



Enap

Contabilidade com Foco na Gestão do Patrimônio Público

Módulo

2

Mensuração das
demonstrações contábeis



Fundação Escola Nacional de Administração Pública

Presidente

Diogo Godinho Ramos Costa

Diretor de Educação Continuada

Paulo Marques

Coordenador-Geral de Educação a Distância

Carlos Eduardo dos Santos

Conteudista/s

Diego Rodrigues Boente (conteudista, 2019)

Equipe responsável:

Carlos Eduardo dos Santos (coordenação web, 2020)
Guilherme Teles da Mota (implementador rise, desenhista, 2020)
Ivan Carlos Pereira Gomes (desenho instrucional, 2020)
Jader de Sousa Nunes (desenho instrucional, 2020)
Patrick Oliveira Santos Coelho (implementador moodle, 2020)
Priscila Campos Pereira (desenho instrucional, 2020)
Rodrigo Pereira Neves (conteudista, 2019)
Vanessa Mubarak Albin (Diagramação, 2021)

Curso produzido em Brasília 2021.

Desenvolvimento do curso realizado no âmbito do acordo de Cooperação Técnica FUB / CDT / Laboratório Latitude e Enap.



Enap, 2021

Enap Escola Nacional de Administração Pública

Diretoria de Educação Continuada

SAIS - Área 2-A - 70610-900 — Brasília, DF



Sumário

Unidade 1 - Organização das bases de mensuração.....	5
1.1. Organização das bases de mensuração.....	5
Unidade 2 - Bases de mensuração de ativos.....	7
2.1. Custo histórico	7
2.2. Valor de mercado.....	8
2.3. Custo de reposição ou substituição	9
2.4. Preço líquido de venda	10
2.5. Valor em uso.....	11
Unidade 3 - Bases de mensuração de passivos.....	12
3.1. Custo histórico	13
3.2. Valor de mercado.....	13
3.3. Custo de cumprimento da obrigação (Cost of Fulfillment)	14
3.4. Custo de liberação	15
3.5. Preço presumido.....	16
Referências.....	18





Módulo 2 Mensuração das demonstrações contábeis

Unidade 1 - Organização das bases de mensuração

A course objective specifies a behavior, skill, or action that a student can demonstrate if they have achieved mastery of the objective.

1.1. Organização das bases de mensuração

A NBC TSP – Estrutura Conceitual apresenta “mensuração” da seguinte maneira:

IMPORTANTE

O objetivo da mensuração é selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.

- **Custo dos serviços**
O custo dos serviços prestados no período, em termos históricos ou atuais.
- **Capacidade operacional**
A capacidade da entidade em dar suporte à prestação de serviços no futuro por meio de recursos físicos e outros.
- **Capacidade financeira**
A capacidade da entidade em financiar as suas próprias atividades.

Contudo, a estrutura conceitual não propõe uma única base de mensuração (ou a combinação de bases de mensuração) para todas as transações, eventos e condições. A seleção da base de mensuração também pressupõe a avaliação do grau de observância das características qualitativas enquanto considera as restrições sobre a informação nos RCPGs (Relatórios Contábeis de Propósito Geral).

As bases de mensuração para os ativos são:



Base de mensuração para os ativos	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade	Exemplo de aplicação
Custo histórico	Entrada	Geralmente observável	Específica para a entidade	Ativo imobilizado em geral
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Entrada e saída	Observável	Não específica para a entidade	Instrumentos financeiros
Valor de mercado (em mercado inativo)	Saída	Depende da técnica de atribuição de valor	Depende da técnica de atribuição de valor	Instrumentos financeiros
Custo de reposição ou substituição	Entrada	Observável	Específica para a entidade	Ativos de infraestrutura
Preço líquido de venda	Saída	Observável	Específica para a entidade	Estoques comercializáveis
Valor em uso	Saída	Não observável	Específica para a entidade	Teste de <i>impairment</i>

Por fim, as bases de mensuração para os passivos são:

