

A adoção dos procedimentos de avaliação, mensuração e depreciação/amortização/exaustão: um estudo sobre as Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras

Sueli Farias (UFSC) - ninafarias_22@hotmail.com

Anderson Renan Will (UFSC) - andersonrenanwill@yahoo.com.br

Leonardo Flach (UFSC) - leoflach@cse.ufsc.br

Resumo:

Trata-se de uma pesquisa que tem o objetivo de verificar os procedimentos e normatizações contábeis relacionados à avaliação, mensuração e depreciação/amortização/exaustão de ativos pelas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) brasileiras, diante da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Também são realizadas comparações entre os procedimentos realizados e as disposições da legislação aplicável. É uma pesquisa descritiva, com abordagem quali-quantitativa, realizada por meio de levantamento de dados por meio de questionário e também por pesquisa bibliográfica e documental. O questionário é composto por 29 questões, e foi enviado em meio eletrônico para 99 IFES, e esteve disponível durante 10 dias, ao final dos quais obteve um retorno de 11 respostas, que constituem a amostra para este estudo. Por meio da análise dos dados verifica-se que alguns assuntos recentes para a área pública ainda não estão claros na prática: 54% dos respondentes não tem conhecimento sobre os ativos diferidos da instituição, 45% não realizam procedimentos de reavaliação e 63% não realizam impairment test para ativos registrados pelo valor original. Os dados obtidos indicam que existe uma grande diferença entre o que é exigido pelas normas e o que é realizado pela prática, especialmente em uma área em que vários procedimentos patrimoniais não existiam em razão de um entendimento de gestão da informação contábil com enfoque predominantemente orçamentário. E essa realidade está em processo de mudança.

Palavras-chave: Avaliação. Depreciação. Instituições Federais de Ensino Superior.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

A adoção dos procedimentos de avaliação, mensuração e depreciação/amortização/exaustão: um estudo sobre as Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras

Resumo

Trata-se de uma pesquisa que tem o objetivo de verificar os procedimentos e normatizações contábeis relacionados à avaliação, mensuração e depreciação/amortização/exaustão de ativos pelas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) brasileiras, diante da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Também são realizadas comparações entre os procedimentos realizados e as disposições da legislação aplicável. É uma pesquisa descritiva, com abordagem quali-quantitativa, realizada por meio de levantamento de dados por meio de questionário e também por pesquisa bibliográfica e documental. O questionário é composto por 29 questões, e foi enviado em meio eletrônico para 99 IFES, e esteve disponível durante 10 dias, ao final dos quais obteve um retorno de 11 respostas, que constituem a amostra para este estudo. Por meio da análise dos dados verifica-se que alguns assuntos recentes para a área pública ainda não estão claros na prática: 54% dos respondentes não tem conhecimento sobre os ativos diferidos da instituição, 45% não realizam procedimentos de reavaliação e 63% não realizam *impairment test* para ativos registrados pelo valor original. Os dados obtidos indicam que existe uma grande diferença entre o que é exigido pelas normas e o que é realizado pela prática, especialmente em uma área em que vários procedimentos patrimoniais não existiam em razão de um entendimento de gestão da informação contábil com enfoque predominantemente orçamentário. E essa realidade está em processo de mudança.

Palavras-chave: Avaliação. Depreciação. Instituições Federais de Ensino Superior.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 Introdução

A Ciência Contábil encontra-se em transformação permanente, desdobrando teorias e impactando diretamente na criação de novas normas alteração de procedimentos contábeis. Essa transição ocorre diante de um cenário de globalização dos mercados e transnacionalização das empresas, em que os conceitos e procedimentos adotados devem ser passíveis de compreensão e controle por representantes e gestores em praticamente qualquer lugar do mundo.

Essa situação não ocorre apenas no ambiente corporativo das instituições privadas, pois a Contabilidade Pública também passa por importantes mudanças, com destaque para a alteração do enfoque exclusivamente orçamentário para o compartilhamento de ações com enfoque também patrimonial. Diante da necessidade de harmonização das normas brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*), o Ministério da Fazenda editou a Portaria MF n.º 184, de 25 de agosto de 2008, em que são dispostos procedimentos e práticas contábeis a serem adotados por parte dos órgãos públicos de forma a proceder à convergência às IPSAS.

Para realizar estudos voltados à padronização das normas, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou a Portaria STN n.º 136, de 06 de março de 2007, com o objetivo de criar o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, que, mesmo em caráter consultivo, ficou responsável por realizar estudos que envolvam conceitos e procedimentos

mínimos, plano de contas, classificação orçamentária para receitas e despesas das três esferas do governo (STN, 2007).

A conclusão da convergência às normas internacionais possui cronograma diferenciado para cada esfera do governo, e para a União, o prazo inicial foi dado para o exercício financeiro de 2012. Diante da necessidade de maiores adequações, este prazo foi postergado para o exercício de 2013.

Em 2008, como forma de estabelecer as primeiras normatizações para o setor governamental, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as dez primeiras normas voltadas ao setor público, entre as quais constam as normas que embasam esta pesquisa:

a) Resolução CFC nº. 1.136/2008: aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; e

b) Resolução CFC nº. 1.137/2008: aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Destaca-se que, pelo fato de o estudo em questão relacionar apenas as Instituições Federais de Ensino Superior, o que a classifica como uma amostra intencional a ser pesquisada, NBC T 16.10 será analisada apenas na parte referente aos ativos, e serão desprezadas as questões relacionadas a passivos.

