

DISCLOSURE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NA GESTÃO PATRIMONIAL DOS BENS MÓVEIS DAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE ENSINO SUPERIOR FEDERAIS BRASILEIRAS

DISCLOSURE OF ACCOUNTING INFORMATION IN FIXED ASSETS MANAGEMENT OF BRAZILIAN FEDERAL PUBLIC INSTITUTIONS OF HIGHER EDUCATION

ADALBERTO HOTT RAMINHO

Bacharel em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Técnico-administrativo em Educação na Universidade Federal de Minas Gerais. E-mail: adalbertohott@gmail.com

ANA CAROLINA VASCONCELOS COLARES

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professora assistente do Departamento de Ciências Contábeis da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). E-mail: carolinacolares@pucminas.br

Endereço: Rua Walter Ianni, 255, Bairro São Gabriel, Belo Horizonte - MG – CEP 31.980-110.

Recebido em: 06.07.2015. Revisado por pares em: 23.12.2016. Aceito em: 15.01.2017. Avaliado pelo sistema *double blind review*.

Resumo: Este estudo apresenta os resultados de uma pesquisa que teve como objetivo principal analisar o grau de adesão e de *disclosure* pelas Instituições de Ensino Superior vinculadas ao sistema federal de ensino público aos procedimentos contábeis patrimoniais (depreciação, reavaliação e *impairment*) após a implantação das Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBC T 16.9 e NBC T 16.10). Classificado como descritivo, o estudo de campo foi conduzido mediante pesquisa *survey* com uma amostra de 75 instituições de ensino superior federais. Foi aplicado o teste paramétrico *T-Student* a fim de testar a hipótese da pesquisa. Como resultado, verificou-se que as instituições cumprem, satisfatoriamente, procedimentos relativos às rotinas de controle patrimonial. Todavia, quanto às novas práticas contábeis (depreciação, reavaliação e *impairment*), averiguou-se que as entidades estudadas necessitam aprimorar a gestão do ativo imobilizado, objetivando melhor *disclosure* da informação contábil atinente ao acervo patrimonial dos bens móveis. Constataram-se diferenças estatísticas entre o nível de adoção desses procedimentos, sendo esse nível maior para as universidades federais em comparação com os institutos federais. Este estudo contribui para que os usuários das informações divulgadas pelas instituições em estudo tenham conhecimento do nível de adoção das normas internacionais de Contabilidade relativas aos procedimentos contábeis patrimoniais, os quais são relevantes e permitem apresentar a correta posição patrimonial das entidades.

Palavras-chave: Contabilidade pública. Depreciação. Reavaliação. *Impairment*.

Abstract: *This article presents the results of a survey that aimed to analyze the level of compliance and disclosure of equity accounting procedures (depreciation, revaluation and impairment) of higher education institutions linked to the federal system of public education, after the implementation of the International Accounting Standards applied to the public sector (NBC T 16.9 and NBC T 16.10). Classified as descriptive, the field study was conducted by research survey with a sample of 75 federal institutions of higher education. Parametric test T-Student was applied to test the hypothesis of the research. As a result, it was found that the institutions meet satisfactorily the procedures for asset control routines. However, for the new accounting practices (depreciation, revaluation and impairment), we examined whether the analyzed entities need to improve the fixed assets management aiming at better disclosure of accounting information pertaining to the gathered estate of movable property. There were found statistical differences between the level of adoption of these procedures, the higher level being for the federal universities when compared to the federal institutes. This study helps users of the information disclosed by the institutions under study to be aware of the level of adoption of international accounting standards related to accounting procedures, which are relevant and allow to present the correct equity position of the entities.*

Keywords: *Public accounting. Depreciation. Revaluation. Impairment.*

1 INTRODUÇÃO

O governo federal brasileiro, nos termos da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008, e do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009 (BRASIL, 2009), incumbiu à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a responsabilidade de promover a busca pela convergência aos padrões internacionais de contabilidade no setor público nacional, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente no país (BRASIL, 2008). Dentre outros aspectos, a referida convergência tem o propósito de resgatar a contabilidade patrimonial não praticada no setor público, embora tenha sido preconizada, em 1964, pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual estatui normas gerais de Direito Financeiro. As normas internacionais que têm sido implantadas nos órgãos da Administração Pública, além de despertarem os governos para a Contabilidade Patrimonial, tornam a linguagem contábil única e global em todas as esferas de poder, ampliam o alcance da contabilidade como instrumento de gestão e de transparência no Brasil, bem como proporcionam ambiente mais seguro para realização de investimentos no país. Acrescenta-se ainda a melhora na qualidade da informação contábil, a qual, por ser unificada no país, facilitando a comunicação, a prestação de serviços públicos, bem como dificultando as possibilidades de fraudes e de corrupção. As referidas normas já vigoram em países referência em contabilidade pública, tais como: Canadá, Nova Zelândia e Inglaterra (FEIJÓ, 2013).

Quanto aos novos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público, a pesquisa de Viana *et al.* (2013) revelou que a depreciação não é praticada na instituição de ensino superior do sistema federal de ensino pública estudada, entre outros aspectos, em razão da necessidade de ser realizada uma reestruturação do sistema patrimonial na entidade, o qual necessita ser aperfeiçoado para o fornecimento de informações precisas. De acordo com os pesquisadores, são caminhos viáveis para implantar os novos procedimentos no setor público a troca de experiências e a soma de esforços realizados nos entes do setor público no sentido de cumprir os ditames da nova legislação.

A pesquisa de Padrones, Colares e Santos (2014) sobre o processo de implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas (NBC T) na Administração Pública Federal revelou que, das 274 respostas que foram coletadas, apenas 30% dos servidores públicos informaram que o órgão reconhece a depreciação e 16% pratica a reavaliação. De acordo com a referida pesquisa, constata-se que o processo de implementação das IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) nas entidades ainda se encontra em um estágio inicial.

Em face das pesquisas expostas, almeja-se encontrar resposta para a seguinte questão condutora neste estudo: Qual é o grau de adesão e de *disclosure*, pelas Instituições de Ensino Superior, vinculadas ao sistema federal de ensino, aos procedimentos contábeis patrimoniais (depreciação, reavaliação e *impairment*) após a implantação das Normas Internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (NBC T 16.9 e NBCT 16.10)? Desta forma, o objetivo geral do estudo é analisar o grau de adesão e de *disclosure* pelas Instituições de Ensino Superior vinculadas ao sistema federal de ensino pública aos procedimentos contábeis patrimoniais (depreciação, reavaliação e *impairment*) após a implantação das Normas Internacionais de Contabilidade aplicada ao setor público (NBC T 16.9 e NBC T 16.10).

