

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Ivanildo Tomaz de Oliveira

UM ESTUDO SOBRE OS DESAFIOS DA IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Brasília, DF
2013

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana
Decano de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Tomás de Aquino Guimarães
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de
Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis - diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - noturno

Ivanildo Tomaz de Oliveira

UM ESTUDO SOBRE OS DESAFIOS DA IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências
Contábeis e Atuariais da Faculdade de
Economia, Administração e Contabilidade da
Universidade de Brasília como requisito à
conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências
Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis.

Orientadora:
Profa. Mestre Rosane Maria Pio da Silva

Linha de pesquisa:
Contabilidade para Tomada de Decisão

Área:
Contabilidade Pública

Brasília, DF
2013

OLIVEIRA, Ivanildo Tomaz de

Um estudo sobre os desafios da implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público / Ivanildo Tomaz de Oliveira - Brasília, 2013.

44 p.

Orientadora: Profa. Mestre Rosane Maria Pio da Silva

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia - Graduação) – Universidade de Brasília, 1º Semestre letivo de 2013.

Bibliografia.

1. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público 2. Ativo Imobilizado 3. Depreciação, Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável.

I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília.

II. Título.

Ivanildo Tomaz de Oliveira

UM ESTUDO SOBRE OS DESAFIOS DA IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
defendido e aprovado no Departamento de
Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade
de Economia, Administração e Contabilidade
da Universidade de Brasília como requisito à
conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências
Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis, avaliado pela seguinte
comissão examinadora:

Profa. Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Orientadora
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Prof. Mestre Edmilson Soares Campos
Examinador - Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Brasília, DF, 16 de julho de 2013

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me proporcionar saúde e disposição para que eu possa concretizar meus sonhos.

À minha esposa Flaviane Oliveira, que me apoiou na realização e conclusão do meu curso.

Aos meus amigos Felipe Augusto e Waleska Brenda, pela ajuda que me ofereceram fornecendo material de apoio para a confecção da presente Monografia.

À professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva pela orientação, paciência e compartilhamento de conhecimento, tão úteis na realização desta pesquisa.

Graças ao apoio de todas essas pessoas este trabalho pôde ser realizado!

UM ESTUDO SOBRE OS DESAFIOS DA IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO.

RESUMO

A edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, colocadas em prática pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, trouxe um novo enfoque a contabilidade pública brasileira, direcionando as ações mais incisivamente para a gestão patrimonial, ante uma visão anterior norteadas exclusivamente para a execução orçamentária. Tal mudança pode ser observada a partir da implantação definitiva dos procedimentos de depreciação, reavaliação e redução ao valor recuperável dos ativos imobilizados dos entes públicos, de acordo com o que estabelecem as Normas técnicas NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão e NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Desse modo, objetivando verificar os desafios enfrentados pelo Tribunal Regional Eleitoral do Distrito Federal na implantação desses novos procedimentos na contabilidade pública, realizou-se, na presente pesquisa, estudo de caso no referido órgão, a fim de verificar o seu grau de aderência as mencionadas normas editadas pelo CFC, a medida que se procedeu uma análise das determinações estabelecidas pelas NBCASP's comparando-as com as instruções trazidas pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, a fim de apurar possíveis divergências na abordagem do tema ocorridas na emissão das referidas publicações. Os resultados apontam que o TRE-DF aplica parcialmente as novas normas de contabilidade em seus bens do imobilizado, visto que, dos procedimentos disciplinados nas mencionadas normas, o referido Tribunal realiza, no momento, apenas a depreciação dos ativos imobilizados adquiridos a partir do exercício de 2010. O estudo demonstra, ainda, que a análise comparativa efetuada demonstrou que o MCASP consegue realizar um aprofundamento maior no tema, não obstante percebe-se que ambas as normas carecem de um maior detalhamento desses novos mecanismos contábeis, a fim de melhor auxiliar os operadores da contabilidade pública na execução desses procedimentos.

Palavras-chaves: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, Ativo Imobilizado, Depreciação, Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável.

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos tem sido observada a intensificação do processo de harmonização e convergência das práticas contábeis do setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade, tendo como objetivo principal propiciar a melhoria da tomada de decisão pelos gestores públicos, bem assim facilitar o acesso à informação contábil de maior qualidade pela sociedade em geral.

O referido fenômeno tem ocasionado diversas alterações nos procedimentos anteriormente adotados para mensuração e evidenciação do patrimônio público, haja vista a obrigatoriedade de adoção de novos procedimentos na contabilidade pública, tais como a adoção integral do regime de competência para receitas e despesas, a implementação

definitiva da depreciação, amortização, exaustão e reavaliação dos bens móveis e imóveis, bem como a introdução do procedimento de redução ao valor recuperável de tais itens.

O marco inicial para o desenvolvimento do processo de convergência as normas internacionais de contabilidade, pelo setor público brasileiro, pode ser verificado a partir da publicação da Portaria 184/2008 do Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública em relação 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.

A partir desse evento, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou, ao final de 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que se baseiam nas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), as quais possibilitaram a regulamentação definitiva, à realidade brasileira, dos procedimentos contábeis utilizados internacionalmente.

A Secretaria de Tesouro Nacional – STN, por sua vez, com a finalidade de se colocar em prática as referidas normas, editou o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), atualmente em sua 5ª edição, o qual trouxe determinações e orientações essenciais à implantação dos procedimentos necessários à concretização do processo de convergência por todas as esferas de governo.

Dentre as modificações trazidas pelas NBCASP's, destaca-se a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão e NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos, que tratam de procedimentos que possibilitaram o resgate da contabilidade patrimonial.

Silva (2009) destaca que o ensino da Contabilidade Pública ao longo dos anos tem sido restrito às questões orçamentárias e fiscais, ficando o estudo do patrimônio público limitado a um breve resumo de contas e lançamentos com singelo objetivo de conhecer tão somente a previsão orçamentária da receita e da despesa e a produção, ao final do exercício, de relatórios que permitam a prestação de contas dos administradores.

Vale lembrar que os temas Depreciação, Amortização, Exaustão e Reavaliação de Ativos, regulamentados por tais dispositivos, já estavam disciplinados na Lei 4.320/64, normativo que regula o direito financeiro brasileiro. No entanto, constata-se que somente a partir da publicação das NBCASP's e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP é que os mencionados dispositivos passaram a ser tratados como mecanismos obrigatórios na mensuração e avaliação dos bens públicos.

Desse modo, o presente estudo tem por objetivo apresentar uma avaliação sobre os desafios enfrentados pelo Tribunal Regional Eleitoral do Distrito Federal na implantação dos novos procedimentos de contabilidade pública, mais especificamente as que tratam da contabilização do ativo imobilizado, constantes das NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão e NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais de contabilidade possibilitou a renovação das práticas contábeis anteriormente aceitas, a partir da regulamentação trazida pelas NBCASP e pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), haja vista a inserção de novos conceitos e procedimentos que possibilitaram o melhor gerenciamento dos procedimentos utilizados na contabilidade pública, o que viabilizou a inclusão de uma nova atitude no setor, com o direcionamento desses novos procedimentos mais incisivamente a contabilidade patrimonial.

Nesse sentido, este tópico abordará as principais alterações observadas na mensuração e avaliação dos bens patrimoniais, inseridas pelos referidos dispositivos, buscando apurar a ocorrência de diferenças na abordagem do tema, a partir do que disciplinam as NBCASP, comparando-as ao conteúdo trazido pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP. Outrossim, o tópico fará uma análise sobre o tema a partir da bibliografia.

2.1. Mensuração de Ativos no Setor Público

Tendo em vista a delimitação definida para o presente estudo, o qual esta circunscrito aos bens registrados no ativo imobilizado, convém trazer a baila o conceito desse componente patrimonial exposto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, haja vista que possibilita um melhor entendimento do seu processo de mensuração, a partir da sua especificação conceitual. Assim, ativos no MCASP estão definidos como “recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”.

Portanto, o conhecimento do potencial de geração de benefícios por parte do ativo é que direciona a sua avaliação por parte do ente público. Nesse sentido, o MCASP dispõe que um ativo é reconhecido no patrimônio público quando for provável que benefícios futuros

dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.