Durante anos as instituições governamentais apresentaram, no que diz respeito aos seus procedimentos contábeis, ênfase para o sistema orçamentário em detrimento do sistema patrimonial, mesmo que objeto da contabilidade seja o patrimônio e não o orçamento. Diante das alterações em decorrência da convergência das normas contábeis e da necessidade do enfoque patrimonial nas entidades governamentais, a presente pesquisa busca responder a seguinte questão problema: **Como acontece o processo de avaliação, mensuração e depreciação/amortização/exaustão nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) brasileiras diante da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)?**

O objetivo do estudo é fazer um levantamento sobre os procedimentos e normatizações contábeis diante da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e do tratamento aos ativos adquiridos por estas entidades. Também são realizadas comparações entre os procedimentos realizados e as disposições da legislação aplicável. Não faz parte do escopo desta pesquisa a avaliação dos procedimentos adotados por estas instituições.

Esta pesquisa se justifica por buscar evidenciar o processo de alteração ou convergência dos procedimentos contábeis, e apresentar um diagnóstico da situação vivenciada por estas instituições, representativas pela quantidade e pela relevância no âmbito nacional.

2 Fundamentação teórica

Esta seção tem por objetivo oferecer base teórica para a pesquisa realizada, dando suporte para os conceitos adotados durante sua realização. Assim, é abordado o conceito de depreciação, a adoção do procedimento de depreciação/amortização/ exaustão de bens públicos, e a avaliação e mensuração de ativos no setor público.

2.1 A depreciação

Para Hendriksen (1949), no consenso contábil a essência do conceito de depreciação está relacionada à atribuição dos custos dos bens da propriedade para os períodos contábeis compreendidos em sua vida útil. Apesar da concordância em relação ao conceito, não há um consenso em relação ao método de atribuição de valor, ou de mensuração da depreciação, o que resulta em uma não uniformidade na aplicação da depreciação.

Este problema é “corrigido” pelas normas, que pouco acrescentam ao conceito, e buscam auxiliar os profissionais na uniformização de procedimentos, estabelecendo padrões de depreciação e vida útil, como se em um universo tão grande de instituições, com utilizações tão diversas para bens idênticos, pudesse haver uma representação fidedigna do significado de depreciação por meio de parâmetros rígidos.

Sobre os métodos de depreciação, Hendriksen e Van Breda (2007) afirmam que nenhum método de alocação é completamente defensável, e existe também a dificuldade relacionada à necessidade de fazer certas estimativas, que incluem o valor do ativo, a **vida útil esperada** e o **valor residual** (Grifo nosso).

Entende-se, a partir do exposto pelos autores, que estas estimativas relacionam-se ao perfil de cada instituição, e a parametrização de vida útil pela legislação, especialmente para fins tributários, ampara a uniformização e diminui a veracidade da informação. A depreciação não mais reflete a redução de valor do ativo ou a diferença entre o valor de compra e o valor atual em razão de uso, ação da natureza ou obsolescência, mas torna-se apenas uma alocação sistemática de custos imaginária pouco ou nada condizente com a realidade.

Embora se fale de depreciação, de acordo com a natureza do bem, essa redução de valor e alocação de custos, conforme os períodos da vida útil, recebe nomes diferentes. Conforme conceituado na Lei n.º 6.404/1976, essa redução pode ser: depreciação, para bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência; amortização, para bens relacionados à propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração ilimitada; ou exaustão, para recursos naturais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

2.2 O procedimento de depreciação/amortização/exaustão no setor público

Devido à ausência, durante muitos anos, de sistemas de custos nas instituições governamentais brasileiras, não foi dada a importância devida para o procedimento de depreciação/amortização/exaustão dos bens públicos.

Essa deficiência é abordada pela própria macrofunção 020330, publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional, como forma de orientar e padronizar a adoção e prática da depreciação nessas instituições, ao dispor que:

É reconhecido que a administração pública federal não pratica até o momento procedimentos para preservar o valor original adequado dos ativos, fazendo com que os mesmos permaneçam com valores históricos, não configurando uma base monetária inicial confiável para a aplicação dos procedimentos de depreciação.

Diante da necessidade de se vislumbrar a aplicação de forma gradual e evolutiva, e de acordo com a visualização da real situação das instituições governamentais, o governo federal exige a aplicação da depreciação/amortização/exaustão dos bens adquiridos a partir do exercício de 2010, com cronograma por contas, para, posteriormente, o procedimento ser aplicado em todos os bens das instituições federais.

A NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.136, de 21 de novembro de 2008 estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão, com vigência a partir do exercício de 2010.

Além de trazer alguns conceitos como depreciação, valor líquido contábil e valor residual, entre outros, a norma estabelece que deva ser realizada a revisão, ao final de cada exercício, do valor residual (montante líquido que a entidade espera obter por um ativo no fim da vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados com a alienação) e da vida útil econômica (período de tempo definido ou estimado tecnicamente, no qual se espera obter fluxos de benefícios futuros).

Cabe destacar o período inicial para registro da depreciação/amortização/exaustão, que, segundo a norma, deve coincidir com o momento em que o bem é colocado em uso. Assim, deve-se avaliar esta prática dentro de cada instituição, não necessariamente a partir da entrega do bem, mas com o aval do responsável para quem o bem entregue encontra-se em conformidade com o solicitado no edital de licitação.

