

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Sabrina Martins Magno Santos

Uma discussão sobre o tratamento contábil dos Bens de Uso Comum

Brasília

2013

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo

Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva

Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis ó Diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes

Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Sabrina Martins Magno Santos

Uma discussão sobre o tratamento contábil dos Bens de Uso Comum

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, como requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e consequente obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília

2013

*Dedico a minha irmã, grande amor
dessa vida, Sophia.*

Uma Discussão sobre o Tratamento Contábil dos Bens de Uso Comum

Resumo

Tendo em vista a edição da NBC T SP 16.10 pelo Conselho Federal de Contabilidade regulamentando a contabilização dos bens de uso comum nas entidades do Setor Público brasileiro e as discussões de profissionais e acadêmicos acerca do tema, o presente estudo tem como objetivo apresentar a experiência nacional e internacional sobre o tratamento contábil dos bens de uso comum. Trata-se de ensaio baseado em revisão bibliográfica e documental a partir dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação estabelecidos no Brasil, Nova Zelândia, Suécia, Reino Unido e Austrália. A justificativa para o estudo está na percepção de que há divergências sobre a necessidade de registros desses valores, apesar de experiências internacionais bastante avançadas nesse sentido. Os resultados mostram que em relação à contabilização dos bens de infraestrutura há um consenso entre os órgãos regulamentadores estudados. No que se refere aos bens culturais, nota-se que as IPSAS, editadas pela IFAC, são as únicas normas internacionais analisadas que não obrigam a contabilização dos valores desses bens. Quanto aos bens ambientais, observa-se que a insuficiência de normatização, tanto nacional quanto internacional, não estimula seu tratamento contábil de forma tempestiva, mas que o processo de discussão e internalização do valor dos ativos naturais seria aprimorado caso as políticas públicas compatibilizassem os princípios da economia com a realidade ambiental e social dos países.

Palavras-chave: Bens de Uso Comum. Tratamento Contábil. Contabilidade Setor Público.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. REFERENCIAL TEÓRICO	9
2.1 Aspectos Conceituais e Legais	9
2.2 Classificação e Caracterização dos Bens de Uso Comum	10
2.2.1 <i>Bens de Infraestrutura</i>	10
2.2.2 <i>Bens Culturais</i>	11
2.2.3 <i>Bens Ambientais</i>	11
3. TRATAMENTO CONTÁBIL DOS BENS DE USO COMUM	13
3.1 Tratamento Contábil dos Bens de Infraestrutura	14
3.2 Tratamento Contábil dos Bens Culturais	16
3.3 Tratamento Contábil dos Bens Ambientais	20
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	23
REFERÊNCIAS	24

INTRODUÇÃO

Desde 2008, com a publicação da NBC T 16.10 ó Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, os bens de uso comum devem ser incluídos no Ativo Não Circulante das Entidades Públicas responsáveis pela sua administração ou controle, estejam, ou não afetos à sua atividade operacional.

A caracterização do que vem a ser bens de uso comum passou então a ser discutida entre os profissionais e acadêmicos no Brasil (SLOMSKI; CARVALHO, 2006; LIMA et al, 2011; GUERRA, 2002) sendo definida no escopo deste estudo, a partir da pesquisa de Slomski e Carvalho (2006), os bens públicos de infraestrutura, os bens públicos ambientais e os bens culturais.

Por se tratarem de bens de destinação pública, indisponíveis e inalienáveis, o enquadramento dos bens de uso comum nos critérios tradicionais de reconhecimento, mensuração e evidenciação de Ativos vem exigindo algum esforço por parte dos profissionais contábeis, não havendo uma regulamentação específica no Brasil sobre quando e como esses valores devem ser registrados no âmbito do patrimônio das entidades públicas.

Contudo, apesar das discussões internas, experiências internacionais mostram que a natureza dos bens de uso comum, em sua maior parte, atende aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de Ativos, e que há várias normas locais e internacionais regulamentando o assunto (IPSAS, 2010; FASAB 2005; ESV, 2001).

Diante dos fatos relacionados, considerando que há divergências no Brasil sobre a necessidade de registros desses valores, apesar das experiências internacionais bastante avançadas nesse sentido, o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *qual o entendimento das normas nacionais e internacionais sobre o tratamento contábil dos bens de infraestrutura, dos bens culturais e dos bens ambientais?*

Portanto, o objetivo do presente estudo é apresentar a experiência nacional e internacional sobre o tratamento contábil dos bens de uso comum. Trata-se de ensaio baseado em revisão bibliográfica e documental a partir dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação estabelecidos no Brasil, Nova Zelândia, Suécia, Reino Unido e Austrália.

Este trabalho é dividido em quatro seções, contando com esta introdução. Na segunda seção, são trazidos os aspectos conceituais e legais relativos aos bens de uso

comum. O tratamento contábil dos valores desses bens é abordado na terceira seção, onde é feita uma análise comparativa das diretrizes emitidas por órgãos regulamentadores de contabilidade. Na última seção, são apresentadas as considerações finais.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Aspectos Conceituais e Legais

De acordo com o Código Civil Brasileiro, artigos 98 e 99, os bens de uso comum do povo são públicos, isto é, são bens de domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno, como, por exemplo: rios, mares, estradas, ruas e praças (BRASIL, 2002).

Segundo Di Pietro (2006) a partir da classificação feita no Regulamento do Código de Contabilidade Pública (decreto nº 15.783, de 8/11/22), artigo 807, os bens de uso comum do povo são considerados bens patrimoniais indisponíveis. Essa classificação baseia-se no critério da natureza do bem, patrimonial ou não, e é a mesma adotada no direito italiano.

