

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –  
FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ALEX BORGES**

**IMPACTO NO ATIVO IMOBILIZADO EM RAZÃO DA  
CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE  
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA  
PESQUISA-AÇÃO NA CÂMARA MUNICIPAL DE SANTA  
BÁRBARA D'OESTE**

**São Paulo**

**2015**

**ALEX BORGES**

**IMPACTO NO ATIVO IMOBILIZADO EM RAZÃO DA CONVERGÊNCIA  
AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA  
AO SETOR PÚBLICO: UMA PESQUISA-AÇÃO NA CÂMARA  
MUNICIPAL DE SANTA BÁRBARA D'OESTE**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Anisio Candido Pereira.**

**São Paulo**

**2015**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

**FICHA CATALOGRÁFICA**

B732i	Borges, Alex
	Impacto no ativo imobilizado em razão da convergência dos padrões internacionais de Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma pesquisa-ação na Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste / Alex Borges. - - São Paulo, 2015.
	83 f.
	Orientador: Prof. Dr. Anisio Candido Pereira.
	Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.
	1. Ativo imobilizado. 2. Contabilidade – Normas. 3. Patrimônio.
	<b>CDD 657.73</b>

**ALEX BORGES**

**IMPACTO NO ATIVO IMOBILIZADO EM RAZÃO DA CONVERGÊNCIA AOS  
PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR  
PÚBLICO: UMA PESQUISA-AÇÃO NA CÂMARA MUNICIPAL DE SANTA  
BÁRBARA D'OESTE**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**COMISSÃO JULGADORA**

---

**Prof. Dr. Valmor Slomski**

**Universidade de São Paulo – FEA/USP**

---

**Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Betty Lilian Chan**

**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

---

**Prof. Dr. Anisio Candido Pereira**

**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo, 26 de Agosto 2015.**

Dedico esse trabalho a Deus,  
aos meus pais, João (*In memoriam*) e  
Nerci, à minha noiva, Nídia  
e à minha família.

## **AGRADECIMENTOS**

Inicialmente desejo expressar gratidão a Deus, por ter-me dado a oportunidade de conquistar mais esse desafio na minha vida.

Aos meus pais que, dentro das suas limitações, puderam me orientar por um bom caminho.

Agradeço ao Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira sem o qual esse trabalho não seria possível. Sua confiança, dedicação, paciência, compreensão, incentivo, colaboração, além do compartilhamento dos seus conhecimentos e de sua sábia orientação, foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

Também agradeço ao Prof. Dr. Valmor Slomski e à Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Betty Lilian Chan por suas críticas construtivas e contribuições que permitiram a consolidação do trabalho e suas especificidades atuais.

Ao amigo mestrando Wilson Vendramin Junior, pelo incentivo e companhia em toda essa jornada.

Aos colegas mestrandos com quem convivi nesse período pelo apoio, motivação e amizade.

A todos os Professores do Mestrado pelas imprescindíveis orientações.

A todos os servidores da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste, especialmente Allan Fadel Vendemiato e Blauner Carpim Corrêa que, de uma forma ou outra, contribuíram para a realização dessa pesquisa.

Porque para Deus  
nada é impossível.

Bíblia, Lucas 1, 37

## RESUMO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil está sendo elevada a um novo nível por meio da convergência aos padrões internacionais. Este processo de convergência tem como objetivo a adoção das IPSAS (*International Public Sector Accounting*). A partir desse processo foi resgatado no setor público brasileiro o foco patrimonial que possibilitou a introdução de novos procedimentos de contabilização do ativo, tais como reavaliação, redução ao valor recuperável (*impairment*) e depreciação. Sendo assim, a presente pesquisa tem por objetivo analisar o impacto no ativo imobilizado da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste, em razão da adoção das normas internacionais. A metodologia utilizada foi a pesquisa-ação, onde buscou-se realizar os procedimentos para a avaliação inicial do ativo imobilizado da Câmara Municipal, em virtude da adoção das novas normas contábeis. Os dados foram coletados a partir do sistema de patrimônio. Ao iniciar a análise do ativo imobilizado, verificou-se a necessidade da baixa de alguns itens que não atendiam ao critério de ativo. Durante o progresso da análise foram definidas a vida útil e o valor residual de cada grupo de conta do ativo imobilizado. Posteriormente foi identificada a existência de bens com valores irrisórios, passando finalmente para o processo de avaliação inicial do ativo imobilizado, através da pesquisa de mercado. Como resultado, pode-se considerar que a situação problema e o objetivo geral deste trabalho foram alcançados uma vez que, através do envolvimento do pesquisador e da comissão de servidores nessa pesquisa, foram demonstrados os impactos no ativo imobilizado da Câmara Municipal em consequência da convergência aos padrões internacionais. Verificou-se que os bens móveis sofreram uma redução e o bem imóvel um aumento. Além disso, foram identificadas várias particularidades que envolvem o ativo imobilizado do setor público, em virtude do foco orçamentário, como por exemplo a falta de registro de bens que não deviam mais estar registrados e bens sub ou superavaliados.

**Palavras-chave:** Ativo imobilizado; Valor justo; NBCASP; IPSAS.



## ABSTRACT

Accounting applied to the public sector in Brazil is being elevated to a new level, through convergence to international standards. This convergence process in the public sector has as objective the adoption of IPSAS (International Public Sector Accounting). From this process was rescued in the Brazilian public sector the focus on patrimony, which made possible the introduction of new accounting procedures of the asset, such as revaluation decrease in recoverable value (impairment) and depreciation. Therefore, the present research aimed to analyze the impact on fixed assets of the city of Santa Bárbara D'oeste, due to the adoption of international standards. The methodology used was the action research, where we sought to perform procedures for the initial evaluation of the fixed assets of the city, due to the adoption of new accounting standards. The data was collected from the asset management system. To start the analysis of the fixed assets, there was the need of some items that did not meet the criteria for assets. Giving progress in the analysis were defined the life and the residual value of each of the fixed assets account group. Passing finally for the initial assessment process of fixed assets through market research, were later identified the existence of goods with nominal values very underestimated. As a result, one can consider that the situation problem and the overall objective of this work has been achieved, since through the involvement of the researcher and the commission of public employees in this research were demonstrated the impact on fixed assets of the city due to the convergence to international standards. In general it was found that the Liquid Asset was reduced and the Fixed Assets increased. In addition, could be identified several particularities involving the permanent assets of the public sector, due to the budget focus, such as the lack of registration of assets, assets that should not be registered and assets under or overvalued.

**Key-words:** Fixed assets; Fair value; NBCASP; IPSAS.

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público	25
QUADRO 2 - Normas internacionais de contabilidade para o setor público (IPSAS)	26
QUADRO 3 - Definições de ativos - autores	29
QUADRO 4 - Pronunciamentos técnicos sobre ativos	30
QUADRO 5 - Comparativo dos procedimentos referentes à reavaliação do ativo imobilizado	46
QUADRO 6 - Comparativo dos procedimentos referentes à redução a valor recuperável/impairment do ativo imobilizado	49
QUADRO 7 – Bens imóveis	63
QUADRO 8 – Bens imóveis	63
QUADRO 9 – Relação de bens baixados	66
QUADRO 11 – Vida útil e valor residual do ativo imobilizado	67
QUADRO 10 – Bens com valores irrisórios	69

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Comparativo bens imóveis	71
TABELA 2 – Comparativo bens móveis	72

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Organograma câmara municipal de santa bárbara d'oeste	62
FIGURA 2 - Análise comparativa do ativo imobilizado antes e após a avaliação inicial	73

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MF	Ministério da Fazenda
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
NBC T SP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público
PCB	Pronunciamento Conceitual Básico
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO .....	13
1.2 – CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA .....	15
1.3 OBJETIVOS .....	16
1.3.1 OBJETIVO GERAL .....	16
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	16
1.4 METODOLOGIA .....	17
1.5 JUSTIFICATIVA .....	18
1.6 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO .....	18
1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO .....	19
<b>2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>21</b>
2.1 HISTÓRICO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO .....	21
2.2 ATIVO .....	27
2.3.1 ATIVO IMOBILIZADO .....	32
2.3.1.1 <i>Custos Iniciais</i> .....	33
2.3.1.2 <i>Custos Subsequentes</i> .....	33
2.3.1.3 <i>Classificação</i> .....	34
2.3.1.4 <i>Vida útil, valor residual e valor depreciável</i> .....	36
2.4 AVALIAÇÃO DE ATIVOS .....	38
2.4.1 CUSTO HISTÓRICO .....	39
2.4.2 CUSTO CORRENTE .....	39
2.4.3 VALOR REALIZÁVEL .....	40
2.4.4 VALOR PRESENTE .....	41
2.4.5 VALOR JUSTO (FAIR VALUE) .....	41
2.5 REAVALIAÇÃO DE ATIVOS .....	43
2.6 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL ( <i>IMPAIRMENT</i> ) .....	47
2.7 AVALIAÇÃO INICIAL PARA ADOÇÃO DAS NOVAS NORMAS CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO .....	50
<b>3. METODOLOGIA</b> .....	<b>52</b>
3.1 TIPO DE PESQUISA .....	52
3.2 MÉTODO DE PESQUISA .....	53

3.3 PLANO DE AÇÃO.....	56
3.4 APRESENTAÇÃO DO ÓRGÃO PÚBLICO .....	60
4.2 BENS A SEREM AVALIADOS .....	62
<b>4. ANÁLISE E DISCUSSÃO .....</b>	<b>65</b>
4.1 ATENDIMENTO AO CONCEITO DE ATIVO.....	65
4.2 DETERMINAÇÃO DA VIDA ÚTIL E VALOR RESIDUAL.....	66
4.3 VALORES IRRISÓRIOS.....	68
4.4 AVALIAÇÃO INICIAL DOS BENS IMÓVEIS E MÓVEIS .....	70
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>74</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>77</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Com a finalidade de apresentar os objetivos definidos para este trabalho, o presente capítulo apresenta a contextualização, caracterização do problema, objetivos, metodologia, justificativa, delimitação do estudo e estrutura do trabalho.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A contabilidade aplicada ao setor público encontra-se em um momento de convergência e padronização de normas e procedimentos, em um processo que ocorre de forma simultânea e coordenada em diversas nações, apesar das diversas variáveis econômicas, culturais e legais. No Brasil, a busca por uma aproximação e harmonização dos métodos e práticas contábeis aplicadas no setor público aos procedimentos utilizados internacionalmente se intensificou nos últimos anos. Esse processo visa melhorar a qualidade da informação contábil junto aos seus usuários, em especial, à sociedade brasileira, sempre ávida pela boa gestão dos recursos e bens públicos. (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012).

Considerando o contexto de globalização e internacionalização dos mercados, torna-se necessário adotar uma padronização na contabilidade aplicada no setor público, de forma a atender, tempestivamente, as novas demandas do setor, mantendo, inclusive, um adequado nível de compreensibilidade e comparabilidade das informações produzidas pelo setor público. (SILVA et al., 2012).

Nesse contexto, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) constituiu em 2006 o Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), com o objetivo de realizar um resgate, consolidação e necessária atualização da contabilidade pública no Brasil para as realidades internacionais. Os objetivos desse grupo são: elaboração, discussão e apresentação de Projeto de Lei para alteração da Lei nº 4.320/64; elaboração, discussão e edição das NBCASP; tradução das IPSAS em conformidade com o pedido de autorização enviado à IFAC; e convergência das NBCASP às IPSAS. (CARVALHO; COSTA, OLIVEIRA, 2010).

A reforma da contabilidade aplicada ao setor público é considerada parte da melhoria da gestão financeira e, como tal, presume-se que contribua para o desempenho do governo e que, pelo menos indiretamente, corrobore o desenvolvimento de uma nação. Tanto a literatura acadêmica quanto a profissional, transmitem a impressão de que, tomando-se as democracias ocidentais industrializadas como referência, a contabilidade aplicada ao setor público nos países em desenvolvimento seria menos avançada do que em países desenvolvidos. Esta observação lança, de maneira implícita, a hipótese de que exista uma relação entre o desenvolvimento da contabilidade aplicada ao setor público de um país e o seu desenvolvimento político e econômico. (CHAN, 2010).

A contabilidade aplicada ao setor público em si não reduz a pobreza, mas pode contribuir para o desenvolvimento socioeconômico de um país, por meio do seu efeito sobre a gestão e *accountability*. A contabilidade aplicada ao setor público eficaz permite gerir as finanças do governo de forma harmoniosa e fornece pistas para que a auditoria previna e detecte má conduta financeira. (CHAN, 2010).

Os primeiros passos para o processo de convergência na Administração Pública brasileira se deram oficialmente em 2008, com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), baseadas nas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). As NBCASP trouxeram um novo arcabouço conceitual, que mudou de forma mais significativa, diversas práticas da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, em especial aquelas relacionadas ao tratamento contábil do ativo imobilizado. (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012).

As NBCASP contribuíram para a quebra de um paradigma no setor público, uma vez que inseriram novas práticas, com maior ênfase no patrimônio, tornando possível o conhecimento da real situação do patrimônio público. Consequentemente, os ativos passam a ser registrados com valores mais condizentes com a realidade. (SILVA et al., 2012).

Além disso, as NBCASP trouxeram inovações para a contabilidade aplicada ao setor público, tais como, previsão de depreciação, adoção do regime da competência para receitas e despesas, contabilização dos bens de uso comum e relatórios de fluxo de caixa. Essas inovações contribuíram para a correção do enfoque da contabilidade aplicada ao setor público estritamente ligada à execução

dos orçamentos públicos, abrangendo também aspectos da contabilidade patrimonial. (DARÓS; PEREIRA, 2009).

## 1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Entre essas normas, está a NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, que trata da avaliação, reavaliação e redução ao valor recuperável de ativos. Nas normas internacionais, esses temas são discutidos nas IPSAS 17 – Ativo Imobilizado, e nas IPSAS 21 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e IPSAS 26 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa, que dispõem sobre normas gerais de tratamento do ativo imobilizado, incluindo a avaliação, reavaliação, presentes na IPSAS 17, e sobre a redução ao valor recuperável, nas IPSAS 21 e IPSAS 26. Para fins do ajuste de *impairment*, o IFAC optou por segmentar o ativo imobilizado em dois grupos: não geradores de caixa (IPSAS 21) e geradores de caixa (IPSAS 26). Em virtude da natureza dos ativos imobilizados do órgão foco desse trabalho, será objeto deste estudo somente os não geradores de caixa.

A melhora do conteúdo informacional das informações contábeis pode estar associada à introdução de novos critérios de mensuração e reconhecimento contábil. Esses novos critérios tendem a deixar a informação contábil mais próxima da realidade econômica, rompendo o paradigma de que ela representa um valor meramente contábil. Adicionalmente, destaca-se a melhoria no *disclosure*, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. (MACEDO; ARAÚJO; BRAGA, 2012).

Tem-se, portanto, que as organizações públicas, possuem um patrimônio que é movimentado diariamente, e que deve ser registrado e controlado na contabilidade para que os gestores públicos acompanhem a evolução do patrimônio e avaliem se os objetivos da entidade pela qual são responsáveis estão sendo atingidos, a fim de que a sociedade possa verificar como os recursos públicos estão sendo aplicados. (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009).

Dessa forma, considerando o processo de convergência aos padrões internacionais na contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, os órgãos públicos estão adotando novos procedimentos, dentre eles a avaliação inicial para adoção das novas normas, o presente estudo pretende responder a seguinte questão-problema: **“Qual será o impacto no ativo imobilizado dos órgãos**



## **públicos em razão da convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público?”.**

Na tentativa de se obter uma resposta para a questão-problema elucidada, será realizada uma pesquisa-ação com a finalidade de analisar o impacto da avaliação inicial devido à adoção das novas normas contábeis, nos itens pertencentes ao ativo imobilizado da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste. Todavia, considerando que a pesquisa-ação tem características situacionais, já que procura diagnosticar um problema específico numa situação específica, com vistas a alcançar algum resultado prático, não se pretende com este estudo estabelecer os rumos da avaliação inicial dos ativos imobilizados dos órgãos públicos sob o amparo das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, mas apenas apresentar o impacto da aplicação dessas normas no órgão em questão, bem como relatar as observações decorrentes dessa análise que podem servir de parâmetros para os demais órgãos públicos. Portanto, esse estudo não visa obter resultados científicos generalizáveis, embora a obtenção de resultados semelhantes em estudos diferentes possa contribuir para algum tipo de generalização.

### 1.3 OBJETIVOS

Os objetivos estão divididos em geral e específicos.

#### 1.3.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral dessa pesquisa é analisar o impacto no ativo imobilizado de um órgão público, em razão da convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público.

#### 1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos são:

- a) Realizar a avaliação inicial do ativo imobilizado de um órgão público sob a ótica dos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público.
- b) Verificar o impacto no ativo imobilizado após essa avaliação.

## 1.4 METODOLOGIA

A área de conhecimento dessa pesquisa, enquadra-se às ciências sociais aplicadas, subárea administração pública, especialidade contabilidade e finanças públicas. Quanto a finalidade essa pesquisa, é classificada como aplicada, que conforme Gil (2010), são pesquisas voltadas à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica.

Quanto ao nível de explicação, esta pesquisa pode ser definida como exploratória e descritiva, visto que pretende descrever a avaliação inicial dos ativos imobilizados no setor público sob o amparo das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Além disso, esta pesquisa promove um estudo exploratório na Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste. Segundo Gil (2010), na pesquisa-ação a fase exploratória privilegia o contato direto com o campo onde está sendo desenvolvida a pesquisa.

Trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, uma vez que, por meio de revisão bibliográfica foi construída uma plataforma de conceitos e definições necessária ao entendimento da pesquisa em questão. Também é classificada como uma pesquisa documental, em virtude da utilização de documentos da Câmara Municipal como fonte de dados.

O método deste trabalho pode ser classificado como uma pesquisa-ação, haja vista que se trata da análise da avaliação inicial dos ativos imobilizados da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste, sob o amparo das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Na pesquisa-ação existem objetivos práticos de natureza bastante imediata, como propor soluções quando for possível e acompanhar ações correspondentes, ou, pelo menos, fazer progredir a consciência dos participantes no que diz respeito à existência de soluções e de obstáculos. (THIOLLENT, 2011).

