

Reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público

Celso Galante (UNOCHAPECÓ) - galante@unochapeco.edu.br

Vilmar Oenning (UNOCHAPECO) - oenning@unochapeco.edu.br

Alexandre Klein Land (Instituição - a informar) - alexandre.land@unochapeco.edu.br

Resumo:

A contabilidade pública está em um momento de significativas mudanças e o reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizados está entre essas mudanças que precisam ser implementadas pelas prefeituras municipais, tornando-se então, a análise de como essas mudanças estão sendo tratadas nos municípios da microrregião de Chapecó, o objetivo dessa pesquisa. A amostra da pesquisada compreende dezesseis contadores de um total de trinta e nove que representam os municípios da microrregião de Chapecó. A pesquisa caracteriza-se como exploratória, através de levantamento e com análise qualitativa e quantitativa. Os dados foram coletados pela aplicação de questionários aos contadores dos municípios pesquisados. Os resultados indicam que, apesar de já se observar uma evolução nos controles e registros dos ativos imobilizados, ainda há municípios que precisam avançar nesse sentido. Também em relação a mensuração de tais ativos, percebe-se que ainda não há um completo entendimento por parte de alguns contadores sobre como proceder para atender a legislação vigente ou, não possuem recursos suficientes para atender tais exigências. As conclusões da pesquisa apontam que a contabilidade pública deve ter um enfoque patrimonial com maior atenção por parte dos contadores e gestores públicos em relação ao patrimônio, pois alguns não estão de acordo com a legislação.

Palavras-chave: Patrimônio público. Imobilizado. Setor público.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público

Resumo

A contabilidade pública está em um momento de significativas mudanças e o reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizados está entre essas mudanças que precisam ser implementadas pelas prefeituras municipais, tornando-se então, a análise de como essas mudanças estão sendo tratadas nos municípios da microrregião de Chapecó, o objetivo dessa pesquisa. A amostra da pesquisada compreende dezesseis contadores de um total de trinta e nove que representam os municípios da microrregião de Chapecó. A pesquisa caracteriza-se como exploratória, através de levantamento e com análise qualitativa e quantitativa. Os dados foram coletados pela aplicação de questionários aos contadores dos municípios pesquisados. Os resultados indicam que, apesar de já se observar uma evolução nos controles e registros dos ativos imobilizados, ainda há municípios que precisam avançar nesse sentido. Também em relação a mensuração de tais ativos, percebe-se que ainda não há um completo entendimento por parte de alguns contadores sobre como proceder para atender a legislação vigente ou, não possuem recursos suficientes para atender tais exigências. As conclusões da pesquisa apontam que a contabilidade pública deve ter um enfoque patrimonial com maior atenção por parte dos contadores e gestores públicos em relação ao patrimônio, pois alguns não estão de acordo com a legislação.

Palavras-chave: Patrimônio público. Imobilizado. Setor público.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

1 Introdução

A contabilidade pública encontra-se em um momento de convergência e padronização de suas normas e procedimentos. De acordo com Bezerra Filho e Feijó (2012), o processo de mudança iniciou-se com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Portaria MF nº 184, de 25/08/2008 que dispõe sobre as diretrizes a ser observadas no setor público, na implementação da convergência das demonstrações contábeis no Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade (IFAC).

A Portaria MF nº 184 determina à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela (IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), identificando as necessidades de convergência às normas internacionais com a edição de normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional e, por fim, adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecidos no âmbito do Comitê Gestor de Convergência.

Com as mudanças no âmbito da Contabilidade Pública no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com base na Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, aprovou 10 (dez) normas (NBC T SP 16.1 á NBC T SP 16.10), sendo essas publicadas em 21/11/2008 pelas Resoluções 1.128/08 a 1.137/08, com vigor para 1º de janeiro de 2010, que tratam de diversos assuntos em relação à ação da contabilidade pública (SANTOS; SANTO, 2013).

Dentre essas normas está a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T 16.10) aprovada pela Resolução CFC nº 1.137/08, a qual estabelece critérios e procedimentos para a

avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio das entidades do setor público (NBC T 16.10).

Considerando que o ativo imobilizado atinge os critérios de mensuração de custos, é importante destacar que em 25 de novembro de 2011, também foi aprovada a Resolução CFC N.º 1.366/11 a NBC T 16.11, Sistema de Informação de Custos do Setor Público, como sendo a última das normas a ser criada, com vigor para 1º de janeiro de 2012, e esta estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para a mensuração e evidenciação dos custos no setor público, (NBC T 16.11).

Passos (2012) destaca a importância e a necessidade dos conceitos e procedimentos de avaliação de técnicas que decorrem da evolução científica da Contabilidade, além de quaisquer procedimentos técnicos de controle e prestação de contas prevista nos instrumentos de repasse de recursos e patrimônios públicos que propiciem o controle social.