Tal situação ficou relevada a segundo plano durante anos, em virtude do direcionamento das ações ao controle do orçamento público, em detrimento da gestão patrimonial, postura que foi definitivamente modificada a partir da introdução das NBCASP's e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, normativos que inseriram instrumentos que possibilitaram a adequada mensuração dos ativos sob controle dos órgãos públicos.

Segundo Silva (2009, p. 128), “no patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade”.

Nesse sentido, acrescenta o referido autor que, o ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição produção ou construção.

O MCASP, por seu turno, dispõe que mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis. Define, ainda, que a entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

Sobre a avaliação inicial, o MCASP destaca que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais, de modo que os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial tais como a depreciação, a reavaliação e a redução ao valor recuperável.

Por seu turno, as NBCASP definem a avaliação patrimonial como a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

Com relação ao ativo imobilizado, segundo as NBCASP, é mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção, incluindo os gastos adicionais ou complementares.

2.2. Depreciação de Ativos no Setor Público

Conforme Barros (2003, p.101), “a depreciação representa a importância correspondente à diminuição do valor dos bens resultantes do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal”.

Assim, posto que os bens registrados no ativo imobilizado apresentam vida útil limitada, excetuando-se os terrenos, observa-se a necessidade da utilização do mecanismo da depreciação para a evidenciação do desgaste por eles sofrido, de modo a demonstrar a sua real capacidade em gerar benefícios econômicos futuros para a instituição.

Conforme Silva (2009, p. 135/135), “a maior parte dos ativos imobilizados tem vida útil limitada e, portanto, sua utilização pela entidade pública ocorrerá por um número finito de períodos contábeis futuros. Em decorrência, o sistema contábil deve incluir nos períodos contábeis em que o ativo for utilizado a apropriação gradativa do valor desse ativo como custo ou despesa sob a denominação de depreciação, amortização e exaustão, conforme sua natureza”.

Acrescenta o autor que, a questão da contabilização da perda de valor ao longo do tempo tem sido o motivo da controvérsia entre os profissionais do setor público devido à ênfase dada à Contabilidade Orçamentária como instrumento de controle da legalidade dos atos e apuração da responsabilidade a cada período de vigência da Lei Orçamentária. Esta postura tem levado a Contabilidade Pública a não evidenciação integral do patrimônio.

Nesse diapasão, Ribeiro (2009) argumenta que as práticas contábeis do setor público ao longo dos anos, em decorrência da interpretação de dispositivos legais e normativos, levaram a não adoção de procedimentos relacionados à depreciação, amortização e exaustão. Desse modo, a edição da NBC T 16.9 objetivou o estabelecimento de aspectos conceituais para adoção desses mecanismos, de modo a assegurar a adequada evidenciação do patrimônio público.

Sobre essa temática, verifica-se do texto da Lei 4.320/64 que o cálculo da depreciação era de uso facultativo e, desse modo, somente com a introdução das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Publicação do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP é que se tornou possível a implantação definitiva da depreciação na contabilidade pública, sendo que a sua obrigatoriedade passou a ser exigida a partir de 1º de janeiro de 2010.

2.2.1. Depreciação de Ativos no Setor Público – Comparativo NBCASP X MCASP

Aprovada pela Resolução CFC nº. 1.136/08 a NBC T 16.9 traz a definição de depreciação como sendo “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”.

Ao aplicar a norma convergida, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, em seu item 02.09.03 - Depreciação, utilizando-se de um conceito semelhante, define depreciação como sendo o “declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada por deterioração física, desgastes com o uso e obsolescência”.

Todavia, para a aplicação desse instrumento, de forma confiável, é imprescindível a mensuração inicial do ativo, que, segundo o MCASP, deve espelhar o seu valor justo. Assim, segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, objetivando o atendimento ao princípio da competência, faz-se necessário a apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período e, sobretudo, é importante definir se esse reconhecimento encontra-se vinculado à identificação das circunstâncias que determinaram o seu registro, de forma que esse valor seja reconhecido no resultado do ente através de uma variação patrimonial diminutiva.

De forma parecida, as NBCASP estabelecem que “o valor depreciado, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício”

Sobre o objeto da depreciação, o MCASP estabelece enfaticamente, em seu item 02.09.03 – Depreciação, a necessidade de que todos os itens do ativo imobilizado que possuírem valor significativo perante o total da classe sejam abrangidos pela norma. Por seu turno, a NBC T 16.9 somente especifica os ativos não alcançados pela depreciação.

Por outro lado, para a adequada implementação do processo de depreciação dos ativos sob seu domínio, é necessário que a instituição pública determine a sua vida útil, informação necessária ao estabelecimento dos procedimentos de depreciação a ser utilizados que, de modo semelhante, as normas analisadas indicam a possibilidade de utilização dos métodos de quotas constantes, da soma de dígitos e, ainda, através das unidades produzidas. Desse modo, o MCASP estabelece que a referida estimativa da vida útil econômica, a ser realizada pelo órgão, deve basear-se em sua experiência com ativos semelhantes, devendo ser documentada, de modo a indicar os parâmetros e índices a serem utilizados. Ademais, a referida definição deve alicerçar-se na existência de fatores formais

tais como o desgaste físico; a geração de benefícios futuros; os limites legais e contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo e, ainda, a sua obsolescência tecnológica.

A NBC T 16.9 dispõe, de forma mais geral, que a vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico e, por fim, elenca que os fatores a serem considerados estão relacionados a capacidade de geração de benefícios futuros; o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; a obsolescência tecnológica; e os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

Mensurado e estabelecida a sua vida útil econômica, o bem poderá ser depreciado e ocorrerá, segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando estiver no local e em condições de funcionamento pretendidos pela Administração, situação que é corroborada pelas disposições contidas na NBC T 16.9.

Mais específico, o MCASP esclarece que não é necessário que o ente público possua uma tabela única de depreciação, sendo possível que determinados bens sejam depreciados a taxas diferentes, em função de suas características, devendo essa particularidade, contudo, ser evidenciada em notas explicativas.

Por fim, o término da depreciação ocorrerá quando o valor líquido for igual ao seu valor residual contabilizado. Conforme as normas examinadas, o valor residual deve basear-se nas expectativas do próprio ente, devendo ser revisado anualmente. Tal revisão é justificada em função da necessidade de que os dados constantes da contabilização comprovem as informações publicadas acerca dos procedimentos utilizados pelo ente público, de forma a espelhar adequadamente a operacionalização da depreciação.

Quadro 1: Depreciação – comparativo NBCASP X MCASP

	NBCASP	MCASP
Conceito	É a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.	É o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração.
Objeto	Apenas exclui as situações em que não se aplica a depreciação.	Cita somente exemplos de itens não depreciáveis.
Determinação da vida útil	Deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico.	É definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade.
Fatores a serem considerados na estimativa da vida útil.	A capacidade de geração de benefícios futuros; o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; a obsolescência tecnológica e os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.	Desgaste físico, pelo uso ou não; geração de benefícios futuros; limites legais e contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo; e obsolescência tecnológica.

Começo da depreciação	Quando o item estiver em condições de uso.	A partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração.
Métodos de depreciação	O método das quotas constantes; o método das somas dos dígitos; o método das unidades produzidas.	O da linha reta (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.
Valor residual	Deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico.	Deverá ser estabelecido pelo próprio ente, de acordo com as características particulares da utilização desses bens.
Revisão da vida útil e do valor residual	Deve ser revisado, pelo menos, no final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.	Deve ser baseado em dados técnicos, apurados pelo próprio órgão.
Fim da depreciação	Deve ser reconhecida quando o valor líquido contábil do ativo for igual ao valor residual	Quando do término do seu período de vida útil.

Fonte: NBC T 16.9 e MCASP-Parte II

2.3. Reavaliação de Ativos no Setor Público

Conforme Iudicibus, Martins e Gelbcke (2009, p. 344) “reavaliar significa avaliar de novo, o que implica a deliberação de abandonar os valores antigos”. Assim, verifica-se que o passar do tempo ocasiona a desvalorização dos bens, o que requer dos operadores da contabilidade a utilização de um instrumento adequado à apuração do valor justo dos ativos sob sua responsabilidade, situação que somente pode ser resolvida com a implantação do mecanismo da reavaliação dos ativos imobilizados, visto que substitui o custo com base no valor de entrada, ou valor original.

