

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA MESTRADO PROFISSIONAL EM
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

A CONCRETIZAÇÃO DA DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO:
EFEITOS CONTÁBEIS E PATRIMONIAIS EM UMA
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

CLILSON CASTRO VIANA

MANAUS
2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA MESTRADO PROFISSIONAL EM
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

CLILSON CASTRO VIANA

A CONCRETIZAÇÃO DA DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO:
EFEITOS CONTÁBEIS E PATRIMONIAIS EM UMA
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Contabilidade e Controladoria, área de concentração Contabilidade e Controladoria Organizacional, da Universidade Federal do Amazonas, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Controladoria.

ORIENTADORA: Prof.^a D.Sc. Mariomar de Sales Lima

MANAUS
Abril/2014

Ficha Catalográfica
(Catalogação realizada pela Biblioteca Central da UFAM)

Clilson Castro Viana

V614c A concretização da depreciação no setor público: efeitos contábeis e patrimoniais em uma instituição de ensino superior / Clilson Castro Viana. - Manaus, 2014.

108f. il. Color.

Dissertação (mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Universidade Federal do Amazonas.

Orientador: Prof^o. D. Sc. Mariomar de Sales Lima

1. Contabilidade patrimonial 2. Contabilidade pública 3. Amortização I. Lima, Mariomar Sales (Orient.) II. Universidade Federal do Amazonas III. Título

CDU 2007 657.4:338(043.3)

CLILSON CASTRO VIANA

A CONCRETIZAÇÃO DA DEPRECIACÃO NO SETOR PÚBLICO:
EFEITOS CONTÁBEIS E PATRIMONIAIS EM UMA
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Contabilidade e Controladoria, área de concentração Contabilidade e Controladoria Organizacional, da Universidade Federal do Amazonas, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Controladoria.

Aprovada em: 23 de abril de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a D.Sc. Mariomar de Sales Lima - Orientadora/Presidente
Universidade Federal do Amazonas

Prof.^o D.Sc. Afrânio de Amorim Francisco Soares Filho – Membro
Universidade Federal do Amazonas

Prof.^o D.Sc. Tristão Sócrates Baptista Cavalcante – Membro
Universidade Federal do Amazonas

AGRADECIMENTOS

Antes de tudo, agradeço a Deus por ter concedido a mim a oportunidade de cursar este Mestrado e poder concluí-lo com vida e saúde;

Agradeço aos meus pais, Raimundo Viana e Maria da Paz Viana, e a minha namorada, Leandra A. da Silva. Vocês foram alicerces desta conquista. Meus agradecimentos também aos ex-colegas de trabalho do Departamento Financeiro (DEFIN/UFAM), em especial ao apoio da Dn. Guiomar, diretora do mesmo; aos colegas da Instituição, Sr. Paulo Carneiro, Linete, Racquel, Rafael, Leoni. Assim como, grato à Pró-Reitoria de Administração daquela Instituição pela colaboração;

Agradeço com carinho aos Professores: Prof^o. Dsc. Waldemar de Souza e Prof.^o Dsc. Manoel Martins, pelos dedicados ensinamentos sobre artigos científicos, projetos e demais trabalhos, assim como quanto ao incentivo, paciência e pela oportunidade de crescimento profissional que me facilitaram; tal como, agradeço à equipe da Coordenação do Programa de Mestrado pelo trabalho atencioso nesta jornada;

Ao prof.^o Dsc. Tristão Cavalcante, e aos demais professores, meu agradecimento também pela ajuda, ensinamentos e pelas valorosas considerações oferecidas no decorrer do meu trabalho científico. Ao Prof.^o Dsc. Afrânio por aceitar o convite para composição da banca e dispor seu tempo para as contribuições do estudo;

Agradeço, por fim, com reservas especiais, a minha orientadora, Prof^a. Dsc. Mariomar Sales, que não mediu esforços para com atenção e competência, estimular, aconselhar e supervisionar todo nosso trabalho dissertativo desde o projeto até este momento. A ela sou grato desde a graduação pelo carinho e atenção, e acima de tudo pela competência profissional – a qual sempre tomei como referência pessoal, acadêmica e na carreira. Não esquecerei as conquistas em cada artigo científico publicado conjuntamente; e hoje compreendo que juntos ajudamos com um pedacinho no crescimento da nossa Ciência Contábil.

“O valor de um homem não se dá pelas roupas ou bens que possui e sim pelo caráter e beleza dos seus ideais”.
Charles Chaplin

RESUMO

O objetivo geral do estudo consistiu em analisar os efeitos da depreciação na informação contábil-patrimonial de uma Instituição de Ensino Superior no Amazonas, e consequente evidenciação pela Teoria da Legitimação Contábil. O método escolhido foi o estudo de caso descritivo e explicativo, por meio da aplicação das NBC T SP vigentes, do Manual de Contabilidade Pública, e da teoria contábil nacional e internacional referente à mensuração, avaliação e evidenciação dos ativos imobilizados. Metodologicamente ainda se empregaram métodos de questionário, *checklist* e registros em arquivos e banco de dados, utilizando os bens incorporados no período de 2008 a 2013. A justificativa da pesquisa encontra guarida tanto nos reflexos que as contabilizações terão nas demonstrações contábeis e relatórios, quanto acerca da tomada de decisão, planejamento, controle patrimonial, transparência, planejamento e melhor uso dos bens permanentes – Um dos objetivos que se propõe a nova Contabilidade Patrimonial. Como resultado do trabalho, identificaram-se na Instituição variáveis que afetam a depreciação, como taxas de depreciação menores do que as adotadas por padrão pelos órgãos centrais de contabilidade. Deste modo, propôs-se um modelo de depreciação compatível com a adequação à base confiável de valor justo: *impairment test*, através do uso da metodologia de custo corrente depreciável para redução de *impairment*, o qual obteve valor total de R\$ 2,6 milhões, o que representa 2,7% do valor de bens móveis a custo contábil histórico em 31.12.2013. Por fim, apurou-se que o impacto contábil da depreciação nas demonstrações contábeis e evidenciações é expressivo, e na ordem de 9,3 milhões de Reais para a competência de 2013, o que afetou negativamente o ativo imobilizado em 34,5% do valor histórico de bens móveis depreciáveis e 31,3% do valor histórico de bens móveis em geral. O resultado positivo do exercício foi reduzido em 28% com depreciações e *impairment*. As contabilizações e avaliações revelam momentâneo prejuízo à contabilidade por competência integral, à apuração precisa dos custos da IES e à Teoria da Legitimidade aplicada ao setor público, que requer mais atenção. Isto porque os lançamentos e evidenciações sobre patrimônio imobilizado podem proporcionar melhor interpretação aos cidadãos e usuários em geral no tocante ao controle social acerca do valor real dos ativos imobilizados combinadas com a depreciação. Assim, maior transparência destes dados pode ser potencial fonte de informações para facilitar o entendimento sobre quanto tempo um ativo tem potencial de oferecer seus benefícios em condições plenas; mesmo como sobre os locais na IES que dão causa a mais ou menos danos por *impairment*, levantando aquelas fontes mais usuais e o estado de conservação ano a ano, e também acerca do valor contábil atual de cada classe e/ou ativo móvel individual.

Palavras-chave: Depreciação. Mensuração. Impactos. Evidenciação. Demonstrações Contábeis.

ABSTRACT

The overall objective of the study was to examine the effects of depreciation in accounting, and asset information from a Higher Education Institution in Amazonas and subsequent disclosure by the Theory of Legitimacy Accounting. The chosen method was a case study of descriptive and explanatory, through the application of prevailing NBC T SP, *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público*, and national and international accounting theory relating to the measurement, valuation and disclosure of fixed assets. Still methodologically methods were employed questionnaire and checklist files and records in the database, using the built assets in the period 2008-2013. Justification the research found harboring both reflexes that have postings in the financial statements and reports, as about decision making, planning, control equity, transparency, better planning and use of permanent assets – one of the objectives it proposes the new asset Accounting. As a result of the work, were identified in the institution variables affecting depreciation, as rates lower than the standard adopted by the central organs of accounting depreciation. Thus, we proposed a compatible fitness for reliable fair value basis depreciation model: impairment test, using the methodology of depreciable current cost reduction for impairment, which achieved total amount of R\$ 2.6 million, which represents 2.7% of the value of the movable historical cost accounting 31.12.2013. Finally, it was found that the accounting impact of the depreciation in the financial statements and disclosures are significant and in the order of 9.3 million dollars for the competence of 2013, which negatively affected the fixed assets at 34.5% of history of depreciable movable and 31.3% of the historical value of movable property in general. The positive result for the year was reduced by 28% with depreciation and impairment. The postings and reviews reveal momentary loss accounting for full jurisdiction, determining the precise costs of Institution and Legitimacy Theory applied to the public sector, which requires more attention. This is because the releases and disclosures on fixed assets can provide better interpretation citizens and users in general with regard to social about the real value of fixed assets depreciation combined with control. Thus, greater transparency of this data can be a potential source of information to facilitate an understanding of how long an asset has the potential to offer benefits for full conditions; same as on the local Institution giving cause more or less damage impairment, raising those most usual sources and condition every year, and also about the current book value of each class and/or active individual mobile.

Keywords: Depreciation. Measurement. Impacts. Disclosure. Accounting Statements.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 01 – Mensuração e avaliação de itens imobilizados.....	24
Quadro 02 – Premissas para o controle dos bens imobilizados.....	27
Quadro 03 – Indicadores de <i>impairment</i> no setor público	33
Quadro 04 – Elementos contábeis da depreciação	36
Quadro 05 – Proposições para a pesquisa alinhadas ao quadro teórico básico	55
Quadro 06 – Variáveis para a pesquisa relacionadas ao quadro teórico básico	57
Quadro 07 – Os ativos móveis mais representativos e suas expectativas de vida útil.....	63
Quadro 08 – Comparativo de expectativas de vida útil em anos (vida útil recomendada pela Secretaria do Tesouro Nacional x vida útil levantada na IES)	66
Quadro 09 – Demonstração das variações patrimoniais da IES em 31.12.2013.....	79
Quadro 10 – Alterações na demonstração das variações patrimoniais após ajustes, depreciação e <i>impairment</i>	80
Quadro 11 – Comparação da depreciação com as principais despesas correntes da IES	81
Quadro 12 – Balanço patrimonial da IES em 31.12.2013.....	82
Quadro 13 – Alterações no balanço patrimonial, após ajustes, depreciação e <i>impairment</i>	83
Quadro 14 – Resumo das alterações nos componentes patrimoniais, após ajustes, depreciação e <i>impairment</i>	84
Quadro 15 – Custo Corrente por Aluno Equivalente da IES de 2009 a 2013.....	86
Quadro 16 – Custo Corrente por Aluno Equivalente 2013 alterado pela inclusão dos valores deste estudo	87
Quadro 17 – Modelo de transparência para a legitimidade contábil e controle social acerca do patrimônio de bens móveis da IES.....	91
Figura 01 – O processo contábil e patrimonial de um imobilizado, segundo a teoria contábil dos componentes do patrimônio	38
Figura 02 – Impacto percentual e valores de alterações nos bens móveis, em razão da depreciação e <i>impairment</i> no patrimônio	78
Figura 03 – Impacto percentual e valores de alterações no patrimônio contábil, em razão da depreciação e <i>impairment</i>	85
Figura 04 – Impacto percentual da depreciação e <i>impairment</i> no índice Custo Corrente Por Aluno Equivalente de 2013	88
Figura 05 – Mapa para cálculo e registro de depreciação e <i>impairment</i> mensal.....	90

LISTA DE SIGLAS

ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixas

DRE – Demonstração do Resultado Econômico

DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais

GASB – *Government Accounting Standard Board*

HU – Hospitais Universitários

IFAC – *International Federation of Accountants*

IES – Instituição de Ensino Superior

IPSAS – *Internacional Public Sector Accounting Standards*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC T SP – Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

SRF – Secretaria da Receita Federal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
Delimitação do tema e problema de pesquisa	15
Justificativas	16
Objetivos	18
Objetivos Específicos.....	18
Estrutura da dissertação.....	19
2-REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1 - Ativos Imobilizados: Conceitos e Aplicações, da Teoria Contábil às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público	20
2.2 - O Controle Contábil e Patrimonial dos Bens Imobilizados	25
2.3 - O <i>Impairment Test</i> como Ferramenta Contábil para Retornar o Valor Justo do Ativo ...	30
2.4 - O Processo de Depreciação e suas Condicionantes	34
2.5 - Implicações dos Registros ao Usuário da Informação Contábil e Associação com a Teoria da Legitimidade e Gestão Pública	39
3-METODOLOGIA.....	45
3.1- Metodologia e Tipologia da Pesquisa	45
3.2 - Universo de Pesquisa, Amostra e Unidades de Análise.....	46
3.3 - Procedimentos Técnicos e Instrumentos de Coleta dos Dados	47
3.4 - Procedimentos para o Tratamento e Análise dos Dados.....	54
3.5 - Proposições.....	55
3.6 - Fonte de Evidências	56
3.7- Variáveis da Pesquisa.....	57
3.8 - Validação para os Resultados.....	58
3.9 - Limitações do Método	59
4 – RESULTADOS E DISCUSSÕES	60
4.1 - Breve Perfil da Instituição, do Sistema Patrimonial e Contábil	60
4.2 - O Processo Patrimonial-Contábil de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Ativos Imobilizados.....	61
4.3 - Aplicação do Teste de <i>Impairment</i> e Cálculo da Depreciação.....	70

4.4 - Análise do Impacto na Demonstração das Variações Patrimoniais e Balanço Patrimonial.....	79
4.5 - Impacto no Relatório de Gestão e Quanto à Relação com a Legitimidade Contábil	86
5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS	93
REFERÊNCIAS.....	98
APÊNDICE A	104
APÊNDICE B.....	106

INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública no Brasil passa nos últimos anos por adaptações que tentam superar desatualizações, devido à inexistência, até pouco tempo, de diretrizes técnicas acerca do cumprimento de procedimentos contábeis dispostos na Lei nº 4.320/64, a exemplo da depreciação (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012). Além disso, busca-se harmonização das contabilizações e evidenciações contábeis na seara pública em conformidade com os métodos aceitos internacionalmente.

Assim, o ramo público da Ciência Contábil almeja com novo plano de contas único, procedimentos mais uniformes, e, principalmente, balizando seu regime contábil em critérios de competência voltados a atingir o objetivo de aproximar-se dos conceitos internacionais. Em outras nações, estas adequações foram estudadas por Deaconu, Nistor e Filip (2011) no setor Público Romeno, e por Carlin (2005) na Austrália. Nestes estudos, eles demonstraram que o impacto do *Accrual Basis* – regime de competência pleno, incluindo depreciação de ativos fixos, é determinante para o novo momento no setor público internacionalmente, e a depreciação é um dos fatores que deve ser inserido na comparação dos custos do setor público com os do setor privado.

Como parte deste processo, a partir de 2010, no setor público federal brasileiro, a contabilização da depreciação passou a ser obrigatória (MIRANDA; LIMA; FERREIRA, 2010). Esta imposição ocorre com os advenços da Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº 184 de 25/08/2008, editada pelo Ministério da Fazenda, e da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC T SP nº 16.9 – Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1136/08, as quais não somente normatizaram a missão de depreciar e demonstrar nos relatórios contábeis estes valores, mas também abriram campo para discussão e aprofundamentos técnicos e teóricos sobre este fundamento contábil.

Alguns autores, já expressaram que os novos registros contábeis ligados ao patrimônio e depreciação propiciarão primazia da essência econômica e maior transparência com os recursos públicos (SANTOS; ALMEIDA, 2012; SILVA, 2011). Estes norteadores

vão ao encontro do momento que vive a administração pública brasileira, caracterizada por uma fase de governança eletrônica, transparência pública por variados meios, e principalmente pela necessidade, cada dia maior, de oportunizar aos usuários acesso a informações patrimoniais, orçamentárias e contábeis. Porquanto, por alterar a composição patrimonial, a depreciação por consequência modifica a qualidade de quem usa essa informação contábil (GRACILLIANO; FIALHO, 2013).

Os ganhos à gestão pública se entrelaçam aos da Contabilidade Pública em matéria de melhorias na mensuração, controle, evidenciação e transparência no trato de bens patrimoniais a partir da depreciação. Ribeiro (2013) explana que a Contabilidade Pública orienta-se à tomada de decisão essencial e orgânica à gestão pública, haja vista os registros, controle, mensuração e apresentação dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio do Estado. Outrora, atualmente, ainda se apropria de viés fundamentalmente orçamentário.

Superar este fato, caminhando para evidenciações mensuradas corretamente e mais abrangentes contabilmente é corresponder a uma vinculação com transparência de dados e informações públicas elementares. Desta forma, Ribeiro (2013) afirma que a gestão pública corresponde, pois, às funções e princípios administrativos desenvolvidos nas organizações públicas voltados para o planejamento, implantação, execução e controle de políticas públicas. Não se restringe, pois, a despesas de custeio, mas também a todo custo incorrido.

Nesta esteira, como exemplo de aprofundamento na gestão pública, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público vem se preocupar com custos de cada ação pública. E a depreciação é parte deste contexto contábil afetando diretamente este custo, pois a operacionalização de sistema de custos no Setor Público inclui na apuração dos custos dos programas governamentais, entre outras coisas, a depreciação e o reconhecimento integral dos ativos e passivos, a partir da aplicação do princípio da competência. (BEZERRA FILHO; FEIJÓ, 2012).

Todavia, a necessidade de realizar procedimentos de depreciação no âmbito de aplicação no setor público não é assunto tão recente. Isto porque desde o advento da Lei n. 4320/64 exige-se o registro do patrimônio e sua evidenciação na forma de balanços, pelo regime da competência no período que ocorra. Tal como expõem Dantas et al (2012) sobre a necessidade de reconhecer e evidenciar todas os fatos que possam alterar a composição do resultado econômico e financeiro da instituição pública, o que é típico da depreciação.

Com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n.º 101/2000) obteve-se mais imperatividade sobre a gestão patrimonial dos recursos públicos, inevitavelmente no que tange à transparência desses recursos para o equilíbrio e eficiência da gestão pública (MARTINS et al, 2013). Sendo assim, exige-se ainda a escrituração que observe todas as práticas contábeis aceitas.

A sobredita Lei requer informações contábeis patrimoniais que atendam aos interesses dos usuários, e, por conseguinte, facilitem as informações sobre a gestão da coisa pública (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009). Mas mesmo após tantas leis, quanto à escrituração da depreciação, não se via imposição aos entes públicos para registrar estes consumos de valor de equipamentos, aparelhos e outros móveis, já que não havia a obrigação taxativa de se executá-la normalmente, exceto em caso de o bem ser alienado em processo licitatório (ARRUDA, 2009).

Por estas razões Lima, Santana e Guedes (2009) expuseram a lacuna nas legislações anteriores à NBC T SP no que tange à depreciação. Eles confrontaram as mudanças impostas pelas NBC T SP em oposição às Leis n.º 4.230/64 e n. 101/2000, quanto aos critérios da Teoria Contábil de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação. A conclusão foi de que estes critérios adéquam-se aos aspectos patrimoniais nas novas normas aplicadas ao setor público. Fato este, corroborado por Arruda (2009) ao relatar que somente após a NBC T SP 16.9 e 16.10 estabeleceram-se metodologias para registro contábil obrigatório e mensal da depreciação, e implantação de comissões para avaliação e mensuração de um ativo.

Ponto importante é que a essência econômica que um fato contábil provoca no patrimônio deve prevalecer sobre a forma, e isto tem especial conotação com a depreciação e *impairment* no setor público. De sorte que Santos e Santo (2013), em seu estudo acerca da depreciação e das NBCT SP no Estado de Santa Catarina, concluíram que no cálculo da depreciação foi adotada a taxa estipulada pela legislação fiscal, que não atende a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, para a qual poderia ser empregado o julgamento subjetivo de cada profissional contábil para estimar a taxa a ser aplicada.

Sobre o *impairment*, o pronunciamento do *Government Accounting Standard Board* (GASB) n.º 42 alinha-se à tendência econômica, pois seu pronunciamento tem condão de princípios norteados pela observância da essência sobre a forma das transações. Isto fica mais evidente sobre a perda por *impairment* assinalada pelo GASB que se apoia na utilidade dos serviços prestados por um ativo de capital – no declínio inesperado e significativo deste (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010).

Todavia, os supramencionados autores demonstram que no setor público do Brasil, no que tange ao instituto do *impairment*, somente o que advém das NBC T SP são aceitos. Mas concluem que delas há uma preocupação para aplicação do *impairment*, qual seja: apesar da NBC T SP 16.10 exigir a realização do *impairment test* não há nela critérios para o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação da perda (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010).

Desta forma, a contabilidade pública que deveria se apoiar na filosofia da essência e princípios e menos em regras e conceitos universais, nem mesmo possui forma clara de mensuração deste *impairment* se levar em conta as suas NBC T SP.

Todavia, estas normas, principalmente as referentes à depreciação e teste de recuperabilidade são fundamentais por trazerem à baila esta nova visão da contabilidade: a patrimonial. Em face, elas alinham-se em harmonização às técnicas já adotadas pela contabilidade empresarial e com as premissas internacionais de fator gerador e competência, admitindo procedimentos antes obscuros na área pública, tais como: *impairment*, avaliação de ativos, reavaliação e mensuração confiável, além de vida útil e métodos para os elementos do ativo imobilizado.

Assim, a contabilização e acompanhamento dessas variáveis poderão permitir a correta evidenciação do patrimônio e seu controle, segundo os Princípios de Contabilidade, a legislação vigente e demais preceitos da teoria contábil; difundindo a confiança e segurança dos registros (TORRES JUNIOR; SILVA, 2003).

Similarmente, estudos em outros países sobre regime de competência balizam a importância da depreciação no setor público. Carlin (2005) avaliando a adoção do regime de competência (*accrual accounting*) no setor público da Austrália, em comparação com o setor empresarial, concluiu que poderá haver impacto nas decisões de alocação de recursos, a partir da contabilização e *disclosure*.

O impacto da contabilização também pode ter expressividade maior ou menor nos demonstrativos contábeis dependendo de algumas variáveis, como a vida útil adotada. Por esta razão, Silva et al (2012) afirmam que o reflexo da contabilização da depreciação existe, poderá ser positivo ou negativo, a depender de variáveis como taxa de depreciação, avaliação do bem, tempo de existência do imobilizado, método de cálculo, entre outras. Os efeitos variam de órgão para órgão.

Mas, sobretudo, soma-se a qualquer efeito contábil a responsabilização e a legitimidade que a contabilidade e demais relatórios patrimoniais e de gestão podem conquistar com informações derivadas da depreciação em um contexto de divulgação voluntária de dados sobre bens imobilizados em uma organização com grande custo político (BEUREN; SOTHE, 2009).

E não menos importante é que nesta fase de concretização a depreciação no setor público ainda carece de alguns procedimentos que a tornem exequível, principalmente quando os cálculos dependam de prévio *impairment*. Isto porque o âmbito governamental possui algumas peculiaridades, tais como, possuir em expressa maioria ativos não geradores de caixa (ou de receitas), os quais fornecem continuamente serviços para a sociedade e possuem o valor em uso (utilidade) provavelmente maior do que seu *fair value* menos os custos de venda. Sendo este valor de uso mais condizente para ser adotado como valor recuperável (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010).

Em suma, no setor público a depreciação não possui as mesmas justificativas contábeis ou fiscais que presenciamos em pessoas de direito privado. No setor empresarial ela justifica questões muitas vezes fiscais, como redução de imposto de renda, alteração no lucro e suas distribuições, interferindo nas análises de mercado financeiro e acionistas, por exemplo, (SCHARF; BORGERT; PAES, 2008). Diferentemente, no setor governamental sua finalidade é ainda campo de estudo, pois pode assumir, além da evidenciação correta do patrimônio, questões gerenciais e de controle social.

Delimitação do Tema e Problema de Pesquisa

Partindo da diretriz que os mecanismos de depreciação agora devem fazer parte, obrigatoriamente, do escopo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, limita-se o estudo deste tema aos procedimentos necessários à concretização deste instrumento em uma Instituição de Ensino Superior no Amazonas, com o propósito de simular os cálculos de depreciação referentes aos bens do ativo imobilizado do subgrupo móveis para o período iniciado com a aprovação das NBC T SP.

Com efeito, levou-se em consideração o cenário diagnosticado na unidade de análise frente ao plano indicado pelo esboço teórico-legal, para ao fim ajustar os cálculos às variáveis corretas e demonstrar os impactos das contabilizações nos relatórios contábeis e patrimoniais correlacionados à Teoria da Legitimidade Contábil.

E desta feita, com base no que já se apresenta exposto, delineou-se a seguinte questão-problema que orientará a pesquisa em busca do cumprimento dos seus objetivos: *Qual o efeito da depreciação na informação contábil-patrimonial de uma IES, e consequente evidenciação pela Teoria da Legitimação da Contabilidade?*

Justificativas

A convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais é um fenômeno a ser estudado pela comunidade científica, haja vista suas implicações políticas, sociais e para a profissão contábil. Com base na essência sobre a forma, trazer os modelos de depreciação e *impairment* aceitos historicamente e empregados contabilmente no setor empresarial para o público pode não corresponder às peculiaridades da administração pública.

Neste sentido, a depreciação no setor público correlaciona-se com as intenções impostas pelas Normas Internacionais publicadas pela *Internacional Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), as quais almejam o *true and fair view*, o que pode ser entendido como uma representação fiel e precisa dos efeitos das transações contábeis, especialmente quanto ao patrimônio imobilizado.

Sendo assim, conforme ensina Silva (2011) os registros adequados das variações patrimoniais e de depreciação possibilitarão o conhecimento exaustivo dos ativos e do patrimônio líquido, bem como ainda enfatiza que será possível a realização de análises preditivas de enfoque contábil. Portanto, fica caracterizado o aspecto da transparência que será otimizado aos usuários da informação contábil-patrimonial na unidade de análise.

Além deste ponto da evidenciação e prestação de contas dos ativos, a tomada de decisão é uma importante justificativa. O gestor de uma entidade pública terá segundo prega Silva (2011) os objetivos que se propõe a nova contabilidade patrimonial acerca dos bens imobilizados, entre os quais: tomada de decisão com foco no longo prazo e planejamento na aquisição e controle.

Em razão das premissas sobreditas, percebe-se que a depreciação deve ser bem operacionalizada nos órgãos públicos, uma vez também que tem relevância e impacto em demonstrativos contábeis como os de fluxos de caixa, bem como reflexos no sistema de custos da entidade (institutos recentemente introduzidos no setor público), além do fator de

estarem atrelados a uma nova visão do objeto da contabilidade aplicada ao setor público: do estritamente orçamentário para o enfoque patrimonial evidenciado (SILVA et al, 2011).

Sendo assim, no atual cenário do setor público, a depreciação é um mecanismo contábil de valoração de um ativo que se alinha ao novo contexto contábil mundial de essencialidade. Isto posto, a necessidade de *impairment test* prévio, como forma de mensuração de valor justo, é um dos muitos conceitos introduzidos com a convergência à contabilidade internacional que também requerem o julgamento do profissional da contabilidade, fundamentado no julgamento da essência sobre a forma e em Princípios de Contabilidade (MACEDO; MACHADO, MACHADO, 2013). Porquanto, Bezerra Filho e Feijó (2012) reafirmam que os fenômenos do setor público devem ser refletidos e seus impactos patrimoniais evidenciados, não servindo a contabilidade pública somente para cumprir os aspectos legais e formais.

Por estas razões, Miranda, Lima e Ferreira (2010) justificam a relevância contábil da depreciação, haja vista que algumas entidades públicas possuem um número de bens com grande tempo de uso e com valores contábeis irrealistas. Mas acima de tudo, há que se estudar a respeito do uso da depreciação no âmbito público, pois aqueles bens podem ainda produzir benefícios econômicos para suas entidades.

No caso da entidade objeto de estudo deste trabalho, salienta-se a importância da aplicação da pesquisa na IES ao considerarmos o total de patrimônio envolvido na temática deste estudo, o qual, segundo o sistema contábil da instituição, apresenta nas contas de bens móveis do ativo imobilizado um saldo final em dezembro de 2013 aproximadamente de R\$ 100 milhões. O gestor, de sorte precisará de dados confiáveis, fidedignos e atualizados para tomar decisões e ofertar aos usuários relatórios e informações com as mesmas qualidades.

Assim, o tema possui relevância para a sociedade, tanto teórica quanto empírica no cenário nacional atual, na qual as informações públicas quanto ao patrimônio público – que transparecem nas mais diversas mídias – demandam serem gerencialmente e contabilmente, as mais precisas possíveis, do ponto de vista quantitativo, qualitativo e de valor econômico, a fim de subsidiar aos mais diversos usuários da contabilidade pública, certeza de que as demonstrações contábeis exaradas pelas organizações deste setor apresentam os atributos qualitativos da informação contábil útil para uma tomada de decisão.