Entre os objetivos de conhecimento potencialmente alcançáveis em pesquisa-ação temos:

- a) A coleta de informação original acerca de situações ou de atores em movimento.
- b) A concretização de conhecimentos teóricos, obtida de modo dialogado na relação entre pesquisadores e membros representativos das situações ou problemas investigados.
- c) A comparação das representações próprias aos vários interlocutores, com aspecto de cotejo entre o saber formal e saber informal acerca da resolução de diversas categorias de problemas.

- d) A produção de guias ou de regras práticas para resolver os problemas e planejar as correspondentes ações.
- e) Os ensinamentos positivos ou negativos quanto à conduta da ação e suas condições de êxito.
- f) Possíveis generalizações estabelecidas a partir de várias pesquisas semelhantes e com o aprimoramento da experiência dos pesquisadores. (THIOLLENT, 2011, p. 49).

A pesquisa-ação pretende atingir o objetivo principal deste trabalho, uma vez que será possível verificar o impacto causado na situação patrimonial do órgão público ao se realizar os procedimentos necessários à avaliação inicial dos ativos imobilizados.

A natureza dos dados deste trabalho é classificada como uma pesquisa qualitativa, que foca no diagnóstico de um problema específico em uma situação específica, com vistas a alcançar algum resultado prático.

É importante destacar que se refere a uma espécie de órgão público ainda pouco explorada pelos pesquisadores e acadêmicos.

## 1.5 JUSTIFICATIVA

Esta pesquisa se justifica na medida que os recursos aplicados em ativos imobilizados são responsáveis por grande parte dos ativos dos órgãos públicos, portanto, qualquer alteração nas normas contábeis de reconhecimento e mensuração dos bens do ativo imobilizado poderá impactar de forma relevante as informações apresentadas nas demonstrações contábeis do setor público. Embora represente grande dificuldade, que não é a única, pois mudanças em outros procedimentos também estão sendo adotados, a correta avaliação do ativo imobilizado é condição essencial para se alcançar o que determinam as IPSAS, a fim de garantir maior transparência dos gastos públicos e permitir o controle social por meio das informações produzidas pela área contábil.

## 1.6 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Apesar da avaliação inicial para adoção das novas normas apresentar resultados relevantes quando analisada sob uma perspectiva ampla do ativo, ou seja, considerando o ativo circulante (caixa e equivalentes de caixa, realizável a curto prazo, estoques, dentre outros aspectos) e o ativo não circulante (realizável a

longo prazo, ativo imobilizado, investimentos e intangível), neste trabalho optou-se por restringir tão somente à análise dos ativos imobilizados, pertencentes ao grupo do ativo não circulante da entidade pública em questão.

A pesquisa se justifica por ser a prática de avaliação inicial de ativos para adoção das novas normas, um assunto novo para os contadores públicos. A quantidade de bens que precisam ser avaliados e a complexidade desses procedimentos exigem que os profissionais envolvidos no processo de avaliação passem por reciclagens, por meio de capacitação técnica e orientações.

Dessa forma, objetiva-se demonstrar a importância da avaliação inicial de ativos para restabelecer o valor informacional dos bens do ativo imobilizado. Buscar-se-á indícios de que os valores registrados na contabilidade não representam mais o valor justo desses bens, ou seja, foram deturpados por fatores externos.

Para isso, será conduzida uma pesquisa-ação na Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste, fazendo-se uso do controle patrimonial dos bens registrados até 31 de dezembro de 2012.

## 1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

A pesquisa está estruturada em cinco capítulos, iniciando-se pela presente introdução, onde o contexto do estudo é apresentado, juntamente com o objetivo principal e os secundários, metodologia, além da justificativa para o desenvolvimento do estudo e a delimitação do campo de trabalho.

O segundo capítulo destina-se ao referencial teórico, que fornece as bases para o desenvolvimento da análise em questão. Neste capítulo são apresentados o histórico da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, conceitos de ativo e ativo imobilizado, além da avaliação, reavaliação, redução ao valor recuperável e avaliação inicial de ativos.

O terceiro capítulo dispõe sobre a metodologia aplicada na pesquisa, destacando o tipo de pesquisa, método de pesquisa, plano de ação e apresentação da pesquisa-ação.

O quarto capítulo, por sua vez, é destinado à análise propriamente dita da pesquisa-ação em questão, onde se pretende demonstrar o impacto no ativo imobilizado submetido aos procedimentos necessários ao ajuste ao valor justo.

Por fim, o quinto e último capítulo deste trabalho apresenta as considerações finais pertinentes ao estudo. As referências estão relacionadas após o último capítulo.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo é realizada uma pesquisa bibliográfica que auxiliará na realização deste trabalho. Com base nessa pesquisa bibliográfica o presente capítulo apresenta o histórico da contabilidade aplicada ao setor público, conceitos de ativo e ativo imobilizado, além da avaliação, reavaliação, redução ao valor recuperável e avaliação inicial de ativos.

### 2.1 HISTÓRICO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil tem origem no período colonial com a vinda da família real quando D. João VI, entre os primeiros atos, criou o Erário Régio e instituiu o Conselho da Fazenda por intermédio do alvará de 28 de junho de 1808, com a finalidade de centralizar todos os negócios pertencentes à arrecadação, distribuição e administração da Fazenda Pública.

O referido Alvará no título II estabelecia normas reguladoras do método de escrituração e normas de contabilidade, conforme a seguir:

#### **TITULO II**

#### **DO METHODO DA ESCRIPTURAÇÃO E CONTABILIDADE DO ERARIO**

I. Para que o methodo de escripturação, e formulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrário, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Geraes, que sou servido crear para o referido Erario: ordeno que a escripturação seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas Nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes sommas, como por ser a mais clara, e a que menos logar dá a erros e subterfugios, onde se esconda a malicia e a fraude dos prevaricadores.

II. Portanto haverá em cada uma das Contadorias Geraes um Diario, um Livro Mestre, e um Memorial ou Borrador, além de mais um Livro auxiliar ou de Contas Correntes para cada um dos rendimentos das Estações de Arrecadação, Recebedorias, Thesourarias, Contratos ou Administrações da minha Real Fazenda. E isto para que sem delongas se veja, logo que se precisar, o estado da conta de cada um dos devedores ou exactores das rendas da minha Coroa e fundos publicos.

III. Ordeno que os referidos livros de escripturação sejam inalteraveis, e que para ella se não possa augmentar ou diminuir nenhum, sem se me fazer saber, por consulta do Presidente, a necessidade que houver para se diminuir ou accrescentar o seu numero.(sic) (BRASIL, 1808).

A partir da Constituição de 1824 ficou instituído um órgão responsável pelas finanças públicas do país:

Art. 170. A Receita, e despeza da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de "Thesouro Nacional" aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.(sic) (BRASIL, 1824).

Em 1922, foi publicado o Código de Contabilidade da União, o qual orientava a elaboração dos Balanços da União. Nasce no Brasil um dos primeiros instrumentos para orientar a contabilidade aplicada ao setor público na União. Em 1923, é convidado para assumir a Contadoria Geral da União o então diretor da Contabilidade do Tesouro do Estado de São Paulo, Francisco d'Auria, que com sua posse, deu estabilidade à Contadoria Geral da União. No entanto, somente em 1940 é promulgado o Decreto-lei nº 2.416/40, que institui padrões de normas de orçamento e contabilidade para Estados e Municípios. (SLOMSKI, 2007).

Vinte e quatro anos mais tarde, em 1964, é promulgada a Lei nº 4.320, que estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. (SLOMSKI, 2007).

Segundo Nascimento, Botelho e Lima (2011) a edição da Lei nº 4.320/64 foi o primeiro grande marco na construção de uma administração financeira e contábil sólida no Brasil. A edição dessa lei ocorreu num período de crise econômica, com elevado déficit orçamentário, inflação crescente, elevadas taxas de juros etc. Assim, essa lei estabeleceu importantes regras para propiciar o equilíbrio das finanças públicas no País, utilizando o orçamento público como o mais importante instrumento para atingir esse objetivo. O orçamento público ganhou tanta importância que as normas para os registros contábeis previstas nessa lei, propiciaram interpretações impregnadas por conceitos orçamentários em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais.

Quase quatro décadas após a promulgação da Lei nº 4.320/64, em 04 de maio de 2000, foi sancionada a Lei Complementar nº 101, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, representando outro marco para a contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, o qual exige novos padrões de controle e de transparência dos atos dos gestores públicos, e, inclusive, cria a obrigatoriedade da manutenção de sistemas de custos para a administração pública brasileira. (SLOMSKI, 2007).

Conforme Nascimento, Botelho e Lima (2011), a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu para toda a federação, limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, com o intuito de equilibrar as finanças públicas. A LRF representou em termos contábeis, um avanço para a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, pois ao considerar a apuração da dívida e das despesas expressamente sob a ótica de competência, proporciona a adequação do reconhecimento e da mensuração dos fatos contábeis sob a ótica desse princípio, não restringindo a avaliação da situação fiscal aos registros da execução orçamentária.

Segundo Slomski (2013) o processo de melhoria da qualidade da evidenciação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público teve início no CFC no momento da criação do Grupo de Estudos voltado para a normatização da contabilidade para as entidades públicas, que culminou com a edição das Normas NBC T 16.1 a 16.11. Dando continuidade a esse processo, o CFC criou em 2007 um Grupo de Estudos responsável pelo processo de convergência às IPSAS publicadas pela IFAC. Em 2008, durante o Congresso Brasileiro de Contabilidade, o Ministério da Fazenda (MF) emitiu a Portaria MF nº 184/08, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público, quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às IPSAS. Desse modo, tem início, no Brasil, um esforço para o atingimento do padrão internacional de contabilidade no setor público.

Segundo Christiaens et al. (2015), uma das principais razões para utilização das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) é a convicção que a adoção dessas normas melhorará a comparabilidade internacional das informações e demonstrações financeiras.

Conforme Grossi e Soverchia (2011), a adoção das IPSAS proporcionará informações úteis para a avaliação da sustentabilidade de longo prazo das políticas públicas, tanto para o uso interno (cálculo do custo e preço, fazer ou comprar, etc.), quanto para o uso externo, melhorando assim a transparência, prestação de contas e avaliação de desempenho do governo.

Em relação à implementação do novo sistema de informação contábil da administração pública, deve-se ressaltar que, como todo modelo teórico, esse modelo também apresenta fragilidades, dentre as quais cabe destacar: i) não existe um comitê específico no setor público criado para o desenvolvimento deste trabalho,



como existe no setor privado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC); ii) o setor público, ao propor a alteração da contabilidade aplicada ao setor público, não atendeu por completo ao princípio da legalidade, ao desconsiderar o fato da não alteração da Lei nº 4.320/1964; e iii) o CFC, no processo de implementação, não considerou divulgar à classe contábil que tem adotado um modelo transitório próprio e não a adoção total das IPSAS como previsto inicialmente na Portaria MF nº 184/08. (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014).

Segundo Silva (2011), os estudos do setor público, que levaram à edição das NBCASP, revelaram que no Brasil o sistema de informações contábeis reflete um conjunto de valores, sistemas políticos, econômicos e jurídicos decorrentes não só da adoção do sistema *code law*, como também, da ênfase dada ao orçamento. Essa ênfase à legalidade e aos aspectos orçamentários, levou a contabilidade aplicada ao setor público brasileiro a adotar como fundamental a contabilidade orçamentária e financeira, deixando em segundo plano a contabilidade patrimonial. Com a edição das NBCASP foi aberto campo propício para uniformização dos procedimentos contábeis e o reconhecimento da contabilidade como ciência que estuda o patrimônio. Essa evolução permite concluir que o Brasil vem orientando sua contabilidade para as IPSAS, passando a se basear no sistema *common law*.

As normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público trazem à realidade brasileira mudanças significativas no reconhecimento e na mensuração dos itens patrimoniais, uma vez que estas oferecem princípios de orientação (*common law*), contrariamente à tradição brasileira que era o cumprimento estrito da norma (*code law*).

Segundo Graciliano e Fialho (2013), a administração pública brasileira passa por um momento de convergência às normas contábeis internacionais, implementando novos procedimentos e práticas visando aos usuários o acesso às informações consistentes e confiáveis para a tomada de decisão, dando assim início a um expressivo processo de inovação na contabilidade aplicada ao setor público.

Conforme Fragoso et al. (2012) o desafio é estabelecer normas convergentes que garantam a qualidade da informação produzida pela contabilidade, mantendo os padrões de compreensibilidade e comparabilidade, reduzindo os custos associados a esse processo pelos investidores e usuários em geral, considerando as barreiras encontradas na diversidade de idiomas, culturas, política fiscal e econômica.

Assim, como parte do processo de convergência, em 21 de novembro de 2008, o CFC emitiu 10 (dez) resoluções, aprovando as primeiras NBCASP. Em 25 de novembro de 2011, o CFC emitiu mais 1 (uma) resolução, aprovando assim a 11ª (décima primeira) NBCASP. No quadro 1 estão relacionadas às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

### **QUADRO 1 - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO**

<b>Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público</b>	
NBC T 16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação
NBC T 16.2	Patrimônio e sistemas contábeis
NBC T 16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
NBC T 16.4	Transações no setor público
NBC T 16.5	Registro contábil
NBC T 16.6	Demonstrações contábeis
NBC T 16.7	Consolidação das demonstrações contábeis
NBC T 16.8	Controle interno
NBC T 16.9	Depreciação, amortização e exaustão
NBC T 16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
NBC T 16.11	Sistema de informação de custos do setor público

Fonte: elaboração própria

Conforme Lima et al. (2011), a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, bem como a entrada em vigor da Portaria MF nº 184/2008, trouxeram significativas mudanças para a contabilidade aplicada ao setor público.

Outra ação importante no processo de convergência foi a tradução das IPSAS, que surgiu de um trabalho conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, em uma ação conjunta do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), com a cooperação técnica da Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Essa publicação, como dito, somente trata de traduzir as normas internacionais, sem qualquer aspecto pertinente à convergência. No quadro 2, são apresentadas as 30 primeiras IPSAS traduzidas, fruto dessa ação conjunta. A IPSAS 15 foi revogada.

## QUADRO 2 - NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PARA O SETOR PÚBLICO (IPSAS)

Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público	
IPSAS 1	Apresentação das Demonstrações Contábeis
IPSAS 2	Demonstração dos Fluxos de Caixa
IPSAS 3	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
IPSAS 4	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
IPSAS 5	Custos de Empréstimos
IPSAS 6	Demonstrações Consolidadas e Separadas
IPSAS 7	Investimento em Coligada e em Controlada
IPSAS 8	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)
IPSAS 9	Receita de Transação com Contraprestação
IPSAS 10	Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária
IPSAS 11	Contratos de Construção
IPSAS 12	Estoques
IPSAS 13	Operações de Arrendamento Mercantil
IPSAS 14	Evento Subsequente
IPSAS 16	Propriedade para Investimento
IPSAS 17	Ativo Imobilizado
IPSAS 18	Informações por Segmento
IPSAS 19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS 20	Divulgação sobre Partes Relacionadas
IPSAS 21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
IPSAS 22	Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral
IPSAS 23	Receita de Transação sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS 24	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
IPSAS 25	Benefícios a Empregados
IPSAS 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
IPSAS 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS 28	Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
IPSAS 31	Ativo Intangível

Fonte: elaborado pelo autor.

As IPSAS são normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público elaboradas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), e que estão em fase de convergência às futuras NBC TSP, que já passaram por um processo de

audiências públicas e em breve serão efetivamente normas contábeis. É importante ressaltar que, enquanto as atuais minutas das NBC TSP não são aprovadas pelo CFC, o profissional da contabilidade deverá seguir, obrigatoriamente, as normas de contabilidade aplicadas ao setor público vigentes. Na ausência dessas normas para casos específicos, caberá a utilização subsidiária de normas nacionais e internacionais, nessa ordem, que tratem de temas similares. Essa é a determinação prevista na NBC T 16.5, a qual exige ainda que, na utilização subsidiária, o profissional da contabilidade deverá evidenciar o procedimento e os impactos em notas explicativas (CFC, 2008a).

Também vale registrar que as minutas das NBC TSP absorvem das IPSAS a sua essência técnica, acrescentando ao texto internacional as peculiaridades da legislação brasileira correlata ao tema, a exemplo de alguns dispositivos previstos na Lei Federal nº 4.320/64 e na Lei Complementar nº 101/00.

O processo de convergência visa modernizar os procedimentos contábeis, possibilitando a geração de informações úteis para o apoio à tomada de decisão e ao processo de prestação de contas e controle social. O novo modelo tem como objetivo resgatar a essência da contabilidade aplicada ao setor público, dando o enfoque adequado ao seu objeto, o patrimônio público.

## 2.2 ATIVO

O estudo do ativo é tão importante que pode ser considerado como o capítulo fundamental da contabilidade, porque a sua definição e mensuração está ligada à multiplicidade de relacionamentos contábeis que envolvem receitas e despesas. (IUDÍCIBUS, 2010).

Segundo Pereira et al. (2004), o ativo representa os recursos de que uma empresa dispõe para gerar benefícios econômicos futuros, independentemente de sua existência física.

Conforme a IPSAS 1, “ativos são recursos controlados por uma entidade em consequência de eventos passados e dos quais se espera que resultem fluxos de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade”. (IFAC, 2010, p. 38).

Segundo Slomski (2013) uma característica vital para atender a condição de ativo é o controle. Além desse controle, espera-se que do ativo resulte fluxo de benefício econômico futuro ou potencial de serviços para a entidade.

Conforme Marion (2012), ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade. A figura do controle e a dos benefícios econômicos futuros esperados são essenciais para o reconhecimento de um ativo. Se não houver a expectativa de contribuição futura ao caixa da empresa, não existe ativo.