Nesse sentido, conceitua Silva (2009) que a reavaliação corresponde à adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao líquido contábil. Acrescenta, ainda, que a reavaliação decorre, muitas vezes, da renovação ou reposição de ativos com o propósito de viabilizar sua utilização na prestação permanente dos serviços públicos com a aplicação de recursos que permitam o aumento da vida útil desses ativos e, em consequência, permitir a recuperação do seu potencial de serviços.

Frisa-se que, até a publicação das NBCASP's e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, a contabilização do ativo imobilizado no setor público não seguia as mesmas regras observadas no setor privado, no que se refere ao reconhecimento da depreciação e da reavaliação dos bens que compõem o patrimônio, o que concorria para grande disparidade nos reais valores apresentados pelos entes públicos.

De forma ampla, verifica-se que os entes públicos não realizavam reavaliações, tendo em vista que a contabilidade pública era voltada especificamente para o controle orçamentário, cenário que se modifica com a publicação dos referidos normativos, o que proporcionará a possibilidade de verificação da real situação patrimonial dessas instituições e dos recursos por elas controlados.

Sobre o assunto, esclarece Torres (2010a) que “os ativos, muitas vezes registrados por valores irrisórios, passarão a ser contabilizados por um valor mais próximo da realidade”. Percebe-se, dessa forma, que a avaliação correta dos bens patrimoniais é essencial para que a contabilidade pública espelhe a sua real situação.

Nesse diapasão, a NBC T 16.10 conceitua que a avaliação patrimonial corresponde ao valor monetário dos itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

Segundo Araújo e Arruda (2009, p. 164), “os bens identificados como material permanente estão sujeitos à reavaliação e depreciação, observadas as normas técnicas aplicáveis”.

Observa-se, ainda, que para a perfeita avaliação e mensuração dos bens contabilizados pelos entes do setor público é necessária à realização da reavaliação desses ativos, para que o processo de depreciação origine-se a partir de valores atualizados, ou seja, para que esse valor reflita o seu valor justo.

Nesse sentido, o MCASP sugere que diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, caso a entidade adote esse método de mensuração após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado ou intangível, é necessário que de tempos em tempos esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil.

2.3.1. Reavaliação de Ativos no Setor Público – Comparativo NBCASP X MCASP

No que se refere à conceituação introduzida pelos normativos estudados, verifica-se que a definição trazida pela NBC T 16.10 estabelece reavaliação como sendo a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil. Tal conceito é idêntico ao verificado no item 02.05.02 do MCASP.

Com relação à frequência com que deve ser realizado o procedimento, o MCASP especifica que depende do comportamento do valor justo do bem ao longo dos anos, de modo

que aqueles que sofrerem mudanças significativas em seu valor justo necessitam de reavaliação anual. Por outro lado, para os bens de menor variação no valor justo, as reavaliações devem ser realizadas de 4 em 4 anos.

Por seu turno, as NBCASP dispõem que a reavaliação deve ser realizada anualmente, para aqueles ativos com muita variação no seu valor de mercado. Para os demais bens, evidencia a NBC T 16.10 a necessidade de efetivação do procedimento a cada 4 anos.

Sobre a depreciação acumulada, somente o MCASP dispõe sobre o assunto, concebendo que deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, devendo, ainda, o valor inicialmente registrado ser atualizado por meio daquele encontrado na reavaliação.

Outro ponto não abordado nas NBCASP, refere-se ao tratamento da classe do ativo que, segundo disposição encontrada no item 02.09.01.01 do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, caso um ativo imobilizado seja reavaliado, torna-se necessário que toda classe/ grupo de contas do qual esse ativo pertença, seja também reavaliado.

No que pertine ao estabelecimento do valor justo para fins de reavaliação, A NBC T 16.10 esclarece que será o valor de reposição do ativo devidamente depreciado, podendo ser o valor de mercado ou o valor de construção, situação semelhante àquela conceituada pelo MCASP.

Com a relação à responsabilidade e execução da reavaliação, mais uma vez as NBCASP's são silentes sobre o tema. Já o MCASP, estabelece que pode ser realizada através da elaboração de laudo técnico por perito, entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores.

Quadro 2: Reavaliação – Comparativo NBCASP X MCASP

	NBCASP	MCASP
Conceito	A adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.	É a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo.
Frequência de realização	Anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.	Depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo que serão reavaliados, podendo ser anualmente para os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo e a cada quatro anos para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo.
Tratamento da depreciação acumulada	Não há indicação na norma sobre o tratamento a ser utilizado na depreciação acumulada.	Deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o seu valor líquido pelo valor reavaliado.
Estabelecimento do valor justo	Pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características,	Somente trata do assunto na reavaliação de imóveis, indicando que pode ser realizada utilizando-se

	circunstâncias e localizações assemelhadas.	o valor de reposição do bem devidamente depreciado.
Responsabilidade na execução da reavaliação	A norma não dispõe especificamente sobre o tema.	Por perito ou entidade especializada, através de laudo técnico, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores.

Fonte: NBC T 16.10 e MCASP-ParteII

2.4. Redução ao Valor Recuperável (*Impairment*) de Ativos no Setor Público

Segundo Silva (2009, p. 141), “redução ao valor recuperável (*impairment*) indica o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil. Conforme o autor, um ativo estará desvalorizado quando seu valor contábil exceder seu valor recuperável. Assim, se o valor contábil apresentar valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível dizer que esse ativo está em imparidade (*impairment*)”.

Verifica-se, desse modo, que o *impairment test* baseia-se no valor de recuperação, ou melhor, em seu valor de saída. A redução ao valor recuperável baseia-se, portanto, no registro contábil das perdas de valor provenientes da flutuação do valor justo dos bens do imobilizado, o qual deve ser levado, por consequência, ao resultado do exercício.

Em acréscimo, Silva (2009) observa que a partir da implantação das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a entidade pública deve avaliar, na data do balanço, se há qualquer indicação de que uma ativo possa estar em imparidade e, uma vez constatada essa situação, deve estimar a quantia recuperável do ativo.

2.4.1. Redução ao Valor Recuperável (*Impairment*) de Ativos no Setor Público – Comparativo NBCASP X MCASP

Do compulsar das normas em exame, verifica-se que o conceito trazido pelo MCASP, de forma semelhante ao abordado na NBC T 16.10, designa o procedimento contábil de *impairment*, ou redução ao valor recuperável como sendo a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

Segundo o MCASP, tal valor é determinado a partir da definição sobre o maior montante encontrado, ao se comparar o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e o seu valor em uso.

Nesse sentido, esclarece o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público que a redução ao valor recuperável é um instrumento utilizado para adequar o valor contábil dos ativos à sua real capacidade de retorno econômico. Assim, reflete um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla.

Há que se ressaltar, ainda, a observação trazida pelo MCASP, o qual enfatiza a necessidade de que a execução de um teste de imparidade deve considerar primeiramente a utilidade do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

Sobre o objeto do teste de imparidade (*impairment*), as normas abordam de forma diferente o assunto. O MCASP trata especificamente do tema, definindo que a redução ao valor recuperável deve abarcar de forma global todos os ativos imobilizados não geradores de caixa, sem impor quaisquer restrições, tendo em vista que a maioria dos ativos mantidos pelos entes públicos são não-geradores de caixa (item 02.09.02.01, p. 73).

Por sua vez, nas NBCASP não há abordagem direta sobre o tema, bem assim não há citação relativamente à quais ativos imobilizados devem ser parte do objeto do teste de imparidade.

No que pertine aos fatores que indicam a necessidade do teste de recuperabilidade, as NBCASP mais uma vez não dispõem sobre o assunto, de modo que não se observa na NBC T 16.10, menção acerca dos fatores motivadores ou indicadores para a realização de um ajuste de imparidade. Situação inversa pode ser observada no MCASP que detalha de forma exaustiva fatores e indicadores de necessidade de ajuste por *impairment*, os quais podem se originar interna ou externamente.

