



6^o CONGRESSO UnB
DE CONTABILIDADE
E GOVERNANÇA

De 25 a 27 de Novembro de 2020, Brasília-DF.

Impacto da Mensuração do Ativo Imobilizado e Intangível nas Variações Patrimoniais de uma Instituição Federal de Ensino

Lilian Tadin Marques - Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

liliantmarques@yahoo.com

João Estevão Barbosa Neto - Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

joaoestevaobarbosaneto@gmail.com

José Roberto de Souza Francisco - Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

jroberto@face.ufmg.br

RESUMO:

A convergência aos padrões internacionais na contabilidade torna compulsório procedimentos de registro contábil que causam variações patrimoniais nas entidades. Nesse entendimento, a presente pesquisa tem como objetivo analisar o processo de mensuração do Ativo Imobilizado e Ativo Intangível e seu impacto nas Variações Patrimoniais de uma Instituição Federal de Ensino Superior. Por meio de uma pesquisa descritiva nos demonstrativos desse ente público, procurou-se comparar os normativos emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o que vem sendo divulgado nas prestações de contas anuais da instituição. O período de análise foi de 2009 a 2018. Somente a partir de 2010 a instituição em estudo passou a adotar de forma gradativa ações que evidenciam o cumprimento das novas normas, no que diz respeito ao registro da depreciação, amortização e do Ativo Intangível. Tais procedimentos geraram valores que foram contabilizados na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) e impactaram no resultado do Patrimonial. O estudo evidenciou que por ser um processo complexo, a implementação das novas normas, ainda demanda adequações que envolvem a atualização de sistemas e capacitação para os profissionais que atuam nos setores contábeis de da instituição, mas que esforços tem sido feito nesse sentido.

Palavras-chaves: Imobilizado; Intangível; Normas, Setor Público.

Método da pesquisa: MET7 – *Survey*

Área de conhecimento da pesquisa: AT 7 – Contabilidade e Setor Público



1 INTRODUÇÃO

A importância da adequação das normas internacionais da contabilidade emergiu pelo fato da globalização possibilitar uma forma padronizada de contabilização para atender vários tipos usuários. Alguns dos principais pontos que provocaram mudanças significativas na contabilização foram: reconhecimento de ativos e passivos e mensuração de valores a serem contabilizados. Sendo assim, o aspecto patrimonial entra em evidência e passa a representar a realidade dos entes públicos trazendo fidedignidade as suas demonstrações.

No Brasil, desde de 2008, esforços têm sido feitos no âmbito de vários órgãos reguladores, no intuito de aprimorar e facilitar o entendimento dos procedimentos a serem adotados para aproximar a contabilidade pública aos padrões internacionais. As demonstrações financeiras poderão ser comparáveis em todo o mundo a partir da adoção desse padrão global das normas, de forma a contribuir para o aumento da transparência dos atos de gestão, deixando as informações mais confiáveis e condizentes com a real situação financeira da instituição (Leuz, 2003; Tarca, 2004).

É perceptível para os profissionais contábeis a mudança de foco da Contabilidade Pública, em que deixa de priorizar questões orçamentárias e passa a ter uma visão mais focada no objeto patrimônio público. O novo padrão adotado para as entidades do setor público trouxe alterações no resultado e na situação patrimonial (Duarte e Rodrigues, 2014; Cunha, 2015).

Do conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que tinham exigências de implementação até 2018, duas normas que exerceram grande impacto no resultado patrimonial das instituições públicas foram a NBC T 16.9 que trata da contabilização de valores relativos a depreciação, exaustão e amortização; e a NBC T 16.10 que se refere a avaliação e mensuração de Ativos e Passivos no Setor Público. Com o avanço dos estudos, as referidas normas foram revogadas e novos pronunciamentos foram anunciados passando assim a fazer referência direta com as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) correspondentes, ficando estas revogadas a partir de 1º/01/2019.

Assim passou a vigorar as seguintes normas incorporando os conteúdos das anteriores: a NBCT SP 07 sobre contabilização do Ativo Imobilizado, no que diz respeito a definição de patrimônio, custo, reavaliação e o tratamento da depreciação; e a NBCT SP 08 Ativo Intangível que trata da definição de ativo intangível, reconhecimento e mensuração. Para este estudo optou-se pelo foco especificamente nestas duas normas, pois apontam os procedimentos normativos para esses dois grupos de contas contábeis que podem impactar na composição patrimonial das entidades. De acordo com Daske e Gebhardt (2006) estas normas demandam metodologias específicas e exigem um melhor e mais detalhado *disclosure* da entidade.

É esperado que as mudanças provenientes do processo de convergência às novas normas possam ser identificadas nas informações contábeis dos entes públicos brasileiros, gerando efeitos no patrimônio público e refletindo assim na divulgação de informações referentes aos novos resultados depois do registro das perdas e desvalorizações ao longo do tempo. Neste contexto têm se a seguinte indagação como questão de pesquisa: *qual o impacto*



da mensuração do ativo imobilizado e intangível sobre as variações no resultado patrimonial em um Instituição Federal de Ensino Superior?

O objetivo da pesquisa é analisar os efeitos da mensuração do ativo imobilizado e ativo intangível nas variações patrimoniais de um ente público, por meio de uma pesquisa documental e descritiva realizada em seus relatórios de gestão divulgados anualmente sobre sua situação Patrimonial. Para isso foi comparado os dispositivos das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCASP) com o que vem sendo divulgado nos relatórios de gestão de uma Instituição Federal de Ensino Superior e confirmados por meio de depoimentos dos servidores participantes da elaboração das referidas demonstrações contábeis da instituição.

A relevância desse estudo está em divulgar o que na prática, os esforços para o desenvolvimento de uma contabilidade aprimorada, tem refletido no trabalho dos profissionais que se inicia com a interpretação das normas e logo após parte para aplicação que dá origem às demonstrações divulgadas. Também visa a demonstrar como a literatura tem contribuído para um melhor entendimento e melhor demonstração da realidade dos dados públicos como forma de prestação de contas para a sociedade sobre a gestão do patrimônio público, bem como destinação dos recursos. Assim os produtos do meio científico ajudam a certificar se as informações divulgadas são confiáveis e condizente com a realidade do contexto acadêmico, econômico e financeira que a instituição está inserida.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Evidenciação e divulgação na Contabilidade Aplicada ao Setor Público

As informações exigidas pelos órgãos de regulamentação da contabilidade, seguem padrões de evidenciação compulsórios às entidades para garantir um nível mínimo de informações, que são considerados necessário aos usuários das demonstrações contábeis (Beuren e Sothe, 2009). Uma organização, por meio de seus gestores, deve realizar a devida prestação de contas, levando em consideração a existência de um grupo heterogêneo de usuários, com necessidades informacionais diversas que exigem divulgação adequada das ações empreendidas, dos resultados e dos possíveis reflexos quanto ao período reportado (Iudícibus, 2010).

Para Zorzal e Rodrigues (2016), além da divulgação obrigatória, emanado do Estado, os gestores deveriam divulgar informações úteis, por meio do *disclosure* voluntário e, assim, tornar os relatórios financeiros mais informativos, de modo a atender maior número de usuários. Contudo, os gestores possuem mais informações sobre as instituições que estão gerenciando do que os demais usuários, podendo usar o atributo da divulgação como forma de efetivar a comunicação dos aspectos mais importantes do desempenho da instituição na qual atuam. Os gestores precisam tornar as informações visíveis de forma compreensível, ou seja, garantir os atributos de qualidade, clareza e, sem dúvida, credibilidade.

