

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
DEPARTAMENTO DE APOIO A PESQUISA
PROGRAMA INSTITUCIONAL DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA

Critérios e Métodos para a Aplicação da Depreciação e do Teste de
Recuperabilidade (*Impairment*) no Setor Público

Bolsista: Dellano Souza Campos, CNPq.

MANAUS
2014

Critérios e Métodos para a Aplicação da Depreciação e do Teste de
Recuperabilidade (Impairment) no Setor Público

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
DEPARTAMENTO DE APOIO A PESQUISA
PROGRAMA INSTITUCIONAL DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA

RELATÓRIO FINAL

PIB-SA/0062/2013

Critérios e Métodos para a Aplicação da Depreciação e do Teste de
Recuperabilidade (*Impairment*) no Setor Público

Bolsista: Dellano Souza Campos, CNPq
Orientadora: Mariomar de Sales Lima, D.Sc.

MANAUS
2014

Todos os direitos deste relatório são reservados à Universidade Federal do Amazonas, ao Grupo de Pesquisa em Contabilidade e Controladoria Organizacional e aos seus autores. Parte deste relatório só poderá ser reproduzida para fins acadêmicos ou científicos.

Esta pesquisa, financiada pelo Conselho Nacional de Pesquisa – CNPq, através do Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica da Universidade Federal do Amazonas, foi desenvolvida no âmbito do Grupo de Pesquisa em Contabilidade e Controladoria Organizacional.

“A tarefa não é tanto ver aquilo que ninguém viu, mas pensar o que ninguém ainda pensou sobre aquilo que todo mundo vê.”

Arthur Schopenhauer

RESUMO

O estudo centra-se na elaboração de critérios-base para a realização da depreciação e do teste de recuperabilidade no setor público em uma instituição pública federal de ensino superior que está buscando se adequar as novas regras do processo de convergência das normas contábeis. Trata-se de um estudo de caso, realizado por meio de pesquisa documental, utilizando-se de relatórios e a observação sistemática para verificar o fluxo de informação contábil relativos aos imobilizados ativos da instituição. Para tanto utilizou-se ainda os dados contábeis de controle patrimonial e do sistema contábil – Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI. Considerando que as pesquisas relacionadas ao tema abordado ainda são escassas, este estudo se torna de fundamental importância, pois se busca trazer colaborações adicionais no que se refere tanto aos termos práticos e teóricos.

Palavras chave: Depreciação; Teste de Recuperabilidade; Bens Ativos.

ABSTRACT

The study focuses on the development of criteria for achievement-based depreciation and impairment testing in the public sector at a public institution of higher education who is seeking to adapt to the new rules of the convergence of accounting standards. This is a case study, to be conducted through desk research, using reports and systematic observation to verify the flow of accounting information relating to the fixed assets of the institution. For that we still use accounting data sheet control and accounting system - Integrated Financial Management System - SIAFI. Whereas the research related to the topic discussed is scarce, this study becomes of paramount importance, as it seeks to bring additional collaborations with regard to both practical and theoretical terms.

Keywords: Depreciation; Impairment testing; Real Assets.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 09 |
| 1.1 Justificativa..... | 12 |
| 1.2 Objetivos De Pesquisa..... | 14 |
| 1.3 Metodologia..... | 14 |
| 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA..... | 17 |
| 2.1 O processo de Convergência às normas Internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público..... | 17 |
| 2.2 Aspectos relevantes a Implantação da Depreciação no Setor Público..... | 20 |
| 2.3 O Teste de Recuperabilidade (Impairment) no Setor Público..... | 23 |
| 3. RESULTADOS E DISCUSSÕES..... | 25 |
| 3.1 Unidade de Análise..... | 25 |
| 3.2 Modelo para Depreciação e Aplicação do Teste de Recuperabilidade no Setor Público..... | 25 |
| CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES..... | 31 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 33 |
| CRONOGRAMA..... | 36 |

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade aplicada ao setor público assim como a empresarial, atravessa um momento de transição e padronização. As *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) são referenciais a serem adotados pelos demais países para que se tenha uma normatização global da contabilidade praticada pelas instituições públicas em consonância com as normas internacionais. Este processo de transição é decorrente de inúmeros fatores, entre eles, a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e a da Portaria do Ministério da Fazenda n. 184 de 25 de agosto de 2008.

Com efeito, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), foram um marco conceitual para uma transformação significativa no tratamento do ativo imobilizado no setor público. Estes acontecimentos são responsáveis pela mudança no foco da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, saindo do enfoque estritamente orçamentário para o patrimonial, sendo os principais aspectos a serem levados em conta os relativos ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos, assim como a determinação dos seus valores contábeis, valores de depreciação e perdas ou ganho de valor a serem reconhecidos (MACÊDO et al.,2010, p. 69-9).

Segundo Carvalho, Lima e Ferreira (2012), após a Lei n. 4.320/64 ter sido recepcionada pela Constituição de 1988, e a promulgação da Lei n. 101 /2000, Lei de responsabilidades fiscal, gerou-se uma aplicabilidade maior desta em relação à primeira, sem haver, no entanto, mudanças práticas sobre o enfoque patrimonial. Segundo o mesmo autor, a Contabilidade Pública passava por uma desatualização inerente à falta de dispositivos técnicos, ocasionando não cumprimentados procedimentos contábeis dispostos na Lei 4.320/64, especialmente no que tange à depreciação e atualização de valor econômico de ativos que servem ao funcionamento das entidades deste setor.

Para resgatar estes aspectos fundamentais da teoria contábil, levando em conta a internacionalização das normas contábeis, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº. 1.136/08 aprovou a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, com o objetivo de mensurar e reconhecer os métodos de depreciação, amortização e exaustão, bem como suas divulgações nas demonstrações contábeis.

