

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

**PARTE II – PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
PATRIMONIAIS**

Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios

Válido para o exercício de 2013

Portaria STN nº 437/2012

5ª edição

**Brasília
2012**

02.00.00

Procedimentos Contábeis Patrimoniais

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA
Gilvan da Silva Dantas

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADORA DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Selene Peres Peres Nunes

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

EQUIPE TÉCNICA
Antonio Firmino da Silva Neto
Arthur Lucas Gordo de Sousa
Bruno Ramos Mangualde
Henrique Ferreira Souza Carneiro

Informações – STN:
Fone: (61) 3412-3011
Fax: (61) 3412-1459
Correio Eletrônico: cconf.df.stn@fazenda.gov.br
Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

Índice

02.00.00 PARTE 2 – PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS.....2

02.01.00 INTRODUÇÃO 6

02.02.00 PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE 7

02.02.01 PRINCÍPIO DA ENTIDADE 7

02.02.02 PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE 8

02.02.03 PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE 8

02.02.04 PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL 9

02.02.05 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA 11

02.02.06 PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA 12

02.03.00 COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO 13

02.03.01 PATRIMÔNIO PÚBLICO 13

02.03.02 ATIVO 14

02.03.03 PASSIVO 14

02.03.03.01 Relação entre passivo exigível e as etapas da execução orçamentária 16

02.03.04 PATRIMÔNIO LÍQUIDO/SALDO PATRIMONIAL 19

02.04.00 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS 19

02.04.01 QUALITATIVAS 21

02.04.02 QUANTITATIVAS (RECEITA E DESPESA SOB ENFOQUE PATRIMONIAL) 22

02.04.03 REALIZAÇÃO DA VARIAÇÃO PATRIMONIAL 34

02.04.04 RESULTADO PATRIMONIAL 34

02.05.00 MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS 36

02.05.01 INTRODUÇÃO 36

02.05.01.01 Procedimentos de adoção inicial 36

02.05.02 CONCEITOS 37

02.05.03 AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO 38

02.05.03.01 Disponibilidades 38

02.05.03.02 Créditos e Obrigações 38

02.05.03.03 Estoques 39

02.05.04 INVESTIMENTOS PERMANENTES 41

02.05.04.01 Método Da Equivalência Patrimonial 41

02.05.04.02 Método Do Custo 41

02.05.05 IMOBILIZADO 42

02.05.06 INTANGÍVEL 43

02.06.00 TRATAMENTO CONTÁBIL APLICÁVEL AOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES 44

02.06.01 TRIBUTOS 45

02.06.02 EVENTO TRIBUTÁVEL OU FATO GERADOR 48

02.06.03 RECONHECIMENTO DOS CRÉDITOS DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES 49

02.06.04 REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA 49

02.06.05 PASSIVOS DE TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÃO 50

02.06.06 MULTAS	51
02.06.07 AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES	51
02.06.08 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS	52
02.07.00 ATIVO IMOBILIZADO	58
02.07.01 CONCEITOS	58
02.07.02 APLICAÇÃO	61
02.07.03 RECONHECIMENTO	62
02.07.04 MENSURAÇÃO	66
02.07.05 DEPRECIACÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO	69
02.07.06 BAIXA DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO IMOBILIZADO	69
02.07.07 DIVULGAÇÃO	70
02.08.00 ATIVO INTANGÍVEL	72
02.08.01 CONCEITO	72
02.08.02 APLICAÇÃO	72
02.08.03 PROCEDIMENTOS PARA IDENTIFICAR UM ATIVO INTANGÍVEL	73
02.08.04 RECONHECIMENTO DO ATIVO INTANGÍVEL	74
02.08.05 MENSURAÇÃO	79
02.08.06 BAIXA	80
02.08.07 DIVULGAÇÃO	80
02.09.00 REAVALIAÇÃO, REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL, DEPRECIACÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO	81
02.09.01 REAVALIAÇÃO	81
02.09.01.01 Reavaliação do Ativo Imobilizado	82
02.09.01.02 Reavaliação do Ativo Intangível	83
02.09.01.03 Registro contábil da reavaliação de ativos	84
02.09.02 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL	85
02.09.02.01 Classificação	86
02.09.02.02 identificação de perda por irre recuperabilidade	87
02.09.02.03 Mensuração do valor recuperável do ativo	90
02.09.02.04 Reconhecimento e mensuração de uma perda por irre recuperabilidade	90
02.09.02.05 Divulgação	93
02.09.03 DEPRECIACÃO	94
02.09.03.01 Valor depreciável e período de depreciação	98
02.09.03.02 Métodos de depreciação	98
02.09.03.03 Aspectos práticos da depreciação	100
02.09.04 AMORTIZAÇÃO	101
02.09.05 EXAUSTÃO	106
02.09.06 ESQUEMA DE IMPLEMENTAÇÃO DA AVALIAÇÃO E DEPRECIACÃO DE BENS PÚBLICOS	106
02.09.07 RELATÓRIO MENSAL DE BENS (RMB)	109
02.10.00 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES	110
02.10.01 CONCEITOS	110
02.10.02 DIFERENCIAÇÃO ENTRE PROVISÕES E OUTROS PASSIVOS	111
02.10.03 RELAÇÃO ENTRE PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES	111

02.10.04 RECONHECIMENTO	112
02.10.04.01 Provisões	112
02.10.04.02 Passivos Contingentes	113
02.10.04.03 Ativos Contingentes.....	114
02.10.05 MENSURAÇÃO	114
02.10.06 UTILIZAÇÃO.....	117
02.10.07 DIVULGAÇÃO	117
02.11.00 SISTEMA DE CUSTOS	121
02.11.01 ASPECTOS LEGAIS DO SISTEMA DE CUSTOS	121
02.11.02 AMBIENTE DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	122
02.11.03 CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	123
02.11.04 TERMINOLOGIA	125
02.11.05 OPERACIONALIDADE NO GOVERNO FEDERAL	125

02.01.00 INTRODUÇÃO

Esta Parte, intitulada Procedimentos Contábeis Patrimoniais, visa dar continuidade ao processo de reunião de conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais e seu relacionamento com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Visa também à harmonização, por meio do estabelecimento de padrões a serem observados pela Administração Pública, no que se refere às variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, suas classificações, destinações e registros, para permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos, este Manual procura descrever rotinas e servir como instrumento orientador para a racionalização de aspectos e métodos patrimoniais relacionados às variações patrimoniais públicas. Busca, assim, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas a toda a sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no controle do patrimônio dos Governos Federal, Estadual, Distrital e Municipal.

O atendimento do enfoque patrimonial da contabilidade compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público (arts. 85, 89, 100 e 104 da lei nº 4.320/1964). Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e normas contábeis voltados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais, contribuindo para o processo de convergência às normas internacionais, respeitada a base legal nacional. A compreensão da lógica dos registros patrimoniais é determinante para o entendimento da formação, composição e evolução desse patrimônio.

Nesse sentido, esta Parte aborda a composição, a mensuração, a estruturação e as variações que geram reflexos no patrimônio público, além de apresentar temas específicos, como o sistema de custos e reflexos da depreciação, a amortização e a exaustão no patrimônio.

02.02.00 PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE

A contabilização da receita sob o enfoque patrimonial (variação patrimonial aumentativa), assim como a da despesa sob o enfoque patrimonial (variação patrimonial diminutiva), é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução CFC nº 750/1993.

Essa resolução consagra os princípios de contabilidade, que são de observância obrigatória no exercício da profissão contábil, constituindo condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Ressalta-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público constitui ramo da ciência contábil e deve observar os princípios de contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas a essa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do país.

02.02.01 PRINCÍPIO DA ENTIDADE

“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou a agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.”(Resolução CFC nº 750/1993)

Segundo o Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993, o princípio da entidade afirma-se, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

02.02.02 PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

“Art. 5º - O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.” (Resolução CFC nº 1.282/2010)

Sob a perspectiva do setor público, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

02.02.03 PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

“Art. 6º - O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.” (Resolução CFC nº 1.282/2010)

Para o setor público, o princípio da oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

É importante destacar que, para atender ao princípio da oportunidade, a contabilidade não pode se restringir ao registro dos fatos decorrentes da execução orçamentária, devendo registrar tempestivamente todos os fatos que promovam alteração no patrimônio. Essa situação é verificada em fatos que não decorrem de previsão e execução do orçamento, como, por exemplo, um incêndio ou outra catástrofe qualquer.

02.02.04 PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

“Art. 7º - O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes forma:

I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II – Variação do custo histórico. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações;

a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§2º São resultantes da adoção da atualização monetária:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.” (Resolução CFC nº 1.282/2010)

Sob a perspectiva do setor público, nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais que, ao longo do tempo, não se confunde com o custo histórico. Ou seja, o registro pelo valor original corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

Para obedecer ao princípio, é importante que os elementos patrimoniais sejam avaliados com suficiente regularidade, de maneira que o seu valor registrado não difira significativamente daquele que possa ser determinado utilizando-se os critérios pertinentes para cada elemento patrimonial na data de encerramento do balanço patrimonial.

02.02.05 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

“Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.” (Resolução CFC nº 1.282/2010)

O princípio da competência é aquele que reconhece as transações e os eventos nos períodos a que se referem, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público.

Os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas. (Resolução CFC nº 1.111/07).

Além dos princípios de contabilidade, a contabilidade aplicada ao setor público deve seguir o disposto nas normas de Direito Financeiro, em especial na Lei nº 4.320/64, que instituiu um regime orçamentário misto no seu Art. 35, conforme abaixo:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – a s receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Ao mesmo tempo, no art. 89, a referida lei estabelece que:

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

Portanto, observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à execução financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício:

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

[...]

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.” (Lei nº 4.320/64)

Assim, com o objetivo de evidenciar o impacto dos fatos modificativos no patrimônio, deve haver o registro da receita sob o enfoque patrimonial (variação patrimonial aumentativa) em função do fato gerador, em obediência aos princípios da competência e da oportunidade. Ainda, no momento da arrecadação, deve haver o registro em contas específicas, demonstrando a visão orçamentária exigida no art. 35 da Lei nº 4.320/64. Assim, é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as variações patrimoniais e a execução orçamentária ocorridas na entidade.

02.02.06 PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

“Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.” (Resolução CFC nº 1.282/2010)

O princípio da prudência adquire relevância quando são feitas estimativas, tais como os passivos contingentes que representam obrigações possíveis, ou ativos contingentes que são possíveis ativos, cuja existência depende de fatores imprevisíveis, tais como resultados dos julgamentos de processos judiciais. Nesse caso, se existirem alternativas igualmente válidas para a quantificação do fato, será escolhida aquela que resultar no maior valor para o passivo e/ou o menor para o ativo.

02.03.00 COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

02.03.01 PATRIMÔNIO PÚBLICO

Patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador e represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

O patrimônio público compõe-se dos seguintes elementos:

1. **Ativo** – compreende os recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;
2. **Passivo** – compreende as obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.
3. **Patrimônio Líquido, Saldo Patrimonial ou Situação Líquida Patrimonial** – é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

A classificação do ativo e do passivo considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade, conforme disposto na Lei nº 6.404/1976 e suas atualizações, bem como a NBCT 16.6 – Demonstrações Contábeis.

As definições de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser reconhecidos no balanço patrimonial. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal.

02.03.02 ATIVO

Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

Os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a) estiverem disponíveis para realização imediata; e
- b) tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

No Balanço Patrimonial, a divisão em ativo financeiro e ativo não financeiro (ativo permanente) tem base nos §§1º e 2º do art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

“§1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.”

Um ativo é reconhecido no patrimônio público quando for provável que benefícios futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.

Também são reconhecidos no ativo os depósitos caracterizados no art. 3º da Lei nº 4.320/1964, como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. Os depósitos são representados por cauções em dinheiro para garantia de contratos, consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos.

02.03.03 PASSIVO

Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.

Os passivos devem ser classificados como circulantes quando corresponderem a valores exigíveis até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais passivos devem ser classificados como não circulantes.

No Balanço Patrimonial, a divisão em passivo financeiro e passivo não financeiro (passivo permanente) baseia-se nos §§3º e 4º do Art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

“§3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.

§4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.”

Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos.

Um passivo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis. Do ponto de vista patrimonial, as obrigações em que o fato gerador não tenha ocorrido (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis.

Também são reconhecidos no passivo, pois se caracterizam como obrigações para com terceiros, os depósitos caracterizados no art. 3º da Lei nº 4.320/1964 como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. Os depósitos são representados por cauções em dinheiro para garantia de contratos, consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos.

02.03.03.01 RELAÇÃO ENTRE PASSIVO EXIGÍVEL E AS ETAPAS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

1. Passivo Exigível X Empenho

Segundo a Lei nº 4.320/1964, no art. 58, o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Quando a lei utiliza a palavra “obrigação”, ela não se refere à obrigação patrimonial (passivo exigível), pois uma obrigação patrimonial é caracterizada por um fato gerador já ocorrido, ou, conforme a lei, por uma condição já implementada. A lei refere-se ao comprometimento de recurso financeiro da entidade governamental que fez o empenho, ou seja, uma obrigação financeira para fins de cálculo do superávit financeiro, fonte da abertura de créditos adicionais nos exercícios seguintes.

2. Passivo Exigível X Em Liquidação

Quando o fato gerador do passivo exigível ocorrer antes do empenho, ou entre o empenho e a liquidação, é necessário o registro de uma etapa intermediária entre o empenho e a liquidação, chamada “empenho em liquidação”. Essa etapa é necessária para a diferenciação, ao longo e no final do exercício, dos empenhos não liquidados e que constituíram, ou não, obrigação presente. Ainda, tal registro é importante para que não haja duplicidade no passivo financeiro utilizado para fins de cálculo do superávit financeiro. Como o passivo financeiro é apurado pela soma da conta “crédito empenhado a liquidar” com as contas de passivo financeiro, ou seja, que representem obrigações independentes de autorização orçamentária para serem realizadas, haveria duplicidade nesse cálculo, pois seu montante seria considerado tanto em “crédito empenhado a liquidar” quanto na obrigação anteriormente contabilizada no passivo exigível.

3. Passivo Exigível X Liquidação

Já a liquidação, segundo a Lei nº 4.320/1964, consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, ou seja, é a verificação de um passivo exigível já existente.

Em alguns casos, pode ser que ocorra uma lacuna temporal significativa entre a entrega do bem, serviço ou fonte de origem daquele crédito e a efetiva liquidação

do crédito orçamentário. Nesses casos, também é necessário o registro da etapa entre o empenho e a liquidação chamada “em liquidação”, etapa essa que evidencia a ocorrência do fato gerador da variação patrimonial diminutiva - VPD, com o surgimento de um passivo exigível, e a não ocorrência da liquidação da despesa orçamentária.

4. Passivo Exigível X Pagamento

O pagamento, última etapa da execução da despesa orçamentária, é a efetiva saída do recurso financeiro que ocasionará a baixa de um passivo exigível existente.

Como exemplo da aplicação dos tópicos anteriores, seguem os registros referentes a uma operação de crédito.

Contratação da operação de crédito:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 2.1.2.2.x.xx.xx	Empréstimos a curto prazo - externo (P)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

No empenho da dotação orçamentária:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.2.2.x.xx.xx	Empréstimos a curto prazo - externo (P)
C 2.1.2.2.x.xx.xx	Empréstimos a curto prazo – externo (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Na liquidação:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Saída do recurso financeiro:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.2.2.x.xx.xx	Empréstimos a curto prazo - externo (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

02.03.04 PATRIMÔNIO LÍQUIDO/SALDO PATRIMONIAL

O Patrimônio Líquido/Saldo Patrimonial representa o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

Quando o valor do passivo for maior que o valor do ativo, o resultado é denominado passivo a descoberto.

Integram o Patrimônio Líquido: patrimônio/capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos do saldo patrimonial.

No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

02.04.00 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

As variações patrimoniais são transações que resultam em alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.

Assim, todas as alterações ocorridas no patrimônio são denominadas Variações Patrimoniais e podem ser classificadas em:

- Quantitativas;
- Qualitativas;

As variações patrimoniais quantitativas decorrem de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, subdividindo-se em:

- Variações patrimoniais aumentativas – quando aumentam o patrimônio líquido (receita sob o enfoque patrimonial);
- Variações patrimoniais diminutivas – quando diminuem o patrimônio líquido (despesa sob o enfoque patrimonial).

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.121, de 28 de março de 2008, que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou

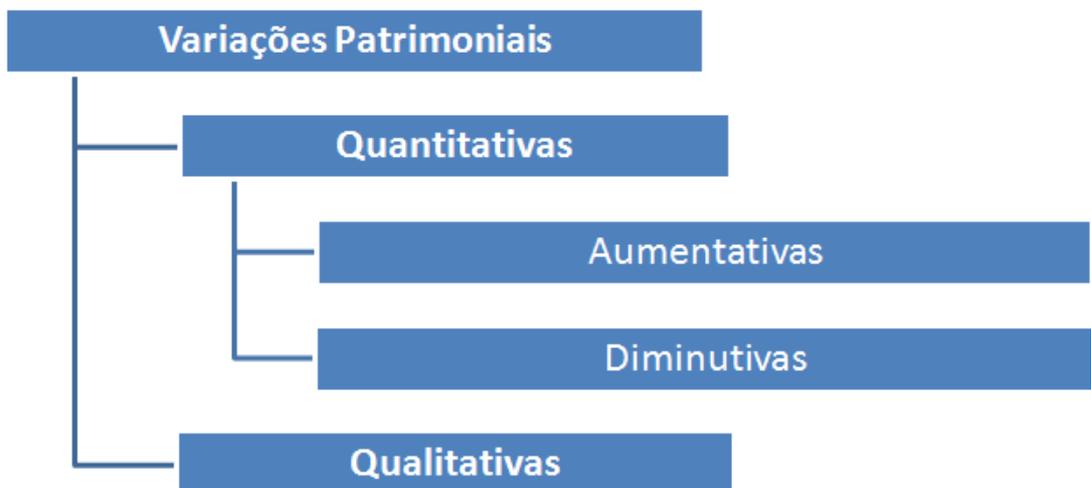
aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade e as despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

Para fins deste Manual, a receita sob o enfoque patrimonial será denominada de variação patrimonial aumentativa e a despesa sob o enfoque patrimonial será denominada de variação patrimonial diminutiva. Ambas não devem ser confundidas com a receita e a despesa orçamentária, que são abordadas na Parte I deste Manual.