A transição na Contabilidade Pública para as novas normas contábeis tem a mudança do enfoque contábil como um dos pontos mais importantes, que até então era centrado no controle orçamentário, passando dessa forma a ser voltada para uma contabilidade pública patrimonial (Darós e Pereira, 2009). A contabilidade patrimonial tem como papel fornecer informações sobre a posição financeira e atual dos ativos e passivos. Para Cruvinel e Lima



(2011) os governos, por sua vez, necessitam dessas informações para tomar decisões sobre a viabilidade de financiar os serviços que se pretende realizar, demonstrando responsabilidade perante o público em relação a gestão das contas, a posição de caixa e a necessidades de financiamento, apresentadas nas demonstrações contábeis.

A visão patrimonial da Contabilidade, ainda de acordo com Cruvinel e Lima (2011), tem enfoque nas perspectivas das transformações que o processo de convergência traz com os padrões internacionais de contabilidade e do empenho das autoridades brasileiras em promover a visão patrimonial no âmbito do setor público. É nesse sentido que os procedimentos das NBCASP trazem para a contabilidade os atributos de qualidade da informação contábil no que diz respeito a fidedignidade e relevância, trazendo informações condizente com a realidade econômica e financeira das instituições públicas no contexto do cenário brasileiro, promovendo assim a evidenciação dos fatos atrelada a divulgação dos resultados, demonstrando a realidade o ente público.

2.2 Avaliação e Mensuração de Ativos em Entidades do Setor Público

Para o controle dos bens públicos a Lei nº 4.320/1964 fazia referência sobre o efeito da apuração do saldo líquido dos entes públicos através da depreciação, mas não havia uma obrigatoriedade na divulgação dessa mensuração. Andrade e Suzart (2019) fazem uma comparação da Lei nº 4.320/1964 com a forma com que a Lei nº 6.404/1976, deixou de forma clara a conceituação do fenômeno depreciação e a exigência de divulgação dos critérios utilizados, aplicável às sociedades anônimas. Corroborando com essa comparação Slomski (2013), afirma que a depreciação foi relegada a segundo plano por não ser obrigatório para a administração direta.

Na intenção de preencher essa lacuna na gestão patrimonial dos entes públicos, as inovações trazidas pelas NBCASP, trouxeram normas específicas para estabelecer critérios e procedimentos para o setor público aplicar métodos de mensuração e avaliação dos bens e materiais que passaram reconhecer os ganhos e das perdas patrimoniais. Sobre a mensuração, a norma determina as bases pelas quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis. Também infere sobre as bases de mensuração para ativos que fornecem informações sobre o custo de serviços prestados, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade, além da extensão na qual forneçam informações que satisfaça a característica de qualitativa (CFC, 2019).

Segundo Hyndman e Connolly (2011), os entes públicos estão modificando o modelo contábil governamental, para uma visão macro, adotando novas práticas e alterando as existentes, trazendo conceitos oriundos do regime de competência. Na transição para o regime de competência, os registros dos fatos que afetam o patrimônio público passaram a ser reconhecidos nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária.

Para o registro das transações que aumentam ou diminuem o patrimônio público o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) foi criado para orientar no processo de elaboração e execução do orçamento. A intenção foi além de atender a demanda de informações requeridas pelos usuários das informações, possibilitar a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, com enfoque tanto orçamentário quanto patrimonial, padronizando em um Plano de Contas Nacional (MCASP,2018).



Este manual contempla as instruções para o reconhecimento das variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD), e assim instrui que apuração do resultado patrimonial que se dá pelo encerramento das contas de VPA e VPD. Após a apuração, o resultado é transferido para conta de Superávit ou Déficit do exercício. O detalhamento do confronto entre VPA e VPD é apresentado na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) (MCASP, 2018).

Especificamente em relação ao ativo imobilizado, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCTSP 07 estabelece o tratamento contábil no que diz respeito ao reconhecimento desse tipo de ativo, a mensuração dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável a serem reconhecidos em relação a eles. A reavaliação e a depreciação de bens públicos, passou a ser regulamentada pelos procedimentos contábeis que devem ser observados no intuito de se avaliar e evidenciar corretamente e real os valores que constituem o patrimônio público. Esses procedimentos são apresentados por meio da conceituação de práticas que envolvem a depreciação, amortização e exaustão dos bens públicos. A NBC T 16.9, recentemente revogada pelas NBC TSP 07, 09 e 10, são inovações trazidas ao setor público, uma vez que, tradicionalmente, a depreciação e reavaliação não eram consideradas na maioria das entidades do setor público.

A maior parte dos ativos imobilizados, exceção feita praticamente a terrenos, tem vida útil limitada. Aprimorar o tratamento contábil estabelecido para o ativo imobilizado foi uma forma de proporcionar aos usuários a compreensão de informações desses investimentos e as variações que podem ocorrer de forma a evidenciar o valor do patrimônio público mais próximo a realidade. À medida que os períodos forem decorrendo, os bens sofrem os desgastes, que representam uma desvalorização a ser registrada. O valor contábil de um ativo é o valor pelo qual um ativo está reconhecido na demonstração da posição no balanço patrimonial, depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização acumulada e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável. Sendo assim o ente público deverá apresentar em suas demonstrações valores que expressam a fiel realidade econômica de seus ativos (MCASP, 2018).

Conforme orientação do NBCT SP 07, a depreciação é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pelos seguintes fatores: i) deterioração física; ii) desgastes com uso; e iii) obsolescência. Faz-se necessário a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período por meio da depreciação, atendendo ao princípio da competência. O reconhecimento da depreciação está vinculado à identificação das circunstâncias que determinam o seu registro, sendo assim seu valor deve ser reconhecido no resultado com uma VPD.

Para o registro da depreciação é preciso que a base monetária seja confiável, assim o valor registrado deve espelhar o valor justo. A apuração da depreciação deve ser realizada mensalmente a partir do momento que o ativo se torna disponível para uso, ou seja, está no local em condição de funcionamento disponível para o ente público. A depreciação irá cessar com o término da vida útil do ativo e quando este for baixado. A estimativa de vida útil do ativo é definida conforme os seguintes fatores: i) desgaste físico, pelo uso ou não; ii) geração



de benefícios futuros; iii) limites legais e contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo; iv) obsolescência tecnológica (MCASP, 2018).

Assim a vida útil é definida de acordo com a utilidade esperada do ativo, feita com base na experiência da entidade com ativos semelhantes. Para sua alocação os valores são acompanhados através de tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem definidos pelos mesmos, de acordo com as características particulares da utilização desses bens. A VPD de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo. Portanto a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil.

O MCASP orienta que dentre os métodos de depreciação pode-se optar por: linha reta (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas. O método das cotas constantes utiliza-se de taxa de depreciação constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. Na prática a depreciação deve ser realizada mensalmente em quotas que representam um duodécimo da taxa de depreciação anual do bem, é importante notar que o cálculo do valor a depreciar deve ser identificado individualmente, item a item, em virtude da possibilidade de haver bens similares com taxas de depreciação diferentes e bens totalmente depreciados. No caso dos imóveis, somente a parcela correspondente à construção deve ser depreciada, não se depreciando o terreno (MCASP, 2018).

Quanto as VPA são reconhecidas quando for provável que benefícios econômicos fluirão para entidade e quando puderem ser mensuradas confiavelmente, seguindo o regime de competência, aqui neste estudo representadas pelos ganhos com reavaliações.