Para responder o problema de pesquisa, foram propostos os seguintes objetivos específicos: a) analisar o nível de adoção das práticas relativas aos procedimentos contábeis patrimoniais, tais como a depreciação, a reavaliação e a redução ao valor recuperável (*impairment*), na gestão patrimonial dos bens móveis das instituições pesquisadas; b) comparar estatisticamente o nível de adoção dos procedimentos de gestão patrimonial nas Universidades Federais e nos Institutos Federais de Ensino, estes instituídos pela Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, ano do início da implantação das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público; e c) averiguar se as informações relativas à gestão patrimonial dos bens móveis e as novas práticas contábeis integram o relatório de atividade de gestão e as notas explicativas produzidos pelas instituições pesquisadas.

A pesquisa destaca-se no sentido de evidenciar se as instituições públicas estudadas estão gerindo adequadamente o patrimônio público de modo a divulgar informações contábeis úteis, confiáveis e fidedignas (*disclosure*) condizentes com a real situação do patrimônio público, imprescindíveis para garantir a instrumentalização do controle social da Administração Pública pelo cidadão, o qual deve ter assegurado o direito de conhecer plenamente as informações contidas nos relatórios de prestação de contas das entidades mantidas com recursos públicos (*accountability*). Cabe salientar que as novas normas contábeis no setor público brasileiro contribuirão para assegurar, entre outros aspectos, a credibilidade da informação contábil, a transparência na gestão dos recursos públicos, a comparabilidade da situação econômico-financeira dos entes públicos e a eficiência da alocação de recursos públicos, possibilitando os entes governamentais a melhor apuração dos custos referentes à prestação de serviços públicos (FEIJÓ, 2013).

Esta pesquisa está dividida em cinco seções, incluindo esta introdução. Na seção seguinte, é apresentado o referencial teórico no qual são abordados os principais estudos e conceitos relacionados com o tema de contabilidade aplicada ao setor

público e o ativo imobilizado. Na terceira seção, é abordada a metodologia da pesquisa, apresentando as classificações da pesquisa e procedimentos adotados na coleta dos dados. Na quarta seção, é abordada a apresentação e análise dos resultados, seguida da última seção que trata das considerações finais do estudo e lista de referências consultadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção trata dos principais conceitos que servirão como embasamento teórico, necessários para o entendimento desta pesquisa, utilizando revisão de literatura sobre temas da contabilidade aplicada ao setor público, tais como: ativo imobilizado, bens móveis e procedimentos contábeis patrimoniais (depreciação, reavaliação e *impairment*).

2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade Pública é o conhecimento especializado da Ciência Contábil que se dedica ao processo gerador de informações, ou seja, os conceitos, os princípios e as normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de tal modo a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública (LIMA; CASTRO, 2007). O patrimônio público, sujeito às variações e mutações, em consonância com os ensinamentos de Silva *et al.* (2011), objetiva a sustentação da máquina pública em funcionamento constante com vistas a fornecer e manter serviços públicos.

De acordo com a NBC T 16.1, o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre o patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, objetivando refletir o ciclo da administração pública com vistas a evidenciar as informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008b).

2.2 ATIVO IMOBILIZADO

Inicialmente, cabe observar que os serviços contábeis, além de serem organizados com a finalidade de permitir o devido acompanhamento da execução orçamentária, devem permitir o necessário conhecimento da composição patrimonial da entidade do setor público (BARBOSA, 2013)

De acordo com a NBC T 16.2, os ativos são recursos que estão sob o controle da entidade, sendo resultado de eventos passados, dos quais se espera obter benefício econômico ou potencial de serviços (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008c).

O *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor* (BRASIL, 2012) dispõe que o Ativo Imobilizado é item tangível mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, bem como para fins administrativos. Consideram-se igualmente como ativos aqueles oriundos de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens. Constata-se, portanto, que o ativo imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da entidade, caracterizados por apresentar-se na forma tangível, ou seja, como bens móveis e imóveis (BRASIL, 2012).

2.2.1 BENS MÓVEIS

No que tange aos bens móveis, o Código Civil Brasileiro dispõe que são aqueles suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção provocada por força alheia, sem haver alteração da substância do bem ou da destinação econômico social (BRASIL, 2002).

O *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor* (2012) conceitua os bens móveis em consonância com o Código Civil Brasileiro e, em seguida, cita os exemplos desses bens: máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática (equipamentos de processamento de dados e de tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, bens móveis em andamento etc. (BRASIL, 2012).

Os bens móveis são agrupados em dois grandes grupos: material permanente ou material de consumo. Cabe observar que a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, em seu § 2º do art. 15, define como material permanente aquele com

duração superior a dois anos (BRASIL, 1964). O material permanente, de acordo com *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor*, é aquele que não perde a sua identidade física em decorrência de seu uso corrente, tendo durabilidade superior a dois anos. Já o material de consumo como aquele que, em razão de seu uso corrente, perde normalmente sua identidade física, tendo sua utilização limitada a dois anos (BRASIL, 2012).

Os artigos 85 e 95 da Lei nº 4.320/1964 dispõem que a contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis de tal modo que permita o adequado conhecimento da composição patrimonial das entidades do poder público (BRASIL, 1964). Para Barbosa (2013), a Contabilidade exerce importante influência no processo de tomada de decisões pelos gestores públicos, razão pela qual é indispensável que os fatos relativos ao ingresso, à movimentação e à baixa dos bens permanentes estejam registrados de modo seguro e fidedigno pelos entes públicos.

2.3 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (depreciação, reavaliação e *impairment*), de acordo com o *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor*, objetivam, entre outros aspectos, contribuir com a convergência da contabilidade pública ao padrão internacional por meio do enfoque para o patrimônio público (BRASIL, 2012). Os citados procedimentos buscam estabelecer padrões e métodos para as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas do patrimônio público, além de melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas à sociedade, de forma a possibilitar a cidadania no controle do patrimônio dos órgãos governamentais.

Para que o ente público possa adotar os procedimentos contábeis patrimoniais, de acordo como Brasil (2012), é necessário ajustar o valor dos itens que compõem seus ativos imobilizado e intangível ao valor de mercado. Tais práticas consistem em ajustes de exercícios anteriores, pois não serem efetuadas a depreciação e as devidas valorizações ou desvalorizações ocorridas no patrimônio. Nesse sentido, torna-se necessário definir uma data de corte para separar quais itens do ativo deverão ser ajustados e quais poderão ser depreciados diretamente (BRASIL, 2012).