Conforme o disposto no art. 100 do Código Civil brasileiro, os bens de uso comum são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar. O art. 103 do Código Civil também estabelece que o uso dos bens de uso comum pode ser gratuito ou retribuído, de acordo com o estabelecimento legal da entidade cuja administração pertencer.

Para Di Pietro (2006), contudo, a inalienabilidade dos bens de uso comum não é absoluta, pois tais bens podem ser vendidos em decorrência de sua destinação legal, e são suscetíveis de valoração patrimonial, portanto, podem perder o caráter de inalienabilidade desde que percam a destinação pública.

Estudo de Guerra (2002) afirma que, com o objetivo de proteger a propriedade pública do próprio descaso administrativo, considerando as dificuldades que se impõem à administração da coisa pública, os bens públicos não podem ser usucapiados, ou seja, não podem ser adquiridos mediante posse mansa e pacífica após determinado lapso temporal, sendo imprescritíveis.

Para o autor, os bens de uso comum do povo são definidos como aqueles móveis e imóveis destinados, pela natureza ou pela lei, ao uso de todas as pessoas indistintamente, não se exigindo nenhuma formalidade (autorização ou permissão) para o seu usufruto (GUERRA, 2002, P. 2).

2.2 Classificação e Caracterização dos Bens de Uso Comum

De acordo com Slomski e Carvalho (2006, p. 5), os bens públicos de uso comum compreendem os bens públicos de infraestrutura, os bens públicos ambientais e os bens culturais.

2.2.1 Bens de Infraestrutura

Pesquisadores e organizações ligadas à contabilidade do setor público, como a *International Federation of Accountants* (IFAC), o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) nos Estados Unidos, e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) no Brasil, publicaram definições dos bens públicos de infraestrutura. Quanto à caracterização desses bens, alguns atributos estão presentes na maioria das publicações, são eles: a) imobilidade dos bens; b) existência de restrição na venda; e c) utilidade pública.

Segundo Slomski e Carvalho (2006, p. 6), os bens de infraestrutura são formados por outros ativos menores, geralmente não possuem valor de mercado e prestam serviços sociais. Para o GASB (1999, p. 11), os ativos de infraestrutura são definidos como ativos duráveis de capital que geralmente são fixos na natureza e podem ser preservados por um número de anos significativamente maior do que a maioria dos ativos.

Pallot (1990) esclarece que os bens de infraestrutura não são vendáveis e nem podem ser substituídos, e representam ativos mantidos pelo Setor Público em benefício de uma grande comunidade.

De acordo com a IPSAS 17, que trata de Ativo Imobilizado, editada pela IFAC, os ativos de infraestrutura apresentam algumas ou todas as características a seguir: a) são parte de um sistema ou de uma rede; b) são especializados por natureza e não possuem usos alternativos; c) são imóveis; e d) podem estar sujeitos a restrições na alienação (CFC, 2010, p. 466).

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Brasil, alinhado às IPSAS, na Parte II ó Procedimentos Contábeis Patrimoniais, traz uma definição baseada nas características supracitadas, trazendo como exemplos de bens de infraestrutura as redes rodoviárias, os sistemas de

esgoto, os sistemas de abastecimento de água e energia e a rede de comunicações (MCASP, 2012, p. 54).

2.2.2 Bens Culturais

De acordo com o *Accounting Standards Board* (ASB), comitê responsável por emitir normas contábeis aplicadas ao setor público na África do Sul, os ativos culturais são aqueles bens que têm um significado cultural, ambiental, histórico, natural, científico, tecnológico ou artístico, e são mantidos por tempo indeterminado para o benefício de gerações presentes e futuras (GRAP 103, 2008, p. 6).

No âmbito acadêmico, Sayce et al. (2009) se referem aos bens culturais como capital de valor cultural, histórico, artístico, ambiental ou atributos científicos, os quais devem ser mantidos para benefício público, tipicamente em contexto de preservação, considerando principalmente sua contribuição para o conhecimento e a cultura.

Niyama et al. (2010, p. 66) ressaltam que, devido a sua representatividade histórico/cultural, os bens culturais possuem importância ímpar para determinado povo ou sociedade, a exemplo dos monumentos, pontos turísticos e bibliotecas.

No que se refere às características dos bens culturais, a IPSAS 17 da IFAC cita a dificuldade de se estimar sua vida útil, as restrições em sua alienação e o fato de, geralmente, serem bens insubstituíveis e possuírem valor que pode aumentar ao longo dos anos (CFC, 2010, p. 463, item 10).

Além das características supracitadas, na Parte II do MCASP da Secretaria do Tesouro Nacional do Brasil é ressaltado que, raramente, esses bens são mantidos com o objetivo de gerar entradas de caixa, e que, inclusive, pode haver obstáculos legais ou sociais para usá-los em tais propósitos (MCASP, 2012, p. 54).

2.2.3 Bens Ambientais

A classificação dos bens ambientais como bens de uso comum tem sua origem na Constituição Federal do Brasil (1988), que, em seu art. 225, caracteriza o meio ambiente como bem de uso comum do povo, determinando que seja dever do Poder Público e da coletividade defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Para Diegues e Rosman (1998, p. 10), entre os ativos ambientais estão as coleções de recursos naturais prestadoras de serviços ambientais economicamente valoráveis, que se destacam por três diferentes aspectos: a) fonte de recursos naturais; b)

suporte para o desenvolvimento de atividades socioeconômicas; e c) deposição dos efluentes oriundos destas atividades.

