



Universidade de Brasília - UnB
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA

Janiny Karol Miranda Rocha

**Nível de evidenciação das informações contábeis obrigatórias: uma análise da situação
dos Estados brasileiros no ano de 2015**

BRASÍLIA - DF
2017

Profa. Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Prof. Mestre Enrique Huelva
Vice-reitor da Universidade de Brasília

Profa. Doutora Cláudia da Conceição Garcia
Decana de Ensino de Graduação

Profa. Doutora Helena Eri Shimizu
Decana de Pós-Graduação

Prof. Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador de Pós-Graduação do curso Ciências Contábeis

Prof. Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis - Diurno

Prof. Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis - Noturno

JANINY KAROL MIRANDA ROCHA

Nível de evidenciação das informações contábeis obrigatórias: uma análise da situação dos Estados brasileiros no ano de 2015

Monografia apresentada à banca da Universidade de Brasília como requisito para conclusão do curso de bacharelado em Ciências Contábeis, sob orientação do Profº. Dr. José Lúcio Tozetti Fernandes.

Linha de pesquisa: Contabilidade da área pública.

Área: Contabilidade Pública.

BRASÍLIA - DF

2017

ROCHA, JaninyKarol Miranda.

Nível de evidenciação das informações contábeis obrigatórias: uma análise da situação dos Estados brasileiros no ano de 2015/ JaninyKarol Miranda Rocha– Brasília, 2017. 43f.

Orientação: Dr. José Lúcio Tozetti Fernandes

Monografia – Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de Brasília, 1º semestre letivo de 2017.

Palavras-chave: Evidenciação. Reavaliação. Redução ao Valor Recuperável. Depreciação. Amortização. Exaustão.

RESUMO

Através da contabilidade pública os governos prestam contas à população, que é o principal usuário das informações governamentais. O Conselho Federal de Contabilidade, em 2008, publicou as primeiras normas internacionais de contabilidade no Brasil com o intuito de uniformizar os procedimentos contábeis e assim melhorar a transparência das contas do setor público. Diante do exposto buscou – se analisar o nível de evidenciação das contas de reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão nas demonstrações contábeis publicadas pelos Estados e o Distrito Federal no exercício de 2015. Para tanto, foram considerados 23 Estados e o Distrito Federal, sendo 3 Estados excluídos da amostra por falta de informação, logo foi feito um checklist pontuando os dados obrigatórios de evidenciação, para as contas em questão, conforme o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Utilizou-se o índice de evidenciação de Castro e Silva (2014) para medir o nível de evidenciação de acordo com o preenchimento do checklist. A partir do cálculo foi verificado que o nível de evidenciação dos Entes da Federação brasileira é insatisfatório, já que apresentou uma média de 15,58%, sendo necessárias mudanças por parte dos gestores para que assim eles possam cumprir o estabelecido pela legislação.

Palavras-chave: Evidenciação. Reavaliação. Redução ao Valor Recuperável. Depreciação. Amortização. Exaustão.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Informações de cada conta contidas no CheckList.....	21
---	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Tabela Totalizadora dos itens.....	23
Tabela 2 – Classificação dos entes públicos por Índice de Divulgação.....	25
Tabela 3 – Estatística descritiva das pontuações de evidenciação.....	25
Tabela 4 - Índice de Evidenciação das informações divulgadas pelos entes da Federação..	26

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
1.1 OBJETIVOS	9
1.1.1 Objetivos Gerais	9
1.1.2 Objetivos Específicos	9
1.1.3 Justificativa	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
2.1 Contabilidade	10
2.2 Prestações de conta no setor público	12
2.3 Evidenciação	13
2.4 Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão no Setor Público	15
2.4.1 Reavaliação	15
2.4.2 Redução ao Valor Recuperável(<i>Impairment</i>).....	16
2.4.3 Depreciação, Amortização e Exaustão	16
3 METODOLOGIA	17
4 RESULTADO E DISCUSSÃO	20
4.1 Informações sobre a evidenciação da Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão nas prestações de contas dos entes da Federação brasileira	21
4.2 Nível de Evidenciação das informações	24
4.3 Ocorrência dos itens de Evidenciação	26
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	28
REFERÊNCIAS	30
APÊNDICES – Análise individual de cada Estado e Distrito Federal.....	36

1INTRODUÇÃO

Os entes públicos, federais, estaduais e municipais têm a obrigação de promoverem e facilitarem o acesso dos seus resultados para a população, os meios usados para obtê-los e sua conciliação com os retornos sociais.

Para Shleifer e Vishny (1994) a transparência é importante para o crescimento econômico mundial e também para prestar contas à sociedade, pois quando a sociedade não faz parte do controle das instituições políticas, abre espaços para a corrupção causando efeitos negativos ao crescimento econômico e desenvolvimento social. Lima (2007) afirma que um dos princípios constitucionais da administração pública de bastante relevância para a transparência é o princípio da publicidade que tem como objetivo fazer com que as atividades dos administradores se tornem públicas, com a finalidade de aproximar o indivíduo e o Estado, proporcionando democratização, fiscalização e controle, valendo-se de diversos meios de comunicação que podem variar de acordo com a natureza e intuito da informação, por exemplo, via internet.

A contabilidade aplicada ao setor público é a linguagem usada para fornecer informações úteis que retratam a realidade econômica do país, o artigo 85 da Lei nº 4.320/64 relata que a contabilidade presta serviços que ajudam na supervisão dos atos públicos como execução orçamentária, composição patrimonial e determinação dos custos dos serviços industriais, sendo que através dos balanços, relatórios e demonstrações é possível analisar resultados econômicos e financeiros.

Desta forma a contabilidade pública se torna ferramenta fundamental para garantir o bom funcionamento da comunicação entre a sociedade e o Estado e para o controle dos resultados fornecidos pelo poder público. Segundo Chan (2010) a contabilidade brasileira necessitou passar por reformas para tornar suas informações mais confiáveis, além disso, o aumento do mercado financeiro mundial faz com que seja necessária a homogeneização das informações para facilitar a comunicação, assimilação e análise dos dados, para tanto iniciou-se o processo de adoção de um padrão internacional de normas contábeis. Weffort (2005) relata que esse padrão na verdade se torna uma harmonização, sendo que qualquer alteração é feita respeitando as características legais de cada país, portanto as adaptações são feitas de acordo com a realidade brasileira.

No setor público a adesão da convergência das normas se fez indispensável para contribuir com o aumento da globalização da economia. Em 1997, foi criado o *International Federation of Accountants* (IFAC) que é um órgão mundial que tem a missão de

servir ao interesse público, a IFAC criou o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) com a função de órgão normatizador independente, sendo seus objetivos a emissão das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS), a promoção da convergência e a emissão de quaisquer documentos necessários que forneçam orientações para elaboração e divulgação das demonstrações na área da contabilidade pública.

No Brasil a contabilidade pública tradicional tem como objeto principal o orçamento, no entanto acabou por se tornar defasada, sendo necessária a descentralização do aspecto orçamentário, fazendo com que o objeto da contabilidade, que é o patrimônio, também seja reconhecido pelo setor público. Ferreira e Marchesini (2011) destaca que as principais reformas com a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) elaboradas com base nas IPSAS são: a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial, adoção de sistema de custos, contabilização da depreciação, de bens intangíveis e de uso comum, avaliação e mensuração dos bens a valor de mercado, implantação das demonstrações de Fluxo de Caixa, do Resultado Econômico, das Mutações do Patrimônio, consolidação das Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas.

Assim para inserir o Brasil nas reformas do sistema de contabilidade pública o Governo Federal, em 2014, estabeleceu a implantação do Plano de Contas ao Setor Público (PCASP) a União, aos Estados, e municípios para atender a Portaria nº 634 de 19/12/2013 do Ministério da Fazenda e Secretaria do Tesouro Nacional.

Diante desse cenário de mudanças, o processo de convergência do setor público além de unificar a contabilidade para diversos ramos de seu segmento, tem como papel divulgar informações mais claras e precisas que facilitam a análise dos usuários (COSTA, 2012). É através das demonstrações contábeis que os gestores públicos prestam contas ao cidadão, e para atingir o objetivo desse processo houve um aumento das cobranças em relação à evidenciação.

Os administradores públicos por vezes não divulgam todas as informações obrigatórias, aumentando a assimetria informacional entre o administrador e a sociedade.

Diante do exposto temos a seguinte questão: Qual o nível de evidenciação, das informações obrigatórias em relação a Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão nas demonstrações contábeis dos Estados e do Distrito Federal, disponibilizadas no ambiente da internet?

1.1.1 Objetivos

1.1.2 Objetivo Geral

Para responder ao problema, tem – se como objetivo geral avaliar o nível de evidenciação e divulgação das informações obrigatórias sobre a Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão das demonstrações contábeis, disponibilizadas na internet pelos Estados e Distrito Federal, no exercício de 2015.

1.1.3 Objetivos específicos

- Verificar o nível de evidenciação das informações contábeis obrigatórias, sobre as contas aqui estudadas, das demonstrações contábeis dos Estados e Distrito Federal em 2015, conforme as exigências estabelecidas pelas NBCASP e o MCASP.
- Caracterizar entre os Estados e Distrito Federal o que tem o menor e maior nível de *disclosure* nas contas de Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão.
- Identificar quais são as informações contábeis exigidas pelas normas para as contas em questão com menor e maior nível de evidenciação entre as demonstrações dos Estados e Distrito Federal.