Desta forma, a pesquisa busca responder ao seguinte problema de pesquisa: Como os municípios da micro região de Chapecó (SC) estão controlando e valorando seus ativos imobilizados? Com o intuito de demonstrar as alterações e a composição do ativo imobilizado, tem-se o objetivo de identificar as atuais condições das prefeituras da micro região de Chapecó (SC) em relação ao controle e reconhecimento dos ativos imobilizados.

Justifica-se a pesquisa pela importância do reconhecimento, registro, mensuração, avaliação, controle e evidenciação das medidas e métodos adotados pela administração dos municípios estudados quanto à aplicabilidade dos procedimentos preconizados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), Decretos e Portarias no que tange ao reconhecimento e mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público e as suas variações, como forma de suprir e orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. (ROSA 2011).

O estudo é organizado da seguinte maneira: além desta seção de caráter introdutório, na seção 2, apresenta-se o referencial teórico, abordando o reconhecimento e registro contábil, mensuração e avaliação e estudos correlatos. Na seção 3, mostra-se o método e procedimentos da pesquisa. Na seção 4, a análise dos resultados obtidos pela aplicação dos questionários e por último, na seção 5, as conclusões e pesquisas futuras.

2 Revisão da literatura

A revisão da literatura contém os aportes teóricos que sustentam e auxiliam na compreensão do assunto pesquisado, no qual se discutem assuntos como o Reconhecimento e Registro contábil, os critérios de Avaliação e Mensuração dos bens do ativo imobilizado e, por fim, os Estudos Correlatos.

2.1 Reconhecimento e registro contábil

Segundo Viana, et. All (2013), o reconhecimento contábil busca classificar um evento diante do patrimônio (se ativo, passivo, despesa ou receita). Já para Amaral, Roncalio e Alberton (2013), o reconhecimento e as bases de mensuração aplicáveis demonstram o enfoque patrimonial a ser adotado pela contabilidade dos entes públicos. De acordo com Kohama (2010, p. 25), “a contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da contabilidade e tem como objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público”.

Para Silva (2011) os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, sendo reconhecidos pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução monetária.

De acordo com a NBC T 16.5, Registro Contábil, aprovada pela resolução CFC nº 1.132/2008, o registro contábil ocorre com observância às Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público e aos princípios de: comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade, fidedignidade, imparcialidade, integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, uniformidade, utilidade, verificabilidade e visibilidade. Segundo Lemes e Carvalho (2010), um item do imobilizado deve ser reconhecido como um ativo quando for provável que benefícios econômicos futuros associados com o item irão fluir para a entidade e os custos do ativo puderem ser confiavelmente mensurados.

A NBC T 16.5 aprovada pela resolução CFC nº 1.132/2008 dispõe que o registro contábil do patrimônio das entidades do setor público deve ocorrer quando há atos administrativos que provocam efeitos com caráter econômico e financeiro do mesmo. Na ausência na norma devem-se utilizar as normas nacionais e internacionais que tratam de temas similares, evidenciando tais procedimentos e os impactos em notas explicativas, onde também pode ser evidenciado o reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ou de mudanças de critérios, sendo esses realizados na conta do patrimônio líquido. As transações devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrem. Os registros da entidade devem ser efetuados mesmo com razoável certeza de ocorrência, devendo os registros contábeis serem realizados e seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, aplicando métodos de mensuração ou avaliação que possibilitam o reconhecimento de ganhos e perdas patrimoniais. Quando há transações das entidades do setor público, o registro ocorre considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo à essência sobre a forma.

Os ativos imobilizados podem ser reconhecidos pelo princípio geral de reconhecimento, sendo reconhecidos no momento em que os custos são incorridos, incluindo os custos iniciais e subsequentes com o reconhecimento do bem como ativo antes de efetuar a avaliação ou mensuração de ativos, (MCASP 2014).

Segundo Quintana et al. (2011), o ativo imobilizado representa os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, capazes de gerar um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente a prestação de serviços públicos.

Tendo em vista o conhecimento da composição patrimonial, os serviços de contabilidade por meio do sistema patrimonial efetuam o registro analítico de todos os bens de caráter permanente, com indicação de elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração, (KOHAMA 2010).

Segundo Rosa (2011), o sistema patrimonial gera informação sobre o patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social procura registrar, processar e evidenciar os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica no processo gerador de informações os princípios fundamentais e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público (NBC T 16.1 Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação Resolução/CFC nº 1.128/2008). A contabilidade, como é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões, necessita para tal que todas as movimentações possíveis de mensuração monetária sejam registradas pela contabilidade (MARION, 2009).

De modo geral, o reconhecimento e registro contábil representam a aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade, onde na sua aplicação a situações concretas representam a essência das transações relativas ao setor público prevalecendo sobre seus aspectos formais.