De acordo com Mota (2001), os ativos ambientais são recursos que estão disponíveis no meio ambiente urbano e são constituídos a partir de exemplares da natureza como, por exemplo, um jardim zoológico. Os recursos ambientais públicos são não-rivais, uma vez que a oportunidade de uma pessoa usufruir do recurso não afeta e não é afetada por outra pessoa, e não-exclusivos, pois nenhuma pessoa é excluída da possibilidade de visitar o local (MOTA, 2001, p. 56).

No que tange à contabilização dos bens ambientais, Costa e Marion (2007, p.22) defendem que a Contabilidade Ambiental, sob a ótica governamental, õvisa atender aos propósitos sociais mais amplos como o bem-estar da sociedade, a qualidade de vida da população, a preservação e manutenção dos recursos naturais, etcõ.

Outro argumento é que a Contabilidade Ambiental poderia ser utilizada pelo governo a fim de aprimorar seu processo orçamentário e de planejamento, como, por exemplo, no acompanhamento de como estão sendo consumidos os recursos naturais por determinada região, e que a questão de valor para o Governo está relacionada não somente aos valores monetários, mas à qualidade de vida da nação (COSTA; MARION, 2007, p. 22).

A partir dos conceitos apresentados, os bens de uso comum podem ser classificados e caracterizados conforme exposto na Figura 1:

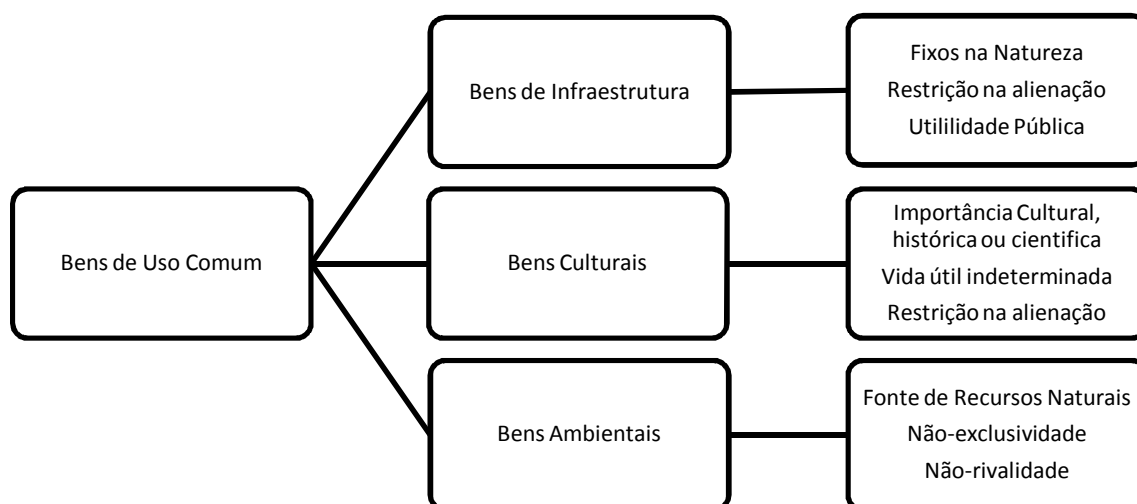


Figura 1 ó Classificação e caracterização dos bens de uso comum

Fonte: elaboração própria.

2. TRATAMENTO CONTÁBIL DOS BENS DE USO COMUM

Segundo Hendriksen e Breda (1999, p. 285), um ativo deve possuir três características essenciais, quais sejam:

- a) Deve incorporar um benefício futuro provável que envolve a capacidade de contribuir direta ou indiretamente à geração de entradas líquidas de caixa futuras;
- b) Deve ser controlado pela entidade;
- c) A transação ou o evento que originou o controle da entidade sobre o benefício já ocorreu.

Além dessas características, para que um ativo seja reconhecido é necessário que ele seja mensurável (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 285). A NBCT 16.5, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, item 20, determina que os registros das entidades do setor público devem ser efetuados desde que estimáveis tecnicamente.

Relativamente ao critério de mensuração, os ativos podem ser medidos por meio de seu custo histórico ou do custo corrente: o primeiro refere-se ao preço pago pela entidade para adquirir a propriedade e o uso de um ativo, o que inclui todos os gastos necessários para colocar o ativo nas condições necessárias a sua atividade; o segundo se refere ao custo corrente, que representa o preço de troca exigido hoje para obter o mesmo ativo ou um ativo equivalente. Registra-se a importância de não existir um único conceito de avaliação a fim de atender às diversas finalidades das demonstrações contábeis (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 304-310).

No que se refere, especificamente, aos bens de uso comum, a NBCT 16.10, item 31 (2008), estabelece que a mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção.

Quanto ao processo de evidenciação contábil, seu objetivo é divulgar informações de desempenho econômico, financeiro, social e ambiental das entidades aos usuários da informação (TINOCO; KRAEMER, 2004, p. 256).

Quando se trata de evidenciação da situação patrimonial da entidade pública, a NBCT 16.6, em seu item 12 (2008), dispõe que esta deve ser feita no Balanço Patrimonial, estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. A norma dispõe ainda que o Ativo compreende as disponibilidades, os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo

setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro. (NBCT 16.6, 2008, item 12).

Enquadrar os bens de uso comum nas características acima relacionadas não é tarefa simples, principalmente devido ao fato de seus benefícios irem além dos aspectos econômicos e da dificuldade na mensuração de determinados bens, em especial, daqueles de valor ambiental, conforme será discutido na sequência.