Segundo Iudícibus (2010, p. 125), das atuais definições de ativo, depreende-se que:

- a) o ativo deve ser considerado modernamente, em primeiro lugar, quanto à sua controlabilidade parte da entidade, subsidiariamente quanto à sua propriedade e posse;
- b) precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros (por exemplo, a proteção à cobertura de sinistro, com direito em contraprestação ao prêmio de seguro pago pela empresa) ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros (fluxo de caixa futuros) para a entidade;
- c) o direito precisa ser exclusivo da entidade; por exemplo, o direito de transportar a mercadoria da entidade por uma via expressa, embora benéfico, não é ativo, pois é geral, não sendo exclusivo da entidade.

Um ativo deve ser reconhecido no patrimônio público quando for provável que benefícios futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis. Portanto, para que um ativo seja reconhecido, uma condição *sine qua non* é de que seja provável que benefícios futuros provenientes dele fluirão para a entidade. (SLOMSKI, 2013).

O benefício econômico futuro incorporado a um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa da entidade. Esse potencial pode ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade. Também pode ter a forma de conversibilidade em caixa, ou equivalentes de caixa, ou ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa. (CPC, 2011).

Na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, essa geração de benefícios econômicos futuros, apresenta uma particularidade, os ativos são vistos em função do potencial de serviços que podem prestar, e não apenas em razão da entrada de

recursos proveniente do mesmo. Dessa forma, os benefícios econômicos futuros, da definição de ativo, devem ser interpretados, na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em razão da quantidade e qualidade dos serviços prestados. (RUA, 2009)

A IPSAS 1 já na sua definição de ativos, deixa demarcada a diferença entre os benefícios econômicos futuros e potenciais serviços, não dando a esses termos o mesmo sentido, assim, retomando a discussão da diferença entre ativos públicos que produzem benefícios econômicos e ativos públicos que estão disponíveis para fornecer bens e serviços à sociedade:

Os ativos fornecem meios para que as entidades atinjam seus objetivos. Os ativos que são usados para entregar mercadorias e serviços de acordo com os objetivos da entidade, mas que não geram diretamente fluxos de caixa líquidos positivos são geralmente descritos como aqueles que possuem “potencial de serviços”. Ativos que são usados para gerar fluxos de caixa líquidos positivos são geralmente descritos como aqueles que contêm “benefícios econômicos futuros”. Para abranger todos os propósitos nos quais os ativos podem se encaixar, esta Norma usa o termo “benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços” para descrever as características essenciais dos ativos. (IFAC, 2010, p. 40)

Conforme Slomski e Carvalho (2006), o IFAC, ao estabelecer a distinção entre ativos geradores de benefícios econômicos futuros e ativos que geram potenciais serviços, observa que a diferença entre eles é que, no caso dos primeiros, os serviços são prestados à sociedade por meio de um sistema de mercado, em que os serviços oferecidos são entregues mediante pagamento e, no caso dos segundos, os benefícios dos serviços são oferecidos de forma gratuita.

No quadro 3 são apresentadas definições de ativo de vários autores.

### QUADRO 3 - DEFINIÇÕES DE ATIVOS - AUTORES

<b>Autores</b>	<b>Definições de Ativos – Autores</b>
D´Auria (1958)	O conjunto de meios ou a matéria posta à disposição dos administradores para que este possa operar de modo a conseguir os fins que a entidade entregue à sua direção tem em vista.
Meigs e Johnson (1962)	Recursos econômicos possuídos por uma empresa.
Sprouse e Moonitz (1962)	Ativos representam futuros benefícios econômicos esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de transação corrente ou passada.
Most (1986)	Ativos não são somente recursos econômicos ou propriedades, ou coisas de valor que são possuídos pela empresa, ou expectativas de recebimentos de caixa.
Marion (1998)	Ativo é o conjunto de bens e direitos de propriedade da empresa. São os itens

	positivos do patrimônio; trazem benefícios, proporcionam ganho para a empresa.
Hendricksen e Van Breda (1999)	Ativo – futuro benefício econômico sob controle de uma entidade.
Iudicibus (2000)	Todo ativo representa, mediata ou imediatamente, direta ou indiretamente, uma promessa futura de caixa.
Oliveira (2002)	O lado esquerdo do balanço foi denominado Ativo porque nele se registra tudo que a empresa tem, que gera atividade e, portanto, que dá vida a ela.
Araújo e Assaf (2004)	Ativo, podemos defini-lo como a capacidade que a empresa possui de gerar benefícios futuros. Este sim é conceito genuíno de ativo.
Niyama e Silva (2008)	A condição de algo ser bens e direitos não garante que seja um ativo.

Fonte: Silva, Souza (2011)

De modo geral, os autores do quadro 3 conceituam o ativo como recursos, bens e direitos que deverão gerar benefícios futuros para a empresa, ou seja, deve-se ter um bem e/ou o seu controle com a finalidade de gerar caixa.

As definições de ativo do âmbito empresarial podem ser aplicadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, porém requerem uma diferente interpretação no que tange aos benefícios econômicos futuros, que devem ser vistos no âmbito público não apenas em função da entrada de caixa que estes proporcionam, mas sobretudo, dos serviços que prestam. (RUA, 2009).

Segundo Slomski e Carvalho (2006, p. 8), “ativo, para o setor público, pode ser entendido como um reservatório de benefícios econômicos ou de serviços”.

Para evidenciar mais conceitos e definições sobre os ativos, o quadro 4 traz algumas definições de pronunciamentos técnicos.

#### QUADRO 4 - PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS SOBRE ATIVOS

Órgãos	Pronunciamentos Técnicos sobre Ativos
AICPA (1941)	Algo representado por um saldo devedor que é mantido após o encerramento dos livros contábeis de acordo com as normas ou os princípios de contabilidade, na premissa de que representa ou um direito de propriedade ou valor adquirido ou um gasto realizado que criou um direito.
IFAC (2000)	Ativos são recursos controlados por uma entidade como resultado de um evento passado e do quais benefícios econômicos ou potenciais serviços são esperados.
IASB (2006)	Um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a entidade.
FASB (2008)	Ativos são prováveis benefícios econômicos futuros obtidos ou controlados por uma

	entidade particular como resultado de transações ou eventos passados.
CPC (2008)	Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade. O benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade.

Fonte: Silva, Souza (2011)

O ativo, sob o ponto de vista dos pronunciamentos técnicos, também é considerado como recursos que deverão gerar benefícios econômicos ou potenciais serviços.

Em suma, para que um elemento possa ser classificado como ativo, ele deve preencher o seu conceito, ser relevante para a entidade no alcance dos seus objetivos e na prestação de serviços, e o seu valor deve poder ser mensurado com confiabilidade. (RUA, 2009).

No setor público, o valor e a utilidade do ativo devem ser vistos em relação à capacidade de contribuir com o objetivo da entidade e, portanto, na sua capacidade de ser utilizado no fornecimento de bens e serviços que satisfaçam às necessidades dos cidadãos. (SILVA, 2011).

Um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e o seu custo puder ser mensurado com confiabilidade. Porém, ele não deve ser reconhecido quando os gastos incorridos não proporcionarem a expectativa de geração de benefícios econômicos além do período contábil corrente, ao invés disso, ele deve ser reconhecido como despesa. (CPC, 2011).

A classificação do ativo considera a segregação em circulante e não circulante, com base em seus atributos de liquidez, conforme disposto na IPSAS 1. Um ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que esse ativo seja realizado, ou pretende-se que seja mantido com o propósito de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) o ativo está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- (c) espera-se que o ativo seja realizado até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
- (d) o ativo seja caixa ou equivalente de caixa (conforme definido na IPSAS 2), a menos que sua troca ou uso para liquidação (pagamento) de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após



a data das demonstrações contábeis. (IFAC, 2010, p.56)

Conforme Silva (2011), o ativo circulante pode ser caracterizado pela sua extrema mobilidade, já que por ele transitam todas as entradas e saídas financeiras e disponibilidades de recursos, bem como outros bens e direitos pendentes ou em circulação, realizáveis até o término do exercício seguinte, além das aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes, incluindo nesse grupo os ativos imobilizados.

### 2.3.1 ATIVO IMOBILIZADO

O Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado define o Imobilizado como um ativo tangível que: (i) é mantido para o uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e que (ii) se espera utilizar por mais de um ano. (CPC, 2009a).

Definição semelhante é apresentada na IPSAS 17 – Ativo Imobilizado, que define o ativo imobilizado como o item tangível que: (a) é mantido para o uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a terceiros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período. (IFAC, 2010).

Conforme Martins et al. (2013), subtende-se que nesse grupo de contas do balanço são incluídos todos os ativos tangíveis de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da entidade, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.

Segundo Marion (2012), entende-se por ativo imobilizado todo ativo de natureza relativamente permanente que se utiliza na operação de uma empresa e que não se destina à venda. Portanto, três características devem existir concomitantemente para que possamos classificar um ativo imobilizado: a) natureza relativamente permanente; b) ser utilizado na operação dos negócios; c) não se destinar à venda.

Segundo Marion (2012), o ativo imobilizado é de natureza relativamente permanente porque praticamente nenhum bem (exceto terrenos) possui vida

ilimitada dentro da empresa, sofrendo desgaste com o uso ou obsolescência com o passar do tempo.

### *2.3.1.1 Custos Iniciais*

Conforme a IPSAS 17, o custo de um item do ativo imobilizado compreende:

- a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período. (IFAC, p. 468, 2010)

Dessa forma, todos os custos essenciais à colocação de um item do ativo imobilizado nas condições operacionais pretendidas pela administração devem compor o custo, além dos custos relacionados à remoção, desmontagem e restauração do espaço onde operava. Sendo assim, o reconhecimento dos custos do ativo imobilizado deve cessar no momento em que esse item atinja as condições operacionais pretendidas. (MARTINS et al., 2013).

Após o reconhecimento inicial, a entidade pode optar por mensurar um item do ativo imobilizado pelo método de custo ou pelo método de reavaliação. No método de custo, um item do ativo imobilizado deve ser apresentado no balanço pelo seu custo deduzido da depreciação acumulada e das perdas estimadas por redução ao valor recuperável. Já no método de reavaliação, um item do ativo imobilizado pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, que representa seu valor justo no momento da reavaliação, deduzido da depreciação acumulada e das perdas estimadas por redução ao valor recuperável. (MARTINS et al., 2013).

### *2.3.1.2 Custos Subsequentes*

Nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 27 Ativo Imobilizado, a entidade deve reconhecer no custo do ativo imobilizado, o custo da parte repostada desse item, desde que os critérios de reconhecimento sejam atendidos. O valor contábil da parte

substituída deve ser baixado. Caso não seja possível determinar o custo da parte repostada, pode ser utilizado o custo de reposição. (CPC, 2009).

Conforme Silva (2011), os custos posteriores ao registro do ativo imobilizado devem ser incorporados ao mesmo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Os demais custos devem ser reconhecidos como despesa do período.

Dessa forma a entidade não deve reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item. Portanto, esses custos são reconhecidos no resultado do exercício quando incorridos. A finalidade desses gastos é reparo e manutenção de item do ativo imobilizado.

### *2.3.1.3 Classificação*

Sob o aspecto jurídico, o ativo imobilizado pode ser classificado em bens móveis e bens imóveis.

São bens móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. (SILVA, 2011).

São exemplos de bens móveis as máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, equipamentos de informática, móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, etc.

São bens imóveis os bens vinculados ao terreno que não podem ser retirados sem destruição ou dano. (SILVA, 2011).

São exemplos deste tipo de bem os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, etc.

Segundo Slomski (2013), na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o ativo imobilizado deve ser evidenciado em pelo menos três grupos: a) bens de uso especial, b) bens dominicais, c) bens de uso comum.

Os bens de uso especial são os destinados à execução dos serviços públicos, como os edifícios, terrenos, móveis e equipamentos indispensáveis ao seu funcionamento, e enquanto conservarem essa característica são inalienáveis. (SILVA, 2011).

Os bens dominicais são os que integram o patrimônio das entidades do setor público como objeto de direito pessoal ou real. (SILVA, 2011).

Os bens de uso comum, são divididos segundo sua formação em:

- naturais – correspondem aos bens que não absorveram ou absorvem recurso públicos, como mares, baías, enseadas, rios, praias, lagos, ilhas, etc.;
- artificiais – são aqueles bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos e, portanto, cuja existência supõe a intervenção do homem, como ruas, praças, avenidas, canais, fontes, etc. (SILVA, 2011, p. 125)

As normas de contabilidade estabelecem que os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou que tenham sido recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle. (SILVA, 2011).

Ainda conforme a IPSAS 17, alguns ativos são geralmente descritos como ativos de infraestrutura. Mesmo que não exista uma definição universalmente aceita, esses ativos geralmente apresentam algumas ou todas das características a seguir:

- (a) São parte de um sistema ou de uma rede;
- (b) São especializados por natureza e não possuem usos alternativos;
- (c) São imóveis;
- (d) Podem estar sujeitos a restrições na alienação. (IFAC, 2010, p. 466)

Apesar de que a posse de ativos de infraestrutura não é limitada às entidades do setor público, eles são frequentemente encontrados no setor público. Exemplos incluem redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia e rede de comunicações. (IFAC, 2010).

A IPSAS 17 não exige que a entidade reconheça os bens do patrimônio cultural como ativo imobilizado, porém se a entidade reconhecer os bens do patrimônio cultural, deve adotar as exigências de divulgação da norma, entretanto, não é obrigada a aplicar as exigências de mensuração da norma.

Alguns ativos são descritos como bens do patrimônio cultural devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental. Exemplos incluem monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais e obras de arte.

Conforme a IPSAS 17, certas características são geralmente apresentadas por bens do patrimônio cultural:

- (a) O seu valor cultural, ambiental, educacional e histórico provavelmente não é refletido totalmente no valor financeiro puramente baseado no preço de mercado;
- (b) As obrigações legais ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas na alienação por venda;
- (c) São geralmente insubstituíveis e seus valores podem aumentar através do tempo mesmo se sua condição física se deteriorar;
- (d) Pode ser difícil estimar sua vida útil, a qual em alguns casos podem ser centenas de anos. (IFAC, 2010, p. 465)

Segundo Lima, Nascimento e Dias (2010), no setor público era observado a preocupação em apresentar nas demonstrações contábeis bens de pequeno valor, porém grandes investimentos como, por exemplo, vias públicas, praças e rodovias que são bens de uso comum, não eram contabilizados como ativos, mas como despesas e ainda os gastos não eram alocados conforme o prazo de vida útil dos ativos, ou seja, estes gastos eram atribuídos a um exercício financeiro, o que provoca assimetria informacional entre a Administração Pública e a sociedade.

Dessa forma, cabe ressaltar que no processo de incorporação dos bens do ativo imobilizado devem ser levados em conta dois requisitos para decidir sobre a relevância da informação e, portanto, a classificação dos itens de pequena monta. Em primeiro lugar, deve ser observada a sua representação adequada e em segundo a verificação da essência sob a forma. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público estabelecem a necessidade de equilíbrio entre o custo e o benefício como uma limitação de ordem prática, ao invés de uma característica qualitativa, dessa forma, os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la. (SILVA, 2011).

#### *2.3.1.4 Vida útil, valor residual e valor depreciável*

Depois da incorporação do bem é premente conhecer a sua vida útil, que deve ser definida com base no período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo no número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo. (IFAC, 2010).

Segundo Martins et al. (2013), a vida útil de um ativo imobilizado é determinada em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade, que pode ser traduzida no: (i) período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo imobilizado; ou no (ii) número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela sua utilização.

O CPC 27 – Ativo Imobilizado lista os seguintes fatores que devem ser considerados na determinação da vida útil de um ativo:

- a) uso esperado do ativo que é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;
- b) desgaste físico normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparos e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
- c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo;
- d) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.

Conforme Silva (2011), a vida útil econômica de um ativo deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico e considerar os seguintes fatores: a) capacidade de geração de benefícios futuros; b) desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; c) obsolescência tecnológica; d) limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. Dependendo da política de gestão de ativos da entidade, que pode considerar alienar ativos após um determinado período, a vida útil de um ativo pode ser menor do que a sua vida econômica. A vida útil estimada do ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes, e deve ser revisada pelo menos ao final de cada exercício, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores. (IFAC, 2010).

Segundo Eckert et al. (2012), a vida útil de um bem pode ser menor que a sua vida útil econômica, quando o órgão considera que determinado bem será útil às suas operações por um tempo específico e depois será vendido.

O valor residual de ativo é o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir os custos estimados de venda, caso o ativo já estivesse no fim de sua vida útil. (IFAC, 2010).

A definição do valor residual do bem ao final de sua vida útil é um aspecto de extrema importância, uma vez que essa variável impactará o valor depreciável e, dessa forma, o valor da depreciação a ser levado como custo dos serviços públicos. (SLOMSKI, 2013).

O valor depreciável é o custo de um ativo, ou outra base que substitua seu custo, menos seu valor residual. (IFAC, 2010).

Segundo Martins et al. (2013), o valor depreciável de um ativo imobilizado é determinado pela diferença entre o valor pelo qual o ativo está registrado deduzido do seu valor residual.

## 2.4 AVALIAÇÃO DE ATIVOS

A NBC T 16.10 define a avaliação como atribuição de um valor monetário a itens do ativo ou passivo cuja obtenção decorreu de julgamento fundado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, o processo de evidenciação dos atos e fatos da gestão. (CFC, 2008b).

Segundo Silva (2011), a avaliação corresponde à atribuição de um valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundado em consenso entre as partes, e que traduza com razoabilidade, a evidenciação dos atos e fatos administrativos.

As palavras avaliação e mensuração às vezes se confundem pelo seu significado, sendo que alguns autores preferem utilizar mais uma a outra para se referirem ao mesmo fenômeno: atribuição de valor a um bem, direito ou obrigação. A mensuração consiste na atribuição de valores monetários a objetos ou eventos de acordo com regras, especificando-se o objeto a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões da unidade. Assim, mensurando-se o valor econômico dos objetos ou eventos, estes serão convertidos para um valor monetário, possibilitando o seu registro contábil, exceto dados não monetários, passíveis de divulgação em notas explicativas. (PEREIRA et al., 2004).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), mensuração é o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa. Porém, antes da mensuração ser realizada, deve ser selecionado um atributo específico a ser medido. No caso de instalações e equipamentos, poderiam incluir a capacidade física de produção, o dispêndio de recursos no ato da aquisição, ou os recursos necessários para repor os ativos no presente momento.

