam anteriormente ou eram imateriais.

**Comentário:** Os entes que ainda não realizam o registro referente à depreciação, reavaliação ou *impairment*, quando o fizerem não precisarão evidenciar como mudança de política contábil, já que nunca o fizeram. Aqueles que já realizam tais procedimentos devem seguir o item 22.

**22.** A aplicação inicial de uma política de reavaliação de ativos, em conformidade com a IPSAS 17 – Ativo Imobilizado ou com a IPSAS 31 – Ativo Intangível é uma mudança na política contábil a ser tratada como reavaliação de acordo com o IPSAS 17 ou IPSAS 31, e não conforme esta Norma (IPSAS 3) em particular.

**Comentário:** O Conselho Federal de Contabilidade por meio da NBCT 16.10, obriga o registro da reavaliação contra uma conta de resultado (VPA). A IPSAS 17 e 31, de forma diferente, obriga o registro contra uma conta do PL.

#### **Mudança nas estimativas contábeis**

**38.** O uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não reduz sua confiabilidade.

**Comentário:** Em relação às estimativas, já é comum na área pública sua realização na parte orçamentária, mas não na parte patrimonial, isso porque não era adotado um regime de competência na sua totalidade. Com a adoção da norma internacional, será constante o uso dessas estimativas também para a contabilidade patrimonial.

**43.** [...] a mudança na forma de estimar a vida útil de ativo depreciável, ou a mudança na forma de elaborar a estimativa do padrão esperado de consumo dos futuros benefícios econômicos ou do serviço potencial incorporado desse tipo de ativo, afeta as despesas com depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da mudança relacionada com o período corrente é reconhecido como receita ou despesa no período corrente. O efeito, caso exista, em períodos futuros é reconhecido como receita ou despesa nesses períodos futuros.

**Comentário:** Podem ocorrer mudanças de estimativa nos cálculos da depreciação. Essas mudanças afetarão tanto o período corrente como os períodos futuros. Isso não é considerado como retificação de erro, mas deve ser evidenciado em notas explicativas.

#### **Retificação de erro**

**50.** Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve retificar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

**51.** No caso de retificação de erro de período anterior, o efeito desse erro deve ser excluído do superávit ou do déficit do período no qual o erro foi descoberto. Qualquer informação apresentada a respeito de períodos anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, deve também ser retificada nos períodos tão antigos quanto for praticável.

**Comentário:** Na prática pode ser complicado, por exemplo, para a União controlar os efeitos de erros de exercícios anteriores das UG's que muitas vezes não identificam isso no processo de conformidade.

A norma determina que:

- ✓ As demonstrações contábeis consolidadas devem incluir todas as controladas da controladora.
- ✓ Uma controlada deve ser excluída da consolidação quando há evidências de que (a) o controle é temporário porque a controlada foi adquirida e é mantida exclusivamente com o propósito de venda em até doze meses da data de aquisição e (b) a administração está procurando um comprador ativamente.
- ✓ Na elaboração de demonstrações contábeis consolidadas, a entidade controladora combina suas demonstrações contábeis com as de suas controladas, linha a linha, ou seja, somando os saldos de itens de mesma natureza: ativos, passivos, ativos líquidos/patrimônio líquido, receitas e despesas. Os saldos de transações intra-grupo (entre as entidades da entidade econômica), devem ser eliminados.

O processo de consolidação é sempre complexo uma vez que nem sempre é possível obter informações consolidadas com precisão.

Essa norma inclui no escopo das entidades sujeitas a consolidação as empresas estatais independentes.

### **Análise de Pontos Específicos**

**6.** Esta Norma estabelece as exigências para a elaboração e apresentação de demonstrações consolidadas, e para a contabilização de entidades controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas em demonstrações contábeis separadas da controladora, *venturer* (empreendedor) e investidora. Apesar das Empresas Estatais Independentes não serem obrigadas a atender esta Norma em suas próprias demonstrações contábeis, os dispositivos desta Norma serão aplicáveis quando uma entidade do setor público possuir uma ou mais empresas controladas e coligadas e joint ventures. Nessas circunstâncias, esta Norma deve ser aplicada na consolidação das Empresas Estatais Independentes em demonstrações contábeis da entidade econômica, e na contabilização de investimentos em Empresas Estatais Independentes nas demonstrações contábeis separadas da controladora, *venturer* e investidora.

**Comentário:** Não está aderente às práticas contábeis brasileiras.

Segundo o MCASP – DCASP, p.58

“No Brasil, inicialmente a consolidação deve abranger todas as entidades incluídas no orçamento fiscal e da seguridade social, a saber:

- 3 esferas de governo (Governo Federal, Estados, Distrito Federal e mais de 5.500 municípios)
- 3 Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário)
- toda a administração pública, direta e indireta, incluindo fundos, fundações, autarquias e empresas estatais dependentes.”

Sendo assim, as normas brasileiras excluem as empresas estatais independentes no escopo da consolidação. Porém, essa IPSAS inclui tais estatais. Para as normas internacionais não existem esses dois tipos de estatais. Sendo assim, todas são estatais independentes.

### **IPSAS 7 – Investimentos em Coligadas (e Controladas)**

A norma:

- ✓ Define que o tratamento contábil dado a investimentos em coligadas é o método de equivalência patrimonial (MEP).
- ✓ Exemplos de Exceções ao MEP:
  - (a) Investimento adquirido e mantido exclusivamente com objetivo de venda;
  - (b) Quando há permissão da norma para que a controladora deixe de apresentar as demonstrações contábeis consolidadas;
  - (c) o investidor não está sujeito ao registro de suas demonstrações contábeis na Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão regulador.
- ✓ O investidor deve suspender o uso do método de equivalência patrimonial a partir da data em que deixar de ter influência significativa sobre investida.
- ✓ Outro Método: custo.

Segundo a norma, os investimentos permanentes também deverão passar pelo teste de *impairment*. Atualmente, muitos entes ainda não registram a provisão para perdas nos investimentos públicos.

### **Análise dos Pontos Específicos**

#### **Influência Significativa**

**13.** Se o investidor mantém direta ou indiretamente (por exemplo, por meio de controladas), vinte por cento ou mais do poder de voto da investida, presume-se que ele tenha influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado o contrário. Por outro lado, se o investidor detém, direta ou indiretamente (por meio de controladas, por exemplo), menos de vinte por cento do poder de voto da investida, presume-se que ele não tenha influência significativa, a menos que essa influência possa ser claramente demonstrada. A propriedade substancial ou majoritária da investida por outro investidor não necessariamente impede que o investidor minoritário tenha influência significativa.

**Comentário:** O MCASP e a NBC T 16 não aplica o critério de relevância dos 20% para determinar a influência significativa.

A NBCT 16 .10 afirma que “21. As participações no capital de empresas serão mensuradas de acordo com o custo de aquisição, ou, quando relevantes, pelo método da equivalência patrimonial. 22. Os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.”