Importante ressalva deve-se à normatização para estimar a vida útil econômica do ativo, conceito pouco aplicado até então, e que corresponde: “(a) a capacidade de geração de benefícios futuros; (b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; (c) a obsolescência tecnológica; (d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo” (CFC, 2008).

A NBC T 16.9 também apresenta que as entidades governamentais podem adotar qualquer um dos métodos de depreciação/amortização ou exaustão: (i) método das quotas constantes; (ii) método das somas dos dígitos; ou (iii) o método das unidades produzidas; no entanto, como forma de facilitar (por ser o mais simples) e uniformizar os procedimentos, a macrofunção 020330 dispõe que o método a ser utilizado para toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional será a das quotas constantes, com fins de possibilitar a consistência e comparabilidade.

A macrofunção 020330 estabelece ainda, cronograma limite por conta contábil para cumprimento do procedimento de depreciação/amortização ou exaustão, para os bens adquiridos a partir de 2010, conforme Quadro 1:

Conta	Título	Prazo Máximo
1.4.2.1.2.20.00	EMBARCAÇÕES	2011
1.4.2.1.2.35.00	EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTOS DE DADOS	2011
1.4.2.1.2.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO	2012
1.4.2.1.2.42.00	MOBILIÁRIO EM GERAL	2013

Fonte: Adaptado de STN, macrofunção 020330, (2012).

Quadro 1 – Cronograma limite por conta para cumprimento do procedimento de depreciação/amortização ou exaustão.

A norma dispõe, ainda, que, após a realização do procedimento de depreciação/amortização/exaustão, as demonstrações contábeis, que no caso destas instituições é compilada pela Setorial Contábil da STN, deve-se divulgar para cada classe de ativo (cada conta), dados sobre o método utilizado, a vida útil e a taxa utilizada, os valores de depreciação / amortização ou exaustão acumulada, bem como mudanças nas estimativas quanto aos dados anteriores (vida útil, taxa, métodos).

Como forma de padronizar os procedimentos, a macrofunção também estabelece percentuais a serem utilizados na aplicação do procedimento de depreciação/amortização/exaustão. O Quadro 2 apresenta alguns bens patrimoniais, acompanhados da vida útil (em anos) e do valor residual estimado (em porcentagem).

Conta	Título	Vida útil (anos)	Valor residual
14212.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO	10	20%
14212.35.00	EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTOS DE DADOS	5	10%
14212.36.00	MÁQUINAS, INSTALAÇÕES E UTENS. DE ESCRITÓRIO	10	10%
14212.39.00	EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS E ELÉTRICOS	10	10%
14212.48.00	VEÍCULOS DIVERSOS	15	10%

Fonte: Adaptado de STN, macrofunção 020330, (2012).

Quadro 2 – Tabela de vida útil dos ativos.

A normatização tem mérito ao auxiliar os profissionais do setor público a realizar estes procedimentos, uma vez que estes não lhe eram familiares. Entretanto, deve-se estar atento para o fato de que as normas devem auxiliar, e não impor valores e práticas. O valor residual de um bem não pode ser padronizado para várias instituições públicas distintas, que trabalham e utilizam bens patrimoniais de formas diferentes, o que resulta em vidas úteis e depreciações distintas, conforme a utilização dos bens. Ao adotar certas padronizações como verdade absoluta, a contabilidade não reflete o patrimônio com o máximo de exatidão possível. Assim, pouco se ganha com a adoção de procedimentos padronizados que não consideram as características individuais, e retrocede-se ao marco inicial!

2.3 Avaliação e mensuração de ativos no setor público

À maneira do procedimento de depreciação, a ausência de um sistema de custos também afetou de forma singular a importância devida para a avaliação dos ativos nesse setor. Para atender aos dispositivos contidos no art. 50, § 3º da Lei Complementar n.º 101/2000, que dispõe acerca da necessidade de um sistema de custos e da Lei n.º 10.180/2001, que disciplina questões acerca do planejamento, orçamento, financeiro, e da contabilidade e do controle interno do governo federal, a STN publicou a Portaria n.º 157, de 9 de março de 2011, que disciplina a criação de um sistema de custos do Governo Federal (STN, 2012). O sistema de custos vem corroborar a importância da correta avaliação e mensuração dos ativos do setor governamental.

Diante das alterações das normas contábeis em decorrência da convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, principalmente no que se refere ao foco aplicado no controle e na evidenciação do patrimônio público, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução n.º 1.137, de 21 de novembro de 2008, que aprova, dentre outras, a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, que estabelece critérios para a realização de avaliação e mensuração de ativos e passivos no setor público.

A norma dispõe alguns conceitos já conhecidos e adotados como avaliação, mensuração, reavaliação; e outros mais recentes e adotados principalmente em razão da convergência, como valor de mercado ou valor justo (*fair value*), redução ao valor recuperável (*impairment*), necessários à compreensão e aplicação dos procedimentos apresentados.

Dentre as várias diretrizes acerca da avaliação e mensuração dos ativos, destaca-se a mensuração e avaliação da saída dos estoques, que, segundo a norma, deve ser feita pelo custo médio ponderado; no caso de deterioração ou obsolescência, estes devem ser mensurados pelo valor de mercado ou valor justo.

Quanto ao ativo imobilizado, cabe destaque para o procedimento de avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção para aqueles bens adicionais ou complementares necessários à utilização do referido bem, desde que gerem benefícios econômicos futuros, em caso contrário, são alocados diretamente como despesas.