1.2 Justificativa

Esta pesquisa se justifica pelo fato de que a publicação das contas públicas é um tema relevante para a população, pois segundo Scarpin (2006), uma das maiores preocupações dos cidadãos consiste na maximização do desenvolvimento humano da coletividade e é através da prestação de contas que se verifica como estão sendo alocados os recursos. Santana Júnior (2008) adiciona que, a partir do momento em que os cidadãos são conferidos a pagar tributos, também passam a cobrar das entidades públicas, por meio dos seus governantes e gestores, o cumprimento do contrato social. Os governantes tem a obrigação de prestar conta à sociedade que é o financiador do setor público, assim através deste podemos verificar o nível de evidenciação nos Estados e Distrito Federal no ano de 2015 e identificar os gestores que estão divulgando corretamente as informações via internet, que é o meio de comunicação mais usado e mais prático para procurar esse tipo de informação, determinando os mais e os menos

interessados a prestar contas com qualidade, além de verificarmos quais são as informações mais e as menos divulgadas dos procedimentos realizados nas contas de ativo Imobilizado e Intangível.

2 – REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 –Contabilidade

Conforme (MARION E FARIA,2009) a contabilidade é uma ciência social aplicada, pois é gerada e alterada através da ação humana, os autores ainda descartam a possibilidade de a contabilidade ser uma ciência exata. Marion (2005) relata que a contabilidade é uma Ciência que avalia a sociedade e sua conduta perante seus bens, para em seguida poder auxiliar seus usuários a controlar os patrimônios.

O item 1.4 da Resolução nº 774 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 1994) narra o objetivo da Contabilidade como o de fornecer informações sobre aspectos de naturezas econômica, financeira e física do patrimônio da entidade por meio de registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas entre outros.

Para Kohama (2010, p. 25), “a contabilidade é uma técnica capaz de produzir [...]Relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos”.

O papel da contabilidade resulta na apresentação do patrimônio e das variações que ocorrem no decorrer do exercício financeiro na entidade, com o intuito final de apresentar tanto aos usuários internos quanto aos externos a realidade econômica financeira da entidade.

Na contabilidade aplicada ao setor público - CASP não é diferente, ela objetiva demonstrar o patrimônio público e todas as informações pertinentes, bem como os recursos adquiridos e gerados por ela com contrapartida os serviços que são oferecidos para a população, visando prestar contas principalmente para aqueles que aguardam um retorno social apropriado. Essa prestação de contas se dá através de demonstrações, relatórios e diversas maneiras que entenda que sejam necessárias de acordo com a necessidade dos usuários, e regulamentadas pelas normas estabelecidas no Manual de Contabilidade Pública – MCASP.

Athayde (2002) destaca que o objetivo da Contabilidade do setor público não é distante, ela deve controlar o patrimônio público e prestar contas dos resultados à sociedade.

Como descrito nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público NBC T 16.1 (CFC 2012), o objetivo da Contabilidade Governamental é abastecer os usuários de informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público com a finalidade de prestar contas, mostrar resultados para tomadas de decisões, e servir de suporte para o controle social.

Ainda de acordo com a NBC T 16.1 (CFC 2012) o campo de desempenho para a contabilidade pública são as entidades do setor público que incluem os órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado que tem qualquer tipo de relação financeira com os cofres públicos nas atividades de sua empresa, as pessoas físicas que recebem algum tipo de benefício fiscal de entidades públicas também igualam se para efeito contábil.

A contabilidade pública compreende três diferentes aspectos para apresentar as informações contábeis, aspecto orçamentário, fiscal e patrimonial. Como exposto no MCASP (STN 2016), o aspecto orçamentário compreende o registro e a evidenciação do orçamento público desde a sua aprovação até a sua execução, e são base para a elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e dos Balanços Orçamentário e Financeiro.

Já o aspecto patrimonial compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público, sendo assim devem ser atendidos os princípios e as normas contábeis revertidas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação das contas do ativo e passivo e das receitas e despesas, esses são base para a elaboração do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Variações Patrimonial. (MCASP – STN, 2016)

O aspecto fiscal compreende a apuração e evidenciação, através da contabilidade e dos indicadores estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo destaque as despesas com pessoal, as operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal, a fim de examinar o balanceamento das contas públicas, sendo aspectos essenciais para a elaboração do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO). (MCASP – STN, 2016)

A contabilidade pública é fundamentada em normas próprias e de acordo com ABOP (1992, p. 16 apud Araújo e Arruda, 2004) está ligada ao “ramo da contabilidade que estuda, controla e demonstra à organização e execução dos orçamentos, atos e fatos da administração da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações”.

2.2 -Prestação de contas no setor público

Para sustentarem as medidas tomadas para o bem comum da população, o governo criou as tributações, onde todo indivíduo é obrigado por lei a recolher parte dos valores que recebe para o Estado, a partir de então surge à necessidade de fiscalização sobre as contas do governo, tanto para o gestor que precisa exercer seu serviço de forma consciente, quanto para a população que espera os retornos (MACHADO, 2007).

As entidades que compõem a estrutura da administração pública brasileira estão obrigadas pela Constituição Federal a prestar contas do uso de recursos públicos e a respeitar o princípio da publicidade, entre outros princípios da administração pública. As exceções à obrigação de publicidade estão alocadas no inciso LX do artigo 5^a da CF/88, nos consecutivos termos: “a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem” (BRASIL, 1988). Nesse caso, outros interesses públicos poderiam estar agravados. De acordo com Justen Filho (2002, p.69), “o sigilo não deve ser imposto de modo arbitrário, mas deve ser cumpridamente justificado. O princípio da publicidade poderá ser afastado, mas nos estritos limites da necessidade”.

O agente público tem a obrigação legal de prestar contas à população e é de suma importância que os documentos divulgados sejam efetivos, transparentes e entendíveis, e para tanto a contabilidade tem um papel fundamental, pois são através da mesma que serão divulgadas as informações.(BARROS, 2002).Judícibus, Marion e Pereira (2003, p. 10), sintetizam *accountability* como a “responsabilidade do gestor profissional de prestar contas”. Para Nakagawa (1998, p. 17), *accountability* é “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”.

Paes de Paula (2005, p. 60), constitui que “a cidade é um grande negócio empresarial que tem o povo como acionista”. E para De Luca (1998) abastecer à sociedade de informações sobre o emprego de recursos humanos, naturais, financeiros, tecnológicos e outros que pertencem à própria sociedade é o mínimo que as entidades públicas devem fazer para merecer o respeito e a credibilidade necessários à continuidade de suas atividades.

Jardim (1995) afirma que quanto maior for o acesso da sociedade às informações, mais democráticas serão as relações entre Estado e população. Assim, “[...] é notória a necessidade de transparência das contas dos entes públicos e seus órgãos componentes.” (Platt Neto et al., 2005, p. 1).

Com a evolução da contabilidade do setor público o controle das finanças públicas é cada vez maior e segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público MCASP -

2016 o primeiro avanço foi com a Lei nº 4.320/1964 que instituiu normas gerais de direito financeiro para preparação e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Outro ganho para a sociedade foi a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que conforme descrito no MCASP (STN 2016) é a lei que constituiu limites para dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, entre outros objetivando equilibrar as contas públicas estabelecer instrumentos de transparência.

Cruz *et al* (2001) apresentam o entendimento dado à transparência na LRF como uma prestação de contas na gestão fiscal com a finalidade de abastecer à sociedade o acesso a informações das atividades financeiras do setor público além de fornecer os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

Os períodos das publicações das demonstrações podem ser bimestrais, quadrimestrais, semestrais e anuais. O artigo 48 da LRF (BRASIL, 2000), estabelece que a divulgação dos instrumentos de transparência deva ser ampla e de fácil obtenção, usando até mesmo meios eletrônicos como a internet, para o acesso do público.

A LRF relaciona a transparência com um ciclo que é dividido em três momentos. O primeiro momento estabelece que a transparência se assegura através da participação popular, promovendo audiências públicas durante o processo de discussão dos planos, estimulando a aproximação entre o Estado e a população. (BRASIL, 2000)

O segundo momento é composto pela obrigatoriedade da ampla divulgação dos instrumentos de transparência com a devida garantia de acessibilidade ao público, sendo estabelecidos prazos para as publicações e o tempo mínimo que ficaram disponíveis. O terceiro momento é a obrigatoriedade de audiências públicas quadrimestrais nas casas do Poder Legislativo. O cumprimento das medidas que contribuem para a melhora da transparência depende da fiscalização dos órgãos controladores (Controladoria-Geral da União, Ministério Público e Tribunais de Contas).(BRASIL, 2000)

2.3 Evidenciação

Os autores Aquino e Santana (1992) descrevem o conceito de evidenciação como o de mostrar com clareza, sendo evidente tudo aquilo que não oferece dúvida, que se compreende imediatamente.

Como expostona NBC T 16.3item4 (CFC 2012) a evidenciação deve cooperar para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social, permitindo o acesso ao conteúdo e para a avaliação do setor público.

Contudo, Iudícibus, Marion e Pereira (2003, p. 118) destaca que a transparência é uma das qualidades da governança corporativa, fazendo uma associação direta entre elae o termo *disclosure* que pode ser traduzido como evidenciação.