Base de mensuração para os passivos	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade	Exemplo de aplicação
Custo histórico	Entrada	Geralmente observável	Específica para a entidade	Transações comerciais
Custo de cumprimento da obrigação	Saída	Não observável	Específica para a entidade	Passivos previdenciários e danos civis
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Entrada e saída	Observável	Não específica para a entidade	Instrumentos financeiros
Valor de mercado (em mercado inativo)	Saída	Depende da técnica de atribuição de valor	Depende da técnica de atribuição de valor	Instrumentos financeiros
Custo de liberação	Saída	Observável	Específica para a entidade	Acordos judiciais e extrajudiciais
Preço presumido	Entrada	Observável	Específica para a entidade	Garantias financeiras



Unidade 2 - Bases de mensuração de ativos

Ao final da unidade você será capaz de enunciar os conceitos necessários para realizar a mensuração de ativos.

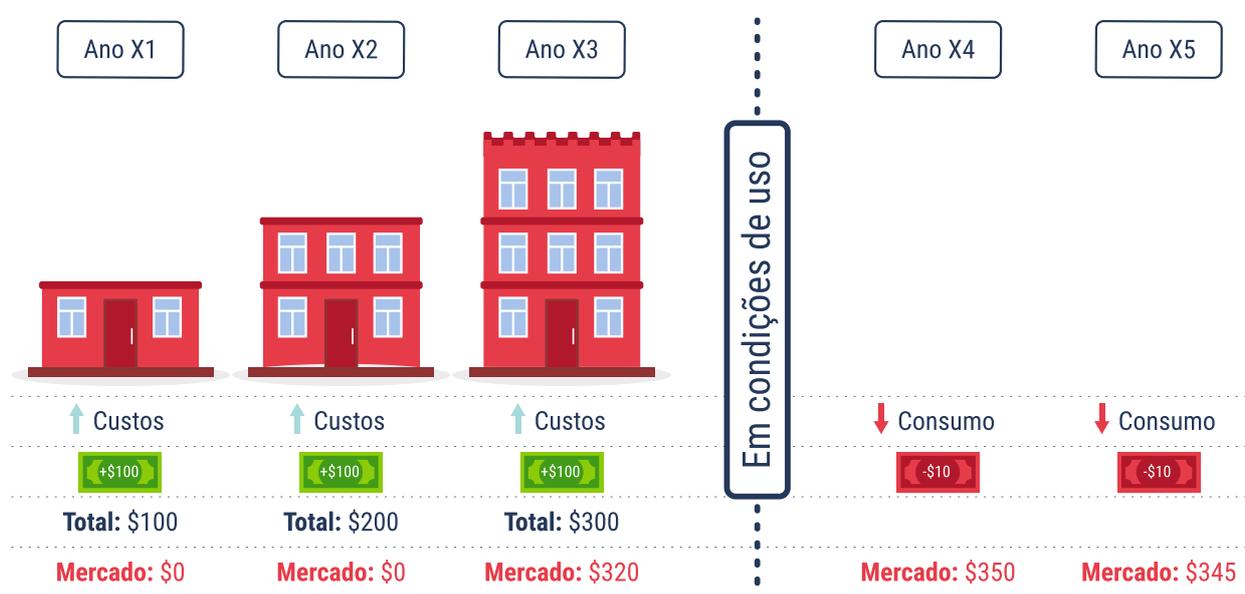
2.1. Custo histórico

O custo histórico de um ativo é a importância fornecida para se adquirir ou desenvolver um ativo, o qual corresponde ao caixa, a equivalentes de caixa ou ao valor de outra importância fornecida à época de sua aquisição ou desenvolvimento.

Veja o exemplo a seguir:

EXEMPLO

Uma entidade do Setor Público contrata uma empresa para construção de um edifício para futura instalação da sede administrativa. O edifício será construído em 3 anos.



No custo histórico, o edifício fica pronto ao final do ano X3, e seu custo fica “congelado” em R\$ 300, independentemente da variação do valor de mercado e da inflação. Quanto maior for essa variação, menos relevante será a informação contábil baseada no custo histórico. Ainda assim, essa é a base utilizada para a maioria dos casos, dado sua característica qualitativa de verificabilidade.