Conforme o Pronunciamento Conceitual Básico (R1), mensuração é o processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e

apresentados. Esse processo envolve a seleção de uma base específica de mensuração. Um número variado de bases de mensuração é empregado em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis. Essas bases incluem: custo histórico, custo corrente, valor realizável (valor de realização ou de liquidação) e valor presente. (CPC, 2011).

Em razão do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, também está em evidência a utilização do *fair value* (valor justo) como técnica de mensuração.

#### 2.4.1 CUSTO HISTÓRICO

Conforme o PCB (R1), no custo histórico “os ativos são registrados pelos montantes pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos entregues para adquiri-los na data da aquisição”. (CPC, 2011, p. 36).

No custo histórico os registros contábeis são efetuados com base no valor de aquisição do bem ou pelo custo de fabricação. Dessa forma, dois contadores, ao defrontarem-se com o mesmo evento, não divergiriam na mensuração do evento contábil. (MARION, 2012).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999) o custo histórico é definido pelo valor pago pela empresa para adquirir a propriedade de um ativo, incluindo todos os gastos necessários para colocar o ativo no local e nas condições que permitam prestar serviços na produção ou em outras atividades da empresa.

Conforme Ludícibus (2010), uma das razões mais fortes para a adoção do custo histórico é sua possível conexão, no momento da aquisição, de exprimir os potenciais de serviços futuros, para a empresa, do ativo que está sendo adquirido.

#### 2.4.2 CUSTO CORRENTE

Conforme o PCB (R1), no custo corrente “os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses mesmos ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço”. (CPC, 2011, p. 36).



Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), o custo corrente representa o preço de troca que seria exigido hoje para obter o mesmo ativo ou equivalente.

Conforme Iudícibus e Martins (2007), o custo corrente pode ser definido, como a quantia que se teria que desembolsar, no mercado, para adquirir um bem no mesmo estado em que se encontra o ativo objeto de avaliação.

O custo corrente de um ativo seria o somatório dos custos correntes dos insumos contidos em um bem de serviços equivalentes aos do originalmente adquirido menos sua depreciação. Dessa forma, o custo corrente do ativo procura, assim, representar a avaliação a preços correntes do mesmo ativo adquirido há mais tempo. Considerando todos os pontos fracos e fortes do custo corrente, pode-se concluir que como base para avaliação de ativo, ele seja, provavelmente, o mais completo. (IUDÍCIBUS, 2010).

#### 2.4.3 VALOR REALIZÁVEL

Conforme o PCB (R1), no valor realizável “os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela sua venda em forma ordenada”. (CPC, 2011, p. 37).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), o valor realizável pode ser definido como sendo o preço corrente de saída menos o valor corrente de todos os custos e despesas relacionados à conclusão, à venda e a entrega da mercadoria.

O valor realizável pode ser uma razoável aproximação do futuro preço de venda, quando o produto da empresa for vendido em um mercado organizado. Assim, este método pode ser uma razoável aproximação para as entradas previstas de caixa para ativos. Os custos e despesas adicionais de venda devem ser deduzidos do valor de venda a fim de obtermos uma avaliação correta. (IUDÍCIBUS, 2010).

Segundo Martins et al. (2013), por valor realizável entende-se o preço de venda estimado no curso normal dos negócios, excluídos dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados para se concretizar a sua venda.

#### 2.4.4 VALOR PRESENTE

Conforme o PCB (R1), no valor presente “os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de entradas líquidas de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações”. (CPC, 2011, p. 37).

Conforme Marion (2012), o valor presente, bastante utilizado em matemática financeira, é a determinação do valor de um recebimento futuro em moeda atual na data de hoje.

Conceitualmente, o valor presente é determinado pelo desconto. Considerando que há um período de espera até que ocorra os recebimentos, o valor presente desses recebimentos é inferior ao montante efetivo que se espera receber. Quanto mais longo o período, menor o valor presente. Porém, descontar não envolve apenas uma estimativa do custo de oportunidade, mas também a probabilidade de recebimento. Quanto maior o prazo, maior a incerteza de que se vai receber. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Para determinação do valor presente, são requeridas basicamente três informações: (i) o valor do fluxo futuro; (ii) a data em que esse fluxo ocorrerá, e (iii) a taxa de desconto que deve ser utilizada. (MARTINS et al., 2013).

É preciso adicionar que a determinação do valor presente envolve não apenas o estabelecimento da taxa adequada de juros, como também a estimativa da probabilidade de receber os valores previstos. (IUDÍCIBUS, 2010).

#### 2.4.5 VALOR JUSTO (*FAIR VALUE*)

Na prática contábil internacional, o *fair value* é a definição dada para avaliação do ativo ou passivo, em certas circunstâncias, pelo seu valor de mercado. É o valor pelo qual um ativo ou passivo pode ser negociado em uma transação corrente. (MARION, 2012).

O *fair value* pode ser entendido como o resultado da avaliação das evidências que estariam disponíveis a duas partes interessadas para se chegar ao montante pelo qual o ativo ou passivo possa ser negociado. (RAUPP; BEUREN; 2009).

O CPC 46, em seu apêndice A, define valor justo como sendo o “preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um

passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”. (CPC, 2012, p. 21).

Conforme Martins et al. (2013), uma transação não forçada deve ser entendida como uma transação em condições normais de mercado. Por exemplo, a venda de um imóvel em condições normais de mercado implica que o proprietário irá solicitar o trabalho de um corretor, que o mesmo será colocado a exposição, análise de propostas, negociação etc.

Ainda segundo Martins et al. (2013), o problema é que poucos itens têm esse preço de cotação, e sempre que o preço para um ativo ou passivo idêntico não for observável, será necessário utilizar uma técnica para a avaliação. Em resumo, o valor justo será construído para refletir uma transação hipotética, assumindo-se a ótica dos participantes do mercado.

Dessa forma, o valor justo de um ativo seria, na data de mensuração, o valor recebido pela venda desse ativo em uma transação não forçada em um mercado principal ou mais vantajoso, sob condições correntes de mercado. Esse valor justo será o preço diretamente observado no mercado ou, na sua ausência, o preço estimado utilizando-se outra técnica de avaliação. (MARTINS et al., 2013).

Segundo Slomski e Fuji (2003), o *fair value* representa uma ruptura do custo histórico como base de valor e da convenção da objetividade, à medida que há a contabilização de um valor estimado, não necessariamente objetivo.

Conforme Iudícibus e Martins (2007, p. 10), “o *enforcement* do valor justo dá um enorme salto sobre as formas tradicionais de avaliação, passando por cima de alternativas mais conhecidas, a fim de apontar o outro lado do rio”.

O valor justo representa sem dúvida, uma espetacular, agressiva e, de certo modo, arriscada virada no que se refere à avaliação contábil. Espetacular, pois os órgãos reguladores saem na frente até dos estudiosos na defesa e na execução dessa revolucionária forma de avaliação. Agressiva, pois coloca o valor justo no lugar e não em complemento a algo que vem há séculos sendo a principal forma de avaliação. De certo modo arriscada, pois ao substituir o registro histórico pelo valor justo, haverá dificuldade no *tracking* entre competência e fluxos de caixa, visto que, quando não existe um mercado ativo, o grau de subjetividade dos cálculos de fluxos descontados beira quase a não aceitabilidade, em razão de um mínimo de objetividade e consistência. (IUDÍCIBUS; MARTINS, 2007).

Segundo Martins et al. (2013), para mensurar o valor justo, a diretriz é que a entidade utilize técnicas adequadas de avaliação, buscando maximizar a utilização de dados observáveis e minimizando o uso de dados não observáveis.

Martins et al. (2013), corrobora ainda, que a preocupação se volta para a consistência e a comparabilidade nas mensurações do valor justo. Com esse objetivo o CPC 46 estabelece uma hierarquia de valor justo, classificando em três níveis os dados aplicados nas técnicas de avaliação utilizadas na mensuração do valor justo. A prioridade é a utilização de preços cotados não ajustados em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos, sendo classificadas como informações de nível 1, e a menor prioridade é a utilização de dados não observáveis, sendo classificadas como informações de nível 3.

## 2.5 REAVALIAÇÃO DE ATIVOS

A contabilidade aplicada ao setor público está em fase de transição para as normas internacionais, com o objetivo de melhorar a qualidade da informação contábil. Contudo, essa mudança de paradigma exige a reestruturação e implantação de determinados procedimentos que em alguns casos são muito complexos. A reavaliação de ativos, nesse contexto, se apresenta como uma técnica útil, tendo em vista que muitos dos ativos das instituições públicas estão registrados por valores irrisórios. (AMARAL; BORBA, 2012).

A entidade deve escolher entre o método de custo ou o método de reavaliação como sua política contábil, e deve aplicar tal política para uma classe inteira de ativos imobilizados. No método de custo, o ativo imobilizado deve ser evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas. Já no método da reavaliação, o ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo imobilizado não difira materialmente do seu valor justo na data das demonstrações contábeis. (IFAC, 2010).

A reavaliação de ativos é uma técnica utilizada em substituição ao custo com base no valor de entrada, ou valor original.

A NBC T 16.10 define reavaliação como a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esses forem superiores ao valor líquido contábil.

De acordo com Martins et al. (2013), reavaliar significa avaliar de novo, o que implica em abandonar os valores antigos e ressalta que sua importância deriva da defasagem, normalmente existente, entre os valores do custo e do mercado.

Quando não for possível definir o valor de mercado, o valor do ativo permanente pode ser estabelecido pautado em parâmetros de referência, que consideram características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

A reavaliação do ativo imobilizado, que representa uma alternativa em substituição ao custo histórico, tem sido alvo de polêmicas. Vários pesquisadores têm questionado sua eficácia e relevância e alguns até mesmo condenam essa prática, se baseando em regras de países que não permitem a reavaliação. Apesar disso, a contabilidade aplicada ao setor público está em fase de transição e foco, o que antes era orçamento, agora é patrimônio, despertando a necessidade de reavaliar os ativos, a fim de corrigir distorções, tal como a ocasionada pela conversão da moeda nacional para o real, tendo em vista que muitos ativos do imobilizado estão registrados por valores irrisórios. (AMARAL; BORBA, 2012).

Conforme o CPC 27 – Ativo Imobilizado, caso ocorra a opção pela reavaliação, o item do ativo passa a ser apresentado pelo seu valor justo na data em que for realizada, devendo isso ser repetido com regularidade suficiente para que não se verifiquem divergências relevantes entre o valor contábil e o valor justo na data do balanço. Para itens cujo valor justo seja volátil, a mensuração deve ser anual, já para os itens que não apresentam essa característica, não existe determinação expressa, devendo ser realizada quando houver variação significativa nos valores de mercado. Além disso, para evitar a reavaliação seletiva de ativos, devem ser reavaliadas todas as classes de ativos (CPC, 2009a).

A frequência das reavaliações depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo que estão sendo reavaliados, se o valor justo de um ativo reavaliado difere materialmente do seu valor contábil, deve-se fazer nova reavaliação. Alguns itens do ativo sofrem mudanças voláteis e significativas no seu valor justo, necessitando, portanto, de reavaliação anual. Porém, essas reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no

seu valor justo, em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item a cada três ou cinco anos. (IFAC, 2010).

Além disso, a IPSAS 17 determina que se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliada.

A classe do ativo imobilizado é entendida como o agrupamento de itens com uso e natureza semelhantes, como terrenos, edifícios, veículos, móveis.

Já a NBC T 16.10 determina que as reavaliações devem ser procedidas empregando-se o valor justo ou o valor de mercado na data do encerramento do Balanço Patrimonial. Ela determina que as reavaliações devem ser realizadas anualmente, para aquelas contas ou grupo de contas cujos valores de mercado apresentem grande variação, e a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

Em relação à escrituração da reavaliação, a depreciação acumulada pode receber dois tratamentos, atualiza-se o valor da depreciação proporcionalmente ao novo valor bruto, ou elimina-se a depreciação apresentando somente o valor reavaliado. (MARTINS et al., 2013).

Se o valor contábil de uma classe do ativo aumentar em razão da reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação. No entanto, esse aumento deve ser reconhecido no superávit ou déficit quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no superávit ou déficit. Porém, se o valor contábil de uma classe de ativo diminuir em virtude da reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no superávit ou déficit. Entretanto, se houver saldo de reserva de reavaliação, essa diminuição deve ser debitada diretamente à conta de reserva de reavaliação da mesma classe de ativo. (IFAC, 2010).

Quando testes de *impairment* são realizados em bens reavaliados, e a redução da recuperabilidade do valor desses bens é constatada, deve-se contabilizar a contrapartida da redução do custo do ativo como baixa da reserva de reavaliação, até o seu limite ou, caso a reserva não seja suficiente para absorver a perda, deve-se registrar a parcela restante como despesa no resultado do período. (MARTINS et al., 2013).

Se uma classe do ativo estiver contabilizada a valores reavaliados, a entidade deve divulgar o seguinte: (a) a data da reavaliação; (b) se foi ou não realizada por

auditor independente; (c) os métodos e premissas utilizados para estimativa do valor justo; (d) a técnica de avaliação utilizada para determinação do valor justo; (e) a reserva de reavaliação; (f) a soma de todas as reservas de reavaliação para itens da mesma classe; e (g) a soma de todos os déficits de reavaliação para itens da mesma classe. (IFAC, 2010).

No quadro 5 são evidenciadas as diferenças e semelhanças apresentadas na IPSAS e NBCASP relativamente ao processo de reavaliação.

#### **QUADRO 5 - COMPARATIVO DOS PROCEDIMENTOS REFERENTES À REAVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO**

	<b>IPSAS 17</b>	<b>NBCASP-NBC T SP 16.10</b>
Frequência	Depende do comportamento do valor justo do bem ao longo do tempo. Para os de menor variação, reavaliações a cada 3 ou 5 anos. (item 49)	Anualmente, para os de muita variação no seu valor de mercado, e a cada 4 anos para os demais grupos de contas. (item 36, p. 7)
Depreciação acumulada	Ou será atualizada proporcionalmente à variação no valor contábil bruto do ativo, ou será eliminada contra o valor contábil do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo valor reavaliado. (item 50)	Não há disposições sobre o tratamento da depreciação acumulada do ativo imobilizado reavaliado
Tratamento da classe do ativo	Se um ativo imobilizado for reavaliado, é necessário que toda a classe/grupo de contas do ativo imobilizado à qual ele pertence seja reavaliado (item 51)	Sem disposições acerca do tratamento que a classe do ativo recebe quando esse é reavaliado
Valor justo para fins de reavaliação	Valor de reposição do referido bem, e caso seja este de difícil mensuração, como um edifício histórico, utilizar o valor de construção. (item 44)	O valor justo será o valor de reposição do ativo devidamente depreciado, podendo ser o valor de mercado ou o valor de construção. (item 39, p. 8)
Responsabilidade e execução	A avaliação do valor de um ativo deve ser feita por avaliadores profissionalmente qualificados, que ostentam qualificação profissional reconhecida e relevante. (item 47)	Sem disposições sobre quem está apto para efetuar a reavaliação.

Fonte: Adaptado de Carvalho, Lima, Ferreira (2012)

Conforme comparativo do quadro 5, a NBCASP se apresentou bem incipiente, sendo omissa em alguns aspectos, como a depreciação acumulada, tratamento da classe do ativo e responsabilidade da execução.

## 2.6 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL (*IMPAIRMENT*)

A IPSAS 21 define a redução ao valor recuperável (*impairment*) como uma redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação. Dessa forma, a redução ao valor recuperável reflete, portanto, um declínio na utilidade do ativo para a entidade que o controla. (IFAC, 2010).

Segundo a NBC T 16.10, a redução ao valor recuperável (*impairment*) representa uma redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01(R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, se os ativos estiverem avaliados por um valor superior ao valor recuperável por meio do uso ou da venda, a entidade deverá reduzir esses ativos ao seu valor recuperável, reconhecendo no resultado a perda referente a essa desvalorização.

Isso significa que o custo do ativo é limitado pelo valor que, por uso ou venda, possa ser obtido em termos de fluxos de caixa futuros. Dessa forma, o custo do ativo deve ser no máximo igual ao valor presente dos fluxos de caixa líquidos futuros decorrentes, direta ou indiretamente, do uso ou da venda deste. (MARTINS et al., 2013).

O valor recuperável de um ativo é definido como o maior valor entre o valor líquido de venda ou o valor em uso. O valor líquido de venda é aquele que seria obtido pela venda do ativo em uma transação em condições normais envolvendo partes conhecedoras e independentes, excluídas as despesas necessárias para que essa venda ocorra. Já o valor em uso de um ativo é aquele contido nos fluxos de caixa futuros estimados decorrentes do seu uso nas operações da entidade. (MARTINS et al., 2013).

Se não houver razão para acreditar que o valor em uso de um ativo exceda significativamente seu valor justo menos os custos de alienação, este pode ser considerado como seu valor de serviço recuperável. Essa situação ocorre frequentemente para o ativo que é mantido para alienação, considerando que seu valor em uso corresponde principalmente às receitas líquidas da sua venda. Porém, para muitos ativos não-geradores de caixa do setor público que são mantidos



continuamente para fornecer serviços especializados ou bens públicos à comunidade, o valor em uso do ativo é provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação. (IFAC, 2010).

O objetivo da realização do *impairment test* é assegurar que os ativos não estejam registrados por um valor superior ao valor possível de ser recuperado pelo seu uso ou por sua venda. Se houver evidências claras de que ativos estão avaliados por um valor não recuperável, deverá ser calculado o *fair value* do referido ativo. De maneira simplificada, a perda por *impairment* corresponde à diferença entre o valor contábil e o *fair value* do ativo, quando o segundo é menor. (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010).

