

**PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS DO SETOR PÚBLICO:
ANÁLISE DO NÍVEL DE IMPLANTAÇÃO NO IMOBILIZADO DOS ESTADOS
BRASILEIROS¹**

Viviane Martins²

Ana Tércia Lopes Rodrigues³

RESUMO

O objetivo desta pesquisa é analisar o nível em que se encontra a implantação dos novos procedimentos de reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação dos bens móveis e imóveis do Distrito Federal e demais estados brasileiros, conforme estabelecido nas NBC Ts 16.9 e 16.10 (CFC, 2008) e no MCASP (STN, 2014). Através da pesquisa classificada como quantitativa, descritiva e documental, tendo como base as demonstrações contábeis do período de 2015 de cada ente da federação, onde foi analisada inicialmente a evidenciação do reconhecimento dos procedimentos: a) de depreciação e exaustão do imobilizado; b) da redução ao valor recuperável; c) dos bens imóveis de uso do povo, e posteriormente a divulgação da metodologia aplicada na mensuração das perdas do imobilizado e do modelo adotado de avaliação, em análise concluiu-se que 22 estados brasileiros já iniciaram, mesmo que parcialmente, a adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais relacionados ao imobilizado público, ressaltando que a obrigatoriedade legal para implantação dos mesmos é a partir do exercício de 2019, em contrapartida verifica-se que os entes públicos não divulgam todas as informações relacionadas às práticas adotadas para mensuração e avaliação o imobilizado público. Esta pesquisa é relevante para demonstrar que a contabilidade pública está evoluindo, de forma gradual, no Brasil, podendo finalmente torna-se fonte de apoio ao processo de tomada de decisão e o necessário suporte a instrumentalização do controle social.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Imobilizado Público.

-
- 1 Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2016, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.
 - 2 Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (vi.martins7@yahoo.com.br).
 - 3 Orientadora: Mestra em Administração e Negócios pela Universidade Pontifícia Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da UFRGS.

ACCOUNTING PROCEDURES TO PROPERTY OF PUBLIC SECTOR: ANALYSIS OF THE SITUATION OF YOUR DEPLOYMENT IN BRAZILIAN STATES

ABSTRACT

The objective of this research is to analyze in which the level of the deployment of new procedures for recognition, measurement, evaluation and evidencing the movable and immovable property of the Federal District and other Brazilian states, as established in the NBC Ts 16.9 and 16.10 (CFCS, 2008) and in MCASP (STN, 2014). Through the research classified as quantitative, descriptive and documentary, taking as a basis the financial statements of the period 2015 to each ente of federation where were initially analyzed the evidencing of recognition of procedures: a) of depreciation and exhaustion of stationary; (b) of reduction to the recoverable value; c) of immovable goods for use of the people, and subsequently to the disclosure of the methodology applied in the measurement of losses of fixed assets and the adopted model of evaluation, in analysis concluded that 22 Brazilian states have already begun, even partially, the adoption of accounting procedures related to the immobilized public property, emphasizing that the legal obligation for deployment of the same is from the financial year 2019, on the other hand it is verified that the public entities do not disclose all the information related to the practices adopted for measuring and evaluating the immobilized public. This research is relevant to demonstrate that the public accounting is evolving, gradually, in Brazil, may finally becomes a source of support for the process of decision making and the need to support the instrumentalization of social control.

Keywords: Public Accounting. Accounting procedures Prevention. Immobilized public.

1 INTRODUÇÃO

Durante anos, a contabilidade governamental brasileira baseou-se somente em preceitos legais, tendo nos aspectos orçamentários o seu principal foco, ocasionando uma negligência aos princípios fundamentais da contabilidade e ao seu principal objeto, o patrimônio público.

Novas necessidades demandadas pela sociedade e gestão vieram a exigir uma padronização das informações contábeis geradas pelos entes públicos, visando tornar a mesma capaz de evidenciar de forma “adequada, justa e plena” (IUDÍCIBUS, 2009, p.111) os fenômenos patrimoniais.

Com o resgate das suas características de comparabilidade, compreensibilidade e principalmente a de utilidade, a informação contábil do setor público “passará a ser considerada como um instrumento essencial à tomada de decisão, contribuindo para a consecução da finalidade da administração pública: o bem estar social”. (ROSA, 2011, p. 12).

Dando início ao processo de padronização, em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), rumo à convergência as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), emitidas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), visando o enfoque adequado do patrimônio público, restabelecendo a condição da contabilidade pública como ciência, “fundamentada num arcabouço teórico que contempla padrões e princípios”. (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009, p. 17).

Também neste ano, o Ministério da Fazenda, através da Portaria MF nº 184/2008 (MF, 2008) atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o papel de consolidador das contas públicas nacionais, como também o de normatizar as regras gerais dessa consolidação, sendo assim, no ano de 2011, o STN publicou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) que agrega todos os preceitos estabelecidos pelas NBCASP.

As NBCASP e o MCASP inseriram novos procedimentos contábeis patrimoniais, visando o reconhecimento, mensuração, evidenciação e controle do patrimônio, que até o momento não eram adotados por parte dos entes públicos. No entanto devido a dificuldades operacionais enfrentadas pelos entes, os prazos para implantação integral dos procedimentos foram postergados por duas vezes, tendo sido definido através da Portaria nº 548/2015 (STN, 2015), os prazos limites para a adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais.

Diante do exposto, destaca-se a questão que motivou esta pesquisa: qual o nível de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais relacionados ao imobilizado, no Distrito Federal e demais Estados brasileiros?

Assim sendo, o objetivo desta pesquisa é analisar o nível em que se encontra a implantação dos procedimentos de reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação dos bens móveis e imóveis do Distrito Federal e demais Estados brasileiros.

Visando alcançar o objetivo proposto, a pesquisa está estruturada em seis seções, iniciando por esta introdução, seguido pelo referencial teórico que apresenta a revisão bibliográfica necessária à percepção do objeto analisado, da metodologia aplicada na pesquisa, da análise dos dados pesquisados e por fim as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são apresentadas as fundamentações bibliográficas e documentais sobre o assunto analisado, que servirá de embasamento à pesquisa, abordando: as Normas

Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e aos procedimentos contábeis patrimoniais relacionados ao imobilizado do setor público.

2.1 NOMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)

Como principal regulamento legal da contabilidade pública, até o momento, a Lei nº 4320/64 (BRASIL, 1964) nos traz no Título IX os dispositivos que regem legalmente a contabilidade pública brasileira, dentre eles:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. [...] Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial. [...] Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração. (BRASIL, 1964).