As variações patrimoniais qualitativas alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido, determinando modificações apenas na composição específica dos elementos patrimoniais.

Existem variações que, simultaneamente, alteram a composição qualitativa e a expressão quantitativa dos elementos patrimoniais e são conhecidas como variações mistas ou compostas.

Dessa maneira, as variações patrimoniais podem ser representadas pela figura a seguir:



02.04.01 QUALITATIVAS

1. Conceito

Variações patrimoniais qualitativas são aquelas em que ocorrem permutações de mesmo valor dos elementos do Patrimônio, ou seja, as alterações do Patrimônio que não alteram o valor do Patrimônio Líquido. Como exemplos têm-se a compra de veículo e a contratação de operações de crédito, que são variações patrimoniais qualitativas, pois o que acontece, no primeiro exemplo, é a troca (permuta) de uma obrigação de pagar por veículo e, no segundo exemplo, é a entrada de caixa, advinda do empréstimo, em contrapartida a um registro de uma obrigação de devolução do empréstimo.

2. Reconhecimento

Os exemplos do item anterior são assim contabilizados:

a) Aquisição de um veículo (empenho, recebimento de nota fiscal e liquidação)

Empenho:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Recebimento de veículo (e nota fiscal):

Código da Conta	Título da Conta	} Variação patrimonial qualitativa
D 1.2.3.1.x.xx.xx	Bens móveis (P)	
C 2.1.3.1.x.xx.xx	Fornecedores e contas a pagas nacionais a curto prazo (F)	

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Liquidação:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

b) Contratação da operação de crédito:

Código da Conta	Título da Conta	} Variação patrimonial qualitativa
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	
C 2.1.2.3.x.xx.xx	Financiamentos a curto prazo - interno (P)	

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

02.04.02 QUANTITATIVAS (RECEITA E DESPESA SOB ENFOQUE PATRIMONIAL)

1. Conceito

Segundo os princípios contábeis, a variação patrimonial aumentativa deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento.

A variação patrimonial aumentativa pode ser classificada:

a) Quanto à entidade que apropria a variação patrimonial aumentativa:

- Variação patrimonial aumentativa pública – aquela auferida por entidade pública.
- Variação patrimonial aumentativa privada – aquela auferida por entidade privada.

b) Quanto à dependência da execução orçamentária:

- Variação patrimonial aumentativa resultante da execução orçamentária – são receitas orçamentárias efetivas arrecadadas, de propriedade do ente, que resultam em aumento do patrimônio líquido. Exemplo: receita de tributos.
- Variação patrimonial aumentativa independente da execução orçamentária – são fatos que resultam em aumento do patrimônio líquido, que ocorrem independentemente da execução orçamentária. Exemplo: incorporação de bens (doações recebidas).

c) De acordo com as características e peculiaridades das entidades:

- Governamentais – Abrangem tributos e contribuições.
- Empresariais – Tratam de venda de bens e serviços.
- Financeiras – Versam sobre receitas de juros, dividendos, descontos obtidos etc.
- Transferências – Incluem doações, subvenções, subsídios, auxílios, transferências intergovernamentais e intragovernamentais recebidas, entre outras.
- Outras Variações Aumentativas – Outras variações patrimoniais aumentativas não classificadas nos grupos anteriores

Analogamente, a variação patrimonial diminutiva deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento.

A variação patrimonial diminutiva pode ser classificada:

a) Quanto à entidade que apropria a despesa:

- Variação patrimonial diminutiva pública – aquela efetuada por entidade pública.
- Variação patrimonial diminutiva privada – aquela efetuada pela entidade privada.

b) Quanto à dependência da execução orçamentária:

- Variação patrimonial diminutiva resultante da execução orçamentária – aquela que depende de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: despesa com salário, despesa com serviço, etc.
- Variação patrimonial diminutiva independente da execução orçamentária – aquela que independe de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: constituição de provisão, despesa com depreciação, etc.

c) Quanto às ações executadas pelo setor público:

- Pessoal – Trata da remuneração de pessoal do governo e seus encargos.
- Benefícios Sociais – Caracterizados em geral por espécies de transferências com o objetivo de proteger a população ou segmentos dela contra certos riscos sociais.
- Uso de Bens e Serviços – Consistem de serviços, insumos e matérias-primas empregados na produção de bens e serviços acrescidos de mercadorias compradas para revenda menos a variação líquida de inventários de produtos em elaboração, bens acabados e mercadoria para revenda.
- Operações Financeiras – Tratam de despesas com juros, descontos concedidos, etc.
- Transferências – Incluem doações, subvenções, subsídios, auxílios, transferências intergovernamentais e intragovernamentais concedidas, entre outros.

- Outras Variações Diminutivas – Outras variações patrimoniais diminutivas não classificadas nos grupos anteriores.

Dentro das funções típicas de governo, essas ações se materializam na contraprestação de bens e serviços à comunidade em algumas situações a preços subsidiados e distribuem renda e riqueza por meio de transferências e concessão de benefícios sociais.

O mapeamento dos elementos patrimoniais e das transações típicas de governo serve de ponto de partida conceitual para a construção da estrutura fundamental do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

2. Reconhecimento

A contabilidade aplicada ao setor público é um dos ramos da ciência contábil, e, como qualquer ramo dessa ciência, deve observar os princípios de contabilidade da competência e oportunidade, além dos demais princípios.

O princípio da competência estabelece que as receitas e despesas deverão ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do recebimento ou pagamento, e o princípio da oportunidade dispõe que os registros no patrimônio e das suas mutações devem ocorrer de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Assim, segundo os princípios contábeis, a variação patrimonial aumentativa deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento, e, analogamente, a variação patrimonial diminutiva deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento e da execução orçamentária.

Procedendo assim, além de obedecer-se aos princípios de contabilidade, atende-se ao disposto nos arts. 85, 89, 100 e 104 da Lei 4.320/1964 e no art. 50, II da LRF, transcritos abaixo:

“Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos

custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

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

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

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.” (Lei 4.320/1964)

“Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[...]

II – a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa.” (Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/00)

A LRF também determina que o Anexo de Metas Fiscais demonstre a real evolução do patrimônio líquido do exercício e dos três anteriores. Para que essa informação seja útil e confiável, também é necessário que os lançamentos observem os princípios de contabilidade.

“Art. 4^o. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no §2^o do art. 165 da Constituição e:

[...]

§2^o O Anexo conterá, ainda:

[...]

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;”

A falta de registro de direitos e obrigações oriundas de variações patrimoniais quantitativas e qualitativas já incorridas resultará em demonstrações incompatíveis com as normas de contabilidade.

O reconhecimento da variação patrimonial pode ocorrer em três momentos: para a variação patrimonial aumentativa, antes, depois ou no momento da arrecadação da receita orçamentária e para a variação patrimonial diminutiva, antes, depois ou no momento da liquidação da despesa orçamentária, conforme os exemplos abaixo:

Exemplo 1: reconhecimento da variação patrimonial aumentativa antes da ocorrência da arrecadação da receita orçamentária.

A legislação que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU estabelece, de modo geral, que o fato gerador deste tributo ocorrerá no dia 1º de janeiro de cada ano. Nesse momento, deve ser efetuado o seguinte registro contábil:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	} Variação patrimonial quantitativa
C 4.1.1.2.x.xx.xx	Impostos sobre patrimônio e a renda	

Nesse caso, registra-se a débito o reconhecimento do direito e a crédito uma variação patrimonial aumentativa no momento do fato gerador e não no momento da arrecadação, que acontecerá futuramente. Assim, quando ocorrer a arrecadação, serão feitos os seguintes registros contábeis:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	} Variação patrimonial qualitativa
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Nesses lançamentos, o que acontece patrimonialmente é a troca de um direito por caixa, constituindo uma variação patrimonial qualitativa.

Exemplo 2: reconhecimento da variação patrimonial aumentativa após a ocorrência da arrecadação da receita orçamentária.

Quando ocorrer o recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de serviços, a receita orçamentária é registrada antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, a variação patrimonial aumentativa ocorre em momento posterior à arrecadação da receita orçamentária. Novamente, o efeito real desses dois lançamentos é uma variação patrimonial qualitativa, pois se registra a entrada antecipada dos valores em contrapartida à obrigação assumida pela entidade em prestar o serviço:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	} Variação patrimonial qualitativa
C 2.2.9.1.x.xx.xx	Variação patrimonial aumentativa (VPA) diferida (P)	
Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	
Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	

Quando o serviço for prestado, ocorrerá o fato gerador da variação patrimonial aumentativa, causando impacto no resultado da entidade pública:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.9.1.x.xx.xx	Variação patrimonial aumentativa (VPA) diferida (P)	} Variação patrimonial quantitativa
C 4.3.3.1.x.xx.xx	Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços	

Exemplo 3: reconhecimento da variação patrimonial aumentativa junto com a ocorrência da arrecadação da receita orçamentária.

Quando ocorrer o recebimento de valores provenientes da venda de serviços concomitantemente com a prestação do serviço, a receita orçamentária é contabilizada junto com a ocorrência do fato gerador:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	} Variação patrimonial quantitativa
C 4.3.3.1.x.xx.xx	Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços	
Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	
Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	

Exemplo 4: reconhecimento da variação patrimonial diminutiva antes da ocorrência da liquidação da despesa orçamentária.

O 13º salário, a ser pago no final do ano, deve ser reconhecido a cada mês trabalhado, ou seja, uma variação patrimonial diminutiva deve ser reconhecida mensalmente, mas o empenho, liquidação e pagamento da despesa orçamentária só acontecerá no mês do pagamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.1.1.1.x.xx.xx	Remuneração a pessoal ativo civil – abrangidos pelo RPPS	} Variação patrimonial quantitativa
C 2.1.1.1.1.xx.xx	Pessoal a pagar – 13º salário (P)	

No mês do pagamento, então, haverá o registro da despesa orçamentária.

No empenho da dotação orçamentária:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.1.1.xx.xx	Pessoal a pagar – 13º salário (P)
C 2.1.1.1.1.xx.xx	Pessoal a pagar – 13º salário (F)

Na liquidação:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Saída do recurso financeiro:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.1.1.xx.xx	Pessoal a pagar – 13º salário (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Caso o crédito orçamentário conste em orçamento de exercício posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação, deverá ser utilizada natureza de despesa com elemento 92 – Despesas de Exercícios Anteriores, em cumprimento à Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/01 e ao art. 37 da Lei nº 4.320/1964, que dispõe:

“Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processados na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.”

Exemplo 5: reconhecimento da variação patrimonial diminutiva após a liquidação da despesa orçamentária.

Quando há uma concessão de suprimento de fundos, a despesa orçamentária é empenhada, liquidada e paga no ato da concessão e só com a prestação de contas do suprido é que há o efetivo registro da variação patrimonial diminutiva.

No empenho da dotação orçamentária:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Na liquidação:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.3.1.x.xx.xx	Adiantamentos concedidos a pessoal e a terceiros (P)
C 2.1.8.9.x.xx.xx	Suprimento de fundos a pagar (F)

Saída do recurso financeiro:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.8.9.x.xx.xx	Suprimento de fundos a pagar (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Na prestação de contas:

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva	} Variação patrimonial quantitativa
C 1.1.3.1.x.xx.xx	Adiantamentos concedidos a pessoal e a terceiros (P)	

Exemplo 6: reconhecimento da variação patrimonial diminutiva junto com a liquidação da despesa orçamentária.

Quando ocorrer liquidação da despesa orçamentária concomitantemente com a prestação do serviço, a despesa orçamentária e o fato gerador da variação patrimonial diminutiva são contabilizados juntos:

No empenho da dotação orçamentária:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Liquidação e reconhecimento da variação patrimonial diminutiva:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	
Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	
Código da Conta	Título da Conta	} Variação patrimonial quantitativa
D 3.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva	
C 2.1.8.x.x.xx.xx	Demais obrigações a curto prazo (F)	

Saída do recurso financeiro:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.8.x.x.xx.xx	Demais obrigações a curto prazo (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

02.04.03 REALIZAÇÃO DA VARIAÇÃO PATRIMONIAL

Conforme enunciado pelo princípio da competência, considera-se realizada a variação patrimonial aumentativa:

“I - nas transações com contribuintes e terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela ocorrência de um fato gerador de natureza tributária, investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, ou fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.”

Da mesma forma, considera-se incorrida a variação patrimonial diminutiva:

“I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.”

02.04.04 RESULTADO PATRIMONIAL

O resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das variações patrimoniais aumentativas e o valor total das variações patrimoniais diminutivas de um dado período.

Caso o total das variações patrimoniais aumentativas sejam superiores ao total das variações patrimoniais diminutivas, diz-se que o resultado patrimonial foi superavitário ou que houve um superávit patrimonial. Caso contrário, diz-se que o resultado patrimonial foi deficitário ou que houve um déficit patrimonial.

02.05.00 MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS

02.05.01 INTRODUÇÃO

Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis.

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

De acordo com o princípio da oportunidade, as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem.

Os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência.

Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos períodos com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma.

A entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

02.05.01.01 PROCEDIMENTOS DE ADOÇÃO INICIAL

É importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais.

Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos neste capítulo.

02.05.02 CONCEITOS

Avaliação patrimonial: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

Influência significativa: o poder de uma entidade do setor público participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de outra entidade que dela receba recursos financeiros a qualquer título ou que represente participação acionária, sem controlar de forma individual ou conjunta essas políticas.

Mensuração: a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo.

Redução ao valor recuperável (*impairment*): É a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, que reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

Valor de aquisição: a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.

Valor justo (*fair value*): o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

Valor bruto contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor líquido contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor realizável líquido: a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.

Valor recuperável: o valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

02.05.03 AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO

A avaliação e a mensuração dos elementos patrimoniais nas entidades do setor público obedecem aos critérios descritos a seguir:

02.05.03.01 DISPONIBILIDADES

As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, atualizadas até a data do Balanço Patrimonial.

As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

02.05.03.02 CRÉDITOS E OBRIGAÇÕES

Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

Os riscos de recebimento de direitos são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixadas são ajustados a valor presente.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pós-fixadas são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço.

As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos.

As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

02.05.03.03 ESTOQUES

Os estoques são ativos:

- Na forma de materiais ou suprimentos a serem usados no processo de produção;
- Na forma de materiais ou suprimentos a serem usados ou distribuídos na prestação de serviços;
- Mantidos para a venda ou distribuição no curso normal das operações;
- Usados no curso normal das operações.

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.

Os gastos de distribuição, de administração geral e financeiros são considerados como variações patrimoniais diminutivas do período em que ocorrerem e não como custo dos estoques.

Exemplos de despesas excluídas do valor do estoque e reconhecidos como variações patrimoniais diminutivas do período em que são obtidos:

- Quantias anormais de materiais desperdiçados, mão de obra ou de outros custos de produção;
- Custos de armazenamento, a menos que sejam necessários no processo de produção antes de uma nova fase de produção;
- Despesas gerais administrativas que não contribuam para colocar os estoques no seu local e na sua condição atual;
- Custos de vendas.

Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição e, por isso, não devem ser reconhecidos como variação patrimonial aumentativa.

O método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado, conforme o inciso III, art. 106 da Lei 4.320/1964. 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. A média pode ser determinada através de uma base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, o que depende das circunstâncias da entidade.

O custo dos estoques pode não ser recuperável se estes estiverem danificados, caso se tornem 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.

Os resíduos e os refugos também devem ser mensurados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.

As diferenças de valor de estoques que forem consequências das situações descritas acima devem ser refletidas em contas de resultado.

Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos são mensurados ou avaliados pelo valor justo menos os custos estimados de venda, quando atendidas as seguintes condições:

- (a) que a atividade seja primária;
- (b) que o custo de produção seja de difícil determinação ou que acarrete gastos excessivos.

Quando os bens forem distribuídos gratuitamente ou a taxas não de mercado, os estoques serão valorados a custo ou valor de reposição, o menor dos dois.

02.05.04 INVESTIMENTOS PERMANENTES

02.05.04.01 MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

As participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados em que a administração tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. O método da equivalência patrimonial será utilizado para os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum¹.

Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento é inicialmente registrado a preço de custo e o valor contábil é aumentado ou reduzido conforme o Patrimônio Líquido da investida aumente ou diminua em contrapartida à conta de resultado.

O valor do investimento permanente avaliado pelo método da equivalência patrimonial será obtido mediante o seguinte cálculo:

I - aplicação do percentual de participação no capital social sobre o resultado da subtração do patrimônio líquido da investida do valor do adiantamento para aumento de capital concedido a essa; e

II - subtração, do montante referido no inciso I, dos lucros não realizados nas operações intercompanhias, líquidos dos efeitos fiscais.

