



PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA

Contabilidade Pública Municipal



PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA

Contabilidade Pública Municipal

Qualquer parte desta publicação poderá ser reproduzida, desde que citada a fonte.

Copyright © 2012. Confederação Nacional de Municípios.

Impresso no Brasil.

Coordenação:

Elena Pacita Lois Garrido
Jeconias Rosendo da Silva Júnior
Moacir Luiz Rangel

Autora:

Diana Vaz de Lima

Revisão:

Danúzia Queiroz Cruz Gama
Keila Mariana de A. Oliveira

Design gráfico:

Themaz Comunicação Ltda.

Ficha Catalográfica

Confederação Nacional de Municípios – CNM

Processo de Convergência da Contabilidade Pública Municipal / Confederação Nacional de Municípios – Brasília: CNM, 2012.

36 páginas.

ISBN 978-85-99129-48-7

1. Finanças municipais. 2. Contabilidade pública. 3. Gestão pública municipal. I. Título: *Processo de Convergência da Contabilidade Pública Municipal.*

Todos os direitos reservados à:



SCRS 505, Bloco C, Lote 1 – 3º andar – Brasília/DF – CEP: 70350-530

Tel.: (61) 2101-6000 – Fax: (61) 2101-6008

Site: www.cnm.org.br E-mail: atendimento@cnm.org.br

Mensagem do Presidente



Em 15 de dezembro de 2011, foi publicada a Portaria STN nº 231/2012, que altera o prazo para implementar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). De acordo com a portaria, para os entes da Federação – União, Estados e Municípios –, é facultativo a adoção do PCASP, a partir de 2012, e obrigatória, a partir de 2013.

Consta, ainda, na portaria, o calendário de adoção das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), que acompanha o apresentado para o PCASP e o calendário de adoção dos procedimentos patrimoniais e procedimentos Específicos.

Para os Procedimentos Patrimoniais, a implementação será gradual, a partir de 2012, e deve estar completa em 2014. Já para os procedimentos específicos, a implementação deverá ocorrer, obrigatoriamente, a partir de 2012.

Diante do exposto, visando a contribuir para um processo de capacitação nacional, a Confederação Nacional de Municípios (CNM) lembra aos atuais gestores a importância de preparar urgentemente a gestão pública municipal para adotar os novos procedimentos, capacitando os técnicos das áreas de planejamento, informática, orçamento, tesouraria, contabilidade, tributação, patrimônio, almoxarifado e controle interno, para as mudanças a serem implementadas na contabilidade pública municipal.

Paulo Ziulkoski

Presidente da CNM

Índice



Apresentação.....	5
1. O que muda na Contabilidade Pública Municipal?	8
2. Novos Modelos e Demonstrativos.....	9
3. Adoção de plano de contas único nacional - PCASP.....	10
4. Adoção de um novo regime contábil	12
5. Implantação de novos procedimentos.....	13
6. Implantação do Sistema de Custos	14

1. O que muda na contabilidade pública municipal?

Entre as mudanças contempladas pelas novas regras, destacam-se:

- Novos modelos e demonstrativos.
- Adoção de plano único nacional de contas.
- Adoção de um novo regime contábil (de misto para competência integral).
- Implantação de novos procedimentos, tais como depreciação, amortização, exaustão; provisões, reavaliações, entre outros.
- Atualização das demonstrações contábeis.
- Implantação de sistema de custos.



Fique atento!

Parte das mudanças se tornou facultativas a partir de janeiro de 2010 e todas elas obrigatórias a partir de primeiro dia de janeiro de 2013 para os Municípios brasileiros. É preciso ficar atento aos prazos estabelecidos, sob pena de as contas públicas municipais não serem aprovadas pelos órgãos de fiscalização.

2. Novos modelos e demonstrativos

Os Municípios continuam tendo de elaborar as demonstrações exigidas pela Lei nº 4.320/1964 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal:

- Anexo 12 – Balanço orçamentário.
- Anexo 13 – Balanço financeiro.
- Anexo 14 – Balanço patrimonial.
- Anexo 15 – Demonstração das variações patrimoniais.

Mas algumas mudanças devem ser feitas para atender a proposta do novo plano de contas. Além dessas mudanças, a Portaria STN nº 749/2009 da STN também incluiu outras três demonstrações contábeis, a saber:

- Anexo 18 – Demonstração do fluxo de caixa.
- Anexo 19 – Demonstrações das mutações do patrimônio líquido.
- Anexo 20 – Demonstração do resultado econômico.

3. Adoção de plano de contas único nacional – PCASP

3.1 O que é um plano de contas?

É a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecidas, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis.

3.2 Por que ele será único e quem será responsável pelo seu gerenciamento?

Porque todos os entes públicos federados deverão observar a mesma estrutura de contas. A STN, com o apoio do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, é responsável pela administração do PCASP até a implantação do Conselho de Gestão Fiscal, instituído pela LRF, a quem compete extinguir, especificar, desdobrar, detalhar e codificar contas.