3.1 Tratamento Contábil dos Bens de Infraestrutura

Quanto aos critérios de reconhecimento dos bens de infraestrutura, a IPSAS 17 da IFAC estabelece que os mesmos devem ser reconhecidos como Ativo apenas quando for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao referido Ativo fluam para a entidade, e quando seu custo ou valor justo possa ser mensurado confiavelmente (CFC, 2010, p. 465, item 14).

De acordo com a norma, os custos iniciais para que esse Ativo opere normalmente são acrescidos ao valor contábil do item, contudo, os custos subsequentes, como por exemplo, os de reparos, devem ser reconhecidos como despesas. A IPSAS 17 ainda determina que os bens de infraestrutura caracterizados como Ativo Imobilizado devem ser reavaliados e depreciados (CFC, 2010, p. 471-475).

No Brasil, o MCASP, da STN, mantém a mesma metodologia contemplada na IPSAS 17, trazendo expressamente na Parte II ó Procedimentos Contábeis Patrimoniais, como os bens de infraestrutura devem ter seus valores mensurados, reconhecidos e evidenciados (MCASP, 2012, p. 54).

Analisando as experiências internacionais, a exemplo da Suécia e da Nova Zelândia, verifica-se que o tratamento contábil para os bens de infraestrutura estabelecidos pelo IFAC e recepcionado no Brasil pelo MCASP já era praticado com esses fundamentos, trazendo algumas tipicidades.

No Governo Sueco, até 1993 os investimentos em infraestrutura eram tratados como despesas. A partir deste ano, quando a Contabilidade Patrimonial Integral (*Accrual Accounting*) foi introduzida, as estradas e ferrovias existentes foram avaliadas de forma retroativa pelo seu custo histórico deduzido da depreciação e reconhecidas no Balanço Patrimonial. Atualmente, a norma criada pelo *Ekonomistyrningsverket* (Organização responsável pela gestão financeira na Suécia) estabelece que os bens de infraestrutura devem ser tratados como ativo, seguindo os critérios de reconhecimento

definidos pelo IFAC e sendo mensurados pelo valor de aquisição menos a depreciação. Além disso, a norma prevê que os gastos com manutenção devem ser tratados como despesa no período (ESV, 2001, p. 19).

No Governo Neozelandês, em 2001 a *Financial Reporting Standards Board*, órgão responsável por elaborar normas financeiras, publicou a FRS 3, que trata da contabilização de bens do Ativo Imobilizado, incluindo os bens de infraestrutura. O item 5.1 da referida norma dispõe que os itens do ativo imobilizado que atendam aos critérios de reconhecimento de ativo, de acordo com o *Statement of concepts for general purpose financial reporting* (NZICA, 1993), devem ser contabilizados no Balanço Patrimonial da entidade. Tal contabilização, inicialmente, deve ser realizada considerando o custo do ativo, incluindo os gastos para colocá-lo em condições do uso pretendido (NZICA, 2001, p. 16).

No que se refere às despesas subseqüentes, a FRS 3 (2001, p. 24, item 6) determina que as despesas que acarretarem aumento do benefício econômico do Ativo de infraestrutura e as que deveriam ter sido inicialmente incluídas no custo devem ser incorporadas. As outras despesas devem ser reconhecidas como despesas no período em que ocorreram. Segundo a norma, a reavaliação dos bens de infraestrutura é facultativa, mas, caso seja realizada, deve ter como base o valor justo, ser feita regularmente por um avaliador independente ou por um funcionário suficientemente experiente (NZICA, 2001, p.27, item 7).

A FRS 3 não especifica como deve ser feita a depreciação dos bens de infraestrutura, dispondo apenas que o método escolhido para o cálculo deve refletir o consumo previsto dos benefícios econômicos (NZICA, 2001, p.31, item 8).

Diante do exposto, os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura estão apresentados no Quadro 1.

Quadro 1 ó Tratamento Contábil dos Bens de Infraestrutura

País	Reconhecimento	Mensuração	Evidenciação
Brasil (IPSAS/MCASP)	Quando houver benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao ativo fluam para a entidade e mensuração confiável.	Custo ou valor justo.	Balanço Patrimonial ó Ativo Imobilizado.
Suécia (ESV)	O bem deve atender aos critérios de reconhecimento de ativos, de acordo com o IFAC.	Valor de aquisição menos depreciação.	Balanço Patrimonial (não define a conta).

Nova Zelândia (FRSB)	Deve atender aos mesmos critérios de reconhecimento de ativo de acordo com o <i>Statement of concepts for general purpose financial reporting.</i>	Custo Histórico.	Balanço Patrimonial ó Ativo Imobilizado.
----------------------	--	------------------	--

Fonte: elaboração própria

Conforme observado no Quadro 1, não há divergências relevantes no tratamento contábil dos bens de infraestrutura entre os órgãos regulamentadores pesquisados. No que se refere ao reconhecimento, nota-se que devem ser observados os mesmos critérios de reconhecimento de Ativos.

Quanto à mensuração, apenas a IPSAS permite que seja utilizado o valor justo, sendo que os outros órgãos recomendam a mensuração pelo custo (valor de aquisição ou custo histórico). Pode-se observar que a evidenciação desses bens é feita no Balanço Patrimonial, geralmente na conta de Ativo Imobilizado.

3.2 Tratamento Contábil dos Bens Culturais

Com relação ao tratamento contábil dos bens culturais, não há uma obrigatoriedade por parte da IFAC para que os mesmos sejam registrados no âmbito das entidades do Setor Público (IPSAS, 2010, p. 463, item 9). A IPSAS 17 faz referência apenas aos bens culturais que possuem potencial de serviços além de seu valor cultural, como, por exemplo, um prédio histórico usado como escritório. Nestes casos, a norma esclarece que os mesmos podem ser reconhecidos e mensurados na mesma base dos Ativos Imobilizados (CFC, 2010, p. 464, item 11).

