

Percepção dos procedimentos de mensuração do Ativo Imobilizado nas instituições públicas de ensino superior

Perception of procedures for measuring fixed assets in public institutions of higher education

Recebido: 20/07/2020 - Aprovado: 18/12/2020 - Publicado:
01/01/2021 Processo de Avaliação: Double Blind Review

Andreia Dulce Martins¹
Blênio Cezar Severo Peixe²

RESUMO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público nos últimos anos foi compelida pelo processo de convergência às normas internacionais. Diante desse movimento, surge a necessidade de aderir aos procedimentos para mensuração do ativo imobilizado em órgãos e entidades do setor público. Neste contexto, o estudo teve por objetivo geral avaliar o grau de adoção dos procedimentos para mensuração do ativo imobilizado das universidades e institutos federais brasileiros aos padrões internacionais de contabilidade. Por meio da adoção do critério de agrupamento, foram enviados questionários à 102 Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e, obteve-se 49% de respostas. Os resultados da pesquisa demonstram que as entidades públicas, no que diz respeito à mensuração e evidenciação de ativos, encontram-se em desacordo com o processo de convergência do setor público brasileiro aos padrões internacionais de contabilidade. Para concretização desse processo é necessário investimentos em tecnologia, treinamentos, desenvolvimento profissional, conscientização de gestores e formação de equipes multidisciplinares. Ademais, o estudo aponta a necessidade de uma cobrança mais efetiva por parte dos órgãos reguladores em relação ao cumprimento das normas, das legislações específicas e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Palavras-chave: adoção da mensuração do ativo imobilizado, universidades federais, institutos federais, padrões internacionais de contabilidade, *impairment*, reavaliação.

ABSTRACT

Accounting applied to the public sector in recent years has been driven by the process of convergence to international standards. In view of this movement, increase the need to adhere to the procedures for measuring fixed assets in public sector bodies and entities. In this context, the study aimed to evaluate the degree of application of the procedures for measuring the active assets of Brazilian universities and federal institutes to international accounting standards. Through the adoption of the grouping criterion, questionnaires were sent to 102 Federal Institutions of Higher Education (IFES) and 49% of responses were recorded. The survey results show that public entities, which concern the measurement and disclosure of assets, are

¹ Mestre em Controle de Gestão Universidade Federal de Santa Catarina. Brasil. E-mail: andreiadulcemartins@gmail.com

² Professor do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná. Brasil. E-mail: bleniocsp@gmail.com

at odds with the process of convergence of the Brazilian public sector to international accounting standards. To achieve this process, investments in technology, training, professional development, awareness of managers and training of multidisciplinary teams are necessary. In addition, the study points out the need for more effective collection by regulatory bodies in relation to compliance with standards, specific legislation and the Accounting Manual Applied to the Public Sector.

Keywords: *adoption of measurement of fixed assets, federal universities, federal institutes, international accounting standards, impairment, revaluation*

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) está em processo de convergência permanente às normas internacionais de contabilidade. O Sistema de Contabilidade Federal, cujo órgão central, estabelecido pela Portaria nº 184/2008, é a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), principal responsável pela regulamentação dos novos procedimentos que ainda estão em fase de implantação e adaptação.

No Brasil, conforme afirmam Rosa, Silva e Soares (2015) esse processo de convergência ocorre de forma gradativa nos diversos entes, órgãos e poderes da administração pública. Neste contexto, Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) brasileiras necessitam atender aos padrões internacionais de contabilidade, em especial, no que corresponde aos procedimentos patrimoniais e a necessidade da implantação dos processos de reavaliação e redução ao valor recuperável do ativo imobilizado.

Não obstante, a presente pesquisa apresenta a seguinte problemática: qual o grau de adoção da mensuração do ativo imobilizado nas instituições públicas de ensino superior aos padrões internacionais de contabilidade? Nesta linha, o estudo teve por objetivo avaliar o grau de adoção dos procedimentos para mensuração do ativo imobilizado das IFES aos padrões internacionais de contabilidade.

Nesse sentido, convém explorar o perfil dos responsáveis pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o nível de investimento em qualificação profissional e a preocupação dos gestores com a qualidade das informações, no escopo das IFES. Uma vez que a necessidade de aperfeiçoamento profissional é imposta pelo Código de Ética do Contador (NBC PG 01) e impacta diretamente na qualidade das informações geradas para as tomadas de decisão e melhor uso dos recursos públicos.

Para formalizar a concretude do objetivo da informação contábil e auxiliar os gestores nas tomadas de decisão, as informações devem ser elaboradas de forma tempestiva e confiável. Porém, diante das mudanças nas normas e procedimentos contábeis que visam à harmonização contábil internacional, os profissionais da área podem encontrar dificuldades para alinhar a conformidade dos lançamentos contábeis aos novos métodos e continuar gerando essas informações de maneira oportuna.