Para finalizar, o balanço patrimonial seria assim:



Balço Patrimonial (em \$) - Custo histrico					
Ativo	Ano X1	Ano X2	Ano X3	Ano X4	Ano X5
Imoveis	100	200	300	300	300
(-) Depreciao Acumulada	0	0	0	-10	-20

2.2. Valor de mercado

O valor de mercado para ativos e o montante pelo qual um ativo pode ser trocado entre partes cientes e dispostas, em transao sob condicoes normais de mercado.

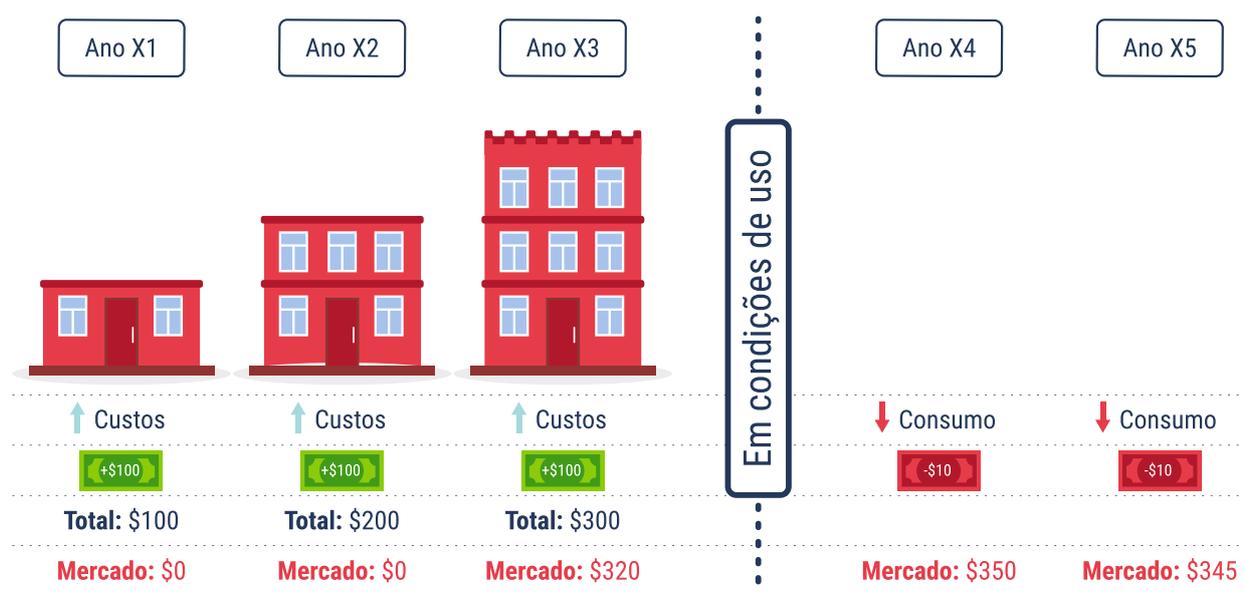
Na aquisiao, custo histrico e igual ao valor de mercado considerando uma transao com contraprestacao e ignorando os custos da transao.

Veja o exemplo:

EXEMPLO



Exemplo: Uma entidade do Setor P blico contrata uma empresa para construo de um edificio para futura instalao da sede administrativa. O edificio ser construido em 3 anos.



O balço patrimonial seria assim:



Balço Patrimonial (em \$) - Custo histrico					
Ativo	Ano X1	Ano X2	Ano X3	Ano X4	Ano X5
Imoveis	0	0	320	350	345

Por fim, observe que a dificuldade de mensurao e para os anos X1 e X2, em que no ha mercado para um imovel em construo. Nesse caso, a mensurao do bem dependera de uma tecnica de atribuio de valor, o que a torna bem complexa.

2.3. Custo de reposio ou substituio

O custo de reposio ou substituio e o custo mais econmico exigido para a entidade substituir o potencial de servios de ativo (inclusive o montante que a entidade recebe a partir de sua alienao ao final da sua vida util) na data do relatrio.

EXEMPLO

Exemplo: Uma entidade do Setor Pblico contrata uma empresa para construo de um edifcio para futura instalao da sede administrativa. O edifcio ser construdo em 3 anos.