#### **Perdas por Irrecuperabilidade (*impairment Losses*)**

**39.** A IPSAS 26 direciona a entidade para determinar o valor em uso do investimento gerador de caixa. Baseado na IPSAS 26, a entidade deve estimar:

(a) Sua parte no valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera sejam gerados pela coligada, incluindo os fluxos de caixa das operações da investida e o valor líquido esperado da alienação do investimento; ou

(b) o valor presente dos fluxos de caixa futuros esperados em função dos dividendos ou distribuições similares a serem recebidos provenientes do investimento e do valor líquido esperado com a alienação do investimento.

**Comentário:** O MCASP – PCP determina o registro da perda por *impairment* na realização dos investimentos contabilizados no método de custo:

“Método do Custo - Após o reconhecimento inicial, a entidade deve optar entre manter o ativo pelo valor de custo deduzido das depreciações acumuladas e perdas acumuladas por imparidade ou pelo valor justo, sendo qualquer ganho ou perda resultante da variação deste valor reconhecida no resultado.”

O PCASP prevê a redução a valor recuperável dos investimentos avaliados pelo MEP.

### **IPSAS 8 - Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)**

O entendimento dessa norma é aplicável aos consórcios públicos – utilização da consolidação proporcional, embora dependa da implantação de mecanismos de exclusão de saldos e transações, que deve ser controlado pelo consórcio público.

#### **Análise de Comentários Específicos**

6. Definições: Controle conjunto é a partilha do controle de uma atividade econômica acordada contratualmente.

6. Definições: Empreendimento controlado em conjunto (*Joint Venture*) é o acordo vinculativo em que duas ou mais partes se comprometem a empreender em uma atividade sujeita a controle conjunto.

**Comentário:** os consórcios públicos se enquadram no conceito acima, sendo definidos como parcerias formadas por dois ou mais entes da federação, para a realização de objetivos de interesse comum, em qualquer área. Um dos objetivos é viabilizar a gestão pública nos espaços metropolitanos, em que a solução de problemas comuns só pode se dar por meio de políticas e ações conjuntas.

#### **Métodos**

6. Definições: Método de equivalência patrimonial (para os objetivos dessa Norma) é um método contábil em que uma participação em uma entidade de controle conjunto é inicialmente contabilizada pelo custo e posteriormente ajustada pela mudança na participação do empreendedor nos ativos líquidos / patrimônio líquido da entidade sob controle conjunto. O superávit ou déficit do empreendedor inclui a participação do empreendedor no superávit ou déficit da entidade sob controle conjunto.

6. Definições: Consolidação proporcional é o método de contabilização pelo qual a participação do empreendedor em cada um dos ativos, passivos, receitas e despesas de uma *joint venture* é combinada linha a linha com itens semelhantes nas demonstrações contábeis do empreendedor ou contabilizada em linhas separadas nessas demonstrações contábeis do empreendedor.

**Comentário:** A Consolidação proporcional difere do método de equivalência patrimonial, pois nesta a consolidação ocorre apenas na controladora.

#### **Ativos Controlados em Conjunto**

25. Em relação às participações em ativos controlados em conjunto, o empreendedor deve reconhecer em suas demonstrações contábeis o que segue:

- (a) sua parte nos ativos controlados em conjunto, classificados de acordo com a natureza desses ativos;
- (b) quaisquer passivos em que tenha incorrido individualmente;
- (c) sua parte em quaisquer passivos incorridos em conjunto com outros empreendedores por conta do empreendimento em conjunto;
- (d) qualquer receita proveniente da venda ou utilização da sua parte nos produtos gerados pelo empreendimento controlado em conjunto, juntamente com sua parte nas despesas incorridas pelo empreendimento; e
- (e) quaisquer despesas que o empreendedor tenha incorrido com relação ao seu investimento no empreendimento controlado em conjunto.

**27.** Em razão de os ativos, passivos, receitas e despesas serem reconhecidos nas demonstrações contábeis dos empreendedores, nenhum ajuste ou outro procedimento de consolidação nesses itens se faz necessário quando o empreendedor elabora suas demonstrações contábeis consolidadas.

**Comentário:** No método de consolidação proporcional é reconhecido apenas a parte de cada ente, e não precisa de ajustes posteriores nas demonstrações.

## **IPSAS 12 - Estoques**

A norma determina que:

- ✓ Os estoques devem ser avaliados pelo custo ou valor realizável líquido (venda menos custos estimados para venda), dos dois o menor.
- ✓ O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.
- ✓ Itens não incluídos do custo dos estoques são reconhecidos como despesa do período em que são incorridos. Exemplos:
  - (a) valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;
  - (b) gastos com armazenamento;
  - (c) despesas administrativas que não contribuem para trazer os estoques ao seu local e condição atuais; e
  - (d) despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

De acordo com a norma, deve-se encontrar o valor justo para os estoques no setor público. A norma adota o critério “custo ou mercado, dos dois o menor”. Não é prática do setor público a realização de provisões para ajuste de perdas a valor de mercado, já que não era adotado o regime de competência.

Porém, isso vai ajudar no conhecimento do patrimônio do valor justo dos estoques, em conformidade com o artigo 85 da lei nº 4320/64. Muitas vezes, o setor de almoxarifado dos entes públicos tem valores defasados, e devem ser atualizados.

O MCASP já incorporou esses conceitos.

## **Análise de Comentários Específicos**

### **Mensuração de estoques**

**15.** Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor, exceto quando o disposto no parágrafo 16 se aplicar.

### **Comentário:**

O MCASP – PCP, p. 39:

“Os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição/produção/construção ou valor realizável líquido, dos dois o menor.

Os custos de estoques devem abranger todos os custos de compra, conversão e outros custos incorridos referentes ao deslocamento, como impostos não recuperáveis, custos de transporte e outros, referente ao processo de produção. Os custos posteriores de armazenagem ou entrega ao cliente não devem ser absorvidos pelos estoques.”

Isso ocorre porque o setor público não aplicava regime de competência, assim, não realizava provisões. O critério de “custo ou mercado dos dois o menor” requer a criação de uma provisão para perdas ocorrida no estoque referente ao valor de mercado.

### **Critérios de valoração de estoques**

**35.**O custo dos estoques, que não sejam os tratados no parágrafo 32, deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes critérios de valoração.

**Comentário:** A lei 4320 atribui expressamente para bens de almoxarifado o custo médio ponderado e esse método continuará sendo utilizado. Segundo o MCASP, PCP, p. 40 (que também está de acordo com a norma internacional) “O método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado, conforme o inciso III, art. 106 da Lei 4.320/64. Pelo método do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período, e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período.”

### **Valor líquido de venda (valor realizável líquido)**

**38.**O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda, troca, distribuição ou uso.

**Comentário:** Para os casos em que os estoques estejam subavaliados deve-se encontrar o valor líquido realizável. Isso vai dar mais transparência ao patrimônio público. O MCASP, PCP, p. 40 está de acordo com a norma internacional. Determina que “O custo dos estoques pode não ser recuperável se estes estiverem danificados, se tornarem-se total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda diminuïrem. A prática de reduzir o custo dos estoques para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser mensurados em excesso pelos futuros benefícios econômicos ou serviços em potencial a serem realizados pela sua venda, troca, distribuição ou uso. Assim, quando houver deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos, deve ser utilizado o valor realizável líquido.”