Mencionada Resolução traz a essência da convergência das normas brasileira de contabilidade para as internacionais, e no que diz respeito aos aspectos sobre depreciação, amortização e exaustão almeja que figure de forma real e transparente nas demonstrações contábeis, os efeitos destes itens no patrimônio das entidades públicas, bem como servir de base para tomada de decisão dos gestores.

De acordo com Scharf et al (2008), a depreciação em seu sentido macro é um desgaste natural que ocorre ao longo do tempo devido fatores físicos, oriundo do uso contínuo ao qual estão destinados, perda de utilidade, ou seja, obsolescência tecnológica. Quanto ao setor público, Silva (2009) descreve a importância da aplicação da depreciação a uma real mensuração dos valores dos ativos nas demonstrações contábeis, pelo fato de grande parte dos ativos imobilizados possuírem vida útil determinada ou limitada, e porquanto as entidades públicas irão dispor de um número pré-fixado de períodos contábeis futuros, onde deverão ser inclusos gradativamente a apropriação como custo ou despesa sob as formas de amortização, depreciação e exaustão, sendo usadas segundo sua natureza.

Em continuação, Carvalho, Costa e Oliveira (2010) discorrem sobre outro fato importante e que deve ser tratado de forma específica, que é a respeito neste processo de depreciação, ao teste de recuperabilidade, que resulta em *impairment* ou reavaliação no setor público. E segundo os autores referenciados, existem pronunciamentos relativos ao teste como: o Governmental Accounting Standards board, International Public Sector Accounting Standards e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor Público (Gasb 42, os

Ipsas 21 e 26 e a NBC T 16.10), que tratam sobre conceito, aplicação do teste, em quais ativos devem ser aplicados e o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação da perda por impairment.

No entanto, Silva (2011) acentua que a verificação real da situação patrimonial dos órgãos públicos seja em quaisquer das esferas, é dificultada pela existência de alguns ativos que estão mensurados com valores ilusórios, devido, dentre outros motivos, aos efeitos da inflação, e o não reconhecimento causados pelas despesas causadas pela depreciação, amortização ou exaustão, segundo o que se aplica. Pela falta de uma confiável e atualizada avaliação há possibilidade de uma unidade do setor público esteja apresentando em suas demonstrações resultados positivos ao passo que de fato sofra perda contábil patrimônio.

Seguindo este pensamento, Carvalho, Costa e Oliveira (2010) comentam que embora o padrão internacional sobre *impairment* ter sido aprovado em 2003 e no país a NBC T 16.10 traz a necessidade da aplicação do teste de *impairment* para ativos do setor público (CFC, 2008b), esta norma não discorre sobre os critérios e formas para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de reavaliação e da perda por *impairment*.

Ao mesmo passo que a depreciação também é um desafio tendo em vista que as instituições públicas não possuem modelos práticos estudados. Assim, segundo Machado, Freytag e Maliski(2012, P.2), dentre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao setor público recentemente aprovadas, está a NBC T 16.9 aprovada pela Resolução CFC 1136/08, com a qual as instituições públicas deverão se moldar em face dessa nova realidade, e seus administradores, conseqüentemente deverão obrigatoriamente rever seus conhecimentos sobre os itens supracitados.

Como visto, depreciação e Teste de recuperabilidade são aplicações contábeis que se complementam e interdependem. No entanto, a dificuldade está em se adequar a tais mudanças, haja vista serem procedimentos inéditos no setor público, o que traz consigo

inúmeras dúvidas aos gestores, por não haver um modelo preposto a ser seguido e variantes como taxas, valor justo, desconhecidas na seara governamental. Diante do cenário das novas práticas contábeis no setor público, tem-se como problema e questão de pesquisa geral deste estudo a análise de *como estruturar um modelo no setor público, a partir de critérios, formas e definições contábeis quanto a taxas e valores dos itens patrimoniais, visando a implantação dos procedimentos de depreciação e teste de recuperabilidade dos bens ativos?*

1.1 Justificativa

Recentemente a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) n.º 437/2012, ratificou e normatizou que até 2014 todos os entes federação deverão aplicar os procedimentos patrimoniais e contábeis de depreciação, exaustão, amortização, redução ao valor recuperável e a reavaliação, quando for o caso.

Deste modo, sendo a convergência e a consequente harmonização no contexto internacional das diretrizes contábeis, uma necessidade que advém do próprio mercado e da exigibilidade imposta pelos próprios investidores e credores, esse processo ocorre com a finalidade de tornar mais eficaz e clara a qualidade das informações contábeis junto à seus usuários, internos ou externos e em particular neste estudo, o setor público e a sociedade brasileira, que estão incessantemente em busca de um gestão de qualidade e transparência do patrimônio público.

Para que esse fim seja alcançado às informações geradas pelos relatórios institucionais devem ser compreensíveis e devem representar de maneira real os valores registrados dos elementos contábeis, compreendidos pelo ativo, passivo, receitas e despesas (CARLIN, 2008). Todavia, a contabilidade aplicada ao setor público não tem atingido sua finalidade intrínseca, que é a de fornecer informações precisas, isentas de erros como, por exemplo, a evidenciação e a mensuração dos seus ativos.

Não obstante, o setor público tem-se utilizado a contabilidade com o intuito de cumprir as formalidades impostas pelas leis orçamentárias, normas financeiras e manuais a fim de que a fiscalização dos órgãos pertinentes possam ser realizadas, deixando a segundo plano o fornecimento de instrumentos de tomada de decisões e acesso à informações de forma facilitada e transparente aos gestores públicos e a população respectivamente (NASCIMENTO, 2008).

Para Souza, Borba e Alberton (2009, p. 12) apud Cardoso (2011, p.7), o processo pelo qual o país atravessa de convergência aos padrões internacionais de contabilidade tem evidenciado a obrigatoriedade da reavaliação do ativo imobilizado com a realização do impairment test no setor público. Tal como na mesma linha de pensamento ao justificar a relevância de seu estudo, Santos (2009, p. 22) observa que “uma alteração patrimonial em virtude de uma reavaliação, pode alterar a interpretação das informações contábeis da empresa, evitando o risco de uma avaliação incorreta dos ativos existentes”.