No entanto é possível identificar ao longo da referida lei, um maior destaque aos aspectos orçamentários o que ocasionou, até o momento, um prejuízo aos registros patrimoniais.

O estudo da contabilidade aplicada ao setor público têm sido limitados a contabilidade orçamentária em face da ênfase no fluxo de caixa e às necessidades de financiamento que constituem uma característica das entidades sem fins lucrativos, como é o caso da atividade estatal. Tal ênfase fez com que os sistemas contábeis limitassem os registros patrimoniais aos fatos originários da execução orçamentária. (SILVA, 2009, p. 45).

Sendo a contabilidade a “ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com a realidade, evidências e comportamento dos mesmos” (Sá, 1999, p. 42), a contabilidade pública deve evidenciar os fenômenos relacionados ao patrimônio público na sua integralidade, tendo como objetivo:

fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio das entidades do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão, adequada prestação de contas, e o necessário suporte a instrumentalização do controle social. (RESOLUÇÃO CFC nº 1128/2008).

Através da publicação das Orientações Estratégicas para a Contabilidade Pública (CFC, 2008), onde constam as diretrizes que visam o desenvolvimento conceitual, o

fortalecimento da contabilidade pública e a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS), o CFC estabeleceu uma série de ações voltadas à:

- a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
- c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- d) melhoria das informações que integram as demonstrações contábeis e os relatórios necessários à consolidação das contas nacionais
- e) possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial. (CFC, 2008, p. 7).

De acordo com Silva (2009), a publicação das diretrizes estratégicas, pelo CFC, dá início a uma nova “era” na contabilidade pública brasileira e confirma a relevância da contabilidade pública como ciência social tendo como base princípios e normas.

Para que a contabilidade pública possa cumprir integralmente o seu papel, iniciou-se no Brasil o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS), emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

As IPSAS, que estão em processo de adoção por diversos países, buscam, de modo geral, a convergência dos critérios de reconhecimento de Receitas e Despesas, Ativos e Passivos, bem como da forma de evidenciação da situação financeira, dos resultados do exercício, das mutações da posição financeira e das mudanças do patrimônio líquido no âmbito do setor público. (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009, p.18).

O Ministério da Fazenda, através da publicação da Portaria MF nº 184/2008 (BRASIL, 2008) que dispõe sobre as diretrizes a serem adotadas pelos entes públicos quanto aos procedimentos contábeis, de forma a torná-los convergentes às normas internacionais, atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o papel de órgão central do sistema de contabilidade federal, tornando-o responsável a desenvolver ações, no intuito de promover a adoção das NBCASP, junto a todos os entes públicos da federação.

Art. 1º 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 - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

- I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;
- 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;

III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. (BRASIL, 2008).

Como agente responsável por promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade pública, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), visando padronizar a evidenciação das informações contábeis, “possibilitando uma análise comparativa das informações contábeis fornecidas nos diferentes níveis de governo” (ROSA, 2011, p. 6), tornando a contabilidade pública fonte de informação para os mais diversos usuários, aumentando a transparência e conseqüentemente a eficiência no setor público.

Quadro 01: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Resolução	Norma
1.128/08	NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.
1.129/08	NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.
1.130/08	NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.
1.131/08	NBC T 16.4 - Transações no Setor Público.
1.132/08	NBC T 16.5 - Registro Contábil.
1.133/08	NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.
1.134/08	NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.
1.135/08	NBC T 16.8 - Controle Interno.
1.136/08	NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.
1.137/08	NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.
1.366/11	NBC T 16.11 - Sistemas de Informação de Custos do Setor Público.

Fonte: Adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2008).

2.2 MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (MCASP)

Em continuidade ao processo de convergência e buscando viabilizar a exigência estabelecida no art. 51º da LC 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), onde determina que caberá ao poder executivo da União a consolidação das contas públicas nacional. Em 2011, o STN publica o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que atualmente está na sua 6º edição, que alinhado com as diretrizes das NBCASP, visa padronização, de forma gradual, dos procedimentos contábeis a serem adotados pelos entes da federação, “assegurando a expressão tempestiva e adequada de todas as alterações patrimoniais nas demonstrações contábeis”. (ROSA, 2011, p. 6).

O MCASP é composto por seis partes, sendo elas:

- I. Procedimentos Contábeis Orçamentários que tem como objetivo estabelecer padrões e regras aos atos e fatos orçamentários;
- II. Procedimentos Contábeis Patrimoniais que estabelece regras e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais, visando padronização no que se refere às variações patrimoniais;
- III. Procedimentos Contábeis Específicos que estabelece regras para procedimentos específicos, como a contabilização dos atos e fatos do regime próprio de previdência social e da dívida ativa, por exemplo;
- IV. Plano de Contas Aplicado ao Setor Público que apresenta a relação padronizada das contas contábeis, que permite a contabilização padronizada e sistemática dos entes da federação;
- V. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público que apresenta a estrutura padronizada do conjunto das demonstrações contábeis a serem produzidas pelas entidades públicas.

As dificuldades operacionais enfrentadas pelos entes públicos tornaram inviável a adoção de todos os procedimentos estabelecidos no MCASP dentro do prazo inicialmente definido, sendo assim, respeitando as limitações de cada ente, o STN tornou a adoção dos procedimentos um processo gradual, conforme demonstrado na figura 01, somente os procedimentos patrimoniais não foram implantados na sua integralidade pelos entes públicos.

Figura 01: Prazos de implantação dos procedimentos



Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

A portaria do STN nº 634/13 (BRASIL, 2013), que dispõe sobre as regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, conceitua e estabelece o escopo dos procedimentos contábeis patrimoniais.

Art.6º Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público.

Art.7º As variações patrimoniais devem ser registradas pelo regime de competência, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, convergir a contabilidade do setor público às NBC TSP e ampliar a transparência das contas públicas.

Parágrafo único. Nos registros contábeis, os entes da Federação deverão observar os seguintes aspectos:

I - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;

II - reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;

III - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;

IV - registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;

V - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;

VI - demais aspectos patrimoniais previstos no MCASP. [...]

[...] Art. 13º Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP, definidos no MCASP e de observância obrigatória pelos entes da Federação, terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN. (BRASIL, 2013).