Em consequência da exposição que se terá sobre o rito legal e contábil em que estão configuradas as ações no presente, o grande valor desta temática é salutar para o meio

acadêmico e científico, vez que o mesmo poderá suscitar reflexões e aprofundamentos sobre a necessidade de focar na melhor mensuração, avaliação e formas de aperfeiçoar o tratamento dos bens permanentes ativados dos segmentos públicos; inevitavelmente por intermédio de estudos na área de controladoria e contabilidade, as quais podem sistematizar e coordenar uma base teórica sobre um aperfeiçoamento dos procedimentos e métodos relacionados aos fatores e aos registros do assunto, vez que são raras as pesquisas no Brasil e no mundo que tratam sobre o tema voltado para propósitos maiores do que somente escrituração.

Assim, considerando-se que há poucas pesquisas que busquem demonstrar os impactos numéricos, reflexos da depreciação juntamente com modelos de como apurar vida útil e teste de recuperabilidade, bem como análise dos benefícios inerentes para a legitimidade, almeja-se que este estudo traga contribuições adicionais, tanto em termos práticos quanto teóricos.

Espera-se, diante dessas variáveis, motivar: acadêmicos, estudiosos, administradores públicos e contadores de maneira geral, a aprofundar a pesquisa e a produção textual no que tange à busca da eficiência da mensuração e avaliação daqueles ativos, diante das novas regras aplicadas ao setor público.

Objetivos

O objetivo geral do estudo consistiu em analisar os efeitos da depreciação na informação contábil-patrimonial de uma Instituição de Ensino Superior no Amazonas, e consequente evidenciação pela Teoria da Legitimação Contábil.

Objetivos Específicos

I – Identificar o processo contábil-patrimonial relacionado aos bens móveis, visando definir os bens amostrais, suas vidas úteis e as variáveis que afetam a depreciação e o valor destes bens;

II – Aplicar os procedimentos metodológicos preliminares à depreciação: teste de recuperabilidade (*impairment test*), esquematizando um *checklist* com as variáveis para seu cálculo;

III - Aplicar as normas e os fundamentos da teoria contábil relacionados à depreciação, calculando seu valor para os bens adquiridos de 2008 a 2013;

IV – Analisar os reflexos e efeitos nas demonstrações contábeis e demais relatórios, como o Relatório de Gestão e quanto à correlação com a Teoria da Legitimidade.

Estrutura da Dissertação

A pesquisa foi divulgada em forma de uma dissertação estruturada como se segue:

Introdução, onde constam: do contexto ao problema, a questão de pesquisa, os objetivos e a relevância para a intervenção na organização, para o meio acadêmico e para a sociedade.

O capítulo 2, onde é exposto o referencial teórico atinente às definições da teoria contábil sobre ativo imobilizado e acerca dos elementos que abarcam a depreciação. E o terceiro capítulo que traz o método de pesquisa com as classificações e procedimentos empregados.

O capítulo 4 resgata inicialmente uma breve exposição do perfil da unidade de análise, e apresenta também os dados e evidências coletadas. Em seguida nele consta a análise dos resultados. Já o quinto capítulo apresenta a conclusão apontando as respostas às questões e objetivos iniciais, ao lado das recomendações que se façam indispensáveis. O trabalho finaliza com o referencial, apêndices e anexos utilizados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A propositura desta pesquisa é regida pelo conhecimento científico de vários autores da área de contabilidade geral e da contabilidade aplicada ao setor público, dos quais especialmente se destacam as linhas teóricas defendidas por Silva (2011), Alves e Roncalio (2012), Torres Júnior e Silva (2003), Fragoso et. al. (2010), Carvalho, Costa e Oliveira (2010), compatibilizadas também pelas legislações normalizadoras federais, sobretudo as NBC T SP 16.9 e 16.10.

A finalidade é explanar um quadro de embasamento do qual se extraia as principais proposições e variáveis que advoguem sobre o âmbito da depreciação, desde os procedimentos prévios na seara do reconhecimento e mensuração contábil e patrimonial, passando pelos registros e controles, até a capacidade de informação destes instrumentos na evidenciação dos relatórios e demonstrativos.

2.1 Ativos Imobilizados: Conceitos e Aplicações, da Teoria Contábil às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

No Setor Público um dos principais grupos contábeis é o Ativo Imobilizado, por representar bens fixos que servem tanto à administração pública como a prestação de serviços à sociedade. Neste sentido, ativo é qualificado como o elemento de um patrimônio controlado com capacidade de fornecer serviços ou benefícios futuros à entidade que o utilize (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010). E no que diz respeito ao imobilizado, Schmidt e Santos (2011) conceituam como um agrupamento contábil que apresenta os recursos corpóreos aplicados na manutenção das atividades da companhia.

Para Lima, Santana e Guedes (2009) a mensuração e avaliação destes ativos no setor público, tomando por base as NBC T SP 16.9 e 16.10, é o valor de aquisição, deduzido da depreciação acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas de valor que tenham sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).

Uma conotação mais apropriada destes ativos na seara pública é oferecida ao se afirmar que o imobilizado deve ser mensurado pelo potencial de serviço decorrente do uso (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010). Sobre estes bens, a teoria contábil apoia-se na mensuração e avaliação do patrimônio, para evidenciar o objeto que ela estuda – o próprio patrimônio. Em decorrência, segundo Santos e Almeida (2012) as mudanças provocadas na

contabilidade pública pelas NBC T SP, através da exigência de procedimentos de avaliação e mensuração, bem como o valor recuperável, aproxima esta ciência do seu objeto.

Para Alves e Roncalio (2012) embora a abordagem patrimonial – foco da Teoria Geral da Contabilidade – tenha presença na lei maior da contabilidade pública, a Lei Federal n.º 4320/64, na prática as contabilizações estavam em desarmonia com a teoria contábil. Dessa maneira, o centro da abordagem era orçamentária, não aderente com profundidade ao foco patrimonial, fato que generalizava o regime misto (de caixa e de competência) para todos os eventos contábeis (SOTHE; SCARPIN, 2011).

O espaço vago agora vem sendo preenchido, direcionando a contabilidade pública para essa nova vertente, que assim como na área empresarial é abordada pelo Princípio da Competência tal como descreve Sothe e Scarpin (2011) ao tecerem sobre o estudo n.º 14 do *International Federation of Accountants* (IFAC), Federação Internacional dos Contadores que sugere um conjunto de diretrizes para a implantação do regime de competência no setor público.

De tal modo, a gestão eficiente dos bens patrimoniais, entendidos neste trabalho como aqueles que envolvem imobilizados, é assunto que ao longo do tempo foi pouco enfatizado com objetividade e com critérios de avaliação, já que a gestão patrimonial era pouco valorizada, vindo somente a ter destaque com a Lei de Responsabilidade Fiscal e a edição das NBC T SP (QUINTANA et al, 2011).

O direcionamento e adequação mais profunda da contabilidade governamental para um maior destaque no patrimônio contábil veio com a iniciativa e participação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o qual segundo Lima, Santana e Guedes (2009) iniciou com a publicação pelo Conselho, em 2008, das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas direcionadas ao setor público (NBC T SP n.º 16), nos moldes das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (divulgadas pelo *International Public Sector Accounting Standards-IPSAS*). O objetivo principal das respectivas normas é aprimorar o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de atos e fatos administrativos alinhados na Teoria da Contabilidade.

Igualmente, neste processo de harmonização entre orientações internacionais e procedimentos já adotados na área empresarial, as principais NBC T SP no contexto deste trabalho foram citadas por Lima, Santana e Guedes (2009), a saber: NBC T 16.9 –

Depreciação, Amortização e Exaustão e NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Por sua vez, a NBC T 16.9, aprovada por meio da Resolução n.º 1.136/2008, visa à padronização de orientação sobre critérios para a aplicação da depreciação, amortização ou exaustão no setor público. Juntamente com a NBC T 16.10 formam uma coalizão sobre os aspectos de mensuração e avaliação dos bens patrimoniais, em função que, segundo Alves e Roncalio (2012) conceitos como amortização, depreciação, exaustão, valor bruto contábil, valor depreciável, amortizável e exaurível, valor líquido contábil, valor residual, vida útil econômica, reavaliação e *impairment*, são apresentados como variáveis fundamentais no processo de concretização. Estes principais fatores conceituais serão vistos mais a frente neste capítulo.

A aplicação destes instrumentos recai sobre os bens móveis, imóveis e intangíveis. Os primeiros são para Schmidt e Santos (2011) bens corpóreos que devem possuir matéria física, não fixos, e serem destinados à manutenção da entidade; nestas condições são classificados na contabilidade como imobilizado.

Silva (2011) define que os bens móveis são os revestido de suscetibilidade de movimento próprio, sem alteração da substancia ou destinação econômica. Sendo que possuem também as definições de bens do Estado dominicais e de uso.

Silva (2011) entende que a maior parte dos ativos imobilizados tem vida útil limitada haja vista que os benefícios do respectivo ativo serão por um número finito de períodos contábeis. Ou seja, um ativo móvel, como um veículo ou uma máquina geradora de energia, pode servir a contento a administração pública por um tempo circunscrito tecnicamente ou operacional.

Identificar para depois mensurar um bem como móvel é a primeira etapa do processo contábil-patrimonial. Severo e Oliveira (2012) abordam que deve haver simultaneamente duas características em um ativo para este reconhecimento prévio: primeiramente ele deve ser resultado de eventos passados e segundo se irá provocar um futuro benefício econômico à entidade a qual detém o seu controle.

Em terceiro, além de satisfazer à sua definição, o ativo precisa da materialidade ou relevância de valor, probabilidade que surtirá aquele benefício, e mensuração confiável (SEVERO; OLIVEIRA, 2012). Uma máquina, por exemplo, tendo tempo de uso maior que sua vida útil estimada, sem condição ou funcionamento, não é ativo, e portanto, já não poderia

figurar contabilmente. Tal como, alguns equipamentos ou objetos adquiridos, podem não ser ativos imobilizados – bens móveis, mas sim despesas, caso não se enquadrem no critério de mensuração daquele agrupamento.

Assim, no que concerne aos critérios de reconhecimento, mensuração, atualização e evidenciação dos bens patrimoniais dois princípios contábeis são pilares da teoria contábil e confluem diretamente para o reconhecimento, mensuração, atualização e evidenciação dos ativos: Competência e Oportunidade, os quais devem ser observados nos registros das variações patrimoniais (BEZERRA FILHO; FEIJÓ, 2012).

Para Silva (2011) o Princípio da Oportunidade remete-se a mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para a produção de informações integras e tempestivas. Desta maneira o registro patrimonial e de suas mutações físico e monetários são indispensáveis.

Do mesmo modo, no que concerne a registros de variações patrimoniais, o que deve se adotar é a Competência, ou seja, trata-se de regime de Competência a contabilização deste ativo quando tiver que haver o registro da variação patrimonial aumentativa e diminutiva em função do fato gerador (BEZERRA FILHO; FEIJÓ, 2012). Neste sentido, a depreciação será a alocação por competência relativa ao consumo do ativo (variação diminutiva), pelo prazo em que ocorrer, no patrimônio da entidade

Outro Princípio elementar é o Registro pelo Valor Original, explicado como a contabilização do valor a custo histórico (valor pago na aquisição) e por suas variações ao longo do tempo: custo corrente, valor realizável, valor presente, valor justo e atualização monetária.

Deste modo, para Meneses e Peter (2012) a primeira fase do processo contábil é o reconhecimento que é classificar um evento diante do patrimônio (se ativo, passivo, despesa ou receita); a segunda parte é a mensuração, no qual se atribui um valor ao patrimônio e suas variações, como no caso da perda de valor e consumo dos seus potenciais. A demonstração em relatórios, notas e demonstrações aos usuários corresponde à evidenciação.

Neste contexto, um ativo é reconhecido no patrimônio público quando for provável que benefícios futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis (BRASIL, 2011).

Já o reconhecimento de despesa, por sua vez, conforme doutrina o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2011), no Pronunciamento n.º 00, é gerado quando surge um

decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo. Aqui se encontra alicerce contábil para a necessidade do registro de depreciação, já que a cada mês o ativo reconhecido perde valor por vários motivos, como uso normal, obsolescência, desgastes, etc.

Deve-se reconhecer, portanto, as despesas com depreciação sobre os ativos do não circulante dos subgrupos: imobilizado, antigo permanente contábil. De acordo com Santos e Almeida (2012) ainda neste rol de mudanças da contabilidade pública, destacam-se também os procedimentos de mensuração e avaliação de componentes patrimoniais que deverão ser utilizados pela contabilidade pública, entre eles: o valor justo e o valor recuperável.

Silva (2011) conceitua mensuração como a constatação do valor monetário e a avaliação como sendo a atribuição do valor monetário aos itens do patrimônio em decorrência do consenso entre as partes. Citando a NBC T SP 16.10 o autor ainda desfecha a avaliação dos itens do imobilizados conforme o quadro a seguir:

Quadro 01 – Mensuração e avaliação de itens imobilizados

Itens base de mensuração e avaliação	Formas de mensuração e avaliação
Imobilizado	Incluem-se gastos adicionais, mensurados ou avaliados pelo valor de aquisição, produção ou construção.
Imobilizados com vida econômica limitada	Sujeitos à depreciação, amortização e exaustão.
Obtidos a título gratuito	Mensura-se pelo valor resultante da avaliação por procedimento técnico ou definido pelo termo de doação.

Fonte: Adaptado de Silva (2011).

A mensuração e avaliação atualmente têm no valor justo e no valor recuperável duas importantes condicionantes da depreciação, respectivamente: a reavaliação e a redução ao valor recuperável ou *impairment*.

Severo e Oliveira (2012) ensinam que a mensuração de ativos imobilizados no setor público pode incorrer em duas formas opcionais de avaliação de seus valores, conforme determinam as políticas contábeis: o modelo de custo e de reavaliação. A entidade deve escolher qualquer um dos dois e adotar para a respectiva avaliação contábil.

Reavaliação, segundo Passos (2012) é a aplicar valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esses valores superarem os valores líquidos registrados na contabilidade.

A definição do *impairment* para Carvalho, Costa e Oliveira (2010) é a verificação se os ativos não estão contabilizados por um valor maior do que eles podem ser recuperados no uso ou na venda. Havendo constatação positiva o ativo deverá perder este excesso, para que o valor do ativo seja novamente mensurado e avaliado por um valor justo, tal qual quando adquirido.

Diante das teorias contábeis narradas percebe-se que os ativos imobilizados da organização devem ser inicialmente reconhecidos como tal, tanto nos aspectos patrimoniais quanto contábeis, sendo quantificados e valorizados com base confiável e aplicação de procedimentos técnicos que possuem suporte em análises qualitativas e quantitativas, a exemplo da depreciação. Por último serão avaliados, ocasião em que se apresentam aumentos por reavaliação ou perdas por testes de valor recuperável, dependendo do método escolhido pela instituição, já que aqui o julgamento estará fundamentado no consenso entre as partes (AMARAL; RONCALIO; ALBERTON, 2013).

Sobre os bens que devem fazer parte de todos estes processos, Carvalho, Costa e Oliveira (2010) afirmam que por mais que a NBC T 16.10 esteja em vigência no país após 2008, não somente após esta data, mas todos os ativos públicos anteriores a mesma precisam ser reconhecidos, mensurados e depreciados.

Em suma, a partir da teoria contábil que prima principalmente pela abordagem patrimonial e não orçamentária, a Contabilidade Governamental tem que se moldar a procedimentos como depreciação, sem antes deixar de efetuar procedimentos consistentes de reconhecimento, mensuração e avaliação dos bens móveis. Estas concepções são elementares, mas certificar-se da eficiência desses instrumentos é nunca afastar-se dos devidos controles sobre tais bens ativos.

2.2 O Controle Contábil e Patrimonial dos Bens Imobilizados

Para Xavier Júnior (2011), a Lei n. 4.320/64 aborda com muito mais ênfase as matérias de execução e controle orçamentário do que quanto ao controle patrimonial, ainda que este esteja presente na legislação. De sorte que pela tradição legal imposta por esta, que é a Lei maior da contabilidade pública nacional, a depreciação no setor público pode ter sido segregada como detalhe secundário.

Todavia, o principal ponto das recentes NBC T SP e objeto da contabilidade no âmbito do setor público é o patrimônio (FREYTAG; MALISKI; MACHADO, 2012). Esse

objeto deve permitir ao usuário da informação contábil constatar o impacto das variações patrimoniais ocorridas, informações mais detalhadas do patrimônio (vida útil, tempo de uso, valor real sintético dos principais itens dos bens imobilizados).

A partir da gestão deste patrimônio, particularmente quanto ao imobilizado, pode-se obter dados para consecução do controle patrimonial, *impairment*, depreciação e divulgação. Isto porque, segundo Quintana et. al. (2011), a gestão dos bens públicos é composta por etapas que envolvem toda a vida útil de um imobilizado: recebimento, aceite, tombamento, escrituração, movimentação e desfazimento. Fases estas que devem ser acompanhadas pelo departamento interno da entidade responsável pelos materiais e bens imobilizados.

O controle contábil e patrimonial, no entender de Torres Júnior e Silva (2003) presume que para a instituição garantir um bom processo decisório, deve fazer jus a um eficaz sistema de controle dos bens imobilizados. A decisão, destarte, é aquele momento que o gestor precisará tomar ao comprar, ao trocar, ao manter ou ao se desfazer de um bem móvel, com base em relatórios e demonstrativos contábeis.

Em ilustração, Xavier Júnior (2011), em pesquisa com contadores de órgãos públicos, no que se refere à utilidade da informação contábil a partir das contabilizações impostas pelas NBC T SP para fins decisórios, destaca que mais de 84% dos respondentes assinalam como característica útil a ênfase no controle patrimonial.

Contudo, o controle contábil e patrimonial especialmente visando à depreciação e teste de recuperabilidade é um desafio no setor público. No estudo de Alves e Roncalio (2012) alguns dos pontos importantes no processo de mensuração e controle destes ativos imobilizados no caso por eles estudados foram: grande volume de bens a serem submetidos aos procedimentos, falta de estrutura nas unidades locais de patrimônio, ausência de sistematização das ações e fragilidade nos controles das movimentações patrimoniais.

Neste sentido, para a consecução do que se objetiva com esses controles, Torres Júnior e Silva (2003) relacionam recomendações sobre a gestão e controle destes bens, em um contexto de administração patrimonial. O quadro 02 esboça as diretrizes nas quais se baseiam os autores.

Quadro 02 - Premissas para o controle dos bens imobilizados

Premissas	Detalhamento
Setor de Patrimônio	Unidade de material que inclua, com um setor específico de patrimônio, responsável por todos os registros e controles físicos dos bens móveis, além de guarda, manutenção, distribuição e contabilização dos bens.
Responsabilidades	Unidade de material deve manter os dados sobre os responsáveis pelo uso e guarda dos bens distribuídos em toda a organização, sempre atualizados.
Gestão dos Imobilizados	Unidade patrimonial que processe a gestão do estoque e imobilizados nas unidades gestoras, por intermédio de um sistema próprio para controle extra-contábil dos bens permanentes, de forma compatível com o Sistema Integrado de Administração Financeiro - SIAFI ¹ , para que os fatos administrativos correspondentes sejam registrados e contabilizados do mesmo modo em ambos os sistemas e em todos os demais que participem do controle desses bens.
Registros	Unidade de material que proceda ao registro analítico dos bens em uso, mediante banco de dados informatizado, evidencie a localização física do bem por órgão ou setor e um controle por ordem numérica crescente de registro patrimonial. Incluindo ainda o valor final de aquisição, a fim de que os registros financeiros, através dos elementos e valores extraídos dos documentos fiscais, coincidam exatamente com os valores registrados na seção de patrimônio do órgão.

Fonte: Adaptado de Torres Júnior e Silva (2003).

Torres Junior e Silva (2003) também discorrem que além dos dados contábeis, deve figurar nos relatórios do departamento de material e patrimônio uma série de dados técnicos e econômicos capazes de fornecer elementos a um planejamento e a uma futura tomada de decisão.

Diante das diretrizes acima, apresenta-se abaixo os principais componentes que o banco de dados que apoie o controle de bens móveis deverá conter, no pensamento dos autores, a fim de executar a contento o controle patrimonial:

- a) Especificação técnica do material (potência, marca, modelo, número de série e outros dados que sejam relevantes para melhor identificação do bem);
- b) Tipo de aquisição (compra no comércio, doação, transferência entre Unidades Gestoras, fornecido por Órgão Provedor etc.);
- c) Data de aquisição;

¹ O SIAFI é o sistema contábil que os órgãos federais utilizam para o processamento contábil e patrimonial dos fatos escrituráveis.

- d) Data que foi colocado em operação;
- e) Vida útil estimada;
- f) Origem (nome da empresa que foi adquirido o bem, Órgão Provedor etc.);
- g) Número da Nota de Empenho da despesa, Guia de Fornecimento, Guia de Remessa etc.;
- h) Conta contábil;
- i) Valor unitário e valor total;
- j) Campo para o número patrimonial (preenchido automaticamente pelo sistema);
- k) Situação do bem;
- l) Observações, onde serão inseridos outros dados que sejam de interesse da administração;
- m) Localização do bem (o nome da seção a quem foi distribuído o material);
- n) Número de catalogação (se for o caso);

Todas estas relações, listas e relatórios são consolidados em demonstrativos chamados de inventários, que além de obrigatórios na administração pública deverão ser feitos pelo menos uma vez ao ano (SILVA, 2011).

Se um ativo de fato perder suas qualidades próprias de ativo ele deve ser retirado do inventário da entidade, podendo isto ocorrer por vários motivos dentre eles: perda do controle sobre aquele bem, alienação ou destruição, ou também na hipótese dos benefícios futuros ou serviços que o ativo produzia não forem mais constatados (VENDRUSCOLO; SALLABERRY, 2011).

Os dados dos procedimentos acima são prévios, já que a depreciação é um registro de atualizações de valores contábeis de ativos. Ativos esses que já devem estar corretamente reconhecidos e mensurados pela área patrimonial e contábil do órgão.

Silva et al (2011), em seus estudos sobre a depreciação aplicada a uma unidade gestora das Forças Armadas, reforçam esses vários procedimentos que devem ser considerados previamente ao instrumento de depreciação, em sintonia com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP (BRASIL, 2011):

- a) Contabilização da redução do valor recuperável;
- b) Contabilização da reavaliação;
- c) Determinação de vida útil e de valor residual;
- d) Teste de recuperabilidade;
- e) Definição dos ativos de corte (aqueles que sofrerão todos os procedimentos).

Percebe-se a abrangência de itens que representam ajustes de valores dos bens. E partindo do princípio que nos relatórios e inventários deve haver detalhes das quantidades e valores de saldo individuais de cada bem, inferi-se que os ajustes deverão compor as referidas planilhas, quanto à redução do valor recuperável e posteriores cálculos e montantes de depreciação.

O estudo destes pesquisadores preceitua que manter controle rigoroso das datas e dos valores de aquisição dos bens móveis é decisivo, visto que somente será possível apropriar a depreciação dos bens móveis tendo como base esses dois parâmetros.

Quintana et. al. (2011) afirma que os controles individuais desses bens permitirão ajustes dos saldos físicos com os escriturados contabilmente, o levantamento da situação dos mesmos e a constatação da necessidade de manutenção ou reparo, onde os relatórios de inventários tem função de controle e resguardo.

Os autores do principal modelo para esse tópico, Torres Júnior e Silva (2003) garantem que o benefício dos registros individuais são importantes para prover a administração com informações relevantes para efeito de política de capitalização e substituição de bens e, até mesmo, a contratação de seguros.

Ademais a própria sociedade civil poderá exercer o controle social acerca destes ativos. Este controle é social, o qual é importante na medida em que os usuários têm a possibilidade de verificar a eficiência e eficácia na aplicação correta dos recursos públicos, assim como qualidade dos gastos (VILLAGELIM et al, 2010).

Darós e Pereira (2009) concluíram, após analisarem os detalhes conceituais das NBC T SP, que há expectativa de que com a aplicação das mesmas haja melhoria nos controles internos que versem sobre a proteção do patrimônio público, além de apresentar maior transparência à aplicação de recursos da sociedade.

Nesta corrente, pesquisas têm exposto a deficiência nos controles de bens patrimoniais, o que pode afetar negativamente a mensuração e avaliação patrimonial do imobilizado. Amaral, Roncalio e Alberton (2013) assinalaram o baixo índice de adoção (29%) de controle patrimonial do imobilizado e conseqüente reconhecimento de depreciação em municípios de Santa Catarina, as quais justificaram questões de organização em termos de pessoal e sistemas informatizados. Mas, para os autores o controle destes ativos não depende de técnicas sofisticadas e, se tratando de reconhecimento patrimonial, não deveria ser algo novo.

Enfim, na acepção de Silva et al (2011) o controle é fundamental para que a apropriação das depreciações seja feita de maneira que a conta contábil do imobilizado reflita de forma fidedigna a real situação patrimonial, tanto do ponto de vista quantitativo quanto qualitativo.

2.3 O *Impairment Test* como Ferramenta Contábil para Retornar o Valor Justo do Ativo.

Depreciar é uma ferramenta contábil de mensuração e avaliação que não se dissocia do valor justo que se possa recuperar de um imobilizado, seja ele na venda ou no uso. Para Zandonai e Borba (2009) o teste de recuperabilidade ou *impairment* mensura a possível perda de capacidade de benefícios futuros por parte dos ativos de longa duração. Assim, testa quanto do valor atual deste ativo imobilizado pode ser recuperado.

No que se refere ao valor recuperável, este é o valor de mercado ou justo de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior (ALVES; RONCALIO, 2012). No caso de existir um valor recuperável menor do que o valor contábil será reconhecida uma perda por *impairment*. (ZANDONAI; BORBA, 2009).

Neste teste de recuperabilidade, um valor maior (ainda que mais raro) será tratado como uma reavaliação, quando a política contábil da entidade o adotar. Destarte, o teste em questão visa ao resgate do valor justo do imobilizado.

Igualmente, Santos, Machado e Schmidt (2003) afirmam que o teste de recuperabilidade serve para a organização verificar, reconhecer e mensurar a perda por *impairment*. Esta possível redução no valor recuperável dos ativos de longa duração, ocorrerá quando a entidade constatar que o ativo está registrado contabilmente acima do valor de mercado ou que o benefício do mesmo está aquém do previsto originalmente.

Já Santos e Almeida (2012) explanam que a redução ao valor recuperável é método que juntamente com a reavaliação fazem parte da avaliação e mensuração de itens patrimoniais. Contudo, ao inverso da primeira, a reavaliação é determinada pela NBC T SP 16.10 como o valor a ser adotado quando o valor de mercado ou consenso entre as partes for superior ao valor líquido contábil do ativo.

Para Carvalho, Costa e Oliveira (2010) no setor público, o valor em uso é na maior parte dos casos superior ao valor líquido de venda ou mercado. Com isso, aquele valor pode

ser mensurado pelo valor presente do potencial de serviço remanescente de um ativo, aplicando, entre outros, o método de custo de reposição deduzido da depreciação.

Conceitualmente é importante frisar que o valor de mercado, ou como em geral denominam somente de valor justo de venda (*fair value*), é aquele montante que pode ser intercambiado como valor para um ativo entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado (DARÓS; PEREIRA, 2009).

No entanto, várias pesquisas recentes demonstram que entidades públicas ou não fazem ou estão em fase de estudo e aplicação inicial para o referido teste, como no caso de Freytag, Maliski e Machado (2012). Eles constataram a não execução em uma Instituição Pública do Paraná, o que acarreta permanência de valores históricos desatualizados, não configurando características misteres ao procedimento de depreciação.

Porém, Carvalho, Lima e Ferreira (2012) sinalizam que o *Impairment* no setor público pode sofrer com inadequações práticas e consequentes dificuldades de aplicação do mesmo, haja vista incipiência das normas atuais. Assim, nos resultados apresentados pelos autores, este procedimento ainda não era efetuado na Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), apesar do órgão já depreciar os bens adquiridos a partir de 2010.

Carvalho, Lima e Ferreira (2012) abordam que o *Impairment* e a depreciação são tratados pelas normas internacionais da *International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS 17 e IPSAS 21, assim como pelas declarações da *Government Accounting Standard Board* (GASB) – pronunciamento n. 42. Este último, nas palavras de Pederiva, Morgan e Niyama (2004) é um pronunciamento da *Financial Accounting Foundation*, advindo de um dos grupos de normatização e fiscalização contábeis americanos, o qual cuida da regulamentação contábil relativa aos governos nos Estados Unidos.

Especificamente, o GASB 42 não é o modelo de *impairment* convergido para as normas brasileiras. Apesar disso, por estar alicerçado em princípios de essência da informação contábil para o usuário, e de transparência na evidenciação, reveste inegável papel no fortalecimento da teoria da Contabilidade (MORAES JÚNIOR; NASCIMENTO, 2009).

O supra pronunciamento cuida de normas contabilísticas e evidenciação para imparidade de valor para ativos de capital, o qual é considerado deteriorado quando a sua utilidade ou serviço diminuiu significativamente e de forma inesperada (GASB, 2003).