**42.**Em cada período subsequente é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias econômicas, a quantia da redução é revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo que o novo montante registrado dos estoques seja o menor valor entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, com um item de estoque registrado pelo valor realizável líquido, porque o seu preço de venda havia sido reduzido, e que ainda está mantido em período posterior e o seu preço de venda aumentou.

**Comentário:** Esse procedimento está de acordo com a realização do teste de imparidade que também está previsto para os demais ativos.

### **IPSAS 13 - Operações de Arrendamento Mercantil**

A norma determina que:

- ✓ Um arrendamento mercantil é classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Um arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.
- ✓ Deve-se separar o leasing financeiro do operacional.
- ✓ Leasing Financeiro: Aquisição reconhecida como um ativo (sujeito a depreciação) e as obrigações associadas como um passivo.
- ✓ Leasing Operacional: Pagamentos reconhecidos como despesas.

A norma muda a forma como as operações de arrendamento mercantil eram contabilizadas. Existem detalhes do arrendamento mercantil operacional e financeiro que devem ser observados. Algumas situações irão depender do julgamento dos profissionais, por exemplo, pode-se citar a separação dos arrendamentos operacionais e financeiros ou os arrendamentos englobando terrenos e edifícios.

### **Análise de Pontos Específicos**

#### **Classificação do arrendamento mercantil**

**13.** Um arrendamento mercantil é classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Um arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

**Comentário:** Devem-se separar os dois tipos de arrendamento, de acordo com a transferência de riscos e benefícios, já que a contabilização requer registros diferentes. Isso requer adequação, uma vez que a prática tem sido classificar como despesa (despesa corrente).

**IN8.** A Norma exige que uma entidade considere os elementos terreno e edifícios separadamente quando da classificação do arrendamento mercantil de terrenos e edifícios. Normalmente, o elemento “terreno” é classificado como um arrendamento operacional, a menos que sua propriedade seja transferida para o arrendatário ao final do prazo do arrendamento mercantil. O elemento “edifícios” é classificado como um arrendamento operacional ou financeiro aplicando-se os critérios de classificação da Norma.

**Comentário:** Os entes devem separar o arrendamento mercantil de terrenos e edifícios. Geralmente terrenos são operacionais. Edifícios podem ser operacional ou financeiro.

**20.** Os elementos terreno e edifícios componentes de um contrato de arrendamento mercantil são considerados separadamente para a finalidade de classificação do arrendamento mercantil. Caso se espere que a propriedade de ambos os elementos passe para o arrendatário no final do prazo do arrendamento mercantil, ambos os elementos são classificados como arrendamento mercantil financeiro.

**Comentário:** Caso tanto a propriedade do terreno quanto do edifício passem para o arrendatário, a classificação é arrendamento financeiro. Os profissionais devem analisar atentamente os contratos de arrendamento.

**21.** Para classificar e contabilizar um arrendamento mercantil de terreno e edifícios, os pagamentos mínimos do arrendamento mercantil (incluindo qualquer pagamento inicial, antecipado), sempre que for necessário, são alocados entre os elementos terrenos e edifícios em proporção aos valores justos de cada um no início do arrendamento mercantil...

**Comentário:** Os profissionais devem realizar os cálculo da alocação dos valores em relação à proporção do valor justo de cada um no início do arrendamento mercantil.

**21.** (continuação)...Se os pagamentos do arrendamento mercantil não puderem ser seguramente alocados entre esses dois elementos, a totalidade do arrendamento mercantil é classificada como arrendamento mercantil financeiro, a não ser que esteja claro que ambos os elementos são arrendamentos mercantis operacionais, em cujo caso a totalidade do arrendamento mercantil é classificada como arrendamento mercantil operacional.

**Comentário:** Caso esse cálculo não possa ser realizado, todo o arrendamento deve ser financeiro.

**23.** A mensuração separada dos elementos terreno e edifícios não é exigida quando as participações do arrendatário tanto no terreno como nos edifícios forem classificadas como propriedade de investimento de acordo com a IPSAS 16 e for adotado o modelo do valor justo.

**Comentário:** A norma admite uma exceção na separação de terrenos e edifícios. Casos de Propriedade para investimento.

#### **Arrendamento mercantil financeiro**

**31.** Não é adequado que os passivos originados da contabilização de ativos arrendados sejam apresentados nas demonstrações contábeis como dedução dos ativos arrendados.

**Comentário:** No arrendamento mercantil financeiro devem-se reconhecer os ativos e passivos. Deve-se reconhecer a valor justo ou a valor presente dos pagamentos mínimos. Os passivos devem ser contabilizados separadamente e não como dedução dos ativos, para dar mais transparência na evidenciação da informação. Isso vai gerar um ganho de informação.

**36.** Se não houver certeza razoável de que o arrendatário virá a obter a propriedade no fim do prazo do arrendamento mercantil, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo do arrendamento mercantil ou da sua vida útil, o que for menor.

**Comentário:** Deve-se ter a certeza de que o ente vai adquirir o bem no final do contrato para definir a vida útil do bem para o cálculo da depreciação, ou seja, o cálculo para a estimar a vida útil do ativo objeto do contrato de arrendamento poderá ser diferente em cada contrato.

#### **Arrendamento mercantil nas demonstrações contábeis do arrendador**

##### *Arrendamento mercantil financeiro*

**50.** Os custos diretos iniciais são muitas vezes incorridos por parte dos arrendadores e incluem valores como comissões, honorários legais e custos internos que sejam incrementais e diretamente atribuíveis à negociação e estruturação do arrendamento mercantil. Esses custos excluem gastos gerais como aqueles que são incorridos por equipe de vendas e *marketing*. Para arrendamentos mercantis financeiros que não sejam os que envolvem arrendadores fabricantes ou comerciantes (quando isso for permitido legalmente), os custos diretos iniciais

são incluídos na mensuração inicial da conta a receber de arrendamento mercantil financeiro e reduzem o valor da receita reconhecida durante o prazo do arrendamento mercantil.

**Comentário:** Os custos diretos iniciais do arrendamento devem ser levantados de forma a serem incluídos na conta a receber de arrendamento mercantil e reduzir o valor da receita.

#### *Arrendamento mercantil operacional*

**66.** A política de depreciação para ativos arrendados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal do arrendador para ativos semelhantes, e a depreciação deve ser calculada de acordo com a IPSAS 17 ou IPSAS 31, conforme for apropriado.