A publicação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, aprovado através da Portaria nº 548/2015 (STN, 2015), estabeleceu os prazos finais para a adoção dos procedimentos a serem implantados, para viabilizar a consolidação das contas públicas nacional.

Quadro 02: Prazos finais para adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais

Procedimentos	União	Estados e DF
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Créditos Tributários.	01/01/2017	01/01/2020
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Créditos a receber não Tributários.	Imediato	01/01/2017
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Créditos de Dívida Ativa Tributária.	Imediato	Imediato
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Créditos de Dívida Ativa não Tributária.	Imediato	Imediato
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação das Provisões por Competência.	01/01/2018	01/01/2019
Evidenciação de Ativos e Passivos Contingentes.	01/01/2018	01/01/2019
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Bens Móveis.	Imediato	01/01/2019
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Bens Imóveis.	Imediato	01/01/2019
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Bens de Infraestrutura.	01/01/2019	01/01/2022
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Bens do Patrimônio Público.	01/01/2021	01/01/2022
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação das Obrigações a Pagar decorrentes de Empréstimos e Financiamentos.	Imediato	01/01/2019
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação das Obrigações decorrentes de Benefícios a Funcionários.	Imediato	01/01/2017
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação das Obrigações com Fornecedores por Competência.	Imediato	01/01/2016
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação da Provisão atuarial do RPPS.	Imediato	Imediato
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Ativos Intangíveis.	01/01/2019	01/01/2020
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Investimentos Permanentes.	Imediato	01/01/2019
Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Estoques.	01/01/2019	01/01/2021

Fonte: Adaptado do Plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais. (STN, 2015).

Como observado no quadro 02 foi estabelecido o prazo final para implantação dos procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis, a partir de 2019, como também os mesmos procedimentos para os bens de infraestrutura e dos bens de patrimônio público a partir de 2022, no entanto não há impedimentos para a adoção imediata dos procedimentos relativos ao imobilizado público, uma vez que as NBC Ts 16.9 e 16.10 (CFC, 2008) já estão vigentes desde 2010.

2.3 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS RELACIONADOS AO IMOBILIZADO

O CFC estabelece que a contabilidade patrimonial deve representar a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos fatos financeiros ou não que afetem ou possam a vir a afetar de forma quantitativa ou qualitativamente o patrimônio público.

Sendo assim, as NBCASP vieram restabelecer o patrimônio como o objeto da contabilidade, tendo como foco o registro da integralidade dos seus ativos e passivos, inserindo novos procedimentos relativos ao imobilizado público, como: depreciação, reavaliação, ajustes para perdas, como também o reconhecimentos dos bens imóveis de uso do povo.

O ativo imobilizado é “um item tangível mantido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens”. (STN, 2014, p. 146), dividindo-se:

- a) bens móveis: bens corpóreos, portanto possuem existência material, e que são passíveis a remoção ou por movimento próprio ou por força alheia, sem alteração de composição e finalidade econômico-social;
- b) bens imóveis: bens que não podem ser removidos do local de origem sem destruição ou dano. Sendo classificados, segundo o MPCASP (STN, 2014), em bens imóveis: de uso especial, dominiais, de uso comum do povo, imóveis em andamento e demais bens imóveis.

2.3.1 Reconhecimento, Mensuração e Avaliação Inicial

Inicialmente a entidade deverá avaliar se o item é considerado um ativo, que de acordo com o Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00 (R1) só poderá ser reconhecido com tal se: “a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e b) ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis”. (CFC, 2011).

Posteriormente o ativo imobilizado, segundo NBC T 16.10 (CFC, 2008) deve ter sua avaliação ou mensuração inicial registrada pelo valor de aquisição, produção ou construção, incluindo os gastos adicionais necessários para colocá-lo em condições de uso.

Também de acordo com a norma, o bem obtido através de doação deve ser reconhecido inicialmente pelo valor resultante de avaliação baseada em procedimentos confiáveis ou pelo valor do bem determinado no termo de adoção, os bens transferidos devem ser reconhecidos pelo valor contábil líquido, que é o valor do bem deduzido de depreciação ou da exaustão acumulada, conforme registros da entidade de origem.

A maior e mais polêmica novidade que a referida norma nos traz, estabelecido em seu item 30, refere-se ao reconhecimento dos bens de uso comum do povo, que se os mesmos “absorveram ou absorvem, recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional”. (CFC, 2008). Portanto os bens imóveis de uso comum do povo que “não se enquadravam como objeto da contabilidade pública” (ROSA, 2011, p.19), desde que seja possível sua mensuração, devem passar a integrar o patrimônio público.

Os bens de uso comum do povo, são “todos os bens destinados ao uso da comunidade, quer individualmente ou coletivamente” (SILVA, 2009, p.120), e podem ser classificados segundo o MCASP (2014) em:

- a) bens de infraestrutura, como estradas, sistema de saneamento básico, redes de comunicação, praças, entre outros, ou seja, “cuja existência supõe a intervenção do homem”. (SILVA, 2009, p. 120).
- b) bens do patrimônio público, como monumentos e prédios históricos, áreas de conservação ambiental, entre outros.

O bem de uso comum do povo deve ser mensurado, sempre que possível pelo valor de aquisição, produção ou construção, no entanto os bens considerados como bens do patrimônio

público, no entanto devido a dificuldades em se obter uma mensuração confiável “o reconhecimento e a mensuração [...] são facultativos e podem seguir bases outras que não as utilizadas para os ativos imobilizados”. (STN, 2014, p. 150).

Em alguns casos, para cumprir com a nova exigência, os entes terão que fazer ajustes e reclassificações nos seus imóveis para poderem efetuar o reconhecimento inicial do bem, podendo utilizar como base para mensuração o valor justo, que segundo NBT 16.10 (CFC, 2008) é o valor pelo qual o bem pode ser intercambiado entre partes interessadas, no entanto em casos específicos o valor justo pode ser estimado pelo custo de reposição do bem devidamente depreciado, que:

É o custo para repor seu potencial de serviço bruto. Este custo é depreciado para refletir o ativo na sua condição de usado. Um ativo pode ser repostado por meio da reprodução do ativo existente ou por meio da reposição do potencial do ativo, o que for mais baixo, menos a depreciação acumulada calculada com base neste custo para refletir o potencial de serviço já consumido ou esgotado do ativo. Em diversos casos, esse custo de reposição pode ser estabelecido com referência ao preço de compra dos componentes usados para produzir um ativo similar, com semelhança potencial de serviços remanescentes. Desta forma, para se determinar a condição e estado físico desses bens, para que se possa aplicar um percentual como fator de depreciação de períodos anteriores, a fim de se refletir seu valor justo. (STN, 2014, p. 150)

Segundo o MCASP (2014) esse ajuste ao valor justo, não pode ser considerado um processo de reavaliação ou redução ao valor recuperável, já que não era hábito, por parte dos entes públicos, o registro das valorizações e desvalorizações ocorridas no imobilizado, portanto consistem em ajustes de exercícios anteriores e devem ser contabilizados como tal.