3.3 Quem deve utilizar o PCASP?

O PCASP deve ser utilizado por todos os Poderes de cada ente da Federação, seus fundos, órgãos, autarquias, inclusive especiais, e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Para as empresas estatais dependentes, a utilização é facultativa.

3.4 Muda muito em relação ao plano de contas adotado atualmente pela prefeitura?

Muda. O modelo adotado atualmente será totalmente reestruturado, deixando de apresentar seis classes de contas para apresentar oito classes de contas, como ser observado no quadro 1.

QUADRO 1: ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS ATUAL E A NOVA ESTRUTURA A SER OBSERVADA

Contas	Plano de contas atual	PCASP
Patrimoniais	1. Ativo 2. Passivo + patrimônio líquido	1. Ativo 2. Passivo + patrimônio líquido
Resultado	3. Despesa 4. Receita 5. Resultado diminutivo do exercício 6. Resultado aumentativo do exercício	3. Variação patrimonial diminutiva 4. Variação patrimonial aumentativa
Controles da aprovação do planejamento e orçamento	1.9 Ativo compensado 2.9 Passivo compensado	5. Controles da aprovação do planejamento e orçamento 6. Controles da execução do planejamento e orçamento
Controles de atos potenciais	1.9 Ativo compensado 2.9 Passivo compensado	7. Controles de devedores 8. Controles de credores

Importante!

Se o sistema atualmente utilizado pela prefeitura permitir a mudança da estrutura de contas atual pela nova estrutura, inclusive com a alteração dos códigos das contas, basta que ele seja adaptado. Caso contrário, é importante que a prefeitura se prepare **urgentemente** para a troca do sistema, já que a migração de programas e a assimilação por parte dos operadores demanda tempo.

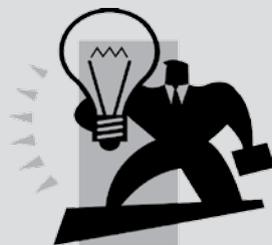


4. Adoção de um novo regime contábil

Desde a publicação da Lei nº 4.320/1964, a contabilidade pública vem adotando o regime misto, contabilizando como receita do exercício os valores efetivamente arrecadados e como despesa do exercício os valores empenhados.

Pela nova contabilidade, permanece do ponto de vista orçamentário o tratamento da receita pública (valores efetivamente arrecadados) e para a despesa pública (valores empenhados), mas agora passam a ser reconhecidos como natureza de informação patrimonial o direito e a obrigação pelo fato gerador (regime de competência integral).

Exemplos:



No lançamento do imposto será reconhecida uma variação patrimonial ativa tendo como contrapartida uma conta de ativo (direito a receber). No momento da arrecadação, o direito é baixado em contrapartida à conta bancos (ingresso financeiro) e, finalmente, reconhecida a receita do ponto de vista orçamentário.

No caso da obrigação, será reconhecido um passivo ainda que sem execução orçamentária. Ou seja, no momento em que o fato gerador houver sido constituído (entrega de bem ou serviço), independentemente de a despesa ter sido empenhada, deverá haver o registro da obrigação no passivo em contrapartida a uma conta de variação patrimonial passiva. Naturalmente, o gestor que der causa a ilegalidade (realização de despesa sem prévio empenho), responderá junto ao seu Tribunal de Contas.

5. Implantação de novos procedimentos

Conforme orientações emanadas da STN, além do reconhecimento dos ativos e passivos no momento do fato gerador, os seguintes procedimentos passam a ser obrigatórios:

- Registro mensal da depreciação dos bens móveis e imóveis (de uso).
- Registro mensal da amortização de despesas pagas antecipadamente (tais como assinatura de periódicos e benfeitorias em propriedade de terceiros).
- Registro mensal e baixa de encargos de férias e 13º salário por competência.
- Registro mensal e baixa de provisões (tanto do ativo como do passivo).
- Registro de ativos intangíveis produzidos (tais como programas de computador –*softwares* – e produtos desenvolvidos pelo Município).
- Registro de créditos a receber decorrentes de transações com terceiros, oriundas de receitas e de valores a recuperar de despesas, entre outros.
- Registro periódico da reavaliação do ativo imobilizado (anual ou quadrienal).
- Registro da redução valor recuperável (*impairment*) do ativo imobilizado.
- Reconhecimento mensal dos riscos de recebimento de créditos e consequente baixa.
- Ajuste mensal dos créditos e dívidas prefixadas a valor presente.
- Reconhecimento dos encargos incorridos referentes a créditos e dívidas pós-fixadas.
- Ajuste mensal dos itens de estoques pelo valor de mercado ou de aquisição.
- Ajuste tempestivo dos resíduos e refugos pelo valor realizável líquido.
- Ajuste tempestivo, pela equivalência patrimonial, das participações em empresas e consórcios.
- Incorporação tempestiva, no imobilizado, de gastos adicionais ou complementares posteriores que tragam benefícios econômicos futuros.
- Incorporação tempestiva dos bens de uso comum ao valor de construção.