No que diz respeito a ativos intangíveis NBC TSP 08, visa estabelecer o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra norma. Deste modo, o ativo intangível é reconhecido se, e somente se, os critérios especificados forem atendidos. A norma também especifica como mensurar e divulgar esses ativos (CFC, 2019). Esta norma também traz, como novo procedimento, a contabilização dos bens de uso comum (rios, praças, ruas) na medida que forem absorvendo os recursos públicos, relacionados ou não à atividade operacional da instituição.

Para o Ativo Intangível deverá ser alocado o valor de amortização ao longo da sua vida útil. Essa alocação inicia-se quando o Ativo Intangível é deixado disponível para uso, a partir desse momento o valor a ser apresentado nas demonstrações será o custo do Ativo Intangível, menos amortização e perda por redução ao valor recuperável acumuladas. Podem ser empregados métodos diferentes de amortização, porém o método escolhido deve obedecer ao padrão de consumo de benefícios econômicos futuros e deve-se presumir o valor residual desse ativo (CFC,2019).

2.3 Estudos Anteriores

A partir da implementação das NBCASP, tornou-se compulsório a aplicação e modificação dos procedimentos de registro contábil para mensuração do Ativo Imobilizado e do Intangível na contabilidade pública. Nesse contexto a partir de 2010 houve uma ampliação nos estudos sobre os impactos das novas normas e esse fato tem contribuído muito para a evolução e aprimoramento das pesquisas na área pública. Assim podemos citar estudos como o de Carvalho, Lima e Ferreira (2012) que pesquisaram a respeito do reconhecimento e mensuração do Ativo Imobilizado também comparando as NBCASP e as orientações do



MCASP, especificamente em uma empresa pública de telecomunicação. O período analisado foram os anos de 2009 a 2011, onde naquele momento foi observado razoável grau de aderência aos normativos, respeitando os parâmetros e disposições emanadas no que tange somente aos ativos que foram adquiridos a partir de 2010. Até o ano de 2011, a empresa pesquisada ainda não havia executado os procedimentos de reavaliação e redução ao valor recuperável, necessários para se aplicar o processo de depreciação para os bens do ativo imobilizado adquiridos antes de 2010.

Algumas pesquisas apontaram que as entidades do setor público negligenciavam o registro contábil da depreciação, exaustão e amortização. Dantas et al. (2012) verificaram que 98,04% dos municípios brasileiros não reconheciam e evidenciavam a depreciação em seus balanços patrimoniais em uma evolução histórica analisada sobre a despesa com depreciação nos Balanços Patrimoniais dos municípios brasileiros no período de 1999 a 2008. Impactos da depreciação no patrimônio público também foi analisado por Silva et al. (2012) em uma organização militar da Marinha do Brasil e ficou relatado que por se tratar de uma prática que não era aplicada na administração pública, representa uma quebra de paradigma e contribui para a melhoria da transparência do patrimônio público, tendo em vista a substituição do valor histórico que impedia a real valoração dos ativos. Os autores evidenciaram um impacto considerável, no caso estudado, que demonstrou uma perda maior do que um quarto do patrimônio analisado, ressaltando-se que se tratava de um órgão com apenas 14 anos de existência. Gomes (2014) também apontou que 85% dos órgãos dos poderes executivos, dos Estados Brasileiros, não divulgavam a metodologia de depreciação adotada, o que demonstrou que não faziam um *disclosure* adequado, por parte dos Estados, quanto as informações, referentes à depreciação e aos ativos depreciados, sendo necessárias medidas, para que estes órgãos pudessem se adequar às regulamentações pertinentes e recentes.

Raminho e Colares (2016) pesquisaram o *disclosure* da informação contábil na gestão patrimonial dos bens móveis também em instituições públicas de ensino superior (IES) federais brasileiras e constataram a necessidade de as instituições pesquisadas atentarem aos novos procedimentos na gestão dos bens móveis. A referida pesquisa apontou que 69,34% das IES federais estavam colocando em prática a metodologia da depreciação, mas que 34,67% depreciavam apenas os bens que foram adquiridos ou colocados em uso a partir de 2010, ou seja, somente a partir da data de obrigatoriedade da norma. Também se verificou nesta pesquisa que apenas 22,67% executavam a reavaliação e o teste de recuperabilidade (*impairment*) até aquele momento. O estudo apontou ainda, a necessidade de as instituições estudadas promoverem esforços para melhorar a qualidade da prestação de contas, e que somente em 57,30% das entidades foram encontradas as informações relativas à gestão patrimonial dos bens móveis, tais como depreciação, políticas contábeis e notas explicativas, mencionadas no relatório anual de atividades das IES federais.

No que diz respeito a percepção dos profissionais a respeito desses procedimentos de mensuração e reavaliação de ativos Cavalcante et al. (2017) evidenciaram que mais da metade dos contabilistas entrevistados em seu estudo, declararam que possuem um conhecimento iniciante sobre depreciação, mas que não possuem conhecimento sobre o processo de avaliação de ativos. A percepção dos contabilistas é positiva quanto à utilidade dos critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos, porém apenas 1 dos 35 profissionais que participaram da pesquisa detinha conhecimento dos critérios de avaliação e mensuração discriminado pelas novas normas contábeis. Corroborando com esses achados Hartwig e Moras (2017) e Albuquerque (2019) evidenciaram em seus trabalhos que o processo de



convergência, no que se refere ao Ativo Imobilizado, demanda investimentos de novos sistemas informatizados de controle de bens, capacitação de profissionais para o levantamento de todo o acervo patrimonial existente e no ajuste do valor justo desse bens, uma vez que não era uma prática de costume o reconhecimento da depreciação. O estudo também enfatiza que a convergência a novos procedimentos contábeis, de acordo com normatização vigente, requer a participação de equipes multidisciplinares, uma vez que vai além de um mero processo contábil, que por si só, apresenta complexidade na implementação, para assim ter uma melhoria da gestão patrimonial.

Nesse contexto Velikov (2019) apontou que um exemplo das dificuldades enfrentadas pela contabilidade no setor público em Municípios é o desenvolvimento de um modelo informativo para contabilizar a depreciação e reavaliação de ativos fixos. Definir ou reprogramar a vida útil real dos ativos e implementar a distribuição sistemática do valor depreciável não é uma tarefa muito fácil e o ideal é padronizar a visão procedimental com observações empíricas no meio social e econômico do setor público no que diz respeito aos ativos. Assim Indayani (2020) confirma a importância de fazer o cálculo correto da depreciação dos ativos fixos para registro contábil devido às características essenciais das demonstrações financeiras de serem relevantes, confiáveis, comparáveis e fáceis de entendimento não serão cumpridas quando o cálculo da depreciação do ativo fixo não é realizado de forma adequada de acordo com a normatização.

Quanto a percepção dos profissionais a respeito dos critérios para o tratamento contábil dos ativos intangíveis no setor público, Padrtová (2013) constatou que 95% de entes de uma amostra contendo Universidades Públicas na República Tcheca não apresentavam em seus balanços ativos intangíveis gerados internamente. O objetivo da pesquisa era identificar se os ativos intangíveis gerados internamente eram reconhecidos nos balanços das universidades. Araújo e Leitão (2019) também exploraram as instituições federais de ensino superior no Brasil. Para os referidos autores como no setor privado, o setor público também usa de forma intensiva os insumos intangíveis como recursos humanos e conhecimentos no processo produtivo. Motivo no qual a relevância do ativo intangível no setor público ganha destaque em diversos aspectos. A pesquisa apontou de forma evidente que ainda há deficiências quanto à adoção da nova norma. Mesmo com a maioria dos profissionais respondentes terem nível de especialização e apresentarem em sua maioria mais de dez anos de experiência, o nível de conhecimento quanto ao tema em questão ainda é apenas razoável. Essa lacuna pode trazer riscos para a correta evidenciação dos ativos intangíveis das universidades federais. A aplicação na prática dos itens da NBCT SP 08 se apresenta em nível baixo, pois ainda é considerada recente, sendo que mesma foi aprovada em 22 de setembro de 2017. Não identificaram um grau de dificuldade alto para a adoção da norma, mas foi mencionado a falta de treinamento pertinente ao tema. Haja vista que a adoção passou a ser obrigatório a partir de 2019, os autores afirmam que o correto reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos intangíveis são indispensáveis para contribuir para o processo de *accountability* e traz mais transparência à utilização dos recursos públicos.