Considere que no foi possvel apurar os custos dos anos X1 a X3, mas e possvel estimar o valor do bem a partir dos objetos de custos principais. Essa e uma mensurao alternativa interessante para ativos de infraestrutura, por exemplo, rodovias.

Por fim, o custo de reposio reflete o processo de compra ou de construo que a entidade geralmente observa.



2.4. Preço líquido de venda

O preço líquido de venda é o montante que a entidade pode obter com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda.

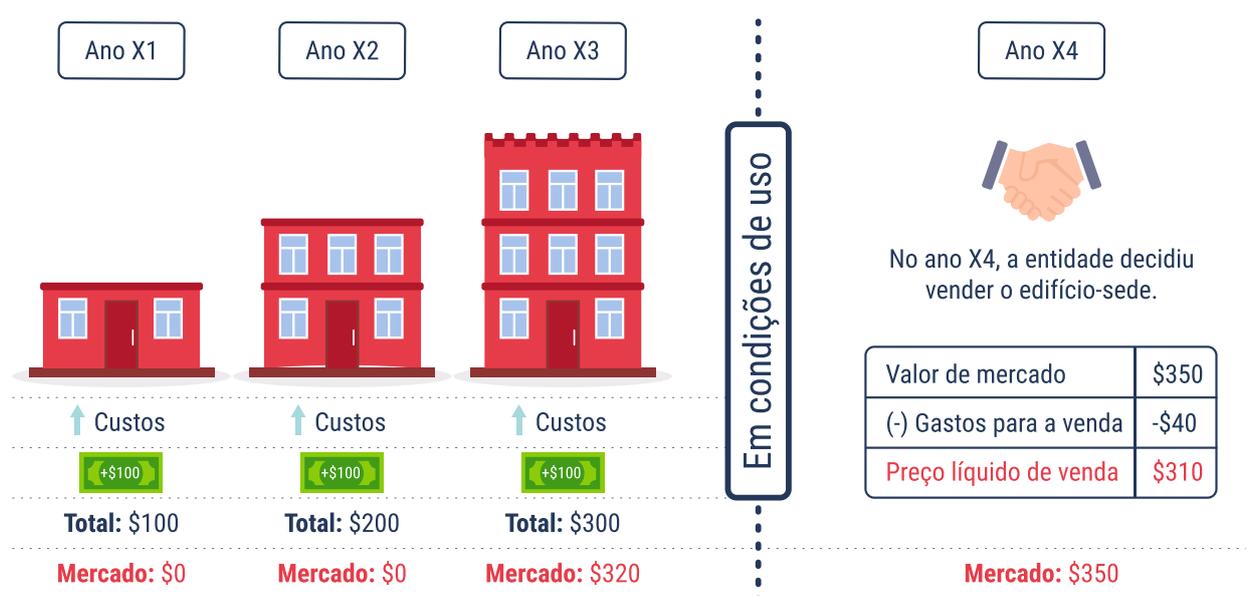
O preço líquido de venda é útil, portanto, quando o emprego é mais eficiente para a entidade, sob o ponto de vista dos recursos, vende-se o ativo. O preço líquido de venda pode fornecer informação útil quando a entidade estiver obrigada a vender o ativo abaixo do valor de mercado.

Veja o exemplo:

EXEMPLO

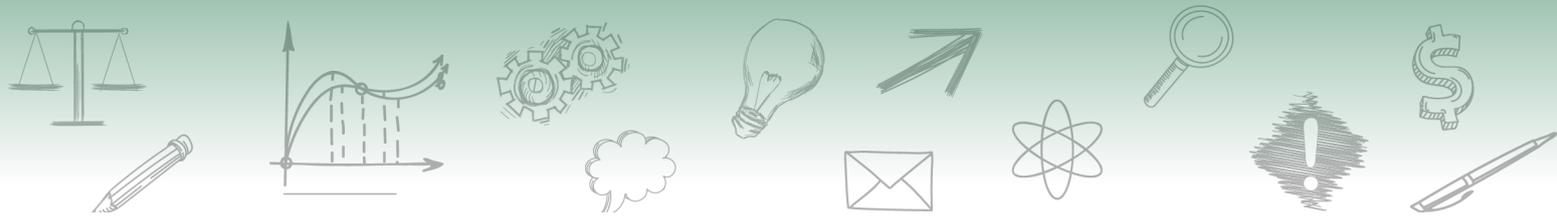


Exemplo: Uma entidade do Setor Público contrata uma empresa para construção de um edifício para futura instalação da sede administrativa. O edifício será construído em 3 anos.