Malacrida e Yamamoto (2006) relata que o maior controle das ações praticadas pelos gestores, é um dos benefícios da evidenciação, pois quanto mais as ações dos administradores são evidenciadas, mais instrumentalizados estarão os usuários para avaliar e acompanhar a gestão. Bens e Monahan (2004) designa esse efeito de monitoração do *disclosure*.

Segundo Iudícibus (2000) podemos concluir que a evidenciação não é somente a divulgação dos dados, mas a divulgação com nitidez e com fácil compreensão do que se quer anunciar, esse fato é imprescindível para a transparência das contas públicas e para garantir que as informações alcancem diversos tipos de usuários que podem ser tanto internos como externos. Os internos seriam aqueles que se vale de informações mais aprofundadas, como os administradores que precisam manter o controle das contas, já os externos seriam os cidadãos que têm interesse em verificar a qualidade da gestão dos seus governantes, eles absorvem as informações de forma genérica apesar de serem os principais usuários.(MARTINS, 1991).Com todos esses aspectos podemos perceber que um dos desafios da evidenciação é fornecer informações que abrangem diversos tipos de usuários, com padrões satisfatórios.

O profissional da contabilidade deve ter cuidado ao evidenciar as informações, seguindo todas as normas e práticas contábeis. Conforme Cushing e Romney (1994, p. 3 *apud* GOULART, 2003, p. 63) “para que a informação seja útil, ela deve possuir várias características. A informação deve ser confiável, relevante, tempestiva, completa, compreensível e verificável”.

Um país que busca crescimento econômico, e relações internacionais como políticas externas têm que conservar a qualidade das informações mantendo – as concisas e com grande alcance(CHAN, 2010).

Os meios mais comuns usados para evidenciar as informações são através de demonstrações contábeis, demonstrações complementares e notas explicativas. Como determinado na NBC T 16.6 item3 (CFC 2012)as demonstrações contábeis das entidades definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são:

- Balanço Patrimonial;
- Balanço Orçamentário;

- Balanço Financeiro;
- Demonstração das Variações Patrimoniais;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Demonstração do Resultado Econômico.

De acordo Boff (2007) existem dois tipos de evidenciação, a compulsória e a voluntária, a primeira é aquela exigida por lei, aplicada através de regulamentos e normas, a segunda como já diz o nome é voluntária e depende de cada gestor, ela acaba se tornando complementar às compulsórias e geralmente fornecem informações positivas. Gray e Bebbington (2001 apud SCHULTZ; MARQUES; HOFER, 2010) mostram diversas razões para que as informações voluntárias sejam divulgadas apesar dos custos adicionais: distrair atenção de outras áreas; se adiantar as ações regulatórias; desenvolver imagem corporativa; prover benefícios políticos; constituir vantagem competitiva; manifestar alguns direitos dos acionistas e stakeholders.

2.4 Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão no Setor Público.

Os procedimentos conceituados neste tópico são realizados nas contas do ativo imobilizado e, ou intangível após o ajuste a valor justo.

Segundo Pereira e Araújo (2006, p. 2), o ativo imobilizado é o conjunto de bens destinados à manutenção da atividade econômica da empresa, seja na produção de riquezas ou no controle e administração destes.

Ativo intangível, de acordo com Kohler apud Iudícibus (1997, p. 203), é “um ativo de capital que não tem existência física, cujo valor é ilimitado pelos direitos e benefícios que antecipadamente sua posse confere ao proprietário”.

Segundo o SFAC 5, parágrafo 63, citado por Hendriksen & Van Breda (1999, p. 388), um ativo intangível, para ser reconhecido deverá atender as mesmas condições de um ativo tangível.

2.4.1 Reavaliação

Conforme Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009a, p. 344), “reavaliar significa avaliar de novo, o que implica a deliberação de abandonar os valores antigos”.

A Reavaliação é conceituada nas NBCASP como “a adoção do valor de mercado ou a recuperação esperada pelo uso futuro, ou um consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil” (CFC, 2008b, item 2).

Schvirck e Santos (2007, p. 3), dizem que “a reavaliação, em contabilidade, consiste em atribuir um novo valor ao ativo, valor esse que passará a ser o registro contábil do bem reavaliado.

2.4.2 Redução ao Valor Recuperável (*Impairment*)

O objetivo da realização da Redução ao Valor recuperável, também conhecido como *Impairment*, é certificar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 01 detalha toda regulamentação e todas as exigências necessárias para a realização do teste de recuperabilidade (*impairment*).

Conforme Tavares et al (2010, p. 84) “as diretrizes emanadas pelo CPC 01 se iniciam quando existem indicações de que um ativo possa ter se desvalorizado e, por isso, reduzido sua capacidade de geração de fluxo financeiro. ”

De acordo com as NBCASP, o procedimento contábil de *impairment*, ou redução ao valor recuperável, pode ser determinado como “o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil” (CFC, 2008b, p. 2).

2.4.3 Depreciação, amortização e Exaustão

Ribeiro (2012, p. 198) define depreciação como “a diminuição parcelada de valor que sofrem os bens de uso da empresa, em decorrência do desgaste pelo uso, da ação da natureza ou obsolescência”.

Como exigido “Cada um dos bens de consumo durável que será utilizado pela empresa para desenvolver suas atividades normais por vários anos será depreciado ao longo do tempo de vida útil estimado para esse bem” (RIBEIRO 2012, p.198).

Desta maneira, “para cálculo da taxa anual de depreciação, é necessário estimar a vida útil do bem, isto é, quanto ele vai durar, levando em consideração as causas físicas e as causas funcionais” (IUDÍCIBUS E MARION 2010, p. 196).

Iudícibuse Marion (2010, p. 201) conceituam a amortização como sendo “à perda do valor do capital aplicado em ativos intangíveis”.

O valor amortizável é o custo do ativo, diminuído do seu valor residual, e deve ser apropriado durante sua vida útil, período de uso ou volume de produção.

Ribeiro (2012, p. 208) explica que “Exaustão é a diminuição de valor dos recursos minerais ou florestais, resultantes de sua exploração”.

3 - METODOLOGIA

Tartuce (2006) relata que a metodologia, em uma pesquisa científica, é o processo desenvolvido para atingir um determinado fim, é a parte em que é feita uma descrição do objeto de estudo, das técnicas, métodos e procedimentos utilizados nas atividades de pesquisa. Assim este capítulo visa descrever todas as etapas realizadas para chegar ao objetivo da pesquisa.

Segundo Fonseca (2002), *methodos* significa organização, e logos, estudo sistemático, pesquisa, investigação; ou seja, metodologia é o estudo da organização, dos caminhos a serem percorridos, para se alcançar uma pesquisa ou um estudo, ou para se fazer ciência.

Quanto aos seus objetivos, são classificados como exploratórios. Segundo Santos (1991) a pesquisa exploratória é a relação inicial com o tema a ser estudado, com os sujeitos a serem examinados e com as fontes auxiliares disponíveis. Diante disso o pesquisador necessita ter uma acessibilidade às informações e dados das relações sociais, além de uma atitude flexível e não formalizada. “Os estudos exploratórios são feitos, normalmente, quando o objetivo da pesquisa é examinar um tema ou problema de investigação pouco estudado ou que não tenha sido abordado antes” (SAMPIERI et al., 1991, p. 59). Para Kinnear e Taylor (1987) as pesquisas com características exploratórias geralmente são usadas para investigações preliminares com o mínimo possível de tempo e custo.

De acordo com os procedimentos técnicos utilizados a pesquisas pode ser caracterizada como bibliográfica e documental. Bibliográfica, pois foi realizado através de materiais publicados em revistas, livros, artigos e teses e documental por realizar investigação em documentos dos Estados e Distrito Federal, que consistem em suas demonstrações contábeis.

Na abordagem do problema, o estudo caracteriza-se como qualitativo. Richardson (1999) assegura que as pesquisas qualitativas descrevem o problema, analisa e compreende as

variáveis, além de explicar e entender com maior profundidade comportamentos que contribuem para a mudança de certos grupos.

Para Minayo (2001), a análise qualitativa trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que satisfaz a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser diminuídos à operacionalização de variáveis. A pesquisa qualitativa é objurgada por seu empirismo, pela subjetividade e pelo envolvimento emocional do pesquisador (MINAYO, 2001, p. 14). Porém os pesquisadores qualitativos recusam o modelo positivista aplicado ao estudo, uma vez que o pesquisador não pode fazer julgamentos nem permitir que seus preconceitos e crenças contaminem a pesquisa (GOLDENBERG2000).

AMOSTRA

O objetivo da amostra é de produzir informações aprofundadas e ilustrativas: seja ela pequena ou grande, o que importa é que ela seja capaz de produzir novas informações (DESLAURIERS, 1991, p. 58).

Nesta pesquisa optou-se por avaliar os 26 Estados brasileiros e o Distrito Federal, sendo este a população do estudo. Após a definição dos entes a serem analisados foi feito o levantamento das Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público válidas a partir do exercício de 2015, que se encontram na Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) 6ª Edição, são normas que se referem aos procedimentos de Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão.

As demonstrações contábeis referentes ao exercício de 2015 de cada Estado e do Distrito Federal foram coletadas em março de 2017 nos portais de transparência, localizados em páginas da internet. No período da coleta dos dados ao tentar abrir a página que continha o Balanço Geral de 2015 do Estado de Alagoas ocorria um erro que impossibilitava o acesso à informação. No mesmo período foi constatado que no portal do governo do Estado do Amapá a prestação de contas mais atual divulgada era a do ano de 2014. O portal do Estado da Bahia divulgou apenas o balanço simplificado do ano de 2015 impossibilitando a análise nesse balanço. Assim a amostra final foi composta por 23 Estados e o Distrito Federal, o tipo de amostra é não probabilística.