Vale destacar a existência de normativa para o cumprimento da reavaliação e redução ao valor recuperável dos bens públicos administrados pelas IFES. Zanotelli, Amaral e Souza (2015) consideram a mensuração de ativos uma questão fundamental, pois a sua não realização compromete a realidade dos fatos, contamina a gestão dos resultados e prejudica a comparabilidade e compromisso com os bens públicos.

Embora a mensuração de ativos seja uma temática relevante, ela ainda é pouco explorada no Brasil. Entre os estudos que versam sobre o tema, destacam-se os de Hartwig (2017); Carvalho, Lima e Ferreira (2012) e Halik (2015).

O primeiro, Hartwig (2017), dissertou sobre os controles necessários para gerir, mensurar e evidenciar o ativo imobilizado e apresentou as principais etapas do processo de convergência, com base no estudo de caso do Governo do Estado do Espírito Santo. Carvalho, Lima e Ferreira (2012) abordaram os procedimentos de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado por meio de estudo comparativo entre as NBCASP, o MCASP e as IPSAS. Enquanto, o estudo de Halik (2015) questionou os impactos que o *impairment* pode causar no resultado das Demonstrações Contábeis do setor público.

A partir desses estudos, percebe-se a necessidade de estudos que aprofundem acerca do nível de adoção aos novos procedimentos para mensuração dos ativos imobilizados e a relação do investimento da gestão na qualificação dos profissionais contábeis. Este estudo foi estruturado por meio desta introdução, marco teórico e normativo, metodologia do estudo, análise de dados, discussão dos resultados e considerações finais.

2 MARCO TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 Processo de Convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A expansão dos mercados internacionais decorrentes do aumento da globalização, levou diversas áreas a adaptar-se aos padrões internacionais e, entre elas, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público que apresenta mudanças significativas para atender a convergência aos padrões internacionais. Silva (2014) destaca o papel do *International Federation of Accounting* (IFAC) no processo de convergência das normas internacionais. O IFAC é uma organização de abrangência global, que elabora as normas contábeis relacionadas ao padrão de aplicação ao setor público às *Internacional Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que são voltadas a qualidade, a auditoria e a formação educacional.

Entretanto, o processo de convergência ainda não tem alcance global. Alguns países, mesmo após estudos, discussões e ponderações optaram por não aderir aos padrões internacionais. De acordo com Oulasvita (2014), embora esses países, entre eles, Finlândia, Suécia, Noruega e Dinamarca, não tenham adotado as IPSAS, isso não significa que as normas internacionais não reflitam sobre o modelo contábil utilizado que, muitas vezes, é inspirado pelo padrão internacional.

O Brasil incorporou a harmonização contábil, porém esse processo está em transição. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é representada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e pela Subsecretaria de Contabilidade Pública, subordinada à Secretaria do Tesouro Nacional que é a responsável pela normatização e regulamentação dos procedimentos contábeis para o setor público e pela sua transição aos padrões internacionais.

O desafio de apresentar à sociedade informações patrimoniais relevantes e fiéis, real situação do setor público não é exclusivo do Brasil. Woon, Chatterjee e Cordery (2019), explanam que outros países como Austrália, Reino Unido e Nova Zelândia também encontram dificuldade em divulgar um relatório que demonstre as mutações patrimoniais, financeiras e não financeiras, ocorridas no setor.

Os esforços brasileiros para adoção dos procedimentos contábeis internacionais têm se intensificado nos últimos anos, entretanto, o primeiro marco importante foi a edição da Lei nº 4.320/1964, que já previa procedimentos contábeis visando a evidenciação da situação líquida

patrimonial. Outro avanço significativo foi à edição da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que tem como objetivos principais o equilíbrio nas finanças públicas e a responsabilidade na gestão fiscal.

Quanto à escrituração e consolidação das contas, o artigo 50 da LRF, menciona que a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação dos ativos. Entretanto, é necessário que os procedimentos de mensuração dos ativos sejam realizados de forma correta para que os valores evidenciados correspondam à real situação patrimonial.

A evidenciação é realizada nas demonstrações contábeis e nos relatórios fornecidos pelos setores contábeis com o intuito de informar os atos e fatos praticados pelas entidades. Desta forma, a contabilidade tem como objetivo apresentar informações de forma fidedigna, confiável e tempestiva aos usuários internos e externos para embasá-los não apenas nas tomadas de decisão, mas conforme Silva Neto, Silva e Gonçalves (2015), também “[...] apoiar o controle, e, a partir deles cobrar a responsabilidade e justificativas por parte dos gestores e das entidades”.