A observância dos critérios e dos procedimentos vigentes para o registro contábil da depreciação, da reavaliação e da redução ao valor recuperável (*impairment*), em conjunto, são instrumentos contábeis relevantes para corrigir as distorções nos ativos imobilizados de modo que as demonstrações contábeis demonstrem, qualitativamente e quantitativamente, a adequada realidade da posição patrimonial das entidades de forma fidedigna e confiável. Tendo em vista que, no Brasil, o instituto da reavaliação existe somente na Contabilidade Pública, é oportuno observar que, de acordo com as normas de contabilidade vigentes no setor público, a depreciação não cessa quando o bem torna-se obsoleto ou é retirado de operação. Nos casos de bens móveis reavaliados ou que precisam sofrer uma redução ao valor recuperável (*impairment test*), de acordo com as normas contábeis vigentes, os cálculos para fins de registro da depreciação devem ser realizados sobre o novo valor, levando em consideração a vida útil econômica indicada em laudo técnico.

2.3.1 DEPRECIÇÃO

Os aprimoramentos na contabilidade aplicada ao setor público têm por finalidade aumentar a eficiência dos recursos aplicados no setor público, garantir maior transparência das informações e padronizar a evidenciação do patrimônio público. Objetivando a melhor mensuração de seu patrimônio, o Governo Federal decidiu adotar a depreciação no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público, o que tem se revelado como relevante contribuição para a *disclosure* contábil na gestão pública (GRACILIANO; FIALHO, 2013)

A adoção do registro da depreciação no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público, em consonância com os ensinamentos de Silva *et al.* (2011), objetiva consolidar, especialmente, a mudança do ponto de vista estritamente orçamentário para o enfoque patrimonial na contabilidade pública, o que reforça a responsabilidade social dos demonstrativos contábeis gerados pela contabilidade para o controle e a transparência da gestão pública, proporcionando à sociedade informações necessárias para o exercício do direito de cidadania, além de corroborar com os órgãos de fiscalização e controle externo no que tange à gestão responsável dos recursos públicos.

Ainda de acordo com Silva *et al.* (2011), a depreciação no âmbito do setor público, procedimento que oferece suporte à transição do regime misto para o regime de competência, oferece melhor evidenciação do patrimônio público, uma vez que as perdas e as alterações sofridas pelo patrimônio em função da depreciação e de outros fatores devem ser reconhecidas em obediência ao princípio da competência. Desse modo, os entes públicos melhoram o conhecimento acerca de seu patrimônio e gerenciam os fluxos orçamentários futuros com mais exatidão.

A depreciação de um ativo, segundo Brasil (2012), é a diminuição da sua capacidade de gerar benefícios futuros, causada por fatores como deterioração física, desgaste com o uso e obsolescência. Os bens móveis e imóveis adquiridos pelas entidades públicas ou privadas sofrem o desgaste normal por uso e pelas ações do tempo. Ao citado desgaste, a contabilidade atribui o termo depreciação (BRASIL, 2012).

Para que a depreciação dos bens seja calculada, é necessário determinar o valor residual, o qual é definido pela NBC T 16.9 como “[...] montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008e).

Ao estimar a vida útil de um ativo, de acordo com o Brasil (2012), a entidade pública deverá considerar alguns fatores, tais como o desgaste físico causado pela utilização ou não, a capacidade de gerar benefícios, os limites legais ou contratuais sobre o uso ou exploração do ativo e a obsolescência tecnológica. Cabe acrescentar que esses fatores devem estar registrados em notas explicativas, evidenciando os índices e parâmetros empregados nos laudos técnicos (BRASIL, 2012). A NBC T 16.6 dispõe que as notas explicativas constituem as demonstrações contábeis e devem ser relevantes, confiáveis, complementares ou suplementares àquelas evidenciadas ou não nas demonstrações contábeis, incluindo, entre outros aspectos, as informações de natureza patrimonial (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008d).

Nos termos da NBC T 16.9, podem ser adotados os seguintes métodos de depreciação: a) método das quotas constantes; b) método da soma dos dígitos; e c) método das unidades produzidas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008e). Por sua vez, a Macrofunção SIAFI 02.03.30, válida para a administração direta da União, suas autarquias e fundações, objetivando a padronização dos procedimentos, determina o método das quotas constantes, devendo os outros métodos serem utilizados em casos particulares, com a devida justificativa (BRASIL, 2013). Adicionalmente, cabe salientar que o início da apuração da depreciação corresponde ao momento em que o ativo estiver em condições de atender as necessidades de uso da administração pública, devendo ser feita mensalmente, nos termos da NBC T 16.9 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008e). O término da depreciação acontece quando seu valor contábil se equipara ao valor residual.

Por fim, com base nos estudos de Graciliano e Fialho (2013), verifica-se que a mensuração da depreciação é fato que altera a composição do patrimônio público e implica qualitativamente na tomada de decisões. A depreciação contribui na busca por informações úteis e por transparência na gestão dos recursos governamentais dos entes públicos pelas instituições privadas, cidadãos, pesquisadores etc.

2.3.2 REAVALIAÇÃO

Objetivando melhorar a qualidade da informação contábil, a contabilidade aplicada ao setor público está em período de transição para as normas internacionais. Para Amaral e Borba (2012, p. 47), “[...] essa mudança de paradigma, contudo, exige a reestruturação e/ou implantação de determinados controles que, em alguns casos, são muito complexos”. Os citados autores afirmam que a reavaliação de ativos se apresenta como uma técnica útil, uma vez que muitos dos ativos das instituições públicas estão registrados em sua contabilidade por valores irrisórios.

A IPSAS 17, norma internacional em nível global que, entre outros aspectos, dispõe sobre a reavaliação, determina a necessidade do reconhecimento inicial ou da adoção inicial por meio da mensuração dos ativos imobilizados e intangíveis a valor justo (BRASIL, 2011a). Por sua vez, o estudo elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em 2011, conceitua o procedimento inicial como a adoção do valor justo realizado no momento da adoção das novas normas contábeis, de acordo com o cronograma estabelecido pelo ente público. O citado estudo ainda explica que não se deve confundir avaliação a valor justo com a reavaliação, uma vez que este instituto deve ser efetuado após adoção inicial e reconhecimento inicial do imobilizado. Nesse sentido, a NBC T 16.10, com as alterações introduzidas pela Resolução CFC nº 1.437/2013, dispõe que, após o reconhecimento inicial, a entidade deverá escolher o modelo de custo ou o modelo da reavaliação como sua política contábil (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008f).

Para Silva *et al.* (2012), o processo de avaliação dos ativos imobilizados pode trazer benefícios gerenciais para os gestores da administração pública, com base no entendimento de que o conhecimento do valor do patrimônio administrado é uma boa premissa para a definição de metas e a destinação de recursos orçamentários de modo mais eficiente. Os pesquisadores elucidam que a avaliação dos ativos imobilizados pode contribuir como base para fortalecer a implantação do sistema de gestão de custos no setor público.