**Comentário:** Os ativos arrendados deverão ter controle de depreciação pelo setor de patrimônio do ente.

### **IPSAS 17 – Ativo Imobilizado**

A norma define:

- ✓ Bens de uso são aqueles que produzem benefícios futuros ou garantem serviços potenciais associados ao ativo da entidade e que seu custo ou valor justo possam ser medidos de forma confiável.
- ✓ Registrados inicialmente a valor de custo. Após o registro inicial, deve-se optar entre custo histórico e valor reavaliado, deduzidos de depreciação ou perdas por redução ao valor recuperável acumuladas.
- ✓ Quando um ativo é adquirido por meio de uma transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.
- ✓ Métodos de depreciação: método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas.
- ✓ Deve ser levado diretamente à conta de reserva de reavaliação.
- ✓ Pode diminuir em virtude da perda por redução ao valor recuperável (deve ser reconhecida no resultado).

A implementação dessa norma depende da boa integração entre o setor contábil e o setor de patrimônio. O controle dos bens públicos será responsabilidade do setor de patrimônio e deve ser realizado de maneira permanente. É fato que muitos entes da federação têm seu setor de patrimônio ainda não organizado de maneira a fornecer o suporte necessário ao setor contábil. Assim, os gestores devem estar conscientes das transformações necessárias para efetuar a adoção da nova legislação, pois sem a ajuda dos gestores será difícil que os setores envolvidos possam integrar-se para gerar as informações.

### **Análise de Pontos Específicos**

#### **Bens do patrimônio cultural**

**10.** Alguns ativos são descritos como bens do patrimônio cultural devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental. Exemplos incluem monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais e obras de arte.

**Comentário:** A definição de bens do patrimônio cultural não deve ser confundida com bens de uso comum do povo, apesar de alguns ativos se incluírem nessa categoria. Sobre bens de uso comum do povo o MCASP afirma que “Bens de uso comum do povo: pode ser entendido como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público.” Os bens

do patrimônio cultural não estão obrigados a contabilização, ao contrário dos bens de uso comum, cuja nomenclatura não é usual nas IPSAS, no entanto é natural que tais bens sejam registrados, como em alguns exemplos dados na norma (estrada).

#### **Ativos recebidos em doação ou transação sem contraprestação**

**27.** Um item do ativo imobilizado pode ser adquirido por meio de uma transação sem contraprestação. Por exemplo, terrenos podem ser doados a um governo local por um desenvolvedor sem pagamento ou por pagamento simbólico, para possibilitar ao governo local desenvolver estacionamentos, estradas e outros campos em desenvolvimento. Um ativo também pode ser adquirido por meio de uma transação sem contraprestação pelo exercício de poderes de confisco. Sob essas circunstâncias o custo do item é o seu valor justo na data da aquisição.

**Comentário:** É costume dos entes avaliarem ativos doados a valor simbólico e não a valor justo. Muitos entes têm legislação própria que define o valor simbólico de tal registro. É necessário que sejam realizadas alterações nas respectivas legislações.

#### **Ativos de Infraestrutura**

**21.** Ativos de infraestrutura se encaixam na definição de ativos imobilizados e devem ser contabilizados conforme esta Norma. Exemplos destes ativos incluem redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia e rede de comunicações.

**Comentário:** Esses ativos incluem bens de uso compartilhado, mas não bens de uso comum do povo. Os conceitos ainda causam confusão. Os bens de uso compartilhado são tratados no MCASP afirma que "...devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional." A contabilização desses itens requer uma avaliação minuciosa dos valores envolvidos nessas obras. Mesmo se a construção desses ativos incluir parcerias com setor privado o ativo deve ser contabilizado no balanço do ente público e está sujeito a depreciação pelo mesmo.

#### **Reavaliação**

**44.** A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado usando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.

**49.** A frequência das reavaliações depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo imobilizado que estão sendo reavaliados. Alguns itens do ativo imobilizado sofrem mudanças voláteis e significativas no valor justo, necessitando, portanto, de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo imobilizado que não sofrem mudanças significativas no valor justo. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos.

**Comentário:** A reavaliação periódica dos ativos é obrigatória. Segundo a NBCASP 16.10 (36) anualmente ou a cada 4 anos. O MCASP também adotou o prazo das NBCASP. A grande preocupação é com a mão de obra de servidores para realizar tais atividades.

**45.** O valor justo de terrenos e edifícios é normalmente determinado a partir de evidências baseadas no mercado, por meio de avaliações feitas por avaliadores profissionalmente qualificados. O valor justo de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação. Uma avaliação do valor de um ativo é normalmente feita

por avaliadores profissionalmente qualificados, que ostentam qualificação profissional reconhecida e relevante.

**Comentário:** Segundo o MCASP, as reavaliações no setor público serão realizadas pelos próprios servidores (comissão). A NBCT 16.9 trata como laudo técnico específico, mas não define detalhes. Essa norma exige qualificação profissional reconhecida e relevante.

**51.** Se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a categoria do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliado.

**Comentário:** Isso está de acordo com o MCASP. Assim, deve-se reavaliar toda a categoria do ativo. Pelo menos de 4 em 4 anos.

**55.** Se o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no superávit ou déficit. No entanto, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente à reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela categoria de ativo.

**Comentário:** A IPSAS aceita a figura da reavaliação negativa.

#### **Depreciação**

**59.** Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.

**Comentário:** O MCASP também obriga a esta regra. Esse controle deve partir do setor de patrimônio.

**67.** O valor residual e a vida útil de um ativo devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, de acordo com a IPSAS 3, “Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro”.

**71.** A depreciação do ativo se inicia quando esse está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. A depreciação de um ativo cessa quando o ativo é baixado.

**Comentário:** Para facilitar na implementação desse item, o MCASP prevê uma coluna de “disponível para uso” no Relatório Mensal de Bens - RMB.

**77.** O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo esperado dos benefícios futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil de acordo com a IPSAS 3.

**Comentário:** Essa regra está de acordo com o MCASP.

#### **Baixa**

**82.** O valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado: Por ocasião de sua alienação; ou Quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação.

**Comentário:** Esse item trata apenas dos lançamentos contábeis. Porém, existem procedimentos administrativos que devem ser levados em consideração na baixa de imobilizados. Leilões devem ser realizados em muitos casos. Devem-se consultar os decretos e outras legislações que versam sobre o assunto.

### **IPSAS 19 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**

A norma define que:

- ✓ Em geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas na periodicidade ou quantia;
- ✓ Provisão reconhecida – obrigação presente com provável saída de recursos.
- ✓ A entidade não deve reconhecer um passivo contingente - deve ser informado em notas explicativas – obrigação possível ou presente com improvável saída de recursos.
- ✓ A entidade não deve reconhecer um ativo contingente - deve ser informado em notas explicativas – recebimento de benefícios econômicos ou serviços potenciais seja provável, mas virtualmente incerto.
- ✓ Provisões podem ser diferenciadas de outros passivos como contas a pagar e apropriações por competência porque existe uma incerteza sobre a periodicidade ou quantia dos futuros dispêndios exigida na liquidação;

É fato que o setor público não reconhecia as provisões ativas e passivas e nem obrigações apropriadas de acordo com fato gerador, porque não trabalhava sob o regime de competência.