Aspirando a harmonização contábil, a Lei nº 10.180/2001, Decreto nº 6.976/2009 e a Portaria MF nº 184/2018, determinam que o Sistema de Contabilidade Federal, por meio do STN, deve emitir manuais e instruções com objetivo da padronização contábil. Tais instrumentos encontram-se em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e também buscam a convergência aos padrões internacionais.

Em consonância com as normas, a STN vem editando os Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que está na sua oitava edição, o qual será utilizado como parâmetro para análise dos resultados obtidos com esta pesquisa. Assim como, as Macrofunções dispostas no Manual SIAFI, do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal que, de forma estruturada e sistemática, registra as normas e procedimentos operacionais realizados na instituição. Esses manuais são as principais fontes de consulta e orientação utilizadas pelos setores contábeis para os registros e operacionalização dos atos e fatos que ocorrem nos órgãos públicos.

2.2 Mensuração de Ativo Imobilizado

O CFC editou a Resolução nº 1.137, de 21/11/2008, que aprovou a NBC TSP 16.10 que trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos, em entidades do setor público e estabelece os critérios para avaliação e mensuração dos elementos patrimoniais nas entidades públicas. A adoção da norma foi facultativa a partir da data de publicação e passou a ser obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010. Contudo, de acordo com Cavalcante, Aquino, Israel e Ceolin (2017), em razão da complexidade de alguns dispositivos das normas e do despreparo das entidades públicas em cumprir o prazo inicial, a STN procede com frequentes adiamentos dos regulamentos normativos. Na intenção de facilitar a compreensão dos tratamentos contábeis para o ativo imobilizado no setor público, estão descritos na Tabela 1 as principais definições relacionadas ao processo de mensuração destes ativos. Ressalta-se que os conceitos foram dispostos, inicialmente, na NBC TSP 16.10 e posteriormente ratificados pelo MCASP (2019).

Tabela 1: Construto da pesquisa

Item	Definição
Ativo Imobilizado	Item tangível mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens, cuja utilização ultrapasse um exercício financeiro.
Reavaliação	Adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para os bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.
Redução ao valor recuperável (<i>impairment</i>)	Redução nos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático da depreciação.
Valor justo	O preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.
Valor realizável líquido	Valor que se espera obter com a alienação ou com a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.
Valor recuperável	Valor de mercado de um ativo deduzidos os custos de venda, ou o valor que se espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

Fonte: MCASP (2019) - adaptado.

De acordo com o MCASP (2019), a Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais orienta que, após o reconhecimento inicial, a entidade detentora do ativo deve optar entre valorá-lo pelo modelo de custo – em que o item do ativo é evidenciado pelo custo com diminuição de qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas - ou pelo

método de reavaliação – em que o item do ativo deve ser representado pelo seu valor reavaliado com diminuição de qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumulados subsequentes. Portanto, verifica-se que independentemente do critério escolhido para valoração a redução ao valor recuperável, caso ocorra, deve ser reconhecido.

A norma internacional, IPSAS 17, que trata a respeito da reavaliação estabelece a necessidade do reconhecimento inicial ou adoção inicial por meio da mensuração dos ativos imobilizados e intangíveis ao valor justo. No entanto, evidencia-se que a avaliação a valor justo difere da reavaliação, tendo em vista que esta atividade deve ser realizada após a adoção inicial e o reconhecimento inicial do imobilizado.

Segundo Almeida (2014) ao fim de cada exercício, o valor contábil de seus ativos tangíveis e intangíveis deve ser revisto para determinar se há indicação de que tais ativos reduziram o seu valor recuperável. Esse procedimento é conhecido como teste de *impairment*. Tal indicação do montante recuperável do ativo é estimada com a finalidade de mensurar o montante dessa perda.

Desta forma, assevera Castro (2013) explicitando que a avaliação da necessidade de realização do teste de *impairment* é indispensável, tanto para os ativos do grupo do imobilizado quanto para os do grupo do intangível, em cada encerramento de exercício. A administração deve verificar se existem fatores internos ou externos que possam apontar uma possível desvalorização e, em caso de inexistência desses fatores, não é necessário realizar o teste de *impairment*, porém os motivos que justifiquem a sua não realização devem ser devidamente justificados e evidenciados na prestação de contas à sociedade.

De acordo com o item 40 da NBC T 16.10 “os acréscimos ou os decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliação ou redução ao valor recuperável (*impairment*) devem ser registrados em contas de resultado”. Em resumo, a reavaliação é a adoção do valor recuperável ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil. Enquanto o *impairment* ocorre quando o valor contábil for superior ao valor recuperável.