Quando começar?

Se esses procedimentos não são comuns no seu Município, devem ser implementados o quanto antes, para que em 2013 a gestão municipal já esteja integrada às novas exigências.

6. Implantação do Sistema de Custos

6.1 O que é um Sistema de Custos?

Trata-se de importante ferramenta que visa a estabelecer um sistema de informações gerenciais, auxiliando a administração a tomar decisões e localizar falhas de gerenciamento. Cria um controle financeiro efetivo, contribuindo para a gestão do Município de várias maneiras, entre elas: avaliação de custo benefício; como e quando gastar; apoio ao controle interno e suporte indispensável para as decisões estratégicas.

6.2 Qual o papel do Sistema de Custos?

A existência deste setor – agora de implantação obrigatória a partir de 2013 – poderá auxiliar, dentre outras vantagens a:

- Saber com exatidão o custo para execução de seus serviços (taxas e serviços públicos).
- Ter um controle financeiro efetivo.
- Saber o custo das mercadorias e serviços pretendidos para fins de contratações e licitações em um preço básico condizente.
- Saber precisamente qual é a capacidade produtiva do material humano disponível.
- Saber o peso dos custos indiretos para manutenção dos serviços.
- Identificar onde está sendo alocada a maior parte dos recursos financeiros, e quais os cortes possíveis para obter maior impacto financeiro, afetando com menor intensidade o setor produtivo.
- Ter uma ferramenta de previsão de custos que auxilie a administração na tomada de decisões.

- Examinar o real interesse do Município pela possibilidade de recursos disponíveis de outras esferas para programas predefinidos (voluntários), no binômio custo benefício.
- Apoiar o Controle interno nas verificações rotineiras dos atos de sua competência.

Com a aplicação de um Sistema de Custos é possível obter respostas mais seguras para muitas questões que exigem decisões fundamentais e que, se tomadas de forma aleatória e sem estudo mais aprofundado, podem se tornar desastrosas às administrações, como, por exemplo:

- O serviço de vigilância deve ser terceirizado ou deve ser organizado pelo Município?
- Manter a frota de veículos e motoristas ou terceirizar esses serviços?
- Dar manutenção mensal nos bens móveis e imóveis ou consertar quando estiverem necessitando?
- Alugar espaços para o desenvolvimento dos serviços ou construí-los?
- Inscrever servidores em treinamentos abertos ou fazer contratação direta de instrutores?
- Abastecer veículos em postos particulares ou adquirir combustível em maior quantidade e os equipamentos para a instalação de um ponto de abastecimento exclusivo para o órgão?
- Manter estrutura física e de servidores para serviços de atendimento médico especializado, ou contratá-los somente quando necessário?
- Adquirir equipamentos para exames laboratoriais ou contratá-los de terceiros?
- Comprar *softwares* disponíveis no mercado e adaptá-los para uso próprio ou desenvolvê-los?

INFORMAÇÃO NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

Novos padrões contábeis

Regras gerais

Visando a contribuir para a adoção dos novos padrões contábeis na rotina da Prefeitura Municipal, a Confederação Nacional de Municípios (CNM) editará semanalmente novas instruções, a partir desta primeira, que trata do ativo imobilizado.

Para viabilizar a implantação do novo padrão contábil, os Municípios brasileiros devem implementar procedimentos na rotina administrativa municipal antes da implantação do novo plano de contas, para viabilizar os registros contábeis obrigatórios.

A Lei nº 4.320/1964 já previa a necessidade de haver registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

De acordo com o padrão contábil internacional, os ativos devem ser reconhecidos, seus valores contábeis devem ser determinados e os valores de depreciação e eventuais perdas por desvalorização devem ser reconhecidos.

Para os Municípios brasileiros que vão iniciar as ações para atender aos novos dispositivos, segue a seguinte sugestão de fluxo:

1. Primeiramente, deve ser realizado um levantamento físico dos bens, identificando quando cada bem foi colocado em uso, sua localização, vida útil, enfim, o bem deve ser identificado qualitativamente e quantitativamente.
2. De posse do inventário físico deve ser realizada a conferência com o registro contábil, para verificar se os bens que estão localizados fisicamente estão registrados na contabilidade (veja os relatórios e os balanços analíticos patrimoniais gerados pelos programas contábeis, e, se for necessário, levante os empenhos emitidos no elemento 41) e vice-versa.

3. Caso haja algum bem registrado na contabilidade, mas que não conste do inventário, deve ser aberto um processo para apuração de responsabilidade e, oportunamente, efetuar a baixa do bem.
4. Caso o problema seja o contrário (o bem existe fisicamente, mas não está registrado na contabilidade), deve-se abrir um processo administrativo para avaliar o que aconteceu e, se for o caso, solicitar um laudo de avaliação para que o registro contábil seja efetuado.
5. No caso dos bens devidamente identificados e registrados, mas que não tenham mais valor de uso ou de venda (inservíveis), devem ser baixados como perda diretamente em conta de resultado, ou, providenciada a sua doação, tendo como base um laudo de avaliação ou documento de doação que sinalize essas características (documento hábil).

Com uma carteira de imobilizado devidamente identificada fisicamente e registrada contabilmente, a gestão municipal está apta a implementar os demais procedimentos exigidos pelos padrões internacionais, que serão comentados na parte 2.

Caso haja dúvidas para implementar as ações suprarrelacionadas, participe do fórum permanente de contadores municipais <<http://www.cnm.org.br/contadores/>> e apresente suas experiências, questionando e participando do fórum de debates.

INFORMAÇÃO NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

Novos padrões contábeis

Tratamento do imobilizado (depreciação)

Ao concluir a identificação e o respectivo registro de cada bem permanente registrado no ativo imobilizado, a gestão municipal está apta a implementar os demais procedimentos exigidos pelos padrões internacionais, entre eles a depreciação.

O procedimento contábil da depreciação consiste na redução do valor dos bens tangíveis (que têm existência física), em função do desgaste pelo uso, pela ação da natureza ou obsolescência (ultrapassado tecnologicamente).

Conforme orientado em matérias anteriores pela CNM, o procedimento contábil da depreciação é de **adoção obrigatória desde o início do exercício financeiro de 2010**.

Bens depreciáveis

São sujeitos à depreciação apenas os bens tangíveis utilizados na atividade operacional do Município, a exemplo de edifícios e construções (a partir da conclusão ou início de utilização, destacando-se o valor da edificação do valor do terreno), computadores, móveis (mesas, cadeiras, armários etc.), veículos e máquinas e equipamentos.

No entanto, não são depreciáveis os terrenos rurais e urbanos, os bens móveis de natureza cultural (obras de artes e antiguidades), os bens de uso com vida útil considerada tecnicamente indeterminada e os animais que se destinam à exposição e à preservação.

É importante ressaltar que o bem só poderá ser depreciado a partir da data em que for instalado ou posto em serviço.

Base de cálculo e taxas aplicadas

No caso do bem novo, a base de cálculo da depreciação será o valor da nota fiscal (empenho). Nesse valor também devem ser adicionados os gastos necessários para colocar o bem em uso na forma pretendida pela administração (despesas com frete e instalação, *softwares* que são parte integrante do bem, entre outros).

Sobre esse valor será aplicada uma taxa de depreciação, correspondente ao tempo de vida útil do bem, que pode variar de entidade para entidade, dependendo das condições em que o bem será usado. Também deve ser definido se esse bem apresentará valor residual ao final da sua vida útil, para então estabelecer a alíquota de depreciação a ser aplicada.

Valor residual é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzido os gastos esperados para sua venda.

Para apuração da base de cálculo da depreciação com valor residual, considere o exemplo a seguir.

	Em R\$
Valor da nota fiscal (empenho)	14.000,00
(-) Valor residual	1.400,00
Base de cálculo da depreciação	12.600,00

A determinação do período de vida útil econômica de determinado bem é a maior dificuldade associada ao cálculo da depreciação. Para estimar a vida útil ou o período de uso de um ativo, os seguintes fatores devem ser considerados:

- a capacidade de geração de benefícios futuros;
- o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- a obsolescência tecnológica; e
- os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

A Secretaria do Tesouro Nacional definiu a seguinte tabela de vida útil e valor residual a serem considerados no âmbito do governo federal:

Bem	Vida útil	Valor residual
Aparelhos e equipamentos de comunicação	10 anos	20%
Aparelhos e utensílios domésticos	10 anos	10%
Equipamento de proteção, segurança e socorro	10 anos	10%
Máquinas e equipamentos gráficos	15 anos	10%
Equipamentos para áudio, vídeo e foto	10 anos	10%
Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	10 anos	10%
Equipamentos de processamento de dados	5 anos	10%
Máquinas, instalações e utensílios de escritório	10 anos	10%
Equipamentos hidráulicos e elétricos	10 anos	10%
Mobiliário em geral	10 anos	10%
Veículos diversos	15 anos	10%
Acessórios para automóveis (duração superior 1 ano)	5 anos	10%

A recomendação é que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo sejam revisados, pelo menos, ao final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.

Registra-se que a depreciação de um ativo cessa quando ele é baixado ou transferido do imobilizado. Todavia, essa depreciação não cessa pelo fato de o ativo tornar-se obsoleto ou ser retirado temporariamente de operação, a não ser que esteja totalmente depreciado.

Métodos de depreciação

O método de depreciação deve refletir os benefícios esperados do ativo de acordo com seu padrão de consumo. Entre os métodos que podem ser aplicados, destacam-se:

- a) *método linear*: considera que o bem será usado de forma constante durante toda a sua vida útil, e que não haverá mudança no valor residual;
- b) *método das unidades produzidas*: reduz o valor do bem com base na expectativa de produção;
- c) *método dos saldos decrescentes*: considera que o bem produzirá mais quando novo, decrescendo seu valor até o final da vida útil.

Normalmente, os bens em uso na atividade operacional de um Município apresenta um padrão de consumo uniforme, razão pela qual se recomenda o uso do método linear, de fácil aplicação, em que são fixadas taxas constantes de depreciação ao longo do tempo de vida útil, como no exemplo:

Bem	Valor de aquisição	Vida útil	Taxa de Depreciação
Mobiliário novo	R\$ 12.000,00	10 anos	10% ao ano ou 120 meses

Bens usados

Durante o período de transição para adoção dos novos padrões, será muito comum os gestores municipais depararem-se com bens usados, com valor irrisório e sem nunca terem passado pelo processo de depreciação.

A recomendação é que antes de ser aplicado o procedimento da depreciação, esse bem passe por um laudo de avaliação, para estimar uma nova vida útil e o seu valor justo ou recuperável.

Ademais, qualquer melhoria que contribua para o aumento da vida útil de um bem classificado no ativo imobilizado, incrementando a sua capacidade produtiva ou que envolva gasto significativo, deve ter seus valores incorporados a esse bem, alterando-se, conseqüentemente, a base de cálculo da depreciação.

Bens totalmente depreciados

Quando a depreciação acumulada atingir 100% do valor do bem, mesmo estando esse bem ainda em uso, a depreciação não será mais calculada, permanecendo o valor original do bem e a respectiva depreciação acumulada nos registros contábeis até que o bem seja alienado, doado, trocado ou quando não mais fizer parte do patrimônio.

Também existe a possibilidade de o bem ser reavaliado, sendo estabelecido no laudo de avaliação a nova vida útil e o novo valor que será tomado como base do cálculo de depreciação.

EXEMPLO 1

	Em R\$
Veículo novo adquirido pela entidade	24.600,00
Valor residual	2.460,00
Base da depreciação	22.140,00
Depreciação que será lançada mensalmente (R\$ 22.140,00: 180 meses ou 15 anos)	123,00

EXEMPLO 2

	Em R\$
Mobiliário novo adquirido pela entidade	12.000,00
Valor residual	1.200,00
Base da depreciação	10.800,00
Depreciação que será lançada mensalmente (R\$ 10.800,00: 120 meses ou 10 anos)	90,00

EXEMPLO 3

	Em R\$
Equipamento de processamento de dados usado (valor histórico)	2.800,00
Laudo de reavaliação (base de cálculo da depreciação)	3.600,00
Vida útil estabelecida pelo laudo	3 anos
Depreciação que será lançada mensalmente (R\$ 3.200,00: 36 meses ou 3 anos)	100,00

Periodicamente, a conta depreciação acumulada receberá, a crédito, os valores das quotas de depreciação lançadas durante o tempo de vida útil até que seus valores sejam igualados ao valor contábil dos bens que estão sendo depreciados, ou até o montante do valor oferecido como base de cálculo da depreciação (deduzido do valor residual).

Na parte 3 serão comentados os procedimentos de reavaliação e valor recuperável (*impairment*).

Caso haja dúvidas para implementar as ações suprarrelacionadas, participe do fórum permanente de contadores municipais <<http://www.cnm.org.br/contadores/>> e apresente suas experiências, questionando e participando do fórum de debates.

PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA MUNICIPAL

Procedimento contábil da reavaliação

Conforme comentado anteriormente, durante o período de transição da contabilidade municipal aos novos padrões contábeis, será muito comum os gestores depararem-se com bens usados de valor irrisório e que nunca foram depreciados. Neste caso, é recomendado que, antes de ser aplicado o procedimento da depreciação, esse bem seja novamente avaliado, para estimar uma nova vida útil e o seu valor justo ou recuperável.

A adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para o registro de bens do ativo, quando esse for diferente do valor contábil líquido do bem, consiste no procedimento contábil denominado **reavaliação**.

Da mesma forma que a depreciação, o procedimento contábil da reavaliação é de adoção obrigatória desde o início do exercício financeiro de 2010.

Papel da reavaliação

O procedimento contábil da reavaliação tem como papel preservar o conceito de uso e o princípio da continuidade das atividades operacionais da entidade, por isso **somente os bens móveis e imóveis de uso, portanto, registrados no ativo imobilizado, serão reavaliados**.

Base de cálculo

O valor da reavaliação é a diferença entre o valor contábil líquido do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico. O valor contábil líquido pode ser entendido como o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada,

O valor de mercado, por sua vez, refere-se ao valor que a entidade despenderia para repor esse ativo, considerando-se uma negociação normal entre partes independentes, sem favorecimentos

e isentas de outros interesses, devendo esse valor considerar o preço à vista de reposição do ativo, contemplando as condições de uso em que o bem se encontra. Para apuração do valor da reavaliação, considere o exemplo a seguir.