2.2 Avaliação e mensuração dos ativos patrimoniais

A mensuração quanto à avaliação busca a atribuição de valor monetário a determinado componente do patrimônio, sendo os meios ou procedimentos distintos, na mensuração são promovidos métodos e análises técnicas envolvendo cálculos e estatísticas, enquanto na avaliação busca-se aplicar a subjetividade moderada, fundamentada em consenso entre as partes envolvidas e embasada nos princípios contábeis geralmente aceitos. (SEVERO e OLIVEIRA, 2012).

Conforme Passos (2012), a avaliação patrimonial deve traduzir com razoabilidade a evidenciação dos atos e fatos administrativos correspondentes ao valor monetário dos itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes, e a mensuração é decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas, resultando no valor monetário para itens do ativo e do passivo. Segundo Silva (2011), mensuração se define por análises qualitativas e quantitativas do patrimônio com a constatação de valor monetário decorrentes de procedimentos técnicos, e a avaliação patrimonial corresponde à atribuição de valor monetário aos itens do patrimônio, em decorrência de consenso entre as partes, traduzindo com razoabilidade a evidenciação dos atos e fatos administrativos.

Para Severo e Oliveira (2012), as NBCASP foram criadas com o intuito de melhor evidenciação, mensuração e avaliação do patrimônio público, visando por meio de suas práticas a real situação patrimonial em tempo hábil. Para Carvalho, Costa e Oliveira (2010), a definição do modelo de mensuração dos ativos tem por objetivo apurar um valor para o ativo que exprima o real benefício econômico ou potencial de serviços. Um item quando reconhecido como ativo imobilizado, deve ser mensurado no reconhecimento pelo seu custo, MCASP (2014).

A NBC T 16.10, Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (aprovada pela resolução CFC 1.137/2008), define a mensuração como a constatação de valor monetário atribuído para os itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas. A avaliação patrimonial é a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e fatos administrativos.

Com maior foco no patrimônio, a NBCT 16.10 (2008) apresenta critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração do ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares na mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção; na existência de vida útil econômica limitada, ficam sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas. Quando obtidos a título gratuito, deve ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação, e quando obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua mensuração devem ser evidenciados em notas explicativas.

A NBC T 16.10 (2008) ainda descreve que nos gastos posteriores a aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços, outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido. Nas transferências o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o mesmo deve ser evidenciado em notas explicativas. Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou

controle, a mensuração será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção.

2.3 Estudos correlatos

Diversas pesquisas foram desenvolvidas acerca do reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público com o objetivo expresso de obter conhecimento específico e estruturado.

Carvalho, Lima e Ferreira (2012) analisaram o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões internacionais de contabilidade com estudo de caso na Anatel. Foi realizado estudo com análise comparativa segundo o disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), nas *International Public Sector Accounting Standard* e efetuado estudo de caso na Anatel, com a utilização de dados e registros constantes no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), no respectivo período. Os resultados do estudo apresentaram que as NBCASP e do MCASP aproximam-se e alinham-se às disposições das IPSAS, garantindo um bom gerenciamento patrimonial, com a adoção de novos princípios mas ainda existem lacunas quanto aos procedimentos mais adequados para o *impairment* refletindo em uma mensuração incorreta dos ativos imobilizados. O estudo de caso demonstra que a empresa encontra-se em processo de adaptação aos novos padrões internacionais.

Severo e Oliveira (2012), com uma pesquisa bibliográfica de caráter exploratório, realizaram estudo com intuito de destacar as principais mudanças previstas para a contabilidade pública, no que diz respeito aos procedimentos de mensuração e avaliação do patrimônio público em consonância aos princípios de contabilidade, realizando-se simultaneamente uma abordagem comparativa entre os procedimentos das NBCASP e da Lei nº 6.404/76. A pesquisa mostrou resultados satisfatórios, validando a proposta apresentada, de modo que foram identificados efeitos plausíveis diante da aplicabilidade dos princípios geralmente aceitos à contabilidade do setor público.

Dantas et al. (2012) analisaram se os estados e municípios reconhecem e evidenciam a depreciação em seus balanços patrimoniais, com dados extraídos de bancos de dados da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda e trabalhados estaticamente em planilhas eletrônicas. Os resultados mostram que 37% dos estados e 98,4% dos municípios não evidenciaram a depreciação dos bens imobilizados no Balanço Patrimonial, o que indica que o resultado econômico patrimonial apresentado nas demonstrações contábeis desses entes públicos, no respectivo período, não reflete adequadamente a real situação do desempenho institucional.

Graciliano e Fialho (2012) analisaram a contribuição do registro da depreciação na contabilidade governamental para a transparência das informações da gestão pública. Para o alcance do objetivo pretendido foi realizado uma pesquisa bibliográfica e documental, com análise qualitativa de dados de fontes primárias e secundárias sobre os temas transparência e depreciação na administração pública federal. Constatou-se que o registro da depreciação dos bens públicos vem sendo uma prática irreversível desde 2008, de modo que os relatórios contábeis têm contribuído para o *disclosure* contábil da gestão pública.

