



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 8, n. 3, p. 62-81, jul./set., 2012

doi:10.4270/ruc.2012322
Disponível em www.furb.br/universocontabil



**PROCESSO DE RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO
NO SETOR PÚBLICO FACE AOS PADRÕES CONTÁBEIS INTERNACIONAIS: UM
ESTUDO DE CASO NA ANATEL¹**

***PROCESS OF RECOGNITION AND MEASUREMENT OF FIXED ASSETS IN THE
PUBLIC SECTOR FRONT THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: A CASE
STUDY OF ANATEL***

***PROCESO DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS EN EL
SECTOR PÚBLICO FRENTE A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
CONTABILIDAD: UN ESTUDIO DE CASO EN LA ANATEL***

Rafael de Moura Fé Carvalho

Bacharel em Ciências Contábeis pela UnB
Endereço: QNA 26 Casa 02 – Taguatinga Norte
CEP: 72110-260 – Brasília, DF – Brasil
E-mail: rafael.mourao9@hotmail.com
Telefone: (61) 8427-4887

Diana Vaz de Lima

Doutoranda do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN
Professora da Universidade de Brasília
Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Asa Norte
CEP: 70910-900 – Brasília, DF – Brasil
E-mail: diana_lima@unb.br
Telefone: (61) 3107-0798

Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Mestrando do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN
Endereço: QNL 6 Conjunto H Casa 17 – Taguatinga Norte
CEP: 72155-608 – Brasília, DF – Brasil
E-mail: lucasogf@gmail.com
Telefone: (61) 9983-9843

¹ Artigo recebido em 09.10.2011. Revisado por pares em 30.11.2011. Reformulado em 28.12.2011. Recomendado para publicação em 25.01.2012 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 30.07.2012. Organização responsável pelo periódico: FURB.

RESUMO

O ativo imobilizado é um item tangível, do qual se espera a utilização por mais de um período. Com o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, os principais pontos a serem considerados para a sua contabilização são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas. Nesse sentido, o presente estudo tem como objetivo analisar o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, por meio de estudo comparativo segundo o disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCASP), no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e nas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS); e de estudo de caso na Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL). Documentação, registros em arquivos e entrevistas foram utilizados e os dados e registros foram obtidos por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e são relativos aos exercícios de 2009, 2010 e 2011. A inovação consiste em apresentar um fluxograma com as etapas a serem observadas na esfera governamental face aos padrões internacionais, que pode ser aplicado a todos os órgãos públicos. Os resultados mostram que a ANATEL vem executando o procedimento contábil da depreciação para os bens adquiridos a partir de 2010, mas os procedimentos relativos à reavaliação e ajuste de *impairment* ainda não foram executados.

Palavras-chave: Ativo Imobilizado. Setor Público. Padrões Internacionais de Contabilidade.

ABSTRACT

The fixed asset is a tangible item which is expected to be used for more than one period. With the convergence process to international accounting standards, the main points to be considered for its accounting are the recognition of the asset, the determination of their accounting values and the depreciation values and impairment to be recognized. In this sense, this study aims to analyze the process of recognition and measurement of these assets, through a comparative study between the Brazilian Accounting Standards (NBCASP), the Accounting Manual Applied for Public Sector (MCASP) and the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS); and a case study of National Telecommunication Agency (ANATEL). Documentation, record files and interviews were used, and data and records were obtained from the Integrated System of Federal Government Financial Administration (SIAFI), regarding the years of 2009, 2010 and 2011. The innovation is to present a flowchart with the steps to be observed by the government sphere front the international standards that can be applied to all public institutions. The results show that ANATEL has been practicing the depreciation accounting procedure for the fixed assets acquired from 2010 on, but the procedures related to impairment have not been executed yet.

Keywords: Fixed Assets. Public Sector. International Accounting Standards.

RESUMEN

El activo fijo es un elemento tangible que se espera utilizar en más de un período. Con el proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad, los principales puntos a considerar para su contabilidad son el reconocimiento de los activos, la determinación de sus valores contables y los valores de depreciación y pérdidas por deterioro a ser reconocidas. En este sentido, el presente estudio tiene como objetivo analizar el proceso de reconocimiento y valoración de los activos fijos por medio de estudio comparativo en conformidad con las disposiciones en las Normas Contables Brasileñas (NBCASP), en el Manual de Contabilidad Aplicado para el Sector Público (MCASP) y en las

Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS); y de estudio de caso de la Agencia Nacional de Telecomunicaciones (ANATEL). Documentación, registros en archivo y entrevistas han sido utilizados, además los datos y registros fueron obtenidos por intermedio del Sistema Integrado de Gestión Financiera del Gobierno Federal (SIAFI) y corresponden a los años 2009, 2010 y 2011. La innovación consiste en proporcionar un diagrama de flujo con los pasos que deben observarse en la esfera de gobierno frente a las normas internacionales, que se puede aplicar a todos los organismos públicos. Los resultados muestran que ANATEL está llevando a cabo el procedimiento de la depreciación contable de los activos adquiridos a partir de 2010, pero los procedimientos de revisión y ajuste de deterioro, no han sido ejecutados.

Palabras clave: Activo Fijo. Sector Público. Normas Internacionales de Contabilidad.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública encontra-se em um momento de convergência e padronização de suas normas e procedimentos, em um processo que ocorre de forma simultânea e coordenada em diversas nações, apesar das diversas variáveis econômicas, culturais e legais. No Brasil, a busca por uma aproximação e harmonização dos métodos e práticas contábeis aplicados no Setor Público aos procedimentos utilizados internacionalmente se intensificou nos últimos anos. O novo processo propõe melhorar a qualidade da informação contábil junto a seus usuários, em especial, à sociedade brasileira, sempre ávida pela boa gestão dos recursos e bens patrimoniais públicos.

Após a Lei nº 4.320/64, que foi posteriormente reconhecida e recepcionada pela Constituição de 1988, e que ainda se constitui, no âmbito legal, como o principal instrumento regulamentador da contabilidade pública brasileira, houve também, em 2000, a promulgação da Lei Complementar nº 101/00, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que dispôs sobre diversos pontos importantes do gerenciamento das finanças públicas e das responsabilidades que recaem aos gestores públicos. A LRF gerou, de certa forma, mais aplicabilidade às disposições da Lei nº 4.320/64, sem promover, todavia, práticas contábeis mais adequadas do ponto de vista patrimonial.

A ausência de novos normativos durante o lapso temporal entre 1964 e 2000 acarretou em considerável desatualização da contabilidade do setor público, sem a definição de diretrizes técnicas acerca do cumprimento de alguns procedimentos contábeis que já estavam dispostos na Lei nº 4.320/64, como é o caso da depreciação. Dentro do gerenciamento do patrimônio público, essa ausência de normativos impactou de forma intensa os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado, culminando, na prática, na defasagem de seus valores, que devem agora ser resgatados face ao processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

Os primeiros passos para o processo de convergência no âmbito da Administração Pública brasileira se deram oficialmente em 2008, com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Baseadas nas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), as NBCASP trouxeram um novo arcabouço conceitual, que começou a mudar, de forma mais significativa, diversas práticas na esfera da contabilidade governamental brasileira, em especial aquelas relacionadas ao tratamento contábil do ativo imobilizado dos entes públicos.

Contudo, em razão de o processo de convergência aos padrões contábeis internacionais ser recente, o Brasil ainda vive um momento de transição, com seus órgãos, autarquias, fundações e demais entidades públicas em processo de adaptação aos novos normativos. Entre eles estão as determinações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor

Público (MCASP) e o cronograma de convergência, ambos elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Diante do contexto do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, o presente estudo verifica, por meio de um estudo de caso, a seguinte problemática: *Quais procedimentos devem ser contemplados no processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado do Setor Público brasileiro?*

Para atingir o objetivo do trabalho de analisar o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, realizou-se (1) estudo comparativo segundo o disposto nas NBCASP, no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e na *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 17 – Property, plant and equipment* e (2) estudo de caso na Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), com a utilização de dados e registros constantes no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) relativos aos exercícios de 2009, 2010 e 2011.