Segundo o disposto na IPSAS 17, para outros bens do patrimônio cultural, seu potencial de serviços é limitado às suas características, a exemplo dos monumentos e ruínas. Neste caso, a existência de potenciais de serviços alternativos pode afetar a escolha de base de mensuração, comprometendo, portanto, que o mesmo seja estimável tecnicamente (CFC, 2010, p. 464, item 11).

No Brasil, o MCASP, seguindo o disposto nas IPSAS editadas pela IFAC, também faculta o reconhecimento e mensuração dos bens culturais (MCASP, 2012, p.55). Portanto, não há, atualmente, uma obrigatoriedade para que esses bens sejam registrados no âmbito das entidades do Setor Público brasileiro.

Internacionalmente, contudo, alguns países já regulamentaram o tratamento contábil dos bens culturais, a exemplo do Reino Unido (FRS 30), Austrália (*ACT Accounting Policy*), e Nova Zelândia (*Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets*).

Segundo o disposto na *Financial Reporting Standard (FRS) 30 - Heritage assets*, emitida pelo *Accounting Standards Board (ASB)*, com aplicação no Reino Unido e Irlanda, os bens culturais devem ser reportados no Balanço Patrimonial (BP) separadamente dos demais ativos imobilizados, sempre que as informações sobre seu custo e valor estiverem disponíveis. Já as mudanças ocorridas em sua valoração, devem ser reconhecidas na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) (ASB, 2009, p. 9).

Contudo, caso as informações relativas ao custo e valor dos bens culturais não estejam disponíveis, e o custo de gerá-las seja superior aos benefícios esperados, a FRS 30 estabelece que os bens culturais não devem constar no BP, mas essa situação deve ser mencionada em Notas Explicativas, para que os usuários da informação contábil possam avaliar o patrimônio da entidade (ASB, 2009, p. 6, item 9)

No que se refere à mensuração dos bens culturais, a FRS 30 define que esta pode ser feita por qualquer método que seja apropriado e relevante. A norma não determina prazo para que sejam feitas as reavaliações, mas recomenda que sejam realizadas com frequência suficiente, garantindo que as informações estejam atualizadas (ASB, 2009, p. 9).

Segundo a FRS 30, não deve ser calculada a depreciação de ativos culturais que não tenham vida útil definida, mas deve ser realizado teste de *impairment* para os bens que tenham sofrido deterioração física. No tocante aos bens culturais que são utilizados pela entidade em suas operações administrativas, a FRS 30 regulamenta que estes devem ser contabilizados, normalmente, como Ativo Imobilizado (ASB, 2009).

Para o Governo australiano, cujos procedimentos contábeis foram definidos pelas *ACT Accounting Policy ó Heritage and Community Asset*, devem ser reconhecidos como bens culturais os bens que proporcionam benefícios econômicos futuros (ou potencial de serviço) na forma de lazer e benefícios ambientais para a comunidade, resultando no alcance do objetivo da entidade, como, por exemplo, os parques nacionais, as reservas naturais, as reservas rurais, as áreas de camping/picnic e os parques urbanos (ACT, 2009, p. 3).

Desde 2008, a ACT determina que os bens culturais sejam mensurados pelo valor justo, sendo reavaliados com base em um ciclo de valorização de 3 anos, e que o

valor justo deve ser determinado tomando-se como referência as melhores práticas disponíveis no mercado. Caso exista, o preço de venda no mercado pode ser considerado na mensuração, no entanto, devido à peculiaridade desses bens, a norma prevê que o valor justo pode ser estimado baseando-se no custo de reposição menos a depreciação. Para a norma, a especificidade dos bens não impossibilita a avaliação, pois os potenciais de serviço e os significados culturais podem ser comparados, embora os bens sejam diferentes (ACT, 2009, p. 8).

Em 2002, com o objetivo de fornecer orientações práticas acerca da avaliação dos bens culturais na Nova Zelândia, o *Treasury Accounting Policy Team* emitiu um documento intitulado *Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets*. Esse documento está de acordo com a FRS 3, que trata de Ativo Imobilizado, emitida *Financial Reporting Standards Board* do *Institute of Chartered Accountants of New Zealand*, responsável pela elaboração de normas contábeis no país (TREASURY, 2002, p. 3)

De acordo com a FRS 3, os bens culturais possuem todas as características de Ativo Imobilizado e, por isso, devem ser contabilizados como tais, seguindo os critérios de reconhecimento dispostos no *Statement of concepts for general purpose financial reporting* (NZICA, 1993). No que se refere à discussão quanto aos benefícios gerados por esses bens, a norma explica que, embora sejam medidos em termos financeiros, esses benefícios não são necessariamente representados por fluxos de caixa, como por exemplo, os benefícios econômicos futuros de uma biblioteca pública, que são basicamente usufruídos por aqueles que usam a biblioteca (NZICA, 2001, p. 12, item 4.38).

Quanto à mensuração, a FRS 3 (2001, p. 16) define que os componentes do ativo imobilizado e, por conseguinte, os bens culturais, devem ser inicialmente avaliados pelo seu custo, incluindo os gastos para colocar o ativo em condição de uso. No entanto, a norma não detalha como o custo de um bem patrimonial será definido.

Contudo, em consonância com a FRS 3, o documento emitido pelo *Treasury Accounting Policy Team* incentiva as entidades a reavaliarem seus bens patrimoniais pelo seu valor justo. Para determinar esse valor, deve-se verificar se há no mercado um ativo semelhante, e utilizar o preço de mercado. Caso não haja um ativo semelhante, o valor justo é determinado mediante o uso de outras evidências do mercado. Se não houver a possibilidade de se basear no mercado, o custo de reposição depreciado deve ser utilizado (TREASURY, 2002, p. 8).