Portanto, o balanço patrimonial seria assim:

1. O valor em uso é o valor presente para a entidade:
 - a. do potencial de serviços; ou
 - b. da capacidade de gerar benefícios econômicos remanescentes do ativo, caso este continue a ser utilizado, e do valor líquido que a entidade receberá pela sua alienação ao final da sua vida útil.



2.5. Valor em uso

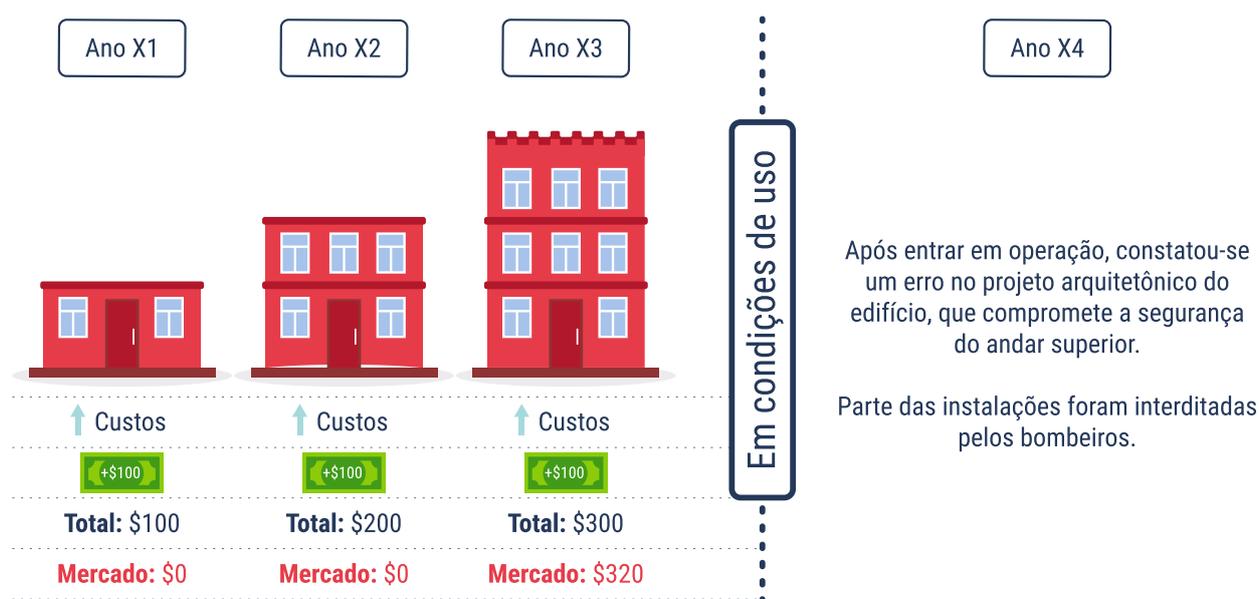
O valor de uso é apropriado quando não vale a pena substituir o ativo, mas o potencial de serviços é maior do que o preço líquido de venda. É base para a avaliação de determinados ajustes de redução ao valor recuperável porque é utilizado na determinação do montante recuperável para o ativo ou grupo de ativos.

Veja o exemplo:

EXEMPLO



Exemplo: Uma entidade do Setor Público contrata uma empresa para construção de um edifício para futura instalação da sede administrativa. O edifício será construído em 3 anos.