Silva, et al. (2012) apresentaram a avaliação dos ativos imobilizados de uma Organização Militar (OM) da Marinha do Brasil, evidenciando os seus impactos. Com uma pesquisa bibliográfica, estudo exploratório descritivo com uma base teórica, uma abordagem qualitativa e coleta de dados dos registros contábeis da OM, com realização de procedimentos de avaliação. Os achados demonstram que a maneira como a avaliação é conduzida e os métodos de depreciação utilizados definem o impacto no patrimônio do órgão público, que causa uma redução de 28,3% do patrimônio da OM.

O estudo de Amaral, Roncalio e Alberton (2013) teve como objetivo verificar os desafios enfrentados e as ações já adotadas por prefeituras catarinenses para aplicação das NBC TSP, no que tange ao enfoque patrimonial. Os dados foram extraídos pela aplicação de questionários com servidores públicos municipais das áreas de contabilidade e controle interno dos municípios catarinenses. Os resultados mostram que acima de 80% dos municípios respondentes da pesquisa não aplica o enfoque patrimonial e 60% dos municípios elaboraram cronograma de ações a adotar até 2014, evidenciando medidas para reconhecimento, mensuração e evidenciação de itens patrimoniais.

Santos, Munhão e Torres (2013) analisaram as características e definições dos bens que integram o Patrimônio Público e exemplificaram as principais mudanças causadas na gestão patrimonial pela implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) no estado de Mato Grosso, estudo realizado com uma revisão bibliográfica. Conclui-se que a LRF veio para gerir essas lacunas, garantindo a transparência, com maior controle e responsabilidade imputados a cada gestor ligados ao governo, que tenha sob seu poder, bens patrimoniais públicos de quaisquer espécies.

De maneira geral, os estudos analisados contribuem para essa pesquisa como forma de comparação de estudos já realizados em âmbito público no que se refere ao reconhecimento, registro e mensuração do ativo imobilizado no setor público, bem como da importância da contabilidade no setor público como ferramenta de reconhecimento, registro e evidenciação de informações para a contribuição da gestão patrimonial.

3 Procedimentos metodológicos

Quanto aos objetivos, a metodologia utilizada é a pesquisa exploratória. Quanto aos procedimentos, os dados foram coletados utilizando-se o levantamento por meio da aplicação de questionários aos contadores e responsáveis pelo controle interno, registro e mensuração do patrimônio público dos municípios da microrregião de Chapecó. A abordagem do problema é qualitativa para obter as conclusões correspondentes aos dados analisados.

De acordo com Gil, (2007) a pesquisa exploratória é caracterizada por proporcionar uma maior familiaridade com o problema. Guth e Pinto (2007, p. 42) esclarecem que “através da pesquisa exploratória são obtidas descrições tanto qualitativas quanto quantitativas acerca do objeto do estudo”. Andrade (2002) destaca algumas finalidades da pesquisa exploratória sobre como proporcionar mais informações acerca do assunto, facilitar a definição do tema, orientar na formulação das hipóteses ou descobrir um novo enfoque sobre o assunto.

Segundo Cervo et al. (2007), a pesquisa exploratória realiza descrições precisas da situação, com o intuito de descobrir relações existentes entre seus componentes.

As pesquisas de levantamento são utilizadas, na maioria das vezes, em estudos descritivos, cujos estudos não exigem muito aprofundamento. Creswell (2007, p. 161) define a pesquisa *survey* como sendo “uma descrição quantitativa ou numérica de tendências, atitudes ou opiniões de uma população ao estudar uma amostra dela”. De acordo com Gil, levantamento se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Desse modo, foram elaborados questionários para o levantamento dos dados. A escolha dos municípios se dá pela possibilidade de comparação das informações levantadas, pela localização geográfica e por pertencerem a associações de municípios diferenciadas, etc.

O questionário foi aplicado diretamente aos contadores das prefeituras dos municípios da microrregião de Chapecó. Identificou-se um contador responsável pela contabilidade do município para se aplicar o questionário, verificando as formas de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público, com o intuito de demonstrar a necessidade

de aplicação dos princípios contábeis no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

Com base nas informações coletadas, fez-se um levantamento, assim como a elaboração de tabelas divididas por frequência relativa e frequência absoluta, demonstrando e orientando os mesmos como poderia haver um melhor desempenho quanto ao reconhecimento dos bens do ativo imobilizado e mensuração dos valores dos mesmos, fornecendo aos órgãos da esfera governamental subsídios para o planejamento e a tomada de decisões, aos usuários em geral informações para estudos futuros e a população para o controle social.

4 Análise dos resultados

Apresenta-se neste tópico as principais características relativas ao processo de controle de ativos imobilizados encontradas nos municípios que compõem a microrregião de Chapecó. Os dados analisados têm como fonte as respostas dos questionários respondidos pelos contadores dos 16 municípios pesquisados.