Para Enache (2019) a convergência das normas contábeis também para o setor público foca no modelo de uma contabilidade baseada no compromisso de apresentar itens específicos como: ativos intangíveis, estoques e despesa com pessoal nas suas demonstrações financeiras. A autora evidencia em seu trabalho que a adoção aos padrões internacionais apresenta inúmeras vantagens como por exemplo a qualidade dos relatórios financeiros por instituições públicas, a credibilidade desses relatórios e o aumento significativo da transparência das



informações. Desta forma torna-se mais eficiente o controle interno dando mais transparência aos ativos e passivos dos órgãos públicos. Para a autora outras vantagens são que informações mais completas dão suporte para um bom gerenciamento de recursos, proporcionando a obtenção de resultados que levam a avaliação da responsabilidade ao nível de todos os recursos que a instituição pública administra, e também servem de base para tomada de decisões sobre o que fazer em relação ao fornecimento de recursos ou desenvolvimento de novas atividades

Ainda sobre o Ativo Intangível, Stradioto et al. (2020) analisaram as demonstrações contábeis divulgadas pelas prefeituras que compõem o Conselho Regional de Desenvolvimento (COREDE) na região central do Rio Grande do Sul. A questão central da pesquisa foi identificar se os ativos intangíveis estavam sendo considerados de forma adequada e suficiente, tomando como base o MCASP. O estudo concluiu que apesar dos avanços quanto à normatização, os municípios não cumpriam as exigências, uma vez que ainda não divulgam de forma adequada sua contabilidade. Os autores apontam ser motivo de discussão a omissão dos ativos intangíveis nessas prefeituras, uma vez que este comportamento prejudica a adequação das novas práticas contábeis, conseqüentemente o nível de *disclosure* e fere o princípio constitucional da transparência.

3 METODOLOGIA

O objetivo principal deste estudo é analisar os efeitos da mensuração do ativo imobilizado e do ativo intangível na contabilização de um ente público. Foi realizada uma observação direta nos normativos contábeis recentes divulgado pelo Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e nos relatórios de gestão divulgados anualmente por um ente federal. Os dados foram obtidos em consultas no portal da Universidade Federal de Minas Gerais, (UFMG) coletados por meio dos Relatórios de Prestação Contas, onde estão contidas as demonstrações contábeis.

A seleção da amostra se deu de forma intencional pelo acesso completo aos dados do período estipulado e levando em consideração a obrigatoriedade no atendimento ao programa de adequação estipulado pela STN. A UFMG é uma instituição de ensino superior pública federal brasileira, sediada na cidade de Belo Horizonte, no estado de Minas Gerais. É a maior universidade do estado, possuindo campi nas cidades de Belo Horizonte, Tiradentes e Montes Claros. A movimentação contábil e financeira da UFMG consolida a movimentação descentralizada de 43 unidades gestoras. Foi a segunda maior instituição responsável pelo registro de patentes brasileiras no mercado internacional em 2009, ficando atrás da empresa *Whirlpool* (OMPI, 2019). Patentes estas que devem estar registradas no Ativo Intangível da instituição analisada.

Aliada a análise dos dados também foi realizada uma entrevista não estruturada com os servidores responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis, na forma de livre manifestação com condução da entrevista de acordo com os apontamentos relatados. A entrevista foi realizada no Departamento de Contabilidade e Finanças (DCF) da UFMG no segundo semestre de 2017.

Este estudo foi realizado por meio das seguintes etapas: primeiramente foi elaborado um *checklist* de forma a identificar o atendimento das normas que trata do Ativo Imobilizado e Ativo Intangível. Com base nas exigências de divulgação de cada uma das normas, o

checklist adotado buscou identificar o cumprimento ou não, das referidas normas que impactam no resultado patrimonial. Para o Imobilizado foi observado as principais questões que são: (a) o reconhecimento dos ativos, (b) a determinação dos seus valores contábeis e (c) os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável a serem reconhecidos em relação a eles. Para o ativo Intangível a norma exige : (a) a definição de ativo intangível e (b) os critérios de reconhecimento. Posteriormente por meio da análise de conteúdo foi identificado o atendimento ou não dos itens do *checklist* e assim aplicada a estatística descritiva para o levantamento de itens atendidos. Essa primeira etapa serviu como direcionamento para o levantamento dos dados contidos nas demonstrações contábeis que demonstraram os efeitos no resultado patrimonial da entidade.

4 RESULTADOS

4.1 Análise da Mensuração do Ativo Imobilizado

Por meio do Quadro 1 é possível verificar os itens referentes à mensuração do Ativo Imobilizado, conforme divulgação no relatório de gestão por ano, de acordo com o período pesquisado.

Quadro 1

Itens de divulgação da mensuração do Ativo Imobilizado

NORMA	UFMG									
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
NBC TSP 07 - ATIVO IMOBILIZADO										
01 - Divulgou a base de mensuração do valor contábil.				✓	✓	✓				
02 - Divulgou o método de depreciação utilizado.		✓	✓	✓	✓				✓	✓
03 - Divulgou a vida útil econômica.				✓	✓					
04 - Divulgou a taxa de depreciação utilizada.				✓	✓					
05 - Divulgou o valor contábil bruto.		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
06 - Divulgou o valor da depreciação/amortização acumulados.		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
07 - Divulgou aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações.	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓
08 - Divulgou reversão das perdas por redução ao valor recuperável.										

Fonte: Elaborado pelos autores.

É possível observar que os itens com maiores frequências de apresentação foram os que se referem ao valor contábil bruto do imobilizado e seu respectivo valor de depreciação. O método de depreciação foi mencionado de 2010 a 2013, sendo que nos exercícios posteriores somente há menção de que taxas utilizadas para os respectivos cálculos e a metodologia adotada para realizar a avaliação e a mensuração de ativos e passivos estão em conformidade com o especificado no MCASP, especificamente na macrofunção 02.03.30, de acordo também com Sistema Integrado de Informação Financeira do Governo Federal (SIAFI) e sendo assim não detalha como antes estas informações.

Na intenção de agilizar a compatibilização das normas contábeis a STN e a Secretária de Patrimônio da União (SPU) através da Portaria conjunta de número 703, de 10 de dezembro 2014, definiram que a responsabilidade pelo cálculo de toda a depreciação deixa de ser atribuição dos profissionais da área contábil de cada entidade e passa a ser da SPU, bem como, realizar o teste de *impairment* dos bens imóveis. Sendo assim a adoção de procedimentos e requisitos gerais para mensuração, atualização, reavaliação e depreciação dos bens imóveis da União, Autarquias, e Fundações Públicas Federais será realizada através do Sistema de Gestão dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet).

Na Tabela 1 consta os valores do Ativo Imobilizado no qual foram aplicadas a taxas de depreciação, o valor residual após a dedução da taxa depreciação e a variação percentual da depreciação em relação ao Ativo Imobilizado inicial ao longo do período em análise.