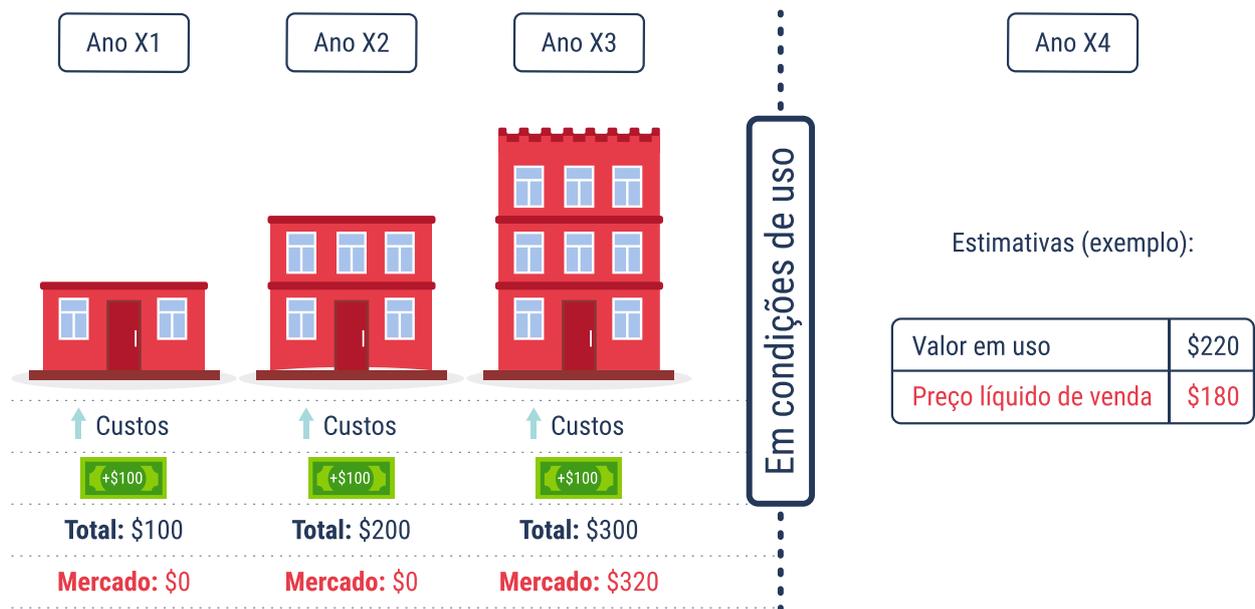


Nesse caso, a entidade pública pode fazer estimativas, considerando seu uso continuado. Vejamos os dados abaixo:

EXEMPLO



Exemplo: Uma entidade do Setor Público contrata uma empresa para construção de um edifício para futura instalação da sede administrativa. O edifício será construído em 3 anos.



A estimativa do valor em uso é complexa, podendo envolver a projeção de fluxos de caixa futuros ou capacidade estimada de produção.

Assumindo que a utilização do edifício é mais vantajosa do que a venda, o balanço patrimonial ficaria assim:

Balanço Patrimonial (em R\$)				
Ativo	Ano X1	Ano X2	Ano X3	Ano X4
Imóveis (imobilizado)	100	200	300	300
(-) Ajuste valor recuperável	0	0	0	-80

Assim, observe que, onde o valor recuperável (baseado no valor em uso) é R\$ 220, ou seja, a diferença entre o valor do bem registrado originalmente por R\$ 300 menos o ajuste de R\$ 80.

Unidade 3 - Bases de mensuração de passivos

Ao final da unidade você será capaz de:

- Indicar os conceitos necessários para realizar a mensuração de passivos.



3.1. Custo histórico

O custo histórico para o passivo é a importância recebida para se assumir uma obrigação, a qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa, ou ao valor de outra importância recebida à época na qual a entidade incorreu no passivo.

Considere o exemplo:

EXEMPLO

Exemplo: Uma Empresa Pública adquire um financiamento junto a uma instituição financeira para realização de obras de exploração de recursos minerais.



As mesmas considerações dessa base de mensuração, como comentamos para os ativos, aplicam-se também aos passivos.

Portanto, o balanço patrimonial seria assim:

Balanço Patrimonial (em R\$) - Custo histórico				
Passivo	Ano X1	Ano X2	Ano X3	Ano X4
Financiamentos a pagar	100	100	100	100
Juros a pagar	0	10	20	30

3.2. Valor de mercado

O valor de mercado para passivos é o montante pelo qual um passivo pode ser liquidado entre partes cientes e interessadas em transação sob condições normais de mercado.