Além desta introdução, o presente trabalho possui mais seis seções. Na seção 2 é apresentada a evolução do processo de convergência na contabilidade pública brasileira. A terceira seção apresenta o estudo comparativo segundo o disposto nas NBCASP, MCASP e IPSAS. A quarta seção trata do estudo de caso na Anatel, enquanto a quinta e sexta seções tratam, respectivamente, da análise do grau de aderência aos padrões internacionais e das considerações finais.

2 EVOLUÇÃO DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA

Com o intuito de se adequar ao panorama de convergência em que a contabilidade pública internacional se encontra, o Ministério da Fazenda publicou em agosto de 2008 a Portaria MF nº 184, que demonstrou pela primeira vez de forma clara a intenção brasileira de aproximar e harmonizar suas normas de contabilidade pública às *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)*. As IPSAS são normativos válidos internacionalmente no que tange às disposições acerca das condutas e regras que devem ser observadas pelos entes governamentais no exercício de sua contabilidade, de responsabilidade da Federação Internacional de Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants*).

A Portaria MF nº 184 determinou à STN, dentre outros atos, o desenvolvimento de ações que pudessem promover a harmonização dos procedimentos contábeis aplicáveis nos entes públicos aos conceitos convergidos internacionalmente. Assim dispôs a Portaria acerca das obrigações da STN nesse processo de convergência:

Art. 1º, II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2008, p. 1).

Paralelamente, mais precisamente em novembro de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), na condição de responsável pelo processo de convergência no Brasil, mediante convênio estabelecido com o IFAC, e pela tradução e adequação das IPSAS ao panorama do país, através dos trabalhos desenvolvidos pelo Comitê Gestor de Convergência, publicou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). As NBCASP foram subdivididas em 10 normas (NBC T SP 16.1 à NBC T SP 16.10), que tratam de diversos assuntos afetos à ação da contabilidade pública, subsidiando, assim, um melhor cumprimento dos princípios fundamentais, que não vinham sendo a tônica da contabilidade pública brasileira nos anos anteriores.

Segundo Lima e Castro (2007, p. 211), as NBCASP foram elaboradas possuindo em

sua essência entendimentos próximos aos das IPSAS, promovendo mudanças necessárias no âmbito da contabilidade pública nacional e estabelecendo condutas e procedimentos mais adequados e convergentes às normas internacionais aplicáveis na esfera governamental. Isso permitiu um melhor tratamento das informações relativas ao principal objeto da contabilidade pública, o patrimônio público. Estudos anteriores indicam a necessidade de adaptação local para adoção das IPSAS em outros continentes, como Ásia e Europa (ADHIKARI; MELLEMVIK, 2010; CHRISTIAENS; REYNIERS, 2009).

Das 10 Normas publicadas, serão abordadas na análise comparativa deste estudo principalmente a NBC T SP 16.9 e a NBC T SP 16.10, aprovadas pelas Resoluções CFC nº 1.136 e 1.137, ambas de 21/11/2008, e que versam, respectivamente, sobre “Depreciação, Amortização e Exaustão” e “Avaliação e Mensuração de ativos e passivos em entidades do Setor Público”. O estudo tem foco nas particularidades dos procedimentos de depreciação, reavaliação e ajuste de *impairment* aplicados ao Ativo imobilizado, nas designações impostas pelas NBCASP acerca de tais procedimentos, para efeito de comparação com as IPSAS, na Lei nº 4.320/64 e nas ações da Anatel.

Em decorrência da necessidade de dar cumprimento às determinações da Portaria MF nº 184, e em consonância com o disposto nas NBCASP, a STN, em portaria conjunta com a SOF, publicou, ainda em 2008, para aplicação em 2009, a 1ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Esse manual, que vem sofrendo atualizações periódicas, encontrando-se atualmente em sua 4ª edição, apresenta as diretrizes técnicas e prazos para o cumprimento de diversos procedimentos contábeis concernentes ao trato patrimonial no âmbito dos entes públicos federados brasileiros.

Tomando como base as NBCASP, o MCASP dispôs também, entre outros temas, sobre a adoção do regime de competência integral, a inserção de novas demonstrações contábeis, a implementação de um plano de contas único para União, Estados e Municípios e, o que será foco deste trabalho, a inclusão de novos e adequados procedimentos contábeis patrimoniais, como a depreciação, a reavaliação e a redução ao valor recuperável.

Nas normas internacionais, esses temas são discorridos nas IPSAS 17 - *Property, Plant and Equipment*, e a IPSAS 21 - *Impairment of non-cash-generating assets*, que dispõem sobre normas gerais de tratamento ao Ativo Imobilizado, incluindo a depreciação e a reavaliação, presentes na IPSAS 17, e sobre a redução ao valor recuperável, na IPSAS 21. Para fins instrutivos acerca do ajuste de *impairment*, o IFAC optou por segmentar o ativo imobilizado em dois grupos: o dos ativos não-geradores de caixa (IPSAS 21) e o dos ativos geradores de caixa (IPSAS 26 - *Impairment of cash-generating assets*). Em virtude da natureza dos ativos imobilizados da Anatel, foco deste trabalho, será objeto deste estudo somente o primeiro grupo, ativos não geradores de caixa.

3 ESTUDO COMPARATIVO: NBCASP, MCASP E IPSAS

Nesta seção abordam-se as principais disposições de cada uma dessas normas no tocante aos procedimentos de depreciação, reavaliação e redução ao valor recuperável, de forma a verificar os pontos nos quais há convergência entre eles, e facilitando, assim, a compreensão quanto ao grau de aderência da Anatel aos procedimentos contábeis internacionais em vias de convergência.

Estudos comparativos realizados verificaram importantes marcos das mudanças na contabilidade pública no Brasil (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009) e também no exterior (PINA; TORRES, 2003; CHRISTENSEN; YOSHIMI, 2001), voltados para adoção da IPSAS e convergência internacional e para as práticas específicas de reavaliação e *impairment* (ADAM; MUSSARI; JONES, 2011; PILCHER; VAN DER ZAHN, 2010).

3.1 Procedimentos de Depreciação

Segundo a IPSAS 17, em termos de procedimento, a depreciação conceitua-se como: “a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil” (IFAC, 2009, alterada pelas IPSAS 27 e 31, item 13). Esse conceito pode ser observado na definição utilizada pela STN, que usou as mesmas palavras, constantes no item 02.07.01 do MCASP atinente aos conceitos práticos.

Ambos definem valor depreciável como o custo de um ativo ou outro valor que substitua esse custo, menos o seu valor residual, sendo este o valor estimado que a entidade obteria com sua venda ao término de sua vida útil, deduzidos os gastos esperados na sua alienação. O MCASP também se utiliza de uma definição mais teórica: “declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada por deterioração física, desgastes com uso e obsolescência” (STN, 2011a, p. 98).

A NBC T SP 16.9, no entanto, apresenta somente uma definição mais conceitual da depreciação, sendo esta “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência” (CFC, 2008a, p. 2).

Quanto ao objeto da depreciação dentro do ativo imobilizado, a IPSAS e o MCASP são enfáticos, utilizando, inclusive, os mesmos termos (em mais uma demonstração de acolhimento das IPSAS por parte da STN) na determinação de que deve ser depreciado separadamente cada item do ativo imobilizado que possuir um custo significativo perante o todo desse item. Caso possuam a mesma vida útil e se utilizem do mesmo método de depreciação, dois ativos podem ser inclusos no mesmo cálculo de depreciação. Contudo, não há determinações do gênero nas NBCASP, que dispõe apenas sobre os itens para os quais não cabe a depreciação.

A IPSAS 17 prevê, no item 64, que a despesa decorrente da depreciação em cada período deve ser diretamente reconhecida no *superávit* ou *déficit*, a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo. O MCASP é mais objetivo ao dispor que a variação patrimonial diminutiva de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo, salvo também nos casos em que a depreciação fizer parte do custo de outros ativos, conforme IPSAS, devendo então ser inclusa no valor contábil desse bem. As NBCASP dispõem de forma parecida: “O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício” (CFC, 2008a, p. 3).