Tabela 1

Variação % da depreciação em relação ao Ativo Imobilizado

Ano	Ativo Imobilizado	Depreciação	Valor Residual	% Depreciação
2009	996.193.710,42		996.193.710,42	0,00
2010	989.650.393,30	- 964.492,93	988.685.900,37	0,10
2011	1.139.188.540,85	- 4.337.623,12	1.134.850.917,73	0,38
2012	1.198.638.284,95	- 8.985.289,95	1.189.652.995,00	0,75
2013	1.304.053.701,84	- 17.381.450,41	1.286.672.251,43	1,33
2014	1.457.644.899,98	- 29.543.852,35	1.428.101.047,63	2,03
2015	1.495.914.977,81	- 44.291.591,53	1.451.623.386,28	2,96
2016	1.511.168.686,77	- 60.614.753,13	1.450.553.933,64	4,01
2017	1.555.440.199,27	- 78.061.121,59	1.477.379.077,68	5,02
2018	1.591.217.149,57	- 96.668.772,61	1.494.548.376,96	6,08

Fonte: Dados da pesquisa.

Até o ano de 2008 os entes públicos tratavam a depreciação de acordo com a Lei 4.320/64, onde apenas era citado no § 2º, “as previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido [...]” (Lei n. 4.320,1964). Analisando as demonstrações contábeis do ano de 2009 nota-se que não há divulgação de valor referente à depreciação ou amortização de bens, situação que vai de encontro aos achados de Dantas et al. (2012), Silva et al (2012) e Gomes (2014). Mesmo com portaria sobre a adoção das NBCASP divulgadas a partir de agosto de 2008 sua obrigatoriedade foi a partir do exercício de 2010. Sendo assim o contador responsável pelas demonstrações a serem divulgadas sobre as contas da UFMG no exercício de 2009 declara que “os bens adquiridos até 2009 permanecem com valores históricos, não configurando uma base monetária confiável para a aplicação dos procedimentos de depreciação, necessitando de adequação pela reavaliação. “

Os fatores que dificultam o atendimento da inclusão da depreciação nas demonstrações ao longo do período estudado, foram justificados e melhores compreendidos através de relatos colhidos por meio da entrevista dos servidores que trabalham diretamente com a elaboração e acompanhamento dos tramites nos sistemas que refletem nas demonstrações e suas respectivas evidenciações nos relatórios de gestão. Tendo como base o relato dos servidores, por ser complexo, demandando muito tempo e recursos humanos, principalmente para aquisições realizadas em exercícios anteriores, a administração pública instaurou um cronograma para que esse trabalho fosse efetuado gradativamente. Na tentativa

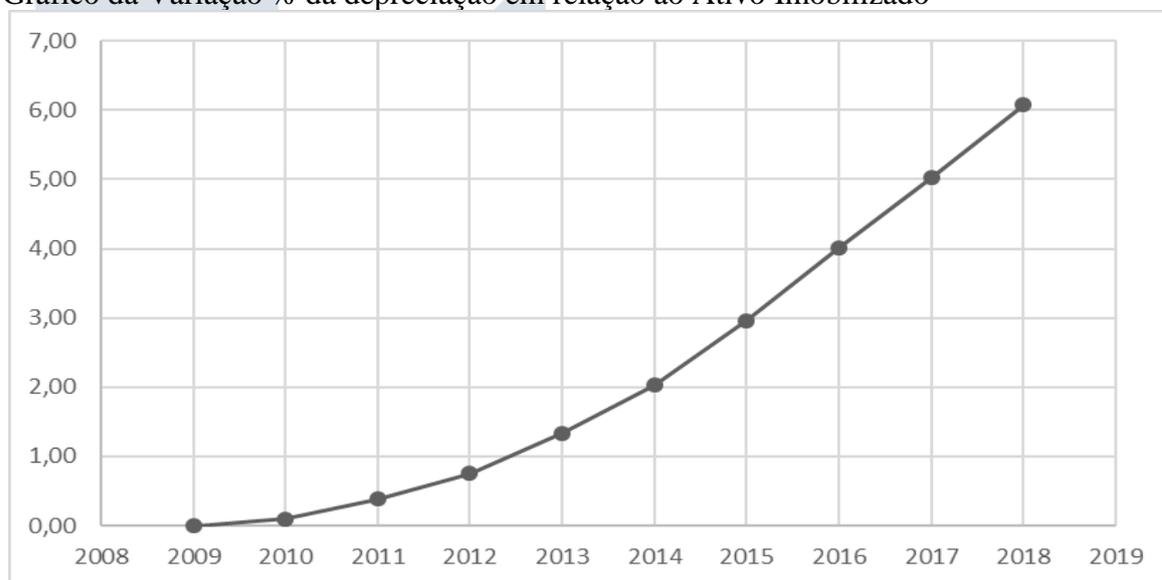
de agilizar os trabalhos e atender o cronograma estipulado, um novo sistema foi adotado e esforços tem sido feito para atender o que se determina a NBCASP e demonstrar a realidade da instituição em suas demonstrações.

Assim fica validado as evidencias de Hartwig e Moras (2017) e Albuquerque (2019) no sentido da necessidade se investir em novos sistemas informatizados de controle de bens, na capacitação dos profissionais da área contábil, bem como a interação com profissionais de outras áreas na intenção de mitigar a complexidade na implementação dos novos procedimentos, para assim ter uma melhoria da gestão patrimonial. Esforços esses que ajudarão na agilidade da criação de uma metodologia mais eficiente para o registro contábil da mensuração e avaliação desses ativos.

A Tabela 1 apresenta e a Figura 1 confirma que os percentuais de depreciação divulgadas aumentou ao longo do período entre 2010 e 2018. O que corrobora com o levantamento realizado por Raminho & Colares (2016) onde se constatou que mais de 60% das IES federais já estão colocando em prática a metodologia da depreciação, mesmo que ainda somente para ativos que foram adquiridos ou colocados em uso a partir de 2010, ou seja, somente a partir da data de obrigatoriedade da norma. Percebe-se um aumento gradual de 2010 a 2014, variando de 0,10% a 2,03 % e partir de 2015 uma maior variação de 2,96 % a 6,08 % demonstrando uma elevação bem considerável nos valores depreciados. Infere-se que aumento se deu a partir da implantação SPIUnet, por meio da norma emanada pela Secretaria de Patrimônio da União o que possibilitou a correção nos valores do SIAFI.

Figura 1

Gráfico da Variação % da depreciação em relação ao Ativo Imobilizado



Fonte: Dados da pesquisa.

Mesmo com o avanço de contabilizar a depreciação e confirmar sua divulgação nos demonstrativos contábeis, a instituição em estudo ainda não tem demonstrado uma situação ideal. Ainda há ajustes a se fazer em relação a imóveis adquiridos até 2009 conforme mencionado no Relatório de Gestão de 2018:

“A depreciação foi implantada no exercício de 2010 pelo método das quotas constantes, em conformidade com as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional –



STN, porém os bens adquiridos até 2009 permanecem com valores históricos, não configurando uma base monetária confiável para a aplicação dos procedimentos de depreciação, necessitando de adequação pela reavaliação (UFMG, 2018. p. 67).

A divulgação sobre os ganhos e perdas por reavaliações já vem sendo apresentada de alguma forma desde 2009 e só não encontrada no exercício de 2012. Os demonstrativos contábeis mencionam que somente a partir de 2015 um relatório foi concluído em tempo hábil para a inserção da reavaliação dos imóveis nas demonstrações contábeis da UFMG.