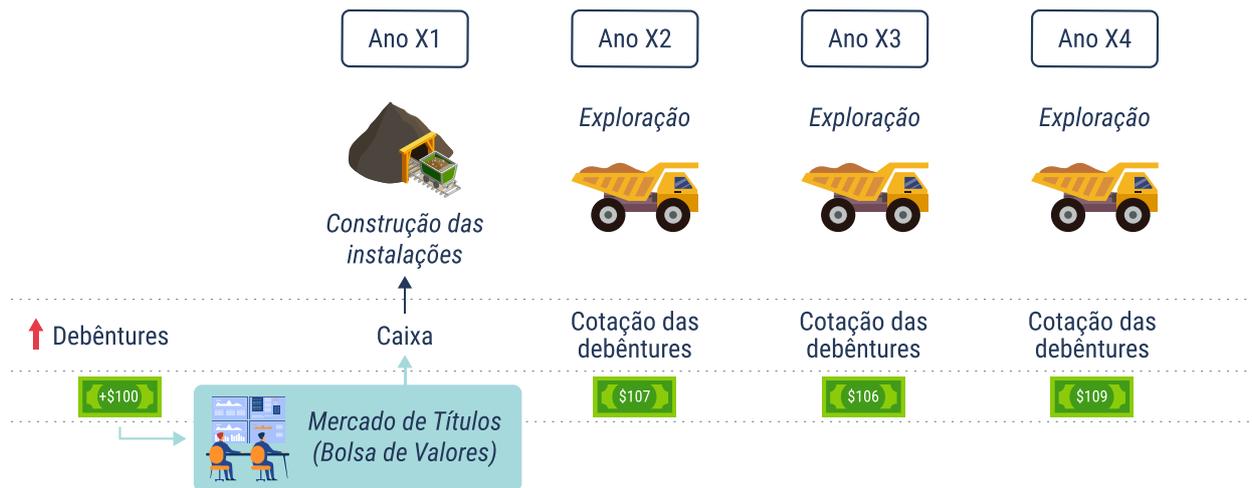
Por fim, considere o exemplo:



EXEMPLO



Exemplo: Uma Empresa Pública emite títulos (debêntures) para realização de obras de exploração de recursos minerais. Esses títulos possuem cotação na Bolsa de Valores.



3.3. Custo de cumprimento da obrigação (*Cost of Fulfillment*)

O custo de cumprimento da obrigação corresponde aos custos nos quais a entidade incorre no cumprimento das obrigações representadas pelo passivo, assumindo que o faz da maneira menos onerosa.

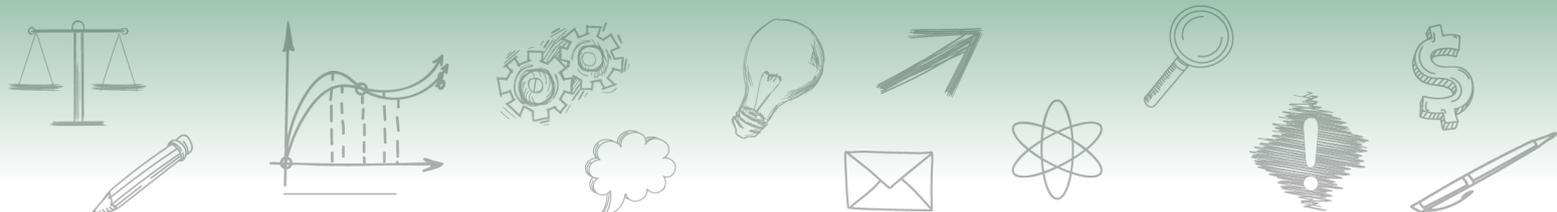
Em negócios, o termo fulfillment geralmente se refere ao processo completo de atendimento ao cliente, desde o recebimento do pedido até o momento da entrega do produto.