A integração do *impairment test* e do *fair value*, a fim de mensurar o valor econômico dos ativos, requer a execução de algumas etapas: aplicar o *impairment test*; identificar o dano econômico; definir o *fair value*; comparar o *fair value* e o *impairment test*; e mensurar o valor econômico dos ativos. (RAUPP; BEUREN, 2009).

O *impairment* representa um dano econômico, uma diminuição no benefício econômico esperado do ativo ou no seu potencial de serviço. Para identificá-lo, há necessidade da aplicação do *impairment test*. Se o valor contábil do ativo for superior ao seu valor recuperável, registra-se uma perda por *impairment*. (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010).

Se o valor recuperável do ativo for menor que o valor contábil, a diferença existente deve ser ajustada pela constituição de provisão para perdas (conta redutora do ativo), em contrapartida ao resultado do período. No caso de ativos reavaliados, essa redução deve reverter uma reavaliação anterior, sendo debitada em reserva no patrimônio líquido. Se essa reserva for insuficiente, o excesso deverá ser contabilizado no resultado do período. (MARION, 2012).

A entidade deve avaliar na data de encerramento do exercício se há alguma indicação, com base em fontes externas ou internas, de que uma perda reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada. Em caso positivo, a provisão constituída deve ser revertida a crédito do resultado do período. (MARION, 2012).

Uma reversão de uma perda por irrecuperabilidade reflete um aumento no valor de serviço recuperável estimado para um ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que a entidade reconheceu a última perda por irrecuperabilidade para este ativo. Esse aumento do valor contábil de um ativo,

atribuível à reversão de perda por irrecuperabilidade, não deve exceder o seu valor contábil caso nenhuma perda por irrecuperabilidade tivesse sido reconhecida em anos anteriores. (IFAC, 2010).

Segundo Silva (2011), na identificação das fontes de imparidade, é necessário tomar algumas precauções antes de decidir sobre a sua ocorrência, pois muitas vezes pode ocorrer uma aparente imparidade facilmente solucionada com a alteração da vida útil remanescente, cálculo da depreciação ou alteração do valor residual.

No Quadro 6 são evidenciadas as diferenças e semelhanças apresentadas na IPSAS e NBCASP relativamente ao processo de reavaliação.

#### **QUADRO 6 - COMPARATIVO DOS PROCEDIMENTOS REFERENTES À REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL/IMPAIRMENT DO ATIVO IMOBILIZADO**

	<b>IPSAS 21</b>	<b>NBCASP-NBC T SP 16.10</b>
Objeto	Todos os ativos imobilizados não geradores de caixa, contudo lista diversas exceções às quais não cabe o ajuste de <i>impairment</i> , inclusive os ativos reavaliados. (item 19)	Bastante incipiente, não faz menção nenhuma aos ativos imobilizados aos quais cabe o ajuste de <i>impairment</i>
Fatores indicadores	Elenca um rol exaustivo de fatores e fontes de informação, tanto internos quanto externos, que devem ser observados na contabilização do ajuste de <i>impairment</i> (item 23)	Não apresenta fatores motivadores ou indicadores para a realização de um ajuste de <i>impairment</i>
Efeitos do <i>impairment</i>	Podem ser revertidos posteriormente, caso verificado que não existem mais ou que diminuíram. A norma recomenda a revisão anual dos ajustes de <i>impairment</i> realizados em exercícios anteriores (item 55)	Não dispõe sobre a questão dos efeitos de uma redução ao valor recuperável de um ativo imobilizado

Fonte: Adaptado de Carvalho, Lima, Ferreira (2012)

Conforme o quadro 6, a IPSAS é a norma que apresenta com maior clareza todos os itens. Já a NBCASP não apresenta os fatores motivadores, nem dispõe sobre os efeitos do *impairment*.

## 2.7 AVALIAÇÃO INICIAL PARA ADOÇÃO DAS NOVAS NORMAS CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO

A avaliação inicial para adoção das novas normas contábeis é de forma genérica a primeira atualização do ativo a valor justo após a adoção dessas normas. Trata-se de atualização dos bens para que seja possível o emprego dos novos procedimentos, como depreciação, amortização e exaustão.

A reavaliação trata-se de um modelo contábil que poderá ser seguido para determinadas classes de ativo ou simplesmente não ser adotado, caso em que haveria a opção pelo método de custo. As reavaliações são periódicas (anual ou quadrienal), conforme prevê a NBC T 16.10, e a avaliação inicial deverá ocorrer somente uma vez, na data de corte.

É importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente deve realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores, no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração. (BRASIL, 2014).

De acordo com a Interpretação Técnica ICPC 10, no momento da adoção inicial do CPC 27 – Ativo Imobilizado, a entidade pode detectar itens do ativo imobilizado ainda em operação, capazes de proporcionar geração de benefícios econômicos futuros que estejam reconhecidos no balanço por um valor consideravelmente inferior ou superior ao seu valor justo. Nessas situações, é incentivado fortemente a adoção do custo atribuído (*deemed cost*) como valor justo, para ajustar os saldos iniciais possivelmente subavaliados ou superavaliados. Essa opção pode ser empregada apenas quando há adoção inicial, não sendo considerada como prática de reavaliação, mas sim como ajuste de saldos iniciais. (CPC, 2009b).

A opção pelo custo atribuído (*deemed cost*) não pode ser confundida com o modelo de reavaliação. No modelo de reavaliação, a avaliação é feita para todos os

ativos de mesma natureza, e novas avaliações periódicas são exigidas. No modelo do custo atribuído, o valor da avaliação será um substituto para o custo, daí vem o nome custo atribuído. (MARTINS et al., 2013).

O custo atribuído pode ser definido como o montante utilizado como substituto para o custo (ou o custo depreciado ou amortizado) em determinada data. Nas depreciações e amortizações subsequentes é admitida a presunção de que a entidade tenha inicialmente reconhecido o ativo na determinada data por um custo igual ao custo atribuído. (CPC, 2010).

O valor justo obtido através da avaliação inicial é considerado, para fins contábeis como custo atribuído, ou seja, o “novo custo”, em substituição aos valores anteriormente registrados pela contabilidade.

O novo valor do custo atribuído tem o objetivo de substituir o valor contábil do bem. Esse valor passa a ser o novo valor do bem em substituição ao valor contábil original de aquisição, sem, no entanto, implicar na mudança de prática contábil de custo histórico. (CPC, 2010).

Na data de corte, em que se adotarão as normas de contabilidade aplicadas ao setor público, a depreciação, a amortização e a exaustão serão registradas a partir desse custo atribuído (*deemed cost*) ou do custo histórico. Na primeira situação, considera-se que o valor contábil registrado anteriormente diverge significativamente do seu valor justo na data de corte. Caso se mantenha o custo histórico, considera-se que não há afastamento significativo com o valor justo.

### 3 METODOLOGIA

Com a finalidade de alcançar os objetivos definidos para este trabalho, e com base nos conhecimentos apresentados nos capítulos anteriores, o presente capítulo apresenta a metodologia empregada neste estudo, detalhada nos seguintes tópicos: o tipo de pesquisa, o método de pesquisa, o plano de ação e o órgão público onde será realizada a pesquisa.

#### 3.1 TIPO DE PESQUISA

Segundo Gil (2010), uma pesquisa pode ser classificada segundo a área de conhecimento, a finalidade, o nível de explicação e os métodos adotados. A área de conhecimento desta pesquisa pode ser classificada em sete grandes áreas: ciências exatas e da terra; ciências biológicas; engenharias; ciências da saúde; ciências agrárias; ciências sociais aplicadas e ciências humanas. A finalidade desta pesquisa pode ser classificada como básica e aplicada. A respeito do nível de explicação, esta pesquisa pode ser classificada como exploratória, descritiva e explicativa. Em relação ao método, a pesquisa pode ser classificada como bibliográfica, documental, experimental, ensaio clínico, estudo caso-controle, estudo de coorte, levantamento de campo, estudo de caso, etnográfica, fenomenológica, teoria fundamentada nos dados, pesquisa-ação e pesquisa participante.

Sobre a área de conhecimento, esta pesquisa é classificada na área das ciências sociais aplicadas, subárea administração pública, especialidade contabilidade e finanças públicas. A finalidade desta pesquisa é classificada como aplicada, que conforme Gil (2010), são pesquisas voltadas à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica.

Quanto ao nível de explicação, esta pesquisa pode ser definida como exploratória e descritiva, visto que pretende descrever a avaliação inicial dos ativos imobilizados no setor público sob a égide das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Além disso, esta pesquisa promove um estudo exploratório na Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste. Segundo Gil (2010), na pesquisa-ação a fase exploratória objetiva determinar o campo de

investigação, as expectativas dos interessados e o tipo de contribuição que estes poderão oferecer ao longo do processo de pesquisa.

No que diz respeito aos meios, trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, uma vez que por meio de revisão bibliográfica foi construída uma plataforma de conceitos e definições necessária ao entendimento do estudo em questão. Conforme Markoni e Lakatos (2010) na pesquisa bibliográfica são utilizadas todas as bibliografias públicas sobre o tema de estudo, revistas, livros, pesquisas, teses etc., até meios de comunicação oral e audiovisuais: rádio, gravações, televisão e filmes. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre o tema de estudo. Já na pesquisa documental são utilizados documentos como fonte de dados, informações e evidências. Esses documentos são dos mais variados tipos, escritos ou não, tais como diários, documentos arquivos em entidades públicas ou privadas, gravações, correspondências pessoais e formais, etc. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Por fim, em relação ao método, esta pesquisa pode ser classificada como uma pesquisa-ação, haja vista que se trata da análise da avaliação inicial dos ativos imobilizados da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste, sob a égide das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, permitindo, desta maneira, diagnosticar um problema específico numa situação específica, com vistas a alcançar algum resultado prático. (GIL, 2010).

### 3.2 MÉTODO DE PESQUISA

Segundo Gil (2010), para que se possa avaliar a qualidade dos resultados de uma pesquisa, torna-se necessário saber como os dados foram obtidos, bem como os procedimentos adotados em sua análise e interpretação. Dessa forma surgiram os sistemas que classificam as pesquisas segundo a natureza dos dados (qualitativa e quantitativa), o ambiente em que estes são coletados (campo ou laboratório), o grau de controle das variáveis (experimental e não experimental).

Os ambientes em que ocorre a pesquisa são muito diversificados, também são muito diversos os métodos e técnicas utilizados para a coleta e análise dos dados, além disso, há diferentes enfoques adotados em sua análise e interpretação. O que faz com que se torne muito difícil o estabelecimento de um sistema de classificação que considere todos esses elementos. Por isso, torna-se interessante

classificá-las segundo o seu delineamento, ou seja, o planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, que envolve os fundamentos metodológicos, a definição dos objetivos, o ambiente da pesquisa e a determinação das técnicas de coleta e análise de dados. Assim, o delineamento da pesquisa expressa tanto a ideia de modelo quanto a de plano. (GIL, 2010).

Dessa forma, considerando o ambiente da pesquisa, a abordagem teórica e as técnicas de coleta e análise de dados, o presente estudo adota o delineamento de uma pesquisa-ação. Segundo Gil (2010), a pesquisa-ação vem emergindo como uma metodologia de pesquisa para intervenção, desenvolvimento e mudança no âmbito de grupos, organizações e comunidades. Sendo uma modalidade de pesquisa que não se ajusta ao modelo clássico de pesquisa científica, cujo propósito é o de proporcionar a aquisição de conhecimentos claros, precisos e objetivos.

Segundo Thiollent (2011), um dos pontos de partida da pesquisa-ação consiste na disponibilidade de pesquisadores e na sua efetiva capacidade de trabalhar de acordo com o espírito da mesma. O passo seguinte consiste em apreciar a viabilidade de uma intervenção do tipo pesquisa-ação, detectando apoios e resistências, convergências e divergências, posições otimistas e pessimistas, etc. Além do mais, é necessário conceber o lançamento da pesquisa com a habilidade necessária para a sua aceitação por parte dos interessados. Uma vez resolvidos esses problemas, a pesquisa poderá começar.

Na pesquisa-ação são encontradas qualidades que não estão presentes nos processos convencionais de pesquisa, como por exemplo a captação de informações geradas pela mobilização coletiva em torno de ações concretas, que não seriam alcançáveis nas circunstâncias da observação passiva (THIOLLENT, 2011).

Diferentemente da abordagem clássica de pesquisa, onde o pesquisador estuda os fenômenos organizacionais sem intervir no processo de gestão, na pesquisa-ação ele estuda simultaneamente os fenômenos e participa da mudança organizacional.

Outra qualidade da pesquisa-ação consiste no fato de que as populações não são consideradas como ignorantes e desinteressadas. Com a divulgação de informação dentre a população, com o processo de aprendizagem dos pesquisadores e dos participantes, é possível gerar uma massa de informação

significativa, aproveitando um amplo concurso de competências diversas. (THIOLLENT, 2011).

Na pesquisa-ação, a concretização do tema e seu desdobramento em problemas a serem pesquisados são realizados a partir de um processo de discussão com os participantes. É útil que a definição seja a mais clara possível, ou seja, sem ambiguidades, tanto no que se refere à delimitação empírica, quanto no que remete à delimitação conceitual. (THIOLLENT, 2011).

Na pesquisa-ação, os problemas apresentados são de ordem prática e o objetivo é procurar soluções ou realizar uma possível transformação dentro da situação observada.

A pesquisa-ação precisa ser articulada dentro de uma problemática com um quadro de referência teórica adaptado aos mais diferentes setores. O papel da teoria consiste em gerar ideias, hipóteses ou diretrizes para orientar a pesquisa e as interpretações. (THIOLLENT, 2011).

Conforme Gil (2010), a pesquisa-ação tem características situacionais, já que procura diagnosticar um problema específico numa situação específica, com vistas a alcançar algum resultado prático. Ela se difere das pesquisas tradicionais, visto que não visa obter enunciados científicos generalizáveis, embora a obtenção de resultados semelhantes em estudos diferentes possa contribuir para algum tipo de generalização.

Segundo Thiollent (2011), a pesquisa-ação trata-se de um método ou estratégia de pesquisa que agrega vários métodos ou técnicas de pesquisa social, com os quais se estabelece uma estrutura coletiva, participativa e ativa ao nível da captação de informação. Como estratégia de pesquisa, ela pode ser vista como um modo de conceber e de organizar uma pesquisa social de finalidade prática e que esteja de acordo com as exigências próprias da ação e da participação dos atores da situação observada.

Thiollent (2011, p. 22-23) resume alguns dos principais aspectos da pesquisa-ação:

- a) há uma ampla e explícita interação entre pesquisadores e pessoas implicadas na situação investigada;
- b) desta interação resulta a ordem de prioridade dos problemas a serem pesquisados e das soluções a serem encaminhadas sob forma de ação concreta;
- c) o objeto de investigação não é constituído pelas pessoas e sim pela situação social e pelos problemas de diferentes naturezas encontrados nesta situação;



- d) o objetivo da pesquisa-ação consiste em resolver ou, pelo menos, em esclarecer os problemas da situação observada;
- e) há, durante o processo, um acompanhamento das decisões, das ações e de toda a atividade intencional dos atores da situação;
- f) a pesquisa não se limita a uma forma de ação (risco de ativismo): pretende-se aumentar o conhecimento dos pesquisadores e o conhecimento ou o “nível de consciência” das pessoas e grupos considerados.

O planejamento da pesquisa-ação difere significativamente dos outros tipos de pesquisa, não apenas em virtude de sua flexibilidade, mas, sobretudo porque envolve a ação dos pesquisadores e dos grupos interessados, o que ocorre nos mais diversos momentos da pesquisa. Dessa forma, é difícil apresentar seu planejamento com base em fases ordenadas temporalmente. (GIL, 2010).

Quanto à natureza dos dados, essa pesquisa é classificada como uma pesquisa qualitativa, que foca no diagnóstico de um problema específico numa situação específica, com vistas a alcançar algum resultado prático. Segundo Markoni e Lakatos (2008), no método qualitativo o pesquisador entra em contato direto e prolongado com os indivíduos, ambiente e a situação que está sendo investigada.

### 3.3 PLANO DE AÇÃO

Segundo Gil (2010, p. 154), “a pesquisa-ação concretiza-se com o planejamento de uma ação destinada a enfrentar o problema que foi objeto de investigação”.

Esse plano ou projeto deve indicar:

- a) Quais os objetivos que se pretende atingir;
- b) A população a ser beneficiada;
- c) A natureza da relação da população com as instituições que serão afetadas;
- d) A identificação das medidas que podem contribuir para melhorar a situação;
- e) Os procedimentos a serem adotados para assegurar a participação da população e incorporar suas sugestões; e
- f) A determinação das formas de controle do processo e de avaliação de seus resultados. (GIL, 2010, p. 154)

A pesquisa-ação pretende atingir o objetivo principal deste trabalho, uma vez que será possível verificar o impacto causado na situação patrimonial do órgão público ao se realizar os procedimentos necessários à avaliação inicial dos ativos imobilizados.

Para corresponder ao conjunto dos seus objetivos, a pesquisa-ação deve concretizar-se em alguma forma de ação planejada, objeto de análise, deliberação e avaliação.

A elaboração do plano de ação consiste em definir com precisão:

- a) Quem são os atores ou as unidades de intervenção?
- b) Como se relacionam os atores e as instituições: convergência, atritos, conflito aberto?
- c) Quem toma as decisões?
- d) Quais são os objetivos (ou metas) tangíveis da ação e os critérios de sua avaliação?
- e) Como dar continuidade à ação, apesar das dificuldades.
- f) Como assegurar a participação da população e incorporar suas sugestões?
- g) Como controlar o conjunto do processo e avaliar os resultados? (THIOLLENT, 2011, p. 79-80).

A ação corresponde ao que precisa ser feito ou transformado para obter a solução de um determinado problema. Dependendo do campo de atuação e da problemática adotada, existem vários tipos de ação, cuja tônica pode ser educativa, comunicativa, técnica, política, cultural, etc. No caso particular da ação técnica, como no caso da introdução de uma nova técnica, é necessário levar em conta o aspecto sócio cultural do seu contexto de uso. (THIOLLENT, 2011).