Diversas são as causas que alteram o valor contábil de um ativo no que tange a seu valor justo. Por esta razão, a administração pública deve adotar procedimentos a fim de adequar o valor contábil do ativo com a realidade. Conforme a NBC T 16.10, item 2, a reavaliação pode ser conceituada como “[...] a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008f). Já o item 36 dispõe que as reavaliações devem ser realizadas utilizando-se o valor justo ou valor de mercado na data de encerramento do balanço. A periodicidade dessas reavaliações deve ser efetuada pelo menos: a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008f).

De acordo com o Brasil (2012), ao efetuar a reavaliação de um item do ativo imobilizado, a depreciação acumulada correspondente na data da reavaliação deve ser reduzida do valor contábil, com a finalidade de atualizar o valor líquido pelo reavaliado (BRASIL, 2012). Quando da reavaliação de qualquer item do ativo imobilizado, o referido manual dispõe que toda a classe ou grupo de ativos a que pertencer também deve ser reavaliado. Para realização da reavaliação de seu patrimônio, a administração pública poderá optar pelo desenvolvimento dos trabalhos por um perito ou entidade especializada. Alternativamente, a Administração Pública poderá constituir comissão de servidores públicos para tal fim, desde que ao final do processo seja elaborado um laudo técnico ou relatório de avaliação, o qual deverá conter em seu teor informações básicas, tais como: a identificação do bem, a data da avaliação, os critérios utilizados na avaliação, a vida útil remanescente e a identificação do responsável pela reavaliação (BRASIL, 2012).

A pesquisa desenvolvida por Viana *et al.* (2013) em uma instituição de ensino superior federal, quanto aos futuros ajustes nos valores dos bens móveis, tais como redução de valor recuperável (*impairment*) e reavaliação, revelou que a Direção da IFE almeja instituir uma comissão interna para tal finalidade, integrada por servidores públicos e por discentes da instituição, dispensando a contratação de perito, especialista ou empresa do ramo na avaliação dos referidos bens. Além da intenção da Administração da IFE de aproveitar o conhecimento intelectual de sua comunidade acadêmica, de acordo com os pesquisadores, a medida leva em consideração a escassez de recursos para realização da avaliação de cada classe dos bens móveis. A referida medida, por semelhante modo, foi apontada também como alternativa válida à luz dos aspectos legais e científicos para unidade de análise em questão nos estudos desenvolvidos por Amaral e Borba (2012).

Por fim, com base na instituição onde foi realizada a pesquisa desenvolvida por Amaral e Borba (2012), a reavaliação é instrumento necessário para a Administração Pública para restabelecer o valor informacional dos bens do acervo patrimonial, tendo em vista que a contabilidade do setor público não conseguiu, mediante as técnicas de evidenciação até então utilizadas, preservar o valor real dos ativos. Na unidade de análise em questão, muitos bens estão avaliados por um real ou menos, com grande quantitativo deles avaliados a um centavo, resultado este oriundo da conversão da moeda nacional, em 1994.

2.3.3 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL (*IMPAIRMENT*)

Objetivando melhor compreensão do conceito de *impairment*, cabe mencionar que o termo se trata de um vocábulo inglês cuja tradição literal significa deterioração. No Brasil, o *impairment* foi normatizado pelo CPC 01, o qual está aprovado pelo CFC atualmente por meio da NBC TG 01 (R2), publicada no DOU em 17 de abril de 2014. As citadas normas foram emitidas a fim de definir procedimentos para que os ativos não estejam avaliados contabilmente por um valor superior àquele passível de recuperação no decurso do tempo de uso nas operações ou por venda. Na perspectiva do setor público, o citado Conselho, em 21 de novembro de 2012, editou ainda a Resolução nº 1.137/2008, alterada pela Resolução nº 1.437/13, que aprova a NBC T 16.10, a qual, entre outros aspectos, aborda sobre o tema (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008f).

O *impairment*, embora seja prática contábil recente no Brasil, a essência do teste de recuperabilidade de ativos não o é. É oportuno salientar que a essência do princípio já era observada em contas do curto prazo do balanço patrimonial, ou seja, no ativo circulante, podendo ser citados, a título de exemplo, a constituição da perda estimada para os créditos classificados como liquidação duvidosa (anteriormente denominada provisão) e a regra custo ou mercado, dos dois, o menor, para os estoques. Nesse sentido, a ideia foi expandida para os ativos de longo prazo, tais como o imobilizado e o intangível (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010).

A redução ao valor recuperável (*impairment*), em conformidade com o *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor* (2012), é conceituada como “[...] a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, que

reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação” (BRASIL, 2012, p. 32). De modo simples, o *impairment* pode ser entendido como a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável. O valor contábil é aquele registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão, conforme o caso. Por sua vez, o valor recuperável é o valor de venda de um ativo deduzido do custo para a sua alienação (preço líquido de venda), ou o valor que “[...] a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, estimado com base nos fluxos de caixa ou potencial de serviços futuros trazidos a valor presente por meio de taxa de desconto (valor em uso), o que o for maior [...]” (BRASIL, 2012, p. 32). Desse modo, verifica-se que a abordagem do teste de recuperabilidade de ativos é determinada no método a ser empregado na realização do teste, quais sejam o valor justo ou valor em uso.

Caso o valor contábil de um ativo imobilizado ou intangível apresente valor acima da quantia que poderá ser recuperada, por meio do uso ou da venda desse ativo é possível afirmar que esse ativo está em imparidade (*impairment*). Nesse sentido, surge a necessidade de execução de um teste de imparidade, o qual deve considerar, em primeiro lugar, a utilidade do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente a fim de fornecer serviços ou bens públicos. Logo, o valor em uso provavelmente será maior do que seu valor justo menos os custos de alienação (BRASIL, 2011b; BRASIL, 2012, p. 76).

Cabe mencionar que a NBC T 16.10 dispõe sobre a necessidade de reconhecimento de perdas do valor do ativo por *impairment* e, apesar dessa norma estar em vigor no Brasil, a aplicação do *impairment test*, na sua plenitude, somente será possível após a contabilização de todos os ativos públicos, bem como do registro da depreciação, amortização ou exaustão (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008f).

Em suma, conforme Carvalho, Costa e Oliveira (2010), o propósito do *impairment test* é verificar o real estado dos ativos, a fim de asseverar que estejam adequadamente evidenciados, ou seja, registrados contabilmente por um valor que seja recuperável por uso ou alienação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Segundo Gil (2002), as pesquisas são classificadas em exploratórias, descritivas e explicativas. Este estudo foi classificado como descritivo e teve a finalidade de analisar os principais impactos na gestão dos bens móveis das IES federais brasileiras com a implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, tendo como base a NBC T 16.9 e a NBC T 16.10.