02.05.04.02 MÉTODO DO CUSTO

As demais participações devem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição. Pelo método do custo, o investimento é registrado no ativo

¹ Procedimento usado pelas Sociedades Anônimas, conforme a Lei nº 11.941/2009.

permanente a preço de custo. A entidade investidora somente reconhece o rendimento na medida em que receber as distribuições de lucros do item investido. As distribuições provenientes de rendimentos sobre investimentos do ativo permanente são reconhecidas como receita patrimonial.

Os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

Também são considerados investimentos permanentes os ativos denominados propriedades para investimento, como terrenos ou edifícios, mantidos com fins de renda e/ou ganho de capital, desde que não usados:

- na produção ou suprimento de bens e serviços ou para propósitos administrativos; ou
- como venda no curso ordinário das operações.

02.05.05 IMOBILIZADO

O ativo imobilizado é reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção.

Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.

Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação.

Deve ser evidenciado em notas explicativas o critério de mensuração ou avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, bem como a eventual impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada.

Após o reconhecimento inicial, a entidade detentora do ativo deve optar entre valorá-lo pelo modelo do custo ou da reavaliação.

O modelo do custo consiste no valor de aquisição, produção ou construção menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

O modelo da reavaliação consiste no valor justo sujeito à reavaliação periódica menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.

No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, este deve ser evidenciado em notas explicativas.

02.05.06 INTANGÍVEL

Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).

Um ativo intangível deve ser reconhecido somente quando:

- for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas.

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como despesa do período em que tenha incorrido.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

02.06.00 TRATAMENTO CONTÁBIL APLICÁVEL AOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES

As receitas sem contraprestação compõem a maioria das variações patrimoniais aumentativas para a maior parte das entidades do setor público. São separadas em:

(a) impostos e contribuições; e

(b) transferências.

As transações sem contraprestação são caracterizadas quando uma entidade recebe recursos sem nada entregar, ou entregando um valor irrisório em troca. Por exemplo, os contribuintes pagam impostos porque a lei tributária assim determina. Embora o governo tributante forneça uma variedade de serviços públicos aos contribuintes, ele não o faz em retribuição ao pagamento dos impostos.

Por seu turno, transação com contraprestação é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e entrega valor aproximadamente igual (prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos) a outra entidade na troca.

Assim, os impostos satisfazem a definição de “transação sem contraprestação” porque o contribuinte transfere recursos ao governo, sem receber valor aproximadamente igual de modo direto em troca. Enquanto o contribuinte pode se beneficiar de uma variedade de políticas sociais estabelecidas pelo governo, estas não são fornecidas diretamente em troca como compensação pelo pagamento dos tributos.

Existe outro grupo de transações sem contraprestação nas quais a entidade pode fornecer algum pagamento diretamente em troca dos recursos recebidos, mas tal pagamento não se aproxima do valor justo dos recursos recebidos. Nestes casos a entidade determina se há uma combinação de transações com contraprestação e sem contraprestação, sendo cada componente reconhecido separadamente.

Existem também transações adicionais nas quais não fica claro imediatamente se são transações com contraprestação ou sem contraprestação. Nestes casos, uma avaliação da essência da transação determinará se são transações com contraprestação ou sem contraprestação.

Assim, ao determinar se uma transação possui componentes com contraprestação e sem contraprestação identificáveis, realiza-se uma avaliação profissional. Quando

não for possível distinguir componentes com contraprestação e sem contraprestação em separado, a transação é tratada como uma transação sem contraprestação.

02.06.01 TRIBUTOS

Os tributos são a maior fonte de variação patrimonial aumentativa de muitos governos e de outras entidades do setor público. Os tributos são definidos como benefícios econômicos compulsoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, de acordo com as leis ou regulamentos estabelecidos para fornecer receita ao governo, exceto multas ou outras penalidades impostas em caso de infrações legais.

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 estabelecem o direito de um governo arrecadar o tributo, identificam a base pela qual o tributo é calculado e estabelecem procedimentos para administrar o tributo, isto é, os procedimentos para calcular o tributo a receber e assegurar que o pagamento seja recebido.

A lei n.º 5.172/1966, conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), versa sobre o Sistema Tributário Nacional e estabelece normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

De acordo com o art. 3º do CTN “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A Constituição Federal de 1988 atribuiu à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a competência para instituir alguns tributos:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

A Constituição conferiu à União, de forma exclusiva, a competência para instituir as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

Nestes termos, após a instituição do tributo por lei, na ocorrência do fato gerador, o CTN menciona o surgimento da obrigação tributária principal a ser cumprida pelo contribuinte perante os entes públicos.

*“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”*

Assim, a obrigação tributária principal gera o crédito tributário para o ente público. Já a obrigação acessória é aquela cujo objeto é qualquer prestação não pecuniária. O CTN, em seu art. 113, explica a obrigação acessória da seguinte forma:

*“§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”*

Um exemplo de obrigação acessória são as várias declarações que os contribuintes são obrigados a preencher para prestar informações ao ente público. As leis e os regulamentos tributários frequentemente 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 pelo governo é calculado.

O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. É constituído por meio do procedimento previsto no art. 142 do CTN - o lançamento.

Segundo a Lei n.º 4.320/64:

“Art. 52. São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.

Art. 53. O lançamento da receita, o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.”

O Código Tributário Nacional explica:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Para fins de registro contábil, os tributos que podem ser com ou sem contraprestação devem ser analisados individualmente, de acordo com a modalidade do lançamento tributário de cada um. As modalidades de lançamento estão previstas nos arts. 147 a 150 do CTN. São divididas nas três listadas a seguir:

(a) Por declaração. Exemplos: Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e por Doação, de Quaisquer Bens e Direitos; e Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso "Inter Vivos". Segundo o CTN nesse caso:

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

(b) De ofício: quando é efetuado diretamente pela autoridade administrativa (nos casos previstos no CTN, art. 149, I a IX). Exemplos: impostos sobre a propriedade de veículos automotivos e sobre a propriedade territorial urbana, de competência, respectivamente dos Estados e dos Municípios.

(c) Por homologação. Exemplos: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e Imposto sobre Produtos Industrializados. Segundo o CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Para o reconhecimento tempestivo e confiável dos créditos, é necessária a integração do setor de arrecadação com o setor de contabilidade, de modo a se conhecer o fluxo das informações para detecção dos momentos que ensejam o registro contábil, nos lançamentos de ofício, por declaração e por homologação.

02.06.02 EVENTO TRIBUTÁVEL OU FATO GERADOR

Evento tributável é o evento que, por determinação do governo, poder legislativo ou outra autoridade, será sujeito a cobrança de impostos (ou qualquer outra forma de tributo). Também conhecido como fato gerador.

Para fazer surgir a obrigação principal, é necessário que ocorra o fato gerador definido em lei. De acordo com o texto do art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

A entidade deve analisar a lei tributária de sua própria jurisdição para determinar qual é o fato gerador (ou evento tributário) para cada um dos vários tributos arrecadados. A menos que seja especificado de outro modo em leis ou regulamentos, o evento tributável é:

- (a) Para o tributo sobre a renda, o recebimento de renda tributável pelo contribuinte, durante o período de tributação;
- (b) Para o tributo sobre o valor adicionado, a realização de atividade tributável pelo contribuinte durante o período tributável;
- (c) Para o tributo sobre bens e serviços, a compra ou a venda de produtos e serviços tributáveis durante o período tributável;
- (d) Para os tributos alfandegários, o movimento de bens ou serviços tributáveis através das fronteiras alfandegárias;

(e) Para os tributos sobre as heranças, a morte de uma pessoa que possui propriedades tributáveis;

(f) Para os tributos sobre propriedades, a passagem da data na qual o tributo é lançado, ou do período que o tributo é lançado, se o tributo é lançado periodicamente.

02.06.03 RECONHECIMENTO DOS CRÉDITOS DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES

Uma entidade reconhecerá um ativo oriundo de uma transação sem contraprestação quando ganha o controle de recursos que se enquadram na definição de um ativo e satisfazem os critérios de reconhecimento.

Uma entrada de recursos de uma transação sem contraprestação que se enquadre na definição de um ativo deve ser reconhecida como um ativo quando, e somente quando:

(a) seja provável que os benefícios econômicos futuros e o potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade;

(b) o valor justo do ativo pode ser mensurado de maneira confiável.

Um ativo adquirido por meio de uma transação sem contraprestação deverá ser inicialmente mensurado pelo seu valor justo da data de aquisição.

02.06.04 REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA

O fato do ente da Federação criar e legislar sobre o imposto não significa, no entanto, que ficará com a totalidade da sua arrecadação. A Constituição Federal de 1988 define na Seção VI (Da Repartição das Receitas Tributárias) os casos que ensejam as transferências.

O art. 160 veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

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 receptor.

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 do respectivo ajuste para perdas. É importante ressaltar que o registro da provisão para repartição tributária somente pode ocorrer quando for possível a realização de uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Somente na arrecadação do tributo ocorrerá a baixa do ativo, anteriormente registrado em contas a receber, contra o montante do recurso que ingressou no caixa do ente. Ainda nesse momento, é baixada a provisão contra o passivo registrado em conta de tributos a transferir, se for o caso. Somente nesse momento, o ente da Federação receptor terá condições de reconhecer a variação patrimonial aumentativa e o ativo (créditos a receber).

Ressalte-se que, estritamente do ponto de vista orçamentário, a transferência poderá ser realizada por meio de despesa ou como dedução de receita. Do ponto de vista patrimonial, as respectivas contas devem registrar o fenômeno sempre como variação patrimonial diminutiva.

02.06.05 PASSIVOS DE TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÃO

No curso normal das operações, uma entidade pode receber recursos antes da ocorrência de um evento tributável. Em tais circunstâncias, um passivo referente ao montante equivalente àquele do recebimento antecipado é reconhecido até que o evento tributável ocorra.

Se uma entidade recebe recursos antes da existência de um acordo obrigatório de transferência, reconhece um passivo pelo recebimento antecipado até o momento em que o acordo se torne vinculativo.

Assim, os recursos de tributos recebidos antes da ocorrência do fato gerador 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 variação patrimonial aumentativa tributária não foi satisfeito,

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 evento tributável ocorra. Quando o evento tributável ocorre, o passivo é baixado e a variação patrimonial aumentativa é reconhecida.

02.06.06 MULTAS

Multas são benefícios econômicos ou potencial de serviço recebidos ou a receber por uma entidade do setor público, de um indivíduo ou de outra entidade, conforme determinado por um tribunal ou outra entidade com capacidade impositiva legal, em consequência da violação, por um indivíduo ou por outra entidade, das exigências de leis ou regulamentos.

Em algumas jurisdições, os oficiais aplicadores da lei detêm a capacidade de aplicar multas nos indivíduos considerados transgressores da lei. Nesses casos, o indivíduo terá normalmente a chance de pagar a multa ou de se defender perante um tribunal. Quando um réu faz um acordo com um promotor de justiça que determina o pagamento de uma penalidade em substituição ao julgamento, o pagamento é reconhecido como uma multa.

As multas normalmente exigem que uma entidade transfira um montante fixo de dinheiro para o governo e não impõem ao governo quaisquer obrigações que possam ser reconhecidas como passivo. Deste modo, as multas são reconhecidas como quando o valor a receber se encaixa na definição de um ativo e satisfaz o critério para o reconhecimento como um ativo.

02.06.07 AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES

Deverá ser constituído ajuste de perdas de créditos relativos a impostos e contribuições, cuja responsabilidade pelo cálculo, registro contábil e acompanhamento é do órgão competente pela gestão em cada esfera de governo.

O percentual de ajuste para redução dos créditos de impostos e contribuições vencidos porém não inscritos em dívida ativa pode ser o mesmo do ajuste para perdas de dívida ativa, cujas metodologias constam da Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos, deste Manual.

02.06.08 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

Os registros contábeis são os seguintes:

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NO ENTE ARRECADADOR

Pelo reconhecimento do crédito tributário

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	R\$ 1.000,00
C 4.x.x.x.x.xx.xx	VPA	R\$ 1.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.5.2.1.x.xx.xx	Distribuição Const. ou Legal de Receitas	R\$ 250,00
C 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para repartição de créditos (P)	R\$ 250,00

Pela arrecadação

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 1.000,00
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	R\$ 1.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para repartição de créditos	R\$ 250,00
C 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigação de repartição a outros entes	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 1.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 1.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 1.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 1.000,00

Pela transferência (caso seja feita por despesa orçamentária)

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 250,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 250,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de repartição a outros entes	R\$ 250,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 250,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	R\$ 250,00

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NO ENTE BENEFICIÁRIO DE TRANSFERÊNCIA CONSTITUCIONAL (REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA)

Pela arrecadação no ente transferidor

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.5.x.xx.xx	Créditos de transferências a receber (P)	R\$ 250,00
C 4.5.2.x.x.xx.xx	Transferências intergovernamentais	R\$ 250,00

Pela arrecadação da transferência no ente beneficiário

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 250,00
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos de transferências a receber (P)	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 250,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 250,00

Observação 1: Os registros das transações acima foram realizados considerando que a totalidade das receitas lançadas foram arrecadadas.

Observação 2: Caso haja receitas lançadas e não arrecadadas, tais créditos deverão sofrer ajuste de perdas (ver item 02.06.07). Dessa maneira, o cálculo do passivo de provisão para repartição de créditos deverá ocorrer com base nos créditos deduzidos do ajuste de perdas.

Nos casos em que não é possível proceder à baixa diretamente na conta de créditos tributários a receber no momento da arrecadação, de maneira confiável, poderá ser realizado um ajuste periódico no montante dessa conta. Nesse caso, o lançamento contábil da variação patrimonial aumentativa (VPA) será realizado diretamente no caixa e o ajuste no saldo dos créditos tributários a receber será realizado periodicamente também em contrapartida de VPA.

Como exemplo, tem-se os seguintes dados referentes ao mês de janeiro de 2011, em um estado (em R\$ mil).

- Receitas de ICMS arrecadadas no mês: R\$ 1000,00.
- Saldo inicial de créditos de ICMS: R\$ 200,00.
- Saldo final de créditos de ICMS: R\$ 500,00.
- Coeficiente de ajuste para perdas de ICMS decorrente de modelo estatístico baseado em série histórica, estabelecido para o ano de 2011: 0,80.
- Coeficiente de repartição tributária estabelecido em lei: 0,25.
- Saldo inicial de ajuste para perdas de ICMS (0,80 x 200,00): R\$ 160,00.
- Saldo final de ajuste para perdas de ICMS (0,80 x 500,00): R\$ 400,00.
- Saldo inicial de créditos líquidos de ICMS: R\$ 40,00.
- Saldo final de créditos líquidos de ICMS: R\$ 100,00.
- Saldo inicial de provisão para repartição tributária (0,25 x R\$ 40,00): R\$ 10,00.
- Saldo final de provisão para repartição tributária (0,25 x R\$ 100,00): R\$ 25,00.

Assim, os registros contábeis para esses casos são os seguintes:

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NO ENTE ARRECADADOR

Pela arrecadação – lançamentos diários

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 1.000,00
C 4.x.x.x.x.xx.xx	VPA	R\$ 1.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.5.2.1.x.xx.xx	Distribuição Const. ou Legal de Receitas	R\$ 250,00
C 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigação de repartição a outros entes	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 1.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 1.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 1.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 1.000,00

Pela transferência (caso seja feita por despesa orçamentária)

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 250,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 250,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de repartição a outros entes	R\$ 250,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 250,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	R\$ 250,00

Pela atualização dos créditos no dia 31/01/2011

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	R\$ 300,00
C 4.x.x.x.x.xx.xx	VPA	R\$ 300,00

Pelo ajuste de perdas dos créditos tributários a receber no dia 31/01/2011:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.6.1.4.x.xx.xx	VPD – Ajuste para perdas de créditos	R\$ 240,00
C 1.1.2.9.x.xx.xx	Ajuste de perdas de créditos a curto prazo	R\$ 240,00

Pelo ajuste da provisão para repartição tributária no dia 31/01/2011:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.5.2.1.x.xx.xx	Distribuição Const. ou Legal de Receitas	R\$ 15,00
C 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para repartição de créditos a curto prazo	R\$ 15,00

LANÇAMENTOS NO ENTE BENEFICIÁRIO

Pela arrecadação no ente transferidor

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.5.x.xx.xx	Créditos de transferências a receber (P)	R\$ 250,00
C 4.5.2.x.x.xx.xx	Transferências intergovernamentais	R\$ 250,00

Pela transferência

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 250,00
C 1.1.2.5.x.xx.xx	Créditos de transferências a receber (P)	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 250,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 250,00

02.07.00 ATIVO IMOBILIZADO

O objetivo deste capítulo é estabelecer os tratamentos contábeis para o ativo imobilizado das entidades do setor público, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam analisar informações consistentes acerca deste item do ativo não circulante.

02.07.01 CONCEITOS

Ativo Imobilizado - é o item *tangível* que é mantido para o *uso* na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens.

Bens Móveis - compreende o valor da aquisição ou incorporação de bens corpóreos, que têm existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social, para a produção de outros bens ou serviços. São exemplos de bens móveis as máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática (equipamentos de processamento de dados e de tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, bens móveis em andamento, dentre outros.

Bens Imóveis - compreende o valor dos bens vinculados ao terreno que não podem ser retirados sem destruição ou dano. São exemplos deste tipo de bem os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros.