Observado que este estudo focaliza-se nos critérios e formas para aplicação da depreciação e do teste de recuperabilidade no setor público, pretende-se contribuir de forma adicional com a teoria existente, com o intuito de elaborar critérios-base para que sejam aplicados os procedimentos acima mencionados em uma instituição pública federal que está buscando se adequar as novas regras, iniciando com o controle patrimonial em conformidade com as normas contábeis. Espera-se também se obter empíricas já que o estudo centrar-se-á também no levantamento dos entraves gerais encontrados para preparar o campo de trabalho assim como os benefícios trazidos a mesma no momento de evidenciar e mensurar os seus ativos.

Por conseguinte trará contribuições práticas, dispondo o referido estudo para reforçar o embasamento teórico e auxiliar na aplicação desses procedimentos em órgãos públicos semelhantes, manifestando assim os benefícios trazidos aos gestores em suas tomadas de

decisões, pois os valores dos ativos nas demonstrações não serão irrisórios, servindo como um suplemento de informação para implantação e adoção destes procedimentos contábeis que hoje são obrigatórios. Considerando que as pesquisas relacionadas ao tema abordado ainda são escassas, este estudo se torna de fundamental importância, pois se busca trazer colaborações adicionais no que se refere tanto aos termos práticos e teóricos.

1.2 Objetivos

O objetivo macro deste estudo é analisar a proposta de aplicação do teste de recuperabilidade e da depreciação, a partir do estabelecimento de critérios e formas de definição de taxas e valores contábeis baseados na teoria contábil e nas NBCT SP pertinentes, bem como nas especificidades de uma Instituição Pública de Ensino Superior.

Para que o fim almejado seja alcançado, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- Examinar os relatórios contábeis e administrativos sobre os bens patrimoniais imobilizados, a fim de estabelecer os métodos, formas e procedimentos contábeis de teste de recuperabilidade e depreciação quanto a: taxas de desconto, valor em uso, valor recuperável, valor justo, vida útil e valor residual;
- Aplicar os métodos e procedimentos estabelecidos aos itens patrimoniais na unidade de análise;
- Propor um modelo contábil que atenda aos requisitos da depreciação e teste de recuperabilidade.

1.3 Metodologia

Os procedimentos metodológicos adotados para a consecução dos objetivos da pesquisa proposta são os descritos abaixo:

Classificação da pesquisa

Esta pesquisa classifica-se como sendo de natureza descritiva, documental e participante. Neste sentido, como afirma Marconi e Lakatos (2002, p. 20), o principal foco da pesquisa descritiva é o relato das características de determinada população ou fenômeno, ou então, criar relações entre as variáveis investigadas, umas das características mais acentuadas estão na coleta de dados, tais como observação sistêmica.

Como pesquisa documental, Gil (2002, p. 4), conceitua aquela que se vale de materiais que não recebem ainda um material analítico, ou que ainda poderão ser revistos de acordo com os objetivos da pesquisa. E ainda identificando os procedimentos metodológicos, o referido autor, descreve que a pesquisa participante é qualificada pela relação de dependência entre os pesquisadores e os membros das situações investigadas.

Unidade de Análise

A unidade de análise, identificada como local de investigação a ser estudado é uma unidade administrativa da Universidade Federal do Amazonas, cuja escolha foi feita levando em consideração a oportuna possibilidade de acesso ao pesquisador e pela grande quantidade, diversidade e relevância de bens que a instituição tem lá em sua posse que permite um estudo com visão holística de bens ativos e procedimentos, que perfeitamente podem representar e se estender ao restante da IES.

Instrumentos de coletas e análises de dados

Como exposto a acima, os dados foram coletados por meio de pesquisa documental, tendo sido elaborados relatórios de observação sistemática para verificar o fluxo de informação contábil relativos aos imobilizados ativos da instituição. Para tanto, utilizou-se ainda os dados contábeis de controle patrimonial e do sistema contábil – Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI.

Os dados e parâmetros para elaboração dos métodos, formas e procedimentos foram pesquisados por meio de cotação de valores de compra, valores de mercado na *internet*, taxas usadas em organizações semelhantes, entre outros, que melhor reflitam as características, circunstâncias e localização dos bens. Ademais, foi manuseado também para consecução do estudo um levantamento bibliográfico, compatibilizando teoria e legislação específica sobre as necessidades da depreciação e teste de recuperabilidade, a fim de dispor de base teórica confiável para tomar as decisões cabíveis no que tange aos procedimentos que serão aplicados na instituição.

As informações adquiridas foram processadas e os dados selecionados tabulados, estratificados por espécie e semelhança, descritos e pormenorizados (com uso de modelos gráficos, tabelas, quadros e esquemas para explicação e melhor entendimento). Em fase final, foram aplicados os métodos aos bens imobilizados na unidade de análise em conformidade com as normas contábeis examinando-se a aderência e o efeito em relação aos procedimentos de depreciação e teste de recuperabilidade.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O processo de Convergência as normas Internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

O cenário atual caracteriza-se como sendo de transição e convergência da contabilidade aplicada ao setor público em razão das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), que buscam harmonizar a contabilidade adotada em instituições públicas de acordo com as normas internacionais.

Concernentemente as normas supracitadas Lima, Santana e Guedes (2009) afirmam que as IPSAS de modo geral demandam a conversão dos critérios de evidenciação e reconhecimento dos Ativos, Passivos, Receitas e Despesas, assim como os relatórios da situação financeira das instituições, os resultados dos exercícios e as mudanças nas posições financeiras e do patrimônio Líquido no âmbito do setor público.