Destaca-se também, como um novo procedimento, a contabilização dos bens de uso comum (rios, praças, ruas) quando absorverem recursos públicos, relacionados ou não à atividade operacional da instituição.

A norma também apresenta a figura do ativo intangível, elemento recente no Brasil até mesmo na contabilidade de instituições privadas, que exige certo conhecimento técnico, e que deve ser evidenciado em notas explicativas quando houver impossibilidade de mensuração e avaliação com segurança.

Quanto à reavaliação dos ativos das entidades públicas, devem ser realizadas anualmente caso o valor de mercado do bem se altere significativamente, ou a cada quatro anos nos demais casos, conforme disposto pela norma.

Como forma de facilitar e orientar a aplicação do procedimento na prática das instituições, a STN editou a macrofunção 020330, que apresenta, entre outras diretrizes, as que tratam da reavaliação e redução ao valor recuperável para as entidades da Administração Pública Direta da União, suas autarquias e fundações, com vigência e aplicação a partir do exercício de 2010.

Além de conceitos relacionados aos ativos em geral, esta macrofunção também evidencia conceitos exemplificativos aplicados ao sistema de custos, uma vez que dispõe que “um dos aspectos importantes para a apresentação da real situação do patrimonial é o critério de avaliação de ativos, que permite a quantificação fiel dos recursos controlados” e ainda, defende que “os registros devem espelhar de modo fidedigno a situação patrimonial” (STN, 2012).

3 Procedimentos metodológicos

Nessa seção é exposto o enquadramento metodológico do trabalho, bem como os procedimentos para coleta dos dados.

3.1 Enquadramento metodológico

Quanto ao objetivo, essa pesquisa se classifica como descritiva, uma vez que busca evidenciar a maneira como as Instituições Federais de Educação Superior procedem com a mensuração, avaliação e depreciação dos seus ativos; a partir disso, visa desenvolver o entendimento e descrever características de determinado fenômeno, estabelecendo relações entre variáveis, por meio da utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados (GIL, 2007).

A pesquisa foi desenvolvida por meio de um questionário que versa sobre o tema de avaliação, mensuração e depreciação/amortização/exaustão, desenvolvido com base nas disposições da macrofunção STN 020330 – Reavaliação, Redução a Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Direta da União, suas Autarquias e Fundações.

A utilização desse questionário faz com que a pesquisa seja classificada como levantamento ou *survey*. De acordo com Gil (2010, p. 35), estas pesquisas se caracterizam “pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”. A utilização de um questionário, segundo Gil (2010, p. 103), “consiste basicamente em traduzir os objetivos específicos da pesquisa em itens bem redigidos” não havendo regras rígidas para a elaboração. Com o intuito de obter um questionário mais consolidado, foi aplicado o pré-teste em uma das instituições que faz parte do grupo pesquisado, não sendo utilizado para os resultados finais.

Quanto à abordagem, essa pesquisa se classifica como quali-quantitativa. Na pesquisa qualitativa, segundo Raupp e Beuren (2010, p. 92), “concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”, foco do objetivo dessa pesquisa ao utilizar o questionário para evidenciar o procedimento pesquisado. Ainda, a classificação quantitativa ocorre em razão da utilização de percentuais como meio de evidenciar os resultados obtidos com a análise dos dados.

Finalmente, quanto aos procedimentos, trata-se de pesquisa documental e bibliográfica. A pesquisa é considerada documental em razão de utilizar os questionários respondidos pelos contadores responsáveis das instituições federais pesquisadas, desenvolvido a partir das determinações disponibilizadas pela macrofunção 020330 da STN, além das Normas Brasileiras de Contabilidade voltadas ao Setor Público acerca do tema. Quanto à pesquisa bibliográfica, Martins e Theóphilo (2009, p. 54) ponderam que esta “procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências

publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites, CDs, anais de congresso etc.”.

3.2 Procedimentos para a coleta dos dados

Primeiramente, para elaboração do questionário, foram estudadas a macrofunção 020330 e as NBCASP 16.9 e 16.10, que versam sobre os temas de depreciação, amortização e exaustão de ativos, bem como de avaliação e mensuração de ativos e passivos. Após a elaboração do questionário que compreendeu vinte e nove questões, este foi encaminhado a uma das instituições que compõe o universo de pesquisa, com o intuito de verificar a necessidade de ajustes no instrumento de coleta.

Na sequência, foram coletados os e-mails de todas as Unidades Gestoras (UGs) cadastradas no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal, para os quais foram solicitados os contatos eletrônicos dos respectivos contadores responsáveis por cada UG. Para as unidades que responderam, os questionários foram enviados, direcionados aos contadores responsáveis; para os demais, os questionários foram enviados para os e-mails cadastrados, anteriormente coletados.

O universo pesquisado compreendeu 99 instituições federais de ensino superior, compreendendo as universidades, centros e institutos federais. Desse universo, o retorno de resposta foi apenas de onze instituições. A baixa quantidade de respondentes já era esperada, por se tratar de um tema ainda muito recente na administração pública, embora exigido por lei.

Assim, o questionário teve um período de respostas entre os dias 6 e 16 de agosto de 2012. Após esse período, as respostas foram tabuladas, e então foram realizadas as devidas análises.