Os bens imóveis classificam-se em:

- a) **Bens de uso especial:** compreende os bens, tais como edifícios ou terrenos, destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias e fundações públicas, como imóveis residenciais, terrenos, glebas, aquartelamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais, hotéis dentre outros.
- b) **Bens dominiais:** compreende os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. Compreende ainda, não dispendo a lei em contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados a reforma agrária, bens imóveis a alienar dentre outros.
- c) **Bens de uso comum do povo:** pode ser entendido como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público.
- d) **Bens imóveis em andamento:** compreende os valores de bens imóveis em andamento, ainda não concluídos. Exemplos: obras em andamento, estudos e projetos (que englobem limpeza do terreno, serviços topográficos etc), benfeitoria em propriedade de terceiros, dentre outros.
- e) **Demais bens imóveis:** compreende os demais bens imóveis não classificados anteriormente. Exemplo: bens imóveis locados para terceiros, imóveis em poder de terceiros, dentre outros bens.

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

Valor líquido contábil - é o valor pelo qual um ativo é contabilizado após a dedução de qualquer depreciação acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

Valor líquido de venda - é o valor a ser obtido pela venda de um ativo em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

Classe de ativo imobilizado - representa um agrupamento de ativos de natureza ou função similares nas operações da entidade, que é evidenciado como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis.

Custo do ativo - é o montante gasto ou o valor necessário para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção.

Valor justo - é o valor pelo qual um ativo poderia ser negociado, ou um passivo liquidado em uma transação em que não há favorecidos e em que as partes estejam informadas e dispostas a transacionar.

Depreciação - é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil.

Valor depreciável - é o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Exaustão - corresponde à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

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

Redução ao valor recuperável (*impairment*) - é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, que reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

Ativos geradores de caixa - são aqueles mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial.

Ativos não geradores de caixa - são aqueles mantidos com o objetivo de prestação de serviços públicos, e os demais ativos não mantidos com o objetivo de gerar retorno comercial.

Perda por redução ao valor recuperável de um ativo não gerador de caixa - é o quanto o valor contábil excede seu montante recuperável na forma de prestação de serviços públicos.

Valor recuperável na forma de prestação de serviços públicos - é o maior valor entre o valor justo de um ativo não gerador de caixa menos os custos de venda e seu valor em uso.

Valor residual de um ativo - é o valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, caso o ativo já tivesse a idade, a condição esperada e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil. O cálculo do valor residual é feito por estimativa, sendo seu valor determinado antes do início da depreciação. Assim, o valor residual seria o valor de mercado depois de efetuada toda a depreciação. O valor residual é determinado para que a depreciação não seja incidente em cem por cento do valor do bem, e desta forma não sejam registradas variações patrimoniais diminutivas além das realmente incorridas.

Vida útil - é o período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo, ou número de unidade de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

02.07.02 APLICAÇÃO

Os procedimentos deste Manual aplicam-se a ativo imobilizado, com exceção dos ativos biológicos, produtos agrícolas, direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes. Contudo, aplica-se aos ativos imobilizados usados para desenvolver ou manter os ativos descritos acima.

Os procedimentos de reconhecimento e mensuração de ativos imobilizados devem ser aplicados também para bens do patrimônio cultural que possuem potencial de serviços além de seu valor cultural como, por exemplo, um prédio histórico usado como escritório.

A apuração da depreciação, amortização e exaustão deve ser feita mensalmente, quando o item do ativo estiver em condições de uso. Ao final de cada exercício financeiro a entidade deve realizar a revisão da vida útil e do valor residual do item do ativo. Ao fim da depreciação o valor líquido contábil deve ser igual ao valor residual.

02.07.03 RECONHECIMENTO

1. Princípio geral do reconhecimento

A entidade deverá aplicar o princípio geral de reconhecimento para todos os ativos imobilizados no momento em que os custos são incorridos, incluindo os custos iniciais e os subseqüentes. Antes de efetuar a avaliação ou mensuração de ativos, faz-se necessário o reconhecimento do bem como ativo.

O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é reconhecido inicialmente com base no *valor de aquisição, produção ou construção*.

O custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido como ativo sempre que for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e se o custo ou valor justo do item puder ser *mensurado com segurança*. Partindo dessa premissa, o item do imobilizado deve ter uma base monetária confiável.

Partes sobressalentes principais e equipamentos em espera se qualificam como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los durante mais de um período. Também são reconhecidos como ativo imobilizado as peças sobressalentes e equipamentos para manutenção usados somente em conexão com um item do imobilizado.

2. Critério do valor do conjunto

Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos itens de equipamentos. Ao aplicar o *critério do valor do conjunto*, é necessário exercer julgamento em relação ao reconhecimento das circunstâncias específicas da entidade.

Aplicando o *critério do valor do conjunto*, a entidade avalia todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-los e substituir suas partes.

3. Ativos imobilizados obtidos a título gratuito

Quando se tratar de ativos imobilizados obtidos a título gratuito, estes devem ser registrados pelo *valor justo* na data de sua aquisição, sendo que deverá ser

considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimentos técnicos ou valor patrimonial definido nos termos da doação.

4. Bens de Uso Comum do Povo

Os bens de uso comum do povo podem ser encontrados em duas classes de ativos: ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural.

4.1. Ativos de Infraestrutura

Ativos de infraestrutura são ativos que normalmente podem ser conservados por um número significativamente maior de anos do que a maioria dos bens de capital. Para serem classificados como ativos de infraestrutura, os mesmos deverão ser partes de um sistema ou de uma rede, especializados por natureza e não possuem usos alternativos. Exemplos desses ativos incluem redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadas, dentre outros.

O reconhecimento e a mensuração dos ativos de infraestrutura seguem a mesma base utilizada para os demais ativos imobilizados.

Para os casos de reconhecimento inicial, para ajustes ou reclassificações, em atendimento às novas práticas contábeis, não havendo nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado pelo fato de sua natureza especializada, o valor justo pode ser estimado usando-se o custo de reposição depreciado.

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 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.

Em diversos casos, esse custo de reposição depreciado pode ser estabelecido com referência ao preço de compra dos componentes usados para produzir um ativo similar, com semelhante potencial de serviços remanescentes.

Dessa forma, para se determinar o valor desses ativos, deve-se determinar a condição e estado físico desses bens, para que se possa aplicar um percentual como fator de depreciação de períodos anteriores a fim de se refletir seu valor justo.

Em relação à depreciação dos ativos de infraestrutura, recomenda-se que cada componente de um item com custo significativo em relação ao custo total do item seja depreciado separadamente. Por exemplo, pode ser necessário que se deprecie separadamente a pavimentação, estruturas, meios-fios e canais, calçadas, pontes e iluminação de um sistema de rodovias. Deve-se analisar ainda se um componente considerado significativo tem a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos de outros componentes significativos do mesmo item, pois nesse caso, esses componentes podem ser agrupados no cálculo da depreciação.

4.2. Bens do Patrimônio Cultural

Ativos descritos como bens do patrimônio cultural são assim chamados devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental. Exemplos incluem monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais. Estes ativos são raramente mantidos para gerar entradas de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para usá-los em tais propósitos.

Certas características são geralmente apresentadas por bens do patrimônio cultural (apesar de não serem exclusivas de tais ativos):

- (a) O seu valor cultural, ambiental, educacional e histórico provavelmente não é refletido totalmente no valor financeiro puramente baseado no preço de mercado;
- (b) As obrigações legais ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas na alienação por venda;
- (c) São geralmente insubstituíveis e seus valores podem aumentar através do tempo mesmo se sua condição física se deteriorar;
- (d) Pode ser difícil estimar sua vida útil, a qual em alguns casos podem ser centenas de anos.

O reconhecimento e a mensuração desses ativos são facultativos e podem seguir bases outras que não as utilizadas para os ativos imobilizados. Porém, caso sejam registrados pelo ente, devem ser evidenciados conforme as normas apresentadas neste Manual.

Ressalta-se que alguns recursos minerais e florestais, tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes, são de difícil mensuração e ainda carecem de normatização específica.

5. Custos subsequentes

O custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido como ativo sempre que for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e se o custo ou valor justo do item puder ser mensurado com segurança, ou seja, em base monetária confiável. Assim, a entidade **não reconhece** no valor contábil de um item do ativo imobilizado os **custos da manutenção periódica** do item (por exemplo: custos de mão-de-obra, produtos consumíveis). Portanto, esses custos **são reconhecidos no resultado do exercício** quando incorridos. A finalidade desses gastos é reparo e manutenção de item do ativo imobilizado.

A entidade deve **reconhecer** no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da reposição de parte desse item quando o custo é incorrido, sempre que houver uma melhoria ou adição complementar significativa no bem e se o custo puder ser mensurado com segurança. Além disso, o valor contábil das peças que são substituídas deve ser baixado.

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

Nesse caso, para se realizar a depreciação do bem com o valor ajustado após a ativação dos custos com melhorias e adições complementares, a entidade poderá:

- (a) Depreciar a parte complementar do bem ora adquirida, separadamente; ou
- (b) Estabelecer novo critério de depreciação do bem que recebeu a melhoria ou a adição complementar.

Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva do período em que seja incorrido.

6. Transferência de ativos

No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante dos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o mesmo deve ser evidenciado em notas explicativas.

02.07.04 MENSURAÇÃO

Antes de iniciar os procedimentos usuais de mensuração descritos nesta seção, é importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesse capítulo.

Um item do ativo, reconhecido como ativo imobilizado, deve ser mensurado no reconhecimento pelo seu custo.

Quando adquirido por meio de uma transação *sem contraprestação*, como é o caso de terrenos recebidos por um particular sem pagamento ou com pagamento simbólico, para possibilitar ao governo local, por exemplo, desenvolver estacionamentos, estradas etc., seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.

Os elementos do custo de um ativo imobilizado compreendem:

- I. Seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

II. Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessários para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;

Pode-se citar alguns exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- a) custos de pessoal decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- b) custos de preparação do local;
- c) custos de frete e manuseio (para recebimento e instalação); e
- d) honorários profissionais.

Por outro lado, não se consideram custo de um item do ativo imobilizado os administrativos e outros custos indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os custos incorridos durante o período em que o ativo ainda não está sendo utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total.

1. Mensuração inicial do custo

Para a mensuração inicial do custo de um item de ativo imobilizado pode haver duas alternativas: a do *preço à vista* ou a do seu *valor justo* na data do reconhecimento quando um ativo é adquirido por meio de uma transação sem contraprestação. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como variação patrimonial diminutiva com juros durante o período do crédito.

Quando o ativo imobilizado for adquirido por meio de permuta por ativo *não monetário*, ou combinação de ativos monetários e não monetários, deve ser mensurado pelo valor justo a não ser que:

- a) a operação de permuta não tenha natureza comercial; ou

b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança.

Assim, o ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo *valor contábil do ativo cedido*.

Caso não existam transações de mercado comparáveis de um ativo, o seu valor justo só pode ser mensurado com segurança se:

a) a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa para tal ativo; ou

b) as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração.

2. Mensuração após o reconhecimento

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado e intangível com base neste Manual, a entidade deve mensurar esses itens escolhendo ou o modelo de custo menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas ou o modelo de reavaliação menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes, devendo aplicar a política adotada para toda uma classe de ativos imobilizados.

O valor justo de terrenos e edifícios é normalmente determinado com base no mercado. Para diversos ativos, o valor justo será prontamente determinável com referência a preços cotados em mercado ativo e líquido. Por exemplo, preços correntes de mercado podem normalmente ser obtidos para terrenos, edificações não especializadas, motores de veículos e diversos outros tipos de instalações e equipamentos.

Caso não haja nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado em um mercado ativo de um item de terrenos e edifícios, o valor justo do item pode ser estabelecido com referência a outros itens com características semelhantes, em circunstâncias e locais semelhantes. Por exemplo, o valor justo de um terreno desocupado do governo que tenha sido mantido por um período em que poucas transformações tenham ocorrido, pode ser estimado tendo como referência o valor de mercado de terreno com características e topologia semelhantes em uma localização semelhante em que haja evidências de mercado disponíveis.

Caso não haja evidências baseadas no mercado para atribuição do valor justo, pelo fato da natureza especializada do item do ativo imobilizado, a entidade pode precisar estimar o valor justo usando, por exemplo, o custo de reposição, o custo de reposição depreciado, o custo de restauração ou a abordagem de unidades de serviço.

O custo de reposição depreciado de um item do ativo imobilizado pode ser estabelecido com referência ao preço de mercado de compra dos componentes usados para produzir o ativo ou um índice de preço para ativos iguais ou semelhantes baseados no preço de períodos passados.

02.07.05 DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a **depreciação, amortização ou exaustão** sistemática durante esse período.

Os institutos da depreciação, amortização e exaustão têm como característica fundamental a redução do valor do bem. A depreciação é feita para elementos patrimoniais tangíveis e tem múltiplas causas da redução do valor - o uso, a ação da natureza e obsolescência, de forma que se inicia a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso. A amortização é realizada para elementos patrimoniais de direitos de propriedades e bens intangíveis. A causa que influencia a redução do valor é a existência ou exercício de duração limitada, prazo legal ou contratualmente limitado. Por fim, a exaustão é realizada para elementos de recursos naturais esgotáveis e a principal causa da redução do valor é a exploração. Exemplos de elementos do patrimônio que sofrem a depreciação, amortização e exaustão, respectivamente, são veículos, softwares e os recursos minerais.

02.07.06 BAIXA DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO IMOBILIZADO

A baixa do valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ocorrer por sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação. Quando o item é baixado, os ganhos ou perdas decorrentes desta baixa devem ser reconhecidos no resultado patrimonial.

Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item.

02.07.07 DIVULGAÇÃO

Recomenda-se divulgar, para cada grupo de ativo imobilizado reconhecida nas demonstrações contábeis:

- 1) Os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
- 2) Os métodos de depreciação utilizados;
- 3) As vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas;
- 4) O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e
- 5) A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:
 - I) Adições;
 - II) Baixas;
 - III) Aquisições por meio de combinações de negócios;
 - IV) Aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações e perda por redução ao valor recuperável de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido;
 - V) Perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado;
 - VI) Reversão das perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado;
 - VII) Depreciações.

A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

- a) A depreciação, quer seja reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; e

b) A depreciação acumulada no final do período.

Recomenda-se que a entidade divulgue a natureza e o efeito de uma mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou que seja esperada por afetar períodos subsequentes. Para ativos imobilizados, tal divulgação pode resultar de mudanças de estimativas relativas a:

a) Valores residuais;

b) Custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado;

c) Vidas úteis; e

d) Métodos de depreciação.

Caso um grupo do ativo imobilizado seja contabilizado a valores *reavaliados*, recomenda-se a seguinte divulgação:

a) A data efetiva da reavaliação;

b) O responsável ou os responsáveis (no caso de uma equipe interna de servidores); (a equipe responsável pelo controle patrimonial da entidade pode ser competente para efetuar a reavaliação);

c) Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;

d) Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado recentes realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação.

Os usuários das demonstrações contábeis também podem entender que as informações seguintes são relevantes para as suas necessidades:

a) O valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;

b) O valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;

- c) O valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso ativo; e
- d) O valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo método do custo.

A entidade que implantar os procedimentos pela primeira vez deve reconhecer inicialmente o ativo imobilizado pelo custo ou valor justo. Para itens do ativo imobilizado que foram adquiridos gratuitamente ou por um valor simbólico, a mensuração ocorre pelo valor justo do item da data de aquisição.

02.08.00 ATIVO INTANGÍVEL

O objetivo deste capítulo é estabelecer os tratamentos contábeis para o ativo intangível das entidades do setor público, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam analisar informações consistentes acerca deste item do ativo não circulante.

02.08.01 CONCEITO

Ativo intangível é um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais.

02.08.02 APLICAÇÃO

A entidade deve aplicar os procedimentos deste capítulo para ativo intangível e ao efetuar análise de fenômenos tais como gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento.

Os procedimentos não devem ser aplicados para determinadas atividades ou transações que são extremamente especializadas e dão origem a questões contábeis que requerem tratamento diferenciado, tais como exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósito minerais de indústrias extrativas ou no caso de contratos de seguros.

Os procedimentos descritos também não se aplicam a:

- a) Ativos financeiros;
- b) Reconhecimento e mensuração do direito de exploração e avaliação de ativos;
- c) Gastos com o desenvolvimento e a extração de recursos minerais, petróleo, gás natural e outros recursos não-renováveis similares;
- d) Ativo intangível adquirido em combinação de negócio;
- e) Ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill* ou *fundo de comercio*) decorrente da combinação de negócio, que não deve ser reconhecido;
- f) Direitos e poderes conferidos pela legislação, constituição ou por meios equivalentes;
- g) Ativos fiscais diferidos;
- h) Custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes dos direitos contratuais de seguradora segundo contratos de seguro; e
- i) Patrimônio cultural intangível.

02.08.03 PROCEDIMENTOS PARA IDENTIFICAR UM ATIVO INTANGÍVEL

Um ativo enquadra-se na condição de ativo intangível quando pode ser identificável, controlado e gerador benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Caso estas características não sejam atendidas, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva.

Um ativo intangível satisfaz o critério de identificação quando:

- a) For separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou

b) Resultar de compromissos obrigatórios (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlar um ativo significa dizer que a entidade detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios ou serviços. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais de outra forma.

O controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que se enquadrem na definição de ativo intangível, bem como o talento gerencial ou técnico específico, a não ser que esteja protegido por direitos legais.

02.08.04 RECONHECIMENTO DO ATIVO INTANGÍVEL

A substância física não é a característica fundamental de um ativo. Assim, os intangíveis não deixam de ser ativos simplesmente porque não possuem esta característica. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atenda:

- a) A definição de ativo intangível; e
- b) Os critérios de reconhecimento, ou seja, quando:
 - 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.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

A entidade deve avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros ou serviço potencial utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como no caso de software ou no de licença ou patente. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, 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.