Para compreender a experiência dos respondentes no cargo, foi solicitado seu tempo de trabalho no cargo de contador. Observou-se que a grande maioria, mais de 70%, já estão no cargo a mais de 4 anos e mais de 50% já estão no cargo há mais de 10 anos.

A Tabela 1 apresenta o nível de controle dos bens do ativo imobilizado, medido em porcentagens dos bens já controlados nas prefeituras.

Tabela 1 – Controle sobre bens de ativo imobilizado.

Controle	Frequência absoluta	Frequência relativa
Controle de 20% dos bens do ativo imobilizado	0	0,00%
Controle de 40% dos bens do ativo imobilizado	2	12,50%
Controle de 60% dos bens do ativo imobilizado	3	18,75%
Controle de 80% dos bens do ativo imobilizado	5	31,25%
Controle de 100% dos bens do ativo imobilizado	2	12,50%
Sem resposta para percentual de controle do ativo imobilizado	4	25,00%
Total	16	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que o nível de controle de ativos imobilizados ainda é muito baixo. Apenas 2 prefeituras estão com 100% dos ativos sob controle e outras 5 prefeituras estão controlando 80% dos seus ativos imobilizados. As outras 9 prefeituras ou não responderam ou ainda estão em processo de implantação de tais controles.

Na Tabela 2 apresenta-se a identificação de registros contábeis do ativo imobilizado hoje existente nas prefeituras.

Tabela 2 – Registro dos bens de ativo imobilizado.

Registro	Frequência absoluta	Frequência relativa
Registro de 25% dos bens do ativo imobilizado	0	0,00%
Registro de 50% dos bens do ativo imobilizado	1	6,25%
Registro de 75% dos bens do ativo imobilizado	7	43,75%
Registro de mais de 75% dos bens do ativo imobilizado	2	12,50%
Registro próximo de 100% dos bens do ativo imobilizado	1	6,25%
Sem resposta para percentual de registro do ativo imobilizado	5	31,25%
Total	16	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se que apesar de existirem, conforme Tabela 01, 7 prefeituras que afirmam terem ao menos 80% dos bens sendo controlados, mas, existem somente 3 que afirmam terem registros contábeis desses bens, ou seja, apesar de terem controle, esses não estão adequados as

necessidades contábeis. Destaca-se também que 5 prefeituras não responderam se tem ou não controle contábil dos ativos imobilizados, fato estranho, visto não se perceber motivos para a falta de resposta.

Questionou-se também sobre se estava ou não sendo realizado o registro das depreciações ocorridas em relação aos ativos imobilizados. Verificou-se que no período da coleta de dados, o registro da depreciação está sendo realizado em apenas 56,25% dos municípios, ou seja, as demonstrações contábeis desses municípios não espelham de modo fidedigno a situação patrimonial do patrimônio público, bem como, não estão apurando de forma fidedigna os custos ocorridos na realização das atividades públicas.

Questionou-se também sobre a forma de realização do inventário físico dos bens do patrimônio existente, sintetizando as resposta na Tabela 3.

Tabela 3 – Inventário físico dos bens do patrimônio

Municípios	Inventário realizado pela própria prefeitura	Inventário realizado por empresa terceirizada	Inventário não realizado
Águas de Chapecó	X		
Águas Frias	X	X	
Caxambu do Sul	X		
Chapecó			X
Coronel Freitas	X	X	
Cunhataí		X	
Guatambu		X	
Irati		X	
Jardinópolis	X		
Nova Erechim		X	
Nova Itaberaba		X	
Palmitos	X		
Planalto Alegre	X		
Saudades	X		
Sul Brasil		X	
Tigrinhos	X	X	
Microrregião de Chapecó	47,37%	47,37%	5,26%

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que apenas uma prefeitura não possui inventário do ativo imobilizado. É justamente o município de Chapecó, o maior da região e um dos principais do estado de Santa Catarina. O contador informou que estão em fase de implantação do processo de inventário.

Destaca-se também os municípios de Aguas Frias, Coronel Freitas e Tigrinhos, que afirmam possuir inventário realizado pela prefeitura e por empresa terceirizada, ou em conjunto com empresa terceirizada.

Na Tabela 4 demonstra-se a informação dos contadores sobre o momento do registro contábil do ativo imobilizado.

Tabela 4 – Estágio do registro contábil do ativo imobilizado.

Estágio	Frequência absoluta	Frequência relativa
Empenho	1	6,25%
Liquidação	14	87,50%
Pagamento	1	6,25%
Total	16	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Apenas 2 dos 16 municípios não tem como padrão o momento da liquidação como base para o registro contábil dos ativos imobilizados, sendo que 1 efetua o registro no momento do Empenho e outro no momento do pagamento.

As respostas sobre o enquadramento ou não dos procedimentos patrimoniais das prefeituras em relação a legislação vigente, estão sintetizadas na tabela 5.