Tendo em vista, a essência sobre a forma e a premissa básica de ativos imobilizados na área governamental não serem geralmente vendidos, o GASB 42, possui 03 métodos de

mensuração do *impairment* destes ativos que podem ser adaptados ao contexto do setor público como forma de aplicar o *impairment*.

Já as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), segundo Vendruscolo e Sallaberry (2011) são normativos expedidos com base nos novos padrões internacionais para o setor público a partir de estudos da *International Federation of Accountants* (IFAC), organização internacional que dá representação à profissão contábil. Deste modo, as NBC T SP moldam conceitos e procedimentos a partir daqueles enunciados da IFAC, emitidos pelo comitê técnico voltado para o setor público – o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

Para Vendruscolo e Sallaberry (2011) a IPSAS 17 designa o tratamento contábil para as propriedades, instalações e equipamentos das entidades públicas, impondo a depreciação como forma de mensurar a perda de valor contábil de um destes ativos. Quanto à IPSAS 21, ela trata de redução ao valor recuperável para ativos não geradores de caixa, os quais são mais representativos no setor público.

Miranda, Lima e Ferreira (2010) argumentam que neste processo de convergência, é necessário observar além das NBC T SP, as normas internacionais, no caso as IPSAS, pois as mesmas versam acerca sobre os procedimentos de *impairment* e depreciação.

Contudo, Carvalho, Lima e Ferreira (2012) destacam que a NBC T SP 16. 10 não apresenta fatores que sirvam de base para a realização de um ajuste de *impairment*. Pondere-se o fato de as IPSAS 21 e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP não abordarem critérios técnicos quanto a modelos de valor justo ou valor em uso; ambas dispõem um rol exaustivo de fatores e fontes de informação, tanto externas quanto internas, que conduzem ao julgamento do contabilista acerca do teste de recuperabilidade.

Deste modo, antes de mensurar o *impairment* é preciso definir se há critérios de reconhecimento para tal fato contábil. É o que Carvalho, Costa e Oliveira (2010) entendem ao argumentar que esta apuração de perda de valor é efetuada em três etapas, dentre as quais a primeira é a identificação da perda, na qual se verifica ocorrências de indicadores internos ou externos. Daí vê-se se há fatos geradores para o teste.

Os autores relatam no seu trabalho que a NBC T SP 16.10 não especificou os referidos indicadores. Contudo, a IPSAS 21 e o GASB 42 arrolaram estes indicadores, os quais são expostos no quadro abaixo:

Quadro 03 – Indicadores de *impairment* no setor público

NORMA	FONTE OU EVIDENCIA DE <i>IMPAIRMENT</i>
GASB N. 42	<ul style="list-style-type: none"> • Danos físicos • Alteração da legislação • Desenvolvimento tecnológico ou obsolescência • Alteração na maneira ou na expectativa de duração do uso • Interrupção de Construção
IPSAS 21	<p>Indicadores internos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Danos físicos • Alteração na maneira ou na expectativa de duração do uso • Interrupção de construção • Evidência disponível de relatório interno que indica que a execução de serviço de um ativo é, ou será, significativamente pior do que o esperado. <p>Indicadores externos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Suspensão, ou suspensão próxima, da demanda ou necessidade por serviços fornecidos pelo ativo, embora o ativo ainda permaneça com o mesmo potencial de serviço. • Significativa mudança de longo prazo com um efeito adverso sobre a entidade.

Fonte: Adaptado de Carvalho, Costa e Oliveira (2010).

Após a etapa de reconhecimento contábil da perda por *impairment* é preciso mensurar o valor desse processo. Neste momento comparasse o valor contábil do ativo com o seu valor recuperável; e, por último, se o valor recuperável for inferior ao valor contábil, registra-se uma perda por *impairment* (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA (2010).

Nesta fase é preciso enaltecer que a mensuração do *impairment* no setor público é um desafio haja vista que o valor de mercado e valor justo são institutos de possível dificuldade de constatação neste ambiente. Outrora, Carvalho, Costa e Oliveira (2010) definem que como propostas alternativas há a mensuração pelos métodos do GASB 42 e IPSAS 21, os quais são: restauração dos custos, unidades de serviços e custo de reposição depreciado.

A partir destes modelos, guardadas algumas diretrizes, como o fato do GASB 42 não utilizar o valor em uso e sim o valor apurado em seus modelos para mensurar o *impairment* diretamente; a IPSAS 21 usa, de forma semelhante, abordagens para mensurar o valor em uso por meio de métodos de apuração alternativos (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010).

Como se depreende, até agora as NBC T SP não detalharam os procedimentos e fonte para o *impairment*, apenas o conceituou de maneira análoga as IPSAS. Contudo, haja vista a dificuldade de aplicação deste elemento de valoração contábil no setor público, a

adaptação dos modelos de cálculos da GASB 42 e das fontes das IPSAS 21 podem ser uma junção exequível para implantação efetiva de uma forma de cálculo para ativos imobilizados públicos.

E a contabilização desta perda de valor, conforme Santos, Machado e Schmidt (2003) proporciona efeitos contábeis que alteram as contas dos respectivos ativos, em contrapartida do reconhecimento desta perda diretamente no resultado. Desta feita, a conta do ativo ou classe dele recebe repercussão vez que se evidencia a adoção do novo valor contábil ajustado pelo *impairment*, atualizando para as próximas depreciações e teste de recuperação do valor contábil do ativo.

2.4 O Processo de Depreciação e suas Condicionantes.

Depreciação não possui conceito fechado, e no setor público ainda demanda um conceito mais favorável. Nesse sentido, na visão de Santos et al, (2007), seria uma sistemática que visa distribuir o custo de um ativo durante a sua vida útil. Não obstante, a teoria e a maioria dos autores recorrem à redução do valor pelo seu desgaste ou pela perda de utilidade, ação da natureza ou obsolescência (BORGHETTI et al, 2012).

A depreciação, consoante o art. 89 da Lei 4.320/64 e a IPSAS 17 é técnica para reduzir o valor do ativo para que este alcance o valor real, partindo do fato que este ativo está servindo à entidade que está consumindo seus benefícios econômicos, desde o período entre aquele que estiver disponível para uso até o momento em que o ativo é baixado (VENDRUSCOLO; SALLABERRY, 2011).

Com o advento das NBC T SP, a depreciação é exigida no setor público, desde 2010 (SANTOS; ALMEIDA, 2012). No entanto, os órgãos públicos permanecem em adaptação. Na mesma linha, pesquisas recentes (CARVALHO; LIMA FERREIRA, 2012; AMARAL; BORBA, 2012) apontam que para os bens anteriores a 2010 a depreciação tem sido ausente por falta de realização de procedimentos prévios, como reavaliação ou *impairment*. Para estes registros as normas nacionais ainda não são detalhadas, carecendo de dispositivos esclarecedores e procedimentais, o que implica dificuldades aos órgãos públicos.

Como se depreende dos Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público, BRASIL (2011), e tal como aborda Amaral e Borba (2012), para iniciar o processo de depreciação é necessário que a contabilidade espelhe base monetária confiável ou justa.

Ferrari (2010) ensina que depreciação é a perda de valor de bens tangíveis do ativo imobilizado, sujeitos ao desgaste pelo uso, ação da natureza ou por se tornarem obsoletos. Logo, o custo inicial do bem imobilizado sofre perda no valor de aquisição, mas com várias regras subjacentes.

Por conseguinte, os bens adquiridos e postos em funcionamento há alguns anos devem ser avaliados quanto à possibilidade de representarem uma base confiável. Amaral e Borba (2012) comentam que as normas atuais da STN afirmam que os ativos incorporados a partir de 2010 já apresentam base sólida e não precisam ter seus valores revistos.

As NBC T SP, resultado da convergência internacional a padrões internacionais, foram arquitetadas para a realidade brasileira do setor governamental, mas carecem de aspectos mais técnicos que aquelas normas internacionais abordam, ainda que os Manuais da STN (MCASP) procurem anualmente detalhar os procedimentos destas normas.

Elementos condicionais para o cálculo, a tabela de vida útil/taxa anual depreciação, valor residual e métodos são definidos pelos órgãos centrais de contabilidade e orçamento. Outrora, qualquer entidade poderá provar que sua realidade é outra, e adaptar estas variáveis com dados específicos sobre seus bens, inclusive a data de início de sua utilização (FREYTAG; MILISKI; MACHADO, 2012).

Neste sentido, Carvalho, Lima e Ferreira (2012) ensinam que a determinação da vida útil é uma questão de julgamento, e que a STN oportuniza a utilização de prazos e taxas de vida útil que levem em consideração as peculiaridades da gestão de cada entidade.

A legislação da STN estabeleceu taxas anuais que representam a porcentagem de redução monetária do bem ativado, fazendo com que haja reduções por cotas. Embora, em todo caso, preceitua Schmidt e Santos (2011) que o montante das cotas não poderá ultrapassar custo de aquisição corrigido do referido bem.

Por esta razão, elementar é o conhecimento sobre taxas de depreciação a partir da vida útil de cada classe ou agrupamento de imobilizado. De tal modo, o governo brasileiro estabeleceu as taxas anuais de depreciação, as quais conforme Schmidt e Santos (2011) foram fixadas pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em relação à vida útil do bem. Contudo a entidade pode definir taxas inferiores através de diretrizes técnicas ou taxas superiores através de laudos de especialistas. Tal como, Santos e Almeida (2012) ponderam que não há utilização de regras, como, por exemplo, percentuais predefinidos ou montantes preestabelecidos, havendo necessidade de laudos técnicos ou vida útil do bem.

Já Miranda, Lima e Ferreira (2010), em estudo de caso no Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região, asseveraram acerca da flexibilidade e julgamento por partes dos contadores públicos para definirem vida útil, com base na essência sobre a forma. No estudo, esta taxa levou em consideração o histórico desse ativo, fundamentado também na IPSAS 17 no que tange à estimativa baseada na experiência da entidade com ativos similares a fim de espelhar com mais fidedignidade o consumo no potencial de geração de serviços de um grupo de ativos.

Para Silva (2011), a obrigatoriedade de contabilização das perdas por depreciação, amortização ou exaustão irá promover uma gestão patrimonial mais eficiente, pois se saberá, de forma mais confiável, a real capacidade econômica do imobilizado, sendo possível mensurar a capacidade de prestação de serviços públicos por determinado bem.

Fragoso et al (2010), analisando o cenário atual da contabilidade pública no Brasil na esfera da harmonização e convergência aos teores das NBC T SP e ao contexto das teorias internacionais da contabilidade, explanaram como resultados os principais itens que integram a depreciação nas referidas normas, os quais são detalhados no quadro abaixo:

Quadro 04 – Elementos contábeis da depreciação

Elementos NBCASP n.º: 16.9 e 16.10	Detalhes
Valor depreciável	Valor original de um ativo deduzido do seu valor residual.
Valor residual	Montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.
Vida útil econômica por laudo técnico	Período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.
Orientação da revisão periódica do valor residual e vida útil	Pelo menos, no final de cada exercício.
Reconhecimento da depreciação, amortização e exaustão.	Inicia-se quando um bem entra em condições de uso, encerrando quando o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.
Fatores da vida útil do ativo	Benefícios futuros, desgaste físico, obsolescência tecnológica, limites legais e contratuais.
Métodos de apuração	Uniformes e compatíveis com a vida útil
Divulgação em notas explicativas	Métodos, vida útil, taxas, valor contábil bruto, depreciações, amortizações e exaustões acumuladas no início e no fim do período, e mudanças.

Fonte: Adaptado de Fragoso et. al. (2010) e das NBC T SP 16.9 e 16.10.

Destaque seja dado à definição de vida útil, conceituada como o lapso temporal em que a entidade tem a esperança de utilizar o ativo. Entendimento semelhante ao da NBC T SP e do MCASP (BRASIL, 2011).

Fragoso et al (2010) também anotam que aqueles bens que se tornam obsoletos ou temporariamente inativos continuam depreciando, e para os bens, quando reavaliados, o cálculo da depreciação, amortização ou exaustão tomará a base do novo valor.

Um bem qualquer, uma vez passado por reavaliação ou sofrido *impairment* obrigará toda sua classe contábil deste ativo imobilizado a ser reavaliado ou ter valor de *impairment* calculado.

Em qualquer caso, as variáveis do quadro 04 precisam ser operacionalizadas para a consolidação dos instrumentos da depreciação. Assim, o estudo aplicado na unidade de análise permite a avaliação do processo de adequação e o real impacto que trará os registros para os relatórios e demonstrações das informações contábil-patrimonial ofertadas aos usuários.

Ainda neste sentido, o Manual de Contabilidade do Setor Público, Brasil (2011), que para a implantação de todos estes instrumentos, especialmente no que cerne à depreciação, é preciso realizar uma verificação no inventário para: detectar o que deve ser baixado, e análise do valor contábil.

Corroborando estas variáveis, Arruda (2009), identificando as mudanças trazidas pelas Normas, listou que a NBC T 16.9 determina aspectos que devem ser considerados no processo de critérios e procedimentos: obrigatoriedade do seu reconhecimento; valor da parcela que deve ser reconhecida como variação passiva independente da execução orçamentária; circunstâncias que podem influenciar seu registro. Logo, estes aspectos são aqueles relacionados com o controle contábil e patrimonial, a mensuração e avaliação, além dos métodos.

Estes métodos para depreciação, tal como teceu Silva et. al. (2011), são os mesmos, tanto para o setor público quanto para o setor privado. Do mesmo modo a NBC T SP sugere, sem prejuízo da utilização de outros, a utilização de uma das três metodologias de cálculo: das quotas constantes, da soma dos dígitos e o das unidades produzidas, não descartando a utilização de outros métodos (MIRANDA; LIMA; FERREIRA, 2010).

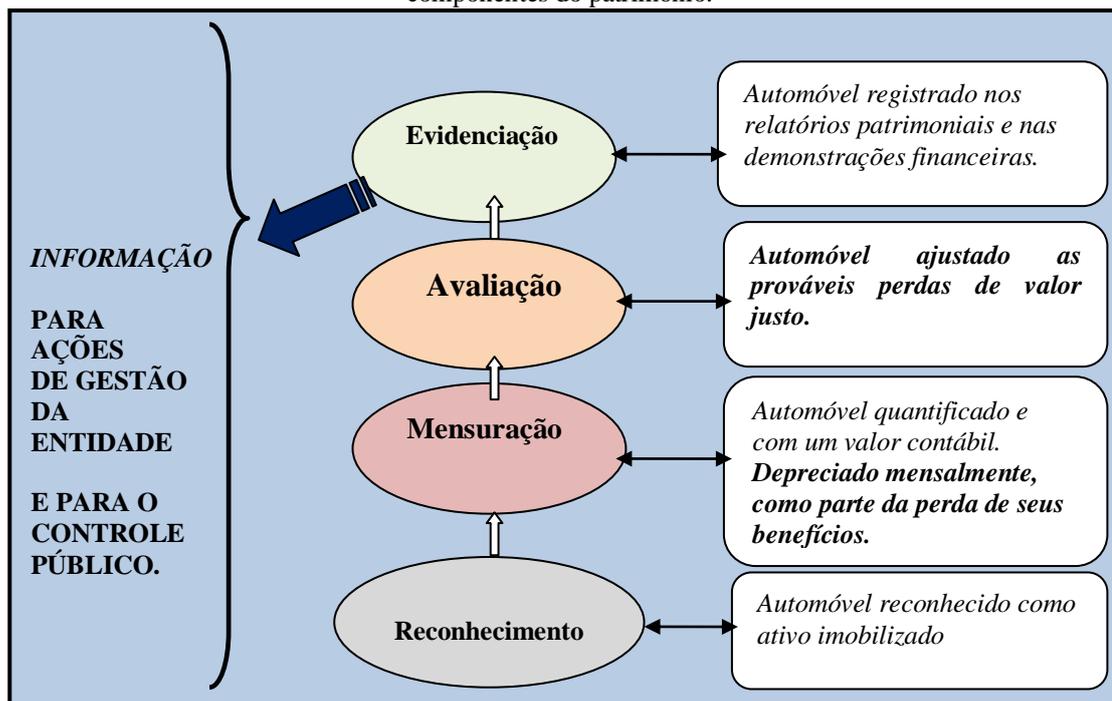
Resumidamente, para Miranda, Lima e Ferreira (2010) no método das quotas constantes, a parcela de depreciação mensal, iguais ao longo da vida útil, é obtida pela divisão

do valor depreciável pelo tempo de vida útil estimado para cada imobilizado. Por sua vez, o método das unidades produzidas é aquele em que a depreciação é representada por uma fração, que divide o número total de unidades a serem produzidas pelo bem durante sua vida útil, pela quantidade de unidades efetivamente produzidas em um certo tempo. E o método da soma dos dígitos, de acordo com Silva (2011) considera que o valor da depreciação é decrescente ao longo dos anos.

No que concerne à contabilização propriamente dita, pelo Princípio da Competência, a depreciação calculada para períodos anteriores ao exercício atual deve ser escriturada em ajustes de exercícios anteriores – Resultados Acumulados do Patrimônio Líquido. A depreciação do período atual (Exercício corrente) deve ser contabilizada a debito de variações patrimoniais diminutivas (análoga à despesa) contra depreciação acumulada, retificadora do valor dos bens móveis. Com efeito, o valor do ativo registrado na contabilidade, deduzido da correspondente depreciação acumulada e *impairment*, espelha o valor líquido contábil (GRACILLIANO; FIALHO, 2013).

Em síntese, os procedimentos contábeis ligados aos instrumentos a serem pesquisados são importantes porque ratificam a teoria contábil aplicada que não mais será distanciada no setor público dos meandros internacionais, e que trará reflexos aos usuários brasileiros ou estrangeiros. A figura 01 esboça os elementos que compõem estes argumentos.

Figura 01 – O processo contábil e patrimonial de um imobilizado, segundo a teoria contábil dos componentes do patrimônio.



Fonte: Elaborado pelo autor, baseado no MCASP, Brasil (2011).

A fiel compreensão e execução de cada etapa contábil da existência de um ativo imobilizado proporcionará uma evidenciação contábil mais segura e com base nas novas regras da contabilidade pública – focada na competência e na revelação dos custos. Sobre tal evidenciação, Macedo e Klann (2014) indicaram que administração pública tem que divulgá-las corretamente e integralmente até o final de 2014, mirando avanços na transparência, representatividade, objetividade, confiança, tempestividade, comparabilidade das informações, apuração de custos públicos e melhoria no processo da *accountability*.

2.5 Implicações dos Registros ao Usuário da Informação Contábil e Associação com a Teoria da Legitimidade e Gestão Pública

A gestão pública é área de conhecimento e de aplicação da contabilidade que pode se favorecer com os registros da depreciação em associação com a legitimidade da evidenciação da informação contábil que contemple dados sobre valor de bens imobilizados.

Parafraseando Gracilliano e Ramos (2012) sobre gestão verifica-se a etimologia latina da palavra *gestione*, que quer dizer “ato de gerir, gerência, administração”. Na acepção pública então comporia atos que a administração pública – estrutura ou aparelhamento mantido pelo Estado para assegurar a consecução das necessidades da sociedade – executa em forma de atos de gestão os quais abrangem gestão econômica e financeira.

Neste trabalho aqui importa a gestão pública econômica, que poderia também ser compreendida como contábil. As atividades econômicas visam o gerenciamento patrimonial, constantes do ativo e do passivo no balanço patrimonial (GRACILLIANO; RAMOS, 2012).

De tal modo, no plano estritamente contábil, Freytag, Milisky e Machado (2012) apontam influências inerentes do cálculo no momento da contabilização da depreciação sobre as demonstrações e evidenciações da contabilidade, a saber: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado Econômico (DRE), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) e Demonstrações do Fluxo de Caixa (DFC).

No balanço patrimonial, a depreciação afeta o ativo como conta redutora do imobilizado, grupo não circulante, já que representa perda de valor dos bens lá registrados. Já na DVP ocasiona uma variação quantitativa que reduz diretamente o patrimônio líquido da entidade (FREYTAG; MILISKI; MACHADO, 2012).

Outros dois importantes demonstrativos contábeis são diretamente modificados quando da depreciação. Desta forma, Freytag, Milisky e Machado (2012) comentam que a DFC terá alteração no fluxo das atividades operacionais e que divulgar Notas Explicativas para cada classe do imobilizado é fundamental para se descrever todos os componentes pertinentes à depreciação e demonstrar informações completas sobre estes ativos.

Todavia, a repercussão contábil é inseparável de aspectos sociais, haja vista o que representa uma IES no cunho educativo de uma nação. Desta forma, um dos indicadores que perfaz análise sobre gestão em Instituições Federais de Ensino é o Indicador de Gestão Custo Corrente por Aluno Equivalente instituído e normatizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) a partir da Decisão nº 408/2002 - TCU - Plenário e que deve ser incluído nos Relatórios de Gestão das Instituições de Ensino Superior (IES) a partir de 2002.

Casado e Siluk (2011) mencionam que o indicador é parte do Relatório de Gestão das IES, obrigatório de prestação de contas ao TCU visando avaliação da sua conformidade, e seu cálculo é obtido pela fórmula:

Custo Corrente sem HU / Aluno Equivalente =	$\frac{\text{Custo Corrente sem custos de hospitais}}{\text{Total Equivalente de Alunos Graduação, Pós e de Residência Médica}}$
--	--

Barbosa, Freire e Crisóstomo (2011) tecem que o índice representa a relação entre as despesas correntes de todas as unidades gestoras, menos as despesas com sentenças judiciais, aposentadorias, reformas e pensões, pessoal afastado ou cedido; e o total de aluno equivalente, que é o número de alunos equivalentes da graduação, mais o número de alunos em tempo integral de pós-graduação e de residência médica. Quanto ao custo corrente tem a opção de incluir ou não as despesas com os Hospitais Universitários (HU), vinculados à IES.

Ainda quanto ao aluno equivalente, o mesmo é obtido por uma fórmula que leva em consideração: número de diplomados no ano letivo referente ao exercício, em cada curso; duração padrão do curso de acordo com o Ministério da Educação, quantitativo de ingressos no ano letivo relativo ao exercício, em cada curso, fator de retenção e peso do grupo, calculados de acordo com metodologia da Secretaria de Educação Superior. Além disso, computa-se o total de alunos efetivamente matriculados na pós-graduação *stricto sensu*, incluindo-se alunos de mestrado e de doutorado e alunos de residência médica (TCU, 2007).

Ocorre que o cálculo proposto e acompanhado pelo TCU leva em consideração somente despesas correntes efetivas (pessoal e custeio ou manutenção), não envolvendo despesas com materiais permanentes, muito menos quanto à perda de valor destes bens ao longo dos anos, a exemplo da depreciação. A inclusão deste tipo de variação passiva, que não deixa de ser despesa, traria uma conotação diferente ao indicador, pois o mesmo não seria tratado como custo corrente, e sim como custo geral.

De fato, o indicador deve guardar relação com o fato que melhores condições de infra-estrutura e serviços disponibilizados ao corpo discente podem retornar contribuição daquele custo para o desempenho dos alunos, à medida que uma instituição de ensino faz mais investimentos no apoio ao ensino (BARBOSA; FREIRE; CRISOSTOMO, 2011).

Todavia, como os próprios autores acima trazem à tona, a ideia de custo está mais entrelaçada ao gasto em uma forma mais abrangente do que despesas correntes e este gasto inclui a alocação sistemática dos investimentos permanentes. Por efeito, neste trabalho, como parcela do impacto que abrangeria a inserção da perda com depreciação, examina-se como ficaria o índice Custo Corrente por Aluno Equivalente após o custo corrente ser acrescido da depreciação do período, mantendo as demais variáveis sobre alunos inalteradas.

Ademais, pesquisas relatam que as IES usam indicadores legais ou regulamentados pelo TCU, como o Custo Corrente por Aluno Equivalente e outros exigidos por demais instituições como o Ministério da Educação, mas que podem muitas vezes ser alvos de limitações para fixar e quantificar os objetivos sociais. Logo, propor que índices deveriam participar de uma análise maior com modelo para viabilizar detalhe das atividades e dos custos envolvidos e melhorar o processo de prestação de contas é considerável atualmente (CASADO; SILUK, 2011).

Outra faceta para gestão pública econômica, é que os registros da depreciação e de seus procedimentos prévios como o *impairment* repercutem tanto contabilmente, quanto nas demais formas da informação contábil. Tal como, os relatórios de ativos imobilizados depreciados, no conceito moderno de transparência, podem auxiliar a Teoria da Legitimidade Contábil.

Com estas informações e quanto o teor de detalhes sobre ativos disponibilizados ao usuário, a depreciação pode correlacionar com medidas de ofertar ao cidadão, espontaneamente, por exemplo, meios de acompanhar custos, perda de valor, composição detalhada e evolução patrimonial da entidade. Exemplo disso é a pesquisa de Beuren e Sothe

(2009) que analisou a Teoria da Legitimidade Contábil no setor público, na qual examinaram que as organizações com vultosos custos políticos necessitam ampliar as evidenciações compulsórias e voluntárias, minimizando a possibilidade de perda da legitimidade de suas atuações.

Na mesma linha, Avelino, Colauto e Cunha (2012) ao abordarem a Teoria da Legitimidade, a caracterizam como a Teoria Contábil que trata da evidenciação de informações contábeis, sociais e administrativas. Não obstante, colabora com os usuários na tarefa de obterem informações sobre as entidades, sobre os projetos e programas implementados, não somente visando questões financeiras, mas também a manutenção da legitimidade na sociedade em que estão inseridos.

Vendruscolo e Sallaberry (2011) escreveram que o fornecimento de informações úteis no processo decisório e a instrumentalização para um controle social é objeto da IPSAS 17, quando esta trata contabilmente das propriedades, instalações e equipamentos e de suas variações patrimoniais. Deste modo, internacionalmente, procura-se um meio de mensurar e evidenciar um ativo móvel e permitir com isso informação para participação social.

Sendo assim, Amaral, Roncalio e Alberton (2013) justificam que a contabilidade nas entidades públicas deve ser o principal sistema de informação do patrimônio público, viabilizando dados sobre o conhecimento da realidade patrimonial, movimentações, etc. Isto porque transparência pública vai além de somente divulgar informações orçamentárias, que podem não permitir aos seus cidadãos exercerem o controle social por completo.

Neste sentido, estudiosos do enfoque patrimonial da nova contabilidade pública indicaram efeitos que se espera com as temáticas de controle contábil-patrimonial e depreciação. Estes reflexos são alguns dos objetivos das NBC T SP que podem ser testados em cada unidade do serviço público para constatar se foi ou se é possível alcançar com tais instrumentos contábeis uma melhor mensuração, evidenciação e informação aos usuários sobre ativos contábeis imobilizados.

Um dos primeiros a citar, Scharf, Borgert e Paes (2008), analisando a evidenciação em demonstrações e relatórios financeiros, no que tange à depreciação, constataram que há forte impacto na capacidade informativa em função destes elementos, uma vez que a falta de contabilização acurada do desgaste e obsolescência dos ativos relacionados pode levar a distorções no resultado mensal, apuração de lucro, e mitigar as análises dos usuários.

As conclusões dos sobreditos pesquisadores podem ser perfeitamente induzidas ao ambiente da área pública, no qual não há lucro, mas sim preocupação com o resultado patrimonial, que do mesmo modo que na área empresarial, ficará prejudicado pela falta de mensuração e avaliação acurada dos ativos públicos.

Já, na conclusão de Alves e Roncalio (2012) o cenário anterior de evidenciação de bens registrados no ativo imobilizado e intangível do Estado de Santa Catarina era de mensuração e avaliação tão somente a custo histórico, a valores irrisórios em decorrência de uma série de fatores, como consequência do descontrole sobre o patrimônio.

Apesar do novo foco patrimonial mais voltado para a mensuração e avaliação de componentes patrimoniais, Silva (2011) afirma que contabilizações do valor de depreciação, amortização e exaustão permitirá o conhecimento do impacto orçamentário, financeiro tanto no exercício, pelas reposições e manutenções efetuadas, como nos dois subsequentes, melhorando o processo de planejamento.

Também não menos importante é dizer que a temporalidade e exatidão dos registros patrimoniais e contábeis ligados aos bens permanentes são lides cruciais para o que se espera da informação contábil, posto que uma classificação errônea e não tempestiva de um fato gera informações incongruentes sobre o patrimônio administrado (TORRES JÚNIOR; SILVA, 2003).

Contudo, não satisfaz somente realizar os registros contábeis estabelecidos acima, é preciso recorrer a um modelo sistemático de fluxo de informações das áreas patrimoniais e contábeis para aperfeiçoar a gestão do patrimônio permanente. Neste sentido, visualizam-se as atribuições e funções da Controladoria como peças de participação, dentro de um sistema de informações do órgão (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Novamente trazendo os resultados de Alves e Roncalio (2012) em seu estudo política de evidenciação de bens registrados no imobilizado e intangível do Estado de Santa Catarina, eles concluíram que houve repercussão relevante nas demonstrações contábeis com a nova política contábil relativa a reconhecimento, avaliação, mensuração e evidenciação de bens do imobilizado e do intangível. O fato caracteriza os reflexos que avaliação da situação atual e para o futuro da contabilidade no caso averiguado contém, partindo do atendimento das normas desta pesquisa.