Essa similaridade também é encontrada quando se observa que nas três normas há a exigência de que o valor residual e a vida útil de um ativo sejam revisados pelo menos ao final de cada exercício. Tal revisão justifica-se pela necessidade de que haja sempre fidedignidade nas informações extraídas a partir dos dados decorrentes da execução da depreciação, expostos nas demonstrações contábeis periódicas do ente.

Nas disposições acerca da determinação da vida útil de um ativo imobilizado, as três normas apresentam bastante simetria, apontando, apesar da utilização de termos distintos, quatro principais fatores que devem ser observados pelo ente na ocasião da determinação da vida útil de um ativo: a capacidade de geração de benefícios futuros e a utilização desse bem, o desgaste físico esperado e programado, sejam decorrentes de fatores operacionais ou não, os limites legais existentes e a obsolescência tecnológica ou comercial.

As três normas dão caráter de discricionariedade à execução desse procedimento, contudo, exigem que seja feito com base em parâmetros e índices decorrentes de um laudo técnico, realizado por um agente competente. A demonstração da pessoalidade do julgamento é verificada na IPSAS 17: “A estimativa da vida útil de um ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes” (IFAC, 2009, alterada pelas IPSAS 27 e 31, item 73). A avaliação, depois de verificados os principais fatores supracitados, deve ser subsidiada na experiência do ente ao longo do tempo na utilização

desse tipo de ativo, e a estimativa da vida útil poderá assim ser fornecida de forma confiável.

O MCASP, apesar de expressar diretamente que, no geral, a determinação da vida útil é uma questão de julgamento do ente, a macrofunção 02.09.03 publicada pela STN (2011a, p. 100) é o dispositivo mais específico, pois estabelece que “a entidade deve utilizar o prazo de vida útil e as taxas anuais de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão”. Dos instrumentos analisados, é o que mais detalha e o que estabelece diretrizes na questão da determinação da vida útil de um ativo imobilizado, incluindo até exigências, como a expressa documentação de todos os fatores que ensejaram na determinação dessa vida útil.

No que concerne ao início, realização e término dos procedimentos de depreciação, os três normativos estão bem próximos, ao dispor que a depreciação deve começar assim que o ativo imobilizado estiver em plenas condições de disponibilidade e uso; que a depreciação não pode ser interrompida, mesmo que o ativo torne-se obsoleto ou que seja temporariamente retirado de uso; e que deve ser realizada até que o valor líquido contábil atinja o valor residual, ou seja, o ativo tenha sido completamente depreciado. Dentro das três, a única diferença constatada é com relação ao caráter de mensalidade que a NBC T SP 16.9 e o MCASP dão à depreciação e que não é abordado na IPSAS 17.

O MCASP ainda difere dos outros normativos ao dispor que não há necessidade que a entidade possua uma tabela única de depreciação, abrindo, assim, a possibilidade para que determinados bens sejam depreciados a diferentes taxas, em decorrência de suas peculiaridades, devendo essa ação, logicamente, ser prontamente documentada e evidenciada (STN, 2011a, p. 100).

Os normativos são incisivos ao dispor que na depreciação de edifícios deve ser retirado o valor do terreno, pois ambos são ativos separáveis. O argumento é que, enquanto os terrenos possuem, no geral, vida útil ilimitada, e, portanto, não são depreciáveis, os imóveis possuem vida útil limitada, e, assim, tem de ser obrigatoriamente depreciados.

Relativamente ao método de depreciação, tanto a IPSAS quanto as NBCASP e o MCASP expõem que a opção pela adoção do método de depreciação é de livre escolha do ente detentor do bem, desde que ele opte pelo método que reflita de forma mais factível a real situação do imobilizado e se adeque à vida útil do bem, além de que seja aplicado uniformemente enquanto não for alterado o método escolhido. Contudo, a IPSAS 17 exige que o método de depreciação aplicado ao ativo seja revisado pelo menos ao final de cada exercício (IFAC, 2009, alterada pelas IPSAS 27 e 31, item 77).

As NBCASP e o MCASP sugerem três opções de métodos utilizáveis: o das quotas constantes (ou linear), o da soma dos dígitos e o das unidades produzidas. IPSAS 17 difere apenas em um dos métodos elencados, trazendo também três opções: o linear (ou quotas constantes), o dos saldos decrescentes e o método das unidades produzidas.

No método linear, ou quotas constantes, divide-se o valor depreciável atribuído pelo tempo de vida útil do ativo, estabelecendo, assim, parcelas fixas que reduzirão de forma sistemática o valor contábil do ativo a cada período. No método das unidades produzidas, a depreciação é um custo variável, decorrente do uso efetivo do ativo, sendo o valor da depreciação obtido através da divisão da quantidade de unidades produzidas em um período pela quantidade total de unidades a serem produzidas pelo bem no transcorrer de sua vida útil.

O Quadro 1 sintetiza e compara algumas das diferenças e semelhanças presentes nos referidos normativos com relação ao processo de depreciação no ativo imobilizado.

	IPSAS 17	NBCASP – NBC T SP 16.9	MCASP – PARTE II
Objeto da depreciação	Todos os itens do ativo imobilizado que possuem valor significativo perante o total da classe (item 59)	Somente cita quais os ativos que não estão sujeitos à depreciação (item 12, p.4)	Todos os itens do ativo imobilizado que possuem valor significativo perante o total da classe (item 02.09.03, p.100)
Determinação da vida útil do bem	Realizada com base no julgamento próprio do ente, devendo ser observados quatro fatores: uso esperado, desgaste físico esperado, obsolescência técnica e limites legais (item 72)	Não expressa a personalidade no julgamento, somente elenca os fatores a serem observados: capacidade de geração de benefícios futuros, desgaste físico esperado, obsolescência tecnológica e limites legais (item 9, p. 4)	Confere personalidade ao julgamento, estabelecendo, porém, quatro fatores a serem observados: desgaste físico esperado, expectativa de geração de benefícios futuros, limites legais e obsolescência tecnológica (item 02.09.03, p.99)
Valor residual do ativo	Estabelecido com base nas expectativas do próprio ente. Deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício (item 67)	Estabelecido com base nas expectativas do próprio ente. Deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício (item 5, p. 3)	Estabelecido com base nas expectativas do próprio ente. Deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício (item 02.07.02, p.65)
Início da depreciação	A partir do momento em que estiver disponível para uso, ou seja, quando estiver no local e condições de funcionamento pretendidos pela administração (item 71)	Começa quando o ativo estiver em plenas condições de uso (item 7, p.4)	A partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando estiver no local e condições de funcionamento pretendidos pela administração (item 02.09.03, p.98)
Término da depreciação	A depreciação cessará ao término da vida útil do ativo, ou seja, quando o seu valor contábil for igual ao seu valor residual (item 71)	Reconhecida até que o valor líquido seja igual ao valor residual do ativo (item 6, p. 3)	A depreciação cessará ao término da vida útil do ativo, ou seja, quando o seu valor contábil for igual ao seu valor residual (item 02.09.03, p.98)
Métodos de depreciação	a. linear b. saldos decrescentes c. unidades produzidas (item 78)	a. quotas constantes b. soma dos dígitos c. unidades produzidas (item 14, p. 5)	a. linha reta (ou cotas constantes) b. soma dos dígitos c. unidades produzidas (item 02.09.03, p.96)

Quadro 1 - Comparativo dos procedimentos referentes à depreciação do ativo imobilizado

Fonte: Elaboração própria.

3.2 Procedimentos de Reavaliação

A Reavaliação é definida nas NBCASP como “a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil” (CFC, 2008b, item 2). Definição exatamente igual consta do MCASP (STN, 2011a, p.37).

Do ponto de vista normativo, há divergências quanto aos prazos com que se efetuada a reavaliação. A IPSAS 17, no seu item 49, sugere que a frequência das reavaliações depende diretamente do comportamento dos valores justos dos itens que estão sendo reavaliados, ou seja, quanto mais comuns forem as variações desses valores, menores deverão ser os intervalos entre as reavaliações, de forma que as informações constantes acerca do valor contábil dos ativos objetos dessas reavaliações não fiquem defasadas. A IPSAS sugere que itens do imobilizado que possuam uma variação mais freqüente sejam reavaliados anualmente, enquanto aqueles de menor volatilidade no valor sejam reavaliados a cada três ou

cinco anos.

