



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

HUGO LEONARDO BATISTA DE MESQUITA

**O PROCESSO DE AUDITORIA APLICADO AO IMOBILIZADO FACE AOS
PADRÕES INTERNACIONAIS**

Brasília

2016

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

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais - Diurno

Professora Doutora Diana Vaz de Lima
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais - Noturno

Hugo Leonardo Batista de Mesquita

**O PROCESSO DE AUDITORIA APLICADO AO IMOBILIZADO FACE AOS
PADRÕES INTERNACIONAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso 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.

Linha de Pesquisa:

Impactos da Contabilidade na Sociedade.

Orientador:

Prof^o Msc. Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Brasília
2016

MESQUITA, Hugo Leonardo Batista de

O processo de auditoria aplicado ao Imobilizado face aos padrões internacionais / Hugo Leonardo Batista de Mesquita – Brasília, DF, 2016.
49 f.

Orientador: Prof^o Msc. Lucas Oliveira Gomes Ferreira.

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia – Graduação) – Universidade de Brasília (UnB), Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais – FACE. 1^o Semestre de 2016.

1. Auditoria. Ativo Imobilizado. Categorias de Afirmação. Setor Público. Governo do Distrito Federal.

Hugo Leonardo Batista de Mesquita

**O PROCESSO DE AUDITORIA APLICADO AO IMOBILIZADO FACE AOS
PADRÕES INTERNACIONAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso 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, aprovado pela seguinte comissão examinadora:

Prof ° Msc. Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Professor-Orientador

Prof.^a Dra. Diana Vaz de Lima

Professora-Examinadora

Brasília, Junho de 2016.

A Deus.

Aos meus pais.

A minha irmã Déborah.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom da vida, saúde, sabedoria, proteção, força, fé, motivação e por todas as bênçãos derramadas que me permitiram chegar até aqui, por cada passo dado, pelos objetivos alcançados e que ainda irei alcançar, por estar comigo em todos os momentos da minha vida. A Ele toda a glória e louvor! Agradeço a Nossa Senhora por sempre interceder por mim e sempre “passar na frente”.

Aos meus pais Isaias e Maria José pelo apoio e carinho durante essa jornada. Em especial, gostaria de agradecer muito a minha mãe por todo o apoio durante toda a minha vida, pela sua dedicação, amor, respeito, carinho, compreensão, por estar sempre me acompanhando em todos os meus desafios e se fazendo tão presente nos momentos de dificuldades e superações, incentivando-me a seguir sempre pelo caminho reto e a confiar em Deus. Obrigado pelo exemplo de mulher batalhadora, forte, religiosa que é, que mesmo pelas dificuldades, sempre está com um sorriso no rosto e a alegria no olhar. Espero poder retribuir tudo que você fez e faz por mim!

Agradeço a minha irmã Déborah, por me incentivar sempre nos meus estudos, na vida, e me ajudar toda vez que eu preciso, com seu humor irreverente.

À minha avó Chiquita (*in memoriam*) por sempre torcer pelos meus estudos e pelo seu exemplo de fé, zelo, amor e alegria. Sei que a senhora estará festejando essa vitória aí no céu.

A todos os meus familiares, pela compreensão nos momentos de ausência e por torcerem por mim.

A todos os meus amigos, especialmente aqueles que conquistei durante esses 4 anos de graduação, que foram grandes incentivadores e companheiros durante essa jornada. Foram momentos especiais de risadas, desespero e alegrias. Essa graduação não seria a mesma sem vocês. Espero que a amizade permaneça para a vida toda!

Agradeço a todos os meus professores, especialmente os que eu tive na graduação, pelos ensinamentos e por toda a experiência. Em especial, gostaria de agradecer ao meu orientador Prof. Msc. Lucas Oliveira Gomes Ferreira, pela orientação, presteza e disposição em me apoiar neste trabalho de conclusão de curso.

E a todos, que direta ou indiretamente, contribuíram a minha formação e para a minha chegada até aqui.

"Confia teus negócios ao Senhor e teus planos terão êxito".

Provérbios, 16:3.