Nesta linha de estudo o MCASP (2019) estabelece que os itens do ativo que apresentaram mudanças significativas no valor justo necessitam de reavaliação anual. Ao passo que os demais podem ser reavaliados a cada quatro anos. Ressalta-se que quando um item do ativo for reavaliado, é necessário efetuar o procedimento para toda a classe de contas do ativo.

Rosa, Silva e Soares (2015, p 25) asseveram que os procedimentos de reavaliação e redução ao valor recuperável aplicam-se a todas as entidades do setor público, inclusive, as autarquias, que são entidades de administração indireta, como as universidades e institutos federais.

3 METODOLOGIA DO ESTUDO

Nessa seção são abordados delineamentos metodológicos que foram utilizados para a construção da pesquisa. Quanto à abordagem do problema, a pesquisa se caracteriza como um estudo qualitativo, também se classifica como uma pesquisa descritiva. Em relação aos procedimentos, a pesquisa é classificada como um levantamento ou *survey*, já que foi utilizada a ferramenta de questionário para sua coleta de dados.

A técnica de investigação foi realizada por meio do envio de questionário estruturado a 102 instituições, com questões fechadas, composto de 19 questões de múltipla escolha separadas em três seções: (a) caracterização dos respondentes; (b) identificação dos procedimentos contábeis implementados para realizar a mensuração dos ativos; (c) levantamento da atualização profissional do entrevistado, assim como o apoio de gestores na atualização dos procedimentos contábeis. O questionário foi criado por meio da ferramenta *Google Forms* e enviado aos pesquisados por meio eletrônico em 2018.

Em relação à amostra, foi adotado o critério de agrupamento. Este critério tem como objetivo questionar indivíduos que pertencem a grupos definidos, ou seja, profissionais que atuam nas Reitorias das IFES que exercem atividades relacionadas à Contabilidade. Na Tabela 2 são apresentadas as perguntas realizadas pelos autores da pesquisa e sua base normativa.

Tabela 2: Questionário aplicado e base normativa

Dimensão	Questões	Fonte
Caracterização dos respondentes	Qual o tempo de existência da sua instituição?	Elaborado pelos autores
	Qual o seu cargo?	
	Há quantos anos você trabalha na instituição?	
	Há quantos anos você trabalha com Contabilidade Aplicada ao Setor Público?	
	Qual é o seu grau de escolaridade?	
Procedimentos Adotados para Mensurar o Ativo Imobilizado	São observadas as normas internacionais quanto à mensuração de ativos?	MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10.
	Qual o modelo utilizado para mensurar os ativos?	MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10.
	Com qual frequência as reavaliações dos bens são realizadas?	MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020335.
	Qual o meio utilizado para executar a reavaliação dos bens?	MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020335.
	Com relação a depreciação, amortização e exaustão de bens, a instituição possui um sistema de informações que calcula mensalmente tais valores?	MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020330.
	A instituição efetua o registro contábil mensal do valor do cálculo da depreciação, amortização e exaustão no SIAFI OPERACIONAL?	MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020330.
	A entidade divulga informações referente à depreciação, amortização e exaustão dos bens em notas explicativas?	MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020335.
	A instituição identifica e analisa os bens que devem ser retirados temporariamente de funcionamento?	MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020335.
	A instituição identifica e analisa os bens que se tornaram obsoletos?	MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020335.
	A entidade divulga informações referente à reavaliação dos bens em notas explicativas?	MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020335.
	A entidade já realizou a avaliação de perda por irreversibilidade?	MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020335.
	As informações sobre as perdas por irreversibilidade são divulgadas em notas explicativas?	MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020335.
Atualização Profissional e Participação da Gestão	A instituição acompanha as normas e procedimentos contábeis emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN e demais órgãos regularizadores?	MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10.
	Você ou outro membro de sua equipe participou de algum curso, treinamento, oficina ou seminário voltado à atualização profissional no último ano?	Elaborado pelos autores
	Na sua instituição, com que frequência são realizados encontros com objetivo de aperfeiçoar e discutir as práticas contábeis?	
	Na sua opinião, qual o grau de envolvimento da alta gestão institucional (reitores, pró-reitores, conselhos de gestores, ...) na qualidade das informações contábeis?	

Fonte: Elaborado pelos autores

Em função da tipologia do instrumento de coleta de dados, foi utilizada a análise descritiva, com uso de recursos estatísticos para avaliar as variáveis investigadas. Na fase de

interpretação dos dados, foram realizadas inferências sobre os resultados obtidos em relação à fundamentação teórica e normativa.

4 ANÁLISE DE DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os dados analisados a seguir foram obtidos entre os dias 19 de setembro de 2018 e 20 de novembro de 2018, por meio do envio e-mail com o link do questionário desenvolvido na ferramenta *Google Forms* aos setores contábeis de 102 (todas Universidades e Institutos Federais do Brasil, excluídos apenas aqueles criados em 2018). No total, o formulário foi respondido por 50 profissionais diretamente envolvidos com o setor contábil das entidades pesquisadas, montante que representa 49% da população investigada.