Mencionada transição decorre de inúmeras razões, entre as mais significativas estão a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e a da Portaria do Ministério da Fazenda n. 184 de 25 de agosto de 2008. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) foram a estrutura fundamental e conceitual para a mudança significativa no tratamento do Imobilizado no setor público brasileiro.

Devemos destacar que essa harmonização decorre da constante necessidade dos usuários internos e externos da Contabilidade de possuírem informações relevantes e confiáveis que possam auxiliá-los em suas tomadas de decisões. “O processo de globalização vem impondo demandas de informações contábeis, o que exige a criação de Sistemas de Informação que respondam, integral e tempestivamente, a quaisquer usuários internos ou externos.” (STN, Manual Técnico de Contabilidade aplicada ao Setor Público).

De acordo com a portaria MF nº 184 da STN foram propostas medidas, dentre outras ações, estimular a harmonização dos procedimentos contábeis aplicados nas instituições públicas com as diretrizes convergidas internacionalmente. Sendo este o trecho disposto na portaria a respeito das obrigações da STN neste processo:

Art. 1º, II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2008, p. 1). Em razão disso, a STN criou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), foram um ponto crucial teórico para uma significativa mudança na forma de como proceder no tratamento do ativo imobilizado do setor público. Estes fatos são responsáveis pela mudança no foco da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, partindo de um enfoque precisamente orçamentário para o patrimonial, sendo os principais atributos a serem levados em consideração os relativos ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos, assim como a fixação dos seus valores contábeis, valores de depreciação e perdas ou ganho de valor a serem reconhecidos (MACÊDO et al., 2010, p. 69-9).

Em uma busca de reatar os princípios fundamentais da teoria contábil, em detrimento da padronização das normas contábeis, as resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº. 1.136/08 aprovou a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, (CFC) nº. 1.137/08 aprovou a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público e CFC) nº. 1.292/10 aprovou a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, tendo por alicerce o Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) (IAS 36 do IASB), essas resoluções trouxeram em si a pretensão do Conselho Federal de

Contabilidade de mensurar e reconhecer os métodos de depreciação, amortização e exaustão, assim como de determinar os procedimentos a serem adotados pela entidade para certificar que os seus ativos não estejam registrados contabilmente por valor que exceda os seus valores recuperáveis, promovendo com isso uma maior confiabilidade nas informações prestadas em suas demonstrações contábeis.

Aludidas resoluções anteriormente citadas trazem em seu arcabouço conceitual a natureza das convergências das normas brasileiras de contabilidade para as internacionais, e no que tange aos quesitos referentes a depreciação, amortização e exaustão, bem como da redução ao valor recuperável de ativos anseia que os dados ilustrem de maneira real e acessivelmente clara nos relatórios contábeis, apresentando os resultados destes itens no patrimônio das instituições públicas, destarte servir de fundamento sólido e preciso para adoção de medidas decisórias por parte dos gestores.

Um dos principais balizadores dessas mudanças na contabilidade pública é uma procura contínua de uma fidedigna identificação, reconhecimento, mensuração, registro e evidenciação de todos os ativos e passivos dos entes públicos (Filho e Feijó, 2012). Ainda nesse contexto Severo e Oliveira (2012) discorrem que com a real aplicação das NBCASPs, elaboradas em consonância com os princípios contábeis, pretende-se obter uma melhor evidenciação e avaliação do patrimônio público, visto que, esses princípios certificam, através de suas aplicações, a realidade da situação do patrimônio público em toda sua extensão em tempo hábil a quem de direito interesse ou necessite.

Silva (2011) destaca que a averiguação real da situação do patrimônio dos órgãos públicos, tem encontrado entraves causados pelas existências de determinados ativos estarem assentados nos sistemas de patrimônio com valores insignificantes, valores estes que decorrem como consequência da inflação e do não reconhecimento das perdas causadas pela depreciação, amortização e exaustão, de acordo com cada caso. Com isso, pode acontecer de

que o Governo Federal, Estadual ou Municipal, possa estar apresentando resultado superavitário em suas contas e concomitantemente está tendo um decréscimo no seu patrimônio.

2.2 Aspectos relevantes a Implantação da Depreciação no Setor Público

A depreciação é definida pelo pronunciamento técnica CPC 27 Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 16 como uma alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil, seguindo o mesmo parâmetro a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão define depreciação como a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência, da mesma forma em detrimento das definições apresentadas Silva (2011) compreende que a depreciação é a apropriação do desgaste de um bem tangível em face de sua utilização durante determinado período de tempo fixado como vida útil, em uma concepção de absorção do bem imobilizado ao longo de um lapso temporal, no qual essa parcela de desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência para organização, deve ser deduzida do valor dos o valor de aquisição, produção ou construção dos bens tangíveis em consonância as NBCASPs.

Silva (2009) traz a importância da aplicação da depreciação como sustentação da real evidenciação da valoração dos ativos nos relatórios contábeis, pela razão de a maioria dos itens do imobilizado possuem vida útil pré-determinada ou limitada, enquanto as entidades públicas disporão de pré-fixados períodos contábeis futuros em que deverão ser apropriados proporcionalmente as parcelas de depreciação como custo ou despesa, Santos e Almeida (2012) relata que o reconhecimento dos mesmos terá início a partir do momento em que o bem estiver em condições de uso o que não significa que obrigatoriamente deverá ser ao mesmo tempo em que o item for usado e continuará a ser apropriado até quando o valor líquido contábil do bem for igual ao seu valor residual, que consoante Carvalho, Lima e

Ferreira (2012) é o montante líquido do bem que a entidade esperaria obter com sua venda ao final de sua vida útil, excluindo os gastos estimados com a sua alienação.