RESUMO

Com o advento do processo de convergência aos padrões internacionais contábeis e de normas de auditoria, os aspectos patrimoniais foram abordados por ambos os tipos de normas, tanto as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), quanto as *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI), estas aplicadas especificamente ao processo de auditoria. A auditoria envolve um conjunto de procedimentos para obtenção e avaliação de evidências sobre as afirmações da administração, para verificar sua compatibilidade entre o que está evidenciado por ela e os critérios estabelecidos pelas normas com a finalidade de emitir uma opinião a respeito dessa compatibilidade. Assim, o presente trabalho tem por objetivo avaliar se o Governo do Distrito Federal (GDF) está atendendo aos normativos contábeis do setor público, de auditoria e demais legislações aplicáveis no que diz respeito ao seu ativo imobilizado, utilizando as categorias de afirmação da administração como ferramenta para essa análise qualitativa. Os dados sobre o ativo imobilizado do GDF foram obtidos junto ao Sistema de Gerenciamento de Patrimônio (SISGEPAT), da Subsecretaria de Contabilidade (SUCON) e de informações solicitadas junto ao portal da transparência. De acordo com os resultados obtidos através dos dados coletados, constatou-se que o GDF apresenta dificuldades quanto ao processo de convergência às normas internacionais e demais processos de reconhecimento, mensuração e evidenciação de seu ativo imobilizado, principalmente no que se refere à avaliação e mensuração da depreciação, exaustão e *impairment* de ativos, reconhecimento de ativos de bens de uso comum do povo e evidenciação desses itens no ativo imobilizado do balanço patrimonial do GDF.

Palavras-Chave: Auditoria. Ativo Imobilizado. Categorias de Afirmação. Setor Público. Governo do Distrito Federal.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Categoria de Afirmações em Demonstrações Contábeis	16
Quadro 2: Procedimentos de Auditoria.....	17
Quadro 3: Riscos de Auditoria.....	19
Quadro 4: Estrutura de gerenciamento de riscos do controle interno	20
Quadro 5: Objetivos de Auditoria relacionados às categorias de afirmação	22
Quadro 6: Possíveis testes substantivos de afirmações sobre ativos imobilizados.....	23
Quadro 7: Comparativo dos procedimentos referentes à depreciação do ativo imobilizado..	28
Quadro 8: Comparativo dos procedimentos ajuste de <i>impairment</i>	30

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1 Auditoria como ferramenta de controle	14
2.1.1 Avaliação do Risco em Auditoria.....	18
2.1.2 Auditoria no Imobilizado	21
2.2. Um Estudo Sobre o Balanço Patrimonial no Setor Público.....	25
2.3 Ativo Imobilizado na Perspectiva do Setor Público	26
2.5 Estudos Anteriores	31
2.5.1 União	31
2.5.2 Estados	32
2.5.3 Municípios.....	32
METODOLOGIA.....	35
ANÁLISE DOS RESULTADOS	38
CONCLUSÃO.....	43

INTRODUÇÃO

Segundo a *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) 1200, o objetivo da auditoria é expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis como um todo estão, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro e critérios aplicáveis, tendo como finalidade aumentar o grau de confiança dos usuários da informação sobre as informações contidas nas demonstrações contábeis da Administração. Dentro desse arcabouço teórico sobre auditoria, as *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) trazem um enfoque para as definições das categorias de afirmação e dos riscos de auditoria, que são de grande importância para o entendimento e aplicação prática de uma auditoria em demonstrações financeiras. Essas afirmações são utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer. O IFAC ressalta que as afirmações se referem ao reconhecimento, à mensuração, à apresentação e à divulgação de diversos elementos nas demonstrações contábeis (IFAC, 2010).

Dentro desse contexto estabelecido pelo IFAC, está ocorrendo na União e demais entes federativos o processo de convergência às normas internacionais, que impactam significativamente nesse processo de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de elementos nas demonstrações contábeis e, conseqüentemente, em todo o processo de auditoria. Esse impacto pode ser verificado, principalmente, no ativo imobilizado do setor público, que sofreu importantes alterações com o advento das IPSAS, principalmente a IPSAS 17 – *Property, Plant and Equipment*, que trata do ativo imobilizado de acordo com critérios exigidos no setor público e tem por pontos principais apresentar os métodos de contabilização do imobilizado, no que diz respeito ao reconhecimento dos ativos, mensuração dos seus valores contábeis como depreciação, perdas por desvalorização que agora serão reconhecidas em relação a eles, e a sua evidenciação nos demonstrativos contábeis.