O MCASP (2011a, p. 86) e a NBCASP (CFC, 2008b, item 36b) seguem uma linha parecida, diferindo apenas na frequência da reavaliação daqueles ativos imobilizados que não possuem muita variação no seu valor, sugerindo para estes reavaliações a cada quatro anos.

No momento da reavaliação, a depreciação acumulada deverá seguir um dos seguintes tratamentos: (1) ou será atualizada proporcionalmente à variação no valor contábil bruto do ativo, para que esse valor, posteriormente à reavaliação, seja igual ao valor reavaliado do ativo; ou (2) deverá ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo valor reavaliado do ativo. De acordo com as IPSAS 17: “Esse método é normalmente utilizado para edifícios” (IFAC, 2009, alterada pelas IPSAS 27 e 31, item 50 b), ou seja, o segundo método é recomendável para a reavaliação de edificações.

É frisado nos normativos que, “se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado a qual pertence esse ativo deverá ser reavaliada” (IFAC, 2009, alterada pelas IPSAS 27 e 31, item 51). Classe, nesse contexto, é entendida como o agrupamento de itens do ativo imobilizado com uso e natureza semelhantes, como edifícios, maquinário, veículos ou móveis e utensílios.

As normas também são bem claras quanto à necessidade, uma vez que ocorra alguma reavaliação, de que todos os itens de determinada classe de ativos imobilizados sejam reavaliados simultaneamente, de forma a evitar que, em alguma demonstração contábil, apareçam valores e custos referentes a datas distintas.

Em disposições dadas pelas IPSAS, nos seus itens 54 e 55, caso o valor contábil de determinada classe do ativo aumente em decorrência de reavaliação, esse acréscimo deverá ser creditado diretamente na conta de reserva de reavaliação, bem como, 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. No item 56, é reforçado que os aumentos e reduções individuais de ativos dentro de uma classe deverão ser contrapostos uns com os outros na mesma classe. Não há disposições acerca desse assunto nas NBCASP e no MCASP.

No que tange ao reconhecimento do valor justo para fins de reavaliação, as normas recomendam que seja utilizado o valor de reposição do bem, de natureza e características semelhantes ao ativo reavaliado, devidamente depreciado, utilizando-se para tal de parâmetros e evidências obtidos através da observação do mercado. No caso de ativos com maior especificidade, cujo valor de mercado seja de difícil mensuração, como um edifício parlamentar, por exemplo, conforme exemplo fornecido pela IPSAS, deverá ser utilizado como valor do custo de reposição, o custo de construção desse ativo.

Os normativos dispõem que a reavaliação deverá ser efetuada por profissionais especializados na área, através da elaboração de um laudo técnico. Contudo, o MCASP ainda abre a possibilidade de que o procedimento de reavaliação seja realizado por uma comissão de servidores do próprio ente, comissão essa responsável pela elaboração de um relatório de avaliação, devidamente documentado e formalizado, contendo a descrição detalhada do procedimento, identificação do bem reavaliado e dos servidores responsáveis, critérios utilizados e a vida útil remanescente do bem.

No Quadro 2 são evidenciadas as diferenças e semelhanças apresentadas pelas normas relativamente ao processo de reavaliação.

	IPSAS 17	NBCASP–NBC T SP 16.10	MCASP – PARTE II
Frequência	Depende do comportamento do valor justo do bem ao longo do tempo. Para os de menor variação, reavaliações a cada 3 ou 5 anos. (item 49)	Anualmente, para os de muita variação no seu valor de mercado, e a cada 4 anos para os demais grupos de contas (item 36, p. 7)	Depende do comportamento do valor justo do bem ao longo dos anos. Para os ativos de menor variação no valor justo, reavaliações de 4 em 4 anos (item 02.09.01, p.85)
Depreciação acumulada	Ou será atualizada proporcionalmente à variação no valor contábil bruto do ativo, ou será eliminada contra o valor contábil do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo valor reavaliado (item 50)	Não dá disposições sobre o tratamento da depreciação acumulada do ativo imobilizado reavaliado	Deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o seu valor líquido pelo valor reavaliado (item 02.09.01.01, p.86)
Tratamento da classe do ativo	Se um ativo imobilizado for reavaliado, é necessário que toda a classe/grupo de contas do ativo imobilizado à qual ele pertence seja reavaliado (item 51)	Sem disposições acerca do tratamento que a classe do ativo recebe quando esse é reavaliado	Se um ativo imobilizado for reavaliado, é necessário que toda a classe/grupo de contas do ativo imobilizado à qual ele pertence seja reavaliado (item 02.09.01.02, p.88)
Valor justo para fins de reavaliação	Valor de reposição do referido bem, e caso seja este de difícil mensuração, como um edifício histórico, utilizar o valor de construção (item 44)	O valor justo será o valor de reposição do ativo devidamente depreciado, podendo ser o valor de mercado ou o valor de construção (item 39, p. 8)	O valor justo será o valor de reposição do ativo devidamente depreciado, podendo ser o valor de mercado ou o valor de construção (item 02.09.01.01, p.87)
Responsabilidade e execução	A avaliação do valor de um ativo deve ser feita por avaliadores profissionalmente qualificados, que ostentam qualificação profissional reconhecida e relevante (item 47)	Sem disposições sobre quem está apto para efetuar a reavaliação	Pode ser realizada através da elaboração de laudo técnico por perito/entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores. (item 02.09.01.01, p.87)

Quadro 2 - Comparativo dos procedimentos referentes à reavaliação do ativo imobilizado

Fonte: elaboração própria.

3.3 Redução ao valor Recuperável (Ajuste de *Impairment*) nos ativos não geradores de caixa

Segundo as NBCASP, o procedimento contábil de *impairment*, ou redução ao valor recuperável, pode ser definido como “o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil” (CFC, 2008b, p. 2). Já o MCASP define essa perda por redução ao valor recuperável como sendo “o quanto o valor contábil excede seu montante recuperável na forma de serviços públicos” (STN, 2011a, p. 64).

Ressalta-se a presença do termo “na forma de serviços públicos”, pois a STN, em razão de este ainda ser um tema que carece de maior discussão e aprofundamento, com poucos trabalhos publicados, até mesmo em âmbito internacional, como mostra Carvalho, Costa e Oliveira (2010), optou e restringiu-se a abordar somente aqueles ativos imobilizados classificados como não geradores de caixa, que são aqueles que, por definição, não tem como

principal objetivo dar retorno comercial e financeiro ao ente detentor.

A IPSAS 21, que dispõe acerca da redução ao valor recuperável em ativos não geradores de caixa, entende o procedimento de *impairment* de uma forma um pouco diferente, considerando este como uma perda no potencial de benefícios econômicos ou de serviços de um ativo superior à depreciação econômica do bem, refletindo, de forma clara, para aqueles ativos considerados não geradores de caixa, uma perda substancial da sua utilidade para o poder público que o controla, diminuindo sua importância para a sociedade, que potencialmente se beneficiaria com os produtos finais gerados por esses ativos, sob a forma de bens ou serviços públicos.

O ajuste de *impairment* se encontra na seara dos procedimentos aplicáveis ao ativo imobilizado tem razão na sua essência, cuja principal finalidade é a da asseguuração de que os ativos contabilizados em um patrimônio não estejam registrados a um valor acima daquele que realmente possa ser recuperável, seja na sua alienação seja no seu uso para prestação de serviços públicos, como ocorre nos entes governamentais, ou seja, tem o intuito de avaliar se este ativo se encontra em efetiva imparidade. Ocorrendo, após a verificação, a constatação e a asseguuração de que houve uma perda abrupta e inesperada, e, apresentando o registro atual a um valor que não será recuperado, a entidade deverá fazer o ajuste do valor contabilizado, reduzindo-o ao valor justo, por meio de uma conta redutora, para manutenção dos registros, de forma a evidenciar o dano econômico ocorrido.