Como já mencionado, o comprimento ou não das NBCASP foi medido a partir da parte II do MCASP 6ª Edição que trata sobre o ativo imobilizado, ativo intangível e Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão.

Os itens obrigatórios de evidenciação da Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão foram todos pontuados em um checklist, em seguida atribuída nota 1 na coluna SIM quando o item foi atendido, ou NÃO, quando não atendido. Quando não aplicável, que não foi posto em prática pelos entes pela não ocorrência, a nota 1 se encontra na coluna N/A (não aplicável).

O índice utilizado tem como base o usado na pesquisa de Castro e Cunha (2014):

$$ID = \frac{\sum a}{N - N/A}$$

Onde:

ID = Índice de Divulgação

N = total de critérios

N/A = nº de itens não aplicáveis

a = nº de itens atendidos

Depois do Cálculo do Índice de Divulgação, foi possível a identificação daqueles que contém o menor e maior nível de evidenciação entre os Estados e o Distrito Federal. Posteriormente foi verificado os itens mais e os menos divulgados.

O quadro 1 apresenta os itens que devem ser evidenciados de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, emitido pelo Conselho Federal de Contabilidade. A partir desses itens foi feita a análise do nível de evidenciação.

Quadro 1 – Informações de cada conta contidas no CheckList.

Unidade de Análise	Itens de evidenciação
Depreciação, Amortização e Exaustão	Apresentou o método utilizado;
	Apresentou a taxa utilizada;
	Apresentou a vida útil econômica;
	Apresentou o valor contábil bruto e a depreciação acumulada no início do período;
	Apresentou o valor contábil bruto e a depreciação acumulada no fim do período;
Redução a valor recuperável	Divulgou os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização;
	Divulgou o valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida;
	Divulgou se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso;
	Se o valor recuperável for o valor líquido de venda: Apresentou a base usada para determinar o valor líquido de venda;
	Se o valor recuperável for o valor em uso: Apresentou a (s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa atual e na estimativa anterior;
Reavaliação	Divulgou a data efetiva da reavaliação;
	Divulgou se foi ou não utilizado avaliador independente;
	Apresentou os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
	Divulgou se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações demercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação;
	Divulgou para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo.

Fonte: Elaborado pelo autor conforme o MCASP. (2017)

4 - RESULTADO E DISCUSSÃO

Esta sessão apresenta os resultados da avaliação do nível de evidenciação e divulgação das informações obrigatórias sobre a Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão das demonstrações contábeis, disponibilizadas na internet pelos Estados e Distrito Federal, no período de 2015. A partir da análise do checklist chegou-se ao resultado descrito nesta sessão.

4.1 - Informações sobre a evidenciação da Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão nas prestações de contas dos entes da Federação brasileira.

Cabe ressaltar que as contas dos Estados de Alagoas, Amapá e Bahia, não foram analisadas pela não divulgação das demonstrações contábeis do exercício de 2015.

Dos 24 Estados (incluindo DF), somente Espírito Santo, Pará, Santa Catarina e Tocantins apresentaram o método utilizado na depreciação; Nenhum Estado apresentou a taxa e a vida útil da depreciação, dos 24, Acre, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso, Pará, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo apresentaram o valor contábil bruto e a depreciação acumulada no início do período; Todos que apresentaram o valor contábil no início do período também apresentaram valor contábil bruto e a depreciação acumulada no fim do período, mais a Paraíba, e Sergipe.

Quanto os itens de amortização, em dois dos Entes estudados, os itens não se aplicavam então dos 22 Estados (incluindo DF), só Santa Catarina e Espírito Santo apresentaram o método utilizado na amortização, nenhum dos Entes Federativos apresentou a taxa e a vida útil da amortização, 10 apresentaram o valor contábil bruto e a amortização acumulada no início do período, sendo eles, São Paulo, Santa Catarina, Roraima, Rio de Janeiro, Pernambuco, Paraná, Espírito Santo, Distrito Federal, Ceará e Amazonas; 11 Entes apresentaram valor contábil bruto e a depreciação acumulada no fim do período, sendo os mesmos que apresentaram o valor no início do período, mais o Sergipe.

Para a exaustão 10 Entes Federativos se enquadraram como não aplicável, e dos 14 restantes nenhum apresentou o método utilizado, a taxa, a vida útil e o valor contábil bruto e a exaustão acumulada no início do período; e só Sergipe apresentou o valor contábil bruto e a exaustão acumulada no fim do período;

Para os itens de *impairment*⁶ Entes se enquadraram como não aplicável e nenhum dos 18 Entes evidenciou os itens: Divulgou os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização; Divulgou se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso; Se o valor recuperável for o valor líquido de venda: Apresentou a base usada para determinar o valor líquido de venda; Se o valor recuperável for o valor em uso: Apresentou a(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa atual e na estimativa anterior; Já para o item Divulgou o valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida; 16 entes fizeram a publicação em suas demonstrações, exceto Rio Grande do Sul e Minas Gerais.

Quanto à reavaliação, 12 dos 24 Entes Federativos se enquadraram como não aplicável, e dos outros 12 Entes nenhum divulgou a data efetiva da reavaliação; Somente Santa Catarina e Amazonas divulgaram se foi ou não utilizado avaliador independente, e só Santa Catarina se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação; Só Amazonas apresentou os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens; E apenas o Rio de Janeiro divulgou para cada classe de ativo

imobilizadoreavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo.

A Tabela 1 mostra a quantidade de ente federativo que evidenciou que deixou de evidenciar e a quantidade onde o item não era aplicável.

Mostra – se na legenda as informações que devem ser evidenciadas pelos Entes Federativos para cada conta estudada nesta pesquisa; Foram enumeradas para facilitar o entendimento da Tabela 1, que mostra as informações que as normas exigem que sejam evidenciadas e a sua ocorrência para cada uma delas no exercício de 2015.

Tabela 1 – Tabela Totalizadora dos itens.

Depreciação			
Itens de Evidenciação	Sim	Não	Não aplicável
Item de Evidenciação 1	4	20	0
Item de Evidenciação 2	0	24	0
Item de Evidenciação 3	0	24	0
Item de Evidenciação 4	9	15	0
Item de Evidenciação 5	11	13	0
Amortização			
Itens de Evidenciação	Sim	Não	Não aplicável
Item de Evidenciação 6	2	20	2
Item de Evidenciação 7	0	22	2
Item de Evidenciação 8	0	22	2
Item de Evidenciação 9	10	12	2
Item de Evidenciação 10	11	11	2
Exaustão			
Itens de Evidenciação	Sim	Não	Não aplicável
Item de Evidenciação 11	0	14	10
Item de Evidenciação 12	0	14	10
Item de Evidenciação 13	0	14	10
Item de Evidenciação 14	0	14	10
Item de Evidenciação 15	1	13	10
Impairment			
Itens de Evidenciação	Sim	Não	Não aplicável
Item de Evidenciação 16	0	18	6
Item de Evidenciação 17	16	2	6
Item de Evidenciação 18	0	18	6
Item de Evidenciação 19	0	18	6
Item de Evidenciação 20	0	18	6
Reavaliação			
Itens de Evidenciação	Sim	Não	Não aplicável
Item de Evidenciação 21	0	12	12
Item de Evidenciação 22	2	10	12
Item de Evidenciação 23	1	11	12
Item de Evidenciação 24	1	11	12
Item de Evidenciação 25	1	11	12

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2017).

LEGENDA: Item de Evidenciação 1 - Apresentou o método utilizado na depreciação; Item de Evidenciação 2 - Apresentou a taxa utilizada na depreciação; Item de Evidenciação 3 - Apresentou a vida útil econômica do bem depreciado; Item de Evidenciação 4 - Apresentou o valor contábil bruto e a depreciação acumulada no início do período; Item de Evidenciação 5 - Apresentou o valor contábil bruto e a depreciação acumulada no fim do período; Item de Evidenciação 6 - Apresentou o método utilizado para amortização; Item de Evidenciação 7 - Apresentou a taxa utilizada na amortização; Item de Evidenciação 8 - Apresentou a vida útil econômica do bem amortizado; Item de Evidenciação 9 - Apresentou o valor contábil bruto e a amortização acumulada no início do período; Item de Evidenciação 10 - Apresentou o valor contábil bruto e a amortização acumulada no fim do período; Item de Evidenciação 11 - Apresentou o método utilizado na exaustão; Item de Evidenciação 12 - Apresentou a taxa utilizada na exaustão; Item de Evidenciação 13 - Apresentou a vida útil econômica do bem

exaurido; Item de Evidenciação 14 - Apresentou o valor contábil bruto e a exaustão acumulada no início do período; Item de Evidenciação 15 - Apresentou o valor contábil bruto e a exaustão acumulada no fim do período; Item de Evidenciação 16 – Divulgou os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização; Evidenciação 17- Divulgou o valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida; Item de Evidenciação 18 - Divulgou se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso; Item de Evidenciação 19 – Se o valor recuperável for o valor líquido de venda: Apresentou a base usada para determinar o valor líquido de venda; Item de Evidenciação 20 – Se o valor recuperável for o valor em uso: Apresentou a(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa atual e na estimativa anterior; Item de Evidenciação 21 - Divulgou a data efetiva da reavaliação; Item de Evidenciação 22 – Divulgou se foi ou não utilizado avaliador independente; Item de Evidenciação 23 - Apresentou os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens; Item de Evidenciação 24 – Divulgou se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação; Item de Evidenciação 25 – Divulgou para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo.