Ainda ressaltando quanto aos métodos a serem adotados para aplicação da Depreciação a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão sugere os métodos das quotas constantes, das somas dos dígitos e das unidades produzidas, Borghetti et al. (2012) descrevem sobre cada um dos métodos sugeridos, ressaltando que nas quotas variáveis os ativos utilizados são aqueles com maior desgaste físico em relação a obsolescência, sendo a depreciação entendida como custo variável de acordo com o nível de atividade da entidade e os principais métodos dessa forma de depreciação é com base em horas trabalhadas e unidades produzidas, já o métodos das quotas constantes é o mais utilizado por ser simples e partir da premissa que a depreciação acontece em função do tempo e que a degradação física é contínua e constante ao longo dos anos, ainda discorrendo sobre os métodos Borghetti et al. (2012) explica que o método das cotas decrescentes é usado para os itens tangíveis em que a obsolescência é mais acentuada, utilizando uma fração para cálculo da depreciação, onde o denominador corresponde a soma dos algarismos e o numerador é equivale ao número de anos de vida útil do bem imobilizado para o primeiro ano, já no segundo ano é número de anos de vida útil menos um e assim sucessivamente nos períodos vindouros, finalmente o método das quotas crescentes indica a mesma como um valor a ser apropriado no intuito de no final da vida útil do bem exista recursos para substituí-lo, assim sendo, a depreciação deixa de se ruma conta redutora do ativo e se torna um investimento e por isso possui natureza de depósito, devendo render juros constantes e consequentemente render em uma depreciação cada vez maior.

Contudo, a escolha por parte da entidade do método através do qual será calculada a depreciação pode ser escolhida em razão do “método que melhor reflita o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados incorporados no ativo.

O método escolhido é aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que haja uma mudança no padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços” (CFC; IPSAS 17 2010 p.478), levando em conta também a função da capacidade dos sistemas de controle patrimonial e de laudos técnicos, salientando que a forma como a depreciação será aplicada definirão o impacto no patrimônio do órgão, acarretando se não adotados os procedimentos corretos a não evidenciação correta do patrimônio (Silva et al. 2012), dito isto Carvalho, Ferreira e Lima (2012) justifica a necessidade de ser revisar ao menos a cada final de ano o valor residual e a vida útil dos ativos devido a necessidade de que haja sempre confiabilidade nas informações retiradas da execução da depreciação, fornecidas nos relatórios contábeis periódicos da entidade.

2.3 O Teste de Recuperabilidade (Impairment) no Setor Público

Em prosseguimento Carvalho, Costa e Oliveira (2010) disserta sobre outro fator de extrema relevância que deve ser tratado de forma distinta, relacionado ao processo de depreciação, que é o teste de recuperabilidade, que resulta no chamado impairment ou reavaliação no setor público. Segundos os autores referenciados, já existem alguns pronunciamentos relacionados ao teste, entre os quais podemos citar os: Governmental Accounting Standards board, International Public Sector Accounting Standards e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor Público (Gasb 42, os Ipsas 21 e 26 e a NBC T 16.10), estes trazem um aporte teórico sobre conceitos importantes, aplicação do teste, os ativos em que este deverá ser aplicado e o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação da perda por redução ao valor recuperável impairment.

Seguindo este pensamento, Carvalho, Costa e Oliveira (2010) comentam que embora o padrão internacional sobre impairment ter sido aprovado em 2003 e no país a NBC T 16.10 traz a necessidade da aplicação do teste de impairment para ativos do setor público (CFC, 2008b), esta norma não discorre sobre os critérios e formas para o reconhecimento, a

mensuração e a evidenciação de reavaliação e da perda por redução ao valor recuperável dos ativos

Para Nascimento et al. (2013) após Ativo Imobilizado ser depreciado e resultar em um valor contábil, este pode não mensurar de forma fidedigna a realidade do bem, tornando-se necessário aplicar o teste de recuperabilidade (Impairment), que tem como finalidade dar seguridade que o Ativo Imobilizado não esteja sendo apresentado nas demonstrações contábeis com valores maiores do que os que possam ser recuperados com sua alienação, o Impairment está ligado a diminuição do retorno econômico esperado do Ativo, sendo assim, se o valor contábil líquido do mesmo for superior ao recuperável (Utilização ou venda) deve ser registrada uma perda por redução ao seu valor recuperável.

Embora Iudícibus, Martins e Gelbcke (2010, p. 233) confirmem que a regra quanto ao teste de recuperabilidade seja antiga, pelo fato de estar condicionada a especificação dos valores de custo ou de mercado, entre os dois, o menor, para Contabilidade Pública, a aplicação do teste de Impairment é recente, e concernente a isso Carvalho, Costa e Oliveira (2010) asseveram que há diversos entraves para que haja a operacionalização deste teste, a exemplo do efetivo aporte teórico das normas e seus critério de mensuração dos Ativos.

Costa, Oliveira e Carvalho (2009) condicionam que a aplicação do teste de recuperabilidade depende de uma correta mensuração dos Ativos e Passivos da entidade. O International Accounting Standards Board (IASB) e o Financial Accounting

Standards Board (FASB) têm arrazoado que informes contábeis imparciais possuem maior relevância e utilidade para os gestores nas tomadas de decisões do que as informações consubstanciadas em princípios conservadores. O Impairment segundo (GOX; WAGENHOFER, 2008) é uma concepção conservadora que tem como objetivo manter o valor justo de um ativo, contudo, reconhecendo e registrando somente as perdas e não os

ganhos, decorrentes de uma diferenciação positiva no benefício econômico esperado bem ou em seu potencial de serviço.

3 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta seção aborda-se o resultado final da pesquisa, o qual se originou da análise dos dados, evidenciados de acordo com a fundamentação teórica.

3.1 Breve perfil da IES pesquisada

A Instituição Federal de Ensino Superior na qual a pesquisa foi realizada se compõe de 14 unidades acadêmicas localizadas na capital e no interior do estado do Amazonas. Possui também 17 órgãos complementares de apoio interno, contando com os seus ativos imobilizados distribuídos nas unidades de ensino e nos setores administrativos.