O MCASP é enfático ao dispor que na execução de um teste de *impairment* o agente não pode se ater apenas aos aspectos de valor de mercado, pois os bens à disposição do poder público têm como principal finalidade a prestação de serviços para a sociedade, logo, não seria incomum se o seu valor contabilizado se apresentasse maior do que o valor justo advindo de um prévio julgamento provindo de uma análise simples de valor de mercado.

Outra preocupação do MCASP é diferenciar o procedimento contábil de *impairment* do processo de depreciação, visto que ambos os conceitos em certas partes confundem-se, possuindo o conceito de *impairment*, todavia, uma estreita ligação com o valor justo de um ativo. A depreciação, por sua vez, apesar de significar uma perda do potencial de benefícios futuros oriundos do ativo, não apresenta essa ligação direta, além de ser um procedimento reconhecidamente contínuo e gradual.

A IPSAS 21 restringe a adoção do procedimento de *impairment* a todos os ativos imobilizados não geradores de caixa, exceto aqueles advindos de contratos de construção, inventários, ativos financeiros, investimentos em propriedade mensurados a valor justo, máquinas e equipamentos. Já as NBCASP e o MCASP não apresentam inicialmente nenhuma vedação, sendo bastante incipientes quanto à aplicação, somente dispondo, no caso do MCASP, que esses procedimentos são aplicáveis apenas aos ativos não geradores de caixa.

Outra restrição apresentada pela IPSAS 21, no seu item 2, se refere aos bens constantes no ativo imobilizado que por acaso já estejam contabilizados a valores reavaliados, para os quais, de acordo com o normativo, não cabe o ajuste de *impairment*. Segundo a norma internacional, isso decorre do fato de que “devido ao tratamento alternativo permitido na IPSAS 17, os ativos serão reavaliados com uma regularidade suficiente para garantir que eles são mensurados em um montante que não é materialmente diferente do seu valor justo na data das demonstrações financeiras” (IFAC, 2004, item 10).

Reside aí uma das principais diferenças entre redução ao valor recuperável e reavaliação a valores inferiores, pois, enquanto no *impairment* é configurada uma perda súbita e inesperada, de modo a ser obrigatório o rápido ajuste do ativo ao seu valor recuperável, ensejado pela urgência da situação, na reavaliação o ajuste a um valor justo que porventura seja inferior ao montante contabilizado ocorre de maneira mais regular, gradual e monitorada.

É importante destacar que tanto a IPSAS 21 quanto o MCASP elencam uma série de fatores e fontes de informação, tanto externas quanto internas, que levam o contabilista a

tomar uma melhor decisão na avaliação acerca da necessidade de se realizar o teste de imparidade, sendo que, o rol apresentado não é restritivo, estando o ente aberto a identificar e acrescentar outros fatores que o auxiliem na constatação e no julgamento de uma perda de valor por irrecuperabilidade, dando com isso, na prática, uma considerável margem de discricionariedade ao agente público encarregado dessa verificação. Contudo, o normativo deixa claro também que, havendo qualquer desses indícios, o ente é obrigado a formalizar o processo de verificação da perda por imparidade do ativo.

No item 30, a IPSAS 21 dispõe que, caso existam indicadores de que haja a possibilidade que o ativo imobilizado esteja efetivamente em imparidade, mesmo que, posteriormente seja verificada e refutada essa hipótese, isso pode indicar que a vida útil restante, o método de depreciação e o valor residual do ativo imobilizado devam ser novamente revisados e eventualmente ajustados.

Tanto a IPSAS 21, quanto o MCASP abrem a possibilidade para posterior reversão de uma perda por *impairment* reconhecida em exercícios anteriores, quando, na época, havia sido constatada e caracterizada uma considerável redução do potencial econômico do ativo. A IPSAS 21 vai além, ao dispor que o ente público deve verificar anualmente se há indicativos de que a perda por *impairment* reconhecida anteriormente possa já não existir mais, ou ter diminuído, devendo, nesses casos, refazer a estimativa do valor recuperável de serviços do ativo, com base em nos parâmetros anteriormente citados, formalizando os devidos registros.

No Quadro 3 são apresentadas as semelhanças e diferenças no que tange ao procedimento de ajuste de *impairment*, encontradas nos três normativos analisados.

	IPSAS 21	NBCASP–NBC T SP 16.10	MCASP – PARTE II
Objeto	Todos os ativos imobilizados não geradores de caixa, contudo, lista diversas exceções às quais não cabe o ajuste de <i>impairment</i> , inclusive os ativos reavaliados (item 19)	Bastante incipiente, não faz menção nenhuma aos ativos imobilizados aos quais cabe o ajuste de <i>impairment</i>	Abarca de forma global todos os ativos imobilizados não geradores de caixa, sem impor quaisquer restrições (item 02.09.02, p. 89 e 90)
Fatores indicadores	Elenca um rol exaustivo de fatores e fontes de informação, tanto internos quanto externos, que devem ser observados na contabilização do ajuste de <i>impairment</i> (item 23)	Não apresenta fatores motivadores ou indicadores para a realização de um ajuste de <i>impairment</i>	Elenca um rol exaustivo de fatores e fontes, tanto internos quanto externos, determinadores para a contabilização de uma redução ao valor recuperável (item 02.09.02.02, p. 90-94)
Efeitos do <i>impairment</i>	Podem ser revertidos posteriormente, caso verificado que não existem mais ou que diminuíram. A norma recomenda a revisão anual dos ajustes de <i>impairment</i> realizados em exercícios anteriores (item 55)	Não dispõe sobre a questão dos efeitos de uma redução ao valor recuperável de um ativo imobilizado	Não entende como definitivo o ajuste de <i>impairment</i> , abrindo a possibilidade de reversão para uma redução feita anteriormente (item 02.09.02.04, p. 95)

Quadro 3 - Comparativo dos procedimentos referentes à redução a valor recuperável/ajuste de *impairment* do ativo imobilizado

Fonte: Elaboração própria.

Quanto às três normas analisadas, a IPSAS é a norma que especifica melhor o objetivo, os fatores indicadores e os efeitos do *impairment*. As demais normas, NBCASP e MCASP, não estabelecem aspectos objetivos, como o estabelecimento de exceções do objeto, como o faz a IPSAS, bem como são omissas quanto a alguns aspectos, principalmente as

NBCASP, que não apresentam fatores motivadores, nem dispõem sobre os efeitos de uma redução ao valor recuperável. Para compreender os procedimentos de depreciação, reavaliação e *impairment* no âmbito da Administração Pública brasileira, foi realizado estudo de caso na Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), no intuito de se aferir o grau de aderência dessa autarquia aos padrões internacionais de contabilidade.

4 ESTUDO DE CASO NA AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES

4.1 A Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel)

A Anatel, autarquia federal de regime especial, dotada de autonomia administrativa e financeira, com sede em Brasília, criada pela Lei nº 9.472/97 (conhecida como Lei Geral das Telecomunicações), é a Agência Reguladora brasileira responsável pela fiscalização dos serviços de telecomunicações no Brasil. Cabe à Anatel, através do seu poder normativo infralegal, dentre outros, regulamentar, outorgar e fiscalizar o setor de telecomunicações, que engloba mercados como o de telefonia fixa e móvel, comunicação multimídia, TV por assinatura, comunicações por satélite e serviço limitado. Para o desenvolvimento dessas atividades, a Agência se encontra presente em todas as capitais brasileiras.

A Anatel foi a segunda agência reguladora, em dez, a ser criada no âmbito federal brasileiro, sendo, contudo, a primeira a se estabelecer de forma definitiva, em novembro de 1997. De acordo com a Lei nº 10.871/04, alterada pela Lei nº 11.292/06, o quadro funcional deve contar com 1.690 servidores para o desempenho de suas funções. Entre seus principais objetivos, está a garantia do desenvolvimento das telecomunicações brasileiras, de modo que haja plena concorrência, preços justos e serviços adequados, universalizados e de qualidade prestados ao consumidor, através da existência de uma moderna infra-estrutura.