Similarmente, Moraes e Platt Neto (2011), ao analisarem as implicações e perspectivas das NBCASP, entenderam que a ênfase sobre a legalidade orçamentária da

contabilidade governamental presente desde a Lei n. 4320/64 agora será reduzida, permitindo espaço para a adoção do regime de competência. Este fato sopesa no conteúdo das demonstrações contábeis que, juntamente com o emprego da depreciação, amortização e exaustão no setor, ampliarão a transparência das contas dos governos.

Complementarmente Silva et. al. (2011) entendem que a falta de procedimentos preliminares de mensuração e de depreciação mantém os ativos com valores históricos, deixando o patrimônio em desacordo com a realidade; e a contabilidade pública em discordância com os procedimentos geralmente aceitos para a prática contábil.

Tendo em vista as defesas dos pesquisadores nesta seção, os reflexos das contabilizações deverão ser, por conseguinte, aliados com as intenções das NBC T SP em intermediar a relação entre gestor público e usuário (cidadão) de modo a auxiliar nas decisões tomadas e na prestação de contas (SANTOS; ALMEIDA, 2012). Esta é a função da utilidade dos resultados evidenciados para quem precisa realizar análises com o objetivo de estabelecer previsões para períodos futuros ou para tomada de decisão com foco no longo prazo (SILVA, 2011).

Silva (2011) ainda completa que tudo decorre da constatação da necessidade de melhor planejamento na aquisição e controle dos ativos permanentes enquanto potencializadores da melhor prestação de serviços aos usuários. Esta conclusão é pertinente se for avaliado em que nível o gestor pode, com os procedimentos contábeis-patrimoniais que se pretendem estudar neste trabalho, alcançar além do que já foi comentado sobre tomada de decisão e planejamento, para o pleno domínio sobre necessidades de compras, trocas, estabelecer manutenção periódica e tornar eficiente a gestão de tais patrimônios.

A depreciação, assim, deverá corresponder aos critérios indispensáveis a serem testados na Instituição, que são desafios na área pública (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009); a saber: como determinar os benefícios futuros para cada ativo móvel? Para o teste de recuperabilidade, como determinar o critério válido de seu cálculo? Quais as taxas de vida útil ideais para cada subgrupo dos bens móveis?

3 METODOLOGIA

Neste capítulo expõe-se a planificação executada no trabalho de pesquisa e estudo em tela. E para formalizar toda a orientação dos instrumentos, ações e modelos a se tomar para atingir os objetivos pretendidos partiu-se das publicações metodológicas de Beuren (2006) e Yin (2005) e dos autores de artigos ligados à temática, que se descrevem a frente.

As seções aqui delineiam os conceitos, as aplicações e as justificativas em concordância com os autores acima, abordando entre outros: método de pesquisa, proposições da pesquisa, unidade de análise, as variáveis da pesquisa; a coleta dos dados, a análise dos dados e as limitações do método.

3.1 Método e Tipologia da Pesquisa

O método adotado para esta pesquisa foi o estudo de caso único incorporado – circunscrito à unidade de análise de uma Instituição de Ensino Superior no Amazonas, especificamente quanto aos seus bens imobilizados. Conforme Yin (2005) se justifica a escolha por cinco fundamentos lógicos, dentre os quais se aplica neste estudo o do caso representativo ou típico, vez que as experiências com depreciação na unidade de análise serão faces do problema comum de concretização em muitas outras instituições públicas.

Outro critério que explica a decisão pelo estudo de caso, seguindo os ensinamentos de Yin (2005) foi a consideração ao aspecto longitudinal do estudo, ou seja, a possibilidade de realizar uma pesquisa com o mesmo objeto em dois momentos diferentes. Isso dará validade à avaliação do impacto que a adoção do instrumento da depreciação gerou quanto à mensuração, avaliação e evidenciação dos ativos correspondentes na organização estudada face à comparação do antes e do depois.

A tipologia adotada para esta pesquisa teve como parâmetros classificatórios o modelo sugerido por Beuren (2006), que pode ser agrupada como sendo: descritiva, pois se remete ao uso da observação de fatos, registro, análise, classificação e interpretação dos mesmos, sem, no entanto, interferir neles; explicativa, procurando identificar profundamente fatores determinantes do conhecimento, em busca das respostas e dos porquês que conduziram às ocorrências.

Ainda tecendo a tipologia segundo a autora acima, quanto ao procedimento, pode ser elencada sob o conceito do tipo documental, por ter como objeto a pesquisa de aprofundamento no que já está registrado de maneira analítica em documentos oficiais,

relatórios, tabelas, cartas e etc. No caso da proposta deste trabalho estão registrados nos sistemas contábeis e de patrimônio físico.

É importante ressaltar que a pesquisa bibliográfica foi parte auxiliar e integrante deste trabalho, posto que o delineamento da fundamentação teórica e os correlacionamentos com as situações levantadas são apresentadas frente ao referencial teórico e legal e dependem cientificamente de uma base de conhecimento bibliográfico existente. Sendo assim, fez-se indispensável o uso de livros, pesquisas na área contábil e outras publicações como: periódicos, artigos da internet e dissertações de mestrado e legislação, mesmo que não utilizados diretamente.

Utilizou-se também um questionário, o qual foi transformado em um *checklist* (constante no Apêndice B) para obtenção de dados e informações essenciais para depreciação e suas condicionantes: teste de recuperabilidade, vida útil, base monetária confiável, estado de conservação e demais variáveis.

E em se tratando da abordagem do problema, esta pesquisa foi do tipo qualitativa, uma vez que considera a investigação da atual condição do registro, mensuração e avaliação de bens permanentes, e das variáveis de consolidação no setor público da depreciação de modo qualitativo. E nesta concepção este modelo foi a forma adequada de observar e conhecer a natureza de um fenômeno social, moldar um arquétipo sistemático, abrindo espaço para um aprofundamento mais particular; já que não se pretendeu numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas, e sim compreender procedimentos utilizados por um grupo, através de uma análise mais profunda (BEUREN, 2006).

3.2 Universo de Pesquisa, Amostra e Unidades de Análise

Levando em consideração a temática levantada e a escolha do método de estudo de caso, não se aplicam as classificações de universo de pesquisa, mas foi escolhida como unidade de análise uma Instituição de Ensino Superior do Amazonas, em função da importância sócio-educativa que esta desempenha sobre os demais atores da cadeia produtiva do Estado do Amazonas, e também por possuir um dos maiores patrimônios contábeis dentre os órgãos públicos presente na região, em torno de R\$ 100 milhões de ativos imobilizados.

Na unidade de análise selecionou-se uma amostra de bens imobilizados da subclassificação móveis para subsidiar a obtenção de dados sobre média de expectativa de vida útil dos bens, porcentagem estimada proporcional de baixa e critérios para cálculo do

teste de recuperabilidade. Esta amostra foi levantada a partir de consulta dos dados contábeis do sistema de informações contábeis e financeiras referentes àqueles bens incorporados contabilmente ao patrimônio nos exercícios de 2008 e 2009, os quais se presumem estar fora do horizonte de confiabilidade de existência e de valor.

O tipo de amostra foi não probabilístico por cotas, já que se esperou obter um índice de *impairment* e taxa de depreciação comum a todos os ativos de cada classe. Na seleção destes ativos amostrais representativos, o procedimento foi: em cada classe ativo móveis, selecionar as aquisições com maiores valores percentuais em relação ao total contabilizado nesta classe no respectivo ano.

Em seguida, escolheu-se destas aquisições os bens de maiores valores individuais (para aquisições com muitos bens de igual valor unitário, selecionou-se 10% do total destes bens). Isto posto, a amostra de cada classe foi de no mínimo 10% do valor contabilizado total em cada ano (2008 e 2009), podendo alcançar até 100% do valor total contabilizado nestes anos, caso a classe tivesse poucas contabilizações no período.

Para tanto, do total de bens incorporados naqueles anos, selecionou-se os ativos de maiores valor em cada classe (subitem) do ativo imobilizado – móvel, que representem no mínimo 10% do valor contabilizado no período de 2008 e 2009. A razão ainda da escolha por representatividade de valor é devido à quantidade de bens contabilizados em cada classe, a qual em alguns casos é representativa; assim como optando por este método, é possível apresentar-se os bens mais comuns nas aquisições da IES, sem desprezar a importância da relevância de valor total nestas aquisições, já que estes determinam impactos mais significativos nos cálculos.

Já para o cálculo da depreciação foram adotados os bens incorporados contabilmente no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2013. Estes, portanto, formam a amostra geral da pesquisa, cujo critério foi do tipo não probabilística. A justificativa foi a conveniência e acessibilidade. Além disso, o interesse de estudo em uma Instituição de Ensino Superior e o prazo que as NBC T SP estão em vigor, reciprocamente, foram razões da escolha.

3.3 Procedimentos Técnicos e Instrumentos de Coleta dos Dados

Os procedimentos de coleta de dados sobre os bens móveis foram semelhantes aos adotados nas pesquisas de Miranda, Lima e Ferreira (2010); Alves e Roncalio (2012); Carvalho, Lima e Ferreira (2012).

Como já comentado, para a apresentação das intenções deste trabalho e para a definição das unidades de análise, houve a necessidade de apresentação prévia do pesquisador (Apêndice A). Com efeito, requisitou-se, adicionalmente, antes da fase de pesquisa de campo, a autorização formal das autoridades do órgão, com a apresentação prévia do pesquisador, do objeto e objetivo da pesquisa; somados às declarações de confidencialidade, padrões éticos e contribuições da pesquisa, a fim de se obter permissão para a observação dos dados, coleta e levantamento das informações prioritárias ao estudo na unidade de análise e nos departamentos de coleta de arquivos e documentos.

Haja vista os procedimentos metodológicos utilizados e comentados anteriormente, para este estudo propôs-se a pesquisa documental, questionário, registros em arquivos e *checklist*.

No que tange às unidades de coleta, foram primordialmente compostas pelos diretores e agentes patrimoniais da unidade de análise, representando cada local de guarda dos bens amostrais representativos, assim como também pelos responsáveis pelos arquivos e documentos: do departamento de material - coordenação de patrimônio e coordenação de licitação, departamento financeiro e contábil, todos da organização estudada, onde se encontra a guarda dos dados e informações essenciais a esta pesquisa.

Os principais materiais colhidos foram: termos de responsabilidades de material permanente, relatórios de inventário e de controle mensal dos bens, planilhas contábeis de verificação dos bens, razão contábil das contas (classes de bens) demonstrações contábeis e relatório de gestão 2013 da IES. Os principais itens de consultas de bancos de dados foram o Sistema Contábil e o Sistema Patrimonial da IES.

Posteriormente, aplicaram-se sobre os bens da unidade de análise os procedimentos ligados à revisão literária, no que diz respeito à simulação de ajustes no processo patrimonial e contábil, e de cálculos de registros da redução a valor recuperável. Teve-se em vista nesta fase, levantar valores atualizados dos bens em análise para estabelecer a base de cálculo para os seis anos da amostra.

Estas informações alcançadas foram assim congregadas em um formulário de registro de observação (notas) e de registros documentais e de arquivos, os quais ensejaram uma explanação dos dados e registros que se possui sobre os referidos bens, das técnicas existentes no órgão, dos cálculos, dos fatores de adequação, e das avaliações realizadas, tudo

base para a análise e interpretação do grau de relevância em comparação com a norma vigente e com a teoria fundada.

Para estabelecer a vida útil média de cada classe, base para os anos de 2008 a 2013, e valor recuperável (*impairment test*) em 2013 dos bens adquiridos em 2008 e 2009, os dois componentes mais importantes para a depreciação, partiu-se dos bens adquiridos em 2008 e 2009. Primeiro porque estes estão na faixa temporal dos bens que pela NBC T SP 16.10 requerem análise do valor de recuperação. Segundo, porque por serem bens adquiridos há algum tempo, podem fornecer elementos suficientes a quem o usa, acerca da vida útil remanescente deste tipo de bem. Ademais, estes ativos integram os mais representativos contabilmente para o período, segundo o critério amostral de no mínimo 10% do total contabilizado em cada classe de bens móveis.

No que tange à taxa média de vida útil, mensurou-a pela média das respostas do questionário aos locais de utilização dos ativos no momento. Justifica-se por expectativa de prestação do serviço que o agrupamento contábil de cada classe oferece nos principais setores de uso dos bens mais representativos. Além disso, triangulou-se esta taxa média, com a média das respostas de questionários a cinco servidores responsáveis pela área patrimonial da instituição com experiência com ativos permanentes, os quais consideraram fatores como: ciclo de vida típico dos equipamentos representativos antes de manutenções excessivas, reparos, trocas, obsolescências.

Baseado na NBC T SP 16.9 e 16.10 e nos comentários de Alves e Roncalio (2012), adotou-se o método de avaliação contábil para o imobilizado de custo deduzido da depreciação e *impairment*. Para ativos contabilizados em 2008 e 2009, aplicando o teste de recuperabilidade, e em seguida a depreciação. Para os bens contabilizados em 2010, 2011, 2012 e 2013: aplicação da depreciação, sem teste de recuperabilidade. Aqueles autores e as normas determinam que tão somente os bens que mudam significativamente de valor em um ano precisam de testes anuais; os restantes podem ser testados quadrienalmente. Deste modo, não se adotou *impairment* para os bens adquiridos nos últimos quatro anos.

Os dados contábeis e patrimoniais foram coletados nos sistemas e fontes documentais no período de agosto de 2013 a janeiro de 2014. E cada parte dos procedimentos é narrada abaixo:

A primeira parte da coleta envolveu identificar o processo contábil-patrimonial relacionado aos bens imobilizados no que diz respeito ao patrimônio amostral e variáveis que

afetam a depreciação na IES. Assim, consideraram-se, utilizando da amostra, constatações sobre o reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizados, ajustando a base de cálculo para a realidade contábil. No mesmo sentido, no concerne à localização, valor unitário, número de registro e descrição, data em que ficou à disposição para uso destes ativos, estes dados foram coletados nos relatórios do sistema de controle patrimonial.

Quanto a esta etapa, para verificar o tempo de uso, calculou-se a diferença de dezembro de 2013 até o mês em que o ativo foi posto em funcionamento. A fonte foi os termos de responsabilidades individuais, os quais indicam as datas que os bens foram colocados à disposição do local de destino após a aquisição.

Nesta fase, também se procedeu à definição individual dos ativos em todas as classes adquiridos e contabilizados em 2008 e 2009. A finalidade foi a obtenção da vida útil de cada classe e de evidências para mensuração *impairment*, caso houvesse.

Estes ativos amostrais proporcionaram a identificação das variáveis que interferem na depreciação, notadamente o valor de *impairment*, conforme à realidade da IES, a saber:

- a) Vida útil estimada restante com base na experiência do local;
- b) Demanda ou necessidade deste ativo;
- c) Dano físico;
- d) Estado de conservação;
- e) Inatividade ou plano de descontinuidade ou troca;
- f) Possível de ainda ser usado;

A segunda etapa foi a esquematização do questionário – base para um *checklist*, seguida da aplicação da metodologia de cálculo para mensurar *impairment* e taxa vida útil.

Para tanto, com base nas variáveis anteriores elaborou-se um questionário/*checklist* a ser remetido aos locais onde se encontram os bens selecionados na amostra. A finalidade deste instrumento é alcançar um modelo de teste de capacidade de benefícios futuros para cada classe de bens móveis, relacionada com as respectivas variáveis acima elencadas. Não se aplicou a figura do valor justo, pois não há presunção de que os ativos da IES sejam negociados em mercado. Seu valor em uso e custo de reposição depreciado pode ser uma metodologia válida (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010).

Assim, quanto ao teste de recuperabilidade, os dados coletados constituíram um índice único de *impairment* para cada subgrupo dos bens móveis (classe), de maneira a ajustar em 2013 para uma base mais confiável os valores contábeis dos bens incorporados na amostra em 2008 e 2009 que requerem mensuração de *impairment*, o que levou em consideração, por intermédio do questionário supracitado, a ocorrência de fontes internas e externas de perda de

valor destes ativos imobilizados (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012; IPSAS 21; BRASIL, 2011).

As respostas coletadas dos questionários sobre as fontes de *impairment* direcionaram o seu respectivo índice. Aqueles ativos que não apresentaram ocorrências de fontes internas ou externas não foram objeto de cálculo de *impairment*, portanto, não compuseram o índice.

A mensuração do índice percentual de *impairment* anual (2008/2009) foi processada com base na perda de valor média dos bens por intermédio do cálculo do custo corrente (de reposição) depreciado e referência de preço atual mercado, modelo adaptado de Carvalho, Costa e Oliveira (2010) explicado mais à frente.

A forma do cálculo do *impairment test* e do respectivo índice (para aqueles ativos que atenderam aos critérios do *checklist* enviado), é uma proposta adaptada de GASB 42, IPSAS 21, segundo modelo exposto por Carvalho, Costa e Oliveira (2010), cuja fórmula é:

- a. *Custo histórico em 2008/2009 ativo amostral x:*
- b. *Depreciação acumulada no final de 2013*
- c. *Valor Contábil líquido (a-b)*
- d. *Custo de reposição (valor referência ativo novo – valor contábil líquido)*
- e. *Depreciação acumulada do custo de reposição*
- f. *Valor Recuperável (d – e)*
- g. *Fator de deflação ou inflação*
- h. *Valor Recuperável do ativo deflacionado ou inflacionado: (f x g) multiplicado pelo grau do estado de conservação (0,8; 0,7; 0,5; 0,3)*
- i. **PERDA POR IMPAIRMENT : (c –h)**
- j. **Índice impairment = μ perda por impairment da amostra /total valor contábil ajustado da amostra**

Nesta fórmula para levantar o custo de reposição e fator de deflação ou inflação dos bens para cada classe, levantaram-se os preços médios praticados no mercado atualmente para bens novos similares em características e descrições àqueles da amostra.

Aplicou-se esta metodologia de recuperabilidade em função do valor em uso. Isto para a determinação do valor de *impairment* médio, tendo em vista que o mesmo possa representar um valor recuperável maior que qualquer cálculo que leve em consideração valor justo ou de mercado para tais bens. Sendo assim, este valor em uso pode ser mais aproximado do valor recuperável real.

A fonte e o método foram os mesmos da licitação da IES em processos de compra direta. O preço total de referência é o menor a partir da cotação de três preços atuais junto a fornecedores diversos e atas de pregão do site governamental de compras e licitações *ComprasNET*. Para os ativos sem preços disponíveis, encaminhou-se pedido de cotação para empresas que trabalham no mercado com o modelo ou marca mais similar, levando em

consideração que a venda direta seria para Manaus e a uma IES (com frete incluso, inclusive). Os preços foram coletados entre 15 de setembro de 2013 e 30 de novembro de 2013.

O grau de estado de conservação também foi adaptado na fórmula do *impairment test* a ser aplicada. Ele variou, numericamente, de acordo com a resposta dada pelo consultado local sobre se o ativo está ótimo (0,8), bom (0,7), regular (0,5) ou péssimo (0,2). Isto porque se propõe um modelo de cálculo aproximado ao tomado pelo Estado de Santa Catarina, por meio dos parâmetros estabelecidos na Instrução Normativa Conjunta SEA/SEF n. 001/2011, citado no trabalho de Alves e Roncalio (2012), que leve em consideração o estado e as condições de gerarem benefícios por parte de cada ativo.

Assim, na pesquisa de Alves e Roncalio (2012) no processo de avaliação do valor atual dos bens móveis, o respectivo Ente (Estado de Santa Catarina) adotou graus abaixo de 0,8 para reduzir o montante do valor em uso destes ativos na metodologia de cálculo de reavaliação e *impairment*. Sendo assim, conforme Alves e Roncalio (2012), estes itens fazem parte de parâmetros de referência, desde que estes parâmetros considerem características, circunstâncias e localização semelhantes.

Foi levado em consideração também no cálculo da vida útil o ajuste decorrente do *impairment*. Deve-se isso ao que ensinam Carvalho, Costa e Oliveira (2010), os quais afirmam que se deve reajustar a vida útil de um ativo que sofra uma perda por *impairment*. Deste modo, a vida útil faz com que a depreciação seja uma alocação do valor contábil líquido revisado ao longo desta vida útil que remanescer.

A terceira etapa da pesquisa foi a aplicação da depreciação (calculada em 31/12/2013), conforme às NBC T SP e a teoria contábil, seguindo a metodologia de cálculo mensal para cada classe do imobilizado – bens móveis, conforme as fórmulas abaixo:

1 – Depreciação referente aos bens adquiridos no período de 2008 a 2009:

Valor da Depreciação mês = valor contábil ajustado / vida útil em meses

Total ajustes exerc. Anterior = valor da depreciação mês x meses de tempo de uso (até 31/12/2012)

Impairment = Valor líquido contábil em 01/01/2013 x índice *impairment* (segregado: 2008 e 2009)

Base de cálculo depreciação = Líquido contábil - *Impairment*

Total depreciação competência 2013 = base de cálculo depreciação x meses em uso em 2013

2 – Depreciação referente aos bens adquiridos entre 2010 e 2013:

Valor da Depreciação mês = valor contábil ajustado / vida útil em meses

Total ajustes exerc. Anterior = valor da depreciação mês x meses de tempo de uso (até 31/12/2012)

Total depreciação competência 2013 = valor da depreciação mês x meses em uso em 2013

Frisa-se também que os cálculos acima foram feitos para cada uma das classes do subgrupo bens móveis e desmembrados em cada um dos anos: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013. Assim, o total de ajustes de exercícios anteriores com depreciação, *impairment* e de depreciação foram somados nestas classes e nestes anos e posteriormente consolidados.

Diante dos formatos de cálculos, observa-se que a taxa de vida útil, única para cada classe, foi estabelecida em percentual anual conforme a razão matemática entre 100% e o tempo médio de vida esperado, o qual considerou as peculiaridades da instituição quanto ao tempo médio de prestação de serviço público destes ativos, mensurados por meio da média das respostas dadas no questionário para cada classe de bens, para triangular os dados do questionário - *checklist*.

No que tange ao método contábil da depreciação, portanto, foi o de cotas constante (linear). E quanto ao mês de início deste cálculo foi o seguinte ao posto em funcionamento, conforme consulta aos termos de recebimento do sistema patrimonial para cada classe. Ademais, não se aplicou valor residual devido ao fato da presunção de que os ativos na IES não são vendidos, nem negociados no mercado após consumo de sua vida útil.

E para o cálculo de toda a depreciação do período (2008 a 2013) utilizou-se os dados contábeis dos razões contábeis de cada classe, referentes aos valores (custo histórico) efetivamente contabilizados como incorporação de bens neste período. Assim, os itens que tiverem constatações de baixas foram excluídos proporcionalmente dos cálculos para não interferirem nos cálculos da depreciação e *impairment*. Bem como, foram analisados prováveis ajustes com reconhecimento e mensuração de ativos.

A etapa final do trabalho foi a análise que respondeu ao objetivo maior desta pesquisa, qual seja o impacto nas demonstrações contábeis, tal como nos relatórios patrimoniais e de gestão. Em face disto, mensuraram-se em percentuais as afetações na redução ou aumento de valor dos valores ativos, residuais e de variações patrimoniais nas demonstrações contábeis de 2013 e Indicador de Gestão Custo por Aluno do Relatório de Gestão da IES. Ademais, discutiu-se uma proposta de relatório patrimonial que agregue as principais informações destes bens e de sua depreciação, contribuindo com as intenções da Teoria da Legitimidade para os usuários.

3.4 Procedimentos para o Tratamento e Análise dos Dados

A intenção nesta fase foi obtenção das análises estrategicamente úteis para considerar as evidências de forma justa, produzir conclusões analíticas convincentes e eliminar interpretações alternativas (YIN, 2005). Assim, a categorização das linhas estratégicas seguiram as definições de Yin (2005) para aquelas gerais e específicas.

Partiu-se de avaliações por intermédio da estratégia analítica geral, que leva em consideração as proposições teóricas definidas para consecução do objetivo do projeto, vez que todas elas foram retiradas de linhas defendidas por estudiosos.

Especificamente, as técnicas desta estratégia foram: adequação ao padrão teórico-legal sobre o impacto da concretização da depreciação caso estudado, constituindo um cotejamento entre o plano atual, coletado pelas evidências, e o plano ideal previsto pelas variáveis para os mesmos demonstrativos das unidades de análise.

As ferramentas foram associadas ao pressuposto acima para convalidar as evidências e oportunizar as inferências. Neste mister, cabe ressaltar a importância que teve a combinação e convergência entre as evidências das diversas formas de coleta para a constatação da validade do produto final.

Após levantamento dos dados e informações, os mesmos foram selecionados, tabulados por meio de planilhas *Microsoft Excel*®, estratificados por espécie e semelhança, descritos e pormenorizados (com uso de modelos gráficos, tabelas e esquemas para explicação e melhor entendimento). Bem como, as fases de organização e cálculos contábeis descritas nesta metodologia também foram realizadas por meio de planilhas *Microsoft Excel*®.

Encerrada esta fase, passou-se para a comparação e síntese com a fundamentação teórica e a legislação vigente, finalizando com a interpretação e análise do cenário vislumbrado, associando os fatos aos objetivos de forma a respondê-los e esclarecê-los, a fim de possibilitar conclusões, respeitando o foco na relação com o tema e problema analisado.

Com base nos montantes indicados na fase de simulação de redução ao valor recuperável, além da aplicação dos métodos e registros de depreciação, demonstraram-se as mudanças que estes fatos evidenciariam no patrimônio por intermédio da escrituração dos diversos demonstrativos contábeis encerrados em 31.12.2013, entre eles: Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e Demonstração dos Fluxos de Caixa; e nos Relatórios Extra-Contábeis e Patrimoniais, particularmente o de Gestão da IES. Neste último, analisou-se o impacto sobre o Índice de Custo por Aluno após o cálculo da depreciação.

Desta feita, verificou-se o impacto percentual, variação no patrimônio líquido e nas variações patrimoniais. Além de afetação nos relatórios de gestão – índice custo por aluno. Isto porque na segunda fase da comparação entre a situação atual e a testada por simulação, a percepção do impacto foi executada formulando um relatório com os dados que envolvem a mensuração e evidenciação dos ativos que possa contribuir simultaneamente com as intenções de evidenciação contábil destes ativos e com o controle social fundamentado na Teoria da Legitimidade.

Finalizou-se com um exame da importância do emprego da depreciação na IES, com as devidas recomendações. Inclusive argumentadas as possibilidades de correções, melhorias, adequações, dentro da limitação da pesquisa.

3.5 Proposições

Como forma de colaborar na procura de evidências, e validar o estudo de caso como uma estratégia para esta pesquisa, Yin (2005) indica um componente: as proposições, que são vetores direcionais na investigação. No quadro abaixo estão as postuladas para o caso estudado:

Quadro 05 – Proposições para a pesquisa alinhadas ao quadro teórico básico

PROPOSIÇÃO 01:
Para mensuração da depreciação são imprescindíveis ajustes e testes prévios que cheguem a valores de base fidedigna de valor contábil de bens imobilizados, assim como definição de vida útil.
<u>REFERENCIAL TEÓRICO:</u> Miranda, Lima e Ferreira (2010), em estudo de caso no Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região, asseveraram acerca da flexibilidade e julgamento por partes dos contadores públicos para definirem vida útil, com base na essência sobre a forma. No caso estudado esta taxa levou em consideração o histórico desse ativo, fundamentado também na IPSAS 17 no que tange a estimativa baseada na experiência da entidade com ativos similares a fim de espelhar com mais fidedignidade o consumo no potencial de geração de serviços de um grupo de ativos.
PROPOSIÇÃO 02:
A depreciação tem impactos nos custos, no patrimônio e nos resultados apresentados por uma entidade governamental.
<u>REFERENCIAL TEÓRICO:</u> No plano estritamente contábil, Freytag, Milisky e Machado (2012) apontam influências inerentes do cálculo no momento da contabilização da depreciação sobre as demonstrações e evidenciações da contabilidade, a saber: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado Econômico (DRE), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) e Demonstrações do Fluxo de Caixa (DFC).

PROPOSIÇÃO 03:

Os procedimentos não estão sendo adotados na unidade de análise, devido à exigência legal ser recente, e, quando realizados, trarão valores contributivos para a tomada de decisão, transparência e efetividade na gestão dos bens ativos permanentes. Além de benefícios para o controle social sobre tais bens.

REFERENCIAL TEÓRICO: Assim como Alves e Roncalio (2012) o cenário anterior de evidenciação de bens registrados no ativo imobilizado e intangível no setor público pode ser de mensuração e avaliação tão somente a custo histórico, a valores irrisórios em decorrência de uma série de fatores, como consequência do descontrole sobre o patrimônio prejudicando as decisões tomadas e a prestação de contas (SANTOS; ALMEIDA, 2012). Com os procedimentos patrimoniais e depreciação a organização, conforme Silva (2011) poderá se constatar a necessidade de melhor planejamento na aquisição e controle dos ativos permanentes enquanto potencializadores da melhor prestação de serviços aos usuários.