O reconhecimento inicial de um ativo intangível pode ocorrer de três formas:

- I) Aquisição separada;
- II) Geração interna; e
- III) Aquisição por meio de transações sem contraprestação.

1. Aquisição separada

Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais esperados, incorporados no ativo, fluírem a seu favor.

O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

- a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
- b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- custos de pessoal incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);
- honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
- custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

São exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:

- gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- gastos da transferência das atividades para novo local (incluindo custos de treinamento); e
- gastos administrativos e outros indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os gastos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado.

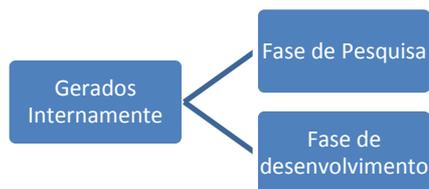
2. Geração Interna

Os gastos relativos a projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento, adquiridos em separado e reconhecidos como ativo intangível ou incorridos após a aquisição desse projeto devem ser contabilizados de acordo com a fase de pesquisa ou de desenvolvimento.

Pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

Desenvolvimento é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

Para o reconhecimento de ativo intangível gerado internamente, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve aplicar os requisitos e orientações a seguir, devendo, antes, classificar a geração do ativo em:



Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de criação de ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

A. Fase de pesquisa

Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

Durante a fase de pesquisa, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Portanto, tais gastos são reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

São exemplos de atividades de pesquisa:

- Atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- Busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- Busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- Formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

B. Fase de desenvolvimento

São exemplos de atividades de desenvolvimento:

- Projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
- Projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
- Projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial ou fornecimento de serviços; e

- Projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados; e
- Custos relacionados à *websites* e desenvolvimento de softwares.

Um ativo intangível resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir:

- 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.

Marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço, direitos sobre folha de pagamento e outros itens de natureza similar, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

C. Custo de ativo intangível gerado internamente

O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende os critérios de reconhecimento. Não é permitida a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como variação patrimonial diminutiva.

Os gastos subsequentes de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquiridos separadamente e reconhecidos como ativo intangível, devem ser reconhecidos da seguinte forma:

- a) Gastos de pesquisa – como variação patrimonial diminutiva quando incorridos;
- b) Gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo intangível como variação patrimonial diminutiva quando incorridos; e
- c) Gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento, adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

3. Aquisição por meio de transações sem contraprestação

Um ativo intangível pode ser adquirido por meio de transações sem contraprestação. Isso pode ocorrer quando outra entidade do setor público transfere ativos intangíveis a outra entidade em uma transação sem contra prestação, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, etc.

Os custos incorridos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido devem ser acrescidos ao valor de registro inicial.

02.08.05 MENSURAÇÃO

Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser mensurado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda por irreversibilidade ou reavaliação, quando aplicável.

Como já descrito anteriormente, é importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O

órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesse capítulo.

02.08.06 BAIXA

O ativo intangível deve ser baixado:

- a) Por ocasião de sua alienação; ou
- b) Quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais com a sua utilização ou alienação.

Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo.

A importância a receber pela alienação deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo.

02.08.07 DIVULGAÇÃO

Recomenda-se a entidade divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

- a) Com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas;
- b) Os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- c) O valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período; e
- d) A conciliação do valor contábil no início e no final do período.

02.09.00 REAVALIAÇÃO, REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL, DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

Os procedimentos descritos nesse tópico só deverão ser realizados após ajuste a valor justo no ativo imobilizado e intangível, realizado no momento da adoção das novas normas contábeis, com base em um cronograma estabelecido pelo ente.

Esse primeiro ajuste a valor justo não se trata de reavaliação nem redução a valor recuperável, e não deve ser registrado como tal. Consistem em ajuste de exercícios anteriores, já que até a presente data não era realizada a devida depreciação, nem ajustadas as valorizações e desvalorizações ocorridas no valor dos bens. O registro contábil e as notas explicativas referentes a esse procedimento encontram-se no item 02.09.06.

Deve-se ressaltar a importância da definição de uma data de corte, que visa separar os bens que serão objetos de ajuste em seu valor contábil e os bens que poderão ser depreciados diretamente, sem passar por um ajuste. A definição da data de corte, bem como a composição da comissão de servidores responsável pela realização dos trabalhos junto ao setor de patrimônio, é um ato discricionário de cada ente, devendo o gestor responsável efetivá-las de acordo com sua realidade.

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado e intangível com base neste Manual, a entidade deve mensurar as classes que o compõem escolhendo ou o modelo de custo menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas ou o modelo de reavaliação menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes, devendo aplicar a política adotada para toda uma classe de ativos imobilizados ou intangíveis.

02.09.01 REAVALIAÇÃO

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

A frequência com que as reavaliações são realizadas depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo que serão reavaliados. Quando o valor justo de um ativo difere materialmente do seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação. Os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo

necessitam de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada quatro anos.

As empresas estatais dependentes seguem normas específicas quanto à reavaliação.

02.09.01.01 REAVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

A entidade deve observar que, quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, a depreciação acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o seu valor líquido pelo valor reavaliado.

O valor do ajuste decorrente da atualização ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado.

É importante salientar que se um item do ativo imobilizado for reavaliado, é necessário que todo o classe/grupo de contas do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo seja reavaliado.

Classe de contas do ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classe de contas individuais:

- a) terrenos;
- b) edifícios operacionais;
- c) estradas;
- d) maquinário;
- e) redes de transmissão de energia elétrica;
- f) navios;
- g) aeronaves;
- h) equipamentos militares especiais;
- i) veículos a motor;
- j) móveis e utensílios;
- k) equipamentos de escritório;
- l) plataformas de petróleo.

Os itens da classe de contas do ativo imobilizado são reavaliados simultaneamente para que seja evitada a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de valores em datas diferentes.

Na reavaliação de bens imóveis específicos, a estimativa do valor justo pode ser realizada utilizando-se o valor de reposição do bem devidamente depreciado. Caso o valor de reposição tenha como referência a compra de um bem, esse bem deverá ter as mesmas características e o mesmo estado físico do bem objeto da reavaliação. Outra possibilidade é considerar como valor de reposição o custo de construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

A reavaliação 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 conterà ao menos, as seguintes informações:

- a) documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b) a identificação contábil do bem;
- c) quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d) vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação, a amortização ou a exaustão;
- e) data de avaliação; e
- f) a identificação do responsável pela reavaliação.

Exemplos de fontes de informações para a avaliação do valor de um bem podem ser o valor do metro quadrado do imóvel em determinada região, ou a tabela FIPE no caso dos veículos.

Caso seja impossível estabelecer o valor de mercado do ativo, pode-se defini-lo com base em parâmetros de referência que considerem bens com características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

02.09.01.02 REAVLIAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL

Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor **reavaliado**, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos

qualquer amortização acumulada. O valor justo deve ser apurado em relação a um mercado ativo.

O método de reavaliação não permite:

- a) a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos;
- b) o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

Se um ativo intangível for reavaliado, a amortização acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo seu valor reavaliado.

Caso um ativo intangível em uma classe de ativos intangíveis não possa ser reavaliado porque não existe mercado ativo para ele, este somente pode ser mensurado pelo custo menos a amortização acumulada e a perda por irrecuperabilidade.

02.09.01.03 REGISTRO CONTÁBIL DA REAVALIAÇÃO DE ATIVOS

Inicialmente, cabe ressaltar que, uma vez adotado o método da reavaliação, a mesma não pode ser realizada de forma seletiva. Ou seja, deve-se avaliar, na data das demonstrações contábeis, se há necessidade de se proceder à reavaliação de todos os itens da mesma classe. Isso pode ensejar aumentos ou diminuições de valores contábeis de ativos, já que o método tem por principal referência o valor de mercado.

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

Assim, se o valor contábil de uma classe do ativo aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve:

(a) ser creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado, ou

(b) ser creditado diretamente à conta de resultado do período.

Se, por outro lado, o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. Porém, 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 classe de ativo.

Os aumentos ou diminuições relativos à reavaliação de ativos individuais dentro de uma classe do ativo imobilizado devem ser contrapostas umas com as outras, dentro da classe, porém não devem ser contrapostas com ativos de classes diferentes.

Os entes que reconhecerem a reavaliação de seus ativos em conta de reserva no patrimônio líquido deverão baixar a reserva de reavaliação:

(a) Pela baixa ou alienação do ativo.

(b) Pelo uso. Nesse caso, parte da reserva é transferida enquanto o ativo é usado pela entidade. O valor da reserva de reavaliação a ser baixado é a diferença entre a depreciação baseada no valor contábil reavaliado do ativo e a depreciação que teria sido reconhecida com base no custo histórico original do ativo.

Nos casos em que o ente reconheceu o aumento relativo à reavaliação dos seus ativos diretamente em conta de resultado, não haverá registros posteriores.

02.09.02 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

A entidade deve avaliar se há alguma indicação de que um ativo imobilizado ou intangível possa ter sofrido perda por irrecoverabilidade.

Caso o valor contábil de um ativo imobilizado ou intangível apresente valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível afirmar que esse ativo está em imparidade (*impairment*). Note que a execução de um teste de imparidade deve considerar primeiramente a utilidade do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços

ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

A redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. Esta é entendida como o declínio gradual do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ou seja, a perda do potencial de benefícios de um ativo motivada pelo desgaste, uso, ação da natureza ou obsolescência. Já o *impairment* é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável.

Redução ao valor recuperável pode ser entendida como uma perda dos futuros benefícios econômicos ou do potencial de serviços de um ativo, além da depreciação. Se o valor recuperável for menor que o valor líquido contábil, este deverá ser ajustado. Destarte, a redução ao valor recuperável é um instrumento utilizado para adequar o valor contábil dos ativos à sua real capacidade de retorno econômico. Assim, reflete um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla.

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

Desta forma, os ativos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis de forma a refletir os fluxos futuros que a entidade espera obter em virtude de possuir tal ativo.

02.09.02.01 CLASSIFICAÇÃO

A redução ao valor recuperável pode ser aplicada para ativo gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial), bem como a ativo não-gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de prestar serviços).

A maioria dos ativos mantidos por entidades do setor público são ativos não-geradores de caixa. Assim, as orientações contidas neste Manual são, inicialmente, direcionadas à contabilização de redução ao valor recuperável desses ativos.

02.09.02.02 IDENTIFICAÇÃO DE PERDA POR IRRECUPERABILIDADE

A entidade deve avaliar se há qualquer indicação de que um ativo possa ter o seu valor reduzido ao valor recuperável, sem possibilidade de reversão desta perda em um futuro próximo. Caso isso aconteça, deverá estimar o valor da perda por meio de testes de recuperabilidade. Os ativos intangíveis com vida útil indefinida e os ainda não disponíveis para uso também devem ser testados.

Assim, ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade, a entidade deve considerar, no mínimo, os seguintes fatores:

FONTES EXTERNAS DE INFORMAÇÃO

- a) Cessação total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem. Exemplos:
 - I. uma escola fechada por causa da falta de demanda de serviços escolares resultante do deslocamento da popula o a outras áreas. Não está antecipado o fato de que esta tendência demográfica que afeta a demanda dos serviços escolares será revertida no futuro próximo;
 - II. uma escola projetada para 1.500 estudantes conta atualmente com a matrícula de 150 estudantes - a escola não pode ser fechada porque a mais próxima fica a 100 quil metros. A entidade não prevê o aumento de matrículas de estudantes. No momento do estabelecimento da escola, o registro de matrículas era de 1.400 estudantes - a entidade teria adquirido uma instala o menor se o número de matriculas tivesse sido previsto para ser de 150 estudantes. A entidade determina que a demanda diminuiu e o valor de serviço recuperável da escola deve ser comparado com o seu valor contábil; e
 - III. uma linha ferroviária foi fechada devido   falta de interesse na mesma (por exemplo, a popula o em uma área rural se deslocou substancialmente para a cidade devido aos anos sucessivos de seca e aquelas que permaneceram usam o serviço de ônibus que é mais barato).

- b) Para os casos em que haja um mercado ativo e o bem não puder mais ser utilizado, o valor de mercado desse bem caiu significativamente, mais do que seria esperado pela passagem do tempo ou uso normal.
- c) Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso para a entidade ocorreram ou estão para ocorrer no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera.

Ambiente Tecnológico:

A utilidade do serviço de um ativo pode ser reduzida se a tecnologia avançou para produzir alternativas que proporcionam um serviço melhor ou mais eficiente. Exemplo: equipamento de diagnóstico médico que raramente ou nunca é usado porque uma máquina mais nova que possui uma tecnologia mais avançada fornece resultados mais exatos.

Ambiente legal ou de política de governo:

O potencial de serviço de um ativo pode ser reduzido em consequência de uma mudança em uma lei ou em um regulamento. Exemplo: uma estação de tratamento de água que não pode ser usada porque não se encaixa nos novos padrões ambientais, sendo seu custo de adequação superior ao valor recuperável.

FONTES INTERNAS DE INFORMAÇÃO

- a) Evidência de danos físicos no ativo. Exemplos:
 - I. um edifício danificado por um incêndio, inundação ou outros fatores;
 - II. um edifício fechado devido a deficiências estruturais; e
 - III. equipamentos danificados e que já não podem ser consertados por não ser economicamente viável.
- b) Mudanças significativas de longo prazo, com efeito adverso sobre a entidade, que ocorrem durante o período, ou que devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado. Essas mudanças incluem o ativo que deixa de gerar benefícios econômicos futuros, a existência de planos de descontinuidade ou

reestruturação da operação a qual um ativo pertence, ou planos para alienação de um ativo antes da data anteriormente esperada. Exemplos:

- I. se um ativo não está sendo usado da mesma maneira que era quando foi originalmente colocado em operação ou a sua vida útil prevista é mais curta do que a originalmente estimada, o ativo pode ter sofrido perda por irrecuperabilidade. Exemplo disso é um *mainframe*, pouco utilizado porque muitas de suas aplicações foram convertidas ou desenvolvidas para operação em servidores ou plataformas para microcomputador;
 - II. um prédio escolar que não está sendo usado para fins educacionais; e
 - III. uma decisão de desativar a construção do ativo antes da sua conclusão, ou antes de estar apto para operar. Assim, um ativo que não vai ser terminado não pode proporcionar o serviço pretendido. Exemplo: a construção foi desativada devido à identificação de uma descoberta arqueológica ou devido a fatores ambientais; e
- c) Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho dos serviços de um ativo é ou será pior do que o esperado. Os relatórios internos podem indicar que um ativo não está executando como esperado. Por exemplo, um relatório interno da secretaria de saúde sobre operações de uma clínica rural pode indicar que uma máquina de raio-x usada pela clínica sofreu perda por irrecuperabilidade porque o custo de manter a máquina excedeu significativamente aquele incluído no orçamento original.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outros fatores de que um ativo pode ter sofrido perda por irrecuperabilidade, exigindo que determine o seu valor de serviço recuperável.

Ao avaliar se houve ou não uma perda por irrecuperabilidade, a entidade precisa avaliar as mudanças no potencial de serviços sobre o longo prazo. Isto enfatiza que as mudanças estão sendo consideradas dentro do contexto antecipado do uso do ativo no longo prazo. No entanto, essas expectativas podem mudar e as avaliações realizadas pela entidade em cada data de apresentação das demonstrações contábeis devem refleti-las.

A aplicação da perda por irrecuperabilidade pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo necessitem ser revisados.

02.09.02.03 MENSURAÇÃO DO VALOR RECUPERÁVEL DO ATIVO

Valor recuperável é o **maior valor** entre o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e o seu valor em uso.

O valor justo é o valor pelo qual o ativo pode ser trocado, existindo um conhecimento amplo e disposição por parte dos envolvidos no negócio, em uma transação sem favorecimentos.

O preço de mercado mais adequado é normalmente o preço atual de cotação. Caso o preço atual não esteja disponível, o preço da transação mais recente pode oferecer uma base a partir da qual se estimam o valor justo menos os custos de alienação.

Para determinar o valor justo menos os custos de alienação, deve-se deduzir as despesas de venda, exceto as que já foram reconhecidas como passivo. Exemplos dessas despesas são as despesas legais, impostos, despesas de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda.

É importante destacar que a execução de um teste de imparidade não deve considerar como parâmetro único o valor de mercado, mas também o valor em uso do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

02.09.02.04 RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE UMA PERDA POR IRRECUPERABILIDADE

A perda por irrecuperabilidade do ativo deve ser reconhecida no resultado patrimonial, podendo ter como contrapartida diretamente o bem ou uma conta retificadora. Entretanto, quando o valor estimado da perda for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade pode ter que reconhecer um passivo.

Depois do reconhecimento de uma perda por irrecuperabilidade, 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.

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.

REVERSÃO DE UMA PERDA POR IRRECUPERABILIDADE

A entidade deve avaliar na data de encerramento das demonstrações contábeis se há alguma indicação, com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda por irrecuperabilidade reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada. O registro será a reversão de uma perda por irrecuperabilidade.

FONTES EXTERNAS DE INFORMAÇÃO:

- a) o ressurgimento da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;
- b) a ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, no
- c) ambiente tecnológico, legal ou político no qual a entidade opera.

FONTES INTERNAS DE INFORMAÇÃO:

- a) a ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, na medida que o ativo é usado ou previsto de ser usado. Estas mudanças incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho de um ativo ou para reestruturar a operação à qual este ativo está relacionado;
- b) uma decisão para recomeçar a construção do ativo que foi previamente interrompida antes da conclusão, ou antes de estar em capacidade de operar;
- c) existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho do ativo é ou será melhor do que o esperado.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outras indicações de uma reversão de uma perda por irrecuperabilidade, exigindo que a entidade determine por estimativa novamente o valor de serviço recuperável do ativo.

A reversão reflete um aumento no valor recuperável estimado para um ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que a entidade reconheceu a última perda por irrecuperabilidade para este ativo.

A entidade deve identificar a mudança nas estimativas que causou o aumento no valor de serviço recuperável. Seguem alguns exemplos de mudanças nas estimativas:

- a) se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor em uso, uma mudança na estimativa dos componentes do valor em uso;
- b) se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor justo menos os custos de alienação, uma mudança na estimativa dos componentes do valor justo menos os custos de alienação.

O aumento do valor contábil de um ativo atribuível à reversão de perda por irrecuperabilidade não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização), caso nenhuma perda por irrecuperabilidade tivesse sido reconhecida em anos anteriores.

A reversão da perda por irrecuperabilidade de um ativo deve ser reconhecida diretamente no resultado.

Depois que a reversão da perda por irrecuperabilidade é reconhecida, a variação patrimonial diminutiva de depreciação ou 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.

02.09.02.05 DIVULGAÇÃO

Recomenda-se à entidade evidenciar as seguintes informações para cada classe de ativos:

- a) o valor das perdas por irrecuperabilidade reconhecidas no resultado durante o período; e
- b) o valor das reversões de perdas por irrecuperabilidade reconhecidas no resultado do período.

A entidade deve evidenciar as seguintes informações para cada perda por irrecuperabilidade ou reversão reconhecida durante o período:

- a) Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por irrecuperabilidade;
- b) O valor da perda por irrecuperabilidade reconhecida ou revertida;
- c) A natureza do ativo;
- d) O segmento ao qual o ativo pertence;
- e) Se o valor recuperável do ativo é seu valor justo menos os custos de alienação ou seu valor em uso;
- f) Se o valor recuperável for determinado pelo valor justo menos os custos de alienação (o valor foi determinado por referência a um mercado ativo);
- g) Se o valor recuperável for determinado pelo valor em uso.

02.09.03 DEPRECIAÇÃO

A depreciação é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pelos seguintes fatores:

- a) Deterioração física;
- b) Desgastes com uso; e
- c) Obsolescência.

Em função desses fatores, faz-se necessária a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período, através da depreciação, atendendo o princípio da competência. Assim, é importante verificar que o reconhecimento da depreciação encontra-se vinculado à identificação das circunstâncias que determinem o seu registro, de forma que esse valor seja reconhecido no resultado do ente através de uma variação patrimonial diminutiva.

Para efetuar-se a depreciação é necessário que a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo.

Os ativos imobilizados estão sujeitos à depreciação no decorrer da sua vida útil. A manutenção adequada desses ativos não interfere na aplicação da depreciação. A apuração da depreciação deve ser feita mensalmente, a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. Por outro lado, se o método de depreciação for o de unidades produzidas, a variação patrimonial diminutiva de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção. A depreciação cessa quando o ativo é baixado. Entretanto, não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso.

A depreciação cessará quando do término do seu período de vida útil. Nesse momento, seu valor contábil será igual ao seu valor residual, ou na falta deste, igual a zero. A partir desse momento, o bem somente poderá ser depreciado se houver uma reavaliação, acompanhada de uma análise técnica que defina o seu tempo de vida útil restante.

Em função de suas características, alguns itens do ativo não deverão ser depreciados. Como exemplos de bens que não se encontram sujeitos à depreciação têm-se os terrenos e os bens de natureza cultural.

A estimativa da vida útil econômica do item do ativo é definida conforme alguns fatores:

- a) desgaste físico, pelo uso ou não;
- b) geração de benefícios futuros;
- c) limites legais e contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo; e
- d) obsolescência tecnológica.

Ao realizar a estimativa do tempo de vida útil de um determinado ativo, deve-se verificar:

- a) O tempo pelo qual o ativo manterá a sua capacidade para gerar benefícios futuros para o ente.
- b) Os aspectos técnicos referentes ao desgaste físico e a obsolescência do bem. Por exemplo, a utilização ininterrupta do bem pode abreviar a sua vida útil.
- c) O tempo de vida útil de um bem que possui a sua utilização ou exploração limitada temporalmente por lei e contrato não pode ser superior a esse prazo.
- d) A política de gestão de ativos da entidade, ao considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, fazendo com que a vida útil de um ativo possa ser menor do que a sua vida econômica.

A vida útil é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. Todos os fatores considerados para a determinação do tempo de vida útil do bem devem estar documentados, indicando os parâmetros e índices que tenham sido utilizados, bem como as normas ou laudos técnicos.

A estimativa da vida útil do ativo deve ser feita com base na experiência da entidade com ativos semelhantes. Assim, as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas pelos entes deverão ser estabelecidas pelo próprio, de acordo com as características particulares da utilização desses bens pelo ente. Assim, um veículo, por exemplo, poderá ser

depreciado em período menor ou maior, devido às características do uso desse bem. Ao final do período de vida útil, o veículo ainda pode ter condições de ser utilizado, devendo ser feita uma reavaliação do bem, caso o valor residual não reflita o valor justo, atribuindo a ele um novo valor, baseado em dados técnicos. A partir daí, pode-se iniciar um novo período de depreciação.

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

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

Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e por isso são ativos depreciáveis. O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta a determinação do montante depreciável do edifício.

Deve ser depreciado separadamente cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item.

A entidade aloca o valor inicialmente reconhecido de um item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e os deprecia separadamente. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura de uma aeronave e os motores da aeronave, sejam próprios ou sujeitos a um arrendamento financeiro.

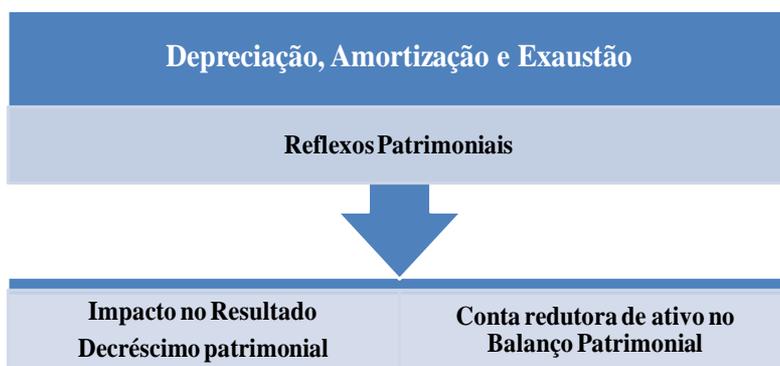
Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Esses componentes podem ser agrupados no cálculo da depreciação.

À medida que a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de um item que não são

individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.

A variação patrimonial diminutiva de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo. Entretanto, por vezes, os benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de ativos imobilizados usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível.

Observa-se os seguinte efeitos nas demonstrações:

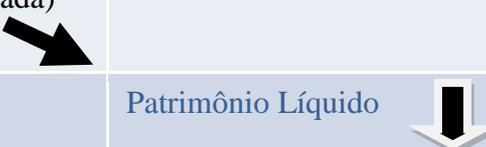


Efeitos na Demonstração das Variações Patrimoniais:



Efeitos no Balanço Patrimonial:

Balanço Patrimonial	
Ativo	Passivo
Ativo Imobilizado (Depreciação acumulada)	
	Patrimônio Líquido



02.09.03.01 VALOR DEPRECIÁVEL E PERÍODO DE DEPRECIÇÃO

O valor depreciável de um ativo deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada, sendo determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, observa-se que o valor residual de um ativo é usualmente insignificante e imaterial na determinação do valor depreciável.

02.09.03.02 MÉTODOS DE DEPRECIÇÃO

O método de depreciação deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo devem ser consumidos pela entidade.

Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Não é exigido que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método. Dentre os métodos, destaca-se o da linha reta (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

O método das cotas constantes utiliza-se de taxa de depreciação constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere.

CASO PRÁTICO:

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das cotas constantes. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é de

cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%. Por questões didáticas a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

ANO	Depreciação R\$	Depreciação Acumulada R\$	Valor Líquido Contábil R\$
1	400,00	400,00	2.200,00
2	400,00	800,00	1.800,00
3	400,00	1.200,00	1.400,00
4	400,00	1.600,00	1.000,00
5	400,00	2.000,00	600,00
			Valor residual = 600,00

O método da soma dos dígitos resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil. Esse é o método mais adequado para itens do imobilizado tais como veículos.

Caso prático:

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método da soma dos dígitos. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%. Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

ANO	Depreciação R\$	Depreciação Acumulada R\$	Valor Líquido Contábil R\$
1	$5/15 * 2000,00 = 666,67$	666,67	1933,33
2	$4/15 * 2000,00 = 533,33$	1.200,00	1.400,00
3	$3/15 * 2000,00 = 400,00$	1.600,00	1.000,00
4	$2/15 * 2000,00 = 266,67$	1.866,67	733,33
5	$1/15 * 2000,00 = 133,33$	2.000,00	600,00
			Valor residual = 600,00

O método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção.

CASO PRÁTICO:

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das unidades produzidas. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção que é igual a 5.000 unidades, sendo 500 unidades ao ano, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 10%. Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

ANO	Depreciação R\$	Depreciação Acumulada R\$	Valor Líquido Contábil R\$
1	200,00	200,00	2.400,00
2	200,00	400,00	2.200,00
3	200,00	600,00	2.000,00
4	200,00	800,00	1.800,00
5	200,00	1.000,00	1.600,00
6	200,00	1.200,00	1.400,00
7	200,00	1.400,00	1.200,00
8	200,00	1.600,00	1.000,00
9	200,00	1.800,00	800,00
10	200,00	2.000,00	600,00
			Valor residual = 600,00

02.09.03.03 ASPECTOS PRÁTICOS DA DEPRECIAÇÃO

A depreciação deverá ser realizada mensalmente em quotas que representam um duodécimo da taxa de depreciação anual do bem. Embora o lançamento contábil possa ser realizado pelo valor total da classe dos bens depreciados ao qual aquele item se refere, é importante notar que o cálculo do valor a depreciar deve ser identificado individualmente, item a item, em virtude da possibilidade de haver bens similares com taxas de depreciação diferentes e bens totalmente depreciados.

Também deve-se verificar que, no caso dos imóveis, somente a parcela correspondente a construção deve ser depreciada, não se depreciando o terreno.

Com relação aos bens que entrem em condições de uso no decorrer do mês, existem duas alternativas para a realização da depreciação desse mês:

- a) A depreciação inicia-se no mês seguinte à colocação do bem em condições de uso, não havendo para os bens da entidade, depreciação em fração menor que um mês.
- b) A taxa de depreciação do mês pode ser ajustada pro-rata em relação a quantidade de dias corridos a partir da data que o bem se tornou disponível para uso. Nesse caso, um bem disponível no dia 5, será depreciado em uma função de 26/30 da taxa de depreciação mensal. Também é possível que seja definida uma fração do mês para servir como referência. Como exemplo desse segundo caso, poderia ser definido como fração mínima de depreciação o período de 10 dias. Nesse caso, o mesmo bem, seria depreciado em uma função de 20/30 da taxa de depreciação mensal.

Caso o bem a ser depreciado já tenha sido usado anteriormente à sua posse pela Administração Pública, pode-se estabelecer como novo prazo de vida útil para o bem:

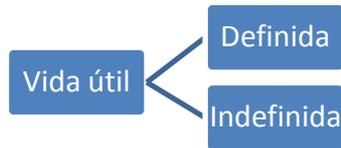
- a) Metade do tempo de vida útil dessa classe de bens;
- b) Resultado de uma avaliação técnica que defina o tempo de vida útil pelo qual o bem ainda poderá gerar benefícios para o ente; e
- c) Restante do tempo de vida útil do bem, levando em consideração a primeira instalação desse bem.

As opções apresentadas acima, nas letras (a), (b) e (c), podem também ser usadas nos casos em que o ente, após ajustar seu patrimônio a valor justo, começará a depreciar os bens já usados. Nesse caso, o controle patrimonial deverá ocorrer separadamente, para os bens usados e para os bens adquiridos na condição de novos, construídos, ou produzidos, já que possuirão vida útil diferenciadas.

02.09.04 AMORTIZAÇÃO

DETERMINAÇÃO DA VIDA ÚTIL

A entidade deve classificar a vida útil do ativo intangível em definida e indefinida.



Se a vida útil for definida, a entidade deve avaliar também a duração e o volume de produção ou outros fatores semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos, ou fornecer serviços para a entidade. O termo “indefinida” não significa “infinita”.

FATORES PARA DETERMINAÇÃO DA VIDA ÚTIL

A entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação da vida útil de um ativo intangível:

- a) a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe da administração;
- b) os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;
- c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- d) a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;
- e) o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais do ativo e a capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível;
- f) o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou contratuais para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e
- g) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

A vida útil de um ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da

estimativa da sua vida útil e capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível. Os softwares e outros ativos intangíveis estão sujeitos à obsolescência tecnológica. Para tanto, a entidade deve considerar o histórico de alterações tecnológicas. Assim, é provável que sua vida útil seja curta.

A vida útil de um ativo intangível resultante de acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os acordos obrigatórios sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo.

Podem existir fatores econômicos, políticos, sociais e legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos, políticos e sociais determinam o período durante o qual a entidade receberá benefícios econômicos futuros ou serviços, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios ou serviços. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores.

Os fatores a seguir, dentre outros, indica que a entidade está apta a renovar os acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) sem custo significativo:

- a) existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) serão renovados. Se a renovação depender de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;
- b) existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e
- c) o custo de renovação para a entidade não é significativo se comparado aos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais que se esperam fluir para a entidade a partir dessa renovação.

Caso esse custo seja significativo, quando comparado aos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais esperados, o custo de “renovação” deve representar, em essência, o custo de aquisição de um novo ativo intangível na data da renovação.

AMORTIZAÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL (COM VIDA ÚTIL DEFINIDA)

A amortização de ativos intangíveis com vida útil definida deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda, quando estiver totalmente amortizado ou na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro.

A amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, contra uma conta retificadora do ativo.

MÉTODOS DE AMORTIZAÇÃO

O método de amortização deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são esperados a serem consumidos pela entidade.

Vários métodos de amortização podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Dentre os métodos, destaca-se o da linha reta (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

Se não for possível determinar, com segurança, o padrão de consumo previsto pela entidade dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, deve ser utilizado o método linear.

A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques.

DETERMINAÇÃO DO VALOR RESIDUAL

Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, exceto quando:

- a) haja compromisso de terceiro para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou

b) exista mercado ativo para ele e:

- i. o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e
- ii. seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

O valor amortizável de ativo com vida útil definida é determinado após a dedução de seu valor residual. Um valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

REVISÃO DO PERÍODO E DO MÉTODO

O período e o método de amortização de ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver alteração no padrão de consumo previsto dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais atrelados ao ativo, o método de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser consideradas como mudanças nas estimativas.

ATIVO INTANGÍVEL COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA

O ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado. A entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, ou aqueles ainda não disponíveis para o uso, comparando o valor recuperável com o seu valor contábil sempre que existam indícios de que ativo intangível pode ter perdido valor.

REVISÃO DA VIDA ÚTIL

A vida útil de um ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

02.09.05 EXAUSTÃO

Determinados bens encontrados no ativo imobilizado estarão sujeitos à exaustão, ao invés da depreciação. Tais bens são aqueles explorados através da extração ou aproveitamento mineral ou florestal, por exemplo, uma floresta mantida com fins de comercialização de madeira. Dessa forma, a exaustão permitirá ao ente que o custo do ativo seja distribuído durante o período de extração/aproveitamento.

Para esse fim, é necessário que haja uma análise técnica da capacidade de extração/aproveitamento do ativo em questão, pois a exaustão se dará proporcionalmente à quantidade produzida pelo ativo. Por exemplo, no caso abaixo:

- a) jazida com capacidade de produção de 500.000 toneladas, registrada contabilmente pelo ente em 1.000.000,00.
- b) extração realizada no mês de 40.000 toneladas.

O cálculo da exaustão da jazida nesse período será:

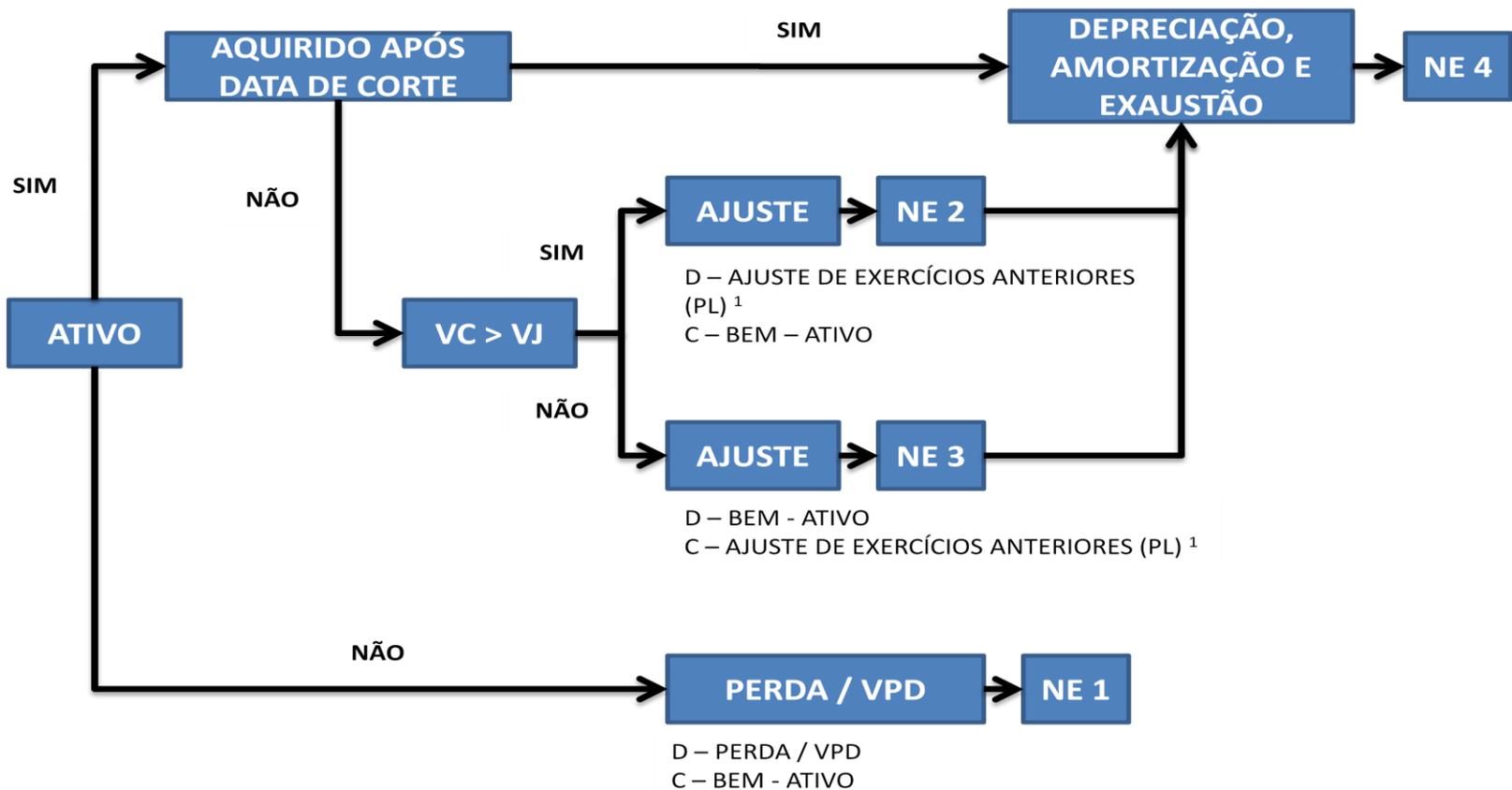
$$40.000 \text{ t} / 500.000 \text{ t} = 8\%$$

$$\text{Exaustão} = 8\% \text{ de } 1.000.000,00 = 80.000,00$$

Todas as operações realizadas referentes a capacidade de extração/aproveitamento, bem como os relativos a extração/aproveitamento realizado em cada período devem estar bem documentadas, de forma a embasar adequadamente o registro contábil.

02.09.06 ESQUEMA DE IMPLEMENTAÇÃO DA AVALIAÇÃO E DEPRECIAÇÃO DE BENS PÚBLICOS

A Administração Pública, de uma forma geral, não tem aplicado os critérios de reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizado e intangível conforme descrito neste Manual. Dessa forma, a introdução de uma data de corte faz-se necessária para identificar o início da adoção dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão pelo ente. Assim, segue um esquema para a introdução das práticas de avaliação e depreciação/amortização/exaustão.



1 Ajuste de Exercícios Anteriores: No primeiro exercício de implementação das normas descritas nesse manual, por se tratar de uma mudança na política contábil, será necessário realizar ajustes patrimoniais, efetuando lançamentos no ativo em contrapartida à conta “Ajustes de Exercícios Anteriores” do grupo “Resultados Acumulados” no PL. Após o ajuste inicial nos ativos e a implementação dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, poderão ocorrer valorizações ou desvalorizações em contas de ativos, que deverão ser realizadas nas respectivas contas de Reavaliação ou Redução ao Valor Recuperável.

PASSOS:

1º - Realizar uma verificação no inventário (imobilizado e intangível) da entidade no setor de patrimônio, de modo a separar as perdas. Os bens que não estejam sendo utilizados, que não tenham valor de venda, em virtude de serem inservíveis (obsoleto, quebrado, inutilizado, etc.) deverão ser baixados como perda diretamente em conta de resultado (VPD).

2º - Analisar a data de aquisição do bem – se foi adquirido no ano de início da implantação da depreciação/amortização/exaustão no ente, ele já deve ser depreciado sem que seja necessário realizar uma avaliação de seu valor justo.

3º - Se o ativo foi adquirido antes do ano da implantação da depreciação/amortização/exaustão no ente (data de corte), analisar se o valor contábil (VC) do bem está registrado no patrimônio da entidade acima ou abaixo do valor justo (VJ) – se o ativo estiver registrado abaixo do valor justo, deve-se realizar um ajuste a maior. Caso contrário (valor contábil acima do valor justo) o bem deve sofrer ajuste a menor. Assim, caso o valor contábil do bem diverja de maneira relevante do valor justo, o seu valor deverá ser ajustado, para após isto, ser implantados os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Para estes bens, os procedimentos de avaliação e depreciação/amortização/exaustão podem ser feito por etapas, considerando as condições operacionais de cada órgão e entidade.

OBS.: o ajuste de exercícios anteriores, o teste de *impairment*, a reavaliação de ativos e a depreciação/amortização/exaustão devem ser seguidos de notas explicativas (NE).

QUADRO DE NOTAS EXPLICATIVAS: Informações a serem evidenciadas

NE 1 (**PERDA**) – (a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento da inservibilidade do bem;

NE 2 (**AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES**) – (a) data de corte adotada pelo ente; (b) período inicial e final em que a comissão realizou o estudo para o cálculo do ajuste; (c) montante total do impacto diminutivo causado no patrimônio do ente de acordo com a respectiva desvalorização estimada; (d) se foi ou não utilizado avaliador independente, e para qual ativo (e) base de mercado usada por classe de ativo.

NE 3 (**AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES**) - (a) data de corte adotada pelo ente; (b) período inicial e final em que a comissão realizou o estudo para o cálculo do ajuste; (c) montante total do impacto aumentativo causado no patrimônio do ente de acordo com a respectiva valorização estimada; (d) se foi ou não utilizado avaliador independente, e para qual ativo (e) base de mercado usada por classe de ativo.

Para períodos após a realização dos ajustes no patrimônio do ente:

NE 4 (**DEPRECIÇÃO**) - As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa: (a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; (b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período; (c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

NE 5 (**IMPAIRMENT**) – (a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização; (b) o valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida; (c) se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso; (d) se o valor recuperável for o valor líquido de venda (valor de venda menos despesas diretas e incrementais necessárias à venda), a base usada para determinar o valor líquido de venda (por exemplo: se o valor foi determinado por referência a um mercado ativo); (e) se o valor recuperável for o valor em uso, a(s) taxa (s) de desconto usada(s) na estimativa atual e na estimativa anterior; (f) para um ativo individual, a natureza do ativo;

NE 6 (**REAVALIAÇÃO**) – (a) a data efetiva da reavaliação; (b) se foi ou não utilizado avaliador independente; (c) os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens; (d) se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação; (e) para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo;

02.09.07 RELATÓRIO MENSAL DE BENS (RMB)

O relatório mensal de bens (RMB) deverá levar em consideração, para apurar o valor líquido contábil, as reavaliações, ajustes a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão. A título de sugestão, é apresentado o seguinte modelo:

DESCRIÇÃO/QUANTIDADE DO ITEM:									
Data de aquisição	Valor de entrada	Data em que o item foi disponibilizado para uso ou do início do novo período de depreciação, amortização ou exaustão*	Valor contábil líquido inicial do mês (a)	Valor residual	Reavaliação no mês (b)	Custo subsequente adicional no mês (c)	Ajuste a valor recuperável no mês (d)	Depreciação, amortização ou exaustão no mês (e)	Valor líquido contábil final do mês (f=a+b+c-d-e)

*Para fins de cálculo da depreciação, amortização ou exaustão, deve ser considerada a data em que o bem estiver disponível para o uso ou a data a partir da qual ocorreu seu último ajuste, reavaliação ou ajuste a valor recuperável, que ocasionou a adoção de um novo período de depreciação, amortização ou exaustão.

02.10.00 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

As provisões, passivos contingentes e ativos contingentes são as obrigações indefinidas e incertas, as quais têm suporte documental que deixam incertezas quanto a valor e data prevista de pagamento. Assim, o objetivo deste capítulo é de definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identificando as circunstâncias cujas provisões devem ser reconhecidas, mensuradas e evidenciadas.

02.10.01 CONCEITOS

Provisões são obrigações existentes da entidade provenientes de eventos passados, e que se espera que resulte em uma saída de fluxo de recursos relacionados a benefícios econômicos ou potencial de serviços, com a característica de terem algum grau de incerteza quanto a valor e data prevista de pagamento.

Uma provisão só deve ser reconhecida se atender, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- a) A entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;
- b) É provável a saída de recursos para liquidar a obrigação; e
- c) Pode ser feita estimativa confiável do montante da obrigação.

Os passivos contingentes, por seu turno, podem ser:

- a) Uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- b) Uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - 1) Não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; ou
 - 2) O valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Assim, há diferença entre provisões e passivos contingentes, pois aquelas, para o seu reconhecimento, devem está vinculados ao conceito de passivo. Caso não atendam aos critérios necessários para o seu reconhecimento, devem ser tratados como passivos contingentes.

Ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob controle da entidade.

02.10.02 DIFERENCIAÇÃO ENTRE PROVISÕES E OUTROS PASSIVOS

As provisões podem ser diferenciadas de outros passivos como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência porque existe uma incerteza sobre a periodicidade ou quantia dos futuros dispêndios exigida na liquidação. Por outro lado:

- a) Contas a pagar são passivos a pagar por conta de bens ou serviços fornecidos ou recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e
- b) Apropriações por competência são passivos a pagar por mercadorias ou serviços recebidos ou fornecidos, mas que não foram pagos, faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo quantias devidas aos empregados como, por exemplo, quantias relativas ao pagamento acumulado de férias, embora algumas vezes seja necessário estimar o valor.

02.10.03 RELAÇÃO ENTRE PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES

Em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor. Porém, utilizamos o termo “contingente” para passivos ou ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão completamente dentro do controle da entidade. Adicionalmente, o termo passivo contingente é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

02.10.04 RECONHECIMENTO

02.10.04.01 PROVISÕES

Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) Uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- b) Seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação; e
- c) Possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Assim, se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

1. Obrigação Presente

Algumas vezes não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em conta toda evidência disponível, é mais provável que existe uma obrigação presente na data do balanço.

Na maioria dos casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em outros casos, por exemplo, em uma ação judicial, pode ser contestado se certos eventos ocorreram ou se estes eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade determina se uma obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível, incluída, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço (eventos subsequentes). Com base em tal evidência:

- a) Quando for mais provável que a obrigação exista na data reportada, a entidade reconhece a provisão (se encaixar no critério de reconhecimento);
- b) Quando é provável que a obrigação não exista na data do balanço, a entidade divulga o passivo contingente, a menos que a possibilidade de uma saída de recursos com benefícios econômicos ou potencial de serviços for remota.

1.2 Evento Passado

Para ser considerado um evento que cria obrigação, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso somente:

- I) Quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou
- II) No caso de uma obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.

As demonstrações contábeis tratam da posição patrimonial da entidade no final do período de apresentação dos relatórios financeiros e não com sua possível posição no futuro. Assim, nenhuma provisão é reconhecida para custos que incorrerão no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço da entidade são os que já existem na data do balanço.

Somente as obrigações que surgem de eventos passados e que existem independentemente das ações futuras da entidade são reconhecidas como provisões. São exemplos de tais obrigações as penalidades provenientes de danos ambientais impostos à entidade pela legislação. Tal obrigação levaria a uma saída de recursos independentemente das ações futuras daquela entidade.

02.10.04.02 PASSIVOS CONTINGENTES

A entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

Passivos contingentes podem se desenvolver de maneira não esperada. Assim, são avaliados continuamente para determinar se uma saída de recursos com benefícios econômicos ou potencial de serviços se tornou ou não provável. Se for provável que a saída de recursos com benefícios econômicos ou potencial de serviços é necessária para um item previamente tratado como um passivo contingente, uma provisão é reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual a alteração na probabilidade ocorre (exceto em raras circunstâncias quando uma estimativa precisa não pode ser feita). Por exemplo, uma entidade do setor público pode ter infringido uma lei ambiental sem estar claro se algum dano foi causado ao ambiente. Neste momento, tal fato é tratado como passivo contingente, sem reconhecimento no balanço patrimonial. Quando for claro que o dano foi causado e a reparação é necessária, a entidade reconhece uma provisão porque a saída de benefícios econômicos é agora provável.

02.10.04.03 ATIVOS CONTINGENTES

A entidade não deve reconhecer um ativo contingente.

Ativos contingentes geralmente surgem de eventos não planejados ou não esperados que não estejam totalmente sob controle da entidade e que dão origem à possibilidade de um ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços à entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade busca através de processos legais onde o resultado é incerto ou a geração interna de ativo intangível sem comprovação de que benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade.

Assim, ativos contingentes não são reconhecidos, uma vez que pode resultar no reconhecimento do ganho que pode não chegar a ser realizado. No entanto, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o respectivo ativo não é contingente e seu reconhecimento é apropriado.

02.10.05 MENSURAÇÃO

1. Melhor estimativa

O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa dos dispêndios necessários para liquidar a obrigação presente na data da apresentação das demonstrações contábeis.

A melhor estimativa dos dispêndios necessários para liquidar a obrigação presente é o valor que uma entidade pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la a um terceiro nesse momento. As estimativas do resultado e do efeito financeiro são determinadas pela administração da entidade, complementada pela experiência de transações similares e, em alguns casos, relatórios de peritos independentes. As evidências consideradas devem incluir toda evidência adicional fornecida por eventos após a data do balanço. Por exemplo:

Um laboratório médico do governo fornece *scanners* de ultra-som para centros médicos e hospitais de propriedade pública e privada através de uma base de recuperação total de custos. O equipamento é fornecido com garantia onde os centros médicos e hospitais são cobertos por custos de reparos de quaisquer defeitos que se tornam aparentes dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se pequenos defeitos são detectados em todos os equipamentos, os custos de reparo seriam de R\$ 1 milhão. Se grandes defeitos foram detectados, os custos de reparo

seriam de R\$ 4 milhões. As experiências do laboratório e futuras expectativas indicam que, para o próximo ano, 75 por cento do equipamento não será defeituoso, 20 por cento terá pequenos defeitos e 5% terá grandes defeitos. Assim, o laboratório avalia a probabilidade de uma saída de fluxos para as obrigações de garantia como um todo.

O valor esperado do custo de reparos é de:

0,00 (75% de zero) + **200.000** (20% de R\$ 1 milhão) + **200.000** (5% de R\$ 4 milhões) = R\$ **400.000**

2. Riscos e Incertezas

Os riscos e incertezas que inevitavelmente existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levadas em consideração para se alcançar a melhor estimativa da provisão.

O risco descreve a variabilidade de resultado. Um ajuste de risco pode aumentar o valor pelo qual o passivo é mensurado. É necessário ter cuidado ao realizar julgamentos em condição de incerteza para que ativos não sejam superestimados e passivos não são subestimados. No entanto, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma superavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de certo resultado adverso forem estimados com prudência, aquele resultado não é deliberadamente tratado como sendo mais provável do que a situação realística do caso. Deve-se evitar ajustes duplos de riscos e incertezas com consequente superavaliação da provisão.

3. Valor Presente

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.

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.

4. Eventos Futuros

Os eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidar a obrigação devem ser refletidos no valor da provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.

Os eventos futuros podem ser particularmente importantes para a mensuração das provisões. Por exemplo, certas obrigações podem conter índices ligados para compensar efeitos da inflação ou outras alterações específicas de preço. Na existência de evidência suficiente de prováveis taxas de inflação, isto deve ser refletido na quantia da provisão. Os efeitos de uma nova legislação que podem afetar a quantia de uma obrigação existente de um governo ou de uma entidade pública são levados em consideração ao se mensurar aquela obrigação quando evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é praticamente certa. A variedade de circunstâncias que surgem nas práticas torna impossível especificar um evento único que proporciona evidência objetiva e suficiente em todo caso. Evidência é necessária de qual legislação será usada e se será ou não promulgada e implementada no devido curso. Em muitos casos, porém, não existe evidência objetiva suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

5. Reembolsos

Algumas vezes, a entidade pode esperar que outra parte pague parte ou todo do dispêndio necessário para liquidar uma provisão (por exemplo, através de contratos de seguro, cláusulas indenizadoras ou garantias de fornecedor). A outra parte pode reembolsar valores pagos pela entidade ou pagar as quantias diretamente.

Quando se espera que alguns ou todos os desembolsos necessários para liquidar uma provisão são reembolsáveis por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for praticamente certo que será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. O valor reconhecido para o reembolso não deve exceder o valor da provisão.

Na demonstração das variações patrimoniais, a variação patrimonial diminutiva relativa à provisão pode ser apresentada líquida do valor reconhecido de reembolso.

Assim, na maioria dos casos, a entidade permanece responsável por todo o valor em questão, de modo que a entidade teria que liquidar o valor total se o terceiro não pagar por qualquer razão. Nessa situação, uma provisão é reconhecida pelo valor total da responsabilidade e um ativo separado para o reembolso previsto é reconhecido quando é absolutamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação.

6. Alterações nas Provisões

As provisões devem ser reavaliadas em cada data do balanço e devem ser ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que uma saída de recursos com benefícios econômicos ou potencial de serviços é necessária para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

Quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir a passagem do tempo. Esse aumento deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva financeira.

02.10.06 UTILIZAÇÃO

Uma provisão deve ser usada somente para as variações patrimoniais diminutivas das quais a provisão foi reconhecida originalmente. Além disso, somente as variações patrimoniais diminutivas relativas à provisão são ajustadas contra a mesma. Reconhecer uma variação patrimonial diminutiva contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para outra finalidade esconderia o impacto de dois eventos diferentes.

02.10.07 DIVULGAÇÃO

Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar:

- a) O valor contábil no início e no final do período;
- b) Provisões complementares feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- c) Valores utilizados (isto é, obtidas e cobradas contra a provisão) durante o período; e
- d) Valores não utilizados durante o período.

Recomenda-se a entidade divulgar as seguintes informações para cada classe de provisões:

- a) Uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma previsto de qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços;
- b) Uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas; e
- c) A quantia de algum reembolso esperado, indicando a quantia de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.

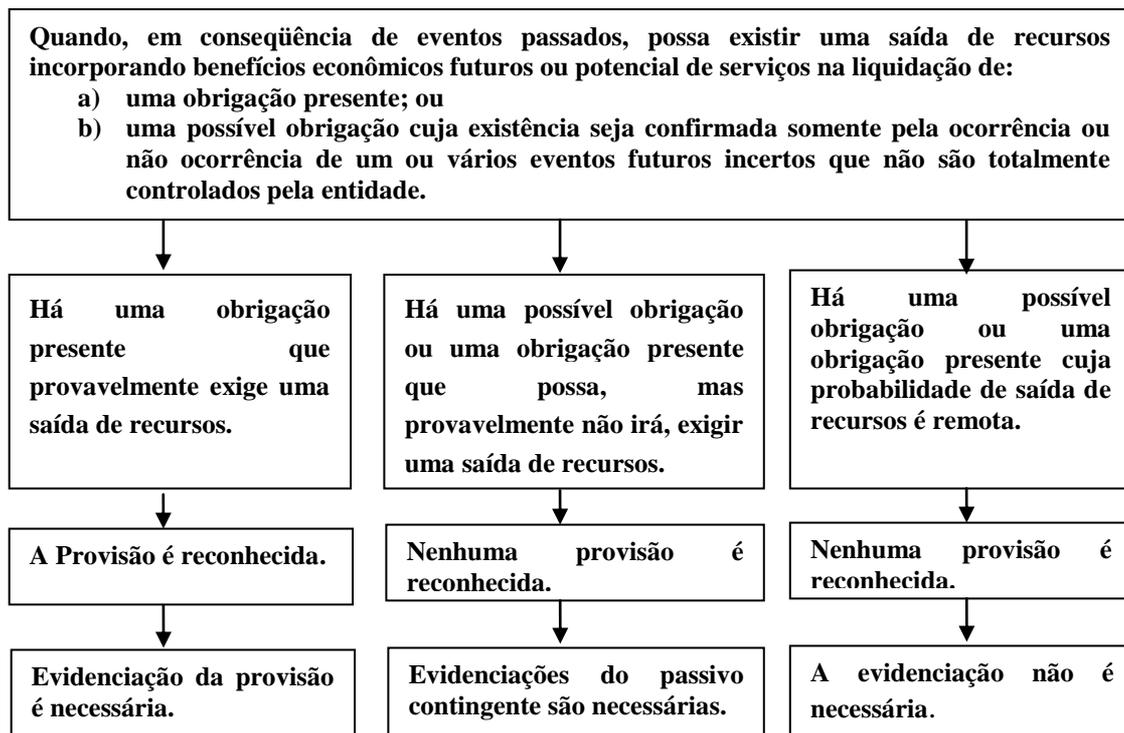
A menos que a possibilidade de qualquer saída para a liquidação for remota, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, onde praticável:

- a) Uma estimativa de seu efeito financeiro;
- b) Uma indicação das incertezas em relação à quantia ou periodicidade da saída; e
- c) A possibilidade de algum reembolso.

SUMARIZAÇÃO

A finalidade da sumarização é situar o leitor com relação às principais exigências deste Manual no que se refere a provisões, passivos e ativos contingentes.

1. Provisões e Passivos Contingentes



2. Ativos Contingentes

Quando, em consequência de eventos passados, exista um possível ativo cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou vários eventos futuros incertos que não são totalmente controlados pela entidade.		
A entrada de benefícios econômicos ou o potencial de serviços é certa.	A entrada de benefícios econômico ou potencial de serviços é provável, mas não é certa.	A entrada de benefícios econômicos ou o potencial de serviços não é provável de acontecer.
O ativo não é contingente, portanto, deve ser reconhecido.	Nenhum ativo é reconhecido.	Nenhum ativo é reconhecido.
	Evidenciações são necessárias.	Evidenciações são necessárias.

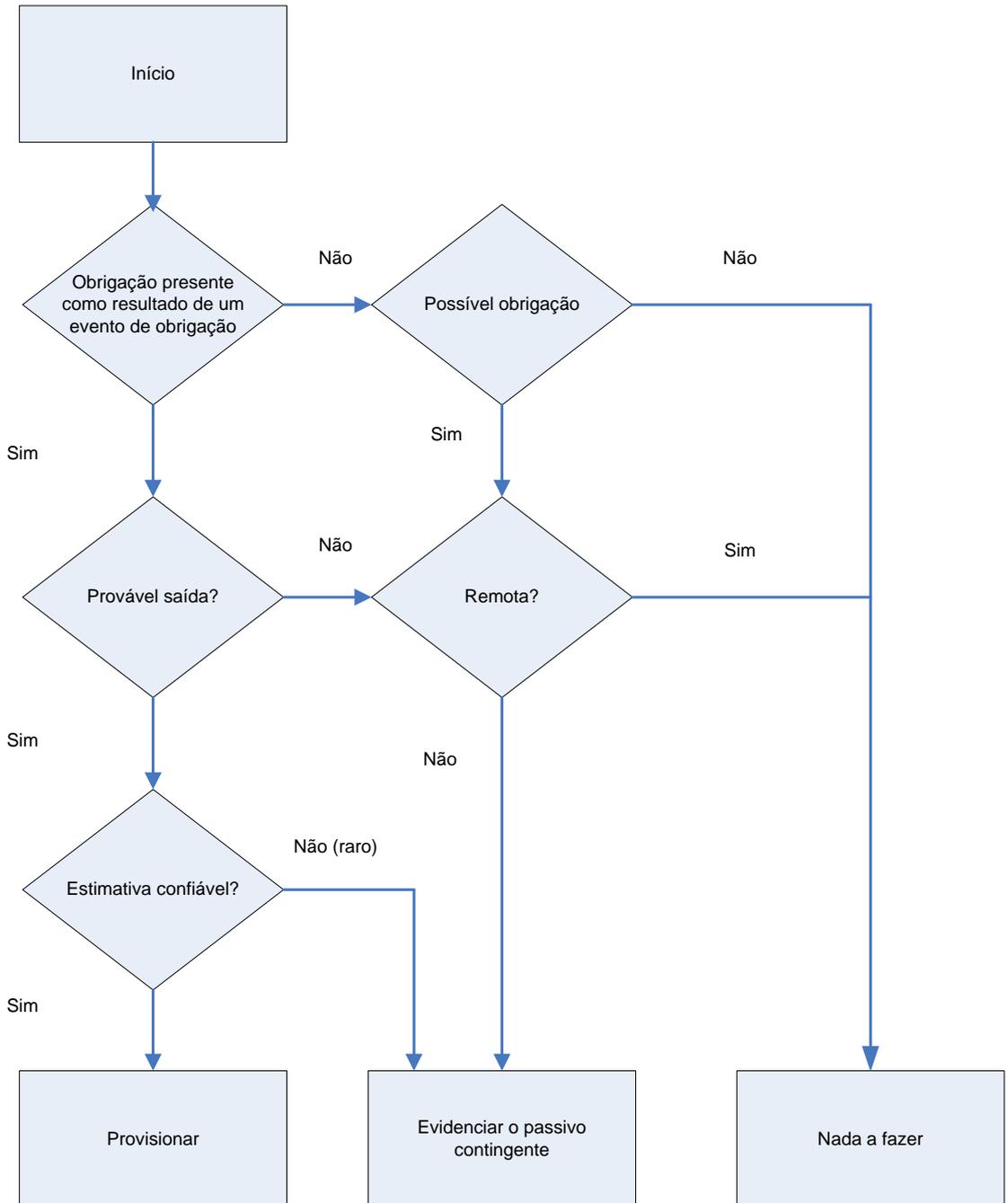
3. Reembolso

Quando se espera que o todo ou parte do desembolso exigido para se liquidar uma provisão seja reembolsada pela outra parte.	
A obrigação pela quantia prevista a ser reembolsada permanece com a entidade e é certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.	A obrigação da quantia prevista a ser reembolsada permanece com a entidade e o reembolso não é certo se a entidade liquidar a provisão.
O reembolso é reconhecido como ativo específico no balanço patrimonial e pode ser compensado contra a variação patrimonial diminutiva. A quantia reconhecida do reembolso previsto não pode exceder o passivo.	O reembolso previsto não é reconhecido como um ativo.
O reembolso é evidenciado junto à quantia reconhecida do mesmo.	O reembolso previsto é evidenciado.

ÁRVORE DE DECISÃO

A finalidade da árvore de decisão é resumir as exigências principais de reconhecimento das normas para provisões e passivos contingentes. Observe que, em alguns casos, não é clara a existência de uma obrigação atual. Nestes casos, um evento passado é responsável pela origem de uma obrigação presente se, levando

em consideração toda a evidência disponível, é mais provável do que uma obrigação presente não exista na data do balanço.



02.11.00 SISTEMA DE CUSTOS

A melhoria do processo de *accountability* pelo setor público leva necessariamente ao avanço das ferramentas à disposição dos gestores dos recursos públicos, auxiliando o processo de tomada de decisão. Em todo o mundo, o setor público vem tendo um papel preponderante na estabilidade econômica, sendo ator relevante na condução de políticas públicas que influenciam a economia.

As pesquisas no mundo relacionadas à gestão de custos aplicada ao setor público ainda são incipientes quando comparadas a outras linhas. Assim, o tema tem despertado cada vez mais o interesse dos pesquisadores na maioria dos países.

A busca de eficiência nos gastos do setor público deve ser direcionada para aumentar a capacidade de gerenciar os recursos à disposição das entidades do setor público, ao mesmo tempo em que a melhora o processo de tomada de decisão, contribuindo para otimizar as ações do Estado.

A obtenção de informações que subsidiem o processo de tomada de decisão pelos gestores é uma preocupação tanto das empresas quanto das instituições públicas. Nas empresas, o lucro é a principal medida de desempenho, enquanto nas instituições públicas é o custo. A característica mais relevante da informação de custos é comparabilidade, sendo obtida por meio da aplicação de modelo comum na obtenção da informação.

A informação de custos no setor público, ao materializar o processo de *accountability*, melhora a transparência, pois possibilita que o conjunto da sociedade entenda com maior clareza a utilização dos recursos públicos.

02.11.01 ASPECTOS LEGAIS DO SISTEMA DE CUSTOS

A necessidade de informação de custos é explicitada pela Lei nº 4.320/1964 resultante da mudança no processo de financiamento de alguns serviços, como os de abastecimento e esgoto, que deixavam de ser cobertos pelos tributos e migravam para ser financiados por um valor pago pelo usuário, necessitando que fosse conhecido o valor do custo.

“Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.”

Identificando a importância da informação de custos para o processo de tomada de decisão e a melhoria do processo de avaliação da gestão pública, o Decreto-Lei nº 200/1967 determina que:

“Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

Nesta mesma linha de raciocínio voltada à melhoria do processo de tomada de decisão no setor público, a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) no parágrafo 3º do art. 50 determinou a implementação do sistema de custos como ferramenta de acompanhamento e avaliação:

“§3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

A LRF também atribui à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), no inciso I do art. 4º, a função de dispor sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento:

*“Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no §2º do art. 165 da Constituição e:
I - disporá também sobre:
...
e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.”*

A Lei nº 10.180/2001, que organiza e disciplina os sistemas de planejamento, orçamento, administração, contabilidade e controle interno do Governo Federal, determina que o sistema de contabilidade deve evidenciar a informação de custos dos programas e das unidades da Administração:

*“Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:
(...)
V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;”*

02.11.02 AMBIENTE DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

A LRF, ao estabelecer as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal, define o seguinte âmbito de aplicação:

“Art. 1º (...)

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

§ 3º Nas referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;

b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;

III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.”

Por sua vez, a Federação Internacional dos Contadores-IFAC, instituição responsável pelas normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público-IPSAS define setor público da seguinte forma:

“Entidades do setor público incluem os governos nacionais, os governos regionais (por exemplo, estadual, territorial), governos locais (por exemplo, municípios) e entidades que os compõem (por exemplo, departamentos, agências, conselhos, comissões), salvo indicação em contrário.”

02.11.03 CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público nº 16.2 (NBC T 16.2), que trata de patrimônio e sistemas contábeis, apresenta os subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas. O item 12 define especificamente o subsistema de custos da seguinte forma:

“Subsistema de Custos – coleta, processa e apura, por meio de sistema próprio, os custos da gestão de políticas públicas, gerando relatórios que subsidiam a administração com informações sobre:

- 1. custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;*
- 2. otimização dos recursos públicos; e*
- 3. custos das unidades contábeis.”*

A NBC T 16.11 trata do sistema de custos no setor público, propondo que a informação de custos deve ser gerada por sistema informatizado projetado especificamente para tal fim, respeitando as características peculiares relacionadas à universalidade na prestação do serviço e à obrigatoriedade do fornecimento.

Conforme a legislação define, a informação de custos deve subsidiar os gestores tendo como objeto de custo os programas e as unidades da Administração. A forma típica de alocação de recursos para a prestação de serviços públicos, independentemente de contrapartidas, corresponde ao orçamento.

A comparabilidade é condição essencial para subsidio do processo de tomada de decisão pelos gestores e acompanhamento da informação de custos pelos órgãos de controle, sendo mencionada pela NBC T 16.11:

“12. Os atributos da informação de custos são:

(...)

(g) comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;

Para que a informação de custos seja gerada, é obrigatória sua apuração com base no regime de competência, podendo ser mensurada por meio de ajustes nas informações orçamentárias.

O sistema de informação de custos deve ser apoiado em três elementos essenciais: Sistema de acumulação, Modelo de mensuração e Método de custeio. Estes elementos podem ser assim definidos:

- Sistema de acumulação: forma com que os valores de custos são acumulados respeitado o fluxo físico operacional do processo produtivo.
- Sistema de custeio: modelo de mensuração das informações de custos;
- Método de custeio: método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto de custeio.

A definição correta destes elementos é condição primordial para a geração de informação de custos comparável e de qualidade.

O sistema de informação de custo deverá atender a legislação aplicável, especialmente a LRF no seu âmbito de aplicação, podendo ter como referência o que disciplina a Lei nº 10.180/2001 no sentido de gerar relatórios que mensurem, no mínimo, os custos por programa e unidade administrativa.

Como requisito necessário ao desenvolvimento do sistema de informações custos, é importante que os benefícios propiciados pelas informações superem seus custos de obtenção.

As informações de custos podem subsidiar a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

02.11.04 TERMINOLOGIA

Objeto de custo: é a unidade para a qual se deseja mensurar os custos.

Gasto: aquisição de bem ou serviço que implica em sacrifício financeiro, imediato ou não, para a entidade;

Desembolso: corresponde ao pagamento;

Custo: é o consumo de recursos;

Investimento: é o gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros;

02.11.05 OPERACIONALIDADE NO GOVERNO FEDERAL

Para aprimoramento do controle da ação governamental com enfoque dirigido a resultados, o Governo Federal se engajou em implantar um sistema de custos que permita a melhoria do processo de tomada de decisão e aplicação dos recursos nos programas do governo.

A experiência do Governo Federal na implantação de sistema de custos utiliza para a mensuração da variável financeira os registros da execução orçamentária da despesa, havendo a necessidade da realização de ajustes para que a informação inicial se aproxime da informação de custos que deve obedecer ao regime de competência. Tais ajustes contábeis devem ser realizados em duas etapas:

- 1) Ajuste inicial, que consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em registros contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, realizando ajustes por meio de acréscimos ou exclusões de dados, conforme modelo teórico de ajustes voltados à contabilidade de custos aplicada ao setor público;
- 2) Exclusão de informações não aderentes ao regime de competência.

Desta forma, partindo-se da informação da execução orçamentária são realizados ajustes com objetivo de aproximá-la do regime de competência, conforme o modelo apresentado a seguir:

Informação inicial

Despesa Orçamentária Executada (despesa liquidada + inscrição de Restos a Pagar Não Processados)

Ajustes:

- (+) Inclusões = Restos a Pagar liquidados no exercício
- (-) Exclusões = Despesa Executada por inscrição de Restos a Pagar Não Processados (exceto aqueles para os quais o fato gerador já tenha ocorrido) + Despesas de Exercícios Anteriores + Despesas não-efetivas (Formação de estoques / concessão de adiantamentos / Investimentos / Inversões Financeiras / Amortização)
- (=) Despesa Orçamentária Ajustada
- (+) Ajustes Patrimoniais (Consumo de Estoque / Despesa Incorrida de Adiantamentos / Depreciação / Amortização / Exaustão)
- (=) Despesa orçamentária ajustada ao regime de competência (após ajustes patrimoniais)

Com a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e a separação entre a informação orçamentária e a patrimonial, os dados necessários à apuração de custos incluirão os registros patrimoniais, podendo ser desnecessária a realização de alguns ajustes apresentados no esquema anterior.