2.3.2 Mensuração e Avaliação após o Reconhecimento Inicial

Após o reconhecimento e mensuração inicial o ente público pode escolher como modelo de mensuração para o seu imobilizado, “o modelo de custo menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas ou o modelo de reavaliação menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes”. (STN, 2014, p. 152).

2.3.2.1 Reavaliação

O método de reavaliação para avaliar o imobilizado permitido pela NBC T 16.10 (CFC, 2008), consiste no “valor justo no momento da reavaliação do imobilizado, deduzido a

depreciação acumulada e das perdas estimadas por redução ao valor recuperável”.

(IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 231).

A reavaliação decorre da renovação ou reposição de ativo com o propósito de viabilizar sua utilização na prestação permanente dos serviços públicos, com a aplicação de recursos que permitam o aumento da vida útil desses ativos e, em consequência, permitir a recuperação do seu potencial de serviços. (SILVA, 2009, p.141).

Conforme o MCASP (2014), caso a entidade opte pelo método de reavaliação deve observar que o mesmo não pode ser feito de forma seletiva, sendo necessário que toda a classe de contas do ativo imobilizado ao qual pertence esse ativo seja igualmente reavaliada, também deve ser observado que no momento da reavaliação a depreciação acumulada até o período deve ser eliminada em contrapartida ao valor contábil bruto do imobilizado, atualizando o seu valor líquido contábil ao valor reavaliado.

A periodicidade do processo de reavaliação, de acordo com NBC T 16.10 (CFC, 2008) deve ser feita anualmente para os itens cujo valor de mercado sofra constantes oscilações e a cada quatro anos para os demais ativos, devendo ser considerado no momento do encerramento do exercício o valor a ser reavaliado, baseados em laudos técnicos realizados por especialistas ou por comissão de servidores, contendo no mínimo as informações, abaixo, referente ao processo:

- a) a documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliada;
- b) a identificação contábil do bem;
- c) quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d) vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação, amortização ou exaustão;
- e) data da avaliação;
- f) a identificação do responsável pela reavaliação. (STN, 2014, p. 160).

Segundo MCASP (2014) a contabilização do resultado do processo de reavaliação vai depender do nível de controle patrimonial de cada ente, podendo ser registradas as variações patrimoniais decorrentes do processo diretamente na conta de reserva de reavaliação ou contabilizada diretamente na conta do resultado do período.

2.3.2.2 Depreciação, amortização e exaustão

Silva (2009) enfatiza que com a obrigatoriedade da contabilização da perda de valor dos ativos será possível melhorar o estado do patrimônio público, podendo saber com mais exatidão as receitas dos exercícios futuros, que o uso desses ativos gerará, bem como o

comprometimento das despesas obrigatórias de caráter continuado nos orçamentos subsequentes para viabilizar o pleno funcionamento desses ativos.

Segundo o CFC, o reconhecimento dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, deve ser um dos métodos utilizados para evidenciar a perda de valor do imobilizado público, “quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas”. (CFC, 2008).

A NBC T 16.9 (CFC, 2008) estabelece as bases conceituais para a adoção dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão para os bens públicos, conceitua o processo de depreciação como: “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”. (CFC, 2008).

Portanto, segundo a norma, os ativos imobilizados estão sujeitos a depreciação durante toda a sua vida útil, que é o período de tempo que se espera obter benefícios futuros do bem, devendo a apropriação da depreciação ser reconhecida, mensalmente, em conta redutora do ativo, a partir do momento em que o bem estiver disponível para uso até que o seu valor contábil líquido seja igual ao seu valor residual, portanto até a cessão da sua vida útil econômica.

A vida útil econômica de um bem deve ser baseada em parâmetros aceitos em norma ou laudo técnico, devendo ser considerado “a) a capacidade de geração de benefícios futuros, b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; c) a obsolescência tecnológica; d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo”. (CFC, 2008).

A norma sugere métodos de depreciação, amortização e exaustão, como: das quotas constantes; das somas dos dígitos; de unidades produzidas, a serem utilizados pelos entes de forma uniforme e compatível com a vida útil do bem, no entanto a norma não proíbe a utilização de outros métodos para cálculo desta perda.

Devido a certas peculiaridades de determinados bens, a norma determina que os bens móveis de natureza cultural, bens de uso comum do povo com vida útil econômica indeterminada, animais destinados a exposição ou a preservação e terrenos, não estão sujeitos a depreciação.

Quanto à divulgação, a norma nos traz que as demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de ativo, em nota explicativa:

- a) o método utilizado, a vida útil econômica do bem e a taxa utilizada;
- b) o valor contábil bruto e a depreciação, amortização e a exaustão acumulada no início e no fim do período;

- c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, e método e taxa utilizada. (CFC, 2008).

2.3.2.3 Redução ao valor recuperável (Ajuste de *Impairment*)

Segundo MCASP caso o valor contábil de um ativo imobilizado apresente valor acima do seu valor recuperável, que é “o valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior” (CFC, 2008), esse ativo está em imparidade, devendo ser evidenciado a perda por redução ao valor recuperável, que pode ser considerado como “instrumento utilizado para adequar o valor contábil dos ativos à sua real capacidade de retorno econômico, assim, reflete um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla”. (STN, 2014, 162).

A redução ao valor recuperável se encontra na seara dos procedimentos aplicáveis ao ativo imobilizado. Tem razão na sua existência, cuja 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 uso para prestação de serviço público. (CARVALHO; LIMA E FERREIRA, 2012, p. 72).

Se o ativo não seja “mais capaz de prover à entidade com potencial de serviços, pois tem pouca ou nenhuma utilidade na contribuição para que ela atinja seus objetivos” (ANDRADE, 2013, p.176) e não havendo a possibilidade de reversão desta perda em um futuro próximo, a entidade deve estimar o valor da perda por irrecuperabilidade.