4 Apresentação e análise dos dados

O questionário enviado aos contadores encontra-se dividido em três seções, com as respectivas subseções, conforme apresentado no Quadro 3:

Temas	Nº. de Questões
Da avaliação e mensuração de ativos	10
Estoques	4
Ativo Imobilizado	4
Ativo Intangível	1
Ativo Diferido	1
Da Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável	8
Reavaliações	5
Redução ao Valor Recuperável	3
Da Depreciação, Amortização e Exaustão de Bens Públicos	11
Da Depreciação, Amortização e Exaustão de Bens Públicos	11

Quadro 3 – Seções do questionário.

Desta forma, buscou-se verificar os temas abordados na macrofunção 020330 e nas NBCASP 16.9 e 16.10. Os resultados da pesquisa estão separados nas subseções 4.1, 4.2 e 4.3, a seguir.

4.1 Avaliação e mensuração de ativos

Nesta subseção serão feitas considerações acerca da avaliação e mensuração de estoques, ativo imobilizado, ativo intangível e ativo diferido, conforme as respostas obtidas na aplicação do questionário.

Sobre os estoques, o questionário apresenta quatro questões relacionadas à aplicação da NBC T 16.10, como pode ser verificado na Tabela 1.

De acordo com a norma, no caso de valores de aquisição, produção ou construção de um ativo serem superiores ao valor de mercado, este deve ser adotado em detrimento aos demais. Entretanto, conforme a Tabela 1, na prática a maioria (72%) das instituições respondentes não está de acordo com a norma.

A norma também estabelece que o valor de mercado deve ser utilizado para mensuração ou avaliação de estoque quando ocorrer deterioração física parcial, obsolescência ou outros fatores análogos. A pesquisa verificou que apenas 9% das instituições respondentes estão de acordo com a norma, e a maioria (54%) adota o valor líquido do bem, descontando apenas a depreciação acumulada.

Tabela 1 – Procedimentos para avaliação e mensuração de estoques nas IFES brasileiras.

Avaliação e Mensuração de Estoques					
Questões	Para os casos em que o valor de aquisição, de produção ou de construção de um ativo é superior ao valor de mercado, como a instituição está adotando a mensuração?	Quando ocorre deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos, o valor de mensuração adotado é:	Ativos de estoque obtidos por meio de doação são avaliados pelo:	O método de mensuração e avaliação das saídas de estoques utilizado é:	
Respostas	pelo valor de aquisição/produção/construção	valor bruto do bem (valor original de aquisição), ou seja, não há reavaliação.	valor de mercado.	PEPS (Primeiro que entra, primeiro que sai).	8 4 1 2
	pelo valor de mercado.	valor líquido do bem (valor bruto menos a depreciação acumulada).	valor de aquisição original.	UEPS (Último que entra, primeiro que sai).	2 6 7 0
	outro	o valor de mercado.	valor líquido realização.	Custo Médio.	1 1 1 4
	-	outro	valor resultante da avaliação e procedimentos técnicos conforme termo de doação.	Custo Médio Ponderado.	0 2 5
	-	-	outro	outro	0 0 0

Sobre os ativos de estoque obtidos por doações, a norma prevê que deve ser realizada avaliação e procedimentos técnicos para mensuração de acordo com o termo de doação. Conforme a Tabela 1, apenas 18% dos respondentes adota este procedimento. A maioria (63%) respondeu que avalia pelo valor de aquisição original.

Em relação ao método de mensuração e avaliação das saídas de estoque, o custo médio ponderado é o procedimento mais adotado (45%) e é o que está previsto pela NBC T 16.10.

Sobre o ativo imobilizado, o questionário também apresenta quatro questões relacionadas à aplicação da NBC T 16.10, como pode ser verificado na Tabela 2.

Conforme a norma, os gastos posteriores à aquisição ou ao registro do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor do ativo quando gerarem benefícios econômicos futuros, ou, do contrário, devem ser classificados como despesas. Conforme as instituições respondentes, 81% registra esses gastos como despesas, fato pelo qual pode-se concluir que os

gastos posteriores não são entendidos pelos profissionais como geradores de benefícios futuros.

Sobre os bens de uso comum, a norma prevê que sua mensuração deve ser feita, sempre que possível, pelo valor de aquisição, produção ou construção. Uma grande parte dos respondentes da pesquisa está de acordo com a norma (36%); igualmente, outra parte (36%) afirma que não é efetuada mensuração para este tipo de bem.

Tabela 2 – Procedimentos para avaliação e mensuração de ativo imobilizado nas IFES brasileiras.

Avaliação e Mensuração de Ativo Imobilizado								
Questões	Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado são:		A mensuração dos bens de uso comum é efetuada:		No controle de patrimônio, os sistemas de incorporação de bens foram:		O Relatório Mensal de Bens (RMB) utilizado na UG consiste:	
Respostas	incorporados de forma separada.	1	ao valor de aquisição, produção ou construção.	4	desenvolvidos pela própria instituição.	3	em um modelo desenvolvido pela própria instituição.	7
	incorporadas ao valor do ativo que gerou esse bem.	1	ao valor de mercado.	1	fornecidos por outra instituição pública.	4	em um modelo fornecido por outra instituição pública.	1
	tratados como despesa.	9	não é efetuada.	4	adquiridos de um fornecedor.	1	no modelo sugerido pelas normas internacionais de contabilidade.	1
	outro.	0	não tenho conhecimento.	1	não tenho conhecimento.	2	não tenho conhecimento.	0
	-		outro.	1	outro	1	outro	2

A norma não estabelece a origem do sistema de controle patrimonial. Conforme a Tabela 2, verifica-se a existência de comunicação entre instituições, pois grande parte delas (36%) adota sistemas de incorporação de bens fornecidos por outra instituição pública. O Relatório Mensal de Bens utilizado pelas instituições respondentes é, predominantemente (63%), desenvolvido pela própria instituição respondente.