Para a FRS 3, devido à vida útil indefinida dos bens culturais, para esses ativos não deve ser aplicada a taxa de depreciação (NZICA, 2001, p.15, item 4.53).

O documento *Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets* destaca que a contabilização dos bens culturais é benéfica, pois auxilia o gestor dos bens públicos a medir mudanças no patrimônio líquido e a tomar decisões acerca da alocação de recursos, além de permitir que os usuários da informação tenham uma visão completa do ativo da entidade e possam fazer comparações ao longo do tempo (TREASURY, 2002, p.5).

Diante do exposto, os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens culturais estão apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 ó Tratamento Contábil dos Bens Culturais

País	Reconhecimento	Mensuração	Evidenciação
Brasil (IPSAS/MCASP)	Facultativo. No caso daqueles utilizados nas atividades administrativas, devem ser reconhecidos da mesma forma que os demais imobilizados.	Facultativo. No caso daqueles utilizados nas atividades administrativas, devem ser mensurados da mesma forma que os demais imobilizados.	Facultativo. No caso daqueles utilizados nas atividades administrativas, devem ser evidenciados da mesma forma que os demais imobilizados.
Reino Unido (FRS 30)	Deve atender aos mesmos critérios de reconhecimento de ativos imobilizados de acordo com a FRS 15.	Qualquer método apropriado e relevante.	Balanço Patrimonial-separadamente dos demais Ativos Imobilizados.
Austrália (ACT Accounting Policy)	Quando houver benefícios econômicos futuros (ou potencial de serviço) na forma de lazer e benefícios ambientais para a comunidade, resultando no alcance do objetivo da entidade.	Valor Justo.	Balanço Patrimonial ó Ativo Imobilizado.
Nova Zelândia (<i>Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets</i>)	Deve atender aos mesmos critérios de reconhecimento de ativo de acordo com o <i>Statement of concepts for general purpose financial reporting</i> .	Custo Histórico.	Balanço Patrimonial ó Ativo Imobilizado.

Fonte: elaboração própria

De acordo com o Quadro 2, verifica-se que quanto aos critérios de reconhecimento, geralmente são utilizados os mesmos critérios de reconhecimento aplicados ao Ativo. As divergências entre as normas aparecem quando estas tratam dos critérios de mensuração: enquanto a Austrália recomenda o uso do valor justo, na Nova

Zelândia é utilizado o custo histórico, e no Governo do Reino Unido não há um método determinado.

Quanto ao processo de evidenciação, é consenso entre as normas que os bens culturais devem ser registrados à conta de Ativo Imobilizado no Balanço Patrimonial. As IPSAS, editadas pela IFAC, são a única norma internacional analisada que não obriga a contabilização dos bens culturais (CFC, 2012).

3.3 Tratamento Contábil dos Bens Ambientais

Para Mota (2001, p.46), sob a ótica da geração de benefícios, o capital natural se refere ao estoque de ativos naturais que produz um fluxo de bens e serviços de valor no futuro. Na visão do pesquisador, esse capital tem uma função estratégica para a maioria dos países, e, por essa razão, a degradação desses bens deve ser objeto de constante avaliação e de contabilização no produto nacional bruto.

Considerando que a finalidade das entidades governamentais é o atendimento ao interesse público, a importância dos recursos naturais e de sua contabilização é justificada na visão de Silva e Lima (2004, p. 687), que defendem a criação de um valor de referência para um bem ambiental que forneça informações ao poder público, à sociedade civil organizada e às organizações não-governamentais (ONGs), possibilitando um gerenciamento mais eficaz desses recursos.

Do ponto de vista contábil, os bens ambientais caracterizados sob a forma de reservas ecológicas e áreas de conservação são considerados bens culturais, não havendo, portanto, um tratamento contábil específico contemplado na normatização contábil (MCASP, 2013; IPSAS, 2012; FASAB, 2005).

No que se refere à peculiaridade desses bens e a sua forma de avaliação, Mota (2001) afirma que:

Os ativos da natureza não estão disponíveis no mercado e, portanto, necessitam ser avaliados de modo holístico, onde a valoração adquire fundamental interesse. É pretensiosa a visão de que a valoração dos ativos naturais pode ser feita somente pela ótica dos fluxos econômicos. O termo valorar significa atribuir aos ativos naturais, significado que vai além da teoria de mercado, pois a esses recursos estão incorporadas atribuições ecológicas que são desconhecidas da ciência (MOTA, 2001, p. 65).

De acordo com Motta (2006, p. 13) a tarefa de avaliar economicamente um recurso ambiental consiste em determinar quanto melhor ou pior estará o bem-estar das

peças devido a mudanças na quantidade de bens e serviços ambientais, seja na apropriação por uso ou não, o que significa que a avaliação desses bens deve ser capaz de medir o benefício trazido por ele à sociedade.

Nesse sentido, a avaliação desses bens proposta por Pearce e Turner (1990) subdivide o valor econômico de um recurso ambiental (VERA) em três parcelas. A primeira, *valor de uso*, se refere ao valor que os indivíduos atribuem ao uso atual de forma direta ou indireta do ativo ambiental. A segunda, *valor de opção*, diz respeito à disposição a pagar dos agentes para conservar recursos ambientais para uso futuro, já que sua substituição é difícil ou impossível. A terceira, *valor de existência*, é o valor atribuído ao ativo ambiental pelo simples fato de ele existir, desconsiderando a intenção de usá-lo de alguma forma.