A NBC T 16.10 não traz as fontes de indicação de perda por imparidade, no entanto o MACPS, baseado no item 27 da IPSAS 21 (IFAC, 2004), apresenta os fatores de indicação que a entidade deve considerar para avaliar se o ativo possa vir a sofrer uma perda por irrecuperabilidade.

Quadro 03: Fontes de Imparidade

Externas	Internas
<ul style="list-style-type: none"> – Término ou término próximo da necessidade de serviço fornecido pelo ativo; – Ocorreram alterações significativas, com efeitos adversos na entidade, ou vão ocorrer em período próximo, por exemplo, no ambiente legal ou de política governamental; – Para os casos em que haja um mercado muito ativo e o bem não pode ser utilizado, diminuído seu valor de mercado. 	<ul style="list-style-type: none"> – Evidências de danos físicos no ativo; – A existência de planos de descontinuidade ou reestruturação da operação a qual um ativo pertence; – Planos de alienação de ativo, não planejados inicialmente; – Evidência de que o desempenho dos serviços gerados pelo ativo é ou será pior do que o esperado.

Fonte: Adaptado do MCASP. (STN, 2014, p. 162-163).

Segundo o MCASP (2014), a perda por irre recuperabilidade deve ser reconhecida no resultado patrimonial, podendo ter como contrapartida o bem ou conta retificadora, após o reconhecimento da perda, a depreciação deve ser ajustada, ao valor contábil revisado do bem e a nova expectativa de vida útil econômica do bem.

O MCAPS (2014) recomenda que a entidade evidencie, em notas explicativas, as informações relativas ao valor das perdas por irre recuperabilidade e possíveis reversões, que foram reconhecidas durante o exercício, devendo divulgar:

- a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por irre recuperabilidade e o seu valor;
- b) a natureza e o segmento ao qual o ativo pertence;
- c) se o valor recuperável do ativo é o seu valor justo ou o seu valor em uso.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo será classificada: quanto ao seu objetivo, quanto a sua abordagem e quanto aos procedimentos técnicos aplicados.

Quanto ao seu objetivo, a pesquisa é classificada como descritiva, pois utilizou técnicas padronizadas para coleta das informações contábeis, que posteriormente foram analisadas e interpretadas, em conformidade com Raupp e Beuren (2012 apud ANDRADE, 2002), ao relatar que “a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles”.

Quanto a sua abordagem, a pesquisa é classificada como quantitativa, que “é frequentemente aplicada a estudos descritivos” (RAUPP e BEUREN, 2012, p. 93), como também utiliza técnicas estatísticas no tratamento e análise dos dados coletados, no caso desta pesquisa, as informações contábeis.

Quanto aos procedimentos técnicos aplicados na pesquisa classifica-se como documental, pois utiliza fontes, consideradas de primeira mão para a pesquisa, como: demonstrações contábeis, normas, leis e portarias, e de fontes de segunda mão como: relatórios de prestação de contas dos entes analisados. Corroborando com a classificação, Raupp e Beuren (2012, p. 90):

Na contabilidade, utiliza-se com uma certa frequência a pesquisa documental, sobretudo quando se deseja analisar o comportamento, de determinado setor da economia, como aspectos relacionados com a situação patrimonial, econômica e financeira.

Com o intuito de realizar o objetivo desta pesquisa, o universo pesquisado é constituído pelos estados brasileiros e Distrito Federal, tendo como instrumento de coleta das informações as demonstrações contábeis do exercício de 2015 e os relatórios de prestação de contas anuais referentes ao mesmo período, que em conformidade com Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), encontram-se disponíveis nos portais de transparência de cada ente, ressaltando que no momento da coleta dos dados, não foi localizado a divulgação das demonstrações contábeis dos estados de Goiás, Sergipe, Rio Grande do Norte, Alagoas, Pará e Paraná, nos respectivos sites institucionais, tendo sido necessário a solicitação das demonstrações contábeis do período, via Lei nº 11527/2011 – Lei de Acesso a Informação (BRASIL, 2011) aos entes, os quais encaminharam os demonstrativos solicitados via email.

Através dos demonstrativos foram analisadas as contas patrimoniais que compõe o imobilizado, para observar em que nível (implantado, mesmo que parcialmente ou não implantado) está o processo de adoção das NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão e da NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, mais especificadamente dos procedimentos contábeis patrimoniais relacionados ao imobilizado público e a divulgação dos procedimentos nas notas explicativas dos entes analisados. Onde serão analisadas as questões definidas no quadro 04.

Quadro 04: Objeto de análise

NBC T OBJETO DE ANÁLISE	OBJETO DE ANÁLISE
NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.	O reconhecimento da depreciação ou exaustão nos bens do imobilizado.
	A divulgação em notas explicativas da metodologia aplicada para mensurar a depreciação.
NBC T 16.10 - Avaliação e mensuração de ativos e passivos.	O reconhecimento da redução ao valor recuperável.
	O reconhecimento dos bens imóveis de uso comum.
	A divulgação em notas explicativas da metodologia aplicada para mensurar a redução ao valor recuperável.
	A divulgação do método de avaliação adotado para imobilizado, se o de custo ou por reavaliação.

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém descrição e análise dos dados coletados na pesquisa, inicialmente, serão apresentados os resultados obtidos referente ao reconhecimento dos procedimentos de depreciação e redução ao valor recuperável nos bens móveis e imóveis e da segregação dos bens imóveis de uso do povo, evidenciado nas demonstrações contábeis dos entes analisados.

Posteriormente serão apresentados os resultados sobre a análise feita nas notas explicativas da metodologia aplicada para mensurar os procedimentos de depreciação e redução ao valor recuperável dos bens do imobilizado e da divulgação do método de avaliação adotado pelos entes (custo ou reavaliação). Todos os procedimentos foram analisados tendo com base as normas estabelecidas nas NBC Ts 16.9 e 16.10 (CFC, 2008) e MCAPS (STN, 2014).

A tabela 01 apresenta à situação de cada ente da federação, no tocante a evidenciação dos processos de depreciação, exaustão e redução ao valor recuperável dos bens do imobilizados, tendo sido atribuído “1” para o ente que evidenciou a adoção dos processos e “0” para o estado que não evidenciou a adoção dos mesmos.