Considere o exemplo:

EXEMPLO



Exemplo: Uma Empresa Pública exploradora de recursos minerais opera por 3 anos. No quarto ano, um grave acidente provoca danos ambientais e prejuízos à comunidade local.



Quando depender de eventos futuros incertos, todos os resultados possíveis devem ser levados em consideração em sua estimativa, visando refletir todos esses possíveis resultados de forma imparcial. Os custos relevantes devem corresponder àqueles em que a entidade irá incorrer; pode corresponder ao custo de reparação por conta própria ou por meio de terceiros.

Portanto, o balanço patrimonial seria assim:

Balanço Patrimonial (em R\$)				
Passivo	Ano X1	Ano X2	Ano X3	Ano X4
Reparos de danos a executar	0	0	0	32
Indenizações e Restituições a Pagar	0	0	0	48

3.4. Custo de liberação

O custo de liberação se refere ao montante que corresponde à baixa imediata da obrigação. É o montante que o credor aceita no cumprimento da sua demanda, ou que terceiros cobriam para aceitar a transferência do passivo do devedor.

O custo de liberação é o termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito de preço líquido de venda utilizado no contexto dos ativos.

Considere o exemplo:

EXEMPLO

Exemplo: Uma Empresa Pública exploradora de recursos minerais opera por 3 anos. No quarto ano, um grave acidente provoca danos ambientais e prejuízos à comunidade local.



Considere que foram realizados diversos acordos extrajudiciais com o intuito de reduzir o valor das indenizações.

Indenização à comunidade local (danos civil)	48
(-) Acordos extrajudiciais	-22
Custo de liberação	26

Na prática, esses acordos nem sempre são possíveis de serem realizados. A entidade também deve estar ciente de quaisquer consequências da obtenção da liberação como, por exemplo, danos à própria reputação.

Portanto, o balanço patrimonial seria assim:

Balanço Patrimonial (em R\$)				
Passivo	Ano X1	Ano X2	Ano X3	Ano X4
Reparos de danos a executar	0	0	0	32
Indenizações e Restituições a Pagar	0	0	0	26

3.5. Preço presumido

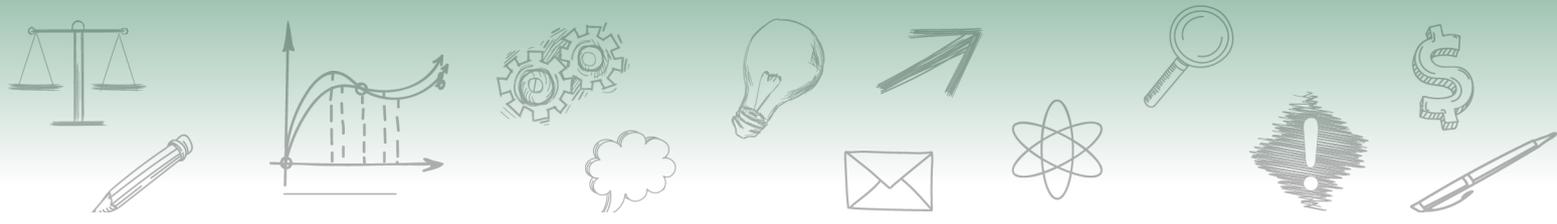
O preço presumido representa o montante que a entidade racionalmente aceitaria na troca pela assunção do passivo existente.

O preço presumido é o termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito do custo de reposição para os ativos.

Considere o exemplo:

EXEMPLO

Exemplo: Uma Empresa Pública exploradora de recursos minerais opera por 3 anos. No segundo ano, a autoridade local estabelece um fundo de garantia para redução dos danos ambientais.



A entidade pode ter a obrigação potencial que seja maior do que o preço presumido. Caso a entidade tenha que buscar a liberação do contrato, a outra parte no contrato poderá ser capaz de demandar compensação por perdas.

Portanto, o balanço patrimonial seria assim:

Balanço Patrimonial (em R\$)				
Passivo	Ano X1	Ano X2	Ano X3	Ano X4
Garantias Financeiras a Pagar	0	15	30	0
Reparos de danos a executar (excedente)	0	0	0	2



Referências

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 26 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 26 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 26 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2020.