Tabela 5 – Enquadramento dos procedimentos patrimoniais a legislação vigente.

Resposta	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	13	81,25%
Não	3	18,75%
Total	16	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Como se pode observar, das 16 prefeituras pesquisadas, 3 contadores informaram que os procedimentos de controle patrimonial não estão de acordo com a legislação vigente. Analisando os dados expostos na tabela 1 e na tabela 2 e, considerando a exigência do controle patrimonial imposto pela legislação, pode-se questionar se realmente essas respostas representam a realidade.

A Tabela 6 apresenta as bases utilizadas pelos contadores para efetuar o registro contábil do ativo imobilizado. Neste questionamento os entrevistados poderiam assinalar a mais de uma alternativa proposta.

Tabela 6 – Bases teóricas para efetuar o registro contábil ativo imobilizado.

Bases	Frequência absoluta	Frequência relativa
NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público)	14	87,50%
NBC T 16.5 Registro Contábil aprovada pela resolução CFC nº 1.132/2008	3	18,75%
IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público)	4	25,00%
Decreto Municipal	6	37,50%
Portaria Municipal	1	6,25%
Instrução Normativa Municipal	3	18,75%
Total	16	

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme exposto na tabela 6, 87,50% dos 16 contadores pesquisados dizem utilizar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público como base para os registros dos ativos imobilizados nas prefeituras, mesmo assim, 2 contadores não utilizam tais normas em suas atividades.

Há de se destacar que essas são as normas vigentes, ou seja, tais contadores não estão seguindo a legislação vigente. Também se destaca que, diferente do aqui observado, na Tabela 5, 3 contadores informaram que não seguiam a legislação vigente.

No entanto, foi possível observar que todas as prefeituras utilizam alguma legislação para fazer o registro do ativo imobilizado, compreendendo o significado da importância do registro contábil do patrimônio público.

Há de se destacar também, que diversos contadores utilizam complementarmente outras legislações nas suas atividades de registro dos ativos imobilizados.

Na Tabela 7 apresenta-se a documentação contábil utilizada como suporte para sustentação ou comprovação do registro contábil do ativo imobilizado. Neste questionamento o entrevistado poderia assinalar mais de uma opção.

Tabela 7 – Documentação para o registro contábil para bens do ativo imobilizado.

Registro	Frequência absoluta	Frequência relativa
Nota Fiscal (Nota Fiscal Eletrônica e Nota Fiscal Modelo 1)	16	100,0%
Qualquer documento hábil que comprove a transação	5	21,25%
Qualquer documento físico que comprove a transação	1	6,25%
Qualquer documento eletrônico que comprove a transação	0	0,00%
Outras	6	37,50%
Total	16	

Fonte: Dados da pesquisa

Como não poderia deixar de ser, todos os entrevistados afirmam que a nota fiscal é o documento hábil para comprovar os registros contábeis dos ativos imobilizados. Mas vale a pena destacar, como se pode observar na Tabela 7, que além desse, outros documentos também são considerados como bases para tais registros, existindo inclusive 1 que afirma utilizar qualquer documento físico que comprove a transação como base para os registros contábeis da transação efetuada.

Pensando na forma de valoração do ativo imobilizado, foi questionado aos entrevistados a os procedimentos que utilizam para fazer a mensuração dos ativos imobilizados. A Tabela 8 apresenta as opções apontadas.

Tabela 8 - Mensuração do ativo imobilizado.

Mensuração	Frequência absoluta	Frequência relativa
Decorre da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas resultando no valor monetário	10	58,83%
Decorre de procedimento de comparação com bens semelhantes	6	35,29%
Não há nenhum procedimento de mensuração do ativo imobilizado	1	5,88%
Total	17	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que a utilização de procedimentos técnicos é a opção mais apontada pelos contadores, com 10 prefeituras utilizando-se desse critério, enquanto que 6 fazem a mensuração com base em comparação com bens semelhantes. Um dos contadores apontou que utiliza os 2 critérios, enquanto que um também apontou que não utiliza nenhum procedimento, ou seja, não faz tal mensuração.

A Tabela 9 representa as respostas obtidas referentes as formas de avaliação do ativo imobilizado.

Tabela 9 – Avaliação do ativo imobilizado.

Avaliação	Frequência absoluta	Frequência relativa
A avaliação patrimonial correspondente ao valor monetário decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes	8	50,00%
A avaliação patrimonial é efetuada com base no preço de compra do bem	8	50,00%
Não há nenhuma forma de avaliação patrimonial	0	0,00%
Total	16	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar a Tabela 9 é perceptível que 50% dos entes públicos efetuam a avaliação patrimonial do ativo imobilizado correspondente ao valor monetário decorrentes de julgamento

fundamentado em consenso entre as partes. Justifica-se a utilização desse método pela aceitabilidade fiscal presente na NBC T 16.10, Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (aprovada pela resolução CFC 1.137/2008), haja visto as premissas de definir a avaliação patrimonial com a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e fatos administrativos.