Essa pesquisa-ação foi realizada na Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste. Sua escolha se deu em virtude de ser a instituição onde o autor do presente estudo exerce suas atividades profissionais, fato este que facilita tanto a obtenção dos dados, como a análise *in loco* daqueles itens que necessitam de uma melhor avaliação. Essa pesquisa também vai ao encontro de uma necessidade da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste, visto que conforme o cronograma de ações estabelecido pela mesma, em atendimento a Portaria STN 828/2011, o prazo para término das ações de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis, se esgotava em 31/12/2012.

O primeiro passo para a realização dessa pesquisa, após definido o órgão a ser analisado, foi a obtenção dos dados. Os dados foram coletados a partir dos registros constantes no sistema de patrimônio da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste, tomando como referência o mês de dezembro de 2012.

Segundo Gil (2010), são adotadas diversas técnicas para a coleta de dados na pesquisa-ação, a mais usual é a entrevista. Também se utiliza o questionário, a observação participante, a história de vida, a análise de conteúdo e o sociodrama.

Diferentemente das pesquisas elaboradas segundo o modelo clássico da investigação científica em que as técnicas se caracterizam pela padronização, a pesquisa-ação tende a adotar preferencialmente procedimentos flexíveis.

Na pesquisa-ação, a coleta de dados é efetuada por grupos de observação e pesquisadores sob controle do seminário central. As principais técnicas utilizadas são a entrevista coletiva ou individual. Os locais de investigação e os indivíduos ou grupos são escolhidos em função do plano de amostragem com controle estatístico ou com critérios intencionais. Além dessas técnicas, são utilizados questionários convencionais que são aplicados em maior escala. No que diz respeito à informação já existente, diversas técnicas documentais permitem resgatar e analisar o conteúdo de arquivos. (THIOLLENT, 2011).

Seguindo o contexto atual de convergência aos padrões internacionais de práticas contábeis, e o constante nas NBCASP, foi empregado o *fair value* como valor de entrada para se realizar a avaliação dos itens patrimoniais da Câmara Municipal, uma vez que era legítima e fisicamente possível obtê-lo. Para se determinar o *fair value* de cada um dos bens móveis da Câmara Municipal, foi realizada pesquisa com fornecedores da Câmara Municipal e sites específicos em função do tipo de bem que estava sendo analisado, além de sites de venda de produtos usados, em dezembro de 2012.

Segundo Iudicibus e Martins (2007), o valor justo pode ser definido como o valor de mercado, que seria o quanto se deveria desembolsar no mercado para que uma entidade adquirisse o ativo objeto de avaliação, aproximadamente no mesmo estado.

É importante ressaltar que, para essa pesquisa, foram consultados preços referentes a itens novos e usados, aos valores de itens novos foram aplicados os efeitos do reconhecimento da depreciação para se conduzir a um valor razoável ao bem em análise.

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (2014), a avaliação pode ser realizada através de um laudo técnico por perito, entidade especializada ou através de um relatório realizado por comissão de servidores. Esse laudo elaborado pela comissão de servidores deverá ser devidamente documentado e formalizado, contendo a identificação do bem avaliado, descrição detalhada do procedimento, critérios utilizados e a vida útil remanescente do bem.

A avaliação inicial para adoção das novas normas contábeis, é de forma genérica a primeira atualização do ativo a valor justo após a adoção dessas normas. Trata-se de atualização dos bens para que seja possível o emprego dos novos procedimentos, como depreciação, amortização e exaustão.

O valor justo obtido através da avaliação inicial é considerado, para fins contábeis como custo atribuído, ou seja, o “novo custo”, em substituição aos valores anteriormente registrados pela contabilidade.

Conforme a Interpretação Técnica ICPC 10, no momento da adoção inicial das novas normas a entidade pode detectar itens do ativo imobilizado ainda em operação, capazes de proporcionar geração de benefícios econômicos futuros, que estejam reconhecidos no balanço por valores consideravelmente inferiores ou superiores ao seu valor justo. Nessas situações, entende-se que a prática mais adequada a ser adotada é empregar o valor justo como custo atribuído (*deemed cost*) para ajustar os saldos iniciais possivelmente subavaliados ou superavaliados. (CPC, 2009b).

Na pesquisa-ação, a partir do momento em que os pesquisadores e os interessados na pesquisa estão de acordo sobre os objetivos e os problemas a serem examinados, começa a constituição dos grupos que irão conduzir a investigação e o conjunto do processo. A técnica principal ao redor da qual as outras gravitam, é a do seminário. O seminário reúne os principais membros da equipe de pesquisadores e membros dos grupos implicados no problema sob observação. O papel do seminário consiste em examinar, discutir e tomar decisões acerca do processo de investigação. O seminário centraliza todas as informações coletadas e discute as interpretações. A partir do conjunto de informação processada, o seminário produz material, parte deste é de natureza teórica e outra parte empírica. (THIOLLENT, 2011).

Para avaliação dos bens móveis pertencentes ao patrimônio da Câmara Municipal, essa pesquisa contou com o apoio da comissão permanente de avaliação e reavaliação de bens permanentes. Em relação à avaliação do bem imóvel, essa pesquisa teve o apoio de Engenheiro Civil contratado pela Câmara Municipal, visto que a mesma não possui em seu quadro funcional profissional, a habilitação para essa avaliação.

Na pesquisa-ação, as ações investigadas envolvem produção e circulação de informação, elucidação e tomada de decisões, e outros aspectos supondo uma

capacidade de aprendizagem dos participantes. Estes já possuem essa capacidade adquirida nas atividades normais e em razão das condições peculiares da pesquisa-ação, essa capacidade é aproveitada e enriquecida em função das exigências da ação em torno da qual se desenrola a investigação. (THIOLLENT, 2011).

### 3.4 APRESENTAÇÃO DO ÓRGÃO PÚBLICO

Como já mencionado anteriormente, o órgão público escolhido para a realização da pesquisa-ação em questão é a Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste, município que está localizado na Região Metropolitana de Campinas, distante 130 km da capital São Paulo, com população de 180.009 habitantes (IBGE, 2010).

É importante destacar que se refere a uma espécie de órgão público ainda pouco explorada pelos pesquisadores e acadêmicos. Além de ser a instituição onde o autor deste estudo exerce suas atividades profissionais. Também deve ser destacado que a pesquisa foi desenvolvida sem qualquer viés político ou censura às informações que se faziam necessárias para o seu bom andamento.

No município, o Poder Legislativo é exercido pela Câmara Municipal, que no caso da cidade de Santa Bárbara d'Oeste, por força da Constituição Federal, Estadual e da Lei Orgânica do Município, é composta de 19 vereadores eleitos dentre os cidadãos maiores de 18 anos e no exercício dos direitos políticos.

O Plenário da Câmara Municipal, composto exclusivamente de vereadores, é o órgão máximo do Poder Legislativo Municipal. Compete a ele tomar decisões, dispondo sobre assuntos que lhe sejam próprios.

Suas principais funções são justamente legislar e fiscalizar a Administração Pública Municipal, a cargo do Poder Executivo.

A Câmara Municipal também pode exercer a função julgadora, quando julga seus pares, o prefeito e o vice-prefeito, por infrações político-administrativas.

Cabe à Câmara Municipal, com sanção do prefeito, dispor sobre as matérias de competência do Município, especialmente assuntos de interesse local. Além da função legislativa, a Câmara Municipal delibera sobre assuntos de sua competência privativa, não necessitando da sanção do Executivo, por exemplo, dispor sobre matéria regimental.

A Câmara Municipal composta pelos vereadores, legisla propondo e ou aprovando projetos relativos ao interesse local e que devem passar por um procedimento específico, o processo legislativo.

Assim, o processo legislativo é o conjunto de atos, ordenados na forma estabelecida pela Constituição Federal e de acordo com seus princípios, destinado a produzir normas jurídicas de natureza legislativa, isto é, que tramitam necessariamente pelo Poder Legislativo.

A Mesa Diretora da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste é constituída pelo Presidente, Vice-Presidente, 1º Secretário e 2º Secretário.

Conforme o art. 1º da Lei Municipal nº 58/2009, a Estrutura Administrativa da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste é constituída dos seguintes órgãos subordinados à Mesa Diretora e das estruturas a eles subordinadas:

I – Diretoria Administrativo-Financeira, com:

- a) Setor de Recursos Humanos;
- b) Setor de Suprimentos e Patrimônio;
- c) Setor de Manutenção e Conservação Predial;
- d) Setor de Apoio Administrativo.

II – Diretoria de Comunicação e Cerimonial, com:

- a) Setor de Comunicação;
- b) Setor de Cerimonial.

III – Controladoria, com o Setor de Contabilidade;

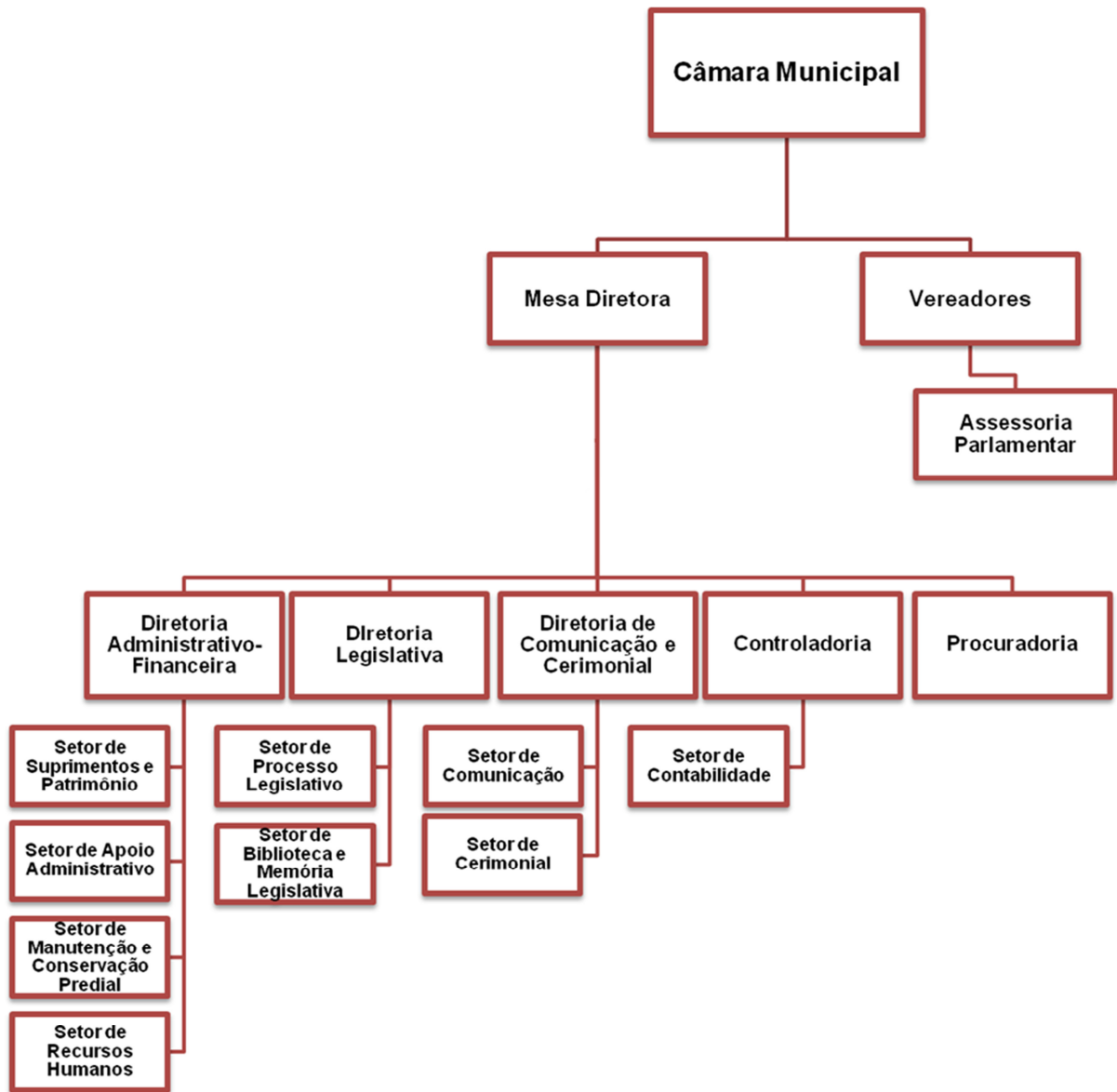
IV – Diretoria Legislativa, com:

- a) Setor de Processo Legislativo;
- b) Setor de Biblioteca e Memória Legislativa.

V – Procuradoria.

Na figura 1 é apresentado o organograma da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste.

**FIGURA 1 - ORGANOGRAMA CÂMARA MUNICIPAL DE SANTA BÁRBARA D'OESTE**



Fonte: Santa Bárbara D'Oeste (2009)

### 3.4.1 BENS A SEREM AVALIADOS

No que se refere aos ativos patrimoniais da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste, de acordo com a posição referente ao mês de dezembro de 2012, data limite considerada para esta análise, uma vez que com a implementação do procedimento de avaliação ocorre uma mudança de prática contábil, a Câmara Municipal possui cerca de 1.500 itens registrados no seu Sistema de Patrimônio, classificados em 22 contas contábeis, somando um valor total de R\$ 5.589.314,00.

Os bens imóveis representam um total de R\$ 4.299.301,16, conforme quadro 7.

#### QUADRO 7 – BENS IMÓVEIS

CONTA	DESCRIÇÃO	SALDO
1.4.2.1.1.01.00	Edifícios	R\$ 4.183.611,16
1.4.2.1.1.91.00	Instalações	R\$ 22.800,00
1.4.2.1.1.92.00	Outros bens imóveis	R\$ 92.890,00
	<b>TOTAL BENS IMÓVEIS</b>	<b>R\$ 4.299.301,16</b>

Fonte: Sistema de Patrimônio da Câmara Municipal

Já os bens móveis representam um total de R\$ 1.290.012,84, conforme quadro 8.

#### QUADRO 8 – BENS MÓVEIS

CONTA	DESCRIÇÃO	SALDO
1.4.2.1.2.06.00	Aparelhos e equipamentos de comunicação	R\$ 17.762,44
1.4.2.1.2.08.00	Aparelhos, eq. e ut. médicos odontológicos e laboratoriais	R\$ 692,90
1.4.2.1.2.12.00	Aparelhos e utensílios domésticos	R\$ 21.495,95
1.4.2.1.2.18.00	Coleções e materiais bibliográficos	R\$ 44.605,81
1.4.2.1.2.24.00	Equipamentos de proteção, segurança e socorro.	R\$ 1.168,09
1.4.2.1.2.30.00	Máquinas e equipamentos energéticos	R\$ 5.866,59
1.4.2.1.2.32.00	Máquinas e equipamentos gráficos	R\$ 8.762,40
1.4.2.1.2.33.00	Equipamentos para áudio, vídeo e foto	R\$ 61.522,10
1.4.2.1.2.34.00	Máquinas, utensílios e equipamentos diversos.	R\$ 180.844,78
1.4.2.1.2.35.00	Equipamentos de processamento de dados	R\$ 326.326,75
1.4.2.1.2.36.00	Máquinas, instalações e utensílios de escritório.	R\$ 1.564,00
1.4.2.1.2.38.00	Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina.	R\$ 92,00
1.4.2.1.2.39.00	Equipamentos hidráulicos e elétricos.	R\$ 840,00
1.4.2.1.2.42.00	Mobiliário em geral.	R\$ 324.803,20
1.4.2.1.2.48.00	Veículos diversos.	R\$ 55,00
1.4.2.1.2.51.00	Peças não incorporáveis a imóveis.	R\$ 61.522,10
1.4.2.1.2.52.00	Veículos de tração mecânica.	R\$ 203.875,00
1.4.2.1.2.57.00	Acessórios para automóveis.	R\$ 2.044,08
1.4.2.1.2.99.00	Outros bens móveis.	R\$ 26.169,65
	<b>TOTAL BENS MÓVEIS</b>	<b>R\$ 1.290.012,84</b>

Fonte: Sistema de Patrimônio da Câmara Municipal



Conforme pode ser observado no quadro 8, as contas que apresentam os maiores volumes financeiros, são respectivamente: equipamentos de processamento de dados e mobiliário em geral, esse fato se deve principalmente em razão das atividades desenvolvidas pelo órgão, que são basicamente funções administrativas.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO

Neste capítulo são apresentadas a análise e discussão da pesquisa-ação. Inicia-se com uma análise e verificação *in loco* dos bens registrados no patrimônio, com o objetivo de identificar se algum item perdeu as características que levaram ao seu reconhecimento como ativo. Amplia-se a análise para determinação da vida útil e valor residual dos itens registrados no patrimônio. Em seguida, procede-se à verificação no sistema de patrimônio, de bens registrados com valores irrisórios. Ao final é estabelecido o *fair value* dos bens imóveis e móveis da Câmara Municipal.

### 4.1 ATENDIMENTO AO CONCEITO DE ATIVO

Com o objetivo de realizar a avaliação inicial dos bens móveis da Câmara Municipal, foi realizada uma reunião com a comissão de avaliação, onde foram definidas as estratégias que seriam realizadas para alcançar esse objetivo. Nessa reunião o servidor efetivo, responsável pelo setor de patrimônio, afirmou que havia realizado o levantamento de todos os bens móveis da Câmara Municipal e que todos esses bens estavam registrados no sistema. O servidor responsável pelo patrimônio, forneceu relatórios do sistema de patrimônio, em posse desses relatórios foi traçada uma primeira ação a ser desenvolvida, que seria identificar se algum item registrado no sistema havia perdido as características que permitiram o seu reconhecimento como ativo.

Estabelecida essa estratégia, a comissão iniciou uma inspeção *in loco* em todos os departamentos e setores da Câmara Municipal, com objetivo de identificar esses bens móveis que haviam perdido as características de ativo.