O questionário apresenta uma pergunta relacionada à aplicação da NBC T 16.10 para ativo intangível, e outra para ativo diferido, como pode ser verificado na Tabela 3.

Tabela 3 – Procedimentos para avaliação e mensuração de ativo intangível e ativo diferido nas IFES brasileiras.

Avaliação e Mensuração de Ativo Intangível e Ativo Diferido				
Questões	Os bens intangíveis são mensurados ou avaliados com base:		Na sua UG, os bens diferidos:	
Respostas	no valor de aquisição ou de produção.	6	ainda constam registrados na contabilidade.	3
	no valor de mercado.	1	foram todos amortizados.	2
	não são mensurados, pois ainda não há registro de ativos intangíveis nesta UG.	2	não tenho conhecimento.	6
	não tenho conhecimento.	0	-	
	Outro.	2	-	

De acordo com a norma, os bens intangíveis devem ser mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção, e este procedimento é seguido pela maioria dos respondentes desta pesquisa (54%).

Sobre os ativos diferidos, a macrofunção STN 020330 dispõe que deve ser adotado o mesmo procedimento das entidades privadas determinados pelo artigo 299 da Lei 6.404/76, que prevê que o saldo existente do ativo diferido que não puder ser classificado em outro

subgrupo de contas deve ser mantido até a sua completa amortização, mas nada mais deve ser registrado nesta conta do ativo. Por ser uma situação recente, o questionário apontou que a maior parte dos respondentes (54%) não tem conhecimento sobre os bens diferidos e os procedimentos relacionados a eles.

Observa-se que existem fatos relacionados à avaliação e mensuração de ativos que acrescentam novidades aos procedimentos adotados (ou à falta deles) pelas instituições públicas. Apesar da redação da norma, muitas obrigações a serem cumpridas pelas instituições ainda não estão sendo executadas na prática.

4.2 Reavaliação e redução ao valor recuperável

Nesta subseção serão feitas considerações sobre reavaliações e redução ao valor recuperável, conforme as respostas obtidas na aplicação do questionário.

Sobre os procedimentos para reavaliação, o questionário apresenta quatro questões relacionadas à aplicação da NBC T 16.10, como pode ser verificado na Tabela 4.

Tabela 4 – Procedimentos para reavaliação de ativos nas IFES brasileiras.

Reavaliações								
Questões	Em relação ao período, as reavaliações nesta UG		Em relação à base de valor, as reavaliações são efetuadas utilizando:		Na impossibilidade de estabelecer o valor de mercado para o ativo, o valor é mensurado:		No caso de o ativo estar contabilizado por valor irrisório, o procedimento adotado para reavaliação é:	
Respostas	são realizadas anteriormente ao exercício de 2010.	3	o valor justo.	1	com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações semelhantes.	2	com base no valor de mercado.	1
	são realizadas a partir do exercício de 2010.	2	o valor de mercado na data do Balanço Patrimonial.	0	com base em laudo técnico elaborado por comissão composta por três servidores.	5	com base em laudo técnico.	3
	ainda não são realizadas.	5	o valor original do bem, e deprecia-se a partir do período de aquisição, até restar o valor residual.	4	com base em laudo técnico elaborado por especialista.	1	não é realizada reavaliação.	3
	não tenho conhecimento.	1	não são realizadas reavaliações.	5	não tenho conhecimento.	2	não tenho conhecimento.	1
	-		não tenho conhecimento.	1	outro.	1	outro.	3

As reavaliações de bens do ativo devem ser feitas a partir de quando a NBC T 16.10 entrou em vigor, ou seja, a partir de 01 de janeiro de 2010. De acordo com a pesquisa, uma grande parte dos respondentes (45%) ainda não realiza este procedimento. Outra grande parte já realiza as reavaliações: 27% antes mesmo de 2010, e 18% a partir da vigência da norma.

Desconsiderando a parte que afirma ainda não realizar os procedimentos de reavaliação (45%) e os que não têm conhecimento (10%), verifica-se que as instituições que realizam reavaliação utilizam predominantemente o valor original do bem ajustado pela depreciação, o que não condiz com a norma, que prevê que os ativos devem ser reavaliados pelo valor justo ou de mercado.

Na impossibilidade de estabelecer o valor de mercado para o ativo, a norma prevê que o valor deve ser mensurado com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações semelhantes. Na prática, a maioria das instituições (45%) respondeu que, havendo tal impossibilidade, o valor é mensurado com base em um laudo elaborado por comissão composta por três servidores. Esse procedimento não está de acordo com a NBC T 16.10.

Para ativos registrados com valor irrisório, os procedimentos adotados pelas instituições respondentes são diversificados: 27% realizam reavaliação com base em laudo técnico, e 27% não realizam reavaliação. Os demais adotam outro procedimento ou afirmam não ter conhecimento. A macrofunção STN 020330 sugere que, neste caso, deva ser feito o teste de *impairment* e os devidos ajustes da depreciação.

Em relação aos procedimentos para redução ao valor recuperável, o questionário apresenta três questões relacionadas à aplicação da NBC T 16.10, como pode ser verificado na Tabela 5.

Tabela 5 – Procedimentos para redução ao valor recuperável nas IFES brasileiras.