Para fins desta pesquisa, foram analisados os dados das instituições que responderam o questionário. A análise foi segregada em três partes: (a) caracterização dos respondentes; (b) procedimentos adotados para mensurar os ativos imobilizado; (c) atualização profissional e participação dos gestores.

4.1 Caracterização dos respondentes

Quanto ao tempo de funcionamento, observou-se que 39,6% das instituições possuem de zero a dez anos de existência, enquanto 20,8% estão ativas entre 11 e 15 anos e 39,6% existem a mais de 15 anos.

O tempo de experiência profissional com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público está demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3: Tempo de experiência profissional com contabilidade aplicada ao setor público

Tempo de experiência	Frequência	Percentual
0 a 2 anos	6	12,0%
3 a 5 anos	11	22,0%
5 a 10 anos	16	32,0%
Mais de 10 anos	17	34,0%
Total	50	100,0%

Fonte: dados da pesquisa

Em relação ao cargo do pesquisado, nota-se que há preferência da gestão organizacional para nomear contadores para as funções de coordenação do setor contábil, uma vez que 79,2% dos servidores exercem o cargo de contadores, seguido de 16,7% técnicos contábeis e outros profissionais 4,1%. Esse fato ocorre devido à necessidade de registro no órgão de classe contábil para realizar a conformidade contábil, bem como assinar as demonstrações contábeis financeiras dessas instituições de ensino.

Observa-se que, em sua maioria os profissionais da área contábil possuem experiência há mais de cinco anos, enquanto apenas 12% trabalham há menos de dois anos na área. Esse fato é interessante, pois os colaboradores mais experientes acompanharam as alterações e adaptações dos registros com intuito de respeitar a padronização contábil às normas internacionais de contabilidade (MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10).

O tempo de exercício no cargo se mostrou relevante para a execução da função de coordenação contábil, pois 35,4% dos coordenadores trabalham há mais de dez anos na instituição, seguido de 54,2% que trabalham entre três a dez anos e 10,4% que trabalham entre zero e dois anos. É possível visualizar na Tabela 4 os dados obtidos em relação ao nível acadêmico dos profissionais do departamento contábil.

Tabela 4: Grau de escolaridade

Escolaridade	Frequência	Percentual
Ensino superior	6	12 %
Especialização	36	72 %
Mestrado	8	16 %
Total	50	100 %

Fonte: dados da pesquisa

No que diz respeito à escolaridade, 12% possuem nível superior, 72% concluíram o nível de especialização Lato Sensu e 16% possuem formação *Stricto Sensu* de mestrado. Diante do exposto, é possível inferir que a gestão, ao preencher a função de coordenação do setor contábil, busca o profissional com maior tempo de experiência e com maior nível de qualificação.

4.2 Procedimentos para mensurar os Ativos Imobilizados

De acordo com a pesquisa, cerca de 70% dos profissionais consideram que as normas internacionais de contabilidade, relativas à mensuração de ativos, são observadas parcialmente, enquanto aproximadamente 17% consideram que as normas não são observadas e 13% consideram que todas as normas quanto à mensuração de ativos são observadas pela entidade (MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10). Observa-se que a grande maioria dos entrevistados acredita que as normas são cumpridas de forma parcial, isso se deve ao desafio de implantação das normas contábeis internacionais, especialmente as aplicadas ao setor público (Silva, 2014).

Quanto ao modelo utilizado para mensurar os ativos na sua adoção inicial, os índices dividem-se em 37,5% entre modelo de custo e 29,2% método de reavaliação. Enquanto, 33,3% fazem uso de ambos os métodos, optando entre os métodos de acordo com a classificação dos itens do imobilizado.

4.3 Reavaliação dos Itens do Ativo Imobilizado

Segundo o MCASP (2019), na data das demonstrações contábeis deve-se avaliar a necessidade de realizar a reavaliação dos itens do ativo imobilizado, e conseqüentemente, adotar o mesmo procedimento para todos os itens da mesma classe com a finalidade de evitar a reavaliação seletiva, uma vez que podem ocorrer aumentos ou diminuições dos valores contábeis dos ativos. Em relação ao questionamento sobre a frequência que a reavaliação dos bens é realizada foram obtidos os dados que compõem a Tabela 5:

Tabela 5: Frequência da realização do procedimento de reavaliação

Frequência do procedimento de reavaliação	Percentual
Anualmente para todos os itens	10,2%
Anualmente para alguns itens e a cada 4 anos para os demais	18,4%
A cada 4 anos para todos os itens	10,2%
A reavaliação não é realizada	61,2%

Fonte: dados da pesquisa

Ao analisar os dados representados na Tabela 5 é possível perceber que mais de 60% das entidades não realiza a etapa de reavaliação dos bens, conforme item 7.1 do MCASP (2019). Enquanto, aproximadamente 40% realiza a reavaliação, anualmente ou a cada quatro anos. É importante destacar que o Manual recomenda a reavaliação anual apenas para os itens do ativo que apresentarem mudanças significativas por meio do valor justo e a cada quatro anos para os demais. Entretanto, se um item do grupo for reavaliado é necessário realizar o procedimento para todos os itens que compõem a mesma classe.