No que tange à abordagem do problema, segundo Richardson (1999), a pesquisa pode ser dividida em qualitativa e quantitativa. Nesse sentido, esta pesquisa foi de cunho qualitativo e quantitativo, considerando que, além de proceder a uma análise da informação contábil concernente aos procedimentos contábeis patrimoniais, quantifica dados coletados utilizando parâmetros estatísticos.

Para esta pesquisa, foi realizado estudo de campo conduzido mediante pesquisa *survey* com aplicação de questionário, mediante pedido de informação, enviado às instituições de ensino pelo Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC). Objetivando garantir representatividade da amostra, o questionário foi enviado a todas instituições de ensino superior vinculadas à rede federal de ensino no Brasil (106 instituições). Todavia, compuseram a amostra final somente aquelas instituições que de fato responderam, em 2014, ao instrumento de coleta de dados, totalizando 75 instituições de ensino superior federais, o que representa 70,75% do universo de IES federais no Brasil. Cabe registrar que em uma das instituições estudadas a aplicação do questionário foi realizada pessoalmente com vistas a perceber o nível de compreensão do respondente quanto às questões do instrumento de pesquisa utilizado.

Utilizou-se o teste de *Shapiro-Wilk* para verificar se as distribuições são normais e, posteriormente, foi aplicado o teste *T-Student* para testar a seguinte hipótese: Há diferenças estatísticas entre o nível de adoção das práticas relativas aos procedimentos contábeis patrimoniais entre Universidades Federais e Institutos Federais de Ensino, estes instituídos pela Lei nº 11.892/08. Cabe salientar que os resultados a serem obtidos nesta pesquisa não poderão ser generalizados para todos os entes públicos, tendo em vista que o estudo se concentrou nas Instituições de Ensino Superior que efetivamente participaram da pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados apresentados a seguir foram obtidos a partir do tratamento dado às informações coletadas das 75 instituições federais de ensino público, as quais responderam ao questionário, sendo 58,67% Universidades Federais e

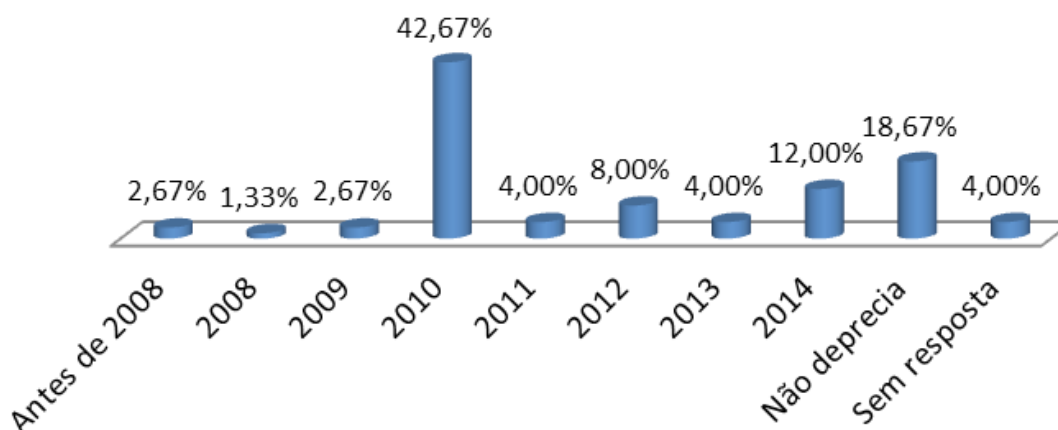
41,33% Institutos Federais.

4.1 NÍVEL DA ADOÇÃO DA DEPRECIACÃO

Do total das instituições pesquisadas, verificou-se que 69,33% das instituições praticam a depreciação dos bens móveis e que 30,67% não praticam a depreciação dos citados bens. Das entidades que depreciam os bens móveis, 34,67% informaram que calculam a depreciação de todos os bens móveis e 34,67% declararam calcular a depreciação de bens móveis adquiridos e/ou colocados em uso a partir da data de corte estabelecida pela entidade. Cabe salientar que as entidades que definiram data de corte para iniciarem a depreciação estão em consonância com as normatizações vigentes, contidas, a título de exemplo, no Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público (2012). Tais resultados corroboram com os achados de Viana *et al.* (2013) e Padrones, Colares e Santos (2014), que evidenciaram que o nível de adoção desta prática contábil ainda não é suficiente para o que determinam as normas contábeis para essas instituições federais.

Do total de entidades estudadas, 42,67% informaram que a depreciação dos bens móveis foi iniciada em 2010 e, antes deste ano, somente 6,67% praticavam a depreciação.

Gráfico 1 – Ano em que a depreciação iniciou nas entidades



Fonte: Elaboração própria.

A maior parte das entidades iniciou a depreciação no ano de 2010 em cumprimento a NBC T 16.9, a qual teve adoção de forma facultativa a partir da vigência do documento em 2008 e tornou-se obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010. Todavia, observa-se que muitas instituições iniciaram após esse prazo ou ainda não reconhecem a depreciação.

Averiguou-se que 58,67% das instituições pesquisadas praticam o método de depreciação de quotas constantes, 1,33% soma dos dígitos, 2,67% unidades produzidas, 17,33% outro método de depreciação. Cabe informar que 20% da amostra não responderam esse quesito da pesquisa. Diante desses achados, constata-se que a maioria das instituições analisadas adota o método das quotas constantes, observando corretamente a Macrofunção SIAFI 02.03.30, segundo a qual, em geral, deve ser utilizado o método das quotas constantes. Os outros métodos previstos na NBC T 16.9 apenas serão utilizados em casos particulares, devendo ser justificados.

Do total de entidades estudadas, verificou-se que a maioria delas (76%) observa os percentuais de vida útil e de valor residual para bens móveis estabelecidos na tabela contida na Macrofunção SIAFI 02.03.30, documento válido para a Administração Direta e Indireta no âmbito federal. Verificou-se também que 17,33% estão estudando a norma e 4% não observam as normatizações estabelecidas na citada Macrofunção. Não responderam 2,67% da amostra. Constata-se que a maioria das entidades cumpre a Macrofunção SIAFI 02.02.30, contribuindo, portanto, para padronizar os critérios dos órgãos integrantes Administração Pública Federal direta e indireta.