Redução ao valor recuperável						
Questões	O procedimento de redução a valor recuperável (<i>impairment test</i>) nesta UG:		Em caso de bens registrados pelo seu valor original, o procedimento de redução ao valor recuperável (<i>impairment test</i>) é realizado:	Em relação à macrofunção 02.03.30 da STN que trata da Reavaliação, Redução a Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Direta da União, suas Autarquias e Fundações:		
Respostas	é realizado anteriormente ao exercício de 2010.	3	a cada ano.	0	é utilizada como diretriz para redução ao valor recuperável e/ou para realização de depreciação/amortização/exaustão.	4
	é realizado a partir do exercício de 2010.	2	a cada quatro anos.	1	tenho conhecimento, mas esses procedimentos ainda não são colocados em prática.	6
	ainda não é realizado.	6	não é realizado.	7	não tenho conhecimento.	1
	não tenho conhecimento.	0	não tenho conhecimento.	0	-	
	-		outro.	3	-	

O procedimento de redução a valor recuperável de bens do ativo deve ser feito a partir de quando a NBC T 16.10 entrou em vigor, ou seja, a partir de 01 de janeiro de 2010. De acordo com a pesquisa, a maioria dos respondentes (55%) ainda não realiza este procedimento. Outra grande parte já realiza o *impairment test*: 27% antes mesmo de 2010, e 18% a partir da vigência da norma.

Para os bens registrados pelo valor original, o *impairment test*, de acordo com a norma e com o tipo do bem, pode ser realizado anualmente ou a cada quatro anos. Apenas 9% respondeu uma destas alternativas, e a grande maioria (63%) afirma que este não é realizado.

A maioria das instituições respondentes (54%) afirma, ainda, que conhece as disposições da macrofunção STN 020330, mas que os procedimentos ainda não são aplicados, embora sejam exigidos por lei desde 2010.

Assim como na subseção 4.1, verifica-se, nesta subseção, que muitas disposições da lei ainda não encontram aplicações práticas.

4.3 Depreciação, amortização e exaustão de bens públicos

Nesta subseção serão feitas considerações sobre reavaliações e redução ao valor recuperável, conforme as respostas obtidas na aplicação do questionário.

Sobre os procedimentos para depreciação, amortização e exaustão, o questionário apresenta doze questões relacionadas à aplicação da NBC T 16.9, como pode ser verificado nas Tabelas 6.1, 6.2 e 6.3.

A maioria dos respondentes (54%) costuma realizar os procedimentos de depreciação com periodicidade mensal, conforme prevê a NBC T 16.9. Este mesmo percentual de respondentes afirma que os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão são realizados apenas a partir do ano de 2010, em que a norma tornou-se vigente. Os demais afirmam ainda não realizar os procedimentos de depreciação.

Sobre o início da depreciação, 45% das respostas afirmam que coincide com o momento em que o bem está apto a ser utilizado, o que também está de acordo ao previsto pela NBC T 16.9. O método de depreciação mais utilizado pelas instituições pesquisadas é o método das quotas constantes (72%), provavelmente pela sua facilidade de compreensão (Hendriksen, 2007).

Tabela 6.1 – Procedimentos para depreciação, amortização e exaustão nas IFES brasileiras.

Depreciação, amortização e exaustão								
Questões	O período mais usual da realização da depreciação é:		O procedimento de depreciação, amortização ou exaustão nesta UG é		O momento de início da depreciação, que deve coincidir com o momento em que o bem se encontra disponível para utilização, na sua unidade consiste:		O(s) método(s) de depreciação utilizado(s) é(são): (esta questão permite mais de uma resposta)	
	Respostas	mensalmente.	6	realizado anteriormente ao exercício de 2010.	0	no momento da entrega do bem ao requisitante.	3	o método das quotas constantes.
anualmente, uma vez que os valores de mercado variam significativamente em relação aos valores registrados.		2	realizado a partir do exercício de 2010.	6	no momento em que o bem está apto a ser utilizado, e consequentemente, no momento da liquidação da despesa.	5	o método das somas dos dígitos.	0
a cada quatro anos, uma vez que não há mudança significativa em relação aos valores registrados.		0	ainda não é realizado.	5	no momento do registro do bem no sistema de controle patrimonial, ou seja, a data de registro do tombo.	2	o método das unidades produzidas.	0
não é realizada depreciação.		3	não tenho conhecimento.	0	outro.	1	não tenho conhecimento.	2
outro.		0	-		-		outro.	3

Todas as instituições que responderam à pesquisa afirmam que os bens adquiridos pela instituição, tanto em relação à quantidade como ao valor contábil, são passíveis, na sua grande maioria, de depreciação. Verifica-se que os bens passíveis de amortização ou exaustão (subseção 2.1) não predominam nas instituições federais de ensino superior. O questionário ainda perguntou se existem bens não sujeitos à depreciação, e 81% dos respondentes afirmou existirem apenas terrenos rurais e urbanos, que não estão sujeitos a este procedimento.

Na maioria das instituições respondentes (72%), o sistema de depreciação foi desenvolvido pela própria instituição. Quando questionados se o sistema permite que um bem reavaliado tenha sua vida útil mantida ou adota uma nova vida útil, 18% escolheram a primeira opção, e 36% a segunda. Houve, ainda, 45% que afirmaram não ter conhecimento sobre o assunto.

Tabela 6.2 – Procedimentos para depreciação, amortização e exaustão nas IFES brasileiras.