No que diz respeito a reavaliação de bens os normativos dispõem que a reavaliação deverá ser efetuada por profissionais especializados na área, através da elaboração de um laudo técnico. Contudo, o MCASP ainda abre a possibilidade de que o procedimento de reavaliação seja realizado por uma comissão de servidores do próprio ente, comissão essa responsável pela elaboração de um relatório de avaliação, devidamente documentado e formalizado, contendo a descrição detalhada do procedimento, identificação do bem reavaliado e dos servidores responsáveis, critérios utilizados e a vida útil remanescente do bem. Como afirma Indayani (2020) é preciso fazer o cálculo correto e de forma adequada da depreciação sofrida pelos ativos fixos, de forma a garantir a predominância das principais características das informações contidas nas demonstrações financeiras que são as de relevância, confiabilidade e transparência.

Desde 2009 foi identificado movimento na conta de reavaliação da instituição em estudo. De forma a atender os normativos há menção nos relatórios analisado justificando que, no que diz respeito aos procedimentos de reavaliação, o desenvolvimento da funcionalidade respectiva foi iniciada em fevereiro de 2011, tendo sido apresentada a metodologia em junho de 2011 com base em estudos realizados, bem como a definição de pilotos para a implantação, pelo Centro de Computação (CECOM) e Departamento de Logística de Suprimentos e de Serviços Operacionais (DLO), tendo em vista a importância da definição de pilotos antes de estender o procedimento para as demais 43 Unidades.

Em 2014, por meio da Portaria nº 159 o Reitor no seu referido mandato, instituiu uma comissão para realizar a reavaliação de imóveis da Universidade. A Comissão apresentou os elementos objetivos para o ajuste contábil do valor dos bens imóveis da instituição, em tempo hábil para lançamento nas demonstrações contábeis levantadas em 31/12/2014. Porém, ao realizar os lançamentos no SPIUnet, o Departamento de Contabilidade e Finanças observou que o evento 54.1.730 referente a Reavaliação de Imóveis Uso Especial no referido sistema não produziu o efeito esperado no SIAFI, qual seja, o crédito em Ajustes de Exercícios Anteriores e, sim, afetou o *superávit* anual apurado na instituição. Por essa razão, a reavaliação dos imóveis da UFMG não foi levada a efeito nas demonstrações contábeis levantadas a 31/12/2014. A partir de dezembro de 2014, assim como foi mencionado sobre a depreciação, os cálculos passaram a ser realizado pelo SPIUnet também para as questões de reavaliação de ativos. Apesar de todas as dificuldades os dados levantados mostram que somente em 2012 não foi registrado valores correspondentes a reavaliação de bens.

Desta forma através da transferência dos cálculos para o sistema SPIUnet os profissionais passaram contar com uma nova ferramenta para o atendimento do cronograma de implementação das novas normas e assim passaram a mensurar também as perdas por desvalorizações a partir do exercício de 2014 até 2018, porém ainda não conseguiram atualizar esses dados para os imóveis adquiridos até 2009.

4.3 Análise da Mensuração do Ativo Intangível

Assim como foi feito para o Ativo Imobilizado, também foi elaborado um *checklist* com os itens referenciados pelas normas para divulgação que dizem respeito ao Ativo Intangível. Para o Intangível devem ser divulgados os itens que dizem respeito a: base de mensuração após seu reconhecimento; definição se a vida útil é indefinida ou definida; se vida útil definida, divulgou métodos de amortização utilizado se vida útil definida, divulgou a taxa de amortização utilizadas valor contábil bruto e os valores de amortização acumulados.

O Quadro 2 traz as frequências dessas informações, indicando a partir de qual exercício elas aparecem uma vez que até 2009 que não eram reconhecidas contabilmente.

Quadro 2

Itens de divulgação da mensuração do Ativo Intangível

NBC TSP 08 - ATIVO INTANGÍVEL	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
01 - Divulgou a base de mensuração após seu reconhecimento.				✓	✓					
02 - Divulgou definição se a vida útil é indefinida ou definida.									✓	✓
03 - Se vida útil definida, divulgou métodos de amortização utilizado.										
04 - Se vida útil definida, divulgou a taxa de amortização utilizadas.										
05 - Divulgou o valor contábil bruto			✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
06 - Divulgou os valores de amortização acumulados.						✓	✓	✓	✓	✓

Fonte: Dados da pesquisa.

O patrimônio intangível da UFMG é representado por patentes nacionais e internacionais bem como os direitos sobre software. Estes passaram a ser contabilizados e geraram um impacto positivo no Patrimônio Líquido a partir de 2011 com uma variação maior de 162% positiva. Assim confirmado através da declaração do contador no relatório de gestão de 2011:

O patrimônio intangível da UFMG, representado por patentes nacionais e internacionais bem como os direitos sobre software passaram a ser contabilizados e geraram um impacto positivo no Balanço patrimonial 2011 no valor de R\$ 867.443,63. O Patrimônio líquido recebeu uma variação positiva de 162% em relação ao ano anterior, 2010 (UFMG,2011, P. 158).

Quanto a marcas e patentes anteriores a 2011, o relatório de gestão faz menção da necessidade de sistema específico, pois estes permanecem com valores históricos, não configurando uma base monetária confiável para a aplicação dos procedimentos de amortização e necessitando de adequação pela reavaliação. Por isso não foram contabilizados na conta específica de intangível até 2011. Somente nos relatórios referente aos exercícios de 2012 e de 2013 há divulgação da base de mensuração e quanto ao detalhamento da vida útil definida ou indefinida sua menção só aparece a partir do exercício de 2017. Somente a partir de 2015 começa a ser contabilizado a dedução da amortização referente ao Ativo Intangível.

Confirmando o *checklist* apresentado anteriormente, na Tabela 3 são evidenciados os valores respectivos contabilizados no Ativo Intangível registrados a partir de 2011, o total de



Ativo Não Circulante de cada exercício, bem como percentual de representação do Ativo Intangível em relação ao total de Ativo Não Circulante, e a partir de 2014 os valores referentes a amortização desse ativo.

Tabela 3

Valores contabilizados para mensuração do Ativo Intangível

Ano	Total Ativo Não Circulante	Ativo Intangível	% Intagível	Amortização	Valor Residual Intangível
2009	997.087.606,40		0,00		
2010	989.617.738,87		0,00		
2011	1.136.708.748,47	867.443,63	0,08		
2012	1.193.585.263,32	2.437.034,91	0,20		
2013	1.292.947.189,63	4.870.506,88	0,38		
2014	1.435.505.682,40	7.251.488,22	0,51	- 1.494.809,47	5.756.678,75
2015	1.457.902.044,71	7.037.571,02	0,48	- 2.477.032,66	4.560.538,36
2016	1.453.926.583,64	5.348.486,84	0,37	- 3.482.013,77	1.866.473,07
2017	1.480.209.123,30	5.711.300,90	0,39	- 4.387.432,21	1.323.868,69
2018	1.500.476.595,25	1.323.868,69	0,09	- 334.061,93	989.806,76

Fonte: Dados da pesquisa.

O percentual de representatividade do Ativo Intangível em relação ao total do Ativo Não Circulante é relativamente baixo variando entre 0, 08% ao máximo de 0,51% antes de se considerar a amortização. A partir de 2014 a amortização reduz ainda mais essa representatividade chegando a 0,09 para o ano de 2018. Isso se dá a partir dos relatos de aprimoramento dos sistemas de SPIUNet determinado pela SPU, que passa a promover uma mensuração mais real para este ativo.