Ao estimar o VERA, Silveira, Cirino e Filho (2013) determinaram o valor total dos benefícios gerados e apropriados pela sociedade da Área de Proteção Ambiental Estadual da Cachoeira das Andorinhas (APAE/CA), localizada no município de Ouro Preto em Minas Gerais, estimado em R\$ 10.398.030,12. Segundo os pesquisadores, o resultado encontrado é significativo, e dá indícios de que a população reivindica políticas governamentais efetivas de melhoria e conservação da APAE/CA.

Outros métodos têm sido desenvolvidos pelos pesquisadores para mensurar os benefícios advindos dos bens ambientais, como no caso do método do custo viagem. A metodologia do custo viagem é apresentada no estudo de Bellia (1996, p. 97), que esclarece que nesse método utiliza-se o custo médio das viagens dos usuários até o local para usufruir do bem ou serviço ambiental, que envolve horas de trabalho que cada indivíduo troca pelo prazer de visitar o ativo ambiental em avaliação, o custo da viagem propriamente dito, as despesas adicionais com hotéis e restaurantes, o pagamento de entrada no local, etc.

O método do custo viagem foi aplicado por Ortiz, Motta e Ferraz (2001) para avaliar o Parque Nacional do Iguaçu, área de conservação ambiental brasileira e destino de muitos turistas nacionais e internacionais, cujo valor de uso recreativo anual foi estimado entre US\$ 12 milhões e US\$ 34 milhões.

Além dos métodos de valoração citados, existem outros como a valoração contingente e método de preço hedônico, explicados por Mota (2001). Contudo, a insuficiência de normatização, tanto nacional quanto internacional, no que se refere ao reconhecimento e à evidência dos bens ambientais nas demonstrações contábeis não estimula seu tratamento contábil de forma tempestiva. Mota (2001, p. 101) afirma que o

processo de discussão e internalização da questão do valor dos ativos naturais seria aprimorado caso as políticas públicas compatibilizassem os princípios da economia com a realidade ambiental e social do país.

Diante do exposto, os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens ambientais estão apresentados no Quadro 3.

Quadro 3 ó Tratamento Contábil dos Bens Ambientais

Reconhecimento	Não há normatização.
Mensuração	Métodos de valoração: Valor Econômico do Recurso Ambiental (VERA) e Custo de Viagem.
Evidenciação	Não há normatização.

Fonte: elaboração própria

Diante do exposto, em que pese não haver regulamentação específica para o tratamento contábil dos bens ambientais, caso os mesmos atendam aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de Ativos e possam ser estimados tecnicamente, em atendimento ao princípio da essência sobre a forma, não há por que não serem reconhecidos como parte do patrimônio público.

Há de se ressaltar o disposto na NBC T 16.10 (CFC, 2008), que estabelece expressamente a inclusão dos bens de uso comum no ativo permanente da entidade responsável pela sua administração ou controle, e ainda o fato de a Constituição Federal Brasileira (1988), conforme apresentado anteriormente, referir-se expressamente ao meio ambiente como bem de uso comum.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo apresentar a experiência nacional e internacional sobre o tratamento contábil dos bens de uso comum, por meio de ensaio baseado em revisão bibliográfica e documental a partir dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação estabelecidos no Brasil e em países como a Nova Zelândia, Suécia, Reino Unido e Austrália.

A partir da revisão bibliográfica, os bens de uso comum do povo podem ser caracterizados como bens de domínio nacional, pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno, e compreendem os bens públicos de infraestrutura, os bens públicos ambientais e os bens culturais.

No que se refere ao tratamento contábil dos *bens de infraestrutura*, não foram observadas divergências relevantes entre os órgãos reguladores pesquisados. No que se refere ao reconhecimento, nota-se que devem ser observados os mesmos critérios de reconhecimento de Ativos. Quanto à mensuração, apenas a IPSAS permite que seja utilizado o valor justo, sendo que os outros órgãos recomendam a mensuração pelo custo (valor de aquisição ou custo histórico). Pode-se observar que a evidenciação desses bens é feita no Balanço Patrimonial, geralmente na conta de Ativo Imobilizado.

Com relação aos *bens culturais*, nos governos do Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia, diferentemente do Brasil, há uma normatização que determina a sua contabilização. Quanto ao reconhecimento desses bens, a FRS 30 e o *Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets* determinaram que este deve ocorrer sempre que os critérios de reconhecimento de Ativo Imobilizado sejam atendidos. Como critérios de mensuração, são citados nas normas o método do valor justo e do custo histórico. Todos os órgãos pesquisados, exceto o IFAC, regulamentaram a evidenciação dos bens culturais como Ativo Imobilizado no Balanço Patrimonial.

No caso dos *bens ambientais*, verificou-se que não há regulamentação específica para o tratamento contábil desses valores, contudo, caso atendam aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de Ativos, e possam ser estimados tecnicamente, em atendimento ao princípio da essência sobre a forma, não há por que não serem reconhecidos como parte do patrimônio público.

Para futuras pesquisas, recomenda-se o aprofundamento do estudo acerca da contabilização dos bens ambientais pelas entidades do Setor Público.

REFERÊNCIAS

ACCOUNTING STANDARDS BOARD (ASB). **Financial Reporting Standard 30 ó Heritage Assets**. Reino Unido, Junho, 2009.

Accounting Standards Board (ASB). **Standard Of Generally Recognised Accounting Practice Heritage Assets (Grap 103)**. África do Sul, Julho, 2008.