Ao final dessa inspeção, foi novamente realizada uma reunião com a comissão de avaliação, onde foram apresentados os resultados desse levantamento, sendo apresentada a relação dos itens que haviam perdido as características de ativo. Conforme a quadro 9, foram identificados 134 itens, que totalizaram um valor total de R\$ 110.430,77. Considerando que esses itens haviam perdido as características que permitiram o seu reconhecimento como ativo, esses bens foram baixados.

## QUADRO 9 – RELAÇÃO DE BENS BAIXADOS

CONTAS	QUANTIDADE DE ITENS	VALOR
Aparelhos e equipamentos de comunicação	27	R\$ 2.892,00
Equipamentos de proteção, segurança e socorro.	2	R\$ 486,00
Máquinas e equipamentos energéticos	17	R\$ 551,15
Equipamentos para áudio, vídeo e foto	4	R\$ 113,20
Máquinas, utensílios e equipamentos diversos.	2	R\$ 3.069,00
Equipamentos de processamento de dados	62	R\$ 83.110,60
Mobiliário em geral.	3	R\$ 600,02
Peças não incorporáveis a imóveis.	15	R\$ 19.347,80
Acessórios para automóveis.	2	R\$ 261,00
<b>TOTAL DE BAIXAS</b>	<b>134</b>	<b>R\$ 110.430,77</b>

Fonte: Elaboração própria

Como pode ser observado no quadro 9, a conta que sofreu o maior número de baixas, foi a conta de equipamento de processamentos de dados, esse fato se deve principalmente a computadores que a Câmara Municipal guardava em seu depósito de bens inativos, como fiel depositária, em razão de ação criminal da Polícia Civil, que investiga a compra desses equipamentos com softwares piratas, na gestão de um ex-Presidente. Esse, foi um dos itens, que acabou ocasionando a cassação do seu mandato.

Outra conta que também sofreu grande número de baixas, foi a conta de peças não incorporáveis a imóveis, esse fato se deve a persianas que a Câmara Municipal também guardava em seu depósito de bens inativos, como fiel depositária, em razão de uma ação na justiça, que investiga uma fraude na licitação que resultou na aquisição desses itens. Esse fato, também ocorreu na gestão desse ex-Presidente cassado.

### 4.2 DETERMINAÇÃO DA VIDA ÚTIL E VALOR RESIDUAL

O próximo passo foi a determinação da vida útil e valor residual do ativo imobilizado da Câmara Municipal. Cabe fazer uma ressalva em relação a determinação da vida útil e valor residual, a comissão de avaliação optou em se basear em uma tabela da STN – Secretaria do Tesouro Nacional, com a o argumento que a mesma estaria estabelecendo as diretrizes para a convergência

aos padrões internacionais e que em razão do prazo para conclusão dos trabalhos talvez não conseguissem determinar a vida útil e valor residual para todos os itens do ativo imobilizado. A vida útil e valor residual de cada conta são apresentados no quadro 10.

#### QUADRO 10 – VIDA ÚTIL E VALOR RESIDUAL DO ATIVO IMOBILIZADO

CONTAS	VIDA ÚTIL (ANOS)	VALOR RESIDUAL
Edifício	30	10%
Terreno	-	-
Aparelhos e equipamentos de comunicação	10	20%
Aparelhos, eq. e ut. médicos, odontológicos e laboratoriais	15	20%
Aparelhos e utensílios domésticos	10	10%
Coleções e materiais bibliográficos	10	0%
Equipamentos de proteção, segurança e socorro.	10	10%
Máquinas e equipamentos energéticos	10	10%
Máquinas e equipamentos gráficos	15	10%
Equipamentos para áudio, vídeo e foto	10	10%
Máquinas, utensílios e equipamentos diversos.	10	10%
Equipamentos de processamento de dados	5	10%
Máquinas, instalações e utensílios de escritório.	10	10%
Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina.	10	10%
Mobiliário em geral.	10	10%
Peças não incorporáveis a imóveis.	10	10%
Veículos de tração mecânica.	15	10%
Acessórios para automóveis.	5	10%
Outros bens móveis.	10	10%

Fonte: Elaboração própria

Em relação a opção adotada pela comissão de avaliação, ressaltei que discordava dessa opção adotada, e disse aos mesmos que ao optarem por se basear em uma tabela pronta para determinar a vida útil e valor residual do ativo imobilizado, estariam contrariando as IPSAS, que definem que para determinação da vida útil a entidade deve se basear no período durante o qual espera utilizar o ativo, e, para definição do valor residual, a entidade deve se basear no valor estimado que a mesma esperaria obter com a venda do ativo ao final da sua vida útil, após deduzir os custos estimados de venda.

Para demonstrar o problema causado por essa opção, fiz referência a vida útil e valor residual dos automóveis da Câmara Municipal, onde com base na tabela da STN a comissão determinou respectivamente, 15 anos e 10%, porém efetivamente a Câmara Municipal utiliza os veículos durante o período de garantia de fábrica dos veículos, após o vencimento dessa garantia, já se inicia um processo para substituição dos mesmos, portanto, com base nessa particularidade da entidade, a vida útil dos veículos deveria ser determinada em 3 anos, com o valor residual 50%.

Conforme Falcão (2010), a política de troca de veículos de uma entidade é um fator determinante para definição da vida útil, considerando que a vida útil econômica de um veículo seja de 10 anos, uma entidade pública pode optar por trocar seus veículos a cada 5 anos. Assim, esse tipo de política interferirá na determinação da vida útil dos veículos para aquela entidade, que será de 5 anos.

Outro exemplo é a conta edifícios, onde também com base na tabela da STN foi determinada uma vida útil de 30 anos e valor residual de 10%. Isso não reflete a realidade, visto que se espera utilizar o edifício de uma forma perene, ou seja, por um longo período, além do que ao final desse período de 30 anos o edifício não teria um valor de mercado somente de 10% do seu valor atual.

Em relação ao edifício da Câmara Municipal, o valor depreciável deveria corresponder a 25% do seu valor, que corresponde às instalações integradas ao edifício (elétricas, hidráulicas, etc.), que sofrem deterioração e necessitam de manutenção periódica. Considerando o período de manutenção desses itens do edifício, pode-se determinar uma vida útil de 10 anos para esse valor depreciável.

Apesar das minhas considerações, a comissão de avaliação em sua maioria optou por adotar o modelo baseado na tabela da STN com as justificativas já apresentadas pelos mesmos, porém afirmaram que essa metodologia poderia ser revista futuramente, visando se adequar as IPSAS.

#### 4.3 VALORES IRRISÓRIOS

Novamente em reunião com a comissão de avaliação, foi traçada uma nova ação a ser realizada, que seria identificar itens que estivessem registrados no patrimônio da Câmara Municipal com valores irrisórios.

Após a análise do relatório do sistema de patrimônio, foram identificados 31 itens que estavam registrados ao valor de R\$ 0,01 (um centavo). Esses itens estão dispostos no quadro 11.

### QUADRO 11 – BENS COM VALORES IRRISÓRIOS

CONTAS	QUANTIDADE DE ITENS
Aparelhos e utensílios domésticos	1
Mobiliário em geral	15
Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	1
Equipamentos de proteção, segurança e socorro	10
Equipamentos de processamento de dados	4
<b>TOTAL</b>	<b>31</b>

Fonte: Elaboração própria

Conforme o quadro 11, a conta que apresentou o maior número de itens registrados com valores irrisórios foi mobiliário geral, esse fato se deve principalmente a mesas e balcões da Presidência e da sala de reuniões, que apesar de serem itens com quase 20 anos, não foram substituídos em razão da qualidade da madeira e acabamento, porém em razão da conversão da moeda, esses itens não sofreram a devida correção nos seus valores.

Apesar dessa análise apresentar uma quantidade baixa de itens registrados com valores irrisórios, essa realidade pode ser diferente em outros órgãos, como exemplo em Prefeituras, que normalmente trabalham com um orçamento apertado, e, acabam dessa forma utilizando os bens por um longo período. Portanto, se essa análise fosse realizada em uma Prefeitura ou outro órgão, haveria grande possibilidade de que houvesse um percentual maior de itens registrados com valores irrisórios, em relação ao total dos itens registrados no patrimônio.

Como exemplo dessa afirmação, pode-se citar a pesquisa realizada por Amaral e Borba (2012) na Universidade Federal de Santa Catarina, onde pela análise de dados, verificou-se que 28.889 itens, ou 7,86%, dos bens do ativo imobilizado estavam registrados a R\$ 0,01 (um centavo).

#### 4.4 AVALIAÇÃO INICIAL DOS BENS IMÓVEIS E MÓVEIS

Posteriormente, foi agendada uma reunião com o Engenheiro contratado pela Câmara Municipal para avaliação do imóvel. Nessa reunião, ele disse que para realizar essa avaliação, o primeiro passo seria a vistoria do imóvel. Também afirmou, que já estava em posse da matrícula atualizada do imóvel, emitida pelo Oficial de Registro de Imóveis de Santa Bárbara D'Oeste.

Ele disse, que o objetivo dessa avaliação do imóvel é encontrar o valor de mercado, o qual é definido pela NBR 14653-1, no item 3.44, da seguinte forma: “Quantia mais provável pela qual se negociaria voluntariamente e conscientemente um bem, numa data de referência, dentro das condições do mercado vigente”.

Nessa mesma norma, no item 8.2, são relacionados e definidos os métodos para identificar o valor de um bem, de seus frutos e direitos:

**Método comparativo direto de dados de mercado:** Identifica o valor de mercado do bem por meio de tratamento técnico dos atributos dos elementos comparáveis, constituintes da amostra. **Método involutivo:** Identifica o valor de mercado do bem, alicerçado no seu aproveitamento eficiente, baseado em modelo de estudo de viabilidade técnico-econômica, mediante hipotético empreendimento compatível com as características do bem e com as condições do mercado no qual está inserido, considerando-se cenários viáveis para execução e comercialização do produto. **Método evolutivo:** Identifica o valor do bem pelo somatório dos valores de seus componentes. Caso a finalidade seja a identificação do valor de mercado, deve ser considerado o fator de comercialização. **Método da capitalização da renda:** Identifica o valor do bem, com base na capitalização presente da sua renda líquida prevista, considerando-se cenários viáveis (grifo nosso). (ABNT, 2001)

Para essa avaliação do imóvel, o Engenheiro afirmou que estaria utilizando o método comparativo direto de dados de mercado. Depois de realizada a vistoria e os demais procedimentos para determinação do valor de mercado, em uma nova reunião, ele apresentou o laudo de avaliação do imóvel.

Para determinação do valor do terreno, o Engenheiro afirmou que realizou pesquisa de mercado, consultando o valor dos terrenos localizados no mesmo loteamento onde está localizado o imóvel da Câmara Municipal. Em relação à avaliação da edificação, relatou que foi realizada levando em consideração os valores de mão de obra, custo de materiais e o custo da edificação no mercado.

Os valores constantes no laudo são apresentados na coluna após avaliação, na tabela 1.

**TABELA 1 – COMPARATIVO BENS IMÓVEIS**

<b>CONTAS</b>	<b>VALOR ANTES DA AVALIAÇÃO</b>	<b>VALOR APÓS AVALIAÇÃO</b>
Edifícios	R\$ 4.183.611,16	R\$ 7.042.512,00
Instalações	R\$ 22.800,00	R\$ 0,00
Outros bens imóveis	R\$ 92.890,00	R\$0,00
Terreno	R\$ 0,00	R\$ 4.291.161,00
<b>TOTAL BENS IMÓVEIS</b>	<b>R\$ 4.299.301,16</b>	<b>R\$ 11.333.673,00</b>

Fonte: Elaboração própria

Considerando o *fair value* do imóvel, conforme a tabela 1, pode-se verificar que o mesmo estava subavaliado, sendo observada uma valorização de R\$ 7.034.371,84, em relação ao seu valor antes da avaliação. Essa valorização no valor do imóvel pode ser atribuída a valorização imobiliária registrada nos últimos anos.

Em nova reunião com a comissão de avaliação, ficou estabelecido que para determinação dos valores dos bens móveis, seriam utilizados o método comparativo de dados do mercado e o método comparativo direto de custo, que são assim definidos na NBR 14653-1:

- a) Método comparativo direto de dados do mercado: Identifica o valor de mercado do bem por meio de tratamento técnico dos atributos dos elementos comparáveis, constituintes da amostra.
- b) Método comparativo direto de custo: Identifica o custo do bem por meio de tratamento técnico dos atributos dos elementos comparáveis, constituintes da amostra.

A opção entre os métodos ficou condicionada a data de aquisição, onde para os bens adquiridos em 2011 e 2012, a opção adotada seria o método comparativo direto de custo, com emprego da depreciação, levando em consideração sua vida econômica útil. Para os bens adquiridos em anos anteriores, foi adotado o método comparativo direto de dados do mercado.

Todos os bens avaliados foram vistoriados pela comissão de avaliação, tendo por finalidade o levantamento dos dados necessários à sua caracterização, além da apreciação do seu estado de conservação.

Posteriormente, foram realizadas extensas pesquisas com fornecedores, com o objetivo de identificar o *fair value* desses itens. Após a realização dessas



pesquisas pela comissão de avaliação, foram estabelecidos para os bens móveis, os seguintes valores dispostos na coluna após avaliação, apresentados na tabela 2.

**TABELA 2 – COMPARATIVO BENS MÓVEIS**

<b>CONTAS</b>	<b>VALOR ANTES DA AVALIAÇÃO</b>	<b>VALOR APÓS AVALIAÇÃO</b>
Aparelhos e equipamentos de comunicação	R\$ 17.762,44	R\$ 13.045,54
Aparelhos, eq. e ut. médicos, odontológicos e laboratoriais	R\$ 692,90	R\$ 409,00
Aparelhos e utensílios domésticos	R\$ 21.495,95	R\$ 13.646,00
Coleções e materiais bibliográficos	R\$ 44.605,81	R\$ 46.419,81
Equipamentos de proteção, segurança e socorro	R\$ 1.168,09	R\$ 1.095,00
Máquinas e equipamentos energéticos	R\$ 5.866,59	R\$ 3.095,00
Máquinas e equipamentos gráficos	R\$ 8.762,40	R\$ 11.690,00
Equipamentos para áudio, vídeo e foto	R\$ 61.522,10	R\$ 43.297,90
Máquinas, utensílios e equipamentos diversos.	R\$ 180.844,78	R\$ 127.633,75
Equipamentos de processamento de dados	R\$ 326.326,75	R\$ 137.187,00
Máquinas, instalações e utensílios de escritório.	R\$ 1.564,00	R\$ 408,00
Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina.	R\$ 92,00	R\$ 50,00
Equipamentos hidráulicos e elétricos.	R\$ 840,00	R\$ 0,00
Mobiliário em geral.	R\$ 324.803,20	R\$ 207.811,06
Veículos diversos.	R\$ 55,00	R\$ 0,00
Peças não incorporáveis a imóveis.	R\$ 61.522,10	R\$ 17.768,00
Veículos de tração mecânica.	R\$ 203.875,00	R\$ 138.670,00
Acessórios para automóveis.	R\$ 2.044,08	R\$ 923,00
Outros bens móveis.	R\$ 26.169,65	R\$ 19.743,45
<b>TOTAL BENS MÓVEIS</b>	<b>R\$ 1.290.012,84</b>	<b>R\$ 782.892,51</b>

Fonte: Elaboração própria

Com base no *fair value* dos bens móveis, conforme tabela 2, pode-se verificar uma desvalorização no valor dos bens móveis de R\$ 507.120,33, em relação ao valor antes da avaliação inicial.

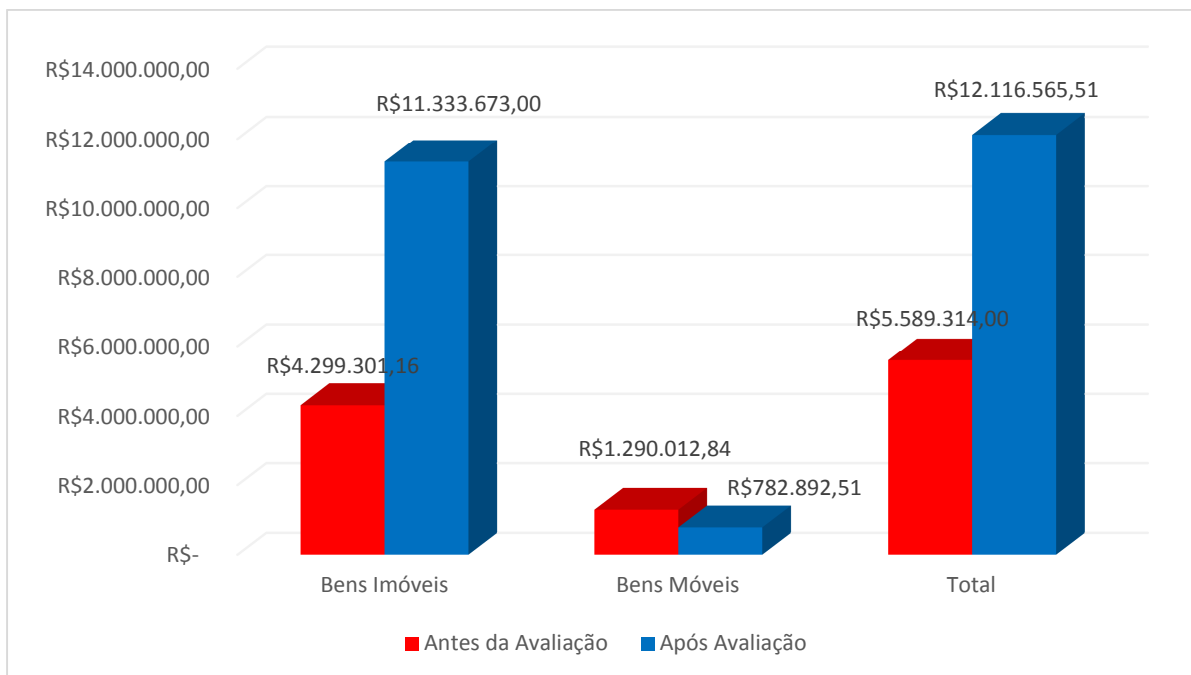
Analisando as contas, pode-se observar que, a conta de equipamentos de processamento de dados, apresentou a maior redução em termos financeiros, esse fato se deve principalmente aos equipamentos que foram baixados, por terem perdido as características de ativo e a obsolescência tecnológica, que faz com que esses itens sofram uma rápida desvalorização.