No tocante ao método utilizado para realizar a reavaliação dos imobilizados, 86,5% das instituições que executaram essa tarefa elegeram uma comissão de servidores do próprio órgão para serem responsáveis pelo relatório de reavaliação. Todavia, 13,5% utilizam um laudo que é elaborado por perito ou entidade especializada. Embora haja custo extra para a instituição quando da opção de se utilizar serviço de perito ou entidade especializada, as informações elaboradas tendem a ser mais precisas por ser uma avaliação externa sem o viés da instituição. No entanto, por conta dos valores a serem desembolsados pelas instituições para obter serviços externos ao órgão, tem-se que a maior parte das entidades opta por estabelecer comissões internas, formadas por técnicos administrativos e docentes na perspectiva de se realizar a reavaliação de imobilizados.

Quanto à divulgação de informações referente à reavaliação em notas explicativas, os dados obtidos são representados na Tabela 6:

Tabela 6: Divulgação das informações de reavaliação em notas explicativas

Divulgação das informações acerca do procedimento de reavaliação	Percentual
Realiza a divulgação em notas explicativas	58,0%
Não realiza a divulgação em notas explicativas	42,0%

Fonte: dados da pesquisa

A Tabela 6 demonstra que 42% das instituições de ensino superior não divulgam as informações relativas à reavaliação em notas explicativas (MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020335). Esse dado é alarmante, uma vez que, independentemente, da realização da reavaliação dos imobilizados, deve ser divulgada as informações a respeito da reavaliação, bem como a justificativa da atividade não ter sido realizada, a fim de apresentar

dados sobre a real situação patrimonial da entidade. (Woon, Chatterjee e Cordery, 2019; MCASP, 2018).

4.4 Perda por Irrecuperabilidade dos Itens do Ativo Imobilizado

A instituição deve avaliar se há indicação que o ativo imobilizado possa ter apresentado perda por irrecuperabilidade observando a vida útil do ativo (MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020335). Seu objetivo é garantir que os registros contábeis dos ativos não excedam os seus valores recuperáveis.

O item 7.2. do MCASP (2019) trata acerca da redução ao valor recuperável que é realizada por meio do teste de imparidade (*impairment*). Para realizar a mensuração a valor recuperável utilizam-se fontes internas de informações, como por exemplo, evidência de danos físicos ao ativo, e de fontes externas, como a cessação total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem (Castro, 2013).

A avaliação por perda por irrecuperabilidade deve ser realizada anualmente e é considerada uma ferramenta fundamental de adequação do valor contábil dos ativos à sua real capacidade de retorno econômico e serviços potenciais (Halik, 2015). Quando o valor contábil for superior ao valor recuperável, ocorrerá uma perda por redução ao valor recuperável, ou seja, o ativo estará subavaliado.

As etapas a seguir devem ser observadas para realização do teste de *impairment*:

- (1) Determinar o valor recuperável: considera-se o valor recuperável o maior valor entre o valor líquido de venda e o valor em uso;
- (2) Determinar o valor contábil líquido: valor reconhecido no balanço patrimonial, deduzidas as depreciações e provisões para perda, se houver; e
- (3) Comparar o valor recuperável com o valor contábil líquido.

Nesse caso podem ocorrer duas hipóteses:

- (a) Se o valor contábil líquido for maior que o valor recuperável registra-se a perda por irrecuperabilidade; e
- (b) Se o valor contábil líquido for menor que o valor recuperável não deverá ser efetuado nenhum registro contábil.

No entanto, conforme demonstrado na Tabela 7, 56% das entidades pesquisadas ainda não realizou a avaliação por perda por irreversibilidade e 25% dos profissionais responderam que desconhecem se o procedimento foi realizado (MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020335). Enquanto 19% das instituições pesquisadas já avaliou a redução ao valor recuperável pelo menos uma vez.