A partir da Tabela 1 é possível verificar que na maioria dos itens de informação analisados, a maior quantidade de Estados (incluindo o Distrito Federal) não divulgaram estas informações, o que reforça o não cumprimento da lei e a falta de comprometimento com a população. Este acontecimento pode ser explicado pela existência de uma pequena liberdade concedida aos administradores públicos, para agirem de acordo com o que julgam convenientes, e pela falta de fiscalização efetiva.

4.2 - Nível de Evidenciação das Informações.

Na Tabela 2 observa – se que nenhum dos Estados divulgaram em sua totalidade as informações exigidas pelas normas, e em geral tiveram um índice de divulgação bastante baixo.

Tabela 2 – Classificação dos entes públicos por Índice de Divulgação.

Estados	ID (%)
Santa Catarina	45%
Espírito Santo	35%
Distrito Federal	33,33%
Rio de Janeiro	30%
Pará	26,67%
Pernambuco	25%
São Paulo	25%
Acre	20%
Amazonas	20%
Mato Grosso	20%
Paraíba	20%
Sergipe	16%
Ceará	15%
Roraima	15%
Paraná	10%
Tocantins	8%
Mato Grosso do Sul	5%
Rio Grande do Norte	5%
Goiás	0%
Maranhão	0%
Minas Gerais	0%
Piauí	0%
Rio Grande do Sul	0%
Rondônia	0%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Piauí, Rio Grande do Sul e Rondônia não divulgaram nenhum dos itens obrigatórios de evidenciação para as contas estudadas, assim com o índice de 0%; Santa Catarina foi o Estado que apresentou o maior índice de divulgação com 45%, em seguida vem Espírito Santo com 35%, Distrito Federal com 33% e Rio de Janeiro com 30%.

Tabela 3 – Estatística descritiva das pontuações de evidenciação

Moda	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
0%	0%	45%	15,58%	11,68%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2017).

A tabela 3 mostra que a moda do índice de evidenciação dos entes da Federação brasileira foi de 0%, sendo assim este é o valor do índice de evidenciação que apareceu com maior frequência, o mínimo é 0%, máximo 45%, média de 15,58% e desvio padrão de 11,68%.

4.3 Ocorrência dos itens de evidenciação

O MCASP estabelece para as contas de reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão as informações que devem ser evidenciadas. Neste tópico buscou – se avaliar quais foram às informações mais e menos divulgadas.

Tabela 4 - Índice de Evidenciação das informações divulgadas pelos entes da Federação.

Itens	Ocorrência (%)
Item de Evidenciação 17	88,89%
Item de Evidenciação 10	50%
Item de Evidenciação 5	45,83%
Item de Evidenciação 9	45,45%
Item de Evidenciação 4	37,5%
Item de Evidenciação 1	16,67%
Item de Evidenciação 22	16,67%
Item de Evidenciação 6	9,09%
Item de Evidenciação 23	8,33%
Item de Evidenciação 24	8,33%
Item de Evidenciação 25	8,33%
Item de Evidenciação 15	7,14

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2017).

LEGENDA: Item de Evidenciação 1 - Apresentou o método utilizado na depreciação; Item de Evidenciação 2 - Apresentou a taxa utilizada na depreciação; Item de Evidenciação 3 - Apresentou a vida útil econômica do bem depreciado; Item de Evidenciação 4 - Apresentou o valor contábil bruto e a depreciação acumulada no início do período; Item de Evidenciação 5 - Apresentou o valor contábil bruto e a depreciação acumulada no fim do período; Item de Evidenciação 6 - Apresentou o método utilizado para amortização; Item de Evidenciação 7 - Apresentou a taxa utilizada na amortização; Item de Evidenciação 8 - Apresentou a vida útil econômica do bem amortizado; Item de Evidenciação 9 - Apresentou o valor contábil bruto e a amortização acumulada no início do período; Item de Evidenciação 10 - Apresentou o valor contábil bruto e a amortização acumulada no fim do período; Item de Evidenciação 11 - Apresentou o método utilizado na exaustão; Item de Evidenciação 12 - Apresentou a taxa utilizada na exaustão; Item de Evidenciação 13 - Apresentou a vida útil econômica do bem exaurido; Item de Evidenciação 14 - Apresentou o valor contábil bruto e a exaustão acumulada no início do período; Item de Evidenciação 15 - Apresentou o valor contábil bruto e a exaustão acumulada no fim do período; Item de Evidenciação 16 - Divulgou os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização; Evidenciação 17 - Divulgou o valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida; Item de Evidenciação 18 - Divulgou se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso; Item de Evidenciação 19 - Se o valor recuperável for o valor líquido de venda: Apresentou a base usada para determinar o valor líquido de venda; Item de Evidenciação 20 - Se o valor recuperável for o valor em uso: Apresentou a(s) taxa(s) de desconto usa da(s) na estimativa atual e na estimativa anterior; Item de Evidenciação 21 - Divulgou a data efetiva da reavaliação; Item de Evidenciação 22 - Divulgou se foi ou não utilizado avaliador independente; Item de Evidenciação 23 - Apresentou os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens; Item de Evidenciação 24 - Divulgou se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecido entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação; Item de Evidenciação 25 - Divulgou para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo.

De acordo com a tabela 4 dos itens de evidenciação, aquele que foi mais divulgado entres os Estados (incluindo o Distrito Federal) onde a informação se enquadrava como aplicável é o item 17 - valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida, sendo divulgada por 88,89% dos Entes da Federação Brasileira, assim 16, dos 18 Entes da Federação Brasileira que deveriam publicar esse dado, publicou, nos outros 6 Entes da Federação Brasileira da amostra essa informação foi considerada como não aplicável. O segundo item que mais foi divulgado, é o 10 – valor contábil bruto e a amortização acumulada

no fim do período com a ocorrência em 50%, seguido do item 5 - valor contábil bruto e a depreciação acumulada no fim do período com 45,83%.

Não teve nenhum item de evidenciação que se enquadrou como não aplicável em todos os Entes Federativos. Os itens que obtiveram percentual de 0% não foram expostos natabela. Pode – se observar que 13 dos 25 itens exigidos pelo MCASP tiveram o índice de 0%, todos os Entes que deveriam ter publicado estas informações não publicaram.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar o nível de evidenciação e divulgação das informações obrigatórias sobre a reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão das demonstrações contábeis, disponibilizadas na internet pelos Estados e Distrito Federal, no período de 2015, com base nas novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público. A amostra da pesquisa foi composta por 23 Estados brasileiros e o Distrito Federal, foram excluídos o Estado de Alagoas, Amapá e Bahia por falta de informações necessárias para a análise

Para atingir os objetivos propostos no estudo, foi feito o levantamento do nível de evidenciação de informações conforme as mudanças trazidas pelas NBCASP, para as contas estudadas, através da construção do cálculo do Índice de Evidenciação.

Verificou – se que a média de divulgação para as contas é de 15,58%, entre os Entes da Federação, um índice muito baixo já que os itens pontuados são itens obrigatórios. Nenhum dos Entes Federativos atendeu por total as normas estabelecidas. Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Piauí, Rio Grande do Sul e Rondônia não evidenciaram nenhuma dos dados pertinentes a eles, e o Estado que teve o maior índice de evidenciação não chegou a apresentar a metade dos dados exigidos, que foi Santa Catarina com o índice de 45%, entende - se que os Estados e o Distrito Federal têm que evoluir bastante em termos de evidenciação, para as contas em questão, para conseguir atender o determinado pela legislação e assim desempenhar com qualidade um dos seus papéis que é o de fornecer informações claras para que a população possa exercer o controle social, já que ela que financia os atos do governo.

Quanto às informações divulgadas para a reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão aquela que apresentou o maior índice de divulgação foi o valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida que é o item pontuado para as contas que sofreram redução ao valor recuperável, 13 dos 25 itens pontuados obtiveram um índice de 0%, ou seja, mais da metade dos itens que deveriam ter sido apresentados não foram mencionados nas demonstrações contábeis dos Estados e Distrito Federal, outro dado que reforça a necessidade de mudança entre os entes públicos.

Diante do exposto e dos resultados bastante insatisfatórios, sugere – se aos administradores dos Estados e Distrito Federal o aprimoramento quanto à divulgação dos dados das contas estudadas nesta pesquisa, pois os contadores do governo recebem as normas, mas muitas vezes não sabem como agir com elas e por tanto não as divulgam de modo certo, para que assim diminua a assimetria informacional. Recomenda – se ainda que a sociedade

fiscalize e exija dos gestores que divulguem todas as informações contábeis como manda as normas.

REFERÊNCIAS

ACRE. **Balço Geral Do Estado**. Disponível em:

<http://www.ac.gov.br/wps/portal/acre/Acre/home!/ut/p/c5/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3hvE7OAMG93QwP3QGNXA0_nACfHUD8vQwMDI6B8pFm8AQ7gaEBAdzjIPiQVF16-FkAVhmFufn6eXgbGRhB5POb7eeTnpuoX5EYYZJk4KgIA-ddP3Q!!/d13/d3/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh>. Acesso em Março 2017.

AMAZONAS. **Balço Geral do Estado**. Disponível em:

<<http://www.transparencia.am.gov.br>>. Acesso em Março 2017.

AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antonio Carlos de. Evidenciação. **Cadernos de Estudos da Fipecafi**. São Paulo: FEA/USP, n.5, jun. 1992.

ARAUJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATHAYDE, F. R. **Evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: estudo de caso do município de Luziânia GO**. 2002. 94 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2002.

BARROS, Fabiana de Oliveira. **Um novo modelo de prestação de contas: um estudo de caso da prefeitura de Camaragibe**. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife: 2002.

BENS, Daniel; MONAHAN, Steven. Disclosure quality and excess value of diversification. **Journal of Accounting Research**, v. 42, p. 691-730, 2004.

BOFF, M. L. **Estratégias de legitimidade organizacional de Lindblom na evidenciação ambiental e social em relatórios da administração de empresas familiares**. 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, 2007

BRASIL. **Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatuí a normas gerais de direito financeiro para a 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: maio 2017.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: maio de 2017.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: maio 2017.

CEARÁ. **Balço Geral do Estado**. Disponível em: <

<http://transparencia.ce.gov.br/static/planejamento-e-execucao-orcamentaria/comparativo-receitas-despesas>>. Acesso em Março 2017.

CHAN, James L. As NICSPS e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC*. jan./abr. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público**. NBC T, v. 16, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº. 774**. Brasília: CFC, 1994.

COSTA, R. **As Mudanças para a Contabilidade e a Gestão Pública**. Caderno Organização Sistêmica, v. 1, n. 1, p. 75–88, 2012.

CRUZ, Flávio da et al. **Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001. 346 p.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. **Demonstração do valor adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB**. São Paulo: Atlas, 1998.

DESLAURIERS J. P. **RechercheQualitative**. Montreal: McGraw Hill, 1991.

DISTRITO FEDERAL. **Orçamento**. Disponível em:

<<http://www.transparencia.df.gov.br/#/orcamento/relatorios-gerenciais>>. Acesso em Março 2017.

ESPÍRITO SANTO. **Prestação de contas**. Disponível em:

<<https://transparencia.es.gov.br/Comum/PrestacaoContas>>. Acesso em Março 2017.

FERREIRA, A. B.; MARCHESINI, C. F. A Contabilidade Pública em face da Padronização Contábil. **Revista Científica Semana Acadêmica**. ISSN 2236-6717. 5ed. v. 1. 2011. Nº INPA: 373112011.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GOIÁS. **Gestão Fiscal e Governamental**. Disponível em:

<<http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/>>. Acesso em Março 2017.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais**. 4. ed. Rio de Janeiro: Record, 2000.

GOULART, A M. C. **Evidenciação contábil do risco de mercado por instituições financeiras no Brasil**. 2003. 202f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. 550 p.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997

- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009a. 6. reimpr.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; e MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial**, 9 ed. São Paulo: atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução a Teoria da Contabilidade**. 5ed São Paulo: Atlas, 2009.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 256 p.
- JARDIM, J. M. **Sistemas e políticas públicas de arquivos no Brasil**. Niterói- RJ: EDUFF, 1995.
- JUSTEN FILHO, M. **O direito das agências reguladoras independentes**. São Paulo: Dialética, 2002.
- KINNEAR, T.; TAYLOR, J. **Marketing research: an applied approach**. New York: McGraw-Hill, 1987.
- LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo**. 7ª ed. revista e reelaborada por Paulo Alberto Pasqualini. São Paulo. Malheiros Editores. 2007.
- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª. Ed. – revista atualizada e ampliada. Editora Malheiros, São Paulo, 2007.
- MALACRIDA, Mara Jane Contrera; YAMAMOTO, Marina Mityo. Governança Corporativa: Nível de Evidenciação das Informações e sua Relação com a Volatilidade das Ações do Ibovespa. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, ed. comemorativa, p. 65-79, set. 2006.
- MARANHÃO. **Prestação de contas**. Disponível em: <<http://www.transparencia.ma.gov.br/transparencia/prestacao-de-contas/>>. Acesso em Março 2017.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- MARTINS, Eliseu. De Luca Pacioli à volta à contabilidade gerencial. **Informações Objetivas** - Temática Contábil, nº 34, p. 335-342, 1991.
- MATO GROSSO. **Orçamento**. Disponível em: <<http://www.transparencia.mt.gov.br/>>. Acesso em Março 2017.
- MATO GROSSO DO SUL. **Prestação de Contas**. Disponível em: <<http://www.transparencia.ms.gov.br/#/PrestacaoContas>>. Acesso em Março 2017.

MINAS GERAIS. **Contas do Governador**. Disponível em: <
<http://www.transparencia.mg.gov.br/contas-do-governador/>>. Acesso em Março 2017.

MINAYO, M. C. S. (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis: Vozes, 2001.

_____. MINAYO-GOMÉZ, C. **Difíceis e possíveis relações entre métodos quantitativos e qualitativos nos estudos de problemas de saúde**. In: GOLDENBERG, P.; MARSIGLIA, R. M. G.; GOMES, M. H. A. (Orgs.). *O clássico e o novo: tendências, objetos e abordagens em ciências sociais e saúde*. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2003. p.117-42.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1998.

PARÁ. **Prestação de contas anuais**. Disponível em: <
<http://www.transparencia.pa.gov.br/?q=node/47>>. Acesso em Março 2017.

PARAÍBA. **Balanco Geral**. Disponível em:
< <http://www.siaf.cge.pb.gov.br/PORTALSIAF/Portal>>. Acesso em Março 2017.

PARANÁ. **Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <
<http://www.transparencia.pr.gov.br/pte/home?windowId=f82>>. Acesso em Março 2017.

PAES DE PAULA, A. P. **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

PEREIRA, E. da S., ARAÚJO, A. F. de. Gestão eficiente do ativo imobilizado e seus reflexos dentro de uma organização. **Revista Científica Eletrônica De Ciências Contábeis**, v. 4(08) Out. 2006 ISSN: 1679-3870.

PERNAMBUCO. **Prestação de Contas**. Disponível em: <
<http://www2.portaldatransparencia.pe.gov.br/web/portal-da-transparencia/94>>. Acesso em Março 2017.

PIAUI. **Prestações de Contas**.br/sigep/>. Acesso em Março 2017.

PLATT NETO, O. A. et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 2005, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2005.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Comercial Fácil**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIO DE JANEIRO. **Demonstrações contábeis**. Disponível em:
<http://www.fazenda.rj.gov.br/cge/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_adf.ctrl-state=8ci4nwive_9>. Acesso em Março 2017.

RIO GRANDE DO SUL. **Prestação de contas do Governador**. Disponível em:

<<http://www.transparencia.rs.gov.br/webpart/system/ConsultaDadosFiltro.aspx?x=lOpor7XC1%2fBTsxX0qEheSVJBHdPNvdURKJ8JgEYNPvc%3d>>. Acesso em Março 2017.

RIO GRANDE DO NORTE. **Balancos e Demonstrativos Fiscais**. Disponível em: <<http://www.transparencia.rn.gov.br/>> Acesso em Março 2017.

RORAIMA. **Prestação de Contas**. Disponível em: <<http://www.transparencia.rr.gov.br/orcamento/presta%C3%A7%C3%A3o-de-contas>>. Acesso em Março 2017.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodología de la investigación**. México: McGraw-Hill, 1991.

SANTA CATARINA. **Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.transparencia.sc.gov.br>>. Acesso em Março 2017.

SANTOS, J. V. T. **A construção da viagem inversa**. Cadernos de Sociologia, ensaio sobre a investigação nas ciências sociais, Porto Alegre, v. 3, n. 3, p. 55-88, jan./jul. 1991.

SÃO PAULO. **Balancos e Contas**. Disponível em: <<http://www.transparencia.sp.gov.br/explicativa.html>>. Acesso em Março 2017.

SCHULTZ, C. A.; MARQUES, T. de O.; HOFER, E. Análise do nível de disclosure voluntário de informações ambientais, econômicas e sociais em cooperativas do setor agropecuário. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 10, 2010. São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2010. CD-ROM.

SCHVIRCK, Eliandro. SANTOS, Ariovaldo dos. Reavaliação de Ativos: principais práticas adotadas no Brasil, 2007. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/42.pdf>. Acesso em: 18/10/2010>.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. 6ª ed. Brasília: 2014.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. 7ª ed. Brasília: 2016.

SERGIPE. **Contas anuais do Estado**. Disponível em: <http://www.sefaz.se.gov.br/uploads/financial_report_file/file/CONTAS_ANUAIS_2015.pdf>. Acesso em Março 2017.

SHLEILER, A., E. W VISHNY (1994), **Politicians and firms**. Discussion Paper 1686, Harvard Institute of Economics Research, June.

TARTUCE, T. J. A. Métodos de pesquisa. Fortaleza: UNICE – Ensino Superior, 2006. Apostila.

TAVARES, M. F. N.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; VASCONCELOS, M. T. C.; PEDERNEIRAS, M. M. M. **Um Estudo Sobre o Nível de Conformidade dos Setores Classificados pela Bovespa com o CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, jan/jun 2010.

TOCANTINS. **Balancos Contábeis**. Disponível em: < <http://transparencia.to.gov.br/>>. Acesso em Março 2017.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige, O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional. São Paulo: Atlas, 2005.

APÊNDICES – Análise individual de cada Estado e Distrito Federal

Estado do Acre

No Estado do Acre, verificou – se a ocorrência de depreciação através de um relatório em anexo produzido pela Secretária de Estado da Fazenda, onde foi apresentado saldo inicial e final além de entradas e baixas de ativos imobilizados, quanto ao método utilizado, a taxa e a vida útil, elas não foram apresentadas.No período não tinha nenhum imobilizado para ser exaurido ou amortizado. Nem no Balanço nem nas notas foram encontrados valores para a amortização, mesmo contendo um ativo intangível, foi considerado que a amortização não foi evidenciada, pois nas notas explicativas não continha nenhuma informação se esse ativo tem a vida útil definida ou não.Não foram feitas reavaliações e a redução a valor recuperável.

Estado do Amazonas

O Estado do Amazonas divulgou o saldo inicial e final da depreciação, amortização e exaustão acumulados dos ativos imobilizados, mas o método utilizado, a taxa e a vida útil não foram evidenciados, como as contas não foram apresentadasde forma separada, não foi possível identificar o saldo de cada um. O Balanço Patrimonial apresentou saldo na conta de intangíveis, e divulgou o saldo inicial e final da sua conta redutora amortização, porém não divulgou os outros dados como a taxa, vida útil e método. Houve valorização de imóveis resultante das reavaliações, realizadas por engenheiros da secretaria de infraestrutura – SEINFRA, pelo método de ajuste de avaliação patrimonial de ativos conforme a resolução CFC n° 1137/08, tanto o valor contábil que teria sido reconhecido se contabilizados pelo método de custo, quanto os dados sobre as técnicas de avaliação usadas para estimar o valor justo e também a data efetiva da reavaliação não foram apresentados. Sobre a redução ao valor recuperável, foi disponibilizado saldo da perda, contudo nenhuma das outras informações necessárias.

Estado do Ceará

O Estado do Ceará apresentou em seu Balanço Patrimonial o saldo inicial e final das contas redutoras de depreciação amortização e exaustão acumulada, entretanto não foi detalhado os valores para cada conta em questão, além de não ter sido informado os valores

para taxa, vida útil e métodos. A amortização de intangíveis teve seu saldo inicial e final evidenciados, mas não apresentou o método utilizado para mensurar as constas, a taxa e a vida útil. Não tiveram ocorrências quanto a reavaliação. O Estado ainda não apresenta imobilizados com a respectiva conta redutora ao seu valor recuperável pela não conclusão do Sistema Patrimonial, bem como a integração com o S2GPR, foi encontrado na Demonstração das Variações Patrimoniais a conta de redução a valor recuperável e ajuste para perdas e o saldo referente a perda, mas as outras informações quanto aos procedimentos não foram divulgadas.

Distrito Federal

De acordo com a análise da prestação de contas do Distrito Federal o saldo inicial e final tanto da depreciação quanto da amortização foram apresentados no Balanço Patrimonial, em relação às taxas e a vida útil não foram especificadas. Não tiveram ativos que necessitavam ser exauridos. Não ocorreram reavaliações. Foram encontrados na Demonstração das Variações Patrimoniais valores de redução a valor recuperável e provisão para perdas e perdas involuntárias caracterizando *impairment*, as demais informações em relação a este evento não foram divulgadas.

Espírito Santo

O Balanço Patrimonial apresentou imobilizados e suas respectivas contas redutoras de depreciação e amortização acumulada, com saldos iniciais e finais. Foi apresentado o método de depreciação, método de quotas constantes, enquanto a vida útil e a taxa utilizada só foram mencionadas que elas estão definidas no "Ato Normativo nº 286/2015 do Poder Judiciário do Estado do Espírito Santo", por tanto foi considerado a não existência da informação. No caso da amortização de softwares, os órgãos e as entidades do Poder Executivo estabeleceram o método linear para calcular a amortização. A amortização dos softwares do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo foi realizada pelo método linear, a vida útil e a taxa utilizada para a amortização foram também definidas no "Ato Normativo nº 286/2015 do Poder Judiciário do Estado do Espírito Santo", assim como na depreciação não foi considerado a divulgação desses itens. Não ocorreu Exaustão no exercício estudado. Existiu reavaliação de ativos, mas não foi mencionado nenhum dos itens de evidenciação para a

conta. Foi apresentada a conta redutora de redução ao valor recuperável do imobilizado e seu respectivo saldo, mas não evidenciou os outros itens necessários.

Goiás

O Balanço Patrimonial não apresentou saldo de intangível, não sendo aplicável amortização, apesar de ter saldo inicial e final na conta de imobilizado não apresentou nenhum saldo de depreciação, amortização e exaustão e nenhuma das informações que deveriam ter sido divulgadas para a conta referida. Não realizou redução ao valor recuperável. Houve realização de bens de uso especial, mas nenhuma das outras informações pertinentes foi evidenciada.

Maranhão

O Balanço Patrimonial do Estado não apresentou saldo de intangível, embora tenha sido divulgado saldo no imobilizado a depreciação não foi apresentada. A Nota Explicativa que o Estado divulgou não contém nenhuma informação detalhada sobre os procedimentos contábeis, apenas mencionou normas de contabilidade do setor público e falou sobre a Portaria STN 438 de 12 de Julho de 2012 que exige alterações das demonstrações previstas na lei 4320/64, referindo aquela que exige uma coluna com saldos atuais e anteriores e justificou a não incorporação das duas colunas, pelo fato de ter adotado as novas normas no exercício em questão, assim não teria critérios de comparabilidade por terem sido elaboradas com normas diferentes, além da dificuldade técnica de adaptação do sistema que possibilita essa inclusão diante de diversas prioridades de mudança. Assim foram atribuídas para as contas de depreciação, amortização e exaustão a categoria de NÃO evidenciados e para reavaliação e redução a valor recuperável NÃO APLICÁVEL.

Mato Grosso

Na prestação de contas do Estado do Mato Grosso o saldo inicial e final da depreciação, foi evidenciado, mas não apresentou o método utilizado para mensurar as constas, a taxa e a vida útil. Quanto à amortização, nem no balanço nem nas notas foram encontrados valores para ela, foi considerado então que a amortização não foi evidenciada, pois nas notas explicativas não contém nenhuma informação se esse ativo tem a vida útil

definida ou não. Não houve exaustão, nem reavaliação. Foi encontrada na Demonstração das Variações Patrimoniais a conta de redução a valor recuperável e ajuste para perdas identificando o saldo da perda, os outros dados imprescindíveis quanto essa conta não foram evidenciados.

Mato Grosso do Sul

O Estado do Mato Grosso do Sul não apresentou as contas de depreciação, amortização e exaustão acumulada no balanço patrimonial como conta redutora, mas foram apresentadas na demonstração das variações patrimoniais sem a devida separação dos valores para cada conta, impossibilitando a verificação do saldo inicial e final de cada um deles e até mesmo a sua existência, os dados quanto ao método utilizado, vida útil e taxa não foram divulgados, entendeu-se que os três procedimentos foram realizados, mas não divulgados adequadamente. Não foi realizada reavaliação de ativos. Sobre o *impairment* na demonstração das variações patrimoniais foi identificado o valor na conta de redução a valor recuperável e ajuste para perdas, sem mais informações.

Minas Gerais

Minas Gerais teve as contas de depreciação, amortização e exaustão apresentadas conjuntamente, e não apresentou relatórios detalhando cada uma delas, não sendo possível a análise individual de cada uma, além de não apresentar o método, vida útil e taxa para os cálculos. Apesar de apresentar a conta de intangível, não constou nenhuma informação se esse ativo tem a vida útil definida ou não, assim foi considerado que a amortização não foi evidenciada. Foram divulgados saldos para reavaliação e redução a valor recuperável, mas nenhum esclarecimento em relação aos outros itens obrigatórios de divulgação. No caso da redução a valor recuperável, ela foi apresentada junto com a conta de reavaliação, não sendo possível a identificação somente do seu saldo.

Pará

Através da análise das demonstrações contábeis do Estado do Pará verificou-se a existência da depreciação em imobilizados e o seu saldo inicial e final, o Estado evidenciou que ela foi calculada pelo método das contas constantes e as taxas e parâmetros definidos pela

Secretaria de Estado de Administração (SEAD), com base na Portaria nº 962 de 19/09/2008 que aprova o Manual de Procedimentos do Patrimônio Mobiliário do Estado, que levam em consideração a vida útil econômica dos bens. Como as informações sobre as taxas e vida útil não foram claramente divulgadas nas demonstrações não foram consideradas como evidenciadas, o balanço patrimonial apresentou saldo na conta de intangíveis, mas não deu informações sobre a amortização ou se a vida útil do seu intangível é indefinida, pois quando não definida não deve ser amortizado, foi considerado que houve amortização, mas que não foi evidenciada nenhum dos itens pontuados a cerca dessa conta. Não foi realizada reavaliação de ativos e nem amortização e exaustão de imobilizados. Sobre o *impairment* na demonstração das variações patrimoniais foi localizado o saldo da conta de redução a valor recuperável e ajuste para perdas, embora não evidenciados os demais itens relacionados a essa conta.

Paraíba

A Paraíba publicou o valor final da depreciação do exercício estudado, mas não o valor inicial, além de não ter publicado nenhuma dos outros dados relevantes como a taxa, vida útil e método. Não teve a ocorrência de amortização no imobilizado e nem conta de intangível. Nenhum ativo foi exaurido e não foi realizado reavaliações. A conta de redução a valor recuperável e provisões para perdas revelou o valor da perda, contudo não revelou os outros dados.

Paraná

Nas demonstrações contábeis do Paraná verificou -se os saldos inicial e final para a conta de depreciação, amortização e exaustão, no entanto não foi detalhado os valores para cada conta em questão, além de não ter sido informado os valores para taxa, vida útil e métodos, assim não foi possível avaliar as contas separadamente. Foi divulgada o valor inicial e final da amortização do intangível, mas não foram expostos os métodos, vida útil e taxa. Não houve redução ao valor recuperável. Ocorreu realização de ativos, mas não foram divulgados os dados como a data da reavaliação, se foi ou não utilizado um avaliador independente, e nem os métodos e as técnicas de avaliação entre outros itens que deveriam ser evidenciados.

Pernambuco

Pernambuco teve saldos de depreciação de imobilizados e amortização nos intangíveis e foram divulgados os saldos iniciais e finais das contas, mas não foram apresentadas as taxa, métodos e vida útil das mesmas. Nenhum ativo imobilizado foi exaurido e amortizado. Foi realizada reavaliação de ativos, mas a única informação contida é a da sua ocorrência, não foram apresentados dados sobre a utilização de um avaliador independente, e nem os métodos e as técnicas de avaliação entre outros itens que precisariam ser evidenciados. O valor referente a redução a valor recuperável foi evidenciado, porém as informações adicionais obrigatórias não foram divulgadas.

Piauí

No Estado do Piauí o balanço apresentou somente o saldo final para as contas incluindo o saldo de imobilizado, embora tenha imobilizados não divulgou nenhuma informação sobre depreciação, amortização ou exaustão. As demonstrações contábeis e as notas explicativas não forneceram nenhum dado, nem saldos para reavaliações, nem para a redução ao valor recuperável. Desse modo foi considerado a NÃO evidenciação da depreciação, amortização e exaustão, e a NÃO APLICAÇÃO para a reavaliação e redução ao valor recuperável.

Rio de Janeiro

O Rio de Janeiro apresentou o saldo inicial e final da depreciação e a Portaria CGE nº 179 de 27 de março de 2014 definiu que os bens adquiridos a partir de 1º de Janeiro de 2014 serão depreciados de acordo com os prazos de vida útil e valor residual previstos no anexo I desta Portaria, não sendo necessário submetê-los previamente ao procedimento de ajuste inicial. Para os bens adquiridos e colocados em operação antes de 1º de janeiro de 2014, fica estabelecido, cronograma limite para implantação do ajuste inicial, de acordo com a tabela disposta no Anexo II desta Portaria, embora divulgadas essas informações não foi considerada a evidenciação da taxa, vida útil e métodos, por não estarem expressas nas demonstrações. Quanto a amortização foi editada a Portaria CGE nº 192/2015 que guia a realização do ajuste inicial e o registro da amortização dos bens intangíveis do Estado, o saldo inicial e final da amortização foram divulgados, mas as taxa, vida útil e métodos não. Foi realizada

reavaliação, e informado para cada classe de imobilizado reavaliado o valor que teria sido contabilizado de acordo com o método de custo, mas não contém nenhum dado quanto aos outros procedimentos que foram usados. Para a redução a valor recuperável e provisão para perdas só foi divulgado o saldo.

Rio Grande do Norte

Nas demonstrações apresentadas pelo Estado do Rio Grande do Norte foi divulgado tanto o saldo inicial quanto o final da conta de depreciação, amortização e exaustão do imobilizado, mas como o saldo das três contas não foram separados impossibilita a análise individual de cada conta, então foi considerado NÃO para os itens de divulgação das mesmas. Em relação ao intangível se apresentou saldo, mas não deu informações sobre a amortização ou se a vida útil do seu intangível é indefinida, pela falta da informação sobre a vida útil foi considerado que houve amortização e não foi evidenciada. Não houve reavaliação. Na demonstração das variações patrimoniais foi exibido o saldo da conta redução a valor recuperável e provisão para perda.

Rio Grande do Sul

O Rio Grande do Sul, não apresentou saldo de intangível, apresentou em seu balanço saldo no imobilizado, mas divulgou também que os Bens Móveis e Imóveis estão registrados pelo valor original e não foram submetidos aos processos de Depreciação, Amortização ou Exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável, previstos nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), pois a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) estipulou o prazo de 1º-1-2019 para início dos lançamentos contábeis referentes a esses processos, segundo Portaria STN 548, de 24 de setembro de 2015, além de informar que o Estado já contratou empresa que está desenvolvendo um Sistema para Administração do Patrimônio do Estado – Sistema APE -, para ser integrado à contabilidade, a fim de atender as NBCASP, sendo assim a previsão para o início da implantação do sistema APE é para maio/2016 e a finalização dezembro/2016. Dessa maneira foi considerada a NÃO divulgação de todos os itens.

Rondônia

O Estado de Rondônia divulgou em seu balanço saldos para imobilizados e intangível e comunicou que os procedimentos de depreciação, amortização ou exaustão, tal como os procedimentos de reavaliação e de redução ao valor recuperável de bens adquiridos e postos em operação foram regulamentados pelo Manual de Procedimentos Contábeis Especiais – Parte I e II, relatou também que o SIAFEM já se encontra preparado para a avaliação, registro e evidenciação da depreciação, amortização e exaustão concedendo ao Estado uma ferramenta completa para viabilizar maior controle dos bens e seus fenômenos econômicos. Não foi realizada nem reavaliação de ativos e nem a redução ao valor recuperável. Aplicou-se então NÃO para os itens referentes à depreciação, amortização e exaustão e NÃO APLICÁVEL para reavaliação e redução ao valor recuperável.

Roraima

Através do balanço patrimonial do Estado de Roraima foram verificados saldos iniciais e finais nas contas redutoras do imobilizado, depreciação, amortização, exaustão e redução ao valor recuperável. Os saldos de depreciação, amortização e exaustão não foram divulgados separadamente, não foi apresentada a taxa, vida útil e método utilizado na mensuração, então para essas contas foram atribuídos NÃO. Para o intangível foi divulgado a conta redutora de amortização e seu saldo final e inicial, faltando as outras informações. Quanto a redução ao valor recuperável nenhuma das outras informações necessárias foram divulgadas. Não houve reavaliação. Não apresentou notas explicativas

Santa Catarina

O Estado de Santa Catarina divulgou que o método utilizado para o cálculo das depreciações dos bens móveis e imóveis é o método das cotas constantes, e que teve vida útil definida pela Secretaria de Estado da Administração, com base na Instrução Normativa SRF nº 162/1998, embora conste a informação de que a vida útil foi definida por tal órgão, não foi considerada evidenciada nem a vida útil nem a taxa, não houve amortização e exaustão de bens do imobilizado. No exercício de 2015, foram reavaliados 56 imóveis da administração direta, por engenheiros designados para a realização do procedimento de reavaliação, e foram determinadas pelo valor de mercado, estas foram as únicas informações divulgadas sobre a

reavaliação. Para a amortização de ativos intangíveis o Estado informa que esses ativos não estão sujeitos a amortização, dado que não foi possível estimar a sua vida útil, observado o disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e na Nota Técnica no 001, de 4 de março de 2011, item 35. Foi apresentado saldo de redução ao valor recuperável, mas nenhum outro dado.

São Paulo

As demonstrações do Estado de São Paulo apresentam o saldo inicial e final da depreciação do imobilizado, mas não divulga os procedimentos quanto ao método, taxa e vida útil. Não existiu amortização e exaustão de imobilizados. Para o ativo intangível foi publicado o saldo inicial e final de amortização, porém o método, taxa e vida útil não foram apresentadas. Através da demonstração das variações patrimoniais, constatou-se a evidência de reavaliação e da redução ao valor recuperável e seus saldos, no entanto os outros itens imprescindíveis que descrevem essas contas, não foram divulgados.

Sergipe

O Estado de Sergipe apresentou o Demonstrativo das Contas “Bens Móveis e Imóveis e Intangíveis” e a partir deste constatou – se os saldos finais de depreciação de bens móveis e imóveis, amortização de bens móveis e *softwares* e exaustão de bens móveis, sem mais detalhes quanto aos procedimentos. A demonstração das variações patrimoniais apresentou saldo de reavaliação e redução ao valor recuperável, não informaram os outros dados para estas contas.

Tocantins

O Estado de Tocantins divulgou que a depreciação dos imobilizados é realizada pelo método linear ou das cotas constantes, as taxas de depreciação dos bens são definidas pela Secretaria de Administração, apesar de evidenciar o método utilizado para calcular a depreciação, o único valor divulgado desta conta foi junto com a exaustão e amortização, impossibilitando a análise das mesmas. O Balanço Patrimonial apresentou saldo na conta de intangíveis, mas não deu informações sobre a amortização ou se a vida útil do seu intangível é indefinida, pela falta da informação sobre a vida útil foi considerado que houve amortização,

mas que não foi evidenciada nenhum dos itens pontuados a cerca desta conta. Teve reavaliação e redução ao valor recuperável, foram evidenciados os saldos das contas, porém não informaram os outros dados que deveriam ser evidenciados.