Tabela 01: Reconhecimento da depreciação e da redução ao valor recuperável

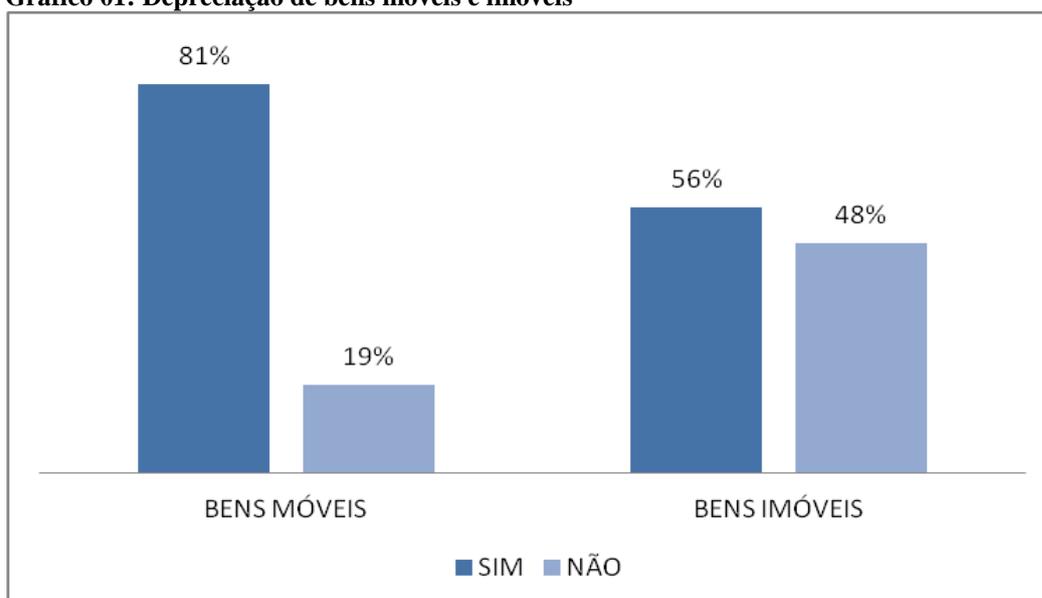
REGIÕES	UF	DEPRECIÇÃO		REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL	
		Bens Móveis	Bens Imóveis	Bens Móveis	Bens Imóveis
NORTE	AC	1	1	0	0
	AP	0	0	0	0
	AM	1	1	0	0
	PA	1	1	0	0
	RO	1	0	0	0
	RR	1	1	0	0
	TO	1	1	0	0
NORDESTE	AL	1	0	0	0
	BA	1	1	0	0
	CE	0	0	0	0
	MA	1	0	0	0
	PB	1	1	0	0
NORDESTE	PE	1	1	0	0
	PI	0	0	0	0
	RN	1	1	0	0
	SE	1	1	0	0
CENTRO OESTE	DF	1	1	0	0
	GO	0	0	0	0
	MT	1	1	0	0
	MS	1	0	0	0
SUDESTE	ES	1	1	1	0
	MG	1	0	0	0
	RJ	1	1	0	0
	SP	1	0	0	0
SUL	PR	1	0	0	0
	SC	1	1	1	0
	RS	0	0	0	0

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Em análise ao exposto, verificou-se que 22 estados evidenciaram a aplicação do método de depreciação para seus bens móveis, os estados do Amapá, Ceará, Piauí, Goiás e Rio Grande do Sul não evidenciaram nas suas demonstrações contábeis do exercício de 2015 o reconhecimento do procedimento.

O estado do Amapá, o único da sua região a não evidenciar a adoção do processo menciona em suas notas explicativas, que desde 2013, a Secretária Estadual de Administração está tomando medidas para ajustar o seu imobilizado, no entanto o processo não está concluído, o estado do Ceará divulgou em suas notas explicativas que está ajustando o seu sistema de controle patrimonial as novas regras, já o estado do Rio Grande do Sul divulgou em seu Balanço Geral que contratou uma empresa que está desenvolvendo um sistema de informação para controle do seu imobilizado, o qual prevê o exercício de 2016 para conclusão do processo.

Gráfico 01: Depreciação de bens móveis e imóveis



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

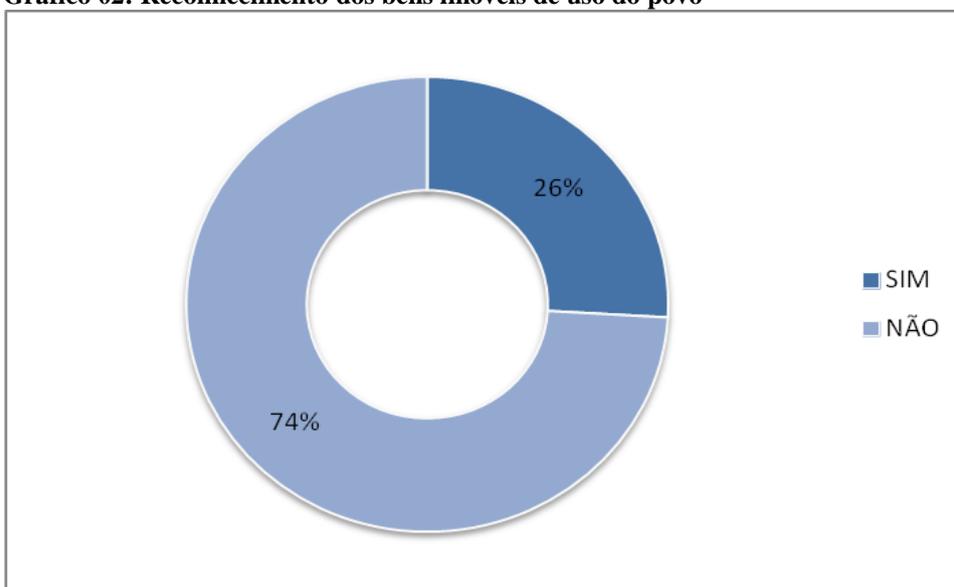
O gráfico 01 apresenta que 81% dos estados brasileiros evidenciaram a depreciação dos seus bens móveis, se comparamos com estudo anterior realizado por Dantas *et al.* (2012), onde apresentou que no exercício de 2008, 63% dos estados brasileiros evidenciaram a perda por depreciação dos bens móveis, o que representa um aumento 18% nos últimos 8 anos, em resumo significa que 05 estados brasileiros adotaram o método de depreciação para os bens móveis durante este período.