Tabela 7: Realização da redução ao valor recuperável

Realização da avaliação da redução ao valor recuperável	Percentual
Já foi realizado o procedimento de avaliação por perda irreversibilidade	19 %
Nunca foi realizado o procedimento de avaliação por perda irreversibilidade	56 %
Não sabe se já foi realizado o procedimento de avaliação por perda irreversibilidade	25 %

Fonte: dados da pesquisa

Da mesma forma que a reavaliação, a divulgação da redução ao valor recuperável independe da realização ou não do procedimento, tendo em vista que o MCASP, no item 7.6.2. atribui a nota explicativa - NE 5 – *Impairment* todas as informações que devem ser evidenciadas na nota.

Tabela 8: Divulgação das informações acerca à redução ao valor recuperável em notas explicativas

Divulgação das informações acerca da redução ao valor recuperável	Percentual
Realiza a divulgação em notas explicativas	23,0%
Não realiza a divulgação em notas explicativas	77,0%

Fonte: dados da pesquisa

Apesar da obrigatoriedade de as informações relativas à redução ao valor recuperável serem evidenciadas nas notas explicativas (MCASP 8ª ed.; NBC TSP 10; Macrofunção SIAFI 020335), 77% dos respondentes afirmaram que a instituição ainda não efetua a divulgação.

4.5 Atualização Profissional e Participação da Gestão

No final do questionário foram realizadas quatro perguntas relacionadas à atualização do profissional contábil e ao apoio e participação dos gestores, no desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades contábeis praticadas pela instituição.

Quando questionado se a instituição acompanha as normas e procedimentos contábeis emitidos pela STN e demais órgãos regularizadores, 94% dos entrevistados responderam que sim, enquanto 6% responderam que não realizam esse acompanhamento.

Por meio do formulário, constatou-se que mais de 70% membros da equipe contábil efetuaram algum tipo de curso, treinamento, oficina ou seminário voltado à atualização profissional no último ano. Esse fato é relevante, pois a Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem passado por mudanças significativas devido ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade que exigem aperfeiçoamento e qualificação constante dos profissionais ligados as atividades contábeis.

Assim como a atualização profissional, também é importante que os servidores que desenvolvem e/ou analisem as atividades contábeis discutam as mudanças e compartilhem o conhecimento com a finalidade de aperfeiçoar as técnicas aplicadas nas instituições pesquisadas. Entretanto, os resultados apontam que 40% das instituições não realizam encontros ou videoconferência entre os profissionais da área contábil, principalmente, entre as entidades que possuem unidades localizadas em municípios e estados diferentes.

Um fator significativo para a adoção dos procedimentos contábeis é o apoio da gestão, pois, muitas vezes, o profissional da área contábil pode demandar a ajuda de profissionais de outros setores da instituição que trabalham em atividades que refletem nas atividades contábeis. Pode-se citar como exemplo, a necessidade da formação de uma comissão de servidores para efetuar a reavaliação de determinados itens (equipamentos de tecnologia da informação, máquinas que sejam utilizadas por um laboratório específico, dentre outros). Uma vez que os profissionais da contabilidade não possuem capacidade de avaliar especificidades técnicas de determinado item pela complexidade dos dispositivos das normas.

Todavia, ao questionar o grau de envolvimento da alta gestão na qualidade das informações contábeis, percebe-se que mais de 70% consideram o grau de participação da gestão baixo ou nulo, o que faz inferir que a falta do apoio dos gestores influencia

negativamente na qualidade dos dados das demonstrações contábeis. Fato que, conforme afirmam Gomes da Silva; de Souza Gonçalves, (2015), atrapalha o seguimento de melhoria da *Accountability* no setor público.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi avaliar o grau de adoção dos procedimentos para mensuração do ativo imobilizado IFES aos padrões internacionais de contabilidade. Este trabalho foi enviado à 102 responsáveis pelo setor contábil de instituições públicas de ensino superior e obteve dados correspondentes a 49% do universo total da amostra. Por conseguinte, as análises demonstradas nessa pesquisa se detiveram apenas ao total do respectivo quantitativo respondente.

Os resultados indicam que 70% dos profissionais consideram que as normas internacionais de contabilidade, relativas à mensuração de ativos, são observadas parcialmente, 17% consideram que as normas não são observadas e apenas 13% indicam que as normas sobre a mensuração de ativos são totalmente observadas. Desta forma, infere-se que há uma baixa adesão às normas prescritas pela legislação e pelas normas internacionais de contabilidade.

Avaliou-se que os profissionais entrevistados responderam acerca da observância às normas internacionais referente à mensuração de ativos, tenham respondido que 94% observam as normas total ou parcialmente e 19% realizaram a avaliação por perda por irre recuperabilidade. Assim como 39% identificaram e analisaram os bens que se tornaram obsoletos e 61% não realizaram a reavaliação dos bens do ativo imobilizado. E 56% das entidades pesquisadas ainda não realizou a avaliação por perda por irre recuperabilidade e 25% dos profissionais responderam que desconhecem se o procedimento foi realizado.