	Em R\$
Valor histórico do bem	36.000,00
Depreciação acumulada	(32.000,00)
Valor contábil líquido	4.000,00
Novo valor do bem segundo laudo	16.000,00
Valor de reavaliação	12.000,00

A NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público esclarece que na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

Em caso de bens imóveis específicos, o valor justo pode ser estimado utilizando-se o valor de reposição do ativo devidamente depreciado, podendo esse ser estabelecido por referência ao preço de compra ou construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

Periodicidade da reavaliação

As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do balanço patrimonial, pelo menos (NBC T 16.10):

- (a) *anualmente*, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; e
- (b) *a cada quatro anos*, para as demais contas ou grupos de contas.

Registra-se que, ao optar pela reavaliação, o critério para avaliação contábil do imobilizado da entidade deixa de ser o valor de custo (valor original), e as reavaliações passam a ser periódicas,

com uma regularidade tal que o valor líquido contábil não apresente diferenças significativas em relação ao valor de mercado, na data de encerramento de cada exercício social.

No âmbito do governo federal, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) recomenda que o procedimento contábil da reavaliação só seja efetuado se o valor líquido contábil sofrer modificação significativa, devendo sempre ser levada em conta a relação custo-benefício e a representatividade dos valores.

Critérios de avaliação

A contabilização da reavaliação deverá ser efetuada com base em laudo fundamentado que indique os critérios de avaliação e os elementos de comparação adotados. A reavaliação deve observar o princípio da continuidade, ou seja, considerar a efetiva possibilidade de recuperação dos ativos em avaliação pelo seu uso.

Segundo orientação da STN, para se proceder à reavaliação deve ser formada uma comissão de no mínimo três servidores. Esses deverão elaborar o laudo de avaliação, que deve conter, ao menos, as seguintes informações:

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

No caso dos bens adquiridos, distribuídos e colocados em uso em exercícios anteriores a 2010, a STN recomenda que eles sejam avaliados individualmente, item por item, observando-se se o valor contábil líquido sofre modificação significativa. Caso vários bens idênticos tenham sido adquiridos juntos e estejam nas mesmas condições de uso, pode-se fazer um único teste de recuperabilidade para evidenciar o valor de todo o lote de bens. Ressalta-se que o controle patrimonial deve ser sempre individual.

A norma internacional (IPSAS 17) recomenda que, se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe contábil do ativo imobilizado a qual pertence esse ativo também deverá ser reavaliada. Da mesma forma, todos os itens da mesma classe devem ser reavaliados simultaneamente, de forma a evitar que em alguma demonstração contábil apareçam valores e custos referentes a datas distintas.

Contabilização da reavaliação

De acordo com a norma internacional, os acréscimos ao valor do ativo em decorrência da reavaliação devem ser creditados diretamente na conta de reserva de reavaliação (patrimônio líquido).

Se o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em razão de reavaliação, essa redução deverá ser reconhecida no superávit ou no déficit, a não ser que haja saldo na referida reserva de reavaliação, que, nesse caso, poderá ser debitada até o limite existente. Os aumentos e reduções individuais de ativos em uma classe deverão ser contrapostos uns com os outros na mesma classe.

Registra-se que, após a reavaliação, a depreciação do bem passa a ser calculada sobre o novo valor, considerando-se a vida útil econômica remanescente indicada no laudo de avaliação.

Caso prático

Considere que a conta edifícios registrada no ativo imobilizado esteja contabilizada em R\$ 80.000,00, com depreciação acumulada de R\$ 20.000,00, e que, conforme laudo elaborado por peritos, seu valor de mercado esteja avaliado em R\$ 90.000,00, com 20 anos de vida útil remanescente.

Situação do bem antes do laudo		Situação do bem apresentada no laudo	
Valor histórico	80.000,00	Novo valor do bem	90.000,00
Depreciação acumulada	(20.000,00)	Tempo de vida remanescente	20 anos
Valor contábil líquido	60.000,00		

Resultado da reavaliação	
Valor da nova avaliação	90.000,00
Valor contábil líquido	60.000,00
Valor a ser reavaliado	30.000,00

A prática contábil recomenda que primeiro se elimine o valor da depreciação acumulada em contrapartida ao valor registrado para o bem, para que se obtenha o seu valor contábil líquido (R\$ 60.000,00). Para apurar o valor reavaliado, parte-se do novo valor do bem apresentado pelo laudo (R\$ 90.000,00) deduzido do valor contábil líquido (R\$ 60.000,00), sendo a diferença o valor a ser reavaliado (R\$ 30.000,00).

O valor de R\$ 30.000,00 será então debitado na mesma conta edifícios, tendo como contrapartida uma conta de reserva de reavaliação (patrimônio líquido), passando então a conta edifícios a apresentar o valor de R\$ 90.000,00.