4.2 Metodologia do Estudo de Caso

Das fontes de evidências discutidas por Yin (2009), utilizou-se na pesquisa a documentação, os registros em arquivos e entrevistas. Para a realização do estudo de caso, primeiramente realizou-se entrevistas com base no tema ativo imobilizado e ênfase nos procedimentos de avaliação em geral e naqueles adotados pela Anatel. As entrevistas foram realizadas de forma aberta, sem roteiro e com o fim de verificar como eram realizados os registros e controle patrimonial dos bens, como o setor e a própria agência encarava essa fase de transição e adoção de novos procedimentos de avaliação, bem como quais eram as perspectivas, o planejamento e operacionalização com a adoção das normas NBCASP e MCASP. As entrevistas foram realizadas com três servidores da área de contabilidade.

Nas entrevistas observou-se que, em atendimento às disposições contidas nas NBCASP, em especial à NBC T SP 16.9 e à NBC T SP 16.10, e também às diretrizes previstas nos Manuais elaborados pela STN, a equipe de contadores da Anatel, já no início do exercício de 2009, foi incumbida de elaborar um planejamento que determinasse as ações necessárias para uma correta transição e adequação a essas determinações, o que, inicialmente, compreendia, além da capacitação dos servidores envolvidos, a realização de um estudo acerca da situação patrimonial da Agência, a fim de identificar, de início, os principais pontos que sofreriam impacto nesse processo de adaptação.

Considerando que o tema do presente estudo é um fenômeno complexo e contemporâneo, inserido no contexto da vida real, o estudo de caso foi o método de pesquisa utilizado por ser o mais adequado (YIN, 2009). O objeto foco do estudo de caso foi a Anatel e os procedimentos que ela adotou face às mudanças geradas pela convergência internacional. Os dados coletados para a realização do estudo de caso foram os dados e registros constantes no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), relativos aos exercícios de 2009, 2010 e 2011, para verificação do grau de aderência da Anatel aos

referidos procedimentos, descritos e comparados nos normativos já abordados.

Assim, os três princípios estabelecidos por Yin (2009) para a realização de um estudo de caso foram obedecidos: a utilização de várias fontes de evidência, a criação de um banco de dados e a manutenção do encadeamento de evidências.

4.3 Início da Transição para a Implantação dos Novos Procedimentos Patrimoniais

Em razão da importância da convergência internacional e, em virtude do caráter de novidade do tema, os gestores da Anatel cercaram-se de cuidados para que as ações de transição não fossem realizadas de forma desordenada ou precipitada, visto que o próprio Manual da STN ainda se encontrava em fase de complementação e aperfeiçoamento, estando, com isso, alguns procedimentos ainda sem o devido direcionamento, o que causou certo receio à equipe, principalmente pelo fato de haver divergências em alguns dos entendimentos.

Cabe ressaltar que as dúvidas acerca da adequação e do correto cumprimento dos novos procedimentos não eram exclusivas da Agência, visto que os demais órgãos, fundações e autarquias federais, também, demandavam, desde a publicação da Lei nº 4.230/64, mais direcionamento por parte dos órgãos normativos. Os gestores da Anatel optaram por dispor de um planejamento anterior e por aguardar maior direcionamento por parte da STN para o início das ações, motivo pelo qual os procedimentos de depreciação, reavaliação e ajuste de *impairment* não foram aplicados logo de imediato.

Como a Anatel possui atuação em todos os estados brasileiros, através de escritórios regionais, presentes nas capitais dos 11 principais estados, e de Unidades Operacionais, nos demais estados da Federação, possuindo em cada um deles uma gerência responsável pelas atividades contábeis e financeiras, este estudo se restringiu à análise das ações patrimoniais efetuadas pela equipe de contadores localizados na sede da Agência, em Brasília/DF, considerando que cabe a esse setor de contabilidade as diretrizes e orientações para o cumprimento dos procedimentos contábeis nos demais estados.

Antes de começar a colocar em prática as novas determinações, a gerência de contabilidade da Agência teve a preocupação de treinar previamente os servidores, envolvendo intercâmbios com outros órgãos e cursos, para que a partir daí pudessem começar a de fato operacionalizar os procedimentos com o devido conhecimento. Por se tratarem de assuntos e conceitos recentes no âmbito do Setor Público, foi necessária uma interação junto a outros órgãos e agências, que, mediante troca de informações e experiências, corroboraram para a definição de práticas contábeis mais condizentes com as novas normas.

4.4 Planejamento e Operacionalização dos Procedimentos na Anatel

Com relação à depreciação, segundo informações obtidas junto à Anatel, o procedimento começou a ser realizado em janeiro de 2010, após um período, compreendido entre o final de 2008 - com a publicação das NBCASP e da 1ª edição do MCASP -, e o término do exercício de 2009, em face do planejamento interno e aguardo da complementação e consolidação dos Manuais da STN, bem como troca de experiências com outras Agências, para que não houvesse precipitação ou divergências na consecução dos objetivos propostos, visto que, segundo os próprios manuais do Tesouro, a plena obrigatoriedade da execução desse procedimento só passaria a valer a partir de 2010.

Foi realizado então, após contato direto com a área responsável pelo controle patrimonial, e em conformidade com os ditames de um efetivo procedimento de controle e avaliação de bens patrimoniais, um inventário físico, a fim de constatar a real existência de todos os ativos registrados contabilmente, bem como de seus *status* atuais, condições essas cujos atestos se fazem necessários para uma correta mensuração e valoração dos bens patrimoniais. O inventário foi também necessário para atestar que os bens que ali se

encontravam fisicamente, e que são utilizados nas atividades cotidianas da Agência na prestação de seus serviços, foram corretamente incorporados ao patrimônio da Anatel.

Apareceram obstáculos e dificuldades, entre eles a inexistência da conta de depreciação no sistema de controle patrimonial utilizado pela Anatel. O sistema, adquirido de terceiros, como ocorre em diversos outros entes da Administração Pública Federal, não incluía no rol de seus procedimentos aplicáveis ao imobilizado a figura da depreciação. Não havia, portanto, como realizar a depreciação de forma automática e direta pelo sistema de gerenciamento do patrimônio. Nas entrevistas com os servidores da área, foi informado que houve discussão para solucionar esse empecilho, pois a empresa responsável pelo sistema pretendia aguardar o término do contrato vigente para então disponibilizar outro sistema com as adequações necessárias. Contudo, o problema foi solucionado, e a empresa responsável comprometeu-se a adequar o sistema atual, estando hoje em fase final de remodelagem.

Houve problemas também na questão da valoração de certos bens. Alguns itens do ativo imobilizado se encontravam avaliados a valor inferior ao valor justo. Para esses bens, por mais que haja a escolha de um adequado método de depreciação, e que seja executada propriamente a depreciação, a informação decorrente da depreciação não será muito fidedigna à realidade, pois o valor do ativo registrado encontra-se distorcido em relação à realidade. Outros bens possuem certas particularidades no tocante à mensuração, o que torna o processo de valoração ao valor justo uma atividade mais complexa, demandando diversos ajustes de reavaliação e redução ao valor recuperável, cujos entendimentos acerca da execução, na época, ainda não eram plenamente compreendidos.

Após a constatação física e registro dos bens arrolados nas demonstrações da Agência, observou-se que alguns bens, contabilizados com o seu valor histórico, ainda apresentavam valores divergentes dos seus valores justos, o que demandava ajustes, fosse por meio da reavaliação, para ativos mensurados a valores distintos do seu real valor justo, seja por meio do *impairment*, no caso dos bens onde houvesse a constatação da impossibilidade de recuperação dos valores contabilizados. Entretanto, não só na Anatel, como na maioria dos órgãos públicos, não foi respeitado esse pressuposto, tendo o processo de depreciação iniciado sem prévio ajuste nos valores históricos constantes nos Ativos Patrimoniais desses entes, de forma a trazê-los ao valor justo. Isso feria os dispositivos das IPSAS e das NBCASP, visto que, uma vez que não seja realizada a reavaliação ou a redução ao valor recuperável dos bens cujo valor encontre-se em desacordo ao valor justo, há distorções nas informações advindas dessa contabilização, e em especial, da depreciação.