Os passivos referentes a apropriações sob o regime de competência, como férias e 13º salário, dependem de informações do setor de recursos humanos. A falta de integração entre o setor de RH com o setor contábil pode gerar informações distorcidas no registro efetuado no setor contábil.

No Brasil é comum usar a palavra provisão para as contas de obrigações relativas às férias e 13º salário, porém essa norma diferencia provisões de apropriações por competência. Assim, deve-se atentar-se para a forma, pois na essência trata-se de fatos diferentes, e devem ser contabilizadas de maneira diferente.

Quanto ao cálculo das provisões que está baseado em estimativas e por esse motivo estão sujeitos a incertezas (no vencimento ou montante), dependem muitas vezes, de informações advindas do setor jurídico (como sentenças por danos ambientais e trabalhistas). A falta de integração entre este setor e o setor contábil também pode gerar problemas futuros na confiabilidade das informações.

### **Análise de Pontos Específicos**

#### **Provisões e outros Passivos**

**19.** As provisões podem ser distinguidas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação.

**Comentário:** A entidade deve estar atenta em separar provisões, passivos referentes à apropriação de regime de competência, e passivos contingentes, para divulgá-las (evidenciá-las) em notas explicativas separadamente.

### **Provisões**

**44.** O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data das demonstrações contábeis.

**Comentário:** A norma define como a melhor estimativa como o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento. Assim, na prática isso poderá envolver os advogados, por exemplo.

**69.** As provisões devem ser reavaliadas em cada data de apresentação das demonstrações contábeis e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

**Comentário:** Deve haver uma revisão dos valores estimados para as provisões anualmente.

### **Valor Presente**

**53.** Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, o valor da provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.

**56.** A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo. A taxa de desconto não deve refletir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas.

**Comentário:** O cálculo para apurar o valor presente depende da taxa de desconto escolhida para o cálculo. Trata-se de uma questão de julgamento do profissional responsável.

### **Evidenciação**

**105.** Onde for provável que uma entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços aconteça, a entidade deve evidenciar uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes na data de apresentação das demonstrações contábeis, e quando for viável, uma estimativa de seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios expostos para provisões nos parágrafos 44 a 62.

**Comentário:** A evidenciação dos ativos contingentes é necessária em NE, mas não entra no corpo das demonstrações contábeis (assim como o passivo contingente).

### **IPSAS 21 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não-Gerador de Caixa**

A norma define que:

- ✓ o ativo não-gerador de caixa, não tem como principal objetivo o retorno comercial;
- ✓ ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade (redução ao valor recuperável), a entidade deve considerar: fontes externas e internas de informação;
- ✓ A perda por irrecuperabilidade (redução ao valor recuperável) deve ser reconhecida quando o valor de serviço recuperável for menor que seu valor de custo depreciado, onde:
  - (a) Valor de serviço recuperável – o maior entre valor justo menos custo de venda e valor presente dos rendimentos remanescentes durante sua vida útil.

(b) A baixa ou redução por irrecuperabilidade (redução ao valor recuperável) deve ser imediatamente reconhecida no resultado.

A implementação dessa norma depende da integração das secretarias e entidades regionais que deverão repassar a informação de perda de benefícios futuros ou desativação de ativos anteriormente produtivos, para a comissão de servidores do ente público criada para esse fim. Por exemplo, um estado ou município que possui várias secretarias, escolas, creches, etc. se alguma delas identificar um problema que gere a desativação de um ativo (ou a redução do benefício que este gera a entidade), esta deve através de um relatório repassar as informações precisas sobre a perda a ser reconhecida para a comissão.

Deve haver informação das regionais para as comissões de servidores responsáveis. Deve existir uma orientação da comissão junto aos demais servidores que enviarão esses relatórios, no sentido de explicar o que pode gerar a redução dos benefícios econômicos futuros gerados por esses ativos.

No MCASP não foi definido a abrangência das comissões de servidores, havendo assim, discricionariedade por parte dos entes para definirem as normas para seu funcionamento.

### **Análise de Pontos Específicos**

#### **Valor em uso**

**36.** Nem sempre é necessário determinar o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e seu valor em uso. Se qualquer desses valores excederem o valor contábil do ativo, esse não sofre perda por irrecuperabilidade e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.

**Comentário:** Esse item facilita o processo de estimar perdas. Pois para estimar o valor em uso de um ativo é necessário estimar por um dos três métodos permitidos pela norma. Porém a norma afirma não ser necessário determinar o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e seu valor em uso, já que se qualquer desses valores excederem o valor contábil do ativo, esse não sofre perda por irrecuperabilidade e, portanto, não é necessário estimar o outro valor. Nesse caso, basta o apurar o valor de mercado, se for o caso.

#### **Abordagem do Custo de Reposição Depreciado**

**45.** Por meio desta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente de um ativo é determinado como o custo de reposição depreciado do ativo. O custo de reposição de um ativo é o custo para repor seu potencial de serviço bruto. Este custo é depreciado para refletir o ativo na sua condição de usado. Um ativo pode ser repostado por meio da reprodução (replicação) do ativo existente ou por meio da reposição do potencial de serviço bruto. O custo de reposição depreciado é mensurado como a reprodução ou o custo de reposição do ativo, o que for mais baixo, menos a depreciação acumulada calculada com base neste custo para refletir o potencial de serviço já consumido ou esgotado do ativo.

**Comentário:** Esse método mensura o valor para repor o potencial do respectivo serviço considerando, porém sua depreciação. Para calcular a reposição do potencial do serviço deve-se buscar no mercado seu custo de reposição.

#### **Abordagem do Custo de Recuperação**

**48.** O custo de recuperação é o custo de recuperar o potencial de serviço de um ativo ao seu nível pré-perda por irrecuperabilidade. Por meio desta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo é determinado subtraindo o custo de recuperação estimado do ativo do custo atual da substituição do potencial de serviço remanescente do ativo antes da perda por irrecuperabilidade.

**Comentário:** Essa abordagem é usada para ativos que sofreram algum tipo de dano que comprometa seu uso, e por esse motivo necessita de um reparo para continuar sendo usado. Assim, as perdas oriundas de danos físicos são geralmente mensuráveis usando-se a abordagem do custo de recuperação ou a abordagem do custo de reposição depreciado, quando apropriado.

#### **Abordagem das Unidades de Serviço**

**49.** Por meio desta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente de um ativo é determinado reduzindo-se o custo atual do potencial de serviço remanescente do ativo antes da perda por irrecoverabilidade para estar em conformidade com o número reduzido de unidades de serviço esperadas do ativo após sofrer perda por irrecoverabilidade. Igualmente à abordagem do custo de recuperação, o custo atual de reposição do potencial remanescente de serviço do ativo antes da perda por irrecoverabilidade é geralmente determinado como custo de reprodução ou de reposição depreciado do ativo antes da perda por irrecoverabilidade, o que for mais baixo.