Outro aspecto importante sobre a pesquisa realizada é o fato de que 42% das instituições ainda não tem a política de divulgar as informações relativas à reavaliação em notas explicativas. Com relação ao tema de redução o valor recuperável o percentual é ainda maior, 77% afirmam que não efetuam a divulgação em notas.

Portanto, por meio das respostas encontradas na pesquisa, observa-se que ainda existem grandes dificuldades na adoção dos procedimentos para mensuração do ativo imobilizado e que os valores evidenciados nem sempre refletem o valor real desses itens, nas demonstrações patrimoniais das instituições.

Desta forma, na ausência da capacidade dos órgãos de impor sanções direta aos seus agentes, na perspectiva de responsabilizá-los pelos seus atos, caberia à STN e demais órgãos fiscalizadores impor a responsabilização ao não cumprimento dos procedimentos. Não obstante, cabe também às instituições a que os agentes contábeis estão vinculados, promoverem uma formação continuada, na perspectiva da melhoria contínua de seus atos. Face que a instituição como um todo tende a melhorar quando a administração de seus bens é controlada e avaliada seguindo as normas e os padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Diante da complexidade e necessidade da adesão do setor público aos padrões internacionais de contabilidade, sugere-se que as instituições invistam em sistemas que facilitem o controle da mensuração de seus ativos. Assim como, sejam realizados treinamentos para os profissionais da área e de outras áreas que envolvam guarda, utilização, controle e avaliação do imobilizado.

Recomenda-se como oportunidade de pesquisa uma avaliação posterior, a fim de se verificar se há aumento na melhoria do trato das questões contábeis quais sejam: possibilidade de capacitação pelos agentes das instituições, verificação de adesão à sistemas modernos de controle de ativos imobilizados e demais percepções que se julguem necessárias para que as informações sejam precisas e evitem o desperdício de recursos públicos, bem como possibilitem maior transparência dos dados e informações para a sociedade em geral.

REFERÊNCIAS

- Almeida, M. C. (2014). Curso de Contabilidade Avançada em IFRS e CPC. Ed. Atlas, São Paulo.
- Brasil. (2009). Decreto-lei nº 6.976, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.
- Brasil. (2000). 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.
- Brasil. (1964). Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964: Estatui normas gerais de direito financeiro e para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.
- Brasil. (2001). Lei nº. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de

Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

- Brasil. (2008). Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
- Carvalho, R. M. F.; Ferreira, L. O. G.; & Lima, D. V. (2012). Processo de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público Face aos Padrões Internacionais: Um Estudo de Caso na ANATEL. *Revista Universo Contábil*, 8 (3), 62-81.
- Castro, D. P. (2013). *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. Ed. Atlas, São Paulo.
- 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 – NBC TSP 16.10. *Revista de Informação Contábil*, 11 (2), 1-18.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2019). Norma Brasileira de Contabilidade PG 01, de 07 de fevereiro de 2019. Código de Ética do Contador.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2008). Resolução nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T SP 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do Setor Público.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2010). Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, Editadas pela International Federation of Accountants (IFAC), traduzidas para o português.
- Da Silva Neto, A. F., Gomes da Silva, J. D., & de Souza Gonçalves, R (2015). Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Mecanismo Institucional Estatal de Melhoria da Accountability. *REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 5(3).
- Halik, A. (2015). Redução ao valor recuperável de ativos: uma análise no setor público federal no Brasil. *Revista de Controle: Doutrina e Artigos*, 13 (1), 64-79.
- Hartwig, G. (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 (1), 10-23.
- Manual do SIAFI, Macrofunção 02.03.30. Versão 65. Última modificação 16/12/2016. Disponível: <http://manuaisiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330/>. Acesso em 13/08/2018.
- Manual do SIAFI, Macrofunção 02.03.35. Versão 5. Última modificação 11/03/2016. Disponível: <http://manuaisiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020335/>. Acesso em 13/08/2018.

- MCASP. (2019). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. (8ª ed). Ministério da Fazenda. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional.
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*. Elsevier, 25 (9), 272-285.
- Rosa, F. S., Silva, L. C., & Soares, S. V. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Contabilidad y Negocios*, 10, (19), 27-42.
- Silva, L. M. (2014). *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. Ed. Atlas, São Paulo.
- Woon, P., Chatterjee, B., & Cordery, C. J. (2019). Heritage reporting by the Australian Public sector: possibilities from the concepts of new public governance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32 (2), 612-631.
- Zanoteli, E. J., Amaral, H. F., & de Souza, A. A. (2015). Intangible assets and the accounting representation crisis. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 8(1), 003-019.