Nesse norte, é importante destacar que, segundo o MCASP, os efeitos provocados pelo teste de recuperabilidade não são definitivos, o que possibilita ao ente público a reversão de uma redução originada por *impairment* realizada em exercício anterior.

De forma ampla, é possível verificar que a abordagem dada ao presente tema pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público é mais completa, possibilitando aos operadores da Contabilidade Pública uma melhor avaliação sobre a necessidade de aplicação do teste de imparidade. A NBCASP, por seu turno, mostra-se omissa sobre alguns aspectos, como a apresentação de elementos motivadores, ou acerca dos efeitos de uma redução ao valor recuperável.

Nesse sentido, é possível observar que as normas estudadas não conseguem esclarecer adequadamente a metodologia a ser aplicada no procedimento relacionado ao teste de

imparidade, o que acarreta dificuldades na apuração da perda de valor do ativo. A referida situação provoca fragilidades na informação contábil divulgada, a medida que o processo do *impairment test* fica a mercê do julgamento do gestor público.

Quadro 3: Redução ao Valor Recuperável – Comparativo NBCASP X MCASP

	NBCASP	MCASP
Conceito	É a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.	É a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, que reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.
Determinação do valor recuperável	Não há abordagem sobre o tema, na norma.	É o maior valor entre o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e o seu valor em uso.
Objeto	Não indica o objeto do <i>test de impairment</i> .	Aplicada para ativo gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial), visto ser a maioria dos ativos mantidos pelos entes públicos.
Fatores indicadores	Não aponta os fatores que indicam a necessidade do teste de imparidade.	Aponta diversos fatores tanto internos, quanto externos.
Responsabilidade pela execução	Não há abordagem sobre o tema, na norma.	Pode ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores.
Reconhecimento da perda por irrecuperabilidade	Não há abordagem sobre o tema, na norma.	Deve ser reconhecida no resultado patrimonial, podendo ter como contrapartida diretamente o bem ou uma conta retificadora.
Possibilidade de reversão	Não há abordagem sobre o tema, na norma.	A entidade deve avaliar na data de encerramento das demonstrações contábeis se há alguma indicação, com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda por irrecuperabilidade reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada.

Fonte: NBC T 16.10 e MCASP – Parte II

3. METODOLOGIA

Com relação aos objetivos, o presente estudo pode ser classificado como exploratório, tendo em vista que tem como finalidade evidenciar e retratar o atual cenário do processo de convergência da contabilidade pública brasileira às normas internacionais de contabilidade, utilizando-se para tal intento de estudo de caso no Tribunal Regional Eleitoral do Distrito Federal – TRE-DF e, ainda, a comparação entre as normas introdutórias do tema, com a

finalidade de promover um melhor conhecimento sobre o assunto e o incentivo ao aprimoramento de futuras pesquisas.

Segundo Gil (2008) esse tipo de pesquisa tem como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado, podendo envolver o levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e, ainda, análise de exemplos que estimulem a compreensão.

Nesse sentido, para o desenvolvimento da pesquisa empregou-se como procedimento geral o levantamento bibliográfico, que é caracterizado pelo exame de livros e artigos científicos relacionados ao estudo apresentado; o levantamento documental que se evidencia pela análise direta de revistas, legislações, normas, endereços eletrônicos de órgãos normatizadores e fiscalizadores. Realizou-se, ainda, análises nas demonstrações contábeis, extraídas do SIAFI, e relatórios do sistema de gerenciamento de bens patrimoniais do órgão e, por fim, realizou-se entrevista direcionada aos servidores do TRE-DF sobre os mecanismos utilizados para o tratamento da contabilização do ativo imobilizado do órgão.

4. ANÁLISE DOS DADOS

O Tribunal Regional Eleitoral do Distrito Federal, órgão da Justiça Eleitoral, vinculado ao Poder Judiciário, foi criado em 14 de abril de 1960, por meio da Lei nº 3.754, e instalado no dia 06 de setembro do mesmo ano. Desde então, vem desempenhando significativo papel em favor do fortalecimento do processo democrático e da consolidação das instituições, garantindo a legitimidade do processo eleitoral e o livre exercício do direito de votar e ser votado. Tem como atribuição específica a gestão e fiscalização de todo o processo eleitoral no âmbito jurisdicional do Distrito Federal.

A Justiça Eleitoral do Distrito Federal encontra-se dividida em primeira instância, composta por 22 Juízes Eleitorais e segunda instância, composta por 6 Desembargadores Eleitorais que compõem o pleno do Tribunal Regional Eleitoral do Distrito Federal.

4.1. Análise Patrimonial

A situação patrimonial do órgão, nos últimos 3 (três) exercícios, pode ser analisada no balanço disposto a seguir:

Quadro 4: Ativos do TRE-DF

ATIVO			
CONTA	2012	2011	2010
ATIVO FINANCEIRO	9.847.811,83	12.687.124,15	17.585.237,00
CRÉDITOS EM CIRCULAÇÃO	9.847.811,83	12.687.124,15	17.585.237,55
Limite de saque c/ vinc.de pagamento	3.754.210,38	897.854,53	1.448.441,49
Recursos a receber para pagamento de RP	6.093.601,45	11.789.269,62	16.136.796,06
ATIVO NÃO FINANCEIRO	57.218.626,74	52.789.727,38	40.235.602,04
REALIZÁVEL A CURTO PRAZO	-4.705.072,22	-10.646.284,34	15.285.672,29
CRÉDITOS EM CIRCULAÇÃO	-5.766.251,76	-11.781.696,36	16.136.796,06
Recursos a receber p/ pag. de RP-Ret.	6.093.601,45	-11.789.269,62	16.136.796,06
Adiantamentos concedidos	327.349,69	7.573,26	0,00
BENS E VALORES EM CIRCULAÇÃO	1.054.379,54	1.128.612,02	851.123,77
Estoques	1.054.379,54	1.128.612,02	851.123,77
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	6.800,00	6.800,00	0,00
Despesas antecipadas	6.800,00	6.800,00	0,00
PERMANENTE	61.923.698,96	63.436.011,72	55.611.274,33
IMOBILIZADO	61.865.096,08	63.377.408,84	55.611.274,33
Bens móveis e imóveis	63.845.761,18	64.986.852,62	56.067.544,08
(-)Depreciações, Amort. e Exaustões	-1.980.665,10	-1.609.443,78	-456.269,75
INTAGÍVEL	58.602,88	0,00	0,00
ATIVO REAL	67.066.438,57	65.476.851,53	57.910.839,59
ATIVO COMPENSADO	4.215.682,89	5.881.996,23	4.165.873,56
COMPENSAÇÕES ATIVAS DIVERSAS	4.215.682,89	5.881.996,23	4.165.873,56
Responsabilidade por valores e, títulos e bens	7.000,00	0,00	0,00
Direitos e obrigações contratuais	4.202.836,89	5.881.996,23	4.165.873,56
Outras compensações	5.846,00	0,00	0,00
TOTAL DO ATIVO	71.282.121,46	71.358.847,76	62.076.713,15