**Comentário:** Esse método é usado para os casos de perdas relativas a mudanças de longo prazo significativas no ambiente tecnológico, legal ou político são geralmente mensuráveis usando-se a abordagem do custo de reposição depreciado ou das unidades de serviço.

#### **Valor de mercado**

**42.** Se não houver um contrato de venda ou mercado ativo para um ativo, o valor justo menos os custos de alienação deve ser baseado na melhor informação disponível para refletir o valor que uma entidade possa obter, na data de apresentação das demonstrações contábeis, da alienação do ativo em uma transação entre partes interessadas e onde não haja favorecidos, após se deduzir as despesas da alienação. Ao determinar esse valor, a entidade deve considerar o resultado de transações recentes para ativos semelhantes, do mesmo setor. O valor justo menos os custos de alienação não deve refletir uma venda forçada, a menos que a administração seja compelida a vender imediatamente.

**Comentário:** É fato que muitos servidores irão dar preferência em calcular primeiro o valor de mercado dos ativos que indicarem perda por desvalorização. Nesse caso, deve-se realizar um estudo para apurar os custos de alienação desse ativo. Exemplos de custos de alienação: custos legais, imposto de importação, custos de remoção e custos incrementais para colocar o ativo em condições de venda.

#### **Identificando um Ativo que possa ter Sofrido Perda por Irrecuperabilidade**

**26.** A entidade deve avaliar, no mínimo ao fim de cada período contábil, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irrecoverabilidade. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor de serviço recuperável do ativo.

**Comentário:** Esse tópico determina que a revisão anual é sobre os indicadores de perda. Porém, o teste de imparidade só será realizado caso exista alguma indicação de que a perda aconteceu. Deve haver uma conscientização dos servidores em geral (e não apenas daqueles que irão formar as comissões). A falta dessa informação pode gerar impacto na informação contábil.

**27.** Ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irrecoverabilidade, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações: Fontes externas e internas de informação.

**Comentário:** Cabe a cada ente realizar o cálculo de redução caso seja identificado indícios de perdas durante o período.

A NBCASP 16.10 está em conformidade com esse item e exige que seja avaliado anualmente para os ativos com valores que mudem significativamente seus valores em relação ao mercado, ou a cada 4 anos para os demais casos.

## 27. (continuação) Fontes internas de informação

[...]

(e) uma decisão de parar a construção do ativo antes da sua conclusão, ou antes de estar apto para operar;

**Comentário:** a decisão de interrupção na construção de um ativo antes de estar completo é uma situação comum no setor público e deverá ser objeto de estudo para cálculos de *impairment*. Assim, toda vez que uma obra for paralisada, a mesma deverá ser comunicada a comissão de servidores.

(f) evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho dos serviços de um ativo é ou será pior do que o esperado.

**Comentário:** Deve haver uma orientação da comissão junto aos demais servidores que enviarão os dados para a elaboração desses relatórios, no sentido de explicar o que pode gerar a redução dos benefícios econômicos futuros gerados por esses ativos. Os relatórios internos devem indicar o motivo pelo qual o ativo não está tendo o desempenho esperado. As evidências podem incluir análises das variações entre o que foi orçado e o real.

O MCASP - PCP, p.89. A redução ao valor recuperável pode ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterá ao menos, as seguintes informações:

- a) documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
- b) a identificação contábil do bem;
- c) critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
- d) vida útil remanescente do bem;
- e) data de avaliação; e
- f) a identificação do responsável pelo teste de recuperabilidade.

## Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Irrecuperabilidade

**57.** Depois do reconhecimento de uma perda por irrecoverabilidade, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual, se houver, em uma base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

**Comentário:** Esse controle depende do setor do patrimônio, já que a revisão dos cálculos de depreciação (vida útil e valor residual) pressupõe estudo sobre o assunto. O MCASP (p. 88) “Depois do reconhecimento de uma perda por irrecoverabilidade, a variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual, se houver, em uma base sistemática sobre sua vida útil remanescente.”

## Reversão de uma Perda por Irrecuperabilidade

**70.** Depois que a reversão da perda por irrecoverabilidade é reconhecida, a despesa de depreciação (amortização) para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o

valor contábil revisado do ativo menos, se aplicável, seu valor residual, em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

**Comentário:** Nesse caso a entidade deverá novamente fazer um estudo da nova vida útil do ativo para fins de depreciação. O setor de patrimônio deve estar preparado para auxiliar a comissão de servidores responsável.

### **Evidenciação**

**72A.** A entidade deve evidenciar os critérios desenvolvidos para diferenciar ativos não-geradores de caixa.

**Comentário:** O MCASP p.89 exige um relatório que evidencie algumas informações obrigatórias. O relatório, portanto não substitui a obrigatoriedade de evidenciação de informações em NE (que será mais resumida).

### **IPSAS 23 - Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)**

A norma determina que:

- ✓ Transações sem contraprestação incluem:
  - (a) tributos; e
  - (b) transferências (monetárias ou não monetárias), incluindo subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes, doações e produtos e serviços em espécie.
- ✓ O ativo referente a arrecadação de tributos deve ser reconhecido no momento da ocorrência do fato gerador, respeitados os critérios de reconhecimento do ativo.
- ✓ O ativo referente a transferências deve ser reconhecido no momento em que os recursos transferidos satisfazem os critérios de reconhecimento de um ativo.
- ✓ Quando há uma separação entre o momento do evento tributável e a arrecadação dos tributos, as entidades do setor público podem mensurar de forma confiável os ativos oriundos de transações tributárias utilizando, por exemplo, estimativas com modelos estatísticos baseados no histórico da arrecadação do tributo em particular em períodos anteriores.

O Brasil tem um sistema tributário com muitas particularidades. O reconhecimento do crédito tributário sob o regime de competência é algo complexo para impostos com lançamentos tributários por homologação ou por declaração. Nesses casos, a princípio, deve-se reconhecer a receita com crédito tributário no momento em que o ente receber uma informação confiável para realizar o registro contábil. O IPSASB rejeita o reconhecimento dos tributos pelo regime de caixa, ou seja, no momento da arrecadação, o que deve ser levado em consideração no caso de adoção integral das normas.

O setor de arrecadação deve ter um sistema de informação interligado com o setor contábil para que a informação tenha confiabilidade. Caso contrário podem permanecer vários créditos reconhecidos não baixados quando da arrecadação por falta de informação advinda do setor de arrecadação.

### **Análise de Pontos Específicos**

#### **Tributos**

**59.** Uma entidade deve reconhecer um ativo em relação a tributos quando o fato gerador tributável (ou fato imponible) ocorre e os critérios de reconhecimento do ativo são satisfeitos.

**Comentário:** O Fato gerador tributável ocorre com o lançamento, no caso brasileiro.

**27.** As leis e os regulamentos tributários podem variar significativamente de jurisdição para jurisdição, mas possuem um número de características comuns. [...] As leis e os regulamentos tributários freqüentemente exigem que os contribuintes enviem declarações periódicas à agência governamental que administra um tributo em particular. O contribuinte geralmente fornece detalhes e evidências do nível de atividade sujeita à tributação e o montante de tributos a receber é calculado pelo governo.