O aumento nas contas a respeito de coleções e materiais bibliográficos e máquinas e equipamentos gráficos, ocorreu por intermédio da aquisição de materiais durante o período da avaliação.

Cabe ressaltar, que conforme, manifestação escrita do Bibliotecário da Câmara Municipal, os materiais bibliográficos não sofreram ajuste no seu valor, visto que os mesmos haviam sido adquiridos recentemente, e, conforme a manifestação do mesmo, em pesquisa em várias livrarias, os mesmos já apresentavam valores que refletiam o seu valor justo.

Fazendo uma análise das variações, antes e após a avaliação inicial, pode ser observada uma redução de 39,31% nos bens móveis, um aumento de 163,62% nos bens imóveis e um aumento de 116,78% no total do ativo imobilizado, conforme demonstrado na figura 2:

**FIGURA 2 - ANÁLISE COMPARATIVA DO ATIVO IMOBILIZADO ANTES E APÓS A AVALIAÇÃO INICIAL**



Fonte: Elaboração própria

Como pode ser observado na figura 2, o registro pelo custo histórico ao longo do tempo pode ocasionar grandes distorções, que podem ser ampliadas em razão da vida útil do bem analisado.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil passa atualmente por um processo de convergência às IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*, por intermédio das NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A partir desse processo de convergência na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o patrimônio público passa a ter um papel de destaque. Esse novo enfoque no patrimônio público permitirá que sejam geradas informações necessárias à gestão patrimonial, oferecendo aos usuários informações confiáveis sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica e financeira em apoio ao processo de tomada de decisão.

A construção deste trabalho teve como suporte a inovação na prática contábil aplicada ao setor público referente a avaliação inicial para adoção de novas normas contábeis, que se trata de um procedimento a ser realizado em razão da convergência aos padrões internacionais.

Assim sendo, o objetivo geral deste trabalho foi de analisar através de uma pesquisa-ação o impacto no ativo imobilizado de um órgão público, em razão da convergência aos padrões internacionais.

Após a conclusão dessa pesquisa, pode-se considerar que a situação problema e o objetivo geral deste trabalho foram alcançados, uma vez que através do envolvimento do pesquisador e comissão de servidores nessa pesquisa, foi possível demonstrar o impacto no ativo imobilizado da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste em razão da convergência aos padrões internacionais. Além disso, puderam ser identificadas várias particularidades que envolvem os itens e valores registrados no ativo imobilizado do setor público, como por exemplo a falta de registro de itens, itens que não deviam mais estar registrados e itens sub ou superavaliados. Essas particularidades foram ocasionadas pela falta do enfoque patrimonial.

Como pode ser observado nessa pesquisa, vários itens que não deveriam estar mais registrados no ativo imobilizado dos órgãos públicos, como no caso dos bens móveis em que a Câmara Municipal era fiel depositária, em razão de processos de investigação criminal e judicial, apesar de não estarem mais gerando benefícios econômicos futuros, permaneciam registrados, devido à falta de foco no

patrimônio, antes desse processo de convergência. Da mesma forma, por causa da falta de normatização e orientação expressa, outros itens que deveriam estar registrados no ativo imobilizado também, não estão, como é o caso dos bens de uso comum, que a partir de agora devem ser registrados.

Considerando que a comissão de avaliação à época em sua maioria optou por se basear na tabela da STN – Secretaria do Tesouro Nacional, para determinação da vida útil e do valor residual do ativo imobilizado, pode-se concluir que esta opção foi equivocada, visto que não se observou o que determinam as IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*, que estabelecem que para definição da vida útil e do valor residual do ativo imobilizado devem ser respeitadas as particularidades da entidade. Porém, os atuais membros da comissão de avaliação, ao tomarem ciência dos resultados dessa pesquisa, deliberaram pela revisão da vida útil e valor residual do ativo imobilizado.

Outro fator que pode ser observado nessa pesquisa é o registro de bens com valores irrisórios, que tem como principais fatores a inflação, conversão da moeda e a falta de normativo que tivesse uma orientação expressa para realização dos procedimentos de avaliação, reavaliação e *impairment*. Considerando esses fatores, se essa pesquisa fosse replicada em outro órgão público que tenha vários bens antigos registrados no ativo imobilizado, a tendência é um aumento na quantidade desses casos, em relação ao total do ativo imobilizado.

Como o ativo imobilizado da Câmara Municipal estava registrado pelo custo histórico, seus valores não refletiam o valor justo dos mesmos, pois houve oscilações nos seus valores ao longo dos anos, que não foram devidamente registradas, como pode ser observado nessa pesquisa, visto que os bens móveis tiveram uma redução no seu valor e os bens imóveis tiveram um aumento. Os bens móveis têm uma tendência a desvalorização referente ao desgaste e obsolescência, já os bens imóveis tendem a fazer um caminho inverso em razão da valorização imobiliária, observada nos últimos tempos.

A principal contribuição deste trabalho consistiu em demonstrar os procedimentos que podem ser adotados para avaliação inicial do ativo imobilizado no setor público, em razão da adoção das novas normas contábeis, caso a opção seja pela realização desse procedimento pela comissão de servidores, e qual o impacto esses procedimentos podem gerar no ativo imobilizado.

Outras contribuições que podem ser elencadas:

- a) No meio acadêmico, a discussão teórica relacionada a avaliação inicial para adoção de novas normas contábeis do setor público;
- b) Referente ao aperfeiçoamento profissional, a contribuição está no estímulo aos servidores públicos municipais de participarem desta pesquisa e dessa forma contribuírem para o crescimento desta discussão;
- c) Para a ciência e tecnologia contábil, que oportunamente neste estudo proporciona a discussão sobre o tema e através de suas conclusões agregar conhecimentos ao estudo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Considerando que o Brasil passa por um processo de convergência aos padrões internacionais, e, que conseqüentemente novas práticas são introduzidas, como: avaliação inicial, reavaliação, *impairment* e depreciação. Grande é o campo de pesquisa que se abre. Assim, para futuras pesquisas se sugere:

- a) Estudos sobre avaliação inicial do ativo imobilizado de outros órgãos públicos;
- b) Estudos sobre o impacto da reavaliação;
- c) Estudos sobre o impacto do *impairment* no setor público;
- d) Estudos sobre o impacto da implantação da depreciação no setor público.

Por fim, cabe fazer uma crítica ao Conselho Federal de Contabilidade nesse processo de convergência, que se refere ao fato de ainda não estarem vigentes as NBCASP convergidas, ou seja, as normas que estão em consonância com as IPSAS, apesar das audiências públicas das mesmas terem sido encerradas em 2011. Dessa forma, permanecem as atuais, que conforme pode ser observado no quadro 5 e 6 deste trabalho são bem incipientes.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Neuton Alcedir de Lima; BORBA, José Alonso. As reavaliações de ativos na nova contabilidade pública: o caso da Universidade Federal de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, Santa Catarina, RS, v. 11, n. 33, p. 35-50, ago./nov. 2012. <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v11n33p35-50>.

ANTUNES, Jerônimo; ANTUNES, Guilherme Marinovic Brscan; PENTEADO, Isis Malusá. A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS-1. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP, 10, 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: SEMEAD, 2007.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 14.653-01: **Avaliação de bens parte 1**: procedimentos gerais. Disponível em: < <http://www.saladocorretor.com/avaliadordeimoveis/wp-content/uploads/2014/11/NBR-14653-1-2001-Avaliação-de-Bens-Procedimentos-Gerais.pdf> >. Acesso em: 13 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. NBR 14.653-02: **Avaliação de bens parte 2**: imóveis urbanos. Disponível em: < <http://www.saladocorretor.com/avaliadordeimoveis/wp-content/uploads/2014/11/NBR-14653-2-2004-Avaliação-de-Bens-Imóveis-Urbanos.pdf> >. Acesso em: 15 ago. 2015.

BRASIL. Alvará de 28 de junho de 1808. Crêa o Erario Regio e o Conselho da Fazenda. **Leis Históricas**. Disponível em < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/rev\\_35/alvara.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/rev_35/alvara.htm) > Acesso em: 01 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Constituição Política do Império do Brazil de 25 de março de 1924. **Leis Históricas**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)> Acesso em 01 jun. 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 República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 23. mar. 1964.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 05. maio 2000.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao

Setor Público. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 26. ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: < [http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN\\_828\\_20111214.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf) >. Acesso em: 04. dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 6. ed. Disponível em: < [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU\\_MCASP\\_6edicao/05eea5ef-a99c-4f65-a042-077379e59deb](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU_MCASP_6edicao/05eea5ef-a99c-4f65-a042-077379e59deb) >. Acesso em: 22. jun. 2015.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes; COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 839-876, 2010.

CARVALHO, Rafael de Moura Fé; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. 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**, [S.l.], v. 8, n. 3, p. 62-81, jul. 2012. Disponível em: < <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2652> >. Acesso em: 14 jul. 2015.

CHAN, James L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de educação e pesquisa em contabilidade**, Brasília, DF, v. 4, n. 1, art. 1, p. 1-17, jan./abr., 2010. Disponível em: < <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/145> >. Acesso em: 15 jul. 2015.

CHRISTIAENS, Johan et al. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. **Review of Administrative Sciences**, Hudson, NY, 2015, vol. 81 (1), p.158-177, <http://dx.doi.org/10.1177/0020852314546580>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 05. out. 2007.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008, alterada pelas Resoluções CFC nº 1.268, de 10 de dezembro de 2009 e CFC nº 1.437, de 22 de março de 2013. Aprova a NBC T 16.5 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 2008a.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008, alterada pela Resolução CFC nº 1.437, de 22 de março de 2013. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 2008b.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 27. **Ativo Imobilizado**. 2009a. Disponível em: < [http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/316\\_CPC\\_27\\_rev%2006.pdf](http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/316_CPC_27_rev%2006.pdf) >. Acesso em: 22. jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Pronunciamento Técnico CPC 37 (R1). **Adoção inicial das normas internacionais de Contabilidade**. 2010. Disponível em: < [http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/402\\_CPC\\_37\\_R1\\_rev%2007.pdf](http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/402_CPC_37_R1_rev%2007.pdf) >. Acesso em: 24. jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Interpretação Técnica ICPC 10. **Interpretação sobre a aplicação inicial ao ativo imobilizado e à propriedade para investimento dos pronunciamentos técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43**. 2009b. Disponível em: < [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/102\\_ICPC\\_10.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/102_ICPC_10.pdf) >. Acesso em: 24. jun. 2015.

\_\_\_\_\_. CPC 00 Pronunciamento Conceitual Básico (R1). **Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro**. 2011. Disponível em: < [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf) >. Acesso em: 24. jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Pronunciamento Técnico CPC 46. **Mensuração do valor justo**. 2012. Disponível em: < [http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/395\\_CPC\\_46\\_rev%2006.pdf](http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/395_CPC_46_rev%2006.pdf) >. Acesso em: 24. jul. 2015.

\_\_\_\_\_. Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1). **Redução ao valor recuperável de ativos**. 2010b. Disponível em: < [http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/27\\_CPC\\_01\\_R1\\_rev%2005.pdf](http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/27_CPC_01_R1_rev%2005.pdf) >. Acesso em: 24. jul. 2015.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e desafios para a Contabilidade Pública. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf> . Acesso em: 24. jun. 2015.

ECKERT, Alex et al. Normas contábeis de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado: impacto em empresas de bens industriais gaúchas listadas na BM&FBovespa. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Paraná, v. 4, n. 2, p. 69-89, maio/ago. 2012. Disponível em: < <http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs/index.php/rcc/article/view/26574> >. Acesso em: 10. ago. 2015.

FALCÃO, Patricia Garone Figueira. **Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público à luz da teoria da contabilidade, da legislação brasileira e das normas da IFAC**. 2010. 18 f. Trabalho de Conclusão



de Curso (Especialização em Contabilidade Pública)-Universidade de Brasília – UNB, Brasília, 2010. Disponível em: < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055114.PDF> >. Acesso em: 10. ago. 2015.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues et al. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, v. 6, n. 4, p. 434-447, out./dez. 2012. Disponível em: < <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/260> >. Acesso em: 10. jun. 2015.

GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalg; ALMEIDA, José Elias Feres de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública *vis-à-vis* as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 48, n. 1, p. 183-206, jan./fev. 2014. Disponível em: < [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-76122014000100008](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122014000100008) >. Acesso em: 10. ago. 2015.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRACILIANO, Erivelton Araújo; FIALHO, Wilton Clarimar Dutra. Registro da depreciação na contabilidade pública: uma contribuição para o disclosure de gestão. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14-21, jan./abr. 2013.

GROSSI, G.; SOVERCHIA, M. European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting. **Abacus: a Journal of accounting finance and business studies**, 2011, Dec., vol.47(4), p. 525-552 <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6281.2011.00353.x>

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**; trad. Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE. **Censo Demográfico 2010**. Disponível em: < <http://www.censo2010.ibge.gov.br> >. Acesso em: 10 ago. 2015.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **2010 IFAC Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público** v. 1, New York: IFAC, 2010. Tradução: CFC Disponível em: < [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010\\_web.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf) >. Acesso em: 10. abr. 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_, Sergio; MARTINS, Eliseu. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade & Finanças**, ed. 30 anos de Doutorado, p. 9-18, jun. 2007.

LIMA, Igor Gabriel; NASCIMENTO, José Orcélio; DIAS, Hélio de Lara. Mensuração e evidência dos bens de infraestrutura. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE

CUSTOS, 17, 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Minas Gerais, 2010. Disponível em: < <http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/708/708> >. Acesso em: 10 ago. 2015.

LIMA, Diana Vaz de et al. Pesquisa empírica: uma contribuição ao tratamento contábil dos bens de uso comum. **Revista Ambiente Contábil**, Rio Grande do Norte, v. 3, n. 2, p. 34-44, jul./dez. 2011. Disponível em: < <http://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/1354> >. Acesso em: 10 ago. 2015.

\_\_\_\_\_; SANTANA, Cláudio 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**. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65> >. Acesso em: 10 ago. 2015.

MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva; ARAÚJO, Marcelo Bicalho Vitorino de; BRAGA, Josué Pires. Impacto do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade na relevância das informações contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, v. 6, n. 4, art. 2, p. 367-382, out./dez. 2012. Disponível em: < <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/611> >. Acesso em: 10 ago. 2015.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Eliseu; et. al. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, Heriberto Henrique Vilela do; BOTELHO, Ducinéli Regis; LIMA, Diana Vaz de. Convergência às normas internacionais de contabilidade governamental: análise e comparação das estruturas das normas brasileiras atuais e propostas. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 5, n. 2, p. 21-42, abr./jun. 2011. Disponível em: < <http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/274/217> >. Acesso em: 10 ago. 2015.

PEREIRA, Anísio Candido et al. A Avaliação de ativos e o tratamento da carteira de títulos e valores mobiliários pelas instituições financeiras. In: IV SIMPÓSIO NACIONAL DE GESTÃO DE COMPETÊNCIAS ORGANIZACIONAIS, 2004, São Paulo. IV Simpósio Nacional de Gestão de Competências Organizacionais, 2004. v. 4.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Contribuição ao processo de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do impairment test.

**Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 3, n. 2, p. 1-16, abr./jun. 2009.

Disponível em: <

<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/204/136> >.

Acesso em: 10 ago. 2015.

RUA, Susana Catarino. O conceito, o reconhecimento e a valoração dos activos públicos: especial menção a Portugal. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 5, n. 4, p. 134-151, 2009. Disponível em: <

<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/426/1096> >. Acesso em: 10 ago. 2015.

SANTA BÁRBARA D'OESTE. **Lei Complementar nº 58** de 29 de outubro de 2009.

Dispõe sobre a Estrutura Administrativa da Câmara Municipal de Santa Bárbara d'Oeste e dá outras providências. Disponível em: <

<http://consulta.siscam.com.br/camarasantabarbara/arquivo?id=52790> >. Acesso em: 10 ago. 2015.

SEVERO, Filipe Ribeiro; OLIVEIRA, Selma Regina Martins. Contabilidade do Setor Público: um enfoque na mensuração e avaliação do patrimônio. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 15, 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2012.

Disponível em:

<

[http://www.ead.fea.usp.br/semead/15semead/resultado/an\\_resumo.asp?cod\\_trabalho=441](http://www.ead.fea.usp.br/semead/15semead/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=441) >. Acesso em: 06 ago. 2015.

SILVA, Anderson Chaves da et al. Avaliação de ativos imobilizados no setor público: estudo de caso em uma organização militar da marinha do Brasil. **Revista de Informação Contábil**, Recife, 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: 06 ago. 2015.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Maurício Corrêa da; SOUZA, Fabia Jaiany Viana de. Bens públicos: análise de registros contábeis dos bens de uso comum. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 8, 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011. Disponível em: <

<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos112011/84.pdf> >. Acesso em: 24. jun. 2015.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013

\_\_\_\_\_. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007

\_\_\_\_\_ ; FUJI, Alessandra Hirano. Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 14 n. 33, p. 33/44 set./dez., 2003. Disponível em: < [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772003000300003&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772003000300003&script=sci_arttext) >. Acesso em: 24. jun. 2015.

\_\_\_\_\_ ; CARVALHO, Erasmo Moreira de. Bens públicos de infra-estrutura: um estudo crítico-dialético das práticas relacionadas ao reconhecimento e evidênciação contábil. In: EnANPAD – 30º ENCONTRO DA ANPAD, 2006, Salvador. **Anais...** Bahia, 2006. Disponível em: < <http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-fica-0946.pdf> >. Acesso em: 24. jun. 2015.

THIOLLENT, Michel. Metodologia da pesquisa-ação. 18. ed. São Paulo: Cortez, 2011.