Todos os softwares registrados como intangíveis na UFMG possuem vida útil definida e foram adquiridos através de compras. Desse modo, não há, portanto, até o momento, nenhum software obtido a título gratuito e ativos intangíveis com vida útil indefinida, declaração do contador. Tal resultado nesta instituição vai contra os achados de Velikov (2019), que ao examinar a implementação da mensuração de ativos os Municípios encontrou evidências de que para os profissionais contábeis desses órgãos, havia uma certa dificuldade em definir ou reprogramar a vida útil real dos ativos para assim realizar seu os procedimentos contábeis cabíveis de acordo com as NBCASP.

4.4 Análise do efeito nas variações patrimoniais

A DVP evidencia as alterações verificadas no patrimônio da UFMG, e podem ter sido resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício. Assim o Balanço Patrimonial foi apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas ocorridas, que podem ser aumentativas (VPA) e diminutivas (VPD), que vem sendo impactadas principalmente em função da reavaliação e desvalorização; perda e ganhos de ativos e incorporação de passivos, em decorrência da mudança de critérios

contábeis após a implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) aprimorado pelas NBCASP.

Por meio do detalhamento do confronto entre variações patrimoniais aumentativas e variações patrimoniais diminutivas apresentado na DVP, foi possível identificar os valores de reavaliação de ativos e os valores contabilizados como perda por desvalorização ativos. A Tabela 4 apresenta os percentuais de representatividade tanto dos ganhos quando das perdas contabilizados no período em estudo nas contas da UFMG.

Tabela 4

Percentual de variações patrimoniais ganhos e perdas por reavaliação

Ano	Variações Patrimoniais Aumentativas	Ganhos Reavaliação de Bens	% Reavaliação	Ano	Variações Patrimoniais Diminutivas	Perdas por Desvalorização de Bens	% Desvalorização	Resultado Patrimonial no Período
2009	2.339.207.649,55	100.791.037,56	3,17188	2009	2.188.855.401,71			150.352.247,84
2010	2.511.474.144,01	8.999.639,42	0,35834	2010	2.431.712.636,46			79.761.507,55
2011	2.734.698.278,67	125.654.187,98	4,59481	2011	2.525.690.153,88			209.008.124,79
2012	3.278.371.263,59			2012	3.097.181.370,01			181.189.893,58
2013	3.862.799.277,91	89.909.524,99	3,14062	2013	3.875.935.727,91			- 13.136.450,00
2014	4.754.788.364,90	851.653.837,14	17,91150	2014	4.880.257.094,95	900.487.007,94	18,93853	125.468.730,05
2015	2.798.181.398,37	6.180.217,33	0,22087	2015	2.842.225.553,21	1.489.606,26	0,05323	- 44.044.154,84
2016	2.916.924.028,08	11.683.547,46	0,40054	2016	2.845.369.141,95	1.866,76	0,00006	71.554.886,13
2017	3.130.753.268,68	775.737,50	0,02478	2017	3.029.699.086,26	1.676,73	0,00005	101.054.182,42
2018	3.177.642.078,96	75.574.268,80	2,37831	2018	3.194.884.337,39	2.554,05	0,00008	- 17.242.258,43

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar que há mais frequências dos valores contabilizados referentes a variações por ganhos do que para perdas por reavaliação. Os valores dos ganhos também são maiores em relação aos valores das perdas. Os percentuais de ganhos variam de 3,71% a 4,59% no período de 2009 a 2011. Para o exercício de 2012 não foram contabilizados nem ganho e nem perdas por reavaliações. Em 2013 a DVA apresentou ganhos por reavaliação de 3,14%, mas houve um erro no sistema na contabilização de uma conta e o esse erro gerou um déficit financeiro nas fontes do Tesouro que não condizia com a realidade daquele órgão. Infelizmente não foi possível solucionar tal problema em tempo hábil da divulgação dos relatórios do exercício de 2013 e optou-se por resolver tal problema no próximo exercício. No parecer com ressalva sobre as demonstrações do exercício de 2013 tem-se a seguinte justificativa do contador responsável:

Através de vários contatos com a Setorial Contábil do MEC e CCONT/STN, solicitamos a revisão do processo antes do fechamento definitivo do balanço, porém, diante da dimensão das alterações a serem efetuadas para corrigir o processo, não foi possível a regularização no exercício de 2013, por parte da CCONT/STN, o que será regularizado em 2014 (UFMG,2013, p.166-167).

De 2014 a 2018 os registros de contabilização de reavaliação com maiores percentuais foram somente no ano de 2014 sendo o máximo atingido para ganhos 17,91% e 18,93% para as perdas. Desde de 2009 as reavaliações de bens têm impactado o resultado patrimonial positivamente, mas somente a partir de 2014 as perdas por reavaliação começaram a ser contabilizadas. Mesmo com esforços os valores contabilizados em 2014 não foram considerados como representativos da realidade deste órgão, impactando também o resultado



do Balanço Patrimonial devido as divergências encontradas referente implementação dos SPIUnet sistema de controle de patrimônios da União e o SIAFI sistema financeiro do governo federal.

Em 2015 os trabalhos de reavaliação de imóveis da UFMG foram concluídos, porém quando os valores foram inseridos no sistema SPIUnet causou uma inconsistência no SIAFI. De 2016 a 2018 é destacado em notas explicativas que houve a regularização de situação de imóveis no SPIUnet, mas ainda não foi incorporada totalmente nas demonstrações.

O MCASP dispõe que a variação patrimonial diminutiva de depreciação e amortização de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo, salvo também nos casos em que a depreciação ou amortização fizerem parte do custo de outros ativos, devendo então ser inclusa no valor contábil desse bem.

Ressalta-se que os valores totais das variações patrimoniais diminutivas como afirma Silva et al (2012) são perdas que da mesma forma como o cálculo da depreciação e da amortização dos Ativos geram um impacto negativo significativo no resultado patrimonial. Porém nos resultados extraídos da DVP da UFMG percebemos que os ganhos por reavaliação e as perdas por desvalorização quando confrontados, nos anos analisados, passaram a compor o saldo patrimonial no Balanço Patrimonial hora provocando impactos positivos e em outros impactos negativos.

5. Considerações finais

A pesquisa em relação aos objetivos pretendidos demonstrou que o processo de convergência às NBCASP é uma realidade presente na UFMG e identificado na prestação de contas nos últimos nove anos, com vistas a cumprir as exigências das novas normas. A adoção das NBCASP representa uma mudança significativa nas práticas contábeis aplicadas nas entidades do setor público, que passam a fornecer informações de acordo com a sua realidade patrimonial.

O impacto dos itens de atendimento mensuração dos ativos imobilizados e intangíveis nos resultados das variações patrimoniais da instituição em estudo, foi identificado de forma a evidenciar sua variação positiva e negativa no decorrer do período analisado. Porém, conforme entrevistas de servidores que trabalham diretamente com a estruturação e divulgação das demonstrações contábeis, ainda não foi possível cumprir todas as exigências devido à complexidade das mudanças que exige muito tempo e trabalho. O que pode ser confirmado pelas ressalvas dos contadores encontradas nos relatórios de gestão. Desta forma ainda não se tem uma real representação do Patrimônio da UFMG

Ficou evidenciado também, que pela complexidade do processo, esforços tem sido feitos, por outros órgãos, na tentativa auxiliar nos tramites, com o desenvolvimento de um novo sistema o SPIUnet, para realizar os procedimentos de controle e registro da depreciação/amortização, bem como os mecanismos de reavaliação dos bens de forma mais ágil.

Como sugestão de pesquisas futuras recomenda-se a continuação desta análise através da ampliação da amostra, estendendo para outras instituições públicas de outras localidades, além da possibilidade de analisar outros aspectos da qualidade da informação contábil no setor público após a conversão aos padrões internacionais.