No âmbito da União, o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade já vem ocorrendo há algum tempo, com várias etapas a serem cumpridas, como a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IPSAS), além dos próprios normativos brasileiros que tratam dessa implementação do novo Plano de Contas, como a Portaria STN nº 634/2013, que trouxe alterações importantes nas contas e classes contábeis.

No âmbito dos entes subnacionais, como é o caso do Distrito Federal, a convergência também está sendo acompanhada, porém em um ritmo menor que no âmbito federal (União) conforme verificado em estudos de Silva (2014), Nunes (2015) e Ravanello, Marcuzzo e Frey (2015), como é o caso do Governo do Distrito Federal (GDF).

Diante do exposto, a presente pesquisa busca responder a seguinte questão: o GDF está apresentando suas demonstrações contábeis de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e de acordo com o processo de convergência as normas internacionais, no que se refere ao Ativo Imobilizado?

A partir dessa indagação, tem-se por objetivo verificar se o GDF está apresentando suas demonstrações contábeis de acordo com os normativos contábeis do setor público e de auditoria no que diz respeito ao ativo imobilizado, utilizando as categorias de afirmação (existência/ocorrência, integridade, avaliação/alocação, direitos/obrigações e apresentação/divulgação) como ferramenta para consecução deste objetivo.

O método utilizado para desenvolver o presente trabalho foi a pesquisa bibliográfica e qualitativa, de cunho explicativo, desenvolvendo um estudo através de pesquisas já publicadas no cenário acadêmico, incluindo revistas acadêmicas, normativos contábeis, como as ISSAI e leis relacionadas, como a Lei 4.320/64. Durante o desenvolvimento do trabalho, foram obtidos os dados nos portais de transparência do GDF, do Sistema de Gerenciamento de Patrimônio (SISGEPAT) e da Subsecretaria de Contabilidade (SUCON), para que fosse possível a análise sobre as demonstrações contábeis a partir das categorias de afirmação da Administração.

Além da introdução, o trabalho apresenta mais quatro sessões: referencial teórico, metodologia, análise dos resultados e conclusão. No referencial teórico são apresentadas definições normativas e literárias sobre auditoria, demonstrações do setor público, imobilizado, para entendimento do assunto e suas aplicações. A metodologia descreve como foi desenvolvido o trabalho, métodos utilizados para o atendimento dos objetivos da pesquisa. Por fim, é apresentada a análise a partir dos dados obtidos e a conclusão sobre a pesquisa realizada.

REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria como ferramenta de controle

Auditoria é um processo sistemático que envolve uma série de procedimentos estruturados e organizados para obtenção e avaliação de evidências sobre as afirmações da administração, para verificar sua compatibilidade entre o que está evidenciado por ela e os critérios estabelecidos pelas Normas, de modo que seja possível gerar uma informação capaz de atender as necessidades dos usuários da informação (BOYNTON, 2002).

Segundo o *Internacional Federation of Accountants* (IFAC), a auditoria consiste num processo de verificação feito por um auditor com a finalidade de expressar através de sua opinião se as demonstrações ali apresentadas estão de acordo com a estrutural conceitual e critérios estabelecidos pelas Normas.

O *Internacional Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) define auditoria como a verificação das operações, atividades e sistemas da entidade, com a finalidade de verificar se estão funcionando de acordo com os objetivos, regras e normas estabelecidos.

Segundo Okafor e Chukwunedu (2011), é um exame independente das demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de gerar uma opinião sobre a fidedignidade e critérios estabelecidos pelas normas para elas. Tem como foco dar credibilidade as afirmações da administração sobre as demonstrações para que os usuários possam fazer uso dela.

A auditoria é uma técnica contábil que tem o objetivo de verificar fatos, procedimentos, registros, sejam elas estritamente contábeis ou auxiliares. Além disso, a auditoria avalia a situação de uma entidade como um todo, compreendendo sua organização, atividades, com o objetivo de auxiliar a entidade na melhora de seus controles internos, administração para que ela possa crescer em seus negócios, gerando benefícios tanto internamente, quanto para a sociedade em geral (BASSO, 2005).

O objetivo da auditoria segundo a ISSAI 1200 é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Esