

Tribunal de Contas do Mato Grosso

Procedimentos Contábeis Patrimoniais: Ativo Imobilizado e de Infraestrutura

Antonio Firmino Neto – MSc.
Professor/Contador

Introdução e Base Normativa

A Ciência Contábil

Reconhecimento



Mensuração

Evidenciação

Transversalidade da Contabilidade

**ENTIDADE
GOVERNAMENTAL**

**Departamento de
Pessoal
(IPSAS 19 e 25)**

**Setor de
Tributação
(IPSAS 23)**

**Setor de
Estoques
(IPSAS 12)**

**Departamento
Jurídico
(IPSAS 19)**

**Setor de Controle do
Imobilizado
(IPSAS 17 e 21)**

Dados Contábeis

Dados
Contábeis

Dados Contábeis

Contabilidade

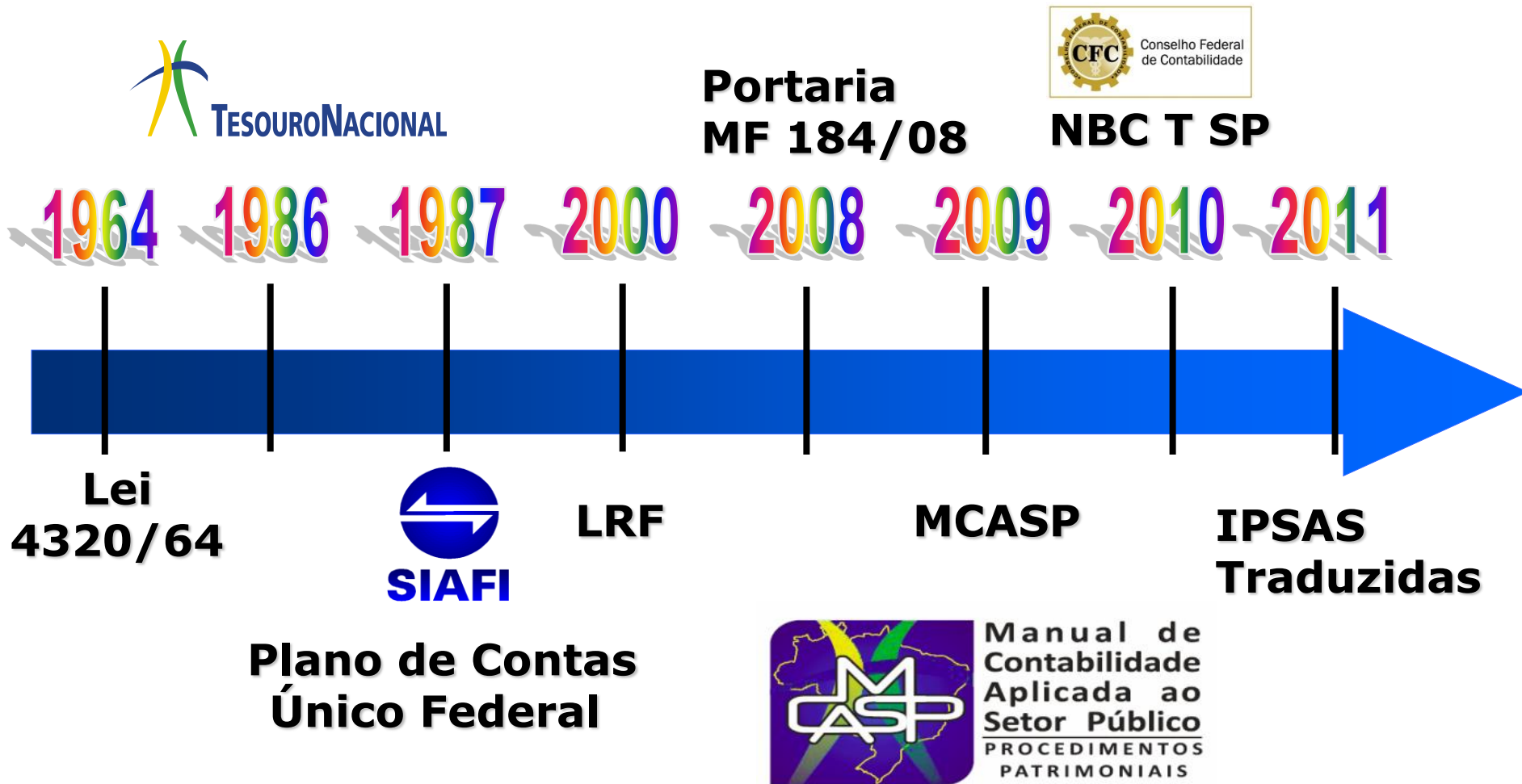
Dados Contábeis

Dados
Contábeis

Saída

**Informação
e Controle**

**CONSUMIDORES DE
INFORMAÇÃO**



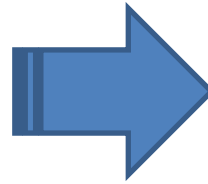
NBCASP, NBC T SP ou NBC T 16

Número	Ementa
NBC T 16.1	CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO
NBC T 16.2	PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS
NBC T 16.3	PLANEJAMENTO E SEUS INSTRUMENTOS SOB O ENFOQUE CONTÁBIL
NBC T 16.4	TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.5	REGISTRO CONTÁBIL
NBC T 16.6	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
NBC T 16.7	CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
NBC T 16.8	CONTROLE INTERNO
NBC T 16.9	DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO
NBC T 16.10	AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS EM ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.11	SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

2. Objeto X Objetivos da Contabilidade:

São objetos da Contabilidade Pública:

- ✓ Patrimônio
- ✓ Orçamento
- ✓ Atos Administrativos



NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação

Item 5 - O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o **patrimônio público**.



O Objetivo da CASP é **fornecer informações** sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza **orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio** da entidade do setor público e suas mutações

2. Objeto X Objetivos da Contabilidade:

Impacto: Registro de transações que não afetam o patrimônio, mesmo que não passem pelo orçamento.

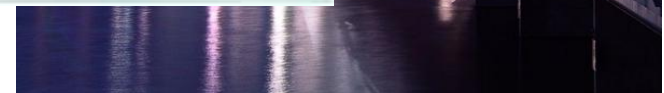
- ✓ Despesa sem suporte Orçamentário
- ✓ Procedimentos Patrimoniais
 - Depreciação, Exaustão e Amortização
 - Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável

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 insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

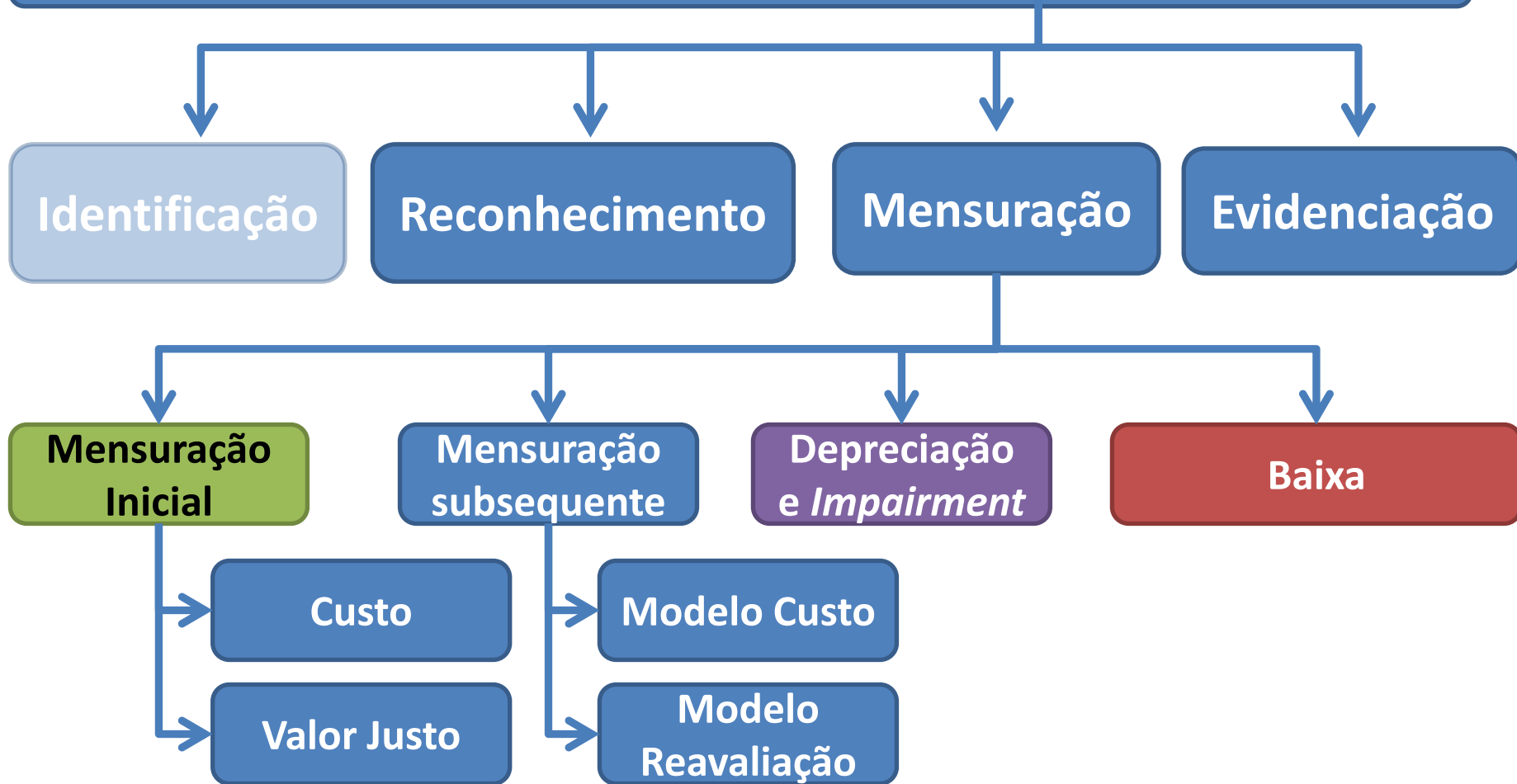
3. Conceito de Patrimônio Público



ATIVO IMOBILIZADO

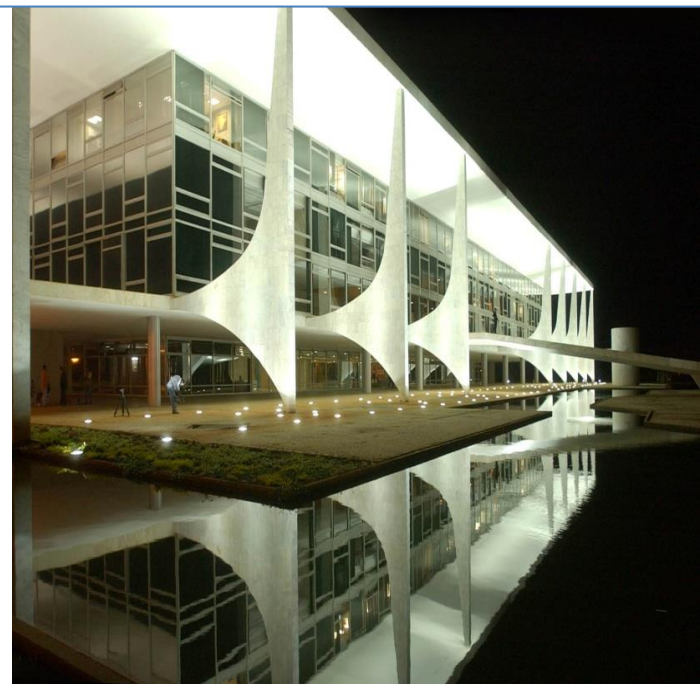


Ativo Imobilizado



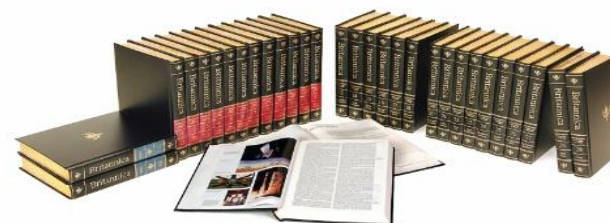
Conceito

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

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.



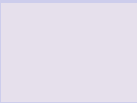

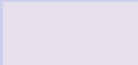


Bens Imóveis

Compreende o valor dos bens vinculados ao terreno que **não podem ser retirados sem destruição ou dano**.

Uso especial

Dominiais

Uso comum

ATO / FATO	ATIVO IMOBILIZADO	OUTROS
1. IMÓVEL PARA FINS ADMINISTRATIVOS		
2. ARRENDAMENTO MERCANTIL OPERACIONAL		
3. TERRENO SEM FINALIDADE PRECISA (PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO)		
4. OBRAS DE ARTE	<div>Obras de arte e peças para reposição</div> 	
5. PEÇAS PARA REPOSIÇÃO		
6. <i>Software</i> adquirido	<div>Em museus, galerias, destinados a manutenção de sua atividade.</div>	

Mensuração *inicial* com base no valor de:

Aquisição

Produção

Construção

Inclui-se os *gastos adicionais* ou complementares

CUSTOS SUBSEQUENTES

ITEM	NÃO RECONHECE	RECONHECE	OBSERVAÇÕES
Manutenção periódica			
Melhoria ou adição significativa			

Bens imobilizados obtidos a título gratuito: Reconhecidos pelo valor justo na data de aquisição, observando: I) Valor resultante de avaliação técnica, e; II) Valor patrimonial definido nos termos da doação.

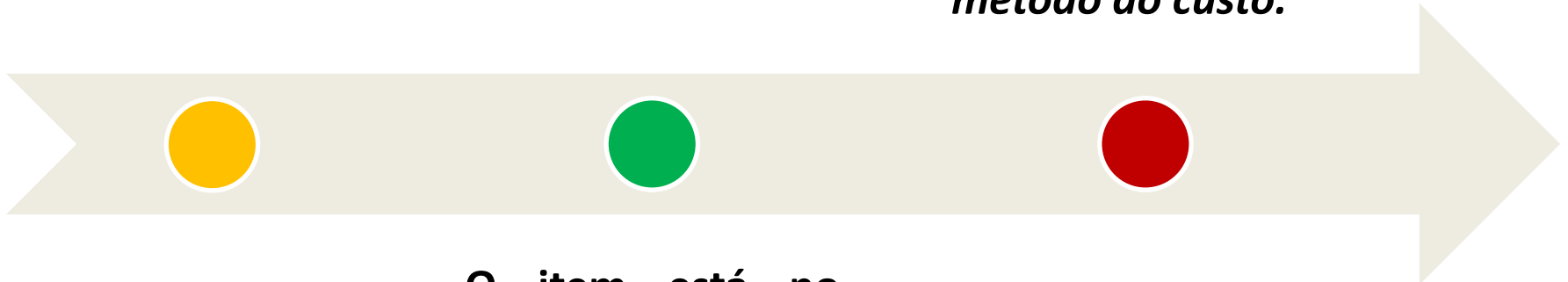
ITENS A SEREM OBSERVADOS NA MENSURAÇÃO DO IMOBILIZADO

ITEM	ENTRA NO CUSTO DO IMOBILIZADO	NÃO ENTRA NO CUSTO DO IMOBILIZADO
Tributos não recuperáveis		
Descontos Comerciais		
Abatimentos		
ELEMENTOS OBSERVADOS NA AQUISIÇÃO		
Custos de pessoal decorrentes de aquisição ou construção		
Custos de preparação do local		
Frete e manuseio		
Honorários		
CUSTOS DIRETAMENTE ATRIBUÍVEIS		
Custos administrativos		

Mensuração antes e após o reconhecimento – Método do Custo

Gastos passíveis de apropriação ao custo do imobilizado.

Gastos subsequentes, passíveis de apropriação ao valor do imobilizado segundo o *método do custo*.



O item está no local e em condições de operar, na forma pretendida pela administração.

Aquisição de um veículo, tipo UTI Móvel, adquirida no exterior:

COMPÕEM O CUSTO DE AQUISIÇÃO?	R\$
Valor do bem	300.000
Frete FOB	3.000
Impostos não recuperáveis	30.000
Gasto com fax e telefone para aquisição do bem	310
Seguro	20.000
Custo de aquisição do Bem	

O bem já está em condições de uso? Já pode ser depreciado?

Quando do recebimento da UTI Móvel verificou-se, apesar de o bem atender o termo de referência, que faltava um equipamento técnico essencial para atender as especificidades da legislação do SUS.

O custo de aquisição desse equipamento é de R\$ 5.000.

Compõem o custo de aquisição?		R\$
Equipamento técnico		5.000
Valor Bruto do Bem		353.000
Novo custo de aquisição		

Custo de aquisição ou subsequente?

Após dez mil quilômetros de uso a UTI Móvel foi conduzida para revisão. O custo de manutenção foi de R\$ 800.

Contabilização:

Compõem o custo do bem?	R\$
Manutenção periódica	800

D - 3.3.1.1.1.25.00	VPD – Material para manutenção de Bens	800
C - 1.1.1.1.1.01.00	Caixa ou Fornecedores	800

Bens de uso comum

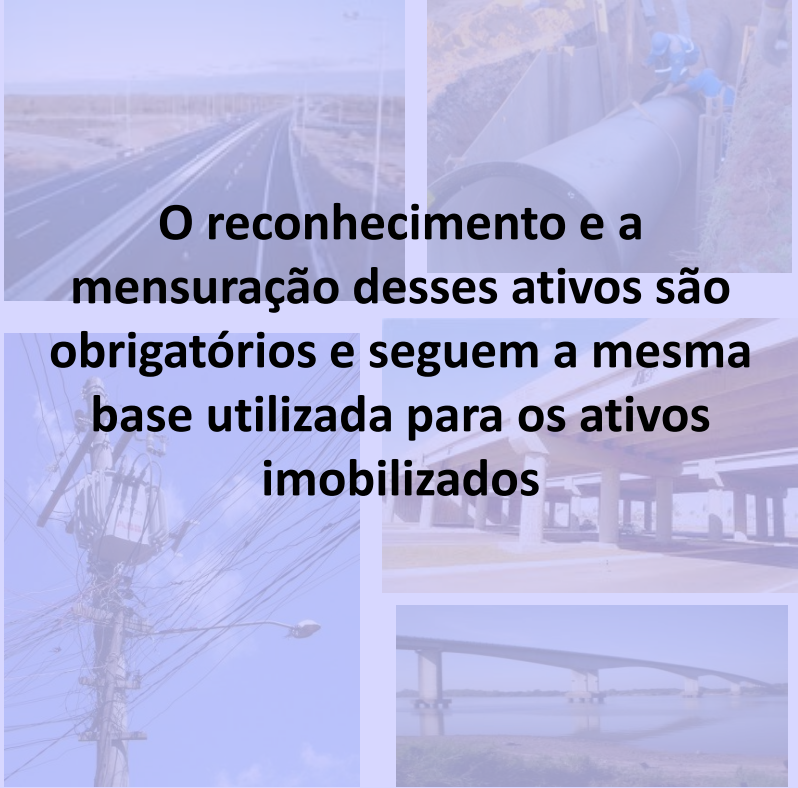


Conceito de Patrimônio Público

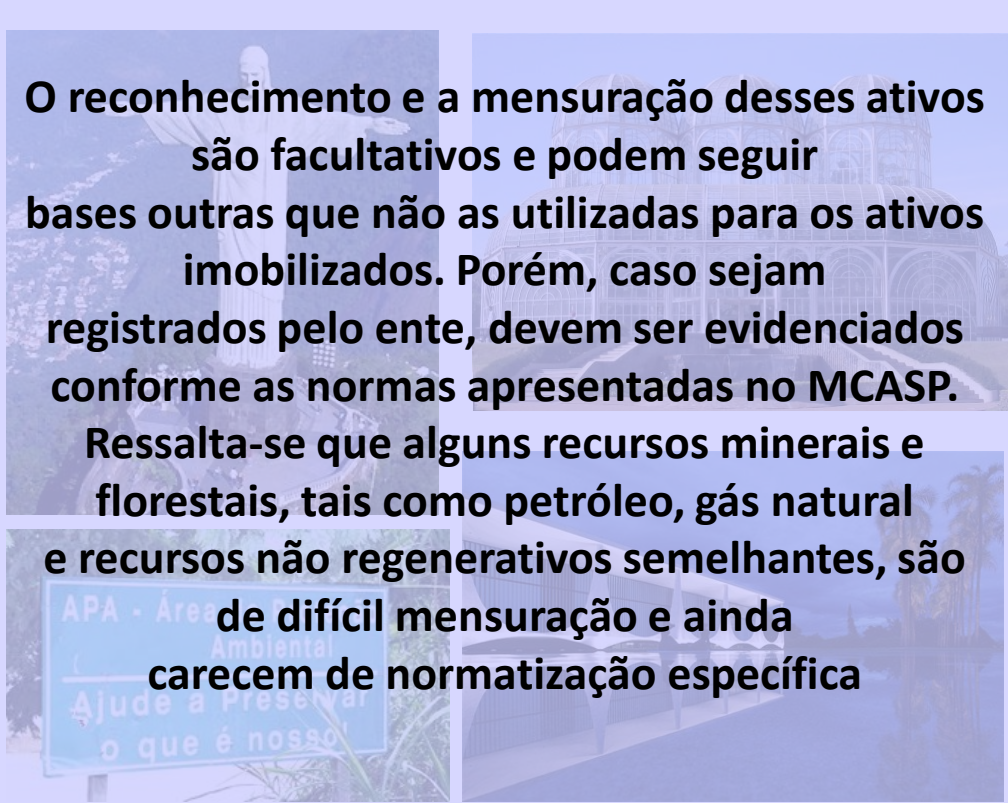
MCASP, parte II:
Bens de Uso Comum do
Povo:

☐ Ativos de Infraestrutura

☐ Bens do Patrimônio Cultural



O reconhecimento e a mensuração desses ativos são obrigatórios e seguem a mesma base utilizada para os ativos imobilizados



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 no MCASP. 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

Construção de uma rede de saneamento.

Determinado município previu em seu Plano Plurianual a construção de uma rede de saneamento básico. O custo orçado foi de dez milhões.

Como o setor contábil irá contabilizar esse ativo?

O contador deverá contabilizar esse bem de infraestrutura no **Ativo Imobilizado – Bens Imóveis em Andamento** enquanto estiver em construção.

Quando finalizado, o bem deverá ser reclassificado para **Ativo Imobilizado – Bens de Uso Comum do Povo – Sistema de Esgoto**.

O Custo de Construção pode ser determinado de duas formas:

I - Quando o ente for o executor - Planilha de acompanhamento de execução do próprio ente; ou

II - Quando o ente licitar - Planilha de acompanhamento de medição do contrato licitatório atestada.

Planilha de acompanhamento de execução de obra do próprio ente

COMPÕEM O CUSTO DE AQUISIÇÃO?	MÊS 1	MÊS 2	Mês <i>n</i> = 10 <i>Fim da const.</i>
Custo de preparação do local	100.000	200.000	1.000.000
Serviços Topográficos	15.000	30.000	150.000
Terraplenagem	200.000	400.000	2.000.000
Gasto com fax, telefone para aquisição do bem	500	700	2.000
Seguro	15.000	30.000	150.000
Drenagem	20.000	40.000	200.000
Tubulações e canos	800.000	1.600.000	8.000.000
Cimento, areia, concreto	300.000	600.000	3.000.000
Outros	200.000	400.000	2.000.000
Mão de obra	300.000	600.000	3.000.000
Custo de construção do Bem	1.950.000	3.900.000	39.000.000



Planilha de acompanhamento de medição do contrato licitatório atestada

	MÊS 1	MÊS 2	Mês <i>n</i> = 10 <i>Fim da const.</i>
Medição Atestada	1.950.000	3.900.000	39.000.000
Custo de construção do Bem	1.950.000	3.900.000	39.000.000

Contabilização do bem em andamento:

D – 1.2.3.2.1.06.00	Bens imóveis em andamento	
C - 1.1.1.1.1.01.00	Caixa ou Fornecedores	

Contabilização do bem finalizado:

D – 1.2.3.2.1.06.00	Bens de uso comum – bens de infraestrutura	39.000.000
C – 1.2.3.2.1.06.00	Bens imóveis em andamento	39.000.000

Tratamento específico de alguns imobilizados



Bens Móveis de Pequeno Valor

A entidade deve avaliar as ***situações*** em que as aquisições de ***bens de pequeno valor*** deverão ser ***reconhecidas*** como ativo ***imobilizado ou não***. Embora um bem tenha sido adquirido como permanente, ou seja, a despesa com sua aquisição tenha sido classificada orçamentariamente como despesa de capital, o seu controle patrimonial deverá ser feito baseado na relação custo de aquisição/custo de controle do material.

Despesa com material de proteção ou segurança

Suponha que após a construção de um imóvel foi publicada uma lei que obriga a todos os imóveis instalarem **Sprinkler** - Chuveiros automáticos de Resposta Rápida. Caso essa determinação não seja atendida o imóvel não poderá funcionar. Dessa forma, o ativo não geraria fluxo caixa.

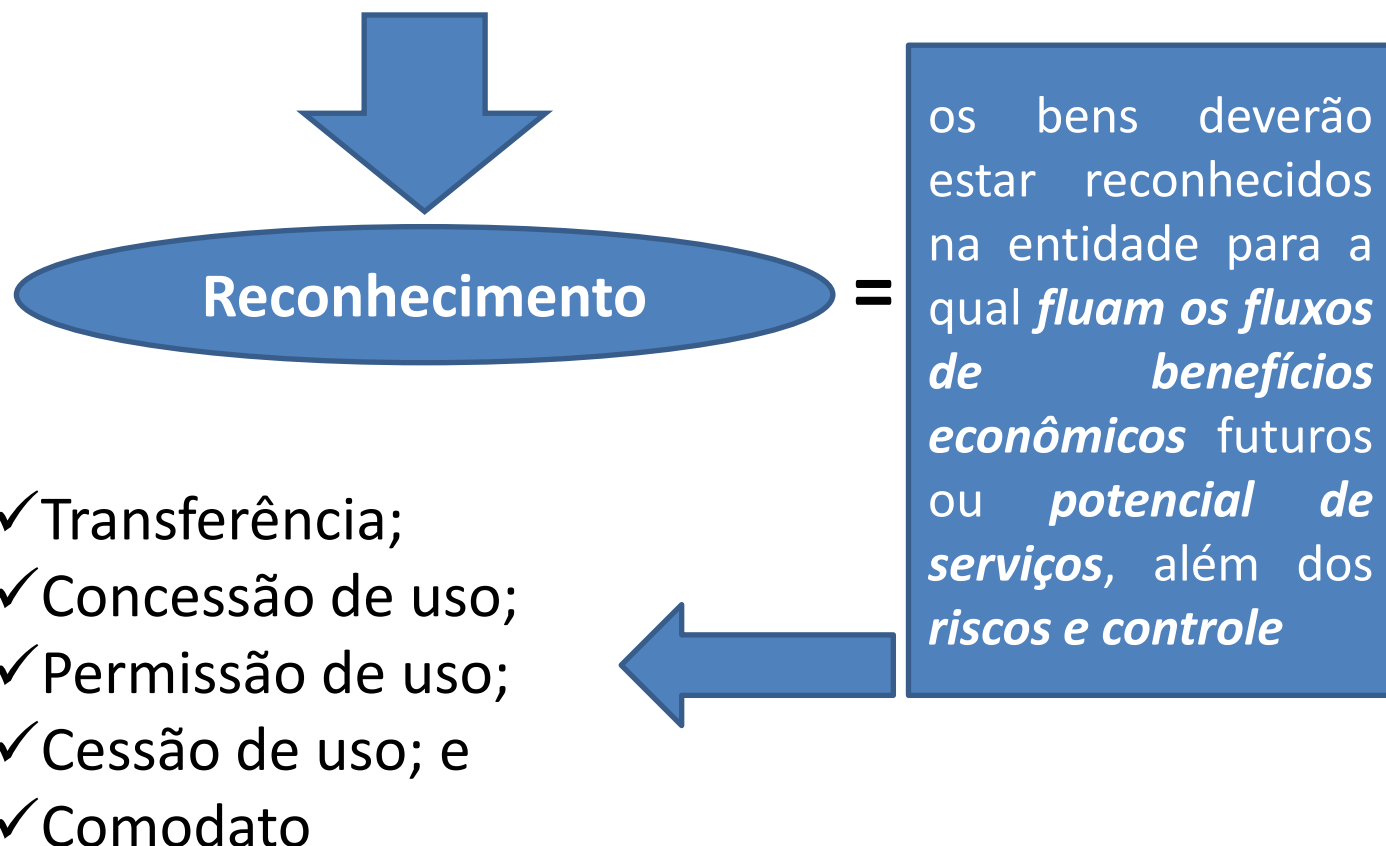
Classificação orçamentária **Port. 163: 4.4.90.51**

- 4 – Despesa capital
- 4 – investimento
- 90 – Aplicação direta
- 51 – obras e instalações

Identificação como Ativo Imobilizado:

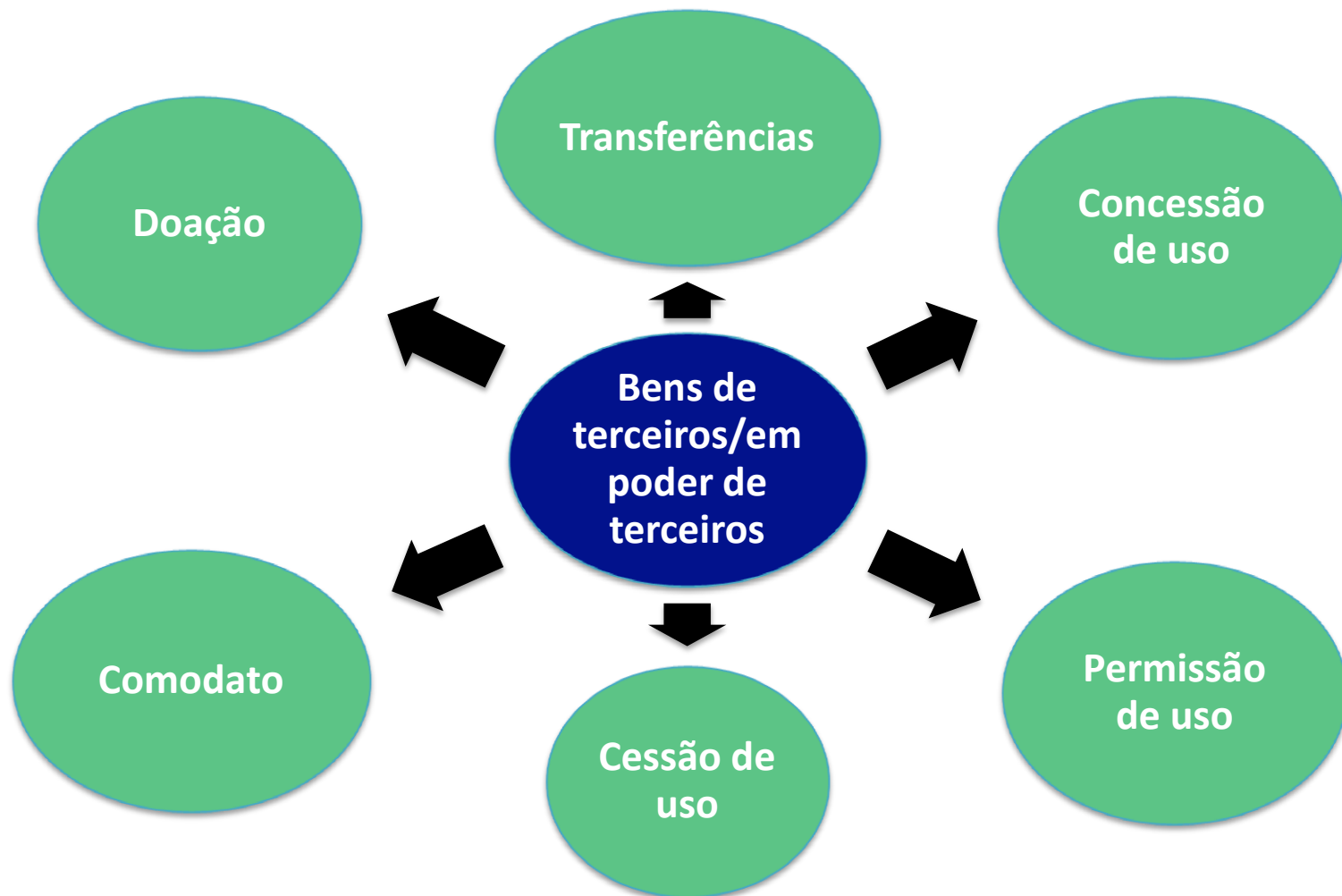
*“a entidade deverá aplicar o princípio geral de reconhecimento para todos os **ativos imobilizados** no momento em que os custos são incorridos, incluindo os **custos** iniciais e os **subsequentes...**”*

O tratamento dado aos bens em poder de terceiros e dos bens de terceiros em poder da entidade parte, essencialmente, da aplicação do conceito de ***recursos controlados***.



Bens da entidade em poder de terceiros e Bens de terceiros em poder da entidade

Situações em que há alteração do ente que detém a posse dos bens:



Reavaliação, Redução ao valor recuperável, Análise Horizontal e Vertical



Reavaliação

É a adoção do **valor de mercado** ou do **valor de consenso** entre as partes, *quando esse for superior ao valor líquido contábil.*

Reavaliação = Valor Líquido Contábil < Valor Justo

Redução ao valor recuperável – RVR (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 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 for maior.**

Mensuração após o reconhecimento – Política Contábil – Custo ou Reavaliação

A entidade deve escolher ou o **método de custo** ou o **método de reavaliação** como sua política contábil e deve aplicar tal política para uma classe inteira de ativos imobilizados.

CUSTO

Um item do ativo imobilizado deve ser evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas.

REAV.

O item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes.

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



Distinção entre redução ao valor recuperável e reavaliação negativa

A reavaliação visa assegurar que o valor dos ativos não difira materialmente de seu valor justo na data das demonstrações contábeis. O conceito abrange tanto a reavaliação positiva, quando o bem está registrado abaixo de seu valor justo, quanto à reavaliação negativa, quando o bem está registrado acima de seu valor justo. ***Esse procedimento não deve ser confundido com a redução ao valor recuperável que tem como principal características a perda de utilidade do bem.***

A redução ao valor recuperável, pressupõe, uma 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

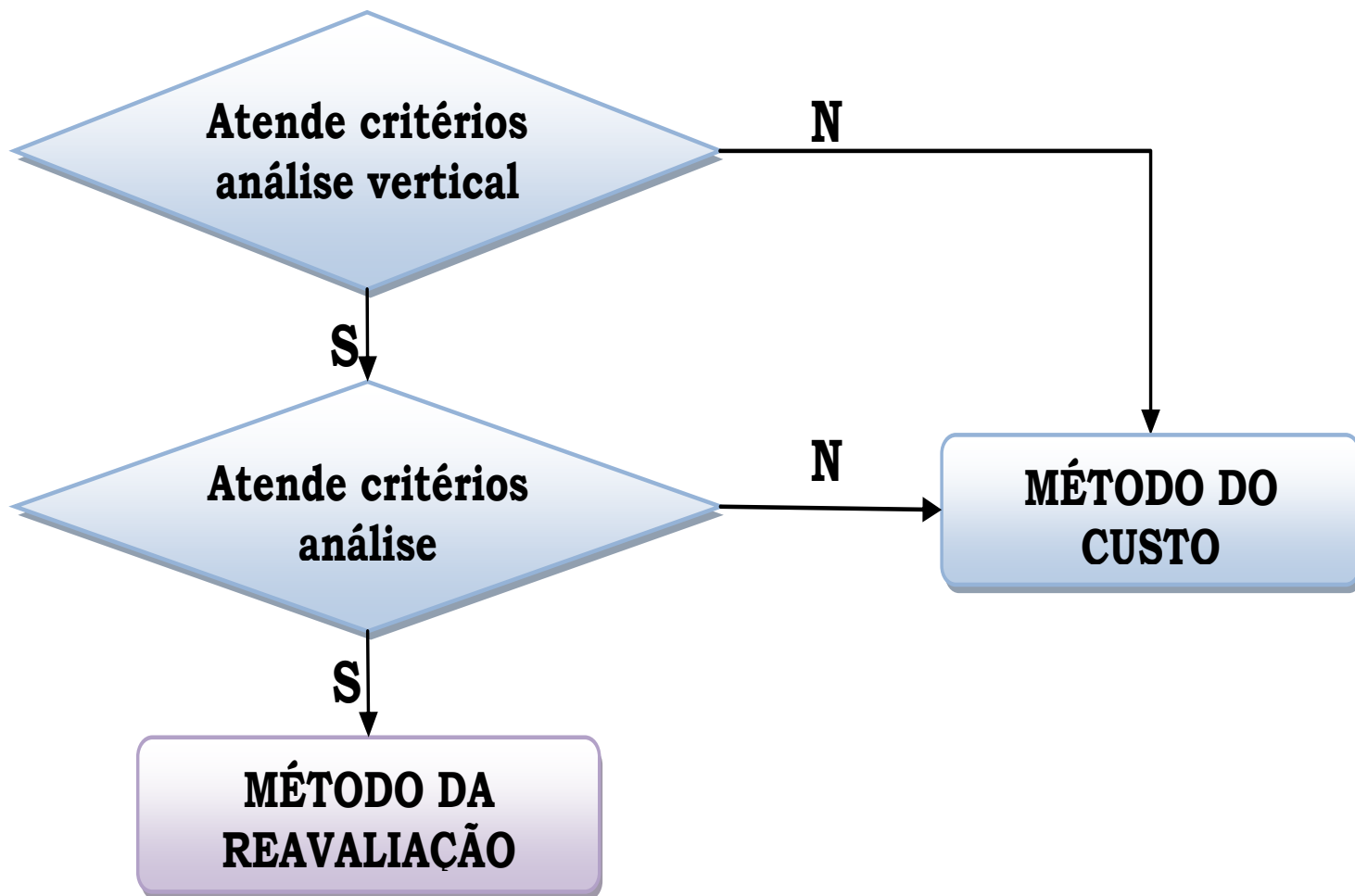


A avaliação, a reavaliação e a mensuração da perda por redução ao valor recuperável poderão ser realizadas a partir de laudo técnico elaborado, preferencialmente, por comissão criada para este fim, ou por perito, ou, ainda, por entidade especializada.

A comissão deverá ser composta de servidores de provimento efetivo, com conhecimentos nas áreas afetas ao tema. Nomeada por autoridade competente, deverá possuir a prerrogativa de convocar outros servidores para assessoramento, sempre que se demonstrarem necessários conhecimentos específicos passíveis de serem obtidos dentro da própria instituição.

Mensuração após o reconhecimento – Análise horizontal e vertical

– Custo ou Reavaliação



a) Análise vertical (representatividade da classe em relação ao subgrupo)

O título “**bens imóveis**” do subgrupo “imobilizado” da entidade é dividido em 10 itens. Nesse sentido, a fórmula para obtenção do percentual considerado de corte para o caso em análise é dada por:

(VLC Item) / (VLC Subgrupo) > 1/(nº itens), em que:

- I. *VLC Item: valor líquido contábil do Item;*
- II. *VLC Subgrupo: valor líquido do respectivo subgrupo imobilizado;*
- III. *Nº de Item: a quantidade de Itens utilizados pela entidade para evidenciar seu imobilizado.*

Considerando que o bem a ser avaliado é um edifício, temos:

VLC Item: 1.316.820.329

VLC Imobilizado: 2.482.859.786

$(\text{VLC item}) / (\text{VLC Imobilizado}) = 1.316.820.329 / 2.482.859.786 = \mathbf{0,5304}$

$1/(\text{nº classes}) = 1/10 = 0,10$, ou **10,00%**

b) Análise horizontal (*materialidade do item em relação a ele mesmo*)

O **edifício** está registrado no sistema de patrimônio, que serve de suporte ao **registro contábil, por R\$ 14.270.000**. De acordo com os dados disponíveis, **há elementos indicativos de que o valor justo** do bem em questão pode **sofrer variação igual ou superior a 10% de seu valor líquido contábil**.

O principal subsídio para essa constatação é o **valor do metro quadrado** na região, segundo tabela própria publicada pelo **setor imobiliário e pela Caixa Econômica Federal**.

Nesse caso, o critério da materialidade do item em relação a ele mesmo é atendido. Como o critério da representatividade também foi atendido, passa-se à reavaliação do bem.

c) Reavaliação

Edifício localizado na capital do Estado, com 8.616 metros quadrados de área construída, em ótimo estado de conservação, com data de conclusão em 1º/julho/20X1, colocado em uso na mesma data, para abrigar as diversas estruturas centrais da Secretaria de Estado da Fazenda, com **vida útil estimada de 40 anos**. O **valor de construção** do bem é de **R\$ 14.000.000** e o **valor residual** do bem é de **R\$ 2.000.000 (14,286%)**.

Cálculo da depreciação mensal a partir da conclusão da construção do bem e colocação em uso:

Valor depreciável = (valor de aquisição – valor residual estimado)

Depreciação anual = (valor depreciável) / (vida útil estimada em anos)

Depreciação anual = R\$ 12.000.000 / 40 anos = R\$ 300.000/ano.

Depreciação mensal = (valor da depreciação anual) / 12 meses

Depreciação mensal = R\$ 300.000 / 12 meses = R\$ 25.000/mês.

Lançamentos Contábeis

1) Pela apuração do valor contábil líquido

	Código da Conta	Título da Conta	Valor
D	1.2.3.8.1.02.00	Depreciação acumulada – bens imóveis	
C	1.2.3.2.1.01.02	Edifícios	1.200.000

4) Pelo registro da diferença entre o valor contábil do bem em 30/6/2012 e o valor de mercado em julho/2012:

	Código da Conta	Título da Conta	Valor
D	1.2.3.2.1.01.02	Edifícios	
C	4.6.1.1.X.XX.XX	Reavaliação de imobilizado	1.000.000

Referências Bibliográficas

BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro de 1988.

_____. *Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.*

_____. *Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964.*

_____. *Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 5ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade para a Federação, 2012.*

Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Resolução CFC nº 1.121/2008. NBC T 1 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das demonstrações Contábeis.

_____. *Resolução CFC Nº. 1.128/2008. NBC T SP 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação*

_____. *Resolução CFC Nº. 1.130/2008. NBC T SP 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil*

_____. *Resolução CFC nº 750/1993. Princípios Fundamentais de Contabilidade*

_____. *Resolução CFC nº 1.111/2007. Aprova o Anexo II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade*

*“Coloca toda sua confiança no nome do Senhor Javé, e não se fie
na sua própria inteligência.”*
Provérbios 3,5.

Obrigado!

*Antonio Firmino Neto – MSc.
Professor/Contador*

antonio.firminoneto@gmail.com