Demonstra-se nos dados expostos pela Tabela 9 que outros 50% ou oito prefeituras efetuam a avaliação patrimonial com base no preço de compra do bem. Destaca-se que esse processo, exceto no momento da compra, não está de acordo com as recomendações legais que justificam que os bens do ativo imobilizado devem representados pelo seu valor real, portanto, precisam efetivamente ser avaliados visto que estes sofrem alterações de valor no decorrer do seu uso.

Foi questionado sobre a existência de sistema informatizado para o controle de ativos imobilizados e se este atende a legislação vigente. As respostas obtidas estão destacadas na Tabela 10.

Tabela 10 – Sistema informatizado para o registro e controle patrimonial

Municípios	Sim	Não	Atende	Não atende	Atende parcialmente	Sem resposta
Águas de Chapecó	1				1	
Águas Frias	1				1	
Caxambu do Sul	1		1			
Chapecó	1		1			
Coronel Freitas	1		1			
Cunhataí	1		1			
Guatambu	1				1	
Irati	1		1			
Jardinópolis	1				1	
Nova Erechim	1		1			
Nova Itaberaba	1		1			
Palmitos	1		1			
Planalto Alegre	1		1			
Saudades	1		1			
Sul Brasil	1					1
Tigrinhos	1					1
Micro região de Chapecó	100,00%	0,00%	62,50%	0,00%	25,00%	12,50%

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 10 pode-se verificar que todas as prefeituras analisadas ou todos os contadores entrevistados possuem algum sistema informatizado para o registro e controle patrimonial. Isso significa que todas as prefeituras estão possibilitadas a fazer o registro e controle patrimonial de todos os bens do ativo imobilizado sendo que, na presente pesquisa, identifica-se que na prática isso não acontece. Uma possível justificativa para essa inadequação é de que alguns sistemas não atendam totalmente as necessidades dos contadores.

Verifica-se que somente 62,50% das prefeituras afirmam que o sistema de registro e controle patrimonial atende as necessidades dos contadores para o controle patrimonial bem como os procedimentos e as rotinas operacionais que devem incorporar os interesses da administração quanto a um controle eficaz, permitindo um melhor gerenciamento e planejamento do patrimônio público.

De modo geral, pode-se concluir que os dados coletados estão alinhados com a pesquisa, que consiste em verificar se a prefeituras efetuam os processos de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público.

5 Conclusões e recomendações

Com base nas novas obrigações que estão sendo implantadas no setor público em relação a metodologia contábil, este estudo teve como objetivo analisar os procedimentos adotados para o reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público de algumas das prefeituras da microrregião de Chapecó. Verificou-se que os resultados do estudo indicam às entidades públicas que devem buscar orientação e apoio a gestão patrimonial no uso dos procedimentos contábeis e patrimoniais.

Verificou-se, a partir dos dados levantados, que os procedimentos adotados no reconhecimento, registro e mensuração do patrimônio público, que os procedimentos de mensuração estão de acordo com a legislação vigente em 94,12%. Em relação ao reconhecimento, em mais de 90% dos municípios o critério para o utilizado pelo setor contábil está correto, porém, em relação ao registro ainda há o que se avançar visto que nem todas as prefeituras estão atendendo essa obrigação, tanto no registro dos bens quanto no registro da depreciação dos ativos imobilizados.

O controle patrimonial se faz necessário em função da legislação e pela moralidade pública, pois o patrimônio público é de todos, por isso deve-se controlar e cuidar da melhor forma possível. Também, as informações fidedignas servem como suporte para o gestor alcançar a máxima eficiência e eficácia em sua gestão, pois terão os números e variações de todo o patrimônio da entidade.

Constatou-se que em algumas das prefeituras pesquisadas que ainda não realizam os procedimentos de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, há também a necessidade e aperfeiçoar sistema patrimonial para sua adequação ao registro e controle patrimonial. Pode-se concluir que todas as prefeituras têm registro de bens do ativo imobilizado, mas nenhuma tem todos os bens do patrimônio registrados. Todas as prefeituras alvos da pesquisa têm algum tipo controle patrimonial, mas somente duas possuem total controle patrimonial. O registro da depreciação ainda não ocorre em todos os municípios, somente ocorre em 56,25% dos 16 municípios pesquisados.

Também pode-se concluir que alguns dos profissionais contábeis das prefeituras ainda precisam ampliar seus conhecimentos sobre a legislação vigente, pois alguns dos procedimentos adotados atualmente não estão de acordo com as orientações presentes em tais legislações ou, não possuem recursos adequados para atender tais exigências.

Pesquisas futuras podem ampliar a análise para todos os municípios de Santa Catarina, valendo-se de outros parâmetros para elaborar as porcentagens de reconhecimento e registro do ativo imobilizado no setor público, para verificar se os resultados continuam semelhantes entre os municípios participantes dessa pesquisa.