Fonte: SIAFI

Quadro 5: Passivos do TRE-DF

PASSIVO			
CONTA	2012	2011	2010
PASSIVO FINANCEIRO	9.847.811,83	12.687.124,15	17.285.237,55
DEPÓSITOS	631.166,08	1.094,66	0,00
Consignações	30.218,28	1.094,66	0,00
Recursos do Tesouro Nacional	600.951,80	0,00	0,00
OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	9.216.645,75	12.686.029,49	17.585.237,55
RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	1.648.324,92	306.547,37	70.774,52
Fornecedores – do exercício	2.801,21	0,00	0,00
Fornecedores - de exerc. anteriores	0,00	33.505,72	0,00
Pessoal a pagar – do exercício	1.645.523,71	272.864,27	70.774,52
Pessoal a pagar – de exerc. anteriores	0,00	177,38	0,00
RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADO	7.568.320,83	12.379.482,12	17.514.463,03
A liquidar	7.568.320,83	12.379.482,12	17.514.463,03
PASSIVO NÃO FINANCEIRO	7.568.320,83	12.379.482,12	17.514.463,03
OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	-7.568.320,83	12.379.482,12	17.514.463,03
Retificação de RP não Proc. a liquidar	-7.568.320,83	12.379.482,12	17.514.463,03
PASSIVO REAL	2.279.491,00	307.642,03	70.774,52
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	64.786.947,57	65.169.209,50	57.840.065,07
PATRIMÔNIO/CAPITAL	0,00	57.840.065,07	45.053.612,30
Patrimônio	0,00	57.840.065,07	45.053.612,30
RESULTADOS ACUMULADOS	65.169.209,50	0,00	0,00
Resultados de exercícios anteriores	65.169.209,50	0,00	0,00
RESULTADO DO PERÍODO	-382.261,93	7.329.144,43	12.786.452,77
Situação Patrimonial Ativa	67.066.438,57	65.476.851,53	57.910.839,59
Situação Patrimonial Passiva	-67.448.700,50	-58.147.996,23	-45.124.386,82
PASSIVO COMPENSADO	4.215.682,89	5.881.996,23	4.165.873,56

COMPENSAÇÕES PASSIVAS DIVERSAS	4.215.682,89	5.881.996,23	4.165.873,56
Valores, títulos e bens sob responsabilidade	7.000,00	0,00	0,00
Direitos e Obrigações Contratuais	4.202.836,89	5.881.996,23	4.165.873,56
Compensações Diversas	5.846,00	0,00	0,00
TOTAL DO PASSIVO	71.282.121,46	71.358.847,76	62.076.713,15

Fonte: SIAFI

As informações dispostas nas presentes demonstrações contábeis serão objeto de análise nos tópicos que se seguem, quando da análise da operacionalização dos novos procedimentos contábeis no TRE-DF.

4.2. Operacionalização da Depreciação no TRE-DF

A implantação dos mecanismos da depreciação na esfera da Justiça Eleitoral está normatizada nas Orientações n.ºs. 01/2010 e 03/2012 COFIC/SOF/TSE, cujo objetivo é padronizar os referidos procedimentos contábeis no âmbito daquela Justiça especializada.

De início, observa-se que o conceito trazido para depreciação, nas referidas normas, assemelha-se aquela verificada no MCASP, quando a define como a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Destaca-se ainda das referidas normas, a orientação acerca da abordagem necessária a mensuração dos itens do imobilizado, a qual assegura que o custo desses ativos compreende:

- Seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessária para funcionar da forma pretendida pela administração;
- A estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido.

Além disso, designa a Orientação 01/2010 que o reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e em condições operacionais pretendidas pela administração.

Sobre a dificuldade de estabelecimento do valor justo de um ativo, que não tenha transações comparáveis, o referido dispositivo estabelece que só possa ser mensurado com segurança se a variabilidade da faixa de estimativas do valor justo razoável não for significativa ou, ainda, quando as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração desse valor justo.

De outro lado, segundo a norma, se não houver evidências do valor justo baseadas no mercado devido à natureza especializada do item do ativo imobilizado e se o item for raramente vendido, exceto como parte de um negócio em marcha, a entidade poderá estimar o valor justo usando uma abordagem de receitas ou de custo de reposição depreciado.

Ademais, dispõe a norma regulamentadora, em mais uma demonstração de aderência ao MCASP e as NBCASP's, que a entidade pública necessita apropriar, ao resultado de um período, o desgaste do seu ativo imobilizado por meio do registro da despesa de depreciação em obediência ao princípio da competência.

Com relação ao estabelecimento da vida útil do bem, condição necessária à apropriação da depreciação, a norma 01/2010 do TSE elenca os seguintes fatores a serem considerados em sua apuração: a capacidade de geração de benefícios futuros; o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; a obsolescência tecnológica e, por fim, os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

Em acréscimo ao tema, alerta aquela norma sobre a necessidade de que a vida útil econômica dos bens depreciáveis seja definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico, corroborando com as determinações contidas no MCASP.

Outrossim, destaca a Orientação nº 01/2010 do TSE que a vida útil dos bens da Justiça Eleitoral seguirá a tabela estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, com ajustes relativamente as urnas eletrônicas, haja vista que são bens singulares e necessitam de tratamento diferenciado, situação que deverá ser divulgada em nota explicativa.

O início da depreciação, segundo ainda as Orientações em exame, processa-se quando o ativo está no local e em condição de funcionamento, no mês seguinte à aquisição, incorporação e/ ou efetiva utilização, não devendo haver depreciação em fração menor que um mês. O método de depreciação a ser utilizado no âmbito da Justiça Eleitoral, em consonância com o estabelecido aos demais órgãos da Administração Pública, será o das quotas constantes, pois, considera o normativo, que o referido procedimento favorece a geração de informações mais consistentes e passíveis de comparação.

Outro ponto a se destacar sobre o processo de implantação do mecanismo de depreciação na Justiça Eleitoral, refere-se à determinação estabelecida pela STN para que as entidades iniciem o procedimento pelos bens adquiridos, incorporados e/ ou colocados em utilização a partir de janeiro de 2010, tendo em vista que apresentam uma base monetária inicial confiável, não necessitando ser submetidos previamente ao procedimento de

reavaliação ou redução a valor recuperável, o que evidencia a inexistência pretérita da adequada mensuração desses ativos pelos entes públicos.

Outrossim, extrai-se da Orientação 03/2012 que a Secretária do Tesouro Nacional – STN, no ano de 2010, publicou a macrofunção 02.03.30, que regulamenta os referidos mecanismos contábeis, bem como estabelece os procedimentos para o cálculo e a contabilização dos bens adquiridos até dezembro de 2009. Designa a Orientação 03/2012, ainda, que tais procedimentos destinam-se ao estabelecimento de uma base monetária inicial confiável para a aplicação do processo de depreciação desses bens.

Desse modo, os itens adquiridos em exercícios anteriores, após realizar-se o ajuste de seus valores por reavaliação ou redução ao valor recuperável, o órgão aplicará o processo de depreciação, conforme o seguinte cronograma:

Quadro 6: Cronograma de implantação da Depreciação para itens adquiridos até 2009

1.4.2.1.2.20.00	Embarcações	2011
1.4.2.1.2.35.00	Equipamentos de Processamento de Dados	2011
1.4.2.1.2.52.00	Veículos de Tração Mecânica	2011
1.4.2.1.2.06.00	Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	2012
1.4.2.1.2.28.00	Máquinas e Equipamentos de Natureza Industrial	2012
1.4.2.1.2.08.00	Apar., Equip. e Utens. Med., Odont., Labor. E Hospitalar	2013
1.4.2.1.2.42.00	Mobiliário em Geral	2013

Fonte: Orientação 01/2010 TSE

Os relatórios extraídos do sistema de gerenciamento de bens patrimoniais do TRE-DF apontam que, a conta relacionada às Embarcações não é utilizada pelo TRE-DF, tendo em vista a ausência de bens sob sua responsabilidade que se encaixem nessa classificação.

Na conta “Equipamentos de Processamento de Dados” são classificadas as unidades de processamento de dados, os teclados, monitores de vídeo, impressoras, *scanners*, *notebooks*, roteadores, leitoras de código de barra, *modems*, urnas eletrônicas e etc.

Na conta Veículos de Tração Mecânica estão classificados os veículos de passeio, as *pick-up's* e os *furgões*.

Os bens classificados como Aparelhos e Equipamentos de Comunicação são as centrais telefônicas, os aparelhos telefônicos, os aparelhos de *Fac-simile* e as plataformas de *callcenter*.

Na conta Máquinas e Equipamentos de Natureza Industrial foi identificada a contabilização apenas do item cafeteira elétrica industrial.

Com relação aos bens contabilizados na conta “Aparelhos, Equipamentos e Utensílios Médicos, Odontológicos, Laboratoriais e Hospitalar” foram identificados os seguintes bens: Aparelhos oxímetros, prancha de madeira, cuba ultrassom, incubadora para teste, aparelho a laser, maca hospitalar, aparelho negatoscópio e aparelho ultrassom.