Quanto à frequência que a depreciação dos móveis é mensurada, em termos percentuais, constatou-se que 56% das entidades pesquisadas averiguam mensalmente, 17,33% anualmente e 10,67% de outro modo. Não responderam à questão 16% da amostra. Apesar de mais da metade das entidades realizarem o procedimento corretamente, diante de tais resultados, constata-se a necessidade urgente de adequação deste quesito nas entidades estudadas, objetivando cumprir as

normas vigentes. A NBC T 16.9 e a Macrofunção SIAFI 02.03.30 estabelecem que o ente público deve apropriar no sistema patrimonial mensalmente a depreciação, a qual constitui uma variação passiva independente da execução orçamentária (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008a; BRASIL, 2013).

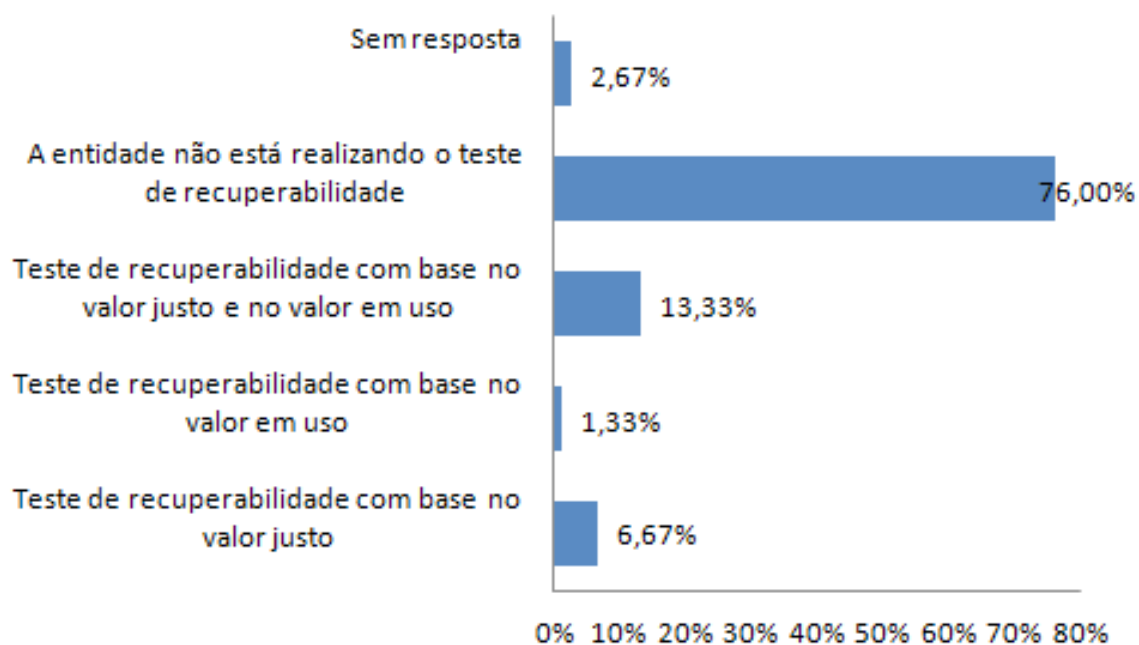
4.2 REAVALIAÇÃO E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL (*IMPAIRMENT*)

Do total de entidades que responderam ao questionário, apenas 22,67% informaram que realizam o procedimento da reavaliação nos bens móveis. A maioria (48,00%) respondeu estar desenvolvendo estudos sobre a matéria. Por fim, 24,00% anunciaram não realizar a reavaliação dos bens móveis integrantes do acervo patrimonial da entidade. Não responderam à questão 5,33% da amostra.

Quanto à redução ao valor recuperável (*impairment*), do total de entidades pesquisadas, por semelhante modo ao procedimento da reavaliação, somente 22,67% informaram realizar o *impairment*. A maioria (42,67%) respondeu estar desenvolvendo estudos sobre a matéria. Por fim, 32% declararam não utilizar o instrumento da redução ao valor recuperável na gestão patrimonial. Não responderam à questão 2,67% da amostra.

Quanto à determinação do método para realização do teste de recuperabilidade, do total de entidades que responderam ao questionário, 6,67% informaram realizar o teste com base no valor justo, 1,33% responderam realizar o teste com base no valor em uso e 13,33% responderam realizar o teste com base em ambas as formas de mensuração.

Gráfico 2 – Forma do teste de recuperabilidade (*Impairment*)



Fonte: Elaboração própria.

Constatou-se que menos de 25% das entidades realizam a reavaliação de ativos e o teste de recuperabilidade. Tais resultados revelam que as entidades estudadas devem se adequar às práticas contábeis em questão, uma vez que a NBCT 16.10 determina a realização da reavaliação e a execução do *impairment* de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de janeiro de 2010. Adicionalmente, a realidade identificada necessita ser refletida no ponto de vista da normatização contida *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor* (2012), o qual dispõe que o teste de imparidade não deve considerar como parâmetro único o valor de mercado, tendo em vista que a maioria dos ativos do setor público é mantido para fornecer serviços públicos, razão pela qual o valor em uso provavelmente será maior que seu valor justo deduzidos os custos de alienação.

Quanto à operacionalização da reavaliação e do *impairment* nas entidades, constatou-se que todas IES federais realizam os referidos procedimentos com base em relatório emitido por comissão de servidores designada por autoridade competente do órgão. Nenhuma delas realiza por perito ou por entidade especializada. Tais resultados revelam que as

referidas entidades estão em consonância com o *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor* (2012), que faculta a possibilidade da emissão de relatório de avaliação formulado por comissão de servidores, desde que observados os preceitos vigentes. Os resultados também sustentam os achados de Viana *et al.* (2013) e de Amaral e Borba (2012), os quais apontam a realização dos trabalhos por comissão como possibilidade de aproveitar o conhecimento técnico e científico da comunidade acadêmica da instituição por eles estudada, além de promover economia dos recursos públicos.

Por fim, objetivando analisar se existem diferenças entre o nível de cumprimento e de adoção dos procedimentos de gestão patrimonial nas Universidades Federais e nos Institutos Federais de Ensino, foi elaborada a Tabela 1.

Tabela 1 - Adoção dos procedimentos de gestão patrimonial nas entidades

Questão	Institutos Federais	Universidades Federais
Existe na estrutura organizacional formal da Instituição órgão ou estrutura responsável pela administração patrimonial dos bens permanentes?	96,8%	97,7%
Os bens móveis são administrados por servidor público designado por Portaria do órgão?	90,3%	88,6%
Todo bem móvel permanente incorporado ao patrimônio da entidade possui número de tombamento afixado mediante plaquetas de identificação patrimonial?	93,5%	100,0%
Todo bem móvel permanente incorporado ao patrimônio da entidade possui termo de responsabilidade?	100,0%	97,7%
O material adquirido como permanente, cujo custo de controle seja superior ao seu benefício, é controlado de forma simplificada por meio de relação-carga?	45,2%	50,0%
O órgão possui sistema informatizado destinado ao ingresso e ao controle dos bens móveis?	77,4%	93,2%
Existem normas internas da entidade referentes às rotinas de controle patrimonial?	48,4%	63,6%
As informações referentes à administração dos bens permanentes móveis da Instituição (tais como depreciação, política contábil, notas explicativas) integram o Relatório de Gestão e a Prestação de Contas da entidade?	71,0%	65,9%
É calculada a depreciação dos bens móveis da entidade?	58,1%	77,3%
A vida útil e o valor residual dos bens móveis são determinados de acordo com a Macrofunção SIAFI 02.03.30?	64,5%	84,1%
O procedimento da reavaliação dos bens móveis é realizado no Órgão?	19,4%	25,0%
O procedimento da redução a valor recuperável dos bens móveis é realizado no órgão?	19,4%	25,0%
Média	65,3%	72,3%

Fonte: Elaboração própria.