Depreciação, amortização e exaustão								
Questões	Os bens adquiridos pela instituição, em relação à sua quantidade, são passíveis na sua grande maioria de:		Os bens adquiridos pela instituição, em relação ao valor contábil, são passíveis na sua grande maioria de:		No sistema de controle patrimonial, os sistemas de depreciação foram:		No sistema de controle patrimonial, o sistema de depreciação permite que um bem, ao passar pela reavaliação a valor de mercado:	
	Respostas	depreciação.	11	depreciação.	11	desenvolvidos pela própria instituição.	8	tenha sua vida útil mantida.
amortização.		0	amortização.	0	fornecidos por outra instituição pública.	1	adota uma nova vida útil como se iniciasse todo o processo de depreciação.	4
exaustão.		0	exaustão.	0	adquiridos de um fornecedor.	0	não tenho conhecimento.	5
-			-		não tenho conhecimento.	0	-	
-			-		Outro.	2	-	

Sobre a periodicidade da revisão do valor residual e da vida útil econômica dos ativos, a maioria dos respondentes (54%) afirma que não é realizado tal procedimento. A NBC T 16.9 prevê que esse procedimento seja realizado anualmente, e apenas 18% dos respondentes estão em conformidade com a norma. O Sistema Integrado de Monitoramento, Execução e Controle (SIMEC), embora seja conhecido pela maioria dos respondentes (72%), é utilizado por apenas 9% para simulações e cálculo da depreciação.

Os fatores considerados para estimar a vida útil econômica de um ativo mais citados pelos respondentes são: os limites legais ou contratuais sobre o uso ou exploração do ativo (45%) e a capacidade de geração de benefícios futuros (36%). 36% dos respondentes afirmam, ainda, que todos os fatores são observados, sempre.

Tabela 6.3 – Procedimentos para depreciação, amortização e exaustão nas IFES brasileiras.

Depreciação, amortização e exaustão						
Questões	O valor residual e a vida útil econômica dos ativos são revisados de acordo com qual periodicidade?		Quais os fatores são considerados ao se estimar a vida útil econômica de um ativo? (Essa questão permite mais de uma resposta)		Na sua instituição há conhecimento e/ou utilização do sistema de simulação disponibilizado por meio do sítio eletrônico do Sistema Integrado de Monitoramento, Execução e Controle (SIMEC)?	
	Respostas	anualmente.	2	a capacidade de geração de benefícios futuros.	4	conheço, mas não é utilizado nesta UG.
a cada quatro anos.		1	o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não.	3	conheço e utilizamos para o cálculo da depreciação.	1
não são revisados.		6	a obsolescência tecnológica.	3	não tenho conhecimento.	3
não tenho conhecimento.		0	os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.	5	-	
outro.		2	todos os fatores são observados, sempre.	4	-	
-			não tenho conhecimento.	2	-	

Apesar de não ocorrer em todas as questões, verifica-se que na maior parte das questões sobre depreciação a maioria dos respondentes está em conformidade com as previsões legais, diferente do que ocorre nas questões expostas nas subseções 4.1 e 4.2.

5 Conclusões e recomendações para trabalhos futuros

O propósito inicial deste trabalho foi fazer um levantamento sobre os procedimentos e normatizações contábeis diante da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e do tratamento aos ativos adquiridos pelas IFES, bem como realizar comparações entre os procedimentos realizados e as disposições da legislação aplicável. A partir disso, verificou-se que, de acordo com as respostas fornecidas pelas instituições pesquisadas, existem vários assuntos dispostos nas normas vigentes desde 2010 e que após quase dois anos, até agosto de 2012, em sua maioria, ainda não estão em prática.

Há que se considerar que alguns assuntos estudados são bastante recentes na ciência contábil, como o *impairment test*, por exemplo. Outros, como a depreciação e reavaliação de ativos, apesar de consolidados no estudo da ciência contábil, não faziam parte do escopo de trabalho de grande parte dos profissionais da área pública, em razão de uma adoção de perspectiva orçamentária nos procedimentos contábeis em detrimento da perspectiva patrimonial.

A partir do levantamento realizado, verifica-se a necessidade de aprimoramento conceitual e prático dos profissionais que trabalham na área pública, uma vez que várias normas são lançadas e a estrutura de recursos materiais e humanos não é fortalecida para o atendimento da demanda imposta pelos órgãos de regulação e controle.

Para futuros trabalhos, existe uma demanda em torno das diversas regulamentações que surgem em razão do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade e a aplicação destas obrigações na prática. Também existem inúmeros órgãos que podem ser pesquisados para verificação da conformidade das práticas às normas relacionadas à avaliação, mensuração e depreciação de ativos, conforme estudado, por hora, apenas nas IFES brasileiras.

Referências

BRASIL. **Lei n.º 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. . Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em 10/07/12.

_____. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 10/07/12.

_____. **Lei n.º 10.180**, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em 10/07/12.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n.º 1.136**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05/07/12.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n.º 1.137**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05/07/12.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria MF n.º 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) 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. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf>. Acesso em 10/07/12.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN n.º 136**, de 06 de março de 2007. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_136_2007.pdf>. Acesso em 10/07/12.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n.º 157**, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf>. Acesso em 06/07/12.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Macrofunção 020330** – Reavaliação, Redução a Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Direta da União, suas Autarquias e Fundações. Disponível em: <https://gestaomanuaisiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330#_Toc305676793>. Acesso em 10/07/12.

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

HENDRIKSEN, Eldon S. The Influence of Depreciation Accounting on National Income. **The Accounting Review**. 1949.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007, 550 p.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org.) Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.