REFERÊNCIAS

- Albuquerque, S.A.S., (2019). Depreciação de bens do setor público – Proposta de implantação dos procedimentos obrigatórios da depreciação no Instituto Federal de Alagoas. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Alagoas, Maceió, AL, Brasil.
- Araújo, A., & Leitão, S. C. (2019). Ativo intangível no setor público. *REUNIR Revista de Administração Contabilidade E Sustentabilidade*, 9(3), 31-45. Recuperado de: <https://doi.org/10.18696/reunir.v9i3.912>
- Andrade, M.E.M. C. & Suzart, J. A.S. (2019). Contabilidade aplicada ao Setor Público: um estudo sobre o reconhecimento da depreciação na contabilidade dos Estados Brasileiros. *Administração Pública e Gestão Social*, 11 (2). Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=351558326002>
- Beuren, I. M.; Söthe, A. (2009) A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. *RCO: Revista de Contabilidade e Organizações*. 3(5), 98-120.
- Carvalho, R. M.F.; Lima, D. V. & Ferreira, L. O. G. (2012). 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*, 8 (3), 62-81. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/html/1170/117026220006/>
- Cavalcante, G. M.; Aquino, M. M. F.; Israel, S. M. B.; Ceolin, A. C. (2017). Práticas contábeis no setor público: A percepção dos contabilistas do IFAL sobre a aplicação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NCB TSP 16.10. *Revista de Informação Contábil*, 11 (2), 1-18.
- Conselho Federal de Contabilidade (2019). Normas brasileiras de Contabilidade para o setor público. Brasília, DF: CFC.
- Cruvinel, D. P., & Lima, D. V. (2011). 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*, 5(3), 69-85.
- Cunha, I. L. (2015). O papel do contador na gestão pública. *Controladoria Geral do Estado/Governo do Estado do Mato Grosso*. Recuperado de <http://www.auditoria.mt.gov.br/imprime.php?cid=140825&sid=729>.
- Dantas, C. B., Arruda, M. P., Paiva, A. C. N., & Paulo, E. (2012). Depreciação no Serviço Público: Reconhecimento e Evidenciação nas Demonstrações Contábeis dos Estados e Municípios Brasileiros. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 6(2), 56-65.
- Darós, L. L. & Pereira, A. S. (2009, julho). Análise das normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade pública. *Anais do Congresso USP Controladoria e Contabilidade*. São Paulo, SP, Brasil, 9. Recuperado de <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf>.
- Daske, H., & Gebhardt, G. (2006). International financial reporting standards and experts' perceptions of disclosure quality. *Abacus*, 42(3-4), 461-498. Recuperado de: <http://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2006.00211.x>



- Duarte, A. M.; Rodrigues, W. M. (2014). O Impacto das Novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público com Enfoque no Vale do Paranhana. *Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis FACCAT*. 5, 103-135. Recuperado de <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/131/122>.
- Enache, C. (2019). Exemptions resulting from the international public sector accounting standards (ipsas) and european standards for intangible investment, inventories and personnel expenditures in public entities. *Scientific Bulletin*, 24 (2) 48, 124-130. Recuperado de: <https://content.sciendo.com/view/journals/bsaft/24/2/article-p124.xml?language=en>
- Gomes, J. R. (2014). Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: um estudo sobre o reconhecimento da depreciação na contabilidade dos estados brasileiros. 12^o Prêmio Excelência Acadêmica da Fucape. Recuperado de: http://www.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/14/74.pdf.
- Hartwig, G. & Moras, F. (2017). Adoção dos novos padrões de contabilidade na administração pública sob a perspectiva do ativo imobilizado: estudo de caso do processo de convergência no Governo do Estado do Espírito Santo . *Revista Brasileira de Contabilidade*, 226, 10-23. Recuperado de: <file:///C:/Users/ASUS/Downloads/document.pdf>
- Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36-45.
- Indayani, B. (2020). Calculation of depreciation Fixed Assets based on Government Accounting Standards and their impact on Financial Statements. *Point of View Research Accounting and Auditing*. 1(3), 43-48. Recuperado de: <https://journal.accountingpointofview.id/index.php/povraa/article/view/34/26>
- Iudícibus, S. (2010). *Teoria da Contabilidade*. (10a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Leuz, C. (2003). IAS versus U.S. GAAP: Information asymmetry-based evidence from Germany's new market. *Journal of Accounting Research*, 41(3), 445-472
- Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm.
- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MACASP. (2018). Procedimentos Contábeis Orçamentários da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 8ª Edição. Brasília.
- Organização Mundial da Propriedade Intelectual (2019). OMPI. Recuperado de <https://nacoesunidas.org/agencia/ompi/>
- Padrtová, M. (2013). Use of Accounting of Internally Generated Intangible Assets at Public Universities in the Czech Republic. *Littera Scripta*, 6(2), 104-113. Recuperado de: <https://www.infona.pl/resource/bwmeta1.element.desklightf0d47b30-3663-4555-8bbb-835dfa9c9837>



- Raminho, A. H. & Colares, A. C. V. (2016). Disclosure da informação contábil na gestão patrimonial dos bens móveis das instituições públicas de ensino superior federais brasileiras. *ConTexto*, 16 (33), 113-127. Recuperado de: <<http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/viewFile/56909/pdf>>.
- Silva, A.; Macedo, M.; Sauerbronn, F.; Szuster, N. (2012). Avaliação de ativos imobilizados no setor público: estudo de caso em uma organização militar da Marinha do Brasil. *Revista de Informação Contábil*, 6 (3), 51-73.
- Slomski, V. (2013). (3ª Ed.) Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). São Paulo: Atlas.
- Stradioto, J. P., Santos, C. H. S., & Oliveira, C. C. (2020) Ativos intangíveis: como são apresentadas demonstrações contábeis Municipais. *Revista Eletrônica Científica da UERGS*, 6 (1), 54-65. Recuperado de: <http://revista.uergs.edu.br/index.php/revuergs/article/view/2404>
- Tarca, A. (2004). International Convergence of Accounting Practices : Choosing between IAS and US GAAP. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 15(1).
- UFMG (2011). Relatório de Gestão Exer4cício de 2011. Recuperado de: <https://www.ufmg.br/proplan/wp-content/uploads/RELATORIO-DE-GESTAO-2011-UFMG-V5-m.pdf>
- UFMG (2013). Relatório de Gestão Exer4cício de 2013. Recuperado de: <https://www.ufmg.br/proplan/wp-content/uploads/RELATORIO-DE-GEST%C3%83O-2013-UFMG-V31.pdf>
- UFMG (2018). Relatório de Gestão Exer4cício de 2018. Recuperado de: https://www.ufmg.br/proplan/wp-content/uploads/UFMG_Relat%C3%B3rio-de-Gest%C3%A3o-2018.pdf
- Velikov, D. (2019). Theoretical analysis of depreciation in municipalities (gnosiology, ontology and epistemology). *Trakia Journal of Sciences*, 17 (1), 524-529. Recuperado de: <http://tru.uni-sz.bg/tsj/Volume%2017,%202019,%20Supplement%201,%20Series%20Social%20Sciences/3/za%20pe4at/83.pdf>
- Zorzal, L. & Rodrigues G. M. (2016, setembro). Padrões de disclosure, transparência e accountability das informações nos relatórios de gestão de universidades federais. *Anais do XX Congresso Brasileiro de Contabilidade*, Fortaleza, CE, Brasil. Recuperado de <http://cbc.cfc.org.br/comitecientifico/images/stories/trabalhos/311C.pdf>.