O cenário de controle do patrimônio e contábil é realizado por dois sistemas, que são, o Sistema de Informações para o Ensino (SIE) e o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI). O SIE é utilizado para acompanhar o registro, controle, movimentação dos materiais e inclusive o funcionamento destes na Instituição de análise. O SIAFI, já é responsável pelo ambiente contábil necessário para o processamento de informações relativas aos fatos administrativos escrituráveis e para o controle financeiro das atividades relacionadas ao empenho, liquidação e pagamento.

O processo de aquisição dos bens móveis se dá inicialmente pelo recebimento físico do mesmo, devendo ser entregue pelo fornecedor ao Departamento de Materiais – DEMAT, que verifica a exatidão dos dados documentais para imediatamente inseri-los no Sistema de Informações para o Ensino – SIE, são cadastrados dados como quantidade, fornecedor, garantia, forma de aquisição, destino, data de transferência etc. Posteriormente, os documentos são enviados ao Departamento Financeiro, onde serão registrados no Sistema Contábil e confrontados com os dados já cadastrados no SIE.

3.2 Modelo para Depreciação e Aplicação do Teste de Recuperabilidade no Setor Público

Para fins de criação do modelo a seguir apresentado, foram realizados levantamentos

dos bens móveis em 2013 de uma Instituição de Ensino Superior junto ao Departamento financeiro - DEFIN para assim definirmos a amostra a ser trabalhada, amostra essa que foi feita com base nos valores mais relevantes das classes do Ativo Imobilizado da Instituição.

Posteriormente, a fixação da amostra, o procedimento foi encaminhá-la ao Departamento de Materiais – DEMAT que forneceu dados necessários à aplicação do modelo, como o Fornecedor do item, a Descrição detalhada de cada um, a licitação em que os mesmos foram adquiridos, a exata localização desses bens e o contato dos responsáveis por estes bens em cada localização.

Em posse das referidas informações, foi elaborado e enviado um questionário para os responsáveis técnicos dos bens em seus respectivos setores/departamentos solicitando que os mesmos fornecessem com base na real utilização dos itens as suas vidas úteis estimadas, e o estado de conservação desses bens para confrontar com o prazo de vida útil estimado pelo DEMAT, o do próprio fornecedor e a fixada pela Secretaria da Receita Federal, com o intuito de propor um modelo consistente e adequado a Instituição que atendesse a legislação e direcionasse de forma simples e objetiva a aplicação do teste de recuperabilidade.

Quadro 1: Modelo para aplicação do teste de recuperabilidade.

| Descrição detalhada do Bem | Custo Histórico | Depreciação Acumulada | Valor Contábil | Valor Novo | Custo Reprod. | Depreciação Acumulada | Valor Recuperável | Inflação | Fator de Inflação | Valor Recuperável | Perda por Redução ao Valor Recuperável | Índice de Impairment | ANO |
|---|-----------------|-----------------------|----------------|--------------|---------------|-----------------------|-------------------|----------|-------------------|-------------------|--|----------------------|------|
| Jogo de pratos p/ bateria : 2 pc 14", 1pc16" e 1 pc de 20" liga bronze MARCA: Krest ITEM DO PROCESSO: 00004 ITEM DE MATERIAL: 000047813 | R\$ 760,00 | R\$ 654,44 | R\$ 105,56 | R\$ 1.363,90 | R\$ 1.258,34 | R\$ 1.083,57 | R\$ 174,77 | 79,4605 | 0,5572 | R\$ 68,17 | R\$ 37,39 | 35% | 2008 |
| Baixo elétrico com 5 cordas com captação ativa MARCA: Strimberg ITEM DO PROCESSO: 00011 ITEM DE MATERIAL: 000047813 | R\$ 685,00 | R\$ 589,86 | R\$ 95,14 | R\$ 624,00 | R\$ 528,86 | R\$ 455,41 | R\$ 73,45 | - 8,9051 | 1,0978 | R\$ 56,44 | R\$ 38,70 | 41% | 2008 |
| Teclado Sintetizador com 61 Teclas. Demais especificações conforme Anexo I Termo de Referência do Edital. MARCA: YAMAHA ITEM DO PROCESSO: 00001 ITEM DE MATERIAL: 000047813 | R\$ 5.600,00 | | R\$ 5.600,00 | R\$ 4.684,80 | -R\$ 915,20 | -R\$ 648,27 | -R\$ 266,93 | -16,3429 | 1,1954 | -R\$ 223,36 | R\$ 5.823,36 | | 2009 |
| Caixa amplificadora. Demais especificações conforme Anexo I Termo de Referência do Edital. MARCA: ROLAND ITEM DO PROCESSO: 00009 | R\$ 3.950,00 | R\$ 2.797,92 | R\$ 1.152,08 | R\$ 1.789,99 | R\$ 637,91 | R\$ 451,85 | R\$ 186,06 | -54,6838 | 2,2067 | R\$ 287,40 | R\$ 864,68 | 75% | 2009 |
| Bateria Acústica profissional. Demais especificações conforme Anexo I Termo de Referência do Edital. MARCA: LORD MUSIC ITEM DO PROCESSO: 00002 | R\$ 2.280,00 | R\$ 1.583,33 | R\$ 696,67 | R\$ 2.639,00 | R\$ 1.942,33 | R\$ 1.348,84 | R\$ 593,49 | 15,7456 | 0,8640 | R\$ 358,93 | R\$ 337,74 | 48% | 2009 |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

O modelo acima proposto demonstra os valores reais do custo de aquisição dos bens acima dispostos, seguidos de seus respectivos valores de depreciações acumuladas que poderiam estar sendo apropriados mês a mês. Para fins de elaboração deste modelo, efetuou-se uma projeção fundamentada no valor de aquisição ou custo histórico real do bem e o prazo de vida útil estabelecido pela STN Macro função 020300 (2012).

