

OS AVANÇOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA COM O INCREMENTO DO *IMPAIRMENT TEST*

Marcelo de Almeida SOUZA¹
Paulo Sergio Marques NASCIMENTO²
Maria Cecília Palácio SOARES³

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo demonstrar os avanços da Contabilidade Pública com a aprovação da Portaria do Tesouro Nacional nº 184/08, que determina ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, às quais serão editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.10 determina que deverá ser reconhecida a perda dos benefícios do Ativo Imobilizado. Nesse sentido, os bens do Ativo Imobilizado, o qual não se exigia a Depreciação por tratar-se de um fato facultativo, passa a ser obrigatório que a faça, e quando este bem estiver com valor inferior ao registrado na Contabilidade, que se execute ainda o *Impairment Test*, com a finalidade de deixar o Patrimônio Público o mais próximo da realidade econômica. A fim de atender aos objetivos propostos, faz-se necessário a utilização dos métodos exploratório e o descritivo, bem como a técnica de pesquisa Documental Indireta.

Palavras-chave: Contabilidade. Depreciação. *Impairment Test*.

1 INTRODUÇÃO

Devido à globalização, o mundo tem passado por grandes mudanças e transformações, gerando grandes expectativas para as organizações. Neste sentido, toda essa transformação exige uma maior transparência na aplicação dos recursos, para isso é necessário que as empresas tanto privadas quanto públicas falem uma mesma língua mundialmente.

Uma consequência natural dessa transformação é a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais. Uma dessas transformações é a Portaria nº 184/2008 da Secretaria do Tesouro Nacional vem

¹ Discente do 7º termo do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. e-mail: masouza78@hotmail.com

² Discente do 7º termo do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. e-mail: n.migliari@stetnet.com.br.

³ Docente do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. Mestre em Educação pela Universidade do Oeste Paulista. e-mail: mcps@unitoledo.br. Orientadora do Trabalho.

dispor sobre novas diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto às práticas contábeis.

A Secretaria do Tesouro Nacional é órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, que por meio da Portaria nº 184 foi nomeado para que procedesse ao desenvolvimento de ações com o intuito de promover a convergência da Contabilidade Pública Nacional às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

Diante deste novo contexto de harmonização das normas contábeis este artigo tem o intuito de mostrar as inovações promovidas pelas novas normas.

A escolha do tema justifica-se pela necessidade de focar o estudo em um aspecto relevante e que vem sendo amplamente discutido, com objetivo de implementar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor público.

Os métodos utilizados para abordagem do estudo foram o exploratório, uma vez que o novo modelo de contabilidade pública está sendo amplamente discutido nos grupos de estudos e consultas públicas despertando estudos em vários aspectos, pois ainda existe pouco conhecimento consolidado, e o descritivo, porque visa descrever as principais mudanças trazidas pelo novo modelo contábil aplicado ao setor público, oportunizando uma maior transparência da gestão pública.

Quanto aos meios de investigação, optou-se pela técnica de pesquisa Documental Indireta, através de Pesquisa Bibliográfica em Livros, Revistas, Artigos e Rede Mundial de Informações (Internet).

2 A CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade Pública, denominada de Contabilidade Governamental, é um ramo da Ciência Contábil que se destina à Administração Pública direta e indireta e tem sua fundamentação legal apensada à Lei Federal nº 4.320 de 17 de Dezembro de 1964, a qual “[...] estabelece a padronização de procedimentos para as atividades de contabilidade e finanças para o setor público” (CRUZ, GLOCK, 2003, p.15).

Existe uma perfeita sintonia entre a Administração Pública e o Serviço Público, pois o “[...] fim do Estado é organizar e fazer funcionar os serviços públicos” e a “[...] Administração Pública executa o Serviço Público, porque considera indispensável à sociedade a sua existência e, conseqüentemente, o seu funcionamento” (KOHAMA, 2000, p.31).

A transparência das ações da Administração Pública na execução dos Serviços Públicos levou a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101 de 04 de maio de 2000, e em seu artigo 1º, parágrafo 1º, estabelece que a “[...] responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas”.

Com o objetivo de prevenir a incidência de possíveis fraudes e o controle patrimonial, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece os limites, objeto e natureza do estudo da Ciência Contábil, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos fenômenos patrimoniais, em relação à eficácia funcional das organizações públicas, pois é determinante “[...] produzir explicações sobre os acontecimentos havidos com a riqueza [...] e [...] conhecer verdades que sejam válidas para todos os lugares, em qualquer que seja a época, em quaisquer empresas ou instituições.” (SÁ, 1999, p.42).

Informar os acontecimentos sobre a riqueza (Patrimônio) de forma clara, contínua e tempestiva, para que seja acessível a todos os públicos que tenham interesse, é o objetivo das Ciências Contábeis, por isso a convergência da Contabilidade exercida no Brasil aos padrões internacionais tornou-se necessária e concretizaram-se com a aprovação da Lei Federal nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007, a qual altera e revoga os dispositivos da Lei Federal nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 (Legislação Societária).

A Lei 11.638/07 impetrou diversas alterações na estrutura da Contabilidade Privada, entre elas, a questão da mensuração do Ativo Permanente (hoje conhecido como grupo do Ativo Não Circulante) onde são registrados os bens do Ativo Imobilizado, ou seja, bens fixos com vida útil acima de um ano e que são utilizados na realização das operações da entidade.

2.1 Depreciação

O Registro Contábil dos bens do Ativo Imobilizado ocorre pelo Princípio do Custo Histórico com Base de Valor, de acordo com o valor que foi realizado sua aquisição. A atualização do valor destes bens, com o objetivo de informar com transparência, ocorre pelo ajuste contábil da Depreciação, e conforme a Lei Federal nº 4.506 de 1964, artigo nº 57, parágrafo 2º, “[...] fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos”.