Fonte: elaborado pelo autor.

3.6 Fontes de Evidências

De acordo com os ensinamentos de Yin (2005), e com fundamento nas proposições anteriores, objetivando o suporte na fase de coleta de dados, nesta fase da metodologia arrolam-se as fontes de captação das evidências utilizadas:

- Pesquisa Documental: objetivou-se localizar e categorizar um banco de dados referente a documentos internos e a legislações sobre o tema pesquisado para subsidiar a captação de informações sobre o atual processo de evidenciação, mensuração e avaliação do órgão.
 - a) Quanto aos documentos internos, estes foram prioritariamente: relatórios, documentos de movimento e responsabilidade de materiais e processos de aquisição de bens;
 - b) As legislações auxiliaram na teoria com as prescrições obrigatórias a serem seguidas no caso estudado, especialmente: As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a Lei Federal n.º 4.320/64, Lei Federal n.º 101/2000.
- Registros em arquivos: buscaram-se os registros e contabilizações no sistema contábil, nos sistemas de patrimônio (extra-contábil), inventários e outros registros correlatos, com a finalidade de estabelecer um banco de dados sobre os valores movimentados, data de aquisição, valor atual, especificações dos bens disponíveis, além do tratamento do processo contábil de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos mesmos.
- Questionário e *Checklist*: o questionário apresentado foi base para formulação do *checklist* ao final da pesquisa como forma de intervenção. O mesmo possui perguntas

objetivas acerca da vida útil, estado de uso e conservação e fontes de *impairment*, respondidos pelos responsáveis pelo controle e administração dos ativos em cada local selecionado amostralmente. Abrangeram a coleta de dados quanto às evidências coletadas pelo procedimento documental, triangulando dados das variáveis.

3.7 Variáveis da Pesquisa

Para realização da coleta de dados, discussão e conclusão, elaborou-se um quadro com as variáveis apresentadas abaixo, atreladas com os respectivos fundamentos teóricos da pesquisa. Este serviu de base para formulação do questionário-*checklist*, para definição método de cálculos de *impairment* e depreciação, definição de taxas de vida útil, etc.:

Quadro 06 – Variáveis para a pesquisa relacionadas ao quadro teórico básico

OBJETOS	VARIÁVEIS
Imobilizado	1 – Reconhecimento contábil dos bens móveis (MENESES; PETER, 2012); 2 – Normas sobre reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação (LIMA; SANTANA; GUEDES (2009). 3 – Classificação contábil dos bens evidenciados (MENESES; PETER, 2012).
Controle Contábil e Patrimonial	1 – Evidenciação sistemática em relatórios e inventários com as quantidades, natureza, descrição, estado conservação e caracterização dos bens (QUINTANA et al, 2011); (TORRES JUNIOR; SILVA, 2003).
Impairment	1 – Definição dos bens aplicáveis a serem aplicados os procedimentos para o teste de recuperabilidade. (FRAGOSO et al, 2010). 2 – Redução ao Valor Recuperável (<i>impairment</i>) (SANTOS; ALMEIDA, 2012). 3 – Modelos e formas de cálculos (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010).
Depreciação e suas condicionantes	1 – Aspectos de reconhecimento, da parcela a ser reconhecida como variação e circunstâncias de influência (ARRUDA, 2009). 2 – Definição vida útil econômica, taxas, valor residual (ALVES; ROCANLIO, 2012). 3 – Aplicação dos registros (FRAGOSO et al, 2010). 4 – Impactos e reflexos contábeis (FREYTAG; MILISKI; MACHADO, 2012).
Teoria da Legitimidade e produtos da informação contábil de depreciação	1 – Necessidades informativas para transparência e tomada de decisão (SANTOS; ALMEIDA, 2012). 2 – Mitigação de distorções dos resultados e análises feitas pelos usuários (SCHARF; BORGERT; PAES, 2008). 3 – Fidedignidade do ativo imobilizado, capacidade de gerar riqueza, potencial para previsões e base para aquisições, trocas e desfazimento (SILVA et al, 2011); (SILVA, 2011). 4 – Legitimação aos usuários e controle social (VENDRUSCOLO; SALLABERRY, 2011).

Fonte: elaborado pelo autor.

3.8 Validação para os Resultados

Em razão da natureza que permeia o estudo de caso nesta seção apresentam-se os alcances de validação que permitem que o resultado da pesquisa seja legítimo, replicável e confirmável.

Para Yin (2005) os componentes da validação são comumente utilizados para determinar a qualidade de qualquer pesquisa social empírica, sendo estes: a validade do constructo (medidas bases da teoria), validade interna (inferência), validade externa (replicação) e confiabilidade (verificação).

A validade do constructo foi indicada pela combinação e convergência entre as diversas ferramentas de coleta que operacionalizaram as variáveis sobre os processos de concretização da depreciação na IES.

A validade interna permitiu inferência na análise de dados acerca de como os fatores contábeis-patrimoniais incidem para a concretização do instrumento em tela nesta pesquisa. Determinou-se na pesquisa pelas técnicas de adequação ao padrão teórico-legal, pelas técnicas específicas de construção de explanação, e pelas técnicas de modelos lógicos de nível organizacional.

A validade externa da pesquisa pode ser comprovada pela exposição de todos os detalhes neste relatório final da pesquisa, que poderão oferecer requisitos e métodos para que pesquisadores em outros casos (órgãos e instituições públicas) possam replicar o mesmo assunto para o alcance das contribuições equivalentes as explanadas na introdução deste projeto.

A confiabilidade desta pesquisa tem fundamentos semelhantes à pesquisa de Alves e Roncalio (2012), vez que a presente pesquisa procura objetivos semelhantes. Esta lógica de dar possibilidade para outros pesquisadores repetir questões com a temática análoga, por sua vez, terá como base a documentação da pesquisa que será detalhada, arquivada e evidenciada em banco de dados, reduzindo erros.

Conforme Darós e Pereira (2009) a validade do objeto desta pesquisa atrela-se a necessidade do tema precisar de discussão e validação empírica para cada pressuposto que cada NBC T SP impõe. Sendo assim, um destes componentes é a depreciação.

3.9 Limitações do Método

A pesquisa visou responder *Qual o efeito da depreciação na informação contábil-patrimonial de uma Instituição de Ensino Superior, e consequente evidenciação pela Teoria da Legitimação?* Portanto, a pesquisa limita os resultados aos domínios da instituição de análise e não generalizantes a todo o setor público brasileiro.

Entretanto, todas as instituições da área pública poderão tomar como referência para pesquisar suas particularidades em busca da concretização dos instrumentos em comento, especialmente no tocante ao modelo de estabelecimento das variáveis de vida útil e *impairment test* de seus ativos. Mesmo como, poderão abrir discussão social, teórica e aplicada sobre os pontos que envolvem os respectivos registros e os reflexos destes após a evidenciação, quanto ao custo e legitimidade social das informações sobre depreciação.

Também se deve destaque ao fato que não se examinou a totalidade de bens móveis permanentes, mas se ponderou uma base de dados possível de análise para responder a questão inicial, com abrangência em uma amostra significativa.

A delimitação do método deste trabalho igualmente não procura tratar acerca dos bens imóveis, os quais possuem especificidades além do escopo que se espera com os procedimentos comuns de bens móveis imobilizados e de ativos intangíveis, todos com vida útil econômica limitada.

Outras limitações metodológicas são advindas da amostra escolhida para teste de *impairment* e vida útil, que consideram somente dois anos. Outras pesquisas poderão abranger um período maior.

No tocante ao referencial teórico, como já comentado na introdução, também há limites na pesquisa quanto ao volume baixo de outras pesquisas publicadas sobre o assunto, particularmente quanto ao impacto da depreciação sobre aspectos de gestão e no tocante à associação com a Teoria da Legitimação.

Todavia, os fatos mencionados não impedem a aplicação deste trabalho, vez que o desbravamento da temática é cogente à literatura da área e as peculiaridades do setor público e o assunto pode trazer diagnósticos sobre o poder que tem bens ativos móveis mensurados, avaliados e evidenciados corretamente.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este capítulo apresenta os dados coletados e as análises possíveis como parte do cumprimento dos objetivos específicos da pesquisa, norteados pela indagação maior sobre o *efeito da depreciação na informação contábil-patrimonial de uma Instituição de Ensino Superior, e consequente evidenciação pela Teoria da Legitimação*. Desta forma, inicialmente apresenta-se um breve contexto da IES e posteriormente demonstram-se os resultados específicos.

4.1 Breve Perfil da Instituição, do Sistema Patrimonial e Contábil.

A IES possui unidades acadêmicas (institutos e faculdades) na capital e interior do Estado, nas quais recebe apoio de dezenas de departamento e setores administrativos. Neste ambiente organizacional inseri-se seu patrimônio tangível e intangível, tal como o ativo imobilizado disposto nestas unidades de ensino e setores administrativos com a finalidade de servir, direta e indiretamente, à manutenção das atividades de ensino e pesquisa.

Para guarda, registro, controle e evidenciação patrimonial e contábil têm-se dois sistemas: o Sistema de Informações Acadêmicas e o Sistema de Informações Contábeis-Financeiras. O Sistema de Informações Acadêmicas, além de ser aplicado para atividades acadêmicas e processuais propriamente ditas, é utilizado pelo departamento de material - divisão de patrimônio, para registro, controle, movimentação e acompanhamento dos bens adquiridos e posto em funcionamento na Instituição objeto de análise. Enquanto que o Sistema Contábil é empregado para o registro e processamento contábil e patrimonial dos fatos escrituráveis, utilizado principalmente pelo departamento financeiro e contábil para empenho, liquidação e pagamento, tal como para geração de relatórios e demonstrativos contábeis.

O fluxo da aquisição de um bem móvel inicia pelo recebimento físico do bem, entregue pelo fornecedor ao departamento de material – divisão de patrimônio, o qual destina o ativo à unidade solicitante, e efetua o tombamento de registro, mediante termo de responsabilidade. Em seguida o departamento de material providencia que os dados do bem sejam inseridos no Sistema Acadêmico, cadastrando dados como: formas de ingressos, quantidades, data de transferência, dados de documentos (nota fiscais e empenhos), identificação do bem, destino/localização, etc. Os documentos, por fim, são remetidos para contabilização no sistema contábil, juntamente com o termo de responsabilidade emitido pelo

Sistema de Informações Acadêmicas, no qual se apresentam todos os dados cadastrados do ativo incorporado, conforme prescreve Quintana et al (2011).

4.2 O Processo Patrimonial-Contábil de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Ativos Imobilizados.

Preliminarmente, identificou-se o processo patrimonial-contábil no que tange ao reconhecimento, mensuração e avaliação atualmente na IES. Neste aspecto, averiguou-se que os registros de depreciação ainda não vêm sendo realizados, possivelmente por fatores ligados à complexidade no controle patrimonial e demandas expressivas de recursos humanos (FREYTAG; MALISKI; MACHADO, 2012).

No estudo das circunstâncias que podem influenciar o registro da depreciação (ARRUDA, 2009), constatou-se que as ocorrências mais frequentes na IES são as inerentes, ao controle patrimonial; diretrizes técnicas para depreciação e avaliação contábil das classes de bens (como comissão de estudos e aplicação dos procedimentos); taxa de vida útil, em razão da necessidade de relatório internos que disponibilizem o tempo de uso médio de imobilizados por setores ou departamentos; alguns bens contabilizados em contas genéricas ou transitórias e detalhamento nas descrições dos ativos.

Do mesmo modo, no que concerne aos procedimentos contábeis do ajuste ao valor recuperável e, ou reavaliação, ambos ainda não são calculados e registrados, sendo os bens valorados pelo custo histórico (valor bruto à época da aquisição). Em face, a exemplo da situação constatada na ANATEL por Carvalho, Lima e Ferreira (2012) a contabilização somente pelo valor histórico pode resultar em valores divergentes dos seus valores justos. Entretanto, não somente a ANATEL e a IES neste estudo, mas a maioria dos órgãos públicos ainda precisa reconhecer e mensurar as possíveis perdas por *impairment* antes da depreciação por intermédio de um método consistente.

Os dados colhidos proporcionam ainda constatações sobre como é feito o processo de identificação contábil, mensuração, avaliação e evidenciação destes bens. Assim, notou-se que o reconhecimento contábil dos ativos imobilizados do subgrupo móveis é feito em dois momentos no empenho da despesa e na liquidação desta, quando são analisados se trata de um ativo imobilizado e a que classe (subitem ou subclassificação) dos bens móveis cada elemento (equipamentos, aparelhos, etc.) adquirido pela IES se enquadra, assim como o valor a ser mensurado, tal como prega Meneses e Peter (2012).

A mensuração é feita no momento da liquidação, ou seja, na verificação da efetivação da despesa com a entrega do ativo a IES. Em consonância com a teoria e normatização contábil, nesta fase observou-se que o valor monetário, a caracterização dos elementos e quantidades são examinados e registrados nos sistemas patrimonial e contábil. (SEVERO; OLIVEIRA, 2012; SILVA, 2011).

Entretanto, quanto à caracterização, verificou-se que cerca de 20% dos ativos analisados na amostra não apresentava perfeita descrição, especificação ou detalhes da caracterização dos mesmos nos documentos patrimoniais e contábeis, principalmente na nota de empenho, notas fiscais e termos de responsabilidade patrimonial. Por conseguinte, há afetação direta no processo de avaliação de recuperabilidade de valor deste ativo, tal como o *impairment*, pois se prejudica a busca por elementos como valor de mercado atual para o referido ativo ou similar.

De outro lado, um indicador positivo para o cálculo da depreciação é que quando analisados os dados patrimoniais e contábeis das contabilizações do período amostral, constatou-se que aproximadamente 100% dos processos estavam mensurados corretamente e coincidentemente em ambos os sistemas no que se refere aos valores monetários para o respectivo ativo incorporado e registrado (TORRES JUNIOR; SILVA, 2003).

Ainda na esteira do processo contábil patrimonial inicial, identificou-se que os documentos patrimoniais – termos de responsabilidades – registram a data em que os bens adquiridos foram disponibilizados para o uso, e que são contabilizados no sistema contábil com atraso médio de no máximo um mês em relação à nota fiscal emitida na aquisição e em relação ao respectivo termo. Assim as datas de início da depreciação podem ser alocadas levando em consideração este período médio e as peculiaridades de cada classe a fim do cálculo trabalhar corretamente a data de início de utilização (VENDRUSCOLO; SALLABERRY, 2011).

Por fim, tal como Lima, Santana e Guedes (2009), na coleta dos critérios indispensáveis ligados ao sobrecomentado assunto, assim como quanto à depreciação, identificaram-se as variáveis que afetam a depreciação dos bens móveis para o caso de uma instituição com as características da IES, especialmente quanto à vida útil e valor de *impairment*, a saber: possibilidade de uso, tempo estimado com base na experiência local que se espera usufruir do ativo; existência de demanda ou necessidade; existência de dano físico; estado de conservação, constatação de inatividade, descontinuidade ou necessidade de troca;

evidência de desempenho abaixo do esperado; outras evidências de perdas de benefícios do ativo.

À frente, com base na coleta dos dados das contabilizações e do processo contábil-patrimonial, após aplicação das técnicas amostrais conforme diretrizes metodológicas expostas, identificaram-se os bens móveis mais representativos por critério de valor em cada classe contábil na amostra de bens móveis e suas respectivas vidas úteis. Estes ativos podem ser comparados com o montante percentual contabilizado no período adotado para levantamento destes dados:

Quadro 07 – Os ativos móveis mais representativos e suas expectativas de vida útil

Classe de bens móveis – ativos imobilizados	Itens mais representativos	Representação do valor total dos itens amostrais em relação ao total contabilizado no período para a classe	Vida útil da classe (em anos)
Aparelhos de medição e orientação	Balança analítica, espectrofômetro, oxímetro, eletrocardiógrafo.	71%	05
Aparelhos e equipamentos de comunicação	Aparelhos de fax, antena parabólica, rádio e antena de sinal internet.	70%	04
Aparelhos, equip. e utens. médicos, odont., labor.e hospitalares	Microscópios, centrífugas, autoclave, manequins simuladores, instrumentais cirúrgicos.	43%	06
Aparelhos e equip. para esportes e diversões	Cadeira de tríceps, esteiras, cadeiras adutoras, cama elástica, mesa de saltos, paralelas.	35%	08
Aparelhos e utensílios domésticos	Ar condicionado	31%	04
Coleções e materiais bibliográficos	Livro	26%	13
Equipamento de proteção, segurança e socorro	Sistema antifurto, extintores de incêndio.	100%	06
Instrumentos musicais e artísticos	Jogo de bateria, baixo elétrico, teclado, bateria acústica.	75%	06
Máquinas e equipamentos de natureza industrial	Fornos elétricos, fogões, máquinas de processamento de comestíveis.	100%	04
Máquinas e equipamentos energéticos	Nobreak	29%	03
Máquinas e equipamentos gráficos	Copiadora, impressora dobradora, impressora duplicadora.	95%	04
Equipamentos para áudio, vídeo e foto	Câmera filmadora, ilha de edição, projetores.	26%	05
Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	Bebedouro, frigobar.	55%	06

Classe de bens móveis – ativos imobilizados	Itens mais representativos	Representação do valor total dos itens amostrais em relação ao total contabilizado no período para a classe	Vida útil da classe (em anos)
Equipamentos de processamentos de dados	Computadores, Impressoras, notebooks, Servidores, <i>Plotter</i> .	24%	05
Máquinas, instalações e utens. de escritório.	Equipamento de acabamento de livros e apostilas (máquinas dobradoras)	98%	05
Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina	Compressor de ar	98%	06
Equipamentos hidráulicos e elétricos	Eletrobombas hidráulicas	100%	03
Maq. equip. utensílios agri/agrop.e rodoviários	Unidades de ordenhas, incubadoras.	91%	05
Mobiliário em geral	Conjunto de arquivos deslizantes, mesa, <i>racks</i> , armário e estantes.	34%	08
Veículos diversos	Carrinhos de armazém e de mão.	100%	05
Pecas não incorporáveis a imóveis	Divisórias	100%	08
Veículos de tração mecânica	Automóveis de passeio, ônibus.	64%	05
Equip. peças e acessórios marítimos	Motor de embarcações	100%	03

Fonte: Sistema Contábil da IES (2013). Dados coletados junto ao departamento de material e questionário.

Os dados coletados demonstram que a maior parte dos bens amostrais é representativa para os cálculos desta pesquisa, pois ultrapassa a maioria do valor contabilizado no período em cada uma das classes, chegando a alguns casos a 100% da respectiva classe, como os equipamentos de proteção e segurança, máquinas industriais, equipamentos hidráulicos e veículos diversos.

Desta maneira, das 23 classes depreciáveis e com saldo contábil existentes, 15 tiveram a maioria de representação. Por exemplo: a classe de “Aparelhos de Medição e Orientação” teve análise de vida útil e outras variáveis em 71% do valor dos itens contabilizados no período de 2008 a 2013. Por sua vez, a classe de “Aparelhos e Utensílios Domésticos” teve análise menor, de 31% dos ativos contabilizados no período foram estudados sobre vida útil e outras variáveis.

Porém, ainda que algumas classes tenham representatividade contábil menor que 50% o fato não é comprometedor, já que nestas classes os itens são os mais comuns adquiridos e em funcionamento, haja vista que as classes com menores índices apresentaram vultosa repetição de equipamentos. A título de exemplo, a classe “Equipamentos para áudio,

vídeo e foto” teve análise em 26%, mas a quase totalidade dos ativos da mesma é composta por projetores e câmeras filmadoras.

Desta forma, obtiveram-se informações sobre as variáveis de um número adequado e exequível de bens para as mesmas. Este é foi o caso também dos aparelhos e utensílios domésticos, representado essencialmente por grandes quantidades de aparelhos condicionadores de ar.

Observou-se que a coleta de dados pela técnica de representatividade pode ser um facilitador instrumento para o estudo da expectativa de vida útil de cada classe de bens. De outra forma, investigar individualmente a vida útil dos ativos que compõe cada classe poderia incorrer em obstáculos à concretização da depreciação à curto e médio prazo, haja vista o montante expressivo de itens universais, o que só pode ser contornado pela autonomia na adoção das taxas anuais de depreciação com estimativa para cada bem diretamente ligada à política de utilização de cada ativo (SEVERO; OLIVEIRA, 2012).

Neste sentido, no que tange à vida útil, o quadro 08 expõe em anos esta expectativa coletada. Destacam-se os Equipamentos Hidráulicos, Energéticos e Equipamentos Marítimos com menores prazos (03 anos) de expectativa de utilização; e as Coleções Bibliográficas com as maiores esperanças temporais (13 anos). Estes dados, médios e estimados, ligaram as taxas de depreciação aos aspectos como obsolescência tecnológica, manutenção, perdas, reparos, desfazimentos e trocas por novos itens.

Além do mais, os dados da vida útil na experiência do órgão foram menores do que a vida útil estabelecida pela STN para o setor público. Tal constatação reforça uma necessidade de aplicação de taxas de vida útil harmônicas com a peculiaridade da IES, o que requer laudos e estudos norteados pela experiência do próprio órgão rotineiramente (CARVALHO, LIMA; FERREIRA, 2012).

O quadro 08, abaixo ilustrado, demonstra os prazos de vida úteis traçando uma comparação entre o obtido na IES e o divulgado como padrão geral pela STN. Com o quadro é possível denotar que os prazos estipulados pelo Órgão máximo de contabilidade federal são em maioria bem semelhantes entre si, visando estabelecer taxas gerais e padrões, com poucas exceções a 10 e 15 anos, as quais conduzem os ativos a menores consumos anuais de depreciação; muito embora, não compatíveis com a realidade vista na IES. À semelhança do constatado por Miranda, Lima e Ferreira (2010), pondera-se a necessidade de julgamento por comportamento, histórico, fatores de utilização, entre outros.

Quadro 08 – Comparativo de expectativas de vida útil em anos (vida útil recomendada pela Secretaria do Tesouro Nacional x vida útil levantada na IES)

Conta contábil/Classe de bens móveis – ativos imobilizados	Vida útil (em anos) - STN	Vida útil (em anos) - IES
Aparelhos de medição e orientação	15	05
Aparelhos e equipamentos de comunicação	10	04
Aparelhos, equip. e utens. médicos, odontol., labor. e hospitalares	15	06
Aparelhos e equip. para esportes e diversões	10	08
Aparelhos e utensílios domésticos	10	04
Coleções e materiais bibliográficos	10	13
Equipamento de proteção, segurança e socorro	10	06
Instrumentos musicais e artísticos	20	06
Máquinas e equipam. de natureza industrial	20	04
Máquinas e equipamentos energéticos	10	03
Máquinas e equipamentos gráficos	15	04
Equipamentos para áudio, vídeo e foto	10	05
Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	10	06
Equipamentos de processamentos de dados	05	05
Máquinas, instalações e utens. de escritório	10	05
Máquinas ferramentas e utens. de oficina	10	06
Equipamentos hidráulicos e elétricos	10	03
Máquinas, equip. utensílios agri/agrop.e rodoviários	10	05
Mobiliário em geral	10	08
Veículos diversos	15	05
Pecas não incorporáveis a imóveis	10	08
Veículos de tração mecânica	15	05
Equipamentos, peças e acessórios marítimos	15	03

Fonte: Sistema Contábil da IES (2013). Dados coletados junto ao departamento de material e questionário.

Haja vista também a disparidade entre as taxas sugeridas pela STN e as detectadas neste trabalho, pode-se interpretar que possivelmente a depreciação requeira preliminar levantamento da taxa de vida útil mais condizente tecnicamente a IES. Principalmente, espera-se que um estudo prévio acompanhe a tendência de julgamento subjetivo do profissional contábil na IES a fim de estimar tecnicamente as referidas taxas com base na essência econômica e não sobre taxas legais ou jurídicas (SANTOS; SANTO, 2013).

Passada esta fase, após colher os dados contábeis de cada conta de bens móveis, analisou-se qual parcela dos valores movimentados (incorporados e baixados) é efetivamente referente ao período amostral e decorrem exatamente de incorporação ou entrada de bens

móveis, excluindo baixas de outros períodos, ajustes contábeis, etc., visto que estas ocorrências não podem compor a base de cálculo da depreciação ou valor depreciável mensalmente.

Neste contexto, observou-se que há na IES um montante em bens não reconhecidos na classe de sua natureza própria, sendo mensurados em contas genéricas e transitórias, como por exemplo: Importações em Andamento e Diversos Imobilizados.

Outra conta contabilizada que se requereu reclassificação foi a de Material de Uso Duradouro, no valor de R\$ 742 mil, o qual consideramos para a conta Coleções e Materiais Bibliográficos. Tal procedimento foi necessário, visto que o fato causa incidência negativa no cálculo da depreciação da IES, pois na classificação de Material de Uso Duradouro o respectivo valor não é base para depreciação, tornando o valor da depreciação final menor do que deveria ser.

Levando em consideração as sobreditas circunstâncias, para o cálculo da simulação de depreciação desta pesquisa foram ajustados os valores para refletir a realidade patrimonial e contábil de cada conta ou agrupamento contábil do imobilizado. Assim, a tabela a seguir demonstra os saldos contábeis e os ajustes necessários antes do cálculo da depreciação.

Tabela 01: Resumo dos saldos e movimentos do imobilizado. Valores em (R\$1.000.000,00)

Agrupamento contábil	Saldo contábil		Saldo Ajustado	Total Contabilizado no período (b - a)	Total contabilizado no período AJUSTADO (c - a)	Diferença entre contabilizado e ajustado no período
	01/01/2008 (a)	31/12/2013 (b)	31/12/2013 (c)			
Imobilizado	266,5	422,5	422,9	-	-	-
Móveis	35,3	99,4	99,7	64,1	64,4	0,3
Móveis Depreciáveis	31,8	90	96,2	58,2	64,4	6,2

Fonte: Sistema Contábil da IES (2013). Dados coletados na pesquisa. Valores arredondados.

Por conseguinte, constatou-se que para o cálculo da depreciação o montante de R\$ 6,25 milhões em ativos móveis depreciáveis requerem ajustes contábeis na IES, vez que várias incorporações estão em contas não depreciáveis e não remetem ao reconhecimento contábil na conta ou classe apropriada (R\$ 5,9 milhões) e há ainda ausência de incorporação de acertos diversos (R\$ 350 mil), prejudicando a base de cálculo fidedigna e acurada contabilmente (AMARAL; BORBA, 2012).

Neste sentido, estes ajustes preliminares tem o propósito maior de colocar os valores de bens depreciáveis em uma base mais fidedigna. Por isso, dos ajustes vê-se que este valor

contabilizado no período, com dados da contabilidade do órgão, é de R\$ 58,2 milhões, porém ajustados à base de cálculo depreciável o valor saltou para R\$ 64,4 milhões, o qual é aproximadamente igual ao do total de bens móveis em geral (depreciáveis ou não) – R\$ 64,1 milhões. Com efeito, observa-se que praticamente a totalidade dos bens móveis da instituição são depreciáveis e caso não for ajustada antes do cálculo, a base de cálculo da depreciação será subestimada.

Com os devidos ajustes e alocação para reconhecimento nas contas pertinentes, a coleta dos dados do processo contábil-patrimonial revelou o montante de bens contabilizado em cada classe do ativo imobilizado bens móveis. Neste sentido, para o universo amostral da depreciação, entre jan/2008 a dez/2013, a Instituição adquiriu cerca de 65% de todo o valor contábil de bens imobilizados do subgrupo móveis da instituição, no total de R\$ 64,4 milhões destes ativos. Denota-se, porquanto, expressividade para a amostra escolhida, e que pouco menos de 35% dos bens da instituição são oriundos de anos anteriores a 2008, que não são abrangidos por esta pesquisa.

De tal sorte o crescente montante de aquisições feito nos últimos quatro anos na instituição anuncia a necessidade de uma atenção maior nos controles e mais imediato para tais bens, tal como eleva a importância de depreciar os ativos para uma melhor evidenciação e facilitação da exposição das informações patrimoniais (SCHARF; BORGERT; PAES, 2008).

Para o somatório de bens adquiridos em 2008 e 2009, em um total de R\$ 17 milhões, há imperiosidade do cálculo do *impairment* para ser evidenciado em 2013 e descontado da base de cálculo da depreciação calculada para este ano. Bem como, há ainda bens anteriores a 2008, em um total de R\$ 35,3 milhões, que prescindirão do *impairment test* a ser aplicado pela entidade, visando medir, para o momento contábil presente, qual valor se recupera pelo uso, onde este poderá ser menos do que o valor contábil (ZANDONAI; BORBA, 2009).