Em contrapartida somente 15 estados evidenciaram depreciação nos bens imóveis, portanto 07 estados que utilizam este método de avaliação para os seus bens móveis, não o fizeram para os imóveis. Desses, o estado de São Paulo divulgou, em suas notas explicativas, que inicialmente está realizando a identificação e avaliação inicial dos seus imóveis, para posteriormente serem devidamente depreciados, já os estados de Rondônia, Alagoas, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Maranhão e Paraná não divulgaram informações sobre o processo.

Quanto ao procedimento de redução ao valor recuperável somente dois estados, Espírito Santo e Santa Catarina evidenciaram a sua adoção, ambos evidenciaram em quadro complementar, incluído em suas notas explicativas, o reconhecimento da redução ao valor recuperável, no entanto o processo foi implementado somente para os seus bens móveis.

No que tange ao reconhecimento dos bens imóveis de uso comum do povo, conforme determinado no item 30 da NBC T 16.10 (CFC, 2008), como observado no gráfico 02, somente 26% dos estados, sendo eles: Espírito Santo, Santa Catarina, Mato Grosso, Acre, Pernambuco, Piauí e Ceará, evidenciaram, através de quadros complementares incluídos em seus balanços gerais, o reconhecimento dos bens imóveis, segundo sua utilidade.

Gráfico 02: Reconhecimento dos bens imóveis de uso do povo



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Isto significa que 20 estados não conseguiram ainda efetuar a segregação por utilidade dos seus imóveis e conseqüentemente a avaliação dos mesmos.

A tabela 02 apresenta os resultados obtidos sobre as informações divulgadas, em nota explicativa, relativas aos processos de depreciação e redução ao valor recuperável, tendo sido atribuído “0” para os estados que não fizeram divulgação e “1” para os que divulgaram, mesmo que parcialmente as informações analisadas.

Tendo sido analisado para o procedimento de depreciação, em conformidade com a NBC T 16.9 (CFC, 2008), as informações sobre: o método aplicado, a vida útil econômica, a taxa utilizada e o valor contábil bruto do imobilizado reduzido pela depreciação acumulada no início e no fim do período.

Tabela 02: Divulgação dos procedimentos de depreciação e redução ao valor recuperável

REGIÕES	UF	DIVULGAÇÃO			
		DEPRECIÇÃO		REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL	
		BENS MÓVEIS	BENS IMÓVEIS	BENS MÓVEIS	BENS IMÓVEIS
NORTE	AC	1	0	0	0
	AP	0	0	0	0
	AM	1	1	0	0
	PA	1	1	0	0
	RO	0	0	0	0
	RR	1	1	0	0
	TO	1	0	0	0
NORDESTE	AL	1	0	0	0
	BA	1	0	0	0
	CE	0	0	0	0
	MA	0	0	0	0
	PB	0	0	0	0
	PE	1	1	0	0
	PI	0	0	0	0
	RN	0	0	0	0
	SE	0	0	0	0
CENTRO OESTE	DF	0	0	0	0
	GO	0	0	0	0
	MT	1	1	0	0
	MS	0	0	0	0
SUDESTE	ES	1	1	0	0
	MG	0	0	0	0
	RJ	1	1	0	0
	SP	1	0	0	0
SUL	PR	1	0	0	0
	SC	1	1	0	0
	RS	0	0	0	0

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Em análise observamos que 14 estados divulgaram as informações analisadas sobre a depreciação dos seus bens móveis e 08 para os seus imóveis, os estados: Amazonas, Pará,

Roraima, Pernambuco, Mato Grosso e Rio de Janeiro, divulgaram em suas notas explicativas, informações sobre o valor contábil bruto reduzido pela depreciação acumulada no início e no fim do período dos seus bens móveis e imóveis, não divulgando informações sobre o método, a vida útil e taxa utilizada para o cálculo da depreciação.

Os estados de Tocantins, Bahia, São Paulo e Alagoas contemplaram todas as informações analisadas, porém o fizeram somente para os seus bens móveis, já os estados do Espírito Santo e Santa Catarina divulgaram todas as informações consideradas como relevantes pela norma, ambas trouxeram em suas notas explicativas o instrumento legal no qual consta o método de depreciação, vida útil e taxa utilizada, o que foi considerado nesta pesquisa como divulgado.

O estado do Espírito Santo divulgou em nota explicativa, que a metodologia aplicada para o cálculo da depreciação consta na Nota Técnica/Comitê de Gestão Patrimonial nº 001/2013, onde determina utilização do método das cotas constantes e considera o prazo de vida útil utilizada pela União, conforme Manual do Siafi - Sistema de integração da administração financeira do governo federal (STN, 2016), o estado de Santa Catarina também utiliza o método das cotas constantes e a vida útil e taxa utilizada está baseada na IN SRF nº 162/1998 (BRASIL, 1998).

Verifica-se na tabela 02 que não houve divulgação da metodologia utilizada pelos estados de Santa Catarina e Espírito Santo para o cálculo da redução ao valor recuperável dos seus bens móveis.

O quadro 05 apresenta, inicialmente, a incidência da divulgação do método mensuração utilizado pelos estados para o seu imobilizado, e posteriormente a identificação do método de mensuração utilizado (custo ou reavaliação).

Quadro 05: Divulgação do método de mensuração

REGIÕES	UF	DIVULGAÇÃO DO MÉTODO DE MENSURAÇÃO		
		SIM		NÃO
		CUSTO	REAVALIAÇÃO	
NORTE	AC			X
	AP			X
	AM	X		
	PA	X		
	RO	X		
	RR			X
	TO	X		
NORDESTE	AL	X		

continua...