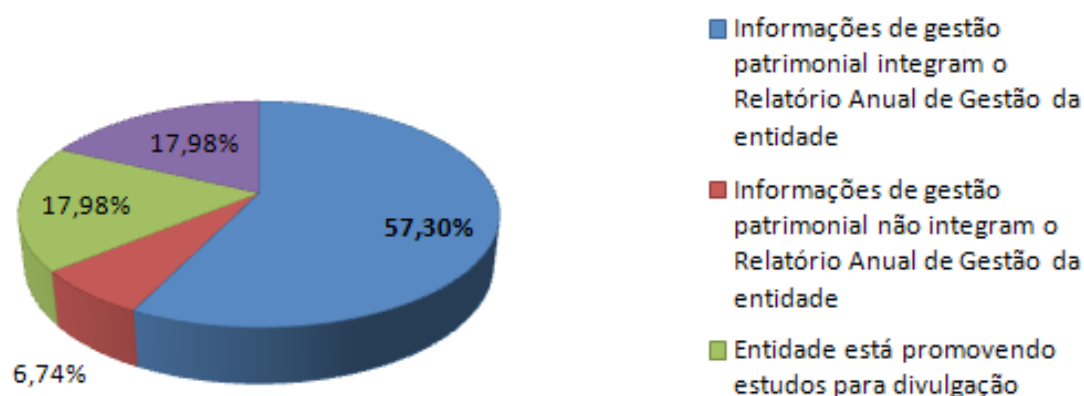
Com base na Tabela 1, observa-se que há um nível médio de adoção dos procedimentos de gestão patrimonial maior para as universidades federais em comparação com os institutos federais. Desta forma, pontuando as respostas positivas com 1 e as respostas negativas com 0, calculou-se a média de cada entidade considerando todos os procedimentos

e aplicou-se o teste de *Shapiro-Wilk* para verificar se as distribuições eram normais. Uma vez confirmadas, aplicou-se ainda o teste *T-Student*, evidenciando um p-valor de 0,049, rejeitando-se a hipótese nula do teste e sendo confirmada a hipótese do estudo de que há diferenças estatísticas entre o nível de adoção dos procedimentos, sendo esse nível maior para as universidades federais.

4.3 DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO RELATÓRIO ANUAL DE GESTÃO E EM NOTAS EXPLICATIVAS

Do total de entidades pesquisadas, 57,30% informaram que as informações referentes à administração dos bens permanentes móveis da Instituição, tais como depreciação, política contábil e notas explicativas, integram o Relatório Anual de Gestão e a Prestação de Contas da entidade. Já 17,98% das entidades pesquisadas informaram que estão realizando estudos para divulgação e 6,74% das instituições informaram que tais informações não integram a prestação de contas. Não responderam à questão 17,98% da amostra.

Gráfico 3 – Informações de gestão patrimonial no relatório de atividades



Fonte: Elaboração própria.

Em relação às informações divulgadas nas notas explicativas das entidades, 50% das entidades pesquisadas informaram que estão estudando a possibilidade de divulgar as informações em notas explicativas. Das entidades que divulgam as informações em notas explicativas, tem-se o seguinte: 34% divulgam a vida útil econômica, 26% divulgam a depreciação acumulada no início e no final do período, 25% divulgam a taxa utilizada, 24% valor contábil bruto, 21% método utilizado, 14% anunciaram que divulgam as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica e método utilizados.

Portanto, diante de tais resultados, cabe salientar que as instituições pesquisadas devem adequar suas práticas de gestão de patrimonial, tendo em vista que a NBC T 16.9 dispõe que os quesitos abordados devem ser objeto de matérias a serem divulgadas em notas explicativas aos demonstrativos contábeis, com a finalidade de proporcionar mais clareza e melhor compreensão da informação contábil pela sociedade (*disclosure*). Cabe salientar ainda que a NBC T 16.6 dispõe que as notas explicativas constituem as demonstrações contábeis, incluindo, entre outros aspectos, as informações de natureza patrimonial.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa objetivou analisar o grau de adesão e de *disclosure* pelas Instituições Federais de Ensino Superior público aos procedimentos contábeis patrimoniais (depreciação, reavaliação e *impairment*) após a implantação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T 16.9 e NBC T 16.10), além de averiguar o nível de cumprimento de rotinas de controle patrimonial, consideradas adequadas para uma eficiente gestão patrimonial.

Com relação aos procedimentos contábeis patrimoniais, no desenvolvimento do estudo, constatou-se a necessidade de as instituições pesquisadas atentarem aos novos procedimentos na gestão dos bens móveis. Verificou-se que 69,34% das

IES federais praticam a depreciação. Porém, 34,67% depreciam apenas os bens que foram adquiridos ou colocados em uso a partir da data de corte adotada que a entidade estabeleceu para a implantação das novas práticas patrimoniais (na maioria dos casos em 2010, ano da obrigatoriedade).

Verificou-se ainda que apenas 22,67% executam a reavaliação e o teste de recuperabilidade (*impairment*). Diante desses achados, constata-se que as instituições devem envidar esforços no sentido de adequar suas práticas de gestão patrimonial, com a finalidade de atender aos dispositivos legais vigentes que visam contribuir com o enfoque patrimonial da contabilidade pública e com a transparência no patrimônio público.

Constatou-se a necessidade das instituições estudadas promoverem esforços no sentido de melhorar a qualidade da prestação de contas, uma vez que somente em 57,30% das entidades as informações relativas à gestão patrimonial dos bens móveis, tais como depreciação, políticas contábeis e notas explicativas, integram o relatório anual de atividades das IES federais.