A Agência vem envidando esforços para promover os ajustes necessários e aplicar os procedimentos contábeis que reflitam a essência dos valores dos seus ativos imobilizados.

5 ANÁLISE DO GRAU DE ADERÊNCIA DO ATIVO IMOBILIZADO DA ANATEL AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

Os dados e registros constantes da contabilidade da Anatel relativos à conta “Ativo Imobilizado”, que se subdivide em “Bens Móveis” e “Bens Imóveis”, relativos aos exercícios de 2009, 2010 e 2011 são apresentados no Quadro 4.

Ativo Imobilizado da Agência Nacional de Telecomunicações			
	Dez/2009	Dez/2010	Mai/2011
Imobilizado	R\$ 242.624.878,01	R\$ 246.952.202,26	R\$ 247.964.215,71
Depreciações, Amortizações e Exaustões	0,00	(R\$ 270.486,05)	(R\$ 420.650,77)
Reavaliação	0,00	0,00	0,00
Redução ao valor Recuperável	0,00	0,00	0,00
Imobilizado Líquido	R\$ 242.624.878,01	R\$ 246.681.716,21	R\$ 247.543.564,94

Quadro 4 – Ativo imobilizado da Anatel nos anos de 2009, 2010 e 2011

Fonte: Elaboração própria.

Conforme informado no Quadro 4, em 2009 não havia sido registrado nenhum valor relativo à depreciação, reavaliação e ajuste de *impairment* na Anatel. Nos anos de 2010 e 2011 começaram a ser efetuados os primeiros registros relativos à depreciação desses valores, não sendo ainda observados registros referentes aos procedimentos de reavaliação e *impairment*.

Observa-se que, em comparação com a totalidade do Ativo Imobilizado, os valores constantes na conta de depreciação acumulada ainda são baixos. Deve-se isso ao fato de, conforme disposições do Manual SIAFI, Macrofunção 02.03.30, só foram efetuados registros de depreciação dos bens imobilizados adquiridos a partir do exercício de 2010, cuja contrapartida é lançada diretamente no resultado. Para os bens incorporados anteriormente, a recomendação é que ajustes que se fizerem necessários (reavaliação ou *impairment*) antecedam o processo de depreciação. Assim dispôs o Manual (STN, 2011b, item 20):

Neste primeiro momento, por se tratar de uma mudança no critério contábil e esses procedimentos nunca terem sido realizados, será necessário realizar ajustes de exercícios anteriores, efetuando lançamentos cuja contrapartida será diretamente o patrimônio líquido. Isso vale tanto para reavaliação quanto para a redução ao valor recuperável, referentes ao começo do processo.

Em razão dessa disposição, no âmbito da Anatel ainda não foi aplicado o procedimento da depreciação dos seus ativos imobilizados adquiridos antes de 2010. Atualmente, a agência em questão vem efetuando levantamento dos ativos incorporados nos exercícios anteriores, analisando a adequação do seu processo de mensuração e aplicando os parâmetros e procedimentos descritos nos normativos para proceder eventuais ajustes que se fizerem necessários.

Com relação ao procedimento contábil da depreciação, tem-se que a Agência encontra-se aderente aos padrões internacionais de contabilidade, uma vez que vem observando os procedimentos recomendados, com a ressalva de que o procedimento tem sido inicialmente aplicado apenas para os bens adquiridos a partir do exercício de 2010.

Com relação aos procedimentos contábeis do ajuste ao valor recuperável e da reavaliação, verificou-se que, apesar de um maior direcionamento nos últimos tempos, ambos ainda não foram operacionalizados. Atualmente, a equipe de contadores da Anatel se encontra em fase de levantamento do universo desses bens, que terão de ser ajustados ao seu valor justo, estando estes, após o término desses procedimentos, aptos para serem depreciados.

Diante do exposto, e considerando as características e os procedimentos utilizados na Anatel, a Figura 1 representa a proposta de fluxo para o tratamento contábil do Ativo Imobilizado no âmbito do Setor Público brasileiro. Algumas perguntas relevantes devem ser feitas pelo avaliador para a adequada classificação contábil. Essas perguntas envolvem os conceitos que circundam o tema foco do trabalho e se referem especificamente ao estado ou situação do bem sob análise.

A existência física desse bem, se o ativo está mensurado a um valor justo ou não e existência de perda inesperada no seu potencial econômico, são algumas das perguntas que configuram ponto-chave do fluxograma representado e que auxiliam os responsáveis por bens patrimoniais e ativo imobilizado de modo geral.

Cabe lembrar que este é um procedimento cíclico, que deve ser realizado continuamente, para o aprimoramento dos procedimentos concernentes aos ativos imobilizados do ente público, bem como a observância quanto aos prazos de revisão estabelecidos nas normas internacionais e nacionais.

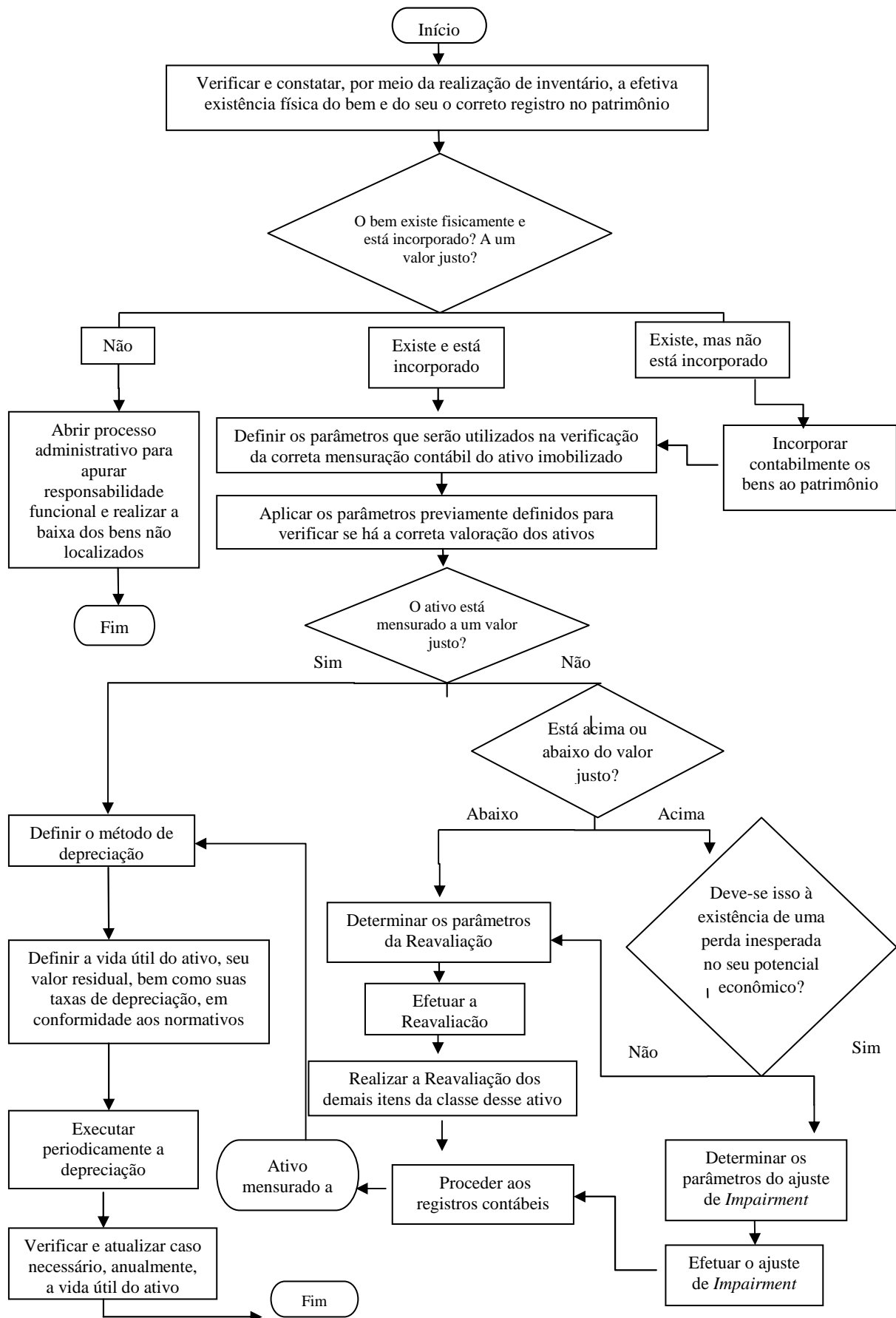


Figura 1 - Fluxograma do processo de reconhecimento e mensuração dos bens do ativo imobilizado
 Fonte: Elaboração própria.