Os itens classificados no mobiliário geral são estantes, racks, armários, mesas, poltronas, balcões, gaveteiros, cadeiras, sofás, arquivo deslizante e etc.

No que pertine ao estabelecimento da vida útil para cada conta contábil, bem assim a apuração do valor residual a ser atribuído a cada bem ao final do período de depreciação, dispõe a Orientação 03/2012 que, visando à padronização no âmbito da Justiça Eleitoral, os Órgãos vinculados a essa Justiça Especializada deverão obedecer aos percentuais indicados na tabela a seguir:

Quadro 8: Tabela de detalhamento da vida útil e percentuais de valor residual

CONTA	TÍTULO	VIDA ÚTIL (ANOS)	VALOR RESIDUAL
1.4.2.1.2.20.00	Embarcações	-	-
1.4.2.1.2.35.00	Equipamentos de Processamento de Dados	5	10%
1.4.2.1.2.52.00	Veículos de Tração Mecânica	15	10%
1.4.2.1.2.06.00	Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	10	20%
1.4.2.1.2.28.00	Máquinas e Equipamentos de Natureza Industrial	20	10%
1.4.2.1.2.08.00	Apar., Equip. e Utens. Med., Odont., Labor. E Hospitalar	15	20%
1.4.2.1.2.42.00	Mobiliário em Geral	10	10%

Fonte: Orientação 01/2010 TSE

Com relação à contabilização da depreciação relacionada às urnas eletrônicas, dispõe a Orientação 03/2012 que o Tribunal Superior Eleitoral – TSE ficará responsável por apurar o valor contábil atual e repassar os valores aos Tribunais Regionais para que procedam ao lançamento dos valores das urnas que estão sob sua responsabilidade nos sistemas de Controle Patrimonial e no Sistema de Administração Financeira – SIAFI.

Ademais, alerta que o referido bem, apesar de pertencer à conta 142123500 – Equipamentos de Processamento de Dados, cuja vida útil é de 5 (cinco) anos, por se tratarem de bens singulares e que necessitam de tratamento diferenciado, terão vida útil estipulada de 10 (dez) anos e valor residual de 10%.

A operacionalização desse procedimento já foi colocada em prática pelo Tribunal Superior Eleitoral, conforme ficou evidenciado no estudo de caso realizado no TRE-DF, o que favorece o desenvolvimento dos trabalhos neste órgão, a medida que grande parte do patrimônio imobilizado dos Tribunais Regionais Eleitorais são representados pelas Urnas Eletrônicas, equipamento específico da Justiça Eleitoral.

Para a determinação do término do processo de depreciação, a Orientação 01/2010 define que ele cessa na data em que o ativo é baixado. Portanto, não cessa quando o ativo se torna obsoleto ou é retirado temporariamente de operação, a não ser que ele esteja totalmente depreciado. Ressalta, ainda, que a reparação e a manutenção de um ativo não evitam a necessidade de depreciá-lo.

4.3. Operacionalização da Reavaliação no TRE-DF

O tema reavaliação de ativos imobilizados, como a depreciação, também está disciplinado nas Orientações nºs. 01/2010 e 03/2012 do TSE, as quais conceituam reavaliação como sendo a adoção do valor de mercado ou do valor de consenso entre as partes, quando estes forem superiores ao valor contábil. Disciplina o texto normativo, ainda, que na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo permanente pode ser definido com base em parâmetros de referência, que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

Sobre o periodicidade de realização do procedimento, a norma estabelece, de modo semelhante ao MCASP, que as reavaliações deverão ser efetuadas utilizando-se o valor justo ou o de mercado na data do encerramento do balanço patrimonial, pelo menos:

- Anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- A cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

Para os procedimentos de realização do processo de reavaliação, dispõe as Orientações do TSE que deverá ser formada uma comissão de, no mínimo, três servidores, que deverão elaborar o laudo de avaliação contendo a identificação do Tribunal; objetivo da avaliação; documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado; identificação e caracterização do bem; indicação do(s) método(s) utilizado(s), com justificativa da escolha; vida útil remanescente do bem; resultado da avaliação e sua data de referência; assinatura do(s) profissional(is) responsável(is) pela avaliação; local e data do laudo.

Assim, estabelece a Orientação 01/2010 do TSE que inicialmente a comissão deverá solicitar ao setor responsável a documentação necessária do bem a ser avaliado. Após a análise da documentação deverá ser providenciada a vistoria do ativo com o objetivo de conhecer e caracterizar o bem, avaliando a sua adequação ao seu segmento de mercado, resultando daí condições para a orientação da coleta de dados.

Em sequência, recomenda a Orientação 01/2010 do TSE que deve ser efetivado o procedimento de coleta de dados. Propõe, ainda, que os integrantes da Comissão deverão buscar a maior quantidade possível de dados de mercado, com atributos comparáveis aos do bem avaliando, conforme especificação a seguir:

- buscar dados de mercado com atributos mais semelhantes possíveis aos do bem avaliando;

- identificar e diversificar as fontes de informação, sendo que as informações deverão ser cruzadas, tanto quanto possível, com objetivo de aumentar a confiabilidade dos dados de mercado;
- identificar e descrever as características relevantes dos dados de mercado coletados; e
- buscar dados de mercado de preferência contemporâneos com a data de referência da avaliação.

Nesse sentido, a Orientação TSE 03/2012 preceitua que a Comissão de servidores responsáveis pela coleta de dados deverão apurar o valor de mercado dos bens por meio de consultas eletrônicas a sistemas governamentais que possuam histórico de preços de bens iguais ou similares, como o COMPRASNET, SIADS, etc

Já para os bens da conta 142125200 - Veículos de Tração Mecânica, propõe a Orientação 03/2012 que deverá servir como fonte de consulta, a Tabela de Preços Médios da FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas ou base de cálculo do IPVA, quando compatível com os preços de mercado.

4.4. Operacionalização da Redução ao Valor Recuperável no TRE-DF

No que pertine ao procedimento de redução ao valor recuperável no âmbito da Justiça Eleitoral, as Orientações 01/2010 e 03/2012 do TSE a conceituam como sendo o reconhecimento de uma perda dos benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço de um ativo, adicional e acima do reconhecimento sistemático das perdas de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço que se efetua normalmente.

Em uma análise aprofundada às normas, observa-se que as mesmas apontam de forma exaustiva os fatores que podem indicar a necessidade de realização do teste de imparidade, o que facilitaria, de início, o seu processo de implantação, todavia, tal situação concorre para a restrição de outras possibilidades, que poderiam indicar a necessidade de realização do referido teste.

De outro lado, em alinhamento às regras disciplinadas no MCASP, as referidas normas orientam a necessidade de constituição de comissão de 3 servidores, que deverão elaborar o laudo de avaliação, nos moldes daquele utilizado no procedimento de reavaliação de ativos.

A referida Comissão procederá na mesma direção indicada no processo de reavaliação, coletando os dados para apurar o valor de mercado dos bens por meio de consultas eletrônicas a sistemas governamentais que possuam histórico de preços de bens iguais ou similares, como

o COMPRASNET, SIADS e, no caso de veículos de tração mecânica, aqueles valores divulgados na Tabela de Preços Médios da FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas ou base de cálculo do IPVA.

Questiona-se, no entanto, se a pesquisa a ser realizada nesses sistemas conseguirá alcançar êxito para todos os itens procurados. Em caso negativo, onde poderão ser procuradas as informações que balizaram a mensuração desses bens? A essa questão, nenhum dos normativos estudados apontam soluções, o que aumenta exponencialmente as dificuldades que encontrarão os gestores públicos, para colocar em prática as reavaliações dos ativos imobilizados, como também o teste de *impairment*.

Sobre a problemática, alerta a Orientação 03/2012, em consonância com a Macrofunção 02.03.30 da STN, que diante da impossibilidade de se realizar o teste de recuperabilidade, conforme procedimento anteriormente mencionado admite-se a utilização do valor de aquisição do bem, deduzida a depreciação que teria sido lançada até o final do exercício de 2010, caso já fosse vigente o método da depreciação. Argumenta a norma que, esse método é válido, visto que, caso a depreciação estivesse sendo realizada, já teriam, neste momento, uma base monetária confiável e não haveria necessidade de se fazer uma nova mensuração do valor do bem.