Quanto ao *disclosure* da informação contábil nas entidades, revelou-se insuficiente a evidenciação da informação produzida pela contabilidade nas IES federais referente à gestão patrimonial de bens móveis, tendo em vista que 50% não divulgam as informações em notas explicativas, prejudicando, portanto, a clareza e a compreensão da informação contábil pela sociedade. Adicionalmente, das IES federais que elaboram notas explicativas, averiguou-se que as mesmas não divulgam todos os critérios contábeis, os quais, conjuntamente, constituem elementos imprescindíveis para o adequado conhecimento da situação patrimonial e do resultado do exercício dos órgãos governamentais.

Após o tratamento estatístico, a hipótese formulada na pesquisa foi aceita, evidenciando que existem diferenças estatísticas entre o nível de adoção dos procedimentos pesquisados nas entidades estudadas, sendo esse nível maior para as Universidades Federais, mesmo sendo os Institutos Federais de Ensino instituídos em 2008, ano da edição das normatizações das normas internacionais para o setor público.

Verificou-se que a maioria das entidades estudadas não satisfaz plenamente todos os requisitos relativos aos novos procedimentos contábeis, quais sejam depreciação, reavaliação e redução ao valor recuperável (*impairment*). Constata-se, portanto, a necessidade urgente de uma melhoria no nível de *disclosure* sobre o assunto objetivando o cumprimento das NBC T 16.9 e NBC T 16.10.

Por fim, a gestão do ativo imobilizado, com a devida observância dos procedimentos contábeis (depreciação, reavaliação e *impairment*), deve ser vista pelas entidades governamentais como parte de sua política de gerenciamento, uma vez que são imprescindíveis para a transparência pública, a apuração de custos e os indicadores de desempenho envolvidos na prestação de serviços públicos à sociedade, em especial para as instituições de ensino superior federais, mantidas com dotação orçamentária oriunda de recursos públicos, as quais oferecem relevantes serviços para o progresso da educação pública de qualidade e com vistas a promoção do desenvolvimento científico e tecnológico. Sugere-se como pesquisas futuras análises de conteúdo referentes aos relatórios divulgados por essas entidades a fim de comparar com os resultados aqui apresentados, bem como identificar o atendimento às características qualitativas da informação contábil-financeira visando maior transparência na prestação de contas à sociedade.

REFERÊNCIAS

AMARAL, N. A. L.; BORBA, J. A. As reavaliações de ativos na nova contabilidade pública: o caso da Universidade Federal de Santa Catarina. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 11, n. 33, p. 35-50, ago./nov. 2012. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs.2.306/index.php/CRCSC/article/viewArticle/1387>>. Acesso em: 01 nov. 2014.

BARBOSA, D. D. *Manual de controle patrimonial nas entidades públicas*. Brasília, DF: Gestão Pública, 2013.

BRASIL. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 8 out. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 13 mar. 2014.

_____. Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 dez. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111892.htm>. Acesso em: 13 mar. 2014.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011a. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 18 nov. 2011a. Edição extra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 20 mar. 2014.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Adoção inicial e mensuração após o reconhecimento de ativo imobilizado e intangível*. Coordenação Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação STN/CCONF, Brasília, DF, out. 2011b. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/Adocao_Inicial_%20Mensuracao_apos_Reconhecimento_Imobilizado_Intangivel.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade aplicada ao setor público: válido para 2013*. 5. ed. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp1>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual SIAFI*. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <<http://manuaisiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020315/?searchterm=SIAFI%2002.03.30>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria 184, de 25 de agosto de 2008*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

CARVALHO, L. N. G.; COSTA, P. S.; OLIVEIRA, A. T. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, não paginado, jul./ago. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000400005>. Acesso em: 01 nov. 2014

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento técnico 01-R1: redução ao valor recuperável de ativos*. Brasília, DF, 6 ago. 2010.

_____. *Pronunciamento técnico 14: instrumentos financeiros: reconhecimento, mensuração e evidênciação*. Brasília, DF, 5 dez. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas internacionais de contabilidade para o setor público*, 2010. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2014

_____. *Resolução CFC n.1.103/07*. Cria o comitê gestor da convergência no Brasil, e dá outras providências. Brasília, DF, 2008a. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001103>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. *Resolução CFC no 1.128/2008*. Aprova a NBC T 16.1: conceituação, objeto e campo de aplicação. Brasília, DF, 2008b. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. *Resolução CFC no 1.129/2008*. Aprova a NBC T 16.2: aprova a NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis. Brasília, DF, 2008c. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. *Resolução CFC no 1.133/2008*. Aprova a NBC T 16.6: depreciação, amortização e exaustão. Brasília, DF, 2008d. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. *Resolução CFC no 1.136/2008*. Aprova a NBC T 16.9: depreciação, amortização e exaustão. Brasília, DF, 2008e. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. *Resolução CFC no 1.137/2008*. Aprova a NBC T 16.10: avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público. Brasília, DF, 2008f. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. *Resolução CFC no 1.292/2010*. Aprova a NBC TG 01: redução ao valor recuperável de ativos. Brasília, DF, 2008g. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Manual do cidadão*. Brasília, DF, jun. 2014. Disponível em: <<http://www.acaoainformacao.gov.br/sistema/site/MANUAL%20e-SIC%20-%20GUIA%20DO%20CIDADAO.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2014.

GIL, A. C. Como classificar as pesquisas? In: GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRACILIANO, E. A.; FIALHO, W. C. D. Registro da depreciação na contabilidade pública: uma contribuição para o *disclosure* de gestão. *Pensar Contábil*, v. 15, n. 56, p. 14-21, jan./abr. 2013. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/1540>>. Acesso em: 01 nov. 2014.

IUDÍCIBUS, S. *et al.* Ativo imobilizado. In: IUDÍCIBUS, S. *et al.* *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010.
LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. *Contabilidade pública: integrando união, estados e municípios (Siafi e Siafem)*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADRONES, K. G. S. A.; COLARES, A.C. V.; SANTOS, W. J. L. Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas Brasileiras e suas principais limitações no processo. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 21., 2014. *Anais...* Natal: Associação Brasileira de Custos, 2014. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3771>>. Acesso em: 21 nov. 2014

RICHARDSON, R. J. *et al.* *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, A. C. *et al.* Avaliação de ativos imobilizados no setor público: estudo de caso de uma organização militar da marinha do Brasil. *Revista de Informação Contábil*, v. 6, n. 3, p. 51-73, jul./set. 2012. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/470/305>>. Acesso em: 01 nov. 2014.

SILVA, M. C. S. *et al.* Depreciação no setor público: análises de procedimentos em uma unidade gestora. *Boletim Governet de Orçamento e Finanças*, n. 73, p. 418-432, maio 2011.

VIANA, C. C. *et al.* Implantação da depreciação implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma em instituição pública de ensino superior. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 10, n. 20, p. 113-138, maio/ago. 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2013v10n20p113>>. Acesso em: 01 nov. 2014.