6 CONCLUSÕES

Com o objetivo de analisar o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no âmbito do Setor Público brasileiro face aos padrões internacionais de contabilidade, no presente estudo foi realizada análise comparativa segundo o disposto nas NBCASP, no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e nas *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 17 – Property, plant and equipment*, e efetuado estudo de caso na Anatel, com a utilização de dados e registros constantes no SIAFI relativos aos exercícios de 2009, 2010 e 2011

O estudo comparativo apresentou que os normativos brasileiros, na forma das NBCASP, com enfoques mais conceituais e gerais, e do MCASP, com diretrizes e instruções técnicas e procedimentais, aproximam-se e alinham-se às disposições das IPSAS, apresentando, no âmbito dos procedimentos patrimoniais, foco desse estudo, um alto grau de aderência, recepcionando aspectos importantes das normas internacionais, e trazendo pontos importantes à conjuntura da contabilidade pública brasileira, que nunca tiveram aplicabilidade e cuja ausência culminava em uma prática contábil alheia a princípios garantidores de um bom gerenciamento patrimonial, o que se refletia no modo como o patrimônio público brasileiro era resguardado.

Apesar de a adoção desses princípios por parte das NBCASP, e, principalmente, pelo MCASP, trazerem um novo fôlego à contabilidade pública brasileira, que se vê agora municiada de instrumentos que permitem uma prática contábil patrimonial mais adequada, constatou-se que em alguns pontos, em especial nos aspectos relacionados ao ajuste de *impairment*, as normas brasileiras ainda se mostram incipientes, necessitando agregar mais dispositivos que possam direcionar os profissionais no cumprimento dos procedimentos concernentes à redução ao valor recuperável de forma mais adequada. Essas lacunas existentes nos normativos brasileiros impedem a realização de procedimentos mais adequados relacionados ao *impairment*, impactando e culminando em uma maior dificuldade por parte dos órgãos e autarquias públicas no reconhecimento, mensuração, avaliação e contabilização dessa perda no potencial econômico dos bens, refletindo em uma mensuração incorreta dos ativos imobilizados.

Relativamente à prática contábil no âmbito do Setor Público brasileiro, estudo de caso realizado na Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) mostrou que a Agência ainda encontra-se em processo de adaptação aos novos padrões contábeis internacionais, já aplicando e executando a depreciação dos bens adquiridos nos exercícios correntes com razoável grau de aderência aos normativos, respeitando os parâmetros e disposições emanadas no que tange aos ativos adquiridos a partir de 2010. Contudo, verifica-se que ainda não são executados (estando ainda em fase de estudos e adequação) os procedimentos de reavaliação e redução ao valor recuperável, necessários para que se possa aplicar o processo de depreciação para os bens do ativo imobilizado adquiridos antes desse período.

Diante do exposto, sugere-se que os órgãos e autarquias públicas se atenham aos dispositivos trazidos por esses normativos, procurando estudá-los e propondo melhorias aos órgãos elaboradores, não se limitando simplesmente a cumprir as determinações e prazos constantes nos manuais. Como os procedimentos são relativamente recentes, é importante a participação dos próprios órgãos executores nesse processo de alteração. Sugere-se também a realização de mais pesquisas sobre os temas relacionados, em especial, ao ajuste de *impairment*, que ainda carece de aprofundamento do ponto de vista normativo brasileiro.

REFERÊNCIAS

ADAM, B.; MUSSARI R.; JONES R. The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy

and the UK. **Financial Accountability & Management**, v. 27, n. 2, p. 0267-4424, 2011. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1468-0408.2011.00519.x>

ADHIKARI, P.; MELLEMVIK, F. The adoption of IPSASs in South Asia: A comparative study of seven countries. In: Mathew Tsamenyi, Shahzad Uddin (ed.). **Research in Accounting in Emerging Economies**, v. 10, p.169-199, 2010. [http://dx.doi.org/10.1108/S1479-3563\(2010\)0000010012](http://dx.doi.org/10.1108/S1479-3563(2010)0000010012)

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm> Acesso em: 21 dez. 2011.

BRASIL. **Lei nº 9.472**, de 16 de julho de 1997. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9472.htm> Acesso em: 21 dez. 2011.

BRASIL. **Lei Complementar Federal nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 21 dez. 2011.

CARVALHO, L.N.G.; COSTA, P.S.; OLIVEIRA, A.T. Impairment no setor Público: particularidades das normas nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 839-876, jul./ago. 2010. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122010000400005>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008a**. Aprova a NBC T SP 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 21 dez. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008b**. Aprova a NBC T SP 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 21 dez. 2011.

CHRISTENSEN, M.; YOSHIMI, H. A two-country comparison of public sector performance reporting: the tortoise and hare? **Financial Accountability & Management**, v. 17, n. 3, p. 0267-4424, ago., 2001. <http://dx.doi.org/10.1111/1468-0408.00131>

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B. Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: a comparative study. **Working Paper**. University of Ghent, jul, 2009.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC), International Public Sector Accounting Standards. **IPSAS 17: Property, Plant and equipment, Dec, 2009**. Disponível em: <<http://web.ifac.org/media/publications/0/2011-ifac-handbook-of-inter/ipsas-17-property-plant-3.pdf>>. Acesso em: 21 dez. 2011.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC), International Public Sector Accounting Standards. **IPSAS 21: Impairment of Non-Cashing-Generating Assets, Dec, 2009**. Disponível em: <<http://web.ifac.org/media/publications/4/2010-ifac-handbook-of-inter/ipsas-21-impairment-of-no-1.pdf>>. Acesso em: 21 dez. 2011.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, D.V.; CASTRO, R.G. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, D.V.; SANTANA, C.M.; GUEDES, M.A. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 2, p. 15-23, maio/ago. 2009.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria Ministério da Fazenda nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pelos entes no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>> Acesso em: 21 dez. 2011.

PILCHER, R.; VAN DER ZAHN, M. Local governments, unexpected depreciation and financial performance adjustment. **Financial Accountability & Management**, v. 26, n. 3, p. 0267-4424, ago. 2010. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1468-0408.2010.00503.x>

PINA, V.; TORRES, L. Reshaping Public Sector Accounting: an international comparative view. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, v. 20, n. 4, p. 334, Dec. 2003. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1936-4490.2003.tb00709.x>

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Portaria STN nº 664**, de 30 de novembro de 2010. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_664_2010.pdf> Acesso em: 21 dez. 2011.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Portaria STN nº 406**, de 20 de junho de 2011a. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, 4. ed. do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_Conjunta012011_MCASP_altera163.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2011.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Manual do SIAFI, Macrofunção 02.03.30**, 2011b. Última modificação 20/06/11. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020330>>. Acesso em: 21 dez. 2011.

TUDOR, A.T. Romanian public institutions financial statements on the way of harmonization with IPSAS. **Accounting and Management Information Systems**, v. 9, n. 3, p. 422-447, 2010.

WONG, W.; WELCH, E. Does E-Government Promote Accountability? A comparative analysis of Website Openness and Government Accountability. **Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions**, v. 17, n. 2, p. 275-297, Apr. 2004. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1468-0491.2004.00246.x>

YIN, R.K. **Case study research: design and methods**. 4. ed. California: SAGE Publications, 2009.