Por conseguinte, através de pesquisas por meio da internet e contato aos fornecedores dos equipamentos, foram realizadas três cotações para cada bem a fim de se obter uma média sobre o valor de um equipamento novo similar àquele adquirido em determinado ano, assim como o custo de reposição de cada bem móvel apropriando a depreciação de acordo com o prazo da vida útil estimada pela STN.

Após o processo acima citado, foi calculado o percentual de inflação e o seu correspondente fator de inflação tomando a relação entre o valor de um bem novo similar ao antigo e o custo histórico real do bem, com isso o valor recuperável inflacionado ou deflacionado do bem foi encontrado e confrontado com o valor contábil líquido, resultando ou não em perda por redução ao valor recuperável e para efeito do cálculo médio da taxa de *impairment*, foi calculado o índice médio desses bens por ano.

O modelo apresentado é baseado no custo de reposição subtraído da depreciação e é indicado para ativos que tenham mudança na maneira como é utilizado durante a sua vida útil. Sendo que o custo de reposição do Ativo é estimado e depreciado para espelhar a situação real do mesmo, que não é novo, e então será deflacionado, tornando o valor estimado em moeda com o mesmo poder aquisitivo que o custo de Aquisição

Levando-se em conta os elementos acima, bem como nos fundamentos constantes deste estudo, apresenta-se no quadro 2 o modelo para aplicação da depreciação.

Quadro 2: Modelo proposto para Aplicação da Depreciação.

| | |
|--|--|
| Objeto a ser depreciado | Os itens do Ativo imobilizado que tiverem valores relevantes em relação ao total da Classe. |
| Descrição do bem | Descrição sucinta do item imobilizado |
| Valor Depreciável | Custo de um Ativo ou outro valor que possa substituí-lo com fidedignidade. |
| Valor Residual (se relevante) | Valor líquido que a entidade tem a expectativa de obter com razoável segurança com a venda de um Ativo no fim de sua vida útil, excluídos os valores desembolsados para a sua alienação. |
| Vida útil estimada pelos responsáveis técnicos (STN, fornecedores, especialistas). | O período de tempo esperado que o Ativo seja utilizado pela entidade ou as unidades produzidas durante o período de uso do Ativo, baseada no julgamento da entidade. |
| Aspectos relevantes à estimativa da vida útil | Uso que se espera ter do ativo pela capacidade estimada ou pelas unidades produzidas; O modo como o ativo será utilizado (Manutenções, quantidades de turnos que irá trabalhar etc.); A obsolescência técnica decorrente de modificações na produção ou progresso tecnológico. |
| Revisão do valor residual e da vida útil do bem | Periódica, no mínimo ao encerramento de cada exercício |
| Reconhecimento Inicial da Depreciação | Tem início a partir do momento em que o Ativo estiver em condições de uso, ou seja, em condições plenas de funcionamento pretendidas pela instituição e encerram-se |

| | |
|-------------------------|---|
| | quando o valor líquido contábil for igual a zero ou ao valor residual estimado, se houver. |
| Métodos de Depreciação | Linear, Saldos decrescentes e das unidades produzidas. |
| Informações pertinentes | Divulgar em notas explicativas informações pertinentes como os métodos de aplicação, vidas úteis, taxas, valores contábeis brutos e depreciações do início e fim do período, assim como qualquer mudança nesses quesitos. |

Fonte: NBC T SP n.º 16.9, 16.10 e IPSAS 17.

O modelo proposto acima para implantação da depreciação leva em consideração as legislações das NBC T SP n.º 16.9 e 16.10 e visam auxiliar os gestores na aplicação deste procedimento tão necessário para verificação da situação real do patrimônio dos entes públicos. Por consequência para aplicação correta do modelo apresentado os responsáveis pelo Controle do Patrimônio Físico deverão ter em suas posses os valores de mensurações dos itens do imobilizado detalhados, assim como um conjunto sistêmico em relatórios e inventários com natureza, quantidade, descrição e as características dos bens móveis.

Aos responsáveis pelo Controle Patrimonial Contábil cabe os cuidados com a classificação correta na contabilidade dos itens imobilizados que foram evidenciados, devem fazer os ajustes necessários às dados constantes na contabilidade com o controle físico, ter definidas em bases confiáveis vida útil econômica, taxas, valores residuais (se relevantes) e relatórios de controle da movimentação do Imobilizado.

Quanto a Depreciação as informações do saldo contábil deverão estar escrituradas, deverão ser observados os aspectos de reconhecimento da parcela e aplicação dos registros, com isso ao se aplicar o procedimento de depreciação haverá uma informação fidedigna em

relação aos valores constantes nos demonstrativos quanto aos bens do Imobilizado, ajudando a eliminar as distorções dos resultados anteriores e das análises antes da aplicação do método, oferecendo bases concretas de acordo com a legislação pertinente para os registros dos Ativos bem móveis, proporcionando assim um aporte confiável para prever o potencial de geração de riquezas, fazer previsões, aquisições, manutenções, trocas e baixas do Imobilizado.

CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

A Contabilidade Pública, assim como a Societária passa por um período de transição em face das harmonizações das Normas Contábeis, que visam tornar os procedimentos contábeis uniformes e mais confiáveis no que diz respeito às informações prestadas de cunho Financeiro, Econômico, Patrimonial e Social. Diante disso, uma mensuração adequada e fidedigna do Ativo Imobilizado é extremamente necessária para que os gestores possam avaliar a situação real do Patrimônio da Entidade, bem como para poder analisá-la, corrigir possíveis distorções na Contabilidade e prever os procedimentos necessários para fazer aquisições, trocas e baixas do Ativo Imobilizado, que é pode ser entendido como gerador de serviços no setor público.