Outros trabalhos também podem abordar os procedimentos adotados na busca de atender as novas exigências contábeis para o setor público, bem como, identificar o que ainda precisa ser feito pelos governantes para que tais exigências possam ser atendidas em sua totalidade.

A contabilidade governamental vem avançando com o passar dos anos e como prova disso pode-se verificar a adoção do enfoque patrimonial, tendo em vista o processo de reconhecimento, registro e mensuração do ativo imobilizado do setor público.

Referências

AMARAL, E.; RONCALIO, M.P.; ALBERTON, L. Adoção do Enfoque Patrimonial, Previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em Municípios de Santa Catarina. **Revista Gestão Contemporânea**, n. 13, p. 181-202, 2013.

ANDRADE, M. M. **Como Preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BEUREN, I.M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática.** São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Resolução n.º 1.128, de 21 de novembro de 2008.** Aprovar a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001128>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. **Resolução n.º 1.129, de 21 de novembro de 2008.** Aprovar a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001129>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. **Resolução n.º 1.132, de 21 de novembro de 2008.** Aprovar a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001132>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. **Resolução n.º 1.136, de 21 de novembro de 2008.** Aprovar a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. **Resolução n.º 1.137, de 21 de novembro de 2008.** Aprovar a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em: 18 set. 2014.

_____. **Resolução n.º 1.366, de 25 de novembro de 2011.** Aprovar a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001366>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. **Portaria STN/SOF n.º 1 de 10 de dezembro de 2014 e Portaria STN n.º 700 de 10 de dezembro de 2014.** Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público: aplicada à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: válido a partir do exercício de 2015.6. ed. Brasília. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU_MCASP_6edicao/05eea5ef-a99c-4f65-a042-077379e59deb>. Acesso em: 10 jun.. 2014.

_____. **Portaria n.º 184, de 25 de agosto de 2008.** Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público [...] Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184/?searchterm=2008%20portaria184>>. Acesso em: 18 set. 2014.

_____. **Lei n.º 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 18 set. 2014.

BEZERRA FILHO, J. E.; FEIJÓ, P.H. A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: o futuro chegou. **Revista TCE-PE**, v. 19, n. 19, p. 28-61, 2012.

CARVALHO, L.N.G.; COSTA, P.S.; OLIVEIRA, A.T. Impairment no Setor Público: particularidades das Normas Nacionais e Internacionais. **Revista de Administração Pública**, v.44, n. 4, p. 839-876,2010.

CARVALHO, R.M.F.; LIMA, D.V.; FERREIRA, L.O.G. Processo de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público Face aos Padrões Contábeis Internacionais: um Estudo de Caso na Anatel. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 62-81, 2012.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Porto Alegre: Artmed, 2007.

DANTAS, C.B.; et al. Depreciação no Serviço Público: Reconhecimento e Evidenciação nas Demonstrações Contábeis dos Estados e Municípios Brasileiros. **Revista Cont. Ufba**, v. 6, n.2, p. 56-65, 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____.A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**.5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRACILIANO, E.A.; FIALHO, W.C.D. Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: uma Contribuição para o Disclosure de Gestão. **Revista Pensar Contábil**, v. 15, n. 56, p. 14-21, 2013.

GUTH, S. C.; PINTO, M. M. **Desmistificando a Produção de Textos Científicos com os Fundamentos da Metodologia Científica**. São Paulo: Scortecci, 2007.

IUDÍCIBUS, S; MARION, J. C; FARIA, A.C. **Introdução á teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2010.

LEMES, S; CARVALHO, L.N. **Contabilidade Internacional para Graduação**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, J.C. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Atlas, 2009.

PASSOS, L. H. S. O Impacto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Cenário Atual e Perspectivas na Administração Pública Federal. **Revista de Administração de Roraima**, v. 1, p.110-135, 2012.

QUINTANA, A.C; MACHADO, D.P; QUARESMA, J.C.C; MENDES, R.C. **Contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 2011.

ROSA, M.B. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, A.S.; MUNHÃO, E.E.; TORES, A.L. Patrimônio Público, Gestão e Controle com o Advento da LRF: Gestão de Materiais Imobilizados no Estado de Mato Grosso. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, v. 2, n. 4, 2013.

SANTOS, E.; SANTO, S.P.E. Registro e Controle da Depreciação no Governo do Estado de Santa Catarina após a Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, **Revista Borges**, v. 3, n. 2, p. 63-82, 2013.

SEVERO, F.R.; OLIVEIRA, S.R.M. Contabilidade do Setor Público: Um Enfoque na Mensuração e Avaliação do Patrimônio. **Revista Seminários em Administração**, 2012.

SILVA, A.C; et al. Avaliação de Ativos Imobilizados no Setor Público: Estudo de caso em uma Organização Militar da Marinha do Brasil. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 3, p. 51-73, 2012.

SILVA, L.M. **Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. São Paulo: Atlas, 2011.