**Comentário:** A norma considera os casos em que o reconhecimento do crédito tributário depende de informações de terceiros (contribuintes) para ser realizado. No caso brasileiro, o lançamento por declaração depende desse tipo de informação.

#### **Fato gerador tributável**

**BC19.** O IPSASB considerou uma visão alternativa onde uma entidade ganha o controle dos recursos originados na tributação somente quando aqueles recursos são recebidos. Apesar de reconhecer que possam existir dificuldades na mensuração confiável de certos fluxos tributários, o IPSASB rejeitou tal abordagem por ser inadequada ao regime de competência.

**Comentário:** O IPSASB rejeita a opção de reconhecimento pelo regime de caixa (reconhecer apenas na arrecadação). No Brasil, existem algumas situações em que não há essa possibilidade nesse momento. Assim, esse item necessita de um prazo maior para sua aplicação.

**BC19.** A Norma observa que este é o primeiro momento em que é possível o reconhecimento de ativos e receita oriundos de uma transação tributável e é o momento em que o evento passado que origina o controle do ativo acontece.

**31.** Uma entrada de recursos de uma transação sem contraprestação, à exceção dos serviços em espécie, que se enquadre na definição de um ativo deve ser reconhecida como um ativo quando, e somente quando: ... (b) o valor justo do ativo pode ser mensurado de maneira confiável.

**Comentário:** Reconhecer no FG é contabilizar no momento em que a entidade controla o ativo. Por isso o MCASP determina que o reconhecimento seja no momento em que a entidade é capaz de mensurar o valor do ativo controlado de forma confiável.

#### **Obrigação presente**

**52.** Em muitos casos, os tributos são arrecadados e os ativos são transferidos às entidades do setor público em transações sem contraprestação conforme leis, regulamentos ou outros acordos obrigatórios que impõem especificações para que sejam utilizados em finalidades específicas. Por exemplo: (b) transferências, estabelecidas por um acordo obrigatório que inclui as condições:

- (i) de governos nacionais para governos provinciais, estaduais ou locais;
- (ii) de governos estaduais / provinciais para os governos locais;

**Comentário:** Deve-se reconhecer o ativo e o passivo relativo à transferência. O MCASP está em conformidade e na p. 51 determina que “Nesse caso, após a ocorrência do lançamento do tributo, deverá ser registrado um ativo (créditos a receber) contra uma variação patrimonial aumentativa pelo registro da arrecadação bruta. Adicionalmente, há um registro no passivo de provisão para repartição tributária de créditos e uma variação patrimonial diminutiva pela parcela do recurso a transferir ao ente recebedor.”

#### **Mensuração de passivos no reconhecimento inicial**

**58.** A estimativa leva em consideração os riscos e incertezas que cercam os eventos que fazem com que o passivo seja reconhecido. Quando o valor do dinheiro no tempo é material, o passivo será mensurado pelo valor presente que se espera ser necessário para liquidar (pagar) a obrigação. Esta exigência está de acordo com os princípios estabelecidos na IPSAS 19, “Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes”.

**Comentário:** Por isso, o passivo de transferências quando do reconhecimento dos créditos por lançamento é de provisão. O MCASP está em conformidade e na p. 51 determina que “No momento do reconhecimento do crédito tributário, pode haver incerteza sobre o montante a ser transferido, devido ao fato de que esse tributo pode não ser arrecadado e, portanto, inscrito em dívida ativa. Assim, justifica-se o registro da provisão para repartição tributária, já que há incerteza quanto ao valor que deverá ser transferido. O cálculo da provisão para repartição tributária será efetuado com base nos créditos de impostos e contribuições ainda não arrecadados sujeitos à repartição, deduzidos da respectiva provisão para perdas.”

#### **Mensuração de ativos oriundos de transações tributárias**

**70.** Em alguns casos os ativos oriundos de transações tributárias e a respectiva receita não podem ser mensurados de maneira confiável até determinado momento após a ocorrência do fato gerador tributável. Isto pode ocorrer se uma base tributária for volátil e se a estimativa confiável não for possível. Em muitos casos, os ativos e a receita podem ser reconhecidos no período subsequente à ocorrência do fato gerador tributável. Entretanto, existem circunstâncias excepcionais quando diversos períodos se passam antes que fato gerador tributável resulte em entrada de recursos incorporando benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço que se encaixe na definição de ativo e que satisfaça o critério para o reconhecimento como ativo. Por exemplo, pode levar diversos anos para que se determine e mensure, de modo confiável, o montante de um tributo devido sobre a herança relativa a um grande espólio, porque ele contém um número de antiguidades e de obras de artes valiosas que demandam avaliações de especialistas. Conseqüentemente, o critério de reconhecimento pode não ser satisfeito até que o pagamento seja recebido ou que seja considerado a receber.

**Comentário:** No MCASP, para permanecer em conformidade com esse item, dispõe que: “Assim, para fins de registro do crédito, a entidade deve observar sempre o lançamento, especialmente para as modalidades de ofício e por declaração. Já para os lançamentos por homologação, para os casos em que o Estado não tem a informação do momento da ocorrência do fato gerador, o registro da variação patrimonial aumentativa e/ou de passivo relativo à parcela a transferir a outro ente ocorrerá na arrecadação. Caso o sistema contábil seja capaz de captar a ocorrência do fato gerador do tributo no lançamento por homologação, ocorrerá o registro do crédito tal como nos lançamentos de ofício e por declaração. Ressalta-se, assim, a importância da integração do setor de arrecadação tributária com o setor de contabilidade, para o registro tempestivo e confiável das informações.”

#### **Recebimentos antecipados**

**BC20.** Esta Norma exige que uma entidade que receba recursos antes da ocorrência do fato gerador tributável, ou antes que um acordo de transferência se torne impositivo, reconheça um ativo e um passivo de quantias equivalentes. Isto é consistente com os princípios do regime de competência para o reconhecimento da receita no período em que o evento que origina a receita acontece. Caso o fato gerador tributável não venha a acontecer, ou o acordo de transferência não se torne impositivo, a entidade pode ter de devolver parte ou todo o recurso.

**66.** Consistente com as definições de “ativos,” “passivos” e as exigências do parágrafo 59, os recursos de tributos recebidos antes da ocorrência do fato gerador tributável são reconhecidos como um ativo e um passivo (recebimentos antecipados) porque o evento que origina o direito da entidade aos tributos não ocorreu e o critério para o reconhecimento da receita tributária não foi satisfeito (veja o parágrafo 59), apesar de a entidade já ter recebido uma entrada de recursos. Os recebimentos antecipados relativos a tributos não são, em essência, diferentes de outros recebimentos antecipados. Deste modo um passivo é reconhecido até que o fato gerador tributável ocorra. Quando o fato gerador tributável ocorre, o passivo é baixado e a receita é reconhecida.