No entanto, a própria Macrofunção SIAFI 02.03.30 dispõe que o custo de reposição depreciado é admitido somente em duas ocasiões: quando o ativo for especializado ou raramente vendido, ou quando for realizada a reavaliação de bens registrados com valores irrisórios, incorporados anteriormente a 2010. Nesse caso, portanto, o custo de reposição deve ser admitido somente como procedimento alternativo, em situações em que não for possível apontar o valor de mercado.

Na aplicação do teste de recuperabilidade, no caso de determinar-se a necessidade de ajuste ao valor recuperável nas contas do ativo imobilizado, o normativo indica a necessidade de que os decréscimos deverão ser registrados em contas de resultado. Por outro lado, se o valor estimado do ativo, subtraído de eventuais custos para venda ou descarte for inferior à zero, seu valor deverá ser reduzido, em consequência, à zero.

4.5. Procedimentos Adotados no TRE-DF e os Problemas Encontrados

Examinando as informações colhidas junto ao Tribunal Regional Eleitoral do Distrito Federal, observa-se que o órgão tem aplicado de forma parcial os procedimentos estabelecidos

nas NBC T 16.9 e NBC T 16.10 e no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, a saber:

- A aplicação dos dispositivos contidos nas normas vem ocorrendo exclusivamente nos bens adquiridos a partir de 2010. Desse modo, verifica-se que esses ativos já estão sendo depreciados mensalmente pelos sistemas de patrimônio da Justiça Eleitoral, em conformidade com as especificações contidas nas Orientações emitidas pelo Tribunal Superior Eleitoral, demonstrando, neste ponto, aderência aos padrões internacionais de contabilidade. O impacto apurado, relativamente à utilização dos procedimentos de depreciação sobre o resultado apurado pelo Tribunal Regional Eleitoral do Distrito Federal, ao final do exercício de 2012, registra o montante de R\$ 1.980.665,10 (Um milhão, novecentos e oitenta mil, seiscentos e sessenta e cinco reais e dez centavos) a título de depreciação acumulada, conforme se extrai do Balanço Patrimonial disposto nos quadros 8 e 9.
- Constata-se do referido Balanço, no entanto, não haver, até o momento, quaisquer lançamentos relacionados a reavaliações ou reduções ao valor recuperável. Isso porque, os bens adquiridos a partir de janeiro de 2010, assim como aqueles adquiridos em exercícios anteriores e que somente foram distribuídos e colocados em utilização no exercício de 2010, não estão sendo objetos de reavaliação ou redução ao valor recuperável, neste período de transição, conforme dispõe especificamente a Orientação TSE nº. 03/2012. Ocorre que o referido entendimento concorre para a desatualização da informação contábil a disposição da população, a medida que já decorre quase 3 (três) anos do marco inicial estabelecido para o início da aplicação dos procedimentos de mensuração dos bens do ativo imobilizado em consonância com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público. A não aplicação dos referidos procedimentos poderá apresentar como implicações a desvalorização dos bens, ou ao aparecimento de sinais que indiquem a necessidade de realização do teste de recuperabilidade.

Conforme destacam Carvalho, Lima e Ferreira (2011), este é um procedimento cíclico, que deve ser realizado continuamente, visto que é necessário ao aprimoramento dos procedimentos concernentes aos ativos imobilizados do ente público, bem como a observância quanto aos prazos de revisão estabelecidos nas normas internacionais e nacionais, sob pena de desvirtuamento da informação gerada as usuários.

- Com relação aos ativos adquiridos em exercícios anteriores e objetivando o atendimento ao cronograma estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, bem como as especificações trazidas pelas Orientações n.ºs. 01/2010 e 03/2012 do TSE, o TRE-DF promoveu, em um primeiro momento, a capacitação de seu corpo funcional, a fim de treiná-los a operar adequadamente os procedimentos de mensuração e avaliação dos ativos imobilizados do TRE-DF, a partir do que disciplinam as novas regras contábeis aplicadas ao setor público. Tal procedimento foi necessário tendo em vista que os servidores do órgão, de forma idêntica ao observado no serviço público como um todo, operavam a contabilidade unicamente para o gerenciamento do orçamento a disposição do ente público, relegando a questão patrimonial a um segundo plano.

A referida necessidade decorre decisivamente, porque as normas estudadas dispõem enfaticamente que o começo do processo de depreciação demanda uma base monetária atualizada, de modo que o valor do item registrado contabilmente deve demonstrar o seu valor justo, o que requer do corpo funcional do órgão o aprofundamento máximo no reconhecimento dessa nova contabilidade pública, a fim de que na implantação dessa última etapa de mensuração dos bens do imobilizado ocorra de forma mais confiável.

- Verifica-se que o cronograma emitido pela STN e corroborado nas Orientações do TSE estabelece a obrigatoriedade de implementação desses procedimentos até o final de 2011 para a conta corrente “Equipamentos de Processamento de Dados, Veículos de Tração Mecânica”, até 2012 para as contas “Aparelhos e Equipamentos de Comunicação” e “Máquinas e Equipamentos de Natureza Industrial” e o ano de 2013 para as duas últimas contas do cronograma, o que evidencia a proporção do atraso que o TRE-DF enfrenta na implantação desse último estágio das normas contábeis aplicadas a contabilização do ativo imobilizado.

- Em entrevista realizada no setor que gerencia os bens materiais do TRE-DF, foi apurado que os servidores responsáveis pela implantação das novas normas de contabilidade introduzidas pelas NBCASP's e Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, não estavam aptos a iniciar o processo de depreciação desses bens já a partir do ano de 2010, conforme estabelecia o mencionado cronograma da STN, haja vista a ausência de uma preparação inicial do órgão, para introdução imediata das regulamentações introduzidas no âmbito da Justiça Eleitoral pelas Orientações 01/2010 e 03/2012 do TSE, ocasionando dificuldades na

operacionalização de sistemas e na geração das informações necessárias a apuração do valor justo dos bens adquiridos em data anterior ao ano de 2010.

Assim, percebe-se que tal situação acarreta enorme desafio aos servidores envolvidos na referida empreitada, ocasionada, indubitavelmente, pela ausência de profissionais qualificados para o desenvolvimento dos trabalhos, potencializada pela carência declarada de servidores formados na área de contabilidade a disposição do setor que gerencia os bens patrimoniais do TRE-DF. Esse fato ficou evidenciado com a percepção tardia da importância dessas mudanças e, por consequência, a movimentação lenta do órgão em direção a preparação de seus servidores, como também dos sistemas e estruturas necessárias ao incremento dessa nova realidade na contabilidade do TRE-DF.

- A situação espelha de forma inequívoca a dificuldade enfrentada pela maioria dos órgãos públicos para operacionalizar os referidos mecanismos. O TRE-DF, não obstante detenha enorme cabedal de instruções a sua disposição, conforme ficou patente no presente estudo, esbarra na falta de profissionais capacitados para colocar em prática tais orientações, devido ao alto grau de inovação dos novos procedimentos de mensuração e evidenciação do ativo imobilizado.
- Atualmente, está sendo designada, conforme determinação instituída na Orientação TSE 01/2010, comissão que ficará responsável pela realização do inventário dos bens do órgão, bem assim o levantamento das informações referentes aos valores desses bens e que servirá de base para a implementação do processo de reavaliação e de redução ao valor recuperável, proporcionando a aplicação da depreciação aos demais bens móveis sob responsabilidade do TRE-DF,.
- Nesse sentido, salienta-se que o Tribunal Superior Eleitoral já aperfeiçoou o sistema de patrimônio da Justiça Eleitoral, a fim de possibilitar o recebimento das informações relacionadas às reavaliações e as relativas aos testes de recuperabilidade dos bens do TRE-DF, oriundas dos trabalhos a serem efetivados pela Comissão que será constituída.