ACT GOVERNMENT. **ACT Accounting Police - Heritage Assets and comunity assets**. Austrália, 2009.

BELLIA, Vitor. **Introdução à Economia do Meio Ambiente**. Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis ó IBAMA, Brasília, 1996.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 04/06/2013.

BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 11 de janeiro de 2002, seção 1, p. 1.

CARVALHO, Erasmo Moreira de; SLOMSKI, Valmor (2006). **Bens Públicos de Infra-Estrutura**: Um estudo crítica-dialético das práticas relacionadas ao reconhecimento e evidenciação contábil. In: XXX Enanpad, Salvador, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)**: Resolução CFC nº. 1.128/2008, que aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação; Resolução CFC nº. 1.129/2008, que aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis; Resolução CFC nº. 1.130/2008, que aprova a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil; Resolução CFC nº. 1.131/2008, que aprova a NBC T 16. 4 - Transações no Setor Público; Resolução CFC nº. 1.132/2008, que aprova a NBC T 16.5 - Registro Contábil; Resolução CFC nº. 1.133/2008, que aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis; Resolução CFC nº. 1.134/2008, que aprova a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis; Resolução CFC nº. 1.135/2008, que aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno; Resolução CFC nº. 1.136/2008, que aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão; Resolução CFC nº. 1.137/2008, que aprova a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

_____. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS)**. Edição 2010. International Federation of Accountants, IFAC. Disponível em <http://www.cfc.org.br/uparq/ipsas2010_web.pdf> Acesso em 14/06/2013.

COSTA, Rodrigo Simão da; MARION, José Carlos. **A uniformidade na evidenciação das informações ambientais**. Revista Contabilidade e Finanças-USP. São Paulo, n. 43, p. 20 ó 33, Jan./Abr. 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Função Social da Propriedade Pública**. Revista Eletrônica de Direito do Estado. Salvador, n. 6, Abr./Jun., 2006.

DIEGUES, Antônio Carlos; ROSMAN, Paulo Cesar Colonna. **Caracterização dos Ativos Ambientais em Áreas Selecionadas da Zona Costeira Brasileira**. Ministério do Meio Ambiente. Brasília, Fevereiro, 1998.

EKONOMISTYRNINGSVERKET (ESV). **Accrual Accounting in Swedish Central Government**. Estocolmo, Agosto, 2001.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD (FASAB). **Statement of Federal Financial Accounting Standards: Heritage Assets and Stewardship Land (SFFAS 29)**. Washington, Julho, 2005.

GOVERNAMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB). **Statement No. 34: basic financial statements ó and managementø discussion and anakysis ó for state and local governments**. Connecticut, 1999.

GUERRA, Evandro Martins. **Bens Públicos**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Minas Gerais, n. 3, 2003. Disponível em <G:\TCC - Bens de Uso Comum\Bens Públicos TCE-MG.htm> Acesso em 27/08/2013

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS OF NEW ZEALAND (NZICA). **Financial Reporting Standard No. 3**. Accounting for property, plant and equipment, 2001.

_____. **Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting**. Junho, 1993.

LIMA, Diana Vaz et al. **Pesquisa empírica: uma contribuição ao tratamento contábil dos bens de uso comum**. Revista Ambiente Contábil (UFRN), Natal, v. 3, n. 2, p. 34 ó 44, jul./dez. 2011.

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP. **Parte II ô Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP)**. Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 5ª edição. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília, 2012. Disponível em < https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_II_-_PCP.pdf>. Acesso em 14/09/2013.

MOTA, José Aroudo. **O Valor da Natureza: Economia e política dos recursos naturais**. Rio de Janeiro: Garamond, Agosto, 2001.

MOTTA, Ronaldo Serôa da. **Economia Ambiental**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

ORTIZ, Ramon Arigoni; MOTTA, Ronaldo Seroa da; FERRAZ, Claudio. **Estimando o Valor Ambiental do Parque Nacional do Iguaçu: Uma Aplicação do Método de Custo de Viagem** - Rio de Janeiro, jan., 2001.

PALLOT, June. **Community assets in public sector accounting:** conceptual framework and definition. Thesis (Doctor of Philosophy in Accounting) ó Department of Accounting, Victoria University of Wellington. Victoria, 1990.

PEARCE, David W., TURNER, R. Kerry. **Economics of natural resources and environmental.** Baltimore: The John Hopkins University Press, 1990.

SAYCE, Sarah et al. **Valuing heritage assets.** Final report of a research Project: examining the case for the valuation of heritage assets. Kingston University, Londres, Março, 2009.

SILVA, Rubicleis Gomes da; LIMA, João Eustáquio de. **Valoração Contingente do Parque õChico Mendesõ:** uma aplicação probabilística do método Referendum com bidding games. Revista de Economia e Sociologia Rural, Brasília, vol. 42, n. 4, Oct./Dez. 2004.

SILVEIRA, Vanessa Cotta; CIRINO, Jader Fernandes; FILHO, José Francisco do Prado. **Valoração Econômica da Área de Proteção Ambiental Estadual da Cachoeira Das Andorinhas.** Revista Árvore, Minas Gerais, v.37, n.2, p.257-266, 2013

TAVARES, Adilson de Lima; GONÇALVES, Rodrigo de Souza; NIYAMA, Jorge Katsumi. **Heritage Assets:** Uma Análise Comparativa das Normas Emanadas do FASB, ASB e CFC. ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting, v. 3, n.1, p.65-89, 2010.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e Gestão Ambiental.** São Paulo: Atlas, 2004.

TREASURY ACCOUNTING POLICY TEAM. **Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets.** Nova Zelândia, Novembro, 2002.