A tabela abaixo, elaborada a partir dos razões contábeis das contas do ativo imobilizado da IES, ajustadas para refletir o efetivo movimento de entrada e saída de bens móveis, conforme anteriormente explicado, demonstra os valores monetários contabilizados em cada uma das contas, as quais são sujeitas da depreciação a ser alocada em função do consumo no decorrer do tempo; além do saldo final em 31.12.2013.

Tabela 02: Valores monetários dos bens incorporados para o período amostral. Valores em (R\$ 1.000,00)

Conta	Saldo contábil 01.01.2008	Montante de bens incorporados depreciáveis – valores depreciáveis						Saldo final
		2008	2009	2010	2011	2012	2013	
Aparelhos de medição e orientação	1.242	2	515	300	190	380	323	2.952
Aparelhos e equip. de comunicação	178	7	58	19	4	5	24	296
Aparelhos, equip., médico, odontol., labor. e hospitalares.	13.600	630	3.520	4.220	1.360	3.400	2.294	29.027
Aparelhos e equip. para esportes e diversos	118	-	220	206,5	182,4	118,1	307	1.152
Aparelhos e utens. Domésticos	1.300	327	1.263	1.140	517	879	537	5.963
Coleções e mat. Bibliográficos	7,8	174	705,3	564	720	360,7	560	3.092
Embarcações	25,6	-	-	-	-	-	-	25,6
Equip. manobra e patrulhamentos	1,7	-	-	-	-	-	-	1,7
Equip.de proteção, segurança e socorro	55	61,5	-	8,3	1,8	1,4	-	128
Instrumentos musicais e artísticos	15,3	2,2	15,4	-	-	63,8	160,7	257
Máquinas e equip. de natureza industrial	52,9	-	-	81	1,9	10	90,7	237
Máquinas e equip. energéticos	273	58	252	242	958	356	984	3.124
Máquinas equip. gráficos	95	1	308	9,6	-	414	6	834
Equip. para áudio, vídeo e foto	2.981	158,5	564,5	847	429	407	348	5.736
Máquinas e equip. diversos	296	7	14	22	12	22	59	432
Equip. de processamento de dados	6.740	1.200	3.110	2.900	2.320	1.760	2.764	20.791
Máquinas, inst. e utens. de escritório	123,7	-	74,5	5,3	1	1,8	1	207
Máquinas, ferramentas e utens. de oficina	52,5	0,5	29,6	547,5	16,4	425	3,5	1.075
Equip. hidráulicos e elétricos	21,5	16	4,8	-	-	1,8	37,5	81,6
Máquinas e equip.agrícola e rodoviários	145,6	-	52,3	13	4,7	1,8	9,7	227
Mobiliário em geral	2.090	620	1.560	3.005	1.388	3.230	2.180	14.074
Veículos diversos	109	-	1	-	-	5	3	118
Peças não incorporáveis imóv.	1,8	-	-	-	-	-	11,2	13
Veículos de tração mecânica	2.334	259	1266	1.830	112,5	77,5	464	6.343
Equip., peças e acessórios marítimos	0,7	-	-	-	24,5	5,8	1	32
TOTAL	31.860	3.524	13.535	15.960	8.243	11.926	11.170	96.220

Fonte: Sistema Contábil da IES (2013). Números arredondados. Dados consolidados e atualizados até 31.12.2013.

Os valores da tabela acima demonstram a distribuição da incorporação de ativos agrupados anualmente. Porém se subdividem por mês de competência para o cálculo da depreciação. Desta forma, demonstram-se as contas com maiores bases de cálculo para a depreciação: Aparelhos Médicos, Odontológicos e Laboratoriais (R\$ 15,4 milhões), Equipamentos de Processamento de Dados (R\$ 14 milhões), e Mobiliário em Geral (R\$ 11,9 milhões). Estes ativos são os mais adquiridos pela IES, portanto, requerem maior atenção pela relevância que implicam. Não obstante, para o cronograma de implantação da depreciação e os dados da pesquisa, percebe-se a necessidade da Instituição priorizar a conferência contábil e patrimonial destes bens, estabelecer o estudo de vida útil, e realizar a contabilização da depreciação destes por segmentação – dos anos mais recentes para os mais antigos, análogo a Alves e Roncalio (2012).

Da tabela, por fim, também se extrai que cerca de R\$ 47,3 milhões de ativos depreciáveis foram incorporados entre 2010 e 2013, o que corresponde a 52% de todos os bens móveis depreciáveis da IES. Desta feita, similarmente ao que relatam Amaral e Borba (2012), os dados perfazem um montante relevante de ativos que estão no grupo daqueles que não requerem *impairment* até o final de 2013 em consonância com as instituições da STN acerca da base sólida e recente, ainda que haja necessidade de levantamento e verificação da ocorrência de baixas físicas que venham a ser realizadas posteriormente previamente ao procedimento de redução de valor recuperável, semelhante ao procedido na ANATEL (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012).

4.3 Aplicação do Teste de *Impairment* e cálculo da Depreciação

Antes da depreciação, pelo método escolhido, o valor mensurado a custo histórico de bens móveis foi testado em relação às possíveis perdas de utilidade dos bens. O formato incluiu um teste de recuperabilidade que não buscou valor justo de mercado na data das demonstrações (31.12.2013), mas sim um declínio mensurável, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação, nas contas do imobilizado no que tange a sua utilidade.

Por conseguinte, na análise de custo com *impairment*, pelo método adaptado sugerido, o valor apurado deste instituto contábil foi na ordem de R\$ 2,6 milhões, o que representa 2,7% do valor de bens móveis a custo contábil histórico em 31.12.2013. Isto posto, detecta-se na IES um excesso no valor mensurado a custo histórico nesta data, e por hora muitos ativos móveis estão contabilizados por um valor maior do que eles podem ser recuperados no uso (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010).

Vê-se na tabela a frente que várias contas de bens móveis apresentaram índice de *impairment* zero, para um ou ambos anos apurados. O fato se deve ou porque os bens adquiridos em 2008 e/ou 2009 já estão 100% depreciados, e, portanto, com valor líquido contábil zero (a saber, Equipamentos: de Medição, de Comunicação, Domésticos, Energéticos, Gráficos, de Áudio, Vídeo e Foto, de Processamento de Dados, Hidráulicos e Elétricos; e Veículos de Tração Mecânica), não sendo passível de qualquer outra redução de valor. Ou porque não houve incorporação em um ou ambos anos (a saber, Equipamentos: de Esporte e Diversão, de Proteção e Segurança, de Instalações e Escritório, Agrícolas, Agropecuários e Rodoviários; e Veículos Diversos). Ou também porque o único ativo adquirido nestes anos não apresentou fonte de *impairment* (Máquinas, Ferramentas e Utensílios de Oficina) daquelas descritas por Carvalho, Costa e Oliveira (2010), e Carvalho, Lima e Ferreira (2012).

Já os maiores índices apurados foram nas contas de maior tempo de vida útil. Por esta razão as Coleções Bibliográficas e os Mobiliários, com respectivas vidas úteis de 13 e 8 anos apresentaram índices altos de *impairment* em 2008 (60,3% e 52%, respectivamente) e também em 2009 (62,8% e 68,1%). Neste item, pode ter ocorrido que pelo ativo ter um tempo grande de uso, as condições de preço, desgastes e outros fatores foram mais incisivos e notáveis na observação do ativo.

Cabe frisar que os valores encontrados no teste de *impairment* são estimados e resultantes da metodologia própria adotada. Assim, a exemplo do anotado por Zandonai e Borba (2009) o teste de recuperabilidade, aplicado por meio do *impairment*, neste trabalho resultou numa sensível e possível perda de capacidade de benefícios futuros por parte dos ativos de longa duração da IES, cujas maiores soma foram nas contas de Mobiliário (R\$ 752 mil) e de Equipamentos Médicos e Laboratoriais (R\$ 729 mil).

O efeito do *impairment* na depreciação será proporcional, maior ou menor, a depender de quanto maior for o índice de *impairment* e a base de cálculo para o respectivo cálculo desta perda de valor. Em razão, para a concretização inicial da depreciação, o exame dos fatores do seu cálculo pode dar preferência às contas de maiores incorporações.

Assim, algumas contas apresentaram índices de *impairment* relevantes. Contudo, por não apresentarem uma base de cálculo acentuada, não registraram por consequência alto valor de *impairment*. A exemplo, temos os Aparelhos de Medição e Orientação, Aparelhos de Esportes e Instrumentos Musicais e Artísticos.

Tabela 03: Proporção de fontes, índices e valores de *impairment* apurados.

Classe de bens móveis – ativos imobilizados	Proporção de pelo menos uma fonte de <i>impairment</i> identificada na amostra		Índices de <i>impairment</i> calculados		Valor total de <i>impairment</i> apurado Em R\$ 1,00
	2008	2009	2008	2009	
Aparelhos de medição e orientação	100%	82%	0%	40,9%	53.163
Aparelhos e equipamentos de comunicação	96%	80%	0%	0%	-
Apar., equip. e utens. médicos., odontol., labor. e hospitalares	84%	77%	33,2%	45,1%	729.947
Aparelhos e equip. p/esportes e diversões	-	55%	0%	58,8%	72.930
Aparelhos e utensílios domésticos	100%	100%	0%	0%	-
Coleções e materiais bibliográficos	94%	86%	60,3%	62,8%	395.118
Equipamento de proteção, segurança e socorro	100%	-	40,5%	0%	7.604
Instrumentos musicais e artísticos	75%	72%	38,1%	59,3%	4.387
Máquinas e equipam. de natureza industrial	-	-	0%	0%	-
Máquinas e equipamentos energéticos	92%	85%	0%	0%	-
Maquinas e equipamentos gráficos	63%	56%	0%	0%	-
Equipamentos para áudio, vídeo e foto	92%	83%	0%	39,2%	68.023
Maquinas, utensílios e equipamentos diversos	100%	94%	32,6%	62,6%	4.144
Equipamentos de processamentos de dados	94%	87%	0%	42,0%	416.122
Máquinas, instalações e utens. de escritório	-	100%	0%	30,9%	5.063
Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina	-	0%	0%	0%	-
Equipamentos hidráulicos e elétricos	100%	100%	0%	0%	-
Máquinas. equip. utensílios agri/agrop. e rodoviários	-	92%	0%	38,4%	6.102
Mobiliário em geral	95%	92%	52,0%	68,1%	752.154
Veículos diversos	-	100%	0%	33,2%	119
Pecas não incorporáveis a imóveis	-	-	0%	0%	-
Veículos de tração mecânica	100%	94%	0%	35,4%	123.790
Equipamentos, peças e acessórios marítimos	-	-	0%	0%	-
TOTAL					2.638.672

Fonte: dados da pesquisa

Como se observa na tabela acima, as fontes de *impairment* foram constatadas na grande maioria dos itens em cada uma das classes dos bens móveis, grifando a pertinência de inserção dos motivos e identificações de fatos geradores de perdas estudados por Carvalho, Costa e Oliveira (2010) no processo de gestão patrimonial de cada órgão e inexoravelmente na IES em análise.

Isto porque as fontes indicadas relacionaram-se com as respostas dadas no questionário, as quais revelaram uma forte presença de danos ou avarias, mau desempenho ou inatividade do ativo, e nenhuma constatação de fatores ligados à tecnologia ou fatores externos. Deste modo, mostrou-se que a figura do *impairment* pode se vincular à percepção do respondente ou à forma de como a IES usa e controla estes ativos imobilizados.

É importante sublinhar também que tal como nos demais estudos que abordam sobre a falta de aplicação de teste de recuperabilidade (FREYTAG, MALISKI E MACHADO, 2012), aqui também pôde se considerar a falta de detalhamento do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e das NBC T SP para uma eficiente operação do *impairment*, vez que a principal variável detectada foi a inexistência de um procedimento técnico uniforme e factível para levantar a perda de valor contábil de ativos móveis combinado com o fato que não há critérios sobre teste de *impairment* no setor público.

Quanto à depreciação, preliminarmente, é essencial para o seu cumprimento pleno em todos os anos, não somente de 2008 a 2013, a confirmação da veracidade dos saldos constantes do livro razão e das demonstrações contábeis, com os saldos do sistema patrimonial como definido por Amaral e Borba (2012). A IES deve realizar a conciliação desses saldos contábeis com os registros constantes do controle analítico dos bens patrimoniais, com a identificação das diferenças eventualmente encontradas. A seguir, efetivar uma análise documental com o objetivo de confirmar as incorporações e as baixas, bem como as respectivas justificativas.

Assim, consoante Torres Júnior e Silva (2003) neste processo deve-se proceder ao controle patrimonial e à separação das perdas sejam físicas ou mesmo relativas à baixa de valores irrisórios ou irreais. Os bens que estão inutilizados e que não tenham valor em uso, em virtude de serem tidos por inservíveis (obsoleto, quebrado, inutilizado, etc.) deverão ser baixados como perda, diretamente, em conta de resultado.

Deste modo, a depreciação evidenciará o consumo dos bens que realmente tinham controle e valor em uso na entidade. Porquanto, a tabela 04 demonstra os valores depreciados a serem alocados, como custo, em razão do consumo no decorrer do tempo, a partir dos razões contábeis das contas do ativo imobilizado da IES (SANTOS et al, 2007).

Tabela 04: Depreciação 2013 e dos períodos de 2008 a 2012.

Classe de bens móveis – ativos imobilizados DEPRECIÁVEIS	TOTAL AJUSTE C/ DEPREC. EXEC. ANT (2008 a 2012)	DEPRECIÇÃO 2013	TOTAL AJUSTE E DEPRECIÇÃO
Aparelhos de medição e orientação	617.461	256.597	874.058
Aparelhos e equipamentos de comunicação	65.457	22.351	87.808
Aparelhos, equip.e utens.médicos., odont., labor. e hospitalares	4.902.724	2.095.688	6.998.411
Aparelhos e equip. p/esportes e diversões	187.715	82.467	270.181
Aparelhos e utensílios domésticos	2.351.434	1.003.369	3.354.803
Coleções e materiais bibliográficos	441.378	171.809	613.187
Equipamento de proteção, segurança e socorro	47.327	8.030	55.358
Instrumentos musicais e artísticos	17.214	32.937	50.151
Máquinas e equipam. de natureza industrial	44.536	44.008	88.544
Máquinas e equipamentos energéticos	1.080.142	655.293	1.735.435
Máquinas e equipamentos gráficos	316.499	148.666	465.165
Equipamentos para áudio, vídeo e foto	1.121.496	449.141	1.570.636
Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	28.814	13.383	42.196
Equipamentos de processamentos de dados	5.512.855	2.245.179	7.758.035
Máquinas, instalações e utens. de escritório	61.380	12.119	73.499
Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina	282.960	170.078	453.038
Equipamentos hidráulicos e elétricos	21.336	9.980	31.316
Maq. equip. Utensílios agri/agrop.e rodoviários	44.908	11.163	56.072
Mobiliário em geral	2.409.004	1.208.332	3.617.336
Veículos diversos	1.797	1.560	3.357
Pecas não incorporáveis a imóveis	-	350	350
Veículos de tração mecânica	2.170.529	670.535	2.841.064
Equipamentos, peças e acessórios marítimos	16.440	10.373	26.813
TOTAL	21.743.406	9.323.408	31.066.814

Fonte: Dados da pesquisa. Valores em R\$ 1,00

Observa-se que o montante de redução no valor dos bens foi expressivo em cerca de 31 milhões de Reais, e para 2013 o resultado patrimonial registrado na Demonstração das Variações Patrimoniais seria afetado para menor na ordem de 9,3 milhões de Reais, o que refletiria com influência tanto nesta demonstração, quanto na Demonstração de Fluxo de Caixa modelo indireta, caso seja elaborado; e no Balanço Patrimonial da IES de 2013, tal como exposto por Freytag, Maliski e Machado (2012).

Demonstra-se ainda, que o valor dos ajustes de exercício anterior com depreciação ficou na conta de R\$ 21,7 milhões, os quais assim se apartam da depreciação efetiva do período de 2013, para fins de assegurar o princípio contábil da competência. Estes valores de decréscimos patrimoniais da depreciação referentes a 2008 a 2012 foram agregados na conta ajustes de exercícios anteriores, para que não impactem no resultado patrimonial da competência de 2013 (MCASP, 2011).

Vê-se que as contas que mais apresentaram perdas de valor com depreciação no interstício foram Aparelhos, Equipamentos e Utensílios Médicos, Odontológicos, Laboratoriais e Hospitalares; Equipamentos de Processamento de Dados; e Mobiliário em Geral. Estas contas, assim enaltecem a relevância que implicaram contabilmente na perda de valor da IES, semelhante ao que ocorreu com os índices e valores apurados de *impairment*.

Ressalta-se a necessidade de estudar constantemente a mais fiel técnica e taxa de depreciação para cada classe de bens em um processo de julgamento contábil e patrimonial (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012). Isto porque os valores de depreciação poderiam ser aquém e menores em comparação aos aplicados neste estudo, caso fossem adotadas as taxas de vidas úteis ou expectativa de vida útil padronizada pelo STN aos organismos públicos, conforme antes explicado.

Ainda assim, por intermédio dos valores calculados da tabela 01, constata-se que o imobilizado da IES consumiu com depreciação 34,5% do valor histórico de bens móveis depreciáveis e 31,3% do valor histórico de bens móveis em geral, com as respectivas contabilizações. Deste modo, é notável que as demonstrações contábeis atuais espelham um valor de patrimônio superestimado, quadro semelhante ao detectado por Alves e Roncalio (2012) no cenário anterior em Santa Catarina.

Após os dados acima, considerando o valor dos ajustes realizados, do *impairment* apurado e da depreciação acumulada, o valor contábil líquido levantado foi de R\$ 62,5 milhões para as contas depreciáveis contra R\$ 90 milhões registrados a custo histórico na contabilidade da IES em 31.12.2013 (GRACILLIANO; FIALHO, 2013), conforme se visualiza na tabela 05.

Tabela 05: Valor Contábil Líquido x Contábil Atual na IES

CLASSE DE BENS MÓVEIS – ATIVOS IMOBILIZADOS DEPRECIÁVEIS	VALOR CONTÁBIL LÍQUIDO	VALOR CONTÁBIL HISTÓRICO 31/12/2013	VARIAÇÃO
Aparelhos de medição e orientação	2.024.719	2.370.334	-15%
Aparelhos e equipamentos de comunicação	207.786	296.854	-30%
Aparelhos, equip.e utens.médicos.,odont.,labor.e hospitalares	21.298.514	24.358.436	-13%
Aparelhos e equip. p/esportes e diversões	808.814	1.151.926	-30%
Aparelhos e utensílios domésticos	2.608.167	5.965.250	-56%
Armamentos	1	1	0%
Coleções e materiais bibliográficos	2.083.824	2.307.724	-10%
Embarcações	25.639	25.639	0%
Equipamentos de manobra e patrulhamento	1.707	1.707	0%
Equipamento de proteção, segurança e socorro	65.122	128.085	-49%
Instrumentos musicais e artísticos	202.784	257.322	-21%
Máquinas e equipam. de natureza industrial	148.021	236.565	-37%
Máquinas e equipamentos energéticos	1.388.405	3.131.219	-56%
Máquinas e equipamentos gráficos	368.989	834.154	-56%
Equipamentos para áudio, vídeo e foto	4.097.619	5.731.226	-29%
Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	385.809	433.470	-11%
Equipamentos de processamentos de dados	12.616.977	20.763.463	-39%
Máquinas, instalações e utens. de escritório	128.707	207.270	-38%
Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina	621.920	1.074.957	-42%
Equipamentos hidráulicos e elétricos	50.297	81.614	-38%
Máquinas, equip., utensílios agri/agrop.e rodoviários	164.985	227.159	-27%
Mobiliário em geral	9.704.806	14.063.641	-31%
Veículos diversos	114.772	116.420	-1%
Pecas não incorporáveis a imóveis	12.657	13.007	-3%
Veículos de tração mecânica	3.377.839	6.174.259	-45%
Equipamentos, peças e acessórios marítimos	5.281	32.094	-84%
TOTAL	62.514.159	89.983.794	-31%

Fonte: Sistema Contábil da IES (2013). Dados da Pesquisa. Valores em R\$ 1,00

Esta redução no custo histórico (31%), no montante de R\$ 27,4 milhões, teve maior impacto absoluto representado pelas contas de: Equipamentos de Processamento de Dados, de Mobiliário em Geral, e de Aparelhos e Utensílios Domésticos. Já em termos de redução

percentual os maiores deltas foram nas contas de: Equipamentos, Peças e Acessórios Marítimos, de Máquinas e Equipamentos Energéticos, e de Aparelhos e Utensílios Domésticos.

A partir dos cálculos do valor contábil líquido dos ativos depreciáveis, pode-se obter o valor composto por todos os ativos imobilizados, levando em consideração a agregação todos os bens móveis (depreciáveis ou não). Aqui há uma diferença ainda maior: R\$ 66 milhões de valor líquido levantado, em vez de R\$ 99,4 milhões registrado a custo histórico na contabilidade, o que relativamente representa subtração acima de 33% nas contas analisadas.

Assim, a tabela 06 resume os valores deste estudo. Na mesma temos a comparação do valor contábil líquido das contas de bens móveis com o valor contábil histórico em referência a 31/12/2013. A tabela permite demonstrar também, juntamente ao subtotal de contas depreciáveis, as contas que não são objetos de depreciação, mas que perderam valor por necessidade de reclassificações para contas depreciáveis a que se referem de fato as contabilizações realizadas.

Tabela 06: Valores sintetizados das contas do ativo imobilizado

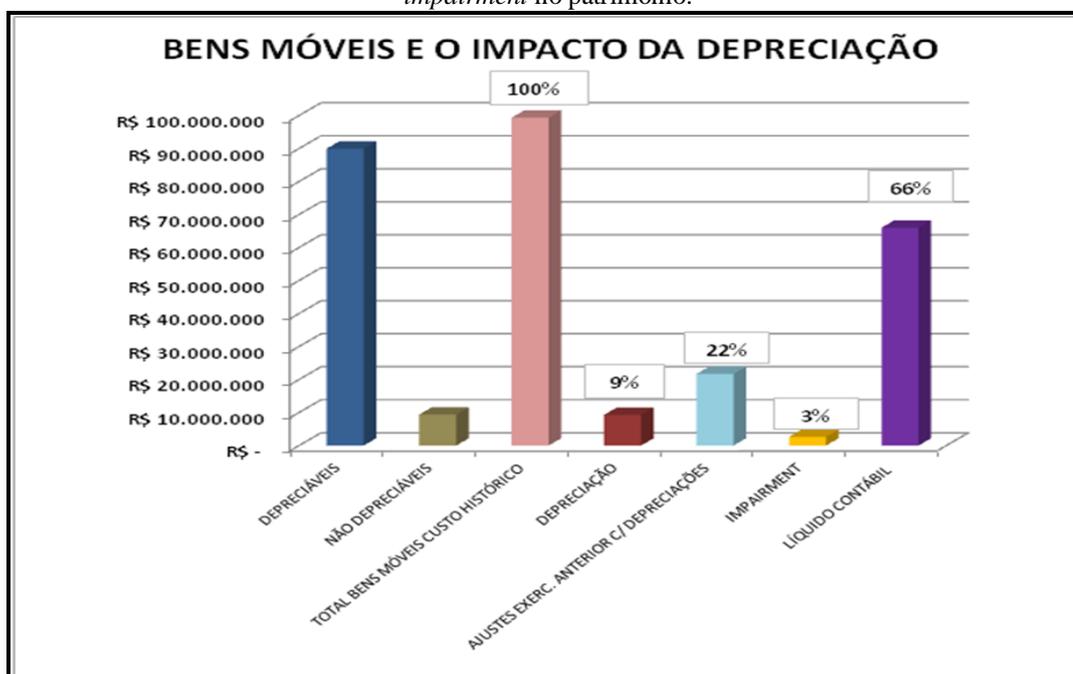
Classe de bens móveis- ativos imobilizados	VALOR CONTÁBIL LÍQUIDO	VALOR CONTÁBIL HISTÓRICO 31/12/2013
SUBTOTAL DE CONTAS DEPRECIÁVEIS	62.514.159	89.983.794
OBRAS DE ARTES E PEÇAS PARA EXPOSIÇÃO	1.319	1.319
MATERIAL DE USO DURADOURO	2.932.745	3.630.037
BENS EM PROCESSO DE LOCALIZAÇÃO	4.327	4.327
BENS EM PODER DE OUTRAS UNIDADES OU TERCEIROS	-	-
IMPORTAÇÕES EM ANDAMENTO	244.220	5.266.751
ADIANTAMENTOS PARA INVERSÕES	316.421	316.421
BENS MÓVEIS A CLASSIFICAR	-	166.721
OUTROS BENS MÓVEIS	2.160	2.160
SUBTOTAL ATIVOS NÃO DEPRECIÁVEIS	3.501.192	9.387.736
TOTAL GERAL BENS MÓVEIS	66.015.351	99.371.530
(-) DEPRECIACÃO 2013		- 9.323.408
(-) AJUSTES C/ DEPREC. ANTERIORES		- 21.743.406
(-) <i>IMPAIRMENT</i>		- 2.638.673
= LÍQUIDO CONTÁBIL SEM AJUSTE DE INCORPORAÇÕES		65.666.043
+ AJUSTES NAS INCORPORAÇÕES		349.307
= CONTÁBIL LÍQUIDO AJUSTADO		66.015.351

Fonte: Sistema Contábil da IES (2013). Dados da Pesquisa. Valores em R\$ 1,00

A análise dos dados acima ilustra que o valor de bens móveis depreciables da IES (R\$ 90 milhões) é substancialmente maior do que o de não depreciables (R\$ 9,3 milhões). Destes últimos, aproximadamente R\$ 6 milhões, ao contrário, são depreciables de fato e na essência contábil. Já o valor da depreciação do período de 2013 e o *impairment* importaram, respectivamente, em 9% e 3% do custo histórico total de bens móveis em 31.12.2013.

Ademais, agregando-se ainda a perda com depreciação atribuída aos exercícios de 2008 a 2012, as quais representaram 22%, o valor final líquido da conta de bens móveis deveria ser de cerca de R\$ 66 milhões; diferentemente dos cerca de R\$ 99,4 milhões apresentados atualmente pela IES. Impacto, que fica ainda mais notável no gráfico a seguir:

Figura 02 – Impacto percentual e valores de alterações nos bens móveis, em razão da depreciação e *impairment* no patrimônio.



Fonte: Dados da Pesquisa. Valores em R\$ 1,00

A repercussão contábil comentada neste estudo permite o exame que há passos importantes a percorrer em busca da aplicação plena da competência contábil no reconhecimento e demonstração fiel dos ativos, tal como implantação de custos patrimoniais (BEZERRA FILHO; FEIJÓ, 2012).

Com efeito, extrai-se de entendimento que a depreciação não é um fenômeno isolado nas mutações do patrimônio público. Sua efetividade depende necessariamente, além de um estudo sobre as vidas úteis dos ativos, de reconhecimento de outros eventos contábeis que agregam perda ou ganho de valor nas contas de imobilizados; como é o caso do *impairment*, ou mesmo de ajustes contábeis de reclassificações ou baixas e incorporações que

tornam sua base de cálculo apropriada para reflexo da perda por obsolescência, desgaste ou uso natural (BORGHETTI et al, 2012).

4.4 Análise do Impacto na Demonstração das Variações Patrimoniais e Balanço Patrimonial

O estudo nesta seção compreende as contabilizações que os dados anteriores sobre depreciação, *impairment* e ajustes implicaram nas demonstrações contábeis. Estes relatórios na IES ainda são apresentados por meio dos modelos adotados pela Lei n. 4320/64 anterior às NBC T SP. Por esta razão, a análise concentrou-se nos impactos, principalmente quantos aos resultados e situação patrimonial, e não na forma ou classificação estabelecidas pelas novas Normas.

A implicação na escrituração contábil que a depreciação apurada para 2013 e a perda por *impairment* geram no resultado patrimonial em um exercício financeiro consta da mesma forma na Demonstração das Variações Patrimoniais, vez que há uma redução no ativo não circulante, em contrapartida a uma despesa, que na contabilidade pública é denominada de variação patrimonial diminutiva, sendo devido o lançamento a Débito de Variação Patrimonial Diminutiva e a crédito de Ativo Não Circulante – Bens Imobilizados (FREYTAG; MALISKI; MACHADO, 2012).

A variação patrimonial diminutiva, em analogia a qualquer despesa contábil, é uma variação patrimonial diminutiva ou passiva. Contudo, como já comentado, as contabilizações de depreciação não foram operacionalizados na IES; e por hora, em 2013 a DVP demonstra dados que revelam um superávit no resultado patrimonial de R\$ 42 milhões, conforme o quadro abaixo:

Quadro 09 – Demonstração das variações patrimoniais da IES em 31.12.2013

VARIACÕES ATIVAS		VARIACÕES PASSIVAS	
Orçamentárias	591.800.310	Orçamentárias	573.072.549
Extra-orçamentárias	282.711.133	Extra-orçamentárias	259.413.759
		Resultado Patrimonial	
		Superávit	42.025.135
Total	874.511.443	Total	874.511.443

Fonte: Sistema Contábil da IES (2013). Valores em R\$ 1,00

O superávit acima deriva de maiores variações orçamentárias e extra-orçamentárias ativas do que variações da mesma espécie passiva. Contudo, a falta dos ajustes de depreciação e *impairment* causam superavaliação deste resultado.