**Comentário:** No Brasil existe a hipótese de substituição tributária regressiva e progressiva. Nos casos de substituição tributária progressiva o valor é recebido antes da ocorrência do Fato Gerador. Os parágrafos acima prevêm essa situação, estando em conformidade com o MCASP.

**53.** No curso normal das operações, uma entidade pode aceitar recursos antes da ocorrência de um fato gerador tributável (ou fato imponible). Em tais circunstâncias, um passivo de um montante equivalente àquele do recebimento antecipado é reconhecido até que o fato gerador tributável ocorra.

**Comentário:** É o caso da substituição tributária progressiva em que a obrigação tributária de pagamento surge antes mesmo da ocorrência do fato gerador. O MCASP p. 53 “Nesse caso, não ocorreu ainda o fato gerador do tributo, e por isso não existe, em essência, o direito da administração de receber o tributo, porém existe a obrigação da restituição da quantia paga no caso de não ocorrer o fato gerador. O registro contábil seria uma diminuição do ativo, pela devolução da quantia paga, e uma diminuição do passivo de variação patrimonial aumentativa antecipada.”

### **IPSAS 31 – Ativo Intangível**

A Norma especifica:

- ✓ Um ativo intangível deve ser reconhecido se e somente se:
  - ✓ for provável que os benefícios econômicos futuros esperados e serviço potencial atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
  - ✓ o custo ou valor justo do ativo possa ser mensurado com segurança.
- ✓ Como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos;
- ✓ Deve ser reconhecido inicialmente ao custo, exceto se adquirido por meio de transação sem contraprestação, seu custo inicial na data da aquisição, deve ser mensurado pelo valor justo em tal data. Posteriormente, pode ser submetido a reavaliação.
- ✓ A identificação do ativo intangível ocorre quando este for separável ou resultar de compromissos obrigatórios.
- ✓ O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como Ativo.
- ✓ A presente Norma não exige que a entidade reconheça como patrimônio cultural intangível os ativos que se enquadram na definição e nos critérios de reconhecimento de ativos intangíveis.

A implementação dessa norma vai alterar a maneira de contabilizar esse tipo de ativo pelos entes. Até então quase não havia o reconhecimento desse item como ativo, que era contabilizado, em muitos casos, diretamente como despesa por não haver nenhuma legislação normatizando o tema.

Porém, essa alteração visa melhorar a qualidade das informações patrimoniais.

Antes da alteração da legislação os ativos intangíveis eram contabilizados como subgrupo do ativo imobilizado, porém, não havia orientações legais sobre a contabilização desse ativo.

Com a crescente criação de *websites* pelos diversos órgãos do setor público, a contabilidade deverá estar atenta aos custos desses sites que deverão ser reconhecidos como ativo intangíveis dessas entidades.

A comissão de servidores deverá realizar estudo para determinar a vida útil dos *websites* reconhecidos como intangível e terá que contar com a ajuda de outros profissionais da área de tecnologia da informação e informática.

A contabilidade da união tem registrado como intangível marcas e patentes, direito de uso e concessão de serviços de comunicação, sendo que o montante maior está nas estatais. Esses ativos deverão ser amortizados e dependerão de um estudo para a apuração da vida útil.

### **Alcance**

**7.** Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de *software*), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado de acordo com a IPSAS 17, “Ativo Imobilizado”, ou como ativo intangível, nos termos da presente Norma, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo *hardware*, ele deve ser tratado como ativo intangível.

**Comentário:** O tratamento dado aos softwares adquiridos pelos entes públicos deverá ser controlado pelo setor de patrimônio. A contabilidade realizará o registro como imobilizado ou intangível baseado nas informações providas do setor de patrimônio.

### **Fase de pesquisa**

**52.** Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

**Comentário:** Antes da nova legislação nenhum ativo era reconhecido no setor público nem para pesquisa nem para desenvolvimento. Tudo era despesa. Com a adoção os entes deverão separar e contabilizar como despesa apenas as pesquisas e como intangível ou despesa os desenvolvimentos (produzidos). Exemplos: Pesquisas para vacinas e medicamentos devem ser contabilizadas como despesa. Já gastos com o desenvolvimento das vacinas podem ser contabilizados como intangível.

### **Fase de desenvolvimento**

**55.** Um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:

- (a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja

- disponibilizado para uso ou venda;
- (b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
  - (c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
  - (d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;
  - (e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
  - (f) capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

57. São exemplos de atividades de desenvolvimento: [...] (e) custos relacionados à *websites* e desenvolvimento de softwares.

**Comentário:** É grande a criação de novos *websites* por vários entes públicos. Porém, as entidades apenas podem reconhecer desenvolvimento de *websites* como intangível se satisfizerem todas as características acima. Deverá haver controle constante sobre gastos com a criação desses *websites*. Nos estados e municípios, alguns não têm Mao de obra suficiente para desenvolver internamente e terceirizam o serviço. Exemplo criação dos *websites* para cumprir a LC 131/09.

**BC9.** Um dos tipos mais importantes de ativos intangíveis para empresas do setor público é o *software* desenvolvido internamente, para o qual está disponível informação detalhada em base individual por ativo.

**GI7.** O *website* desenvolvido pela própria da entidade, utilizado para acesso interno ou externo, é um ativo intangível gerado internamente que está sujeito aos requerimentos da presente Norma.

**Comentário:** O ente público deve registrar esse *website* como intangível, caso cumpra as características do item 55.

**61.** Marcas desenvolvidas internamente, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço e outros itens de natureza similar, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

**Comentário:** É importante atentar para este item, para evitar reconhecimentos indevidos de ativos intangíveis.

#### **Vida Útil**

**88.** A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado, enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

**GI10.** A melhor estimativa da vida útil do *website* deve ser curta, conforme descrito no parágrafo 91.

**91.** Considerando o histórico de rápidas alterações na tecnologia, os softwares e muitos outros ativos intangíveis estão suscetíveis à obsolescência tecnológica. Portanto, é provável que sua vida útil seja curta.

**Comentário:** A comissão de servidores deverá realizar um estudo para determinar a vida útil desses intangíveis. O estudo poderá contar com a ajuda de outros profissionais por se tratar de assuntos específicos.

**96.** O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. [...] O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo previsto pela entidade dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Se não for possível determinar esse padrão com segurança, deve ser utilizado o método linear.

**Comentário:** Deverá ser realizado um estudo para a estimativa da vida útil do ativo intangível. A comissão de servidores deverá registrar e guardar esse estudo.

## **CONCLUSÃO**

Para garantir a instrumentalização do controle social, é importante que o setor público propicie transparência de forma a permitir a sociedade opinar e participar das suas decisões. A ciência contábil tem importante papel no processo.

Nesse contexto, a implantação dos padrões internacionais para as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público contribui para a melhoria da qualidade e comparabilidade das informações contábeis. Assim, o processo de convergência se constitui estratégico para a contabilidade do setor público brasileiro.

Há que se atentar para as necessidades de adequação de tecnologia de informação e de qualificação de pessoal requeridos no processo, além de se adequar os prazos de adoção das normas, de maneira que tais adequações se tornem viáveis.