A Depreciação para fins tributários é facultativa, porém as empresas tributadas pelo lucro real a utilizavam por ser uma despesa dedutiva do imposto de renda. Para fins contábeis, a Depreciação é exigida pelo Conselho Federal de Contabilidade, conforme Resolução nº 1.136/08, artigo 2º, para que o balanço o possa ser visualizado de forma real, demonstrando a verdadeira situação financeira do patrimônio.

2.1.1 Registro da depreciação

O Registro da Depreciação deverá ser lançado em uma conta credora do Ativo Não Circulante, como Depreciação Acumulada, em contrapartida a débito em conta de resultado do exercício.

Essa despesa deve ser lançada mensalmente na proporção de 1/12 avos da taxa anual utilizada de acordo com a vida útil do bem, e será uma despesa dedutível para fins fiscais, de acordo com a Lei nº 4.506 de 1964, artigo nº 57, parágrafo 7º, “A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suporta o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com condições de propriedade, posse ou uso de bem”.

2.2 *Impairment Test*

O termo *Impairment* provoca impacto à primeira vista, por tratar-se de uma palavra inglesa e desconhecida por muitos. O *Impairment Test*⁴ tem a finalidade de avaliar o decréscimo dos Ativos Imobilizado e intangível com vida útil definida. Nesse sentido, Mourad e Paraskevopoulos (2010, p.12) conceituam vida útil definida como “[...] a quantidade de tempo que uma entidade deseja usar determinado ativo”.

Com a aprovação da Lei 11.638/07, mais um método passa a ser utilizado na Contabilização do Ativo Imobilizado, o *Impairment Test*. Deste modo, quando o bem estiver em desacordo com o valor contábil, a avaliação será realizada ao final de cada exercício.

2.2.1 Registro do *impairment test*

O registro do *Impairment Test* deve ser lançando em uma conta credora do Ativo Não Circulante, similar utilizada pela Depreciação Acumulada, em contrapartida a débito em conta de Resultado do Exercício. Porém, para fins fiscais

⁴ Teste de Recuperabilidade.

não será uma despesa dedutível, de acordo com Ludícibus et al (2010, p.234), “[...] essa perda não é dedutível fiscalmente”.

2.3 A Depreciação e o *Impairment Test*

Adquirindo-se um bem do Ativo Imobilizado, imagina-se que este poderá trazer benefícios por certo período, mas com a modernização de maquinários, onde a todo o momento o mercado apresenta produtos cada vez mais competitivos com o objetivo de diminuir custos, torna-se inviável a entidade permanecer com o bem ultrapassado.

Desse modo, não é possível estimar o período exato em que um ativo irá trazer benefícios para a entidade, e, para resolver esta questão, a Lei 11.638/07 criou o *Impairment Test* para equiparar possíveis perdas que a depreciação não atinja. Através do *Impairment Test*, a empresa pode avaliar seus bens periodicamente e fazer os decréscimos ou até mesmo a baixa total de ativos que não tenham mais valor econômico.

2.4 O *Impairment Test* na Contabilidade Pública

No intuito de atender as necessidades financeiras, visando à harmonização das Demonstrações Contábeis Públicas e Privadas com o objetivo de procedimentos contábeis transparentes e uniformes, o Ministro da Fazenda Guido Mântega aprovou a Portaria nº 184 de 25 de Agosto de 2008, que estabelece em seu artigo1º:

Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Mediante esses fatos, a Contabilidade Pública passa a adotar as normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade que regem a Contabilidade Privada.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observa-se no decorrer do artigo que as Demonstrações Contábeis estão passando por grandes transformações, sendo atualizadas para o padrão internacional, e como resultado pode-se constatar que as normas contribuíram para a implementação, de dispositivos contidos na LRF e na Lei 4.320/64, e desta maneira elevar a eficácia e eficiência da legislação, trazendo maior transparência e responsabilidade da Gestão Pública.

A Convergência Contábil tem como objetivo tornar registros do setor mais claros, e para isso ele trouxe novos demonstrativos os quais nos permitirão saber de maneira consolidada o quanto se arrecada e quanto se gasta no Brasil de um modo consolidado.

Neste sentido, pode se concluir que essas novas normas trazem o fortalecimento institucional do ente público, oferecendo ao cidadão uma gestão de recursos transparente, com informações relevantes da aplicação do dinheiro arrecadado mediante a cobrança dos impostos e taxas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em :
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 31 out. de 2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 out. de 2010.

BRASIL. **Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964.** Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4506.htm>. Acesso em: 30 out. de 2010.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui 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: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso: em 30 out. de 2010.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 31 out. de 2010.

BRASIL. **Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/.../Leis/.../lei11941.htm>>. Acesso em 30 out. de 2010.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 30 out. de 2010.

BRASIL. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008.** Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 30 out. de 2010.

BRASIL. TESOURO NACIONAL. **NBCT - 16.10.** Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_FC11372008_NBC_T1610_Aval_Mensur_Ativos_Passivos_Entidades_Setor_Publico.pdf>. Acesso em: 31 de out. de 2010.

CRUZ, Flávio da. GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios.** São Paulo: Atlas, 2003.

FACULDADES INTEGRADAS “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”. **Normalização de apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso.** 2007 – Presidente Prudente, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade Societária:** Aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas 2010.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública.** São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Técnicas de Pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOURAD, Nabil Ahmad; PARASKEVOPOULOS, Alexandre. **IFRS:** introdução às normas internacionais de contabilidade. São Paulo: Atlas, 2010.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.