Por isto, com os registros dos valores apurados com depreciação e *impairment* e ajustes de incorporações a DVP do mesmo exercício findo em 31.12.2013 incorreria em substanciais inflações nas variações passivas extra-orçamentárias, como se verifica na seguinte apresentação:

Quadro 10 – Alterações na demonstração das variações patrimoniais após ajustes, depreciação e *impairment*.

VARIAÇÕES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
Orçamentárias	591.800.310	Orçamentárias	573.072.549
Extra-orçamentárias	282.711.133	Extra-orçamentárias	259.413.759
+ AJUSTES DE INCORPORAÇÃO, comp. 2013	349.307	+ DEPRECIÇÃO, comp. 2013	9.323.408
		+ IMPAIRMENT	2.638.673
		Resultado Patrimonial	
		Superávit	42.025.135
		(-) montante resultante das alterações com ajustes, depreciação e <i>impairment</i>	11.612.774
		Superávit Final	30.412.361
Total	874.860.750	Total	874.860.750

Fonte: Sistema Contábil da IES (2013). Dados da pesquisa. Valores em R\$ 1,00

De tal modo, a nova DVP apresentaria a evidenciação de um total de variação ativa e de variação passiva maior em R\$ 349.307,00, objeto do ajuste de incorporação de ativos não contabilizados corretamente nas contas de imobilizados.

Por sua vez, o impacto no resultado patrimonial da depreciação e *impairment* em 2013 seria na ordem de R\$ 11,9 milhões nas variações extra-orçamentárias passivas. Este valor representaria 28% de redução no superávit deste exercício.

Em suma, a resultante das operações de ajustes de incorporações de ativos não classificados adequadamente no imobilizado, e dos registros de depreciação e *impairment* seria um novo valor de superávit patrimonial, reduzido de R\$ 42 milhões para R\$ 30,4 milhões. De tal maneira, causando uma repercussão de R\$ 11,6 milhões em perda de patrimônio evidenciado na DVP e um aumento menor no patrimônio líquido da IES ao final do exercício, se comparada com o que se demonstra atualmente a custos históricos, que não poderia permanecer em uma contabilidade voltada para o regime contábil por competência

integral para contas de patrimônio, ávida por evidenciar todos os fatos que possam alterar a composição do resultado econômico e financeiro da instituição pública (DANTAS et al, 2012).

O valor de R\$ 11,6 milhões é uma espécie de resultado da nova contabilidade patrimonial no setor público. A DVP, assim, com as supracontabilizações, é uma evidenciação que poderá permitir ao usuário a compreensão se o órgão público passou a reconhecer os fatos contábeis com base nas variações ocorridas no patrimônio, migrando do enfoque somente orçamentário, decorrente da interpretação equivocada da Lei nº 4.320/64, para um enfoque patrimonial ou contábil (MENESES; PETER, 2012).

Ademais, levando em consideração somente a depreciação esta representa 22% do superávit que a IES registrou em 2013, e 2% das variações com despesas correntes. Portanto, depreende-se que há impacto médio no resultado, haja vista também que a depreciação incorreu em valor muito expressivo se comparada às demais despesas e desembolsos em 2013, conforme visto no quadro 11.

Quadro 11 – Comparação da depreciação com as principais despesas correntes da IES.

CONTA DE VARIAÇÃO PASSIVA	VALOR	RELAÇÃO PERCENTUAL COM A DEPRECIÇÃO
Depreciação	9.323.408	-
Despesas Correntes totais	492.776.143	2%
- Pessoal e Encargos	342.003.801	3%
- Diárias	3.213.858	290%
- Material de Consumo	4.424.963	211%
- Auxílio Financeiro a estudantes	13.796.426	68%
- Passagens e Locomoção	5.658.693	165%
- Locação de Mão-de-Obra	20.125.917	46%
- Serviços de Terc. – Pessoa Jurídica	32.202.856	29%
- Auxílio-Alimentação	11.067.236	84%

Fonte: Sistema Contábil da IES (2013). Dados da pesquisa. Valores em R\$ 1,00

Consoante o quadro acima, que relaciona os valores empenhados com as principais despesas da IES em 2013, a depreciação, assim, demonstrou no impacto da DVP uma afetação menor do que despesas com pessoal e encargos, auxílio financeiro a estudantes, locação de mão-de-obra e serviços de terceiros e auxílio-alimentação. De outra mão,

apresentaria uma afetação superior a despesas de grande importância nas atividades da instituição, tal como: material de consumo, passagens e locomoção e diárias.

O fato, só realça a importância do reconhecimento da depreciação anualmente. Pois, a exemplo do que ocorre nas organizações empresariais, o não reconhecimento das alterações monetárias de bens imobilizados implicaria possivelmente em significativas distorções no resultado e na comparação das despesas no resultado do exercício, entre outras comparações (DEACONU; NISTOR; FILIP, 2011; CARLIN, 2005).

Em resumo, é importante no que tange ao *impairment* apurado em 2013, assinalar que sua contabilização também compõe a DVP, pois não poderia ser tratada como política contábil de ajustes de exercícios anteriores no Patrimônio Líquido, a exemplo dos ajustes com depreciação, pois seu valor não se refere a vários exercícios que deixaram de ser executadas a perda ou reavaliação, mas sim a política contábil normal de considerar necessária verificação de perda para bens adquiridos a partir de quatro anos antes.

Quanto à repercussão da depreciação no Balanço Patrimonial encerrado em 31.12.2013, primeiramente é preciso observar a fotografia patrimonial acusada pelo sistema contábil do órgão naquela data, sem os instrumentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado – bens móveis, com depreciação e *impairment*.

Quadro 12 – Balanço patrimonial da IES em 31.12.2013

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Financeiro	105.431.991	Passivo Financeiro	101.124.208
Ativo Não Financeiro	393.787.074	Passivo Não Financeiro	-71.015.546
Realizável Curto e Longo Prazo	-28.855.950		
Permanente	422.643.024	Passivo Real	30.108.662
Imobilizado	422.529.648		
Bens Móveis	99.371.530	Patrimônio Líquido	469.110.403
Bens Imóveis	323.158.118	Patrimônio/capital	429.531.912
Intangível	113.376	Ajustes de Exerc. Anteriores	-2.446.644
Ativo Real	499.219.065	Resultado do Período	42.025.135
Ativo Compensado	249.667.625	Passivo Compensado	249.667.625
Total	748.886.690	Total	748.886.690

Fonte: Sistema Contábil da IES (2013). Valores em R\$ 1,00.

Ao ajustar os saldos das contas contábeis, e com aplicação da depreciação e *impairment*, obteve-se os valores contábeis que se seguem abaixo e um saldo líquido contábil ajustado da conta bens móveis reduzido de R\$ 99.371.530 para R\$ 66.015.350, o que representa percentual de subtração em cerca de 34% como consequência.

A partir destes dados, a nova evidenciação contábil deveria ter em tela os valores seguintes, os quais alteram registros no Ativo Permanente e no Patrimônio Líquido da IES:

Quadro 13 – Alterações no balanço patrimonial, após ajustes, depreciação e *impairment*.

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Financeiro	105.431.991	Passivo Financeiro	101.124.208
Ativo Não Financeiro	360.430.894	Passivo Não Financeiro	-71.015.546
Realizável Curto e Longo Prazo	-28.855.950		
Permanente	389.286.844	Passivo Real	30.108.662
Imobilizado	389.173.468	Patrimônio Líquido	435.754.223
Bens Móveis	99.371.530	Patrimônio/capital	429.531.912
<i>(-)deprec. Acumulada</i>	<i>31.066.814</i>	Ajustes de Exerc. Anteriores	-2.446.644
<i>(-)perdas acum. c/ impairment</i>	<i>2.638.673</i>	<i>+ Ajustes de Exerc. Anteriores com depreciações</i>	<i>-21.743.406</i>
<i>+Ajustes com incorporações</i>	<i>349.307</i>	Resultado do Período	30.412.361
Bens Imóveis	323.158.118		
Intangível	113.376		
Ativo Real	465.862.885		
Ativo Compensado	249.667.625	Passivo Compensado	249.667.625
Total	715.530.510	Total	715.530.510

Fonte: Sistema Contábil da IES (2013). Dados da pesquisa. Valores em R\$ 1,00

O valor da diferença contábil exposta acima, no montante de R\$ 33.356.180 é um valor significativo que ressoa nos valores de ativo real e patrimônio líquido que deveria ser evidenciado ao final deste último exercício financeiro.

A evidenciação patrimonial acima apresenta reduções nas contas de bens móveis por meio da depreciação acumulada, resultante de todas as depreciações, tanto aquelas referentes à competência de 2013, quanto àquelas que corresponderam aos ajustes de exercícios anteriores, por se referirem a competências anteriores a 2013. Apresenta ainda, no Patrimônio Líquido estes ajustes de depreciações no Patrimônio Líquido, no total de R\$ 21,7 milhões, que devem ser apropriados em resultados do exercício (DVP) a partir de 2014.

Notável também, a alteração do resultado do período constante no Patrimônio Líquido (DANTAS et al, 2012). Seu valor é acumulado ano após ano com a agregação do resultado patrimonial advindo da DVP. Assim, a contabilidade atual da IES registra em 31.12.2013 o montante de R\$ 42 milhões; já com os registros propostos neste trabalho o seu valor apresentado no balanço ajustado seria de R\$ 30,4 milhões.

Em suma, o impacto das contabilizações de depreciação e *impairment* no Balanço Patrimonial é evidente, pois reduziu todas as principais contas deste relatório no mesmo montante de R\$ 33.356.180, mas percentualmente distinto como se depreende do quadro abaixo:

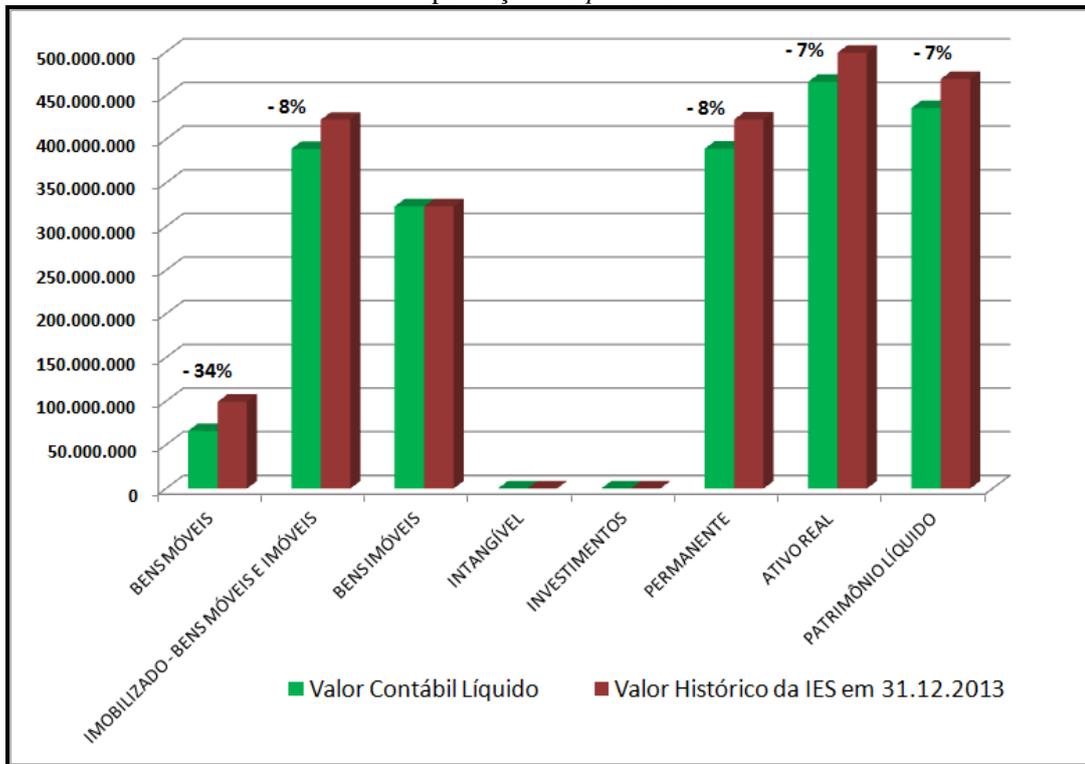
Quadro 14 – Resumo das alterações nos componentes patrimoniais, após ajustes, depreciação e *impairment*.

CONTAS DO BALANÇO PATRIMONIAL	VALOR CONTÁBIL LÍQUIDO	VALOR HISTÓRICO DA IES EM 31.12.2013	DIFERENÇA			
			DEVIDO À DEPRECIÇÃO (2008 A 2013)		TOTAL (DEVIDO A DEPRECIÇÃO, AJUSTES E IMPAIRMENT)	
BENS MÓVEIS	66.015.350	99.371.530	30.368.199	31%	33.356.179	34%
IMOBILIZADO - BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	389.173.467	422.529.647	30.368.199	7%	33.356.179	8%
BENS IMÓVEIS	323.158.117	323.158.117	-	-	-	-
INTANGÍVEL	113.376	113.376	-	-	-	-
INVESTIMENTOS	-	-	-	-	-	-
PERMANENTE	389.286.844	422.643.023	30.368.199	7%	33.356.179	8%
ATIVO REAL	465.862.885	499.219.065	30.368.199	6%	33.356.179	7%
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	435.754.223	469.110.403	30.368.199	6%	33.356.179	7%

Fonte: Sistema Contábil da IES (2013). Dados da pesquisa. Valores em R\$ 1,00

O maior impacto é claramente na conta de bens móveis, o qual reduziu em cerca de 34% seu valor em comparação com o valor histórico apontado no Balanço da IES. O imobilizado, por sua vez, encurtou 8% seu montante. E a conta do Patrimônio Líquido apresentou uma diminuição de 7%, saindo de R\$ 469,1 milhões para R\$ 435,7 milhões.

Figura 03 – Impacto percentual e valores de alterações no patrimônio contábil, em razão da depreciação e *impairment*.



Fonte: Dados da Pesquisa. Valores em R\$ 1,00

Individualmente devido à depreciação acumulada, a diferença foi um pouco menor, de R\$ 30.368.200, já que não se considerou o *impairment*. Com isso, as reduções impactadas no patrimônio foram: de 31% nos bens móveis, 7% no imobilizado, e 6% no Patrimônio Líquido.

A exemplo das conclusões de Freytag, Milisky e Machado (2012) é perceptível influências a partir do cálculo e contabilização da depreciação sobre as demonstrações e evidenciações da contabilidade. Com isso, a comunicação contábil entre a IES e os demais usuários da informação contábil poderá ter desvios ou falhas a depender das análises extraídas dos respectivos relatos e informes patrimoniais.

As evidências demonstram superestimação de resultado e patrimônio em 31.12.2013, com evidenciações que podem não serem divulgadas corretas mesmo após o prazo final para cumprimento da obrigatoriedade das NBC T SP, com possíveis limitações para transparência, confiança, tempestividade, comparabilidade das informações, apuração de custos públicos e melhoria no processo da *accountability* (MACEDO; KLANN, 2014).

Verifica-se que na IES há importantes aspectos a se evoluir quanto aos ativos imobilizados sujeitos à depreciação. Inevitavelmente há que se considerar a vida útil econômica em cada classe de bens móveis e acima de tudo reconhecer a capacidade de

geração de benefícios futuros por um método: com *impairment* somente ou com reavaliação e *impairment*. Em todo caso, um estudo permanente sobre o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não e obsolescência tecnológica é preponderante (SANTOS; SANTO, 2013).

Os valores demonstrados na DVP e no Balanço Patrimonial descritos na seção anterior podem afetar à gestão pública corresponde no que cerne aos bens móveis e ao resultado anual no âmbito do planejamento, implantação, execução e controle de políticas públicas (RIBEIRO, 2013).

Por estas circunstâncias, à semelhança de órgãos públicos que estão mais a frente nesta temática, como aqueles que compõem o Estado de Santa Catarina, é salutar que o processo de concretização da depreciação acompanhe a contabilização da depreciação do que é possível depreciar imediatamente (ativos incorporados nos últimos quatro anos), cronograma de teste de recuperabilidade para os bens anteriores, e implantação de um sistema de acompanhamento de patrimônio com módulo de depreciação e valorização de ativos imobilizados; a fim de ofertar evidências mais aproximadas da realidade econômica da IES.

4.5 Impacto no Relatório de Gestão e Quanto à Relação com a Legitimidade Contábil

Na gestão da IES, em análise com viés de custo, pode-se inserir um exame do impacto que a depreciação proporciona em um indicador mais voltado à questão gerencial de custo realizado versus produto ofertado. Este produto de uma IES, este é inexoravelmente o aluno, em nível de graduação ou pós, o qual tem relação intrínseca aos gastos aplicados na educação, direta ou diretamente, a cada exercício financeiro.

Na Instituição, sem inclusão dos dados de hospitais universitários, as variáveis custo corrente e o valor referencial de Alunos Equivalentes têm demonstrado crescimento desde 2009, conforme o quadro 15 ilustra:

Quadro 15 – Custo Corrente por Aluno Equivalente da IES de 2009 a 2013.

VARIÁVEL	2009	2010	2011	2012	2013
Custo Corrente (Em R\$ 1.000)	148.362	182.099	185.377	206.564	285.332
N.º Alunos Equivalentes	21.193	23.428	23.611	23.757	25.566
Custo/Aluno (Em R\$ 1,00)	7.000	7.773	7.795	8.695	11.161

Fonte: Relatório de Gestão 2013

Dos dados acima dispostos, depreende-se que no período houve constante aumento ano a ano, tanto do custo corrente, quanto do número de alunos equivalentes. No último ano, 2013, o custo-aluno foi de R\$ 11.161,00, o maior da série, possivelmente consequência de agregação de mais despesas com pessoal, materiais e serviços tomados pela IES. Desta forma, o cálculo só ratifica a perene modificação dos índices na IES devido a mais investimentos no apoio ao ensino, o que encontra semelhança também com a evolução de incorporações de bens móveis apontadas na seção 4.2 (BARBOSA; FREIRE; CRISOSTOMO, 2011).

Do mesmo modo, no que tange ao índice divisório das variáveis, é visível um incremento maior de 2012 para 2013, do que em comparação com os anos anteriores e seus antecessores. Isto, muito se deve ao aumento expressivo de despesas correntes em comparação com o quantitativo de alunos, possivelmente em razão da ampliação de instalações, espaço físico, e inerente elevação nos diversos serviços tomados. Porém, em relação ao gasto, pairam certos paradigmas quanto à despesa e ao custo, principalmente porque o referido índice se restringe a despesas correntes, e não a custos como aqueles que incidem sobre o uso e perda de valor de ativos permanentes – *impairment* e depreciação.

Nesta conjuntura, na apresentação de um custo mais amplo, onde toda perda de valor dos ativos imobilizados sejam custos da prestação de serviços educacionais o índice pode sofrer alterações no seu resultado.

Desta feita, estendendo o cálculo do indicador “Custo Por Aluno Equivalente” de 2013 às implicações do valor da depreciação e ao *impairment*, temos os seguintes dados condensados:

Quadro 16 – Custo Corrente por Aluno Equivalente 2013 alterado pela inclusão dos valores deste estudo.

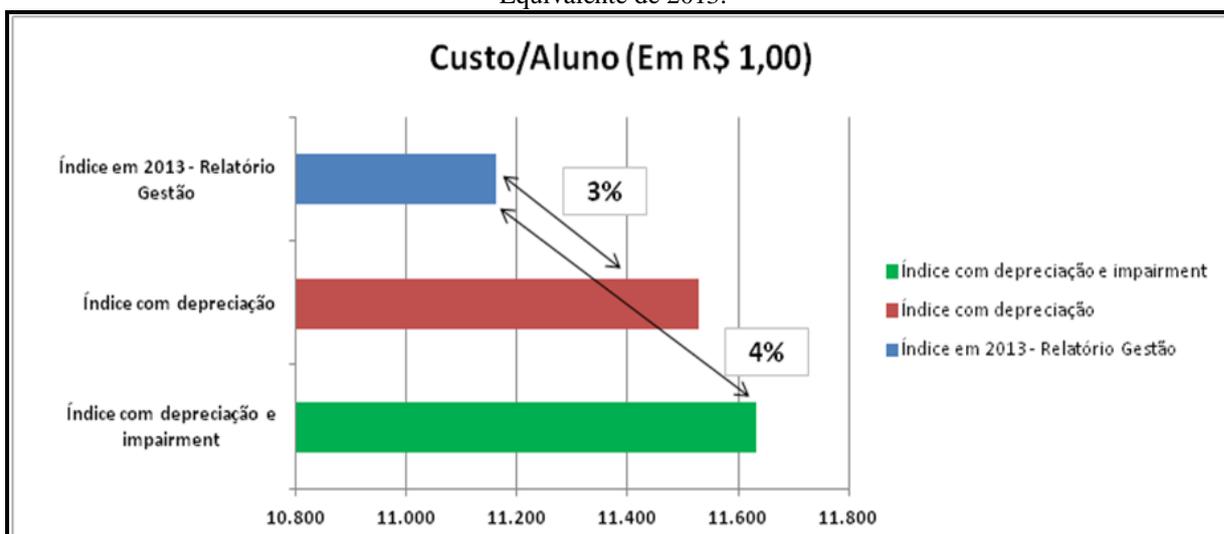
VARIÁVEL	VALORES/ ÍNDICE EM 2013	DEPRECIÇÃO	IMPAIRMENT	VALORES/ ÍNDICE COM DEPRECI ÇÃO	ÍNDICE COM DEPRECIÇÃO E IMPAIRMENT
Custo Corrente (Em R\$ 1.000)	285.332	9.323	2.639	294.655	297.294
N.º Alunos Equivalentes	25.566			25.566	25.566
Custo/Aluno (Em R\$ 1,00)	11.161			11.525	11.629

Fonte: Relatório de Gestão 2013 e Dados da Pesquisa

Do quadro acima, observa-se que a depreciação e o *impairment* são somados aos valores do custo corrente já demonstrados anteriormente (R\$ 285,3 milhões). Com isso o custo corrente da IES, em 2013, com depreciação, passou a ser de R\$ 294,6 milhões e o índice saltou para R\$ 11.525,00. E se inseridos os valores de perda com teste de recuperabilidade, o custo corrente registraria R\$ 297,3 milhões e o custo/aluno seria ainda maior, na ordem de R\$ 11.629,00.

De tal modo, o gráfico abaixo ilustra a variação que poderia ocorrer com as contabilizações de depreciação e *impairment* e suas inserções na composição do custo/aluno. Nele vê-se que o índice teria assim uma majoração de 4%, em relação ao divulgado no Relatório de Gestão da IES, que a depender do alcance de como a informação sobre índice é utilizada, poderá influenciar positivamente ou negativamente, ou com maior ou menor intensidade os planejamentos operacionais, estudos técnicos, bases para orçamentos, etc, que sejam elaborados tomando por base custo por aluno.

Figura 04 – Impacto percentual da depreciação e *impairment* no índice Custo Corrente Por Aluno Equivalente de 2013.



Fonte: Relatório de Gestão 2013 e Dados da Pesquisa

Promover a imputação destes custos a um índice tão importante na IES é reconhecer que o uso de ativos bens móveis faz parte do processo de ensino-aprendizagem-pesquisa-extensão – pilares da Instituição. Sem o consumo de valor pelo uso destes bens quaisquer atividades educacionais ou administrativas lá não se realizariam.

Todavia, a constituição de um índice de custo por aluno nas IES que adotem a ótica do custo em sentido estrito contábil requer antes de tudo mudança no formato adotado pelo TCU na metodologia de cálculo para contemplar as variações quantitativas que o patrimônio

sofre, ou seja: as variações contábeis ativas e passivas sobre o imobilizado, ao invés de somente despesas estritamente correntes.

O mais importante com o viés de custo total poderá ser colocar em transparência e como parte de todo processo de gestão os valores que imputam sobre o patrimônio de bens imobilizados, não somente quanto ao cálculo, registro, evidenciação contábil e apuração de índices de custos que constem depreciação e suas condicionantes, mas também formular possibilidades de oferecer ao usuário dados e informações patrimoniais daqueles ativos. Inclusive na IES, haja vista que as somas de custos e ativos patrimoniais demonstrados na IES dão cabo à existência de vultosos custos lá empregados e necessidade de evidenciações compulsórias e voluntárias (BEUREN; SOTHE, 2009).

Por isso, a depreciação não pode ficar adstrita a meros cálculos, registros e evidenciações, pois seria um fim em si mesma. De maneira diferente, este instrumento contábil pode se aliar à transparência de informações sobre ativos e gestão patrimonial na administração pública. Deste modo, será uma ferramenta também de progresso para tomada de decisão, transcendendo sua obliquidade burocrática para aproximação de uma cultura de legitimidade contábil.

Não menos importante é reconhecer que o índice pode compor análises políticas ou técnicas no âmbito educacional pelos diversos usuários da informação. Porquanto, a inserção da visão de custo pode formatar um novo paradigma na visão da gestão orçamentária da educação superior, uma visão arquitetada na relação custo total, incluindo o valor extraído do uso do patrimônio público, e não somente despesas efetivas com pessoal e custeio.

Modelos sobre insumos consumidos pelas IES poderão ter um valor com depreciação e demais custos patrimoniais, e poderão apresentar outro, certamente afastados da realidade, como nesta pesquisa, quando aplicados somente valores de despesas efetivas correntes. Prejudicar-se-ia, conquanto, possível avaliação da eficiência técnica das Instituições de Ensino Superior Públicas, ou modelos que almejassem implementar um controle dos gastos dos insumos em prol de metas de reajustes e controle (CASADO; SILUK, 2011).

Ademais, há que se pensar em um formato que exponha ao cidadão, ou mesmo ao público interno da IES, dados sobre o que se relaciona ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens imobilizados. Neste sentido, no entanto voltando-se para memória de cálculo da depreciação, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público considera um

relatório mensal de bens como imprescindível para cálculos e registros de depreciação e revisão de valores com bens móveis, sugerindo um modelo:

Figura 05 – Mapa para cálculo e registro de depreciação e *impairment* mensal.

DESCRIÇÃO/QUANTIDADE DO ITEM:									
Data de aquisição	Valor de entrada	Data em que o item foi disponibilizado para uso ou do início do novo período de depreciação, amortização ou exaustão*	Valor contábil líquido inicial do mês	Valor residual	Reavaliação no mês	Custo subsequente adicional no mês	Ajuste a valor recuperável no mês	Depreciação, amortização ou exaustão no mês	Valor líquido contábil final do mês
			(a)		(b)	(c)	(d)	(e)	(f=a+b+c-d-e)

Fonte: BRASIL (2011)

Contudo, ainda que tomemos os elementos da figura acima como referência para um modelo para transparência, haveria um “porém”; o mesmo é focado às finalidades patrimoniais de cálculo. Algumas outras características são fundamentais para uma exposição sintética mais clarividente ao usuário externo, principalmente ao público em geral.

Expor várias outras variáveis que interferem na depreciação pode ser salutar ao controle social, tal como: a vida útil estimada ou padrão de cada classe, as principais fontes de *impairment* identificadas em média em cada classe, o estado de conservação atual ou nos últimos anos. Disponibilizar uma consulta geral agrupada em classe seria um passo inicial, mas no futuro poderia se oportunizar consultas analíticas até o nível de cada ativo. Segundo Silva (2011) a consequência será o conhecimento exaustivo dos ativos e do patrimônio líquido, viabilizando análises preditivas de enfoque contábil.

Tendo em vista a relação da depreciação com custos e gestão pública atualmente é importante a viabilização de informações que proporcionem inferências acerca de depreciação por setores, faculdades ou departamentos da IES. Desta feita, também poderia haver contribuições às decisões de gestão e de controle social se fossem divulgados os locais de guarda dos ativos, custos diretos associados com reparos e manutenções em prol do fornecimento de informações úteis no processo decisório e a instrumentalização para um controle social (VENDRUSCOLO; SALLABERRY, 2011)

Nesta seara, dois instrumentos neste trabalho são produtos de intervenção para gestão de immobilizados com foco na depreciação. O primeiro é o *checklist* em apêndice, o qual serve inicialmente para os setores de patrimônio levantarem dados para cálculos da depreciação e

impairment, e posterior envio dos dados à contabilidade. O segundo modelo é um formulário para transparência pública das informações contábeis e patrimoniais da depreciação para usuários em geral, preferencialmente por meio das plataformas *web*, relatórios de gestão, patrimoniais e etc.

Como exemplo, a partir da contabilidade da IES e com base nos dados e cálculos realizados nas subseções anteriores, demonstra-se no quadro 17 um modelo que busque o alcance da Legitimidade Contábil no que tange aos aspectos intrínsecos à depreciação.