Contudo, tendo em vista que o tema encontra-se em um estágio embrionário no órgão, os servidores do TRE-DF ainda buscam aperfeiçoar o conhecimento necessário sobre como conduzir os trabalhos a ser desenvolvidos pela Comissão, de modo a proporcionar a constituição de uma base monetária confiável para os bens adquiridos até o exercício de 2009, proporcionando a Comissão instrumentos que possam prover esse banco de dados com informações atualizadas e mais confiáveis,

tendo em vista a desatualização observada nos itens registrados no sistema de gerenciamento dos bens patrimoniais do órgão, relativamente a esse período, o qual contempla artigos lançados a valores irrisórios, devido ao processo de desvalorização da moeda.

Quadro 9 - Demonstrativo dos procedimentos implantados no TRE-DF

PROCEDIMENTO	PRAZO DE IMPLANTAÇÃO	SITUAÇÃO ATUAL
Depreciação – itens adquiridos a partir de 2010.	01 de janeiro de 2010	O TRE-DF já colocou em prática o referido procedimento, em cumprimento ao cronograma estabelecido.
Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável - itens adquiridos a partir de 2010	Conforme as Orientações 01/2010 e 03/2012 do TSE, os mencionados mecanismos não devem ser implantados nesse período de transição, para os itens adquiridos a partir do ano de 2010.	O TRE-DF, em atendimento as especificações contidas nas Orientações 01/2010 e 03/2012 do TSE, não colocou em operação, até o momento, os referidos procedimentos.
Depreciação – itens adquiridos até o ano de 2009.	<ul style="list-style-type: none"> • Contas - 1.4.2.1.2.20.00, 1.4.2.1.2.35.00, 1.4.2.1.2.52.00 até o ano de 2011; • Contas - 1.4.2.1.2.06.00, 1.4.2.1.2.28.00 até o ano de 2012; • Contas - 1.4.2.1.2.08.00, 1.4.2.1.2.42.00 até o ano de 2013. 	O TRE-DF ainda não iniciou o processo de Depreciação de tais itens.
Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável - itens adquiridos até o ano de 2009	<ul style="list-style-type: none"> • Contas - 1.4.2.1.2.20.00, 1.4.2.1.2.35.00, 1.4.2.1.2.52.00 até o ano de 2011; • Contas - 1.4.2.1.2.06.00, 1.4.2.1.2.28.00 até o ano de 2012; • Contas - 1.4.2.1.2.08.00, 1.4.2.1.2.42.00 até o ano de 2013. 	O TRE-DF ainda não iniciou o processo de Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável de tais itens.

Fonte: Orientações 01/2010 e 03/2012 do TSE

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o intuito de realizar um estudo sobre a situação atual do processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade, como também avaliar os desafios enfrentados pelos órgãos públicos na aplicação desses novos procedimentos, procedeu-se uma análise sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, produzidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, comparando-as com as instruções publicadas pela Secretaria de Tesouro Nacional - STN destinadas à operacionalização dessas normas pelos entes públicos, efetivadas por meio do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP. Efetuou-se, ainda, um estudo de caso no TRE-DF destinado a apurar o nível de aderência do Tribunal a essas novas normas de contabilidade, concretizado a partir do exame dos dados e informações disponibilizados pelo órgão sobre a contabilização de seus ativos imobilizados.

O estudo apontou que o MCASP, não obstante careça de um melhor aprofundamento nos instrumentos destinados a facilitar a operacionalização do processo de realização das reavaliações e do teste de recuperabilidade, consegue preencher várias lacunas observadas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, mais especificamente nas orientações relacionadas à aplicação do teste de recuperabilidade, que se mostrou nas NBCASP's omissas sobre diversos aspectos, tais como a apuração do valor recuperável, a ausência de elementos que apontem a necessidade de realização do teste de recuperabilidade, ou sobre os efeitos de uma redução ao valor recuperável, situação que dificultaria ainda mais a colocação desse mecanismo em execução pelos órgãos públicos, haja vista o grau de inovação trazido por esses mecanismos.

Por seu turno, o estudo de caso realizado no TRE-DF demonstrou claramente a dificuldade apresentada pelo órgão na adoção dos novos procedimentos de contabilização de seu ativo imobilizado. Nada obstante a extensa normatização introduzida pelo Tribunal Superior Eleitoral desde o ano de 2010, por meio das Orientações 01/2010 e 03/2012, o TRE-DF demonstrou não estar preparado para recepção desse novo modelo contábil devido a ausência de pessoal capacitado a operacionalizar esses novos procedimentos, repercutindo em atrasos no atendimento aos cronogramas estabelecidos pela Secretaria de Tesouro Nacional – STN.

Contudo, o cenário encontrado no TRE-DF possibilita vislumbrar as dificuldades a que os demais órgãos públicos estão se deparando na implantação das atuais normas de contabilidade aplicada ao setor público, situação que deve despertar a atenção dos órgãos normatizadores, no sentido de encontrar alternativas que promovam o engajamento dos gestores públicos com a implementação das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Conclui-se, portanto, que os órgãos públicos devem caminhar no sentido de tornar realidade a nova contabilidade pública, capacitando adequadamente os seus servidores e colocando a sua disposição os instrumentos necessários a operacionalização desses novos mecanismos. Os órgãos normatizadores, por sua vez, necessitam proporcionar a esses entes públicos orientações mais claras, por meio de um detalhamento maior das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, a fim de que elas se aproximem definitivamente da realidade encontrada pelos operadores da contabilidade pública em seu campo de atuação.

Por fim, ao analisar os procedimentos de implementação das novas normas contábeis na Justiça Eleitoral, nada obstante constata-se que os procedimentos estudados são ainda incipientes na contabilidade pública brasileira, observa-se que tanto as regulamentações

estabelecidas pelas NBCASP's e Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MACASP, quanto nas orientações produzidas na esfera da Justiça Eleitoral, carecem de um melhor detalhamento dos procedimentos necessários a implantação desses novos mecanismos de contabilização dos ativos imobilizados, mais especificamente os atinentes ao teste de recuperabilidade, item que carece de maiores instruções dos órgãos normatizadores, sob risco de, na prática, tornar-se frustrada sua utilização.

Em suma, com o incremento dessas novas normas de contabilidade pública, percebe-se a responsabilidade dos contadores públicos com essa nova realidade, de modo que se torna necessário o aprofundamento nos estudos a respeito dos aspectos que permeiam essas mudanças, a fim de que os procedimentos a serem implementados não se tornem apenas mera rotina, mas sim, um instrumento que traga benefícios aos governos e, sobretudo, para a população em geral, usuários finais da informação contábil, que deve ser tempestiva e representativa da realidade do patrimônio público.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, JOÃO. Contabilidade Pública. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G. Contabilidade Pública: da teoria à prática. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. rev. e atualizada.

BARROS, SIDNEY FERRO. Contabilidade Básica. São Paulo: IOB – Thomson, 2003.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estabelece 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: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm> Acesso em: 13 jun. 2013.

CARVALHO, RAFAEL DE MOURA FÉ; LIMA, DIANA VAZ; FERREIRA, LUCAS OLIVEIRA GOMES. Processo de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público Face aos Padrões Contábeis Internacionais: Um Estudo de Caso na ANATEL. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 62-81, jul./set., 2011.

COELHO, CLÁUDIO ULYSSES FERREIRA; LINS, LUIS S. Teoria da Contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008a. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008b. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

GIL, ANTONIO CARLOS. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, HELIO. Contabilidade Pública: Teoria e prática. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, D.V.; CASTRO, R.G. Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria MF nº. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

MOTA, FRANCISCO GLAUBER LIMA. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. S. Ed. Brasília: 2009.

RIBEIRO, JOSÉ FRANCISCO. Ensino de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Mudanças. In: Encontro Nacional de Contadores do Curso de Ciências Contábeis, 4., 2009, Brasília. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público 5ª edição – Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_II_-_PCP.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2013.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Manual do SIAFI, Macrofunção 02.03.30. Última modificação 20/04/12. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330/>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

SILVA, LINO MARTINS. Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, VALMOR. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

TORRES, F. Contabilidade dos governos muda e ativo ganha espaço. Valor Econômico, São Paulo, 01 set. 2010a. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/arquivo/844919/contabilidade-dos-governos-muda-e-ativo-ganha-espaco>> Acesso em: 13 jun. 2013.