Nesse contexto, a aplicação do teste de recuperabilidade (Impairment) e da implantação da depreciação tornam-se procedimentos indispensáveis as entidades para que sejam atendidas as disposições das normas aplicadas ao Setor Público e as Normas Internacionais, no entanto, a falta de maiores detalhes a respeito da Aplicação do Impairment e da depreciação no Setor Público por parte da STN, as inconsistências do Departamento de Patrimônio quanto ao controle físico confiável e cálculos dos valores respectivos, Sistema de Patrimônio atualizados com valores que não refletem a situação do Imobilizado, falta de profissionais treinados e capacitados, a não existência de diretrizes e parâmetros voltados especificamente para as entidades Públicas que possam evidenciar e fixar os valores justo, em uso, mercado, taxas de desconto etc.

A respeito das práticas contábeis de Depreciação de Teste de Recuperabilidade, este estudo mostrou que a entidade encontra-se em processo de adaptação aos novos padrões do Setor Público e das Normas Internacionais e tem enfrentado as dificuldades abordadas anteriormente, diante do exposto foi proposto um modelo para cada procedimento que busca contribuir não só para aplicação desses procedimentos, mas também para propor melhorias no

controle patrimonial, servindo de suporte para os gestores em suas tomadas de decisões e avaliações, sugerindo-se que haja mais discussões e pesquisas sobre os temas abordados, que ainda são escassos de aprofundamento na Contabilidade Brasileira Aplicada ao Setor Público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, R. de M. F.; LIMA, D. V. de; FERREIRA, L. O. G. Processo de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público Face aos Padrões Contábeis Internacionais: Um estudo de Caso na Anatel. Revista Universo Contábil, FURB, Blumenau, v. 8, n. 3, jul./set., 2012. p. 62-81. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2652>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. de S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – nbcasp: mudanças e desafios para a contabilidade pública. 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos112011/546.pdf>> acesso em: 10 fev. 2013.

BRASIL. Ministério do Estado da Fazenda. Dispões sobre as diretrizes a serem observadas no setor público. Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>> acesso em: 23 fev. 2013.

CARVALHO, L. N. G. de; COSTA, P. de S.; OLIVEIRA, A. T. de. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. Revista de Administração Pública. Vol. 44. No. 4 Rio de Janeiro. 2010.

MACHADO, R.; FREYTAG, D.; MALISKI, K. R. Mudanças de critério contábil na depreciação no setor público: um relato dos procedimentos realizados em uma instituição pública. Publicatio UEPG: Ciências Aplicadas. Vol. 20. No. 1. p. 100. 2012.

BRASIL. Lei n. 4320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm> acesso em: 11 fev. 2013.

SILVA, A. C. da; MACEDO, M. A. da S.; SAUERBRONN, F. F.; SZUSTER, N. Avaliação de ativos imobilizados no setor público: estudo de caso em uma organização militar da marinha do Brasil. RIC – Revista de Informação Contábil. Vol. 6. No. 3. P. 52-53. 2012.

SCHARF, L.; BORGERT, A.; PAES, S. G. A depreciação e a capacidade informativa das notas explicativas e quadros suplementares. 2008. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/245.pdf>> acesso em: 02 mar. 2013.

FRAGOSO, A. R.; FILHO, J. F. R.; LOPES, J. E. de G.; MACÊDO, J. M. A.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Normas brasileiras internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. Vol. 6. No. 4. p. 1-2. 2012.

SEVERO, F. R.; OLIVEIRA, S. R. M. Contabilidade do setor público: um enfoque na mensuração e avaliação do patrimônio. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/15semead/resultado/trabalhosPDF/441.pdf>> acesso em: 20 fev. 2013.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. Divulgação da informação contábil, governança corporativa e controle organizacional: uma relação necessária. Revista Universo Contábil. Vol. 4. No. 3. 2008.

BRASIL. Ministério do Estado da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Portaria n. 437, de 12 de julho de 2012. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_437_MCASP.pdf> acesso em: 20 fev. 2013.

CARDOSO, Domingos Norberto Fernandes. Implantação do impairment test no setor público. Disponível em:

<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/34878/000785059.pdf?...1>> acesso em: 17 mar. 2013.

GIL, Antônio Carlos. COMO CLASSIFICAR AS PESQUISAS? 2002. Disponível em: <ngd.ufsc.br> acesso em: 27 mar. 2013.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Efeito da Convergência das Normas Contábeis Brasileiras para As normas internacionais do IASB. Fipecafi, São Paulo, 2004. <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos42004/345.pdf>> acesso em: 26 abr. 2014.

SEVERO, Filipe Ribeiro; OLIVEIRA, Selma Regina Martins. Contabilidade Do Setor Público: Um Enfoque Na Mensuração E Avaliação Do Patrimônio. Fipecafi, São Paulo, 2009. <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf>> acesso em: 07 mai. 2014.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise Das Normas Brasileiras De Contabilidade Aplicadas Ao Setor Público – NBCASP: Mudanças E Desafios Para A Contabilidade Pública. Fipecafi, São Paulo, 2009. <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf>> acesso em: 13 mai. 2014.

<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos42004/345.pdf> **CRONOGRAMA DE ATIVIDADES**

| Nº | Descrição | Ago | Set | Out | Nov | Dez | Jan | Fev | Mar | Abr | Mai | Jun | Jul |
|----|------------------------------------|------|-----|-----|-----|-----|------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| | | 2013 | | | | | 2014 | | | | | | |
| 1 | Pesquisa bibliográfica | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | |
| 2 | Leitura de textos/ficham. | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | |
| 3 | Pesquisa de campo | | X | X | X | X | X | | | | | | |
| 4 | Red.prel.Relatório Final | | | | | | | X | X | X | | | |
| 5 | Elab.do Res.e Rel. Final | | | | | | | | | | X | X | |
| 6 | Prep.da Apres.Final p/ o Congresso | | | | | | | | | | | | X |

Legenda: X- Etapas realizadas.

X- Etapa a ser realizada.