Quadro 17 – Modelo de transparência para a legitimidade contábil e controle social acerca do patrimônio de bens móveis da IES.

Local de guarda: Departamento “Faculdade de Estudos Aplicados”		Classe de Ativos: Equipamentos para Áudio, Vídeo e Foto Composição: Projetores de vídeo (<i>data show</i>) CONTA CONTÁBIL 14.212.33.00 Vida útil padrão revisada em 31/12/2013: 05 anos (60 meses)						
Item, descrição /Data de Aquisição	Valor Unitário Entrada Contábil	Início Uso/ Meses depreciados antes 2013	Valor Líquido Contábil anterior	Estado conservação / Fontes <i>impairment</i>	Índice/ <i>Impairment</i> 2013	Valor Recuperável	Depreciação ano 2013/acumulada	Valor Líquido Contábil 31/11/2013
01 modelo A 4000 lumens – 18/02/ 2009	R\$ 2.550	06/03/2009 – 46 meses	R\$ 595	BOM/ A-D	39,2%/ R\$ 233,24	R\$ 361,76	R\$ 310,08/R\$ 2.265,08	R\$ 51,68
02 modelo B 1700 lumens – 16/04/2011	R\$ 1.134	10/05/2011 – 20 meses	R\$ 756	ÓTIMO	-	R\$ 756,00	R\$ 226,80/R\$ 604,80	R\$ 529,20
TOTAL	R\$ 3.684	-	R\$ 1.351	-	R\$ 233,24	R\$ 1117,76	R\$ 536,88/ R\$ 2.869,88	R\$ 580,88
Fontes de <i>Impairment</i> identificadas:								
<ul style="list-style-type: none"> A. Danos físicos B. Desenvolvimento tecnológico ou obsolescência C. Alteração na maneira ou na expectativa de duração do uso D. Inativo - Interrupção de uso/demanda/necessidade de troca E. Custo alto/baixo desempenho 								
Obs:								
1 – Depreciação começa a contar do mês seguinte à aquisição.								
2 - Bens adquiridos após 01.01.2010 não sofreram <i>impairment</i> até 31.12.2013.								
3 – <i>Impairment</i> é: valor líquido contábil multiplicado pelo índice padrão para cada ano anterior a 2010.								
4 – Valor Recuperável = Valor Líquido Contábil Anterior subtraído do <i>impairment</i>								
5 – Em caso de <i>impairment</i> , o cálculo da depreciação de 2013 é: valor recuperável dividido pelos meses que faltam para depreciar, multiplicado por 12 meses.								

Fonte: Dados da Pesquisa. Valores em R\$ 1,00

Os itens do quadro 17 podem ofertar no processo de gestão patrimonial, tomada de decisões e controle social aspectos relevantes, próximos aos estudados por Silva (2011) e Martins et al (2013). Em face, conclusões são perceptíveis: ativos de vídeo comprados em 2009 se aproximam do esgotamento de valor contábil e possivelmente físico; possuem de bom para ótimo o estado de conservação; a perda de valor com depreciação para o ativo de 2009 não foi suficiente e o mesmo ainda incorreu em *impairment*, ficando ao final com valor contábil próximo de zero. E os motivos para tal *impairment* estão ligeiramente aproximados de danos físicos e necessidade de troca.

Aos diversos usuários externos tais informações podem facilitar o entendimento sobre quanto tempo um ativo tem potencial de oferecer seus benefícios em condições plenas; sobre os locais na IES que dão causa a mais ou menos danos por *impairment*, levantando aquelas fontes mais usuais e o estado de conservação ano a ano, e também acerca do valor contábil atual de cada classe e/ou ativo móvel individual.

As informações ao usuário externo pode auxiliá-lo na interpretação e comparações no que diz respeito a cada item de imobilizados ou classe, ou ainda sobre as aquisições de ativos em um período. Posto que, expor informações contábeis, sociais e administrativas pode colaborar no controle social dos resultados e desempenhos da IES, num plano de legitimidade (AVELINO; COLAUTO; CUNHA, 2012).

Por exemplo, é coerente com a Legitimidade Contábil evidenciar para facilitar conhecimento acerca dos ativos incorporados: se para reposições, trocas ou aumento das instalações da IES, instigando-o ao controle social acerca da efetividade e legitimidade da incorporação de um bem e sua perda de valor ao longo dos anos.

É importante que os dados ofertados ao público e gestores conduzam os usuários das informações contábeis a inferências corretas quanto ao potencial de benefícios de um ativo ao longo dos anos, para otimizar produção de indicadores adequados no processo de decisão (SANTOS; SANTO, 2013). Neste contexto, a depreciação poderá sempre ser peça participante.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pode-se afirmar que os resultados da pesquisa alcançaram êxito de responder aos propósitos iniciais, já que o objetivo maior de examinar o impacto da depreciação demonstrou um valor sensível de afetação nos demonstrativos da IES por conta da depreciação e por seu amplo condicionante: o *impairment*; ambos, hoje, ainda ausentes de registros.

O presente estudo demonstrou que o impacto da depreciação no valor dos bens ativos imobilizados, quanto à competência de 2013, foi sensivelmente maior do que os efeitos do *impairment*. Enquanto o primeiro registrou 9%, o segundo foi de 3%. Assim, como a depreciação apresentou efeito mais substancial na redução do custo contábil da conta de bens móveis do que em relação ao efeito sobre o índice de gestão Custo Corrente por Aluno Equivalente.

Portanto, a depreciação dos bens incorporados à contabilidade da IES a partir de 01.01.2008 apontou para a amostra um valor de 31 milhões de Reais, subdividida em R\$ 21,7 milhões relativos à depreciação de períodos de 2008 a 2012, e R\$ 9,3 milhões atinentes à depreciação da competência ou período de 2013. Neste montante, elementos como conta contábil, fatores diferentes de perda de valor, e taxas de depreciação consideravelmente diferentes da STN influenciaram os resultados.

Todavia, a pesquisa constatou que só a depreciação não mensurou por si só as perdas de valor dos ativos, invariavelmente quanto à utilidade do bem refletida no valor atual contábil. Houve perdas contábeis nos futuros benefícios econômicos ou do potencial de serviços dos ativos bens móveis calculadas por *impairment*, para o exercício de 2013. No teste de recuperabilidade, cuja metodologia de índices foi adaptada neste trabalho, mensurou-se um montante de R\$ 2,6 milhões de *impairment*.

Nesta esteira, a apuração por índices para o *impairment* indicou maiores percentuais de perdas para os bens móveis da conta de Mobiliários. Tal como, as fontes internas e externas revelaram uma forte presença de danos ou avarias, mau desempenho ou inatividade do ativo, deste modo, significativo impacto de indicadores que afetam o ativo diretamente na guarda, conservação, aplicação e destinação. Sendo assim, a metodologia de avaliação dos bens e da depreciação definiram na IES um impacto no patrimônio do órgão sobrepujante.

Logo, o resultado patrimonial de 2013, evidenciado na DVP ensejaria um novo valor de superávit patrimonial, reduzido de R\$ 42 milhões para R\$ 30,4 milhões. De tal maneira,

causando uma repercussão de R\$ 11,6 milhões, reduzindo o superávit de 2013 em 27% e um aumento menor no patrimônio líquido da IES ao final do exercício.

No Balanço Patrimonial a afetação da depreciação e de suas condicionantes foi ainda mais abrangente. As contas do ativo obtiveram um impacto vultoso na conta de bens móveis, a qual reduziu em cerca de 34% seu valor em comparação com o valor histórico apontado no Balanço Patrimonial da IES. E do outro lado, a conta do Patrimônio Líquido apresentou uma subtração de 7%, saindo de R\$ 469,1 milhões para R\$ 435,7 milhões.

Com isso o trabalho demonstrou, com o uso dos dados da IES selecionada, que é fundamental atenção à NBC T SP 16.9, no que determina aspectos que devam ser considerados no processo de depreciação: obrigatoriedade do seu reconhecimento, tendo em vista os impactos que sua omissão causa à informação contábil; valor da parcela que deve ser reconhecida como variação passiva independente da execução orçamentária, cujo valor foi de R\$ 9,3 milhões; e as circunstâncias que podem influenciar seu registro, as quais foram citadas na seção 4.2.

Todavia, sob o prisma da evidenciação contábil, outro ponto salutar foi discutir mais direcionamento da depreciação no setor público para creditá-la maior função gerencial, validando uma razão maior de sua existência na gestão pública, inerentemente em prol da contabilidade de custos. Isto significaria ultrapassar a barreira da contabilização estrita e evidenciação, e colocar em exposição seus dados juntamente com os dados patrimoniais dos bens móveis, posto que divulgar em sua completude estes informes pode melhorar o processo de acompanhamento pelo cidadão.

Assim sendo, os registros contábeis estudados neste trabalho têm um papel peculiar nos índices de gestão anual elaborados como cumprimento das normas emanadas pelos Órgãos de Controle Externo. Um dos índices é o Custo Corrente por Aluno Equivalente, o qual hoje, apesar de seu nome, não mensura custo, e sim, tão somente despesas.

Por isso, caso fosse o custo corrente apurado com inserção de todos os valores mensurados neste trabalho para a competência de 2013, registraria um aumento de R\$ 285,3 milhões para R\$ 297,3 milhões; e o custo/aluno seria ainda maior, na ordem de R\$ 11.629,00, contra R\$ 11.161,00 apurados por valores históricos da contabilidade da IES. Porquanto, a contabilidade seria aderente ao contexto contábil atual e revelar os efeitos integrais da competência do fato gerador, com a operacionalização de sistema de custos no Setor Público, a partir da aplicação do princípio da competência.

Logo, o índice teria assim uma majoração de 4%, em relação ao divulgado no Relatório de Gestão da IES, o qual, portanto, atualmente pode sofrer distorção da informação sobre o índice contábil-operacional, e acarretando maior ou menor afetação nos planejamentos operacionais, estudos técnicos, bases para orçamentos, etc., que sejam elaborados tomando por base custo por aluno. Como exemplo, estas distorções poderão provocar deslocamentos ou ainda distorções em políticas de alocação de recursos orçamentários em IES com base no custo pleno por aluno hoje não mensurado e utilizado no referido índice.

Na mesma linha de raciocínio, a abrangência social dos custos com depreciação e demais perdas ou ganho de valor de ativos imobilizados deve ser alavancada com divulgação de demais relatórios, como o Relatório de Gestão e quanto à correlação com a Teoria da Legitimidade. Esta última, por meio de relatórios de divulgação não obrigatória, como o modelo explicitado nos resultados, o qual inclui dados analíticos sobre itens de cada classe e sobre os mesmos fornece ainda dados para o controle social dos ativos móveis: vida útil, fatores para perda de valor, estado de conservação, valor atual, etc.

O presente trabalho acadêmico, assim, demonstrou que a depreciação deve seguir um caminho sistemático para a concretização da depreciação, fundamentalmente no processo contábil-patrimonial. Sucessivamente: 1 – definir representatividade monetária das classes, 2 – definir fatores/variáveis que afetam a depreciação na IES, 3 – definir vidas úteis por classe apropriadas ao órgão tomando por base a representatividade estimada e índices de *impairment* por bens amostrais que deem representatividade ao universo de cada classe do imobilizado podem ser caminhos válidos e factíveis que atentem para o julgamento da essência sobre a forma e em Princípios de Contabilidade.

Para consecução dos itens acima, o estudo conclui também sustentando a necessidade de que a depreciação, *impairment*, verificação de valores e quantidades de ativos móveis sejam executados com auxílio de uma ferramenta objetiva como o *checklist* com as variáveis para seus cálculos apresentado ao final do trabalho como apêndice.

Não menos importante que como parcela de intervenção social e profissional do estudo são misteres as recomendações a IES, devidamente feitas em ato próprio. Nelas se incluem dentre outras as principais temáticas argumentadas ao longo deste trabalho, inerentemente quanto às possibilidades de correções, melhorias, adequações, dentro da limitação da pesquisa.

Neste sentido, incluem-se em resumo, que a IES: a) adote um sistema patrimonial apropriado, flexível e condizente com a necessidade de depreciação e *impairment*; b) identifique antes da depreciação as vidas úteis por classe ou tipos de ativos imobilizados, que sejam harmônicas à sua realidade de uso do ativo imobilizado; c) adote o método de mensuração por custo, em detrimento da reavaliação e registre a depreciação dos ativos mais recentes (2014 e dos três anos anteriores) de imediato, a fim de reduzir o distanciamento da correta mensuração e evidenciação do imobilizado e patrimônio líquido; d) utilize um modelo de teste de recuperabilidade com foco no valor em uso, à referência do projetado neste estudo; e) introduza uma contabilidade social e transparência de dados baseadas também nos dados contábeis-patrimoniais do imobilizado e das modificações de valor deste, inclusive com dados de depreciação e demais custos, visando ao fim um processo de maior legitimidade contábil para os diversos usuários.

A conclusão é de que a depreciação é uma ferramenta de mais precisão na mensuração e evidenciação de imobilizados. Todavia oportunizar que a depreciação angarie um maior controle e transparência dos dados de imobilizados é sobrepujar a pouca motivação no setor público para seu registro; haja vista que a inexistência de implicações fiscais ou operacionais tende a procrastinar seu registro na administração pública.

Em suma, extraiu-se do estudo na IES que é essencial elevar os pontos positivos da depreciação quanto à adoção de um sistema informatizado de patrimônio, que controle e gere informações à contabilidade quanto aos valores de depreciação e *impairment*, e evidenciação do valor dos bens imobilizados mais próximo à realidade.

De outro modo, sem a depreciação, o processo patrimonial-contábil continuará com dados deficientes sobre atualização qualitativa e quantitativa, ajustes de quantidades, valores, etc. sobre o imobilizado, pois há pouco sentido para um maior controle patrimonial.

Por fim, negrita-se que o tema depreciação pode ser estudado por meio de diversos métodos, inclusive quanto à abordagem para cálculo do *impairment* e/ou reavaliação dos ativos imobilizados. Assim, o assunto não se esgota com a metodologia empregada neste trabalho. Isto posto, para outros futuros trabalhos acadêmicos, sugere-se: testar o potencial e validade do modelo e método em outras IES, especialmente a fim de verificar correspondências com taxas de vida útil, variáveis de *impairment* e outras variáveis; identificar outras etapas que complementem o estudo sobre variáveis e impactos do valor de depreciação sobre o patrimônio de um órgão público; estudar itens na gestão pública que

afetem o cálculo de vida útil de bens imobilizados no setor público; comparação do valor proporcional que a depreciação causou nos demonstrativos contábeis em IES diferentes.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Jorge Luiz; RONCALIO, Michele Patricia. **Evidenciação Patrimonial no Estado de Santa Catarina: Desafios e Resultados da Adoção das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.** In: VI CONGRESSO ANPCONT, 6., 2012, Florianópolis. Anais de Resumos. Florianópolis: ANPCONT, 2012. 1 CD-ROM.
- AMARAL, Neuton Alcedir de Lima; BORBA, José Alonso. **As reavaliações de ativos na nova contabilidade pública: o caso da Universidade Federal de Santa Catarina.** Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis, v. 11, n. 33, p. 35-50, ago./nov. 2012.
- AMARAL, Edair do; RONCALIO, Michele Patricia; ALBERTON, Luiz. Adoção do enfoque patrimonial, previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em municípios de Santa Catarina. **Gestão Contemporânea**, n. 13, 2013.
- ARRAES, C. B., Oliveira, C. L. D., Barcelos, K. S. M., & Queiroz, R. G. **Implantação dos procedimentos de depreciação e reavaliação de bens móveis: a experiência do poder executivo do estado do Tocantins.** In: VI Congresso CONSAD de Gestão Pública. ANAIS. Brasília, 2013
- ARRUDA, Leonardo Garcia Pais de. **As alterações geradas pela aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade para o Setor Público NBC T 16.** In: 7ª Mostra Acadêmica UNIMEP, 7., 2009. Anais eletrônicos do 7º simpósio de ensino e graduação. Florianópolis: UNIMEP, 2009. Disponível em: <<http://www.unimep.br/phpg/mostracademica/anais/7mostra/4/290.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2012.
- AVELINO, Bruna Camargos; COLAUTO, Romualdo Douglas; CUNHA, Jacqueline Verenoso Alves da. **Evidenciação, Teoria da Legitimidade e Hipótese dos Custos Políticos: Estudo no Governo Estadual e Municípios de Minas Gerais.** RIGC - Vol. X, nº 20, Junio-Diciembre 2012.
- BARBOSA, Glauber de Castro; FREIRE, Fátima de Souza; Crisóstomo, Vicente Lima. Análise Dos Indicadores De Gestão Das IFES E O Desempenho Discente No ENADE. **Avaliação**, Campinas; Sorocaba, SP, v. 16, n. 2, p. 317-344, jul. 2011.
- BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BEUREN, Ilse Maria; SÖTHE, Ari. A teoria da legitimidade eo custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 98-120, 2009.
- BEZERRA FILHO, João Eudes; FEIJÓ, Paulo Henrique. A Nova Contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou! **Revista do TCE-PE**, v. 19, n. 19, p. 28-61, 2012.
- BORGHETTI, Jonas; BORGHETTI, Júlio César; STEIN, Felipe André; FROSI, Miriam; RODRIGUES, Elisângela Batista Maciel. **Impactos do reconhecimento da depreciação no setor público para o patrimônio dos estados brasileiros.** In: Encontro de Administração Pública e Governo, 2012, Salvador. Anais.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - Parte II**, Procedimentos Contábeis Patrimoniais. 4. ed. Brasília - Distrito Federal: STN/Ministério da Fazenda, 2011.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 05 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 13 jun. 2012.

CARLIN, Tyrone M. *Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector*. **Financial Accountability & Management**, v. 21, n. 3, p. 309-336, 2005.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de. **Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais**. Revista de Administração Pública – FGV. 44(4), Rio de Janeiro, 2010.

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

CASADO, Frank Leonardo; SILUK, Julio Cezar Mairesse. **Avaliação Da Eficiência Técnica De Instituições Públicas Através Da Utilização De Indicadores De Governança**. In: XXXI Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Belo Horizonte, 2011.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos técnicos contábeis 2010/ Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. Brasília – Distrito Federal: Conselho Federal de Contabilidade, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 01 jun. 2012.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 5, n. 3, 2011.

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

DARÓS, Leandro Luis; PEREIRA, Adriano de Souza. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública** In: Congresso USP de Iniciação Científica, 6, 2009. Anais eletrônicos. São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 02. jun 2012.

DEACONU, Adela; NISTOR, Cristina Silvia; FILIP, Crina. The Impact of Accrual Accounting on Public Sector Management: An Exploratory Study for Romania. **Transilvanian Review of Administrative Sciences**, n. 32E, 2011.

FERRARI, Ed. Luiz. **Contabilidade Geral: teoria e 1.000 questões**. 26. ed. rev. Niterói: Impetus, 2010.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues, et. al. **Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: Uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP**. In: 10º CONGRESSO DA USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10. ed., 2010, Anais do 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: USP, 2010. Disponível em: <<http://www.socialiris.org/fncasp/digital/attachments/article/20/92.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2012.

FREYTAG, Daniele; MALISKI, Karla Renata; MACHADO, Rosaly. **Estudo dos procedimentos realizados por uma instituição pública para adotar a depreciação de acordo com a resolução CFC nº 1.136/2008**. In: Congresso Internacional de Administração, 2012, anais.

GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB). *Accounting and financial reporting for impairment of capital assets and for insurance recoveries. Statement n. 42*. Of the Government Accounting Standards Board of The Financial Accounting Foundation. 2003. Disponível em: <<http://www.gasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175824062940&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername2=Content-Length&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue2=616583&blobheadervalue1=filename%3Dgasbs-42.pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>>. Acesso em: 30 de outubro 2013.

GRACILLIANO, Erivelton Araújo; FIALHO, Wilton Clarimar Dutra. Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: uma Contribuição para o Disclosure de Gestão. **PENSAR CONTÁBIL**, v. 15, n. 56, 2013.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. (IFAC). *Ipsas adoption by government*. Disponível em: <http://http://web.ifac.org/download/IPSASB_Adoption_Governments.pdf> Acesso em: 10 mai 2012.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. **As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil**. Revista Contabilidade, Gestão e Governança, v. 12, n. 2, p. 15 – 23, Brasília, 2009.

MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva; MACHADO, Márcio André Veras; MACHADO, Márcia Reis. Análise da relevância da informação contábil no Brasil num contexto de convergência às normas internacionais de contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 1, p. 65-85, 2013.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro; KLANN, Roberto Carlos. Análise Das Normas Brasileiras De Contabilidade Aplicadas Ao Setor Público (NBCASP): Um Estudo Nas Unidades Da Federação Do Brasil. **Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN**. v. 6. n. 1, p. 253 – 272, jan./jun. 2014.

MARTINS, Mônica M. E., SOUZA, Gisele Gomes de, NASCIMENTO, Viviane de Araújo, ROCHA, Diego T. de Moraes. **Novo modelo de gestão patrimonial do estado de Pernambuco: o controle dos bens públicos à luz das novas normas brasileiras de contabilidade (NBCASP)**. In: VI Congresso CONSAD de Gestão Pública. 6., 2013, Brasília. Anais.

MENESES, Anelise Florencio de; PETER, Maria da Glória Arraes. **Evidenciação das Demonstrações Contábeis: Um Estudo sob a Óptica do Processo de Convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. In: VI CONGRESSO ANPCONT, 6., 2012, Florianópolis. Anais de Resumos. Florianópolis: ANPCONT, 2012. 1 CD-ROM.

MIRANDA, Guilherme Cardoso; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. **Modelo de Processo de Depreciação de Bens Móveis no Setor Público: um estudo de caso no Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região**. In: XXXIV Encontro da ANPAD, 34., 2010, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: ENANPAD, 2010. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=626&cod_evento_edicao=53&cod_edicao_trabalho=11734> Acesso em: 10 set 2013.

MORAES JÚNIOR, Valdério Freire de; NASCIMENTO, Ivan Alves do. Evolução e desenvolvimento da teoria da contabilidade: Contexto histórico. **Revista Ambiente Contábil**, v. 1, n. 1, p. 37-48, 2009.

MORAIS, Leandro Moraes de; PLATT NETO, Orion Augusto. **A reforma contábil promovida pelas nbcasp e o processo de convergência: implicações e perspectivas**. In: V CONGRESSO ANPCONT, 5., 2011. Anais eletrônicos da Contabilidade e Desempenho no Novo Ciclo de Desenvolvimento. Vitória: ANPCONT, 2011. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoV/CUE164.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2012.

PASSOS, Luis Henrique Santos. **O Impacto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Cenário Atual e Perspectivas na Administração Pública Federal**. Revista de Administração de Roraima – RARR, 2.ed.,v. 1, p 110-135, Boa Vista, 2012.

PEDERIVA, João Henrique; MORGAN, Beatriz Fatima; NIYAMA, Jorge Katsumi. Passado, presente e futuro dos princípios contábeis norte-americanos-US GAAP Lições para contabilidade brasileira. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 7, n. 1, 2004.

QUINTANA, Alexandre C. et. al. **Contabilidade Pública - de Acordo C/ Novas Normas Brasileiras Contabilidade Aplicadas Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

RIBEIRO, Darcy Marzulo. O orçamento-programa como instrumento de gestão publica. **Caderno IPARDES-Estudos e Pesquisas**, v. 3, n. 2, p. 1-24, 2013.

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K.K.N. **Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade – Vol. 1, n. 1, p.21-38, 2012.

SANTOS, José Luiz dos; MACHADO, Nilson Perinazzo; SCHMIDT, Paulo. Teste de *impairment* para ativos de longa duração: tratamento contábil de acordo com o SFAS nº 144. **Contexto**, v. 3, n. 5, 2003.

SANTOS, Elisangela dos; SANTO, Sérgio Pereira do Espírito. 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**. Vol. 03, n. 02. 2013.

SANTOS, José Luiz; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves; MACHADO, Nilson Perinazzo. **Teoria da contabilidade: introdutória, intermediária e avançada**. São Paulo: Atlas, 2007.

SCHARF, Luciano; BORGERT, Altair; PAES, Sabrina Grasiélle. **A Depreciação e A Capacidade Informativa das Notas Explicativas e Quadros Suplementares**. In: 8º CONGRESSO DA USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8.ed., 2008, anais eletrônicos da Contabilidade Aplicada para Usuários Externos. São Paulo: USP, 2008. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=245&titulo=A+Deprecia%E7%E3o+e+a+Capacidade+Informativa+das+Notas+Explicativas+e+Quadros+Suplementares> . Acesso em: 03 jun. 2012.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Contabilidade Societária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006, v. 17.

SEVERO, Filipe Ribeiro; OLIVEIRA, Selma Regina Martins. **Contabilidade do setor público: um enfoque na mensuração e avaliação do patrimônio**. In: XV Seminários de Administração – SEMEAD, 34 ed. 2012, São Paulo. Anais.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental - Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública - 9ª Ed**. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Maurício Corrêa da, COSTA, Giovanni Baptista, BOENTE, Diego Rodrigues; BATISTA, Edimilson Monteiro. **Depreciação no Setor Público: análises de procedimentos em uma Unidade Gestora**. Boletim de Orçamento e Finanças – Governet, nº 73, p. 418 – 432, 2011.

SILVA, A.; MACEDO, M.; SAUERBRONN, F.; SZUSTER, N. Avaliação de ativos imobilizados no setor público: estudo de caso em uma organização militar da Marinha do Brasil. **RIC - Revista de Informação Contábil**, Vol. 6, 3., p. 51-73, Jul-Set/2012.

SOTHE, Ari; SCARPIN, Jorge Eduardo. **Transição para o regime contábil de competência no setor público: impacto na estrutura patrimonial dos municípios**. RIC - Revista de Informação Contábil, vol. 5, n. 2, p. 64-81, 2011.

TORRES JÚNIOR, Fabiano; SILVA, Lino Martins da. **A importância do Controle contábil e extra-contábil dos bens permanentes adquiridos pela administração pública federal**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ – v.8, n.2, p.11-38, 2003.

TCU, Tribunal de Contas da União. **Orientações para o cálculo dos indicadores de gestão.** Decisões Plenárias. Tribunal de Contas da União, Secretaria de Educação Superior, Secretaria Federal de Controle Interno. Atualizado e revisado até 2007. TCU, 2007.

VENDRUSCOLO, Maria Ivanice. SALLABERRY, Jonatas Dutra. **Padrões de contabilidade pública para as propriedades, instalações e equipamentos:** uma análise da *IPSAS 17* e das normas nacionais convergentes ao padrão internacional. In: 11º CONGRESSO DA USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11.ed., 2011, anais eletrônicos da Contabilidade Aplicada para Usuários Externos. São Paulo: USP, 2011.

VILLAGELIM, André Luiz; ALBUQUERQUE, Cíntia de Melo de; SILVA, Lino Martins da; ALVES, Francisco José dos Santos. **A legislação contábil e fiscal do setor público brasileiro e a adoção de práticas de boa governança.** 2010.

XAVIER JÚNIOR, Antonio Erivando. **Percepção de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo em instituições vinculadas ao Ministério da Educação.** Dissertação. UNB, UFPB, UFRN, 2011.

YIN, Robert K. Estudo de caso: planejamento e métodos. Tradução: Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZANDONAI, Fabiana; BORBA, José Alonso. O que dizem os achados das Pesquisas Empíricas sobre o teste de *impairment*: uma análise dos Journals em *língua inglesa*-*What the Empirical Research findings tell about impairment test: an analysis of english Journals.* **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 1, 2009.

APÊNDICE A

CARTA DE APRESENTAÇÃO À DIREÇÃO ADMINISTRATIVA DA IES



Poder Executivo
Ministério da Educação
Universidade Federal do Amazonas
Faculdade de Estudos Sociais
COORDENAÇÃO DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO
"STRICTO SENSU" EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPG-CC



Carta de Apresentação

Manaus, 25 de junho de 2012

Senhor Pró-Reitor,

Venho por meio desta informar a V.Sa., que o servidor CLILSON CASTRO VIANA, SIAPE nº 186918-50 é aluno regular do Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria desta Universidade, o qual estabelece como requisito para a atribuição do grau de Mestre, a apresentação e defesa de uma dissertação, cuja temática abordada deverá contribuir para com o aprimoramento técnico e científico do mestrando e conseqüentemente para com o desenvolvimento sócio-econômico regional por meio da capacitação desses profissionais.

Para o alcance desses objetivos torna-se imprescindível a realização de uma pesquisa de campo a fim de que os alunos possam vivenciar a aplicabilidade dos conhecimentos teóricos absorvidos durante o curso. Por isso, solicito que, na medida do possível, V.Sa., atenda o pesquisador e ofereça as informações solicitadas.

Agradecemos, desde já, pela colaboração.

Atenciosamente,

Profa. Drª Marjomar de Sales Lima
Coordenadora Acadêmica do Curso de
Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria

APÊNDICE B

CHECKLIST PARA TESTAR VALOR
RECUPERÁVEL E OBTER DADOS PARA
DEPRECIACÃO