O valor de R\$ 90.000,00 passa a ser a nova base de cálculo da depreciação, que será efetuada com base no tempo de vida útil remanescente do bem (20 anos), representando uma parcela anual de R\$ 4.500,00 ou R\$ 375,00 mensais (método linear).

Caso haja dúvidas para implementar as ações relacionadas ao procedimento contábil da reavaliação, participe do fórum permanente de contadores municipais <<http://www.cnm.org.br/contadores/>> e apresente suas experiências, questionando e participando do fórum de debates.

ENVIO DE CRONOGRAMA – PORTARIA STN Nº 231/2012

Considerando que a Portaria STN nº 231/2012 estabeleceu o prazo de até 30 de junho de 2012 para que os Municípios divulguem em meio eletrônico de acesso público e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionado os procedimentos contábeis patrimoniais e específicos adotados e o cronograma de ações a adotar até 2014, visando a proporcionar maior transparência das contas públicas.

Considerando que os procedimentos patrimoniais deverão ser adotados pelos Municípios gradualmente em 2012 e integralmente até o final do exercício de 2014, salvo na existência de legislação específica emanada pelos órgãos de controle interno que antecipe esses prazos.

Considerando que adequação da contabilidade pública municipal aos novos padrões dependerá da realidade de cada ente público e que caberá a cada Poder ou órgão municipal definir a cronologia das ações a serem implantadas.

Recomendamos:

- I O Município deve instituir grupo de trabalho para tratar das modificações a serem implantadas para atender a Portaria STN nº 231/2012, envolvendo todos os Poderes e órgãos da administração direta e indireta municipal.
- II Cada membro componente do grupo de trabalho deverá apresentar relatório em um prazo previamente determinado, relacionando os procedimentos contábeis que normalmente são adotados em seu âmbito quanto aos aspectos relacionados na portaria.
- III A partir do diagnóstico levantado, o grupo deve estudar as ações a serem implantadas, em conformidade com as orientações emanadas do Tribunal de Contas em que o Município encontra-se sob jurisdição e dos procedimentos recomendados no *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público* da STN.

IV Para atender ao prazo estabelecido pela Portaria STN nº 231/2012, 30 de junho de 2012, o Poder ou órgão do município pode divulgar neste primeiro momento um cronograma contemplando todos os aspectos relacionados na portaria, estabelecendo as ações a princípio julgadas necessárias, com prazos iniciais e finais de adequação, a exemplo do modelo a seguir:

CRONOGRAMA DE AÇÕES PARA IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO Identificação do ente público (Poder ou órgão) - MODELO - (Portaria STN nº. 231 de 29 de março de 2012)		
Aspecto	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas	
	Ações	Início Conclusão
	Estabelecer uma nova sistemática para identificar o momento do lançamento do crédito (fato gerador).	Mai./2012 Jun./2012
	Adaptar o sistema contábil para que ele possa capturar ou receber a informação do crédito a partir de seu lançamento.	Jul./2012 Set./2012
	A partir do histórico de recebimento do ente (três anos) verificar a probabilidade de não recebimento do crédito e efetuar o registro da respectiva provisão na contabilidade.	Out./2012 Out./2012
	Efetuar encaminhamento para inscrição em dívida ativa dos créditos eventualmente não recebidos.	Out./2012 Out./2012
	No caso dos créditos confirmados, reclassificar o direito a receber como dívida ativa.	Nov./2012 Nov./2012
	Definir a probabilidade de perda com base no histórico de recebimento da dívida ativa (3 anos), efetuando o registro da expectativa do valor recuperável (<i>impairment</i>).	Dez./2012 Dez./2012

Aspecto	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência		
	Ações	Início	Conclusão
	Estabelecer uma nova sistemática para identificar o momento do fato gerador da obrigação potencial.	Mai.2012	Jul./2012
	Verificar se a obrigação potencial é decorrente de um fato passado (legal ou não formalizado).	Ago./2012	Set./2012
	Verificar se é provável a saída de recursos para que a obrigação potencial seja liquidada.	Ago./2012	Set./2012
	Verificar se é possível estimar confiavelmente o montante da obrigação potencial.	Ago./2012	Set./2012
	Caso as premissas sejam satisfeitas, efetuar o registro da provisão na contabilidade.	Out./2012	Nov./2012

Aspecto	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis		
	Ações	Início	Conclusão
	Efetuar Levantamento físico dos bens, identificando quando cada bem foi colocado em uso, sua localização e vida útil.	Mai.2012	Jun./2012
	Realizar conferência do inventário físico com os bens registrados na contabilidade.	Jul./2012	Jul./2012
	Caso algum bem registrado na contabilidade não conste do inventário, abrir processo para apuração de responsabilidade e, oportunamente, efetuar a baixa do bem.	Ago./2012	Set./2012
	No caso dos bens intangíveis, verificar se o elemento atende aos critérios de reconhecimento.	Out./2012	Nov./2012
	Mensurar os intangíveis a partir da probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros ou serviço potencial.	Dez./2012	Dez./2012