...continuação

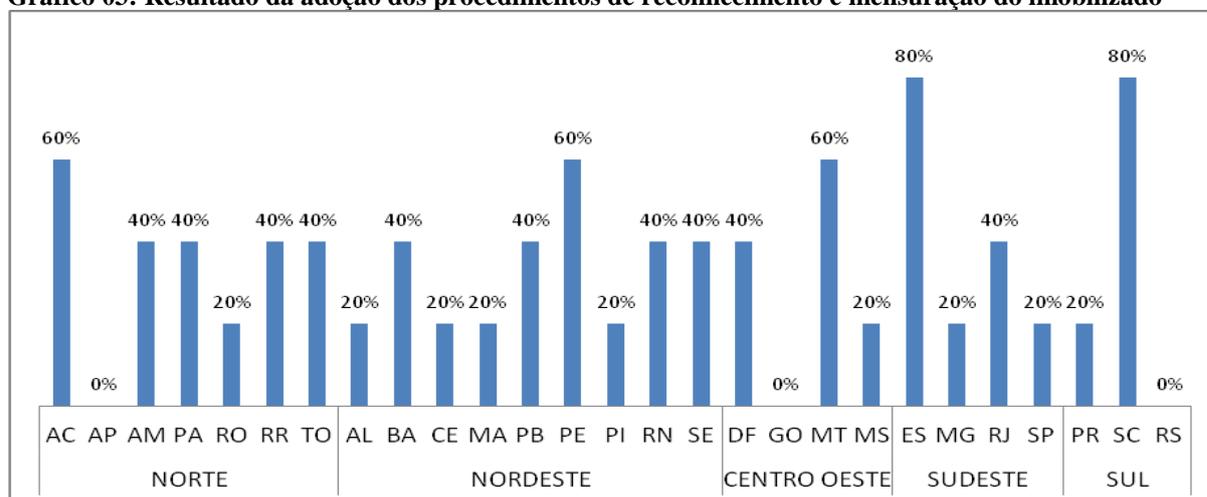
NORDESTE	BA	X		
	CE	X		
	MA			X
	PB			X
	PE	X		
	PI	X		
	RN			X
	SE			X
CENTRO OESTE	DF			X
	GO			X
	MT			X
	MS			X
SUDESTE	ES	X		
	MG	X		
	RJ	X		
	SP	X		
SUL	PR			X
	SC	X		
	RS			X

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Em análise verificou-se que 14 estados divulgaram em suas notas explicativas o método de mensuração utilizado e que todos que o fizeram utilizam o método de custo para mensurar o imobilizado.

O gráfico 03 apresenta a média percentual de cada ente federativo, referente ao processo de reconhecimento das perdas do imobilizado pelos métodos de depreciação e redução ao valor recuperável dos bens móveis e imóveis, e o reconhecimento dos bens de uso comum do povo.

Gráfico 03: Resultado da adoção dos procedimentos de reconhecimento e mensuração do imobilizado



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Em análise verifica-se, que apesar da não obrigatoriedade legal sobre adoção dos procedimentos no que tange ao imobilizado, somente 4 estados, Amapá, Maranhão, Goiás e Rio Grande do Sul não evidenciaram a adoção do reconhecimento dos processos de depreciação, redução ao valor recuperável dos bens móveis e imóveis e do reconhecimento dos bens de uso comum do povo. Portanto conclui-se que a maior parte dos estados brasileiros está buscando a adequação, de forma gradual, dos processos de mensuração e avaliação do seu imobilizado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo principal analisar o nível em que se encontra a implantação dos novos procedimentos de reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação dos bens móveis e imóveis do Distrito Federal e demais estados brasileiros, tendo com base documental para análise nos demonstrativos contábeis do exercício de 2015.

As análises demonstraram que em relação ao processo de depreciação que 81% dos entes evidenciaram o reconhecimento nos bens móveis e 56% nos bens imóveis, no entanto somente dois estados brasileiros evidenciaram a adoção do teste de imparidade, quanto a evidenciação dos bens imóveis de uso do povo 26% dos estados apresentaram a segregação dos seus imóveis conforme utilidade.

Em relação à divulgação da metodologia aplicada na mensuração 52% e 30% da depreciação dos seus bens móveis e imóveis respectivamente, no entanto o mesmo não ocorreu com a redução ao valor recuperável, onde nenhum estado divulgou a metodologia aplicada no procedimento, quanto ao modelo de avaliação 14 estados divulgaram usar o modelo de custo para avaliação do ativo imobilizado.

A partir das análises conclui-se que apesar das dificuldades operacionais encontradas e da não obrigatoriedade da adoção dos procedimentos os Estados e DF estão despendendo esforços para evidenciar integralmente o seu patrimônio.

Por fim, sugerem-se futuras pesquisas demonstrando a metodologia utilizada pelos estados para conseguir adotar de forma integral os procedimentos contábeis patrimoniais, como também avaliar o impacto no patrimônio público após a conclusão de sua implantação.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: Métodos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Pública (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 4320, 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/14320.htm>. Acesso em: 21 out. 2014.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar 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: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 28 out. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008.** Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos, quanto a procedimentos, praticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes as Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 02 nov. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013.** Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf>. Acesso em: 02 nov. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015.** Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Portaria+STN+548+2015+PIP/73e5e615-ccbe-4050-bfc3-a9356d35daf1>>. Acesso em: 03 mar. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998.** Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15004>>. Acesso em: 14 abr. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público:** aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. 6 ed. Brasília: STN, 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI.** Brasília: STN,

2016. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330/>>. Acesso em: 13 abr. 2016.

CARVALHO, Rafael de Moura; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas de Oliveira Gomes. Marianne Antunes. Processo de Reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na ANATEL. **Revista Universo Contábil**, v.8, n. 3, p. 62-81, jul./set. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objetivo e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 13 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 13 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 13 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.131, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 13 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 13 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 13 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 13 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 13 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 13 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 13 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Pronunciamento Conceitual Básico (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil – Financeiro, de 02 de dezembro de 2011.** Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.336, de 25 de novembro de 2011.** Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 13 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 2012. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf>. Acesso em: 30 out. 2014.

DANTAS, C. B. *et al.* Depreciação no Serviço Público: Reconhecimento e Evidenciação nas Demonstrações Contábeis dos Estados e Municípios Brasileiros. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 6, n. 2, p. 56-65, mai./ago. 2012.

ESPÍRITO SANTO. **Nota Técnica – Comitê de Gestão Patrimonial nº 001, de 03 de outubro de 2013.** Dispõe sobre a metodologia de avaliação dos bens móveis a ser adotada pelos órgãos e entidades integrantes do Poder Executivo Estadual. Disponível em: <http://www.seger.es.gov.br/seger/images/atividades/inventario/notas_tecnicas/NOTA_TECNICA_-_COMITE_DE_GESTAO_PATRIMONIAL_N_001-2013.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *et al.* **Manual de Contabilidade Societária:** aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IFAC. *International public sector accounting.* **IPASAS 21 – Impairment of non-cash-generating assets.** 2008. Disponível em: <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-21-impairme.pdf>>. Acesso em 14 jun. 2016.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Claudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Legislação Contábil

Pública Brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Revista Contabilidade Gestão e Governança**. v. 12, n. 2, p. 15-23, mai/ago, 2009.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Teoria da Contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In.: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.