Baixar o ativo intangível por ocasião de sua alienação (incluindo a alienação por meio de transação sem contraprestação); ou quando não houver expectativa de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais com a sua utilização ou alienação.	Quando houver necessidade.
---	----------------------------

Aspecto	Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como: depreciação, amortização e exaustão
----------------	--

Ações	Início	Conclusão
Criar comissão para elaborar laudo de avaliação para os bens do ativo imobilizado que estejam subavaliados.	Mai.2012	Mai/2012
Elaborar tabela de depreciação que estabeleça a vida útil, as taxas a serem aplicadas e o valor residual de cada classe de ativo imobilizado.	Jun./2012	Jun./2012
Efetuar o registro contábil dos bens submetido ao processo de reavaliação.	Jul./2012	Jul./2012
Enquadrar o bem na tabela de depreciação e efetuar o registro contábil da depreciação da parcela correspondente.	Ago./2012	Mensal, a partir de então
No caso dos direitos sujeitos à amortização, efetuar o registro conforme prazo contratual.	Ago./2012	Mensal, a partir de então
No caso dos recursos naturais sujeitos à exaustão, efetuar o registro conforme os benefícios estimados.	Ago./2012	Mensal, a partir de então
Efetuar a baixa do bem totalmente depreciado, ou submetê-lo à nova reavaliação caso continue gerando benefício econômico ou social.	Quando houver necessidade	
Efetuar a baixa do direito totalmente amortizado, ou do recurso natural totalmente exaurido.	Quando houver necessidade	

Aspecto	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura.
----------------	--

Ações	Início	Conclusão
Efetuar levantamento físico dos bens, identificando quando cada bem foi colocado em uso, sua localização e vida útil.	Set./2012	Out./2012

Efetuar a incorporação dos bens, tendo como base os valores despendidos para a sua construção, devidamente atualizados a valor justo (a partir de laudo de avaliação).	Nov./2012	Nov./2012
Efetuar o registro contábil da depreciação, conforme tabela definida pelo ente.	Dez./2012	Mensal, a partir de então
Efetuar a baixa do bem totalmente depreciado, ou submetê-lo à nova reavaliação caso continue gerando benefício econômico ou social.	Quando houver necessidade	
Aspecto	Implementação do sistema de custos	
	Ações	Início
	Conclusão	
Registro contábil dos procedimentos patrimoniais por competência.	Mai.2012	Dez./2012
Contratação ou desenvolvimento de sistema de informação no qual a informação de custos seja capturada.	Mai.2012	Dez./2012
Identificação dos programas que terão seus custos apurados.	Mai.2012	Dez./2012
Registro/alimentação das informações de custos relativos aos programas selecionados.	Jan./2013	Jul./2013
Levantamento dos custos apurados.	Ago./2013	Por demanda
Aspecto	Aplicação do plano de contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais	
	Ações	Início
	Conclusão	
Adaptação do plano de contas do ente municipal à estrutura do PCASP Federação.	Mai.2012	Nov./12
Codificação dos eventos contábeis (tabela de eventos) atendendo a nova codificação e nomenclatura do novo plano de contas do ente.	Mai.2012	Nov./12
Criar rotinas de integridade, de abertura e de encerramento de exercício atendendo a nova rotina de registro contábil.	Mai.2012	Nov./12
Ajustar a elaboração das demonstrações contábeis ao padrão MCASP.	Mai.2012	Nov./12
Migrar o sistema atual para o novo sistema contábil.	Dez./2012	Dez./2012

Aspecto	Demais aspectos patrimoniais previstos no <i>Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público</i>		
	Ações	Início	Conclusão
Caso o Município possua Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), promover todas as ações relacionadas.		Mai.2012	Dez./2013
Outras ações que os gestores municipais entender como necessárias.			
Obs.: as ações e datas citadas no modelo são apenas sugestivas.			

- V Como citado, o cronograma apresentado pelo ente público municipal deverá ser divulgado em meio eletrônico de acesso público e ao Tribunal de Contas ao qual o Município esteja jurisdicionado. Portanto, trata-se de um compromisso firmado pelo Poder ou órgão, que deve avaliar quais prazos de início e conclusão estão adequados à sua realidade, observando-se, contudo, os prazos limites estabelecidos pela portaria.
- VI A CNM recomenda que a prefeitura crie em seu próprio *site* um *link* intitulado Portaria nº 231/2012, para divulgação do presente cronograma. E que encaminhe correspondência ao Tribunal de Contas de sua jurisdição sobre a existência do *link*, devidamente protocolada.



SCRS 505, Bloco C Lote 01 - 3º andar
Brasília/DF • CEP 70.350-530
Tel.: (61) 2101-6000 • Fax: (61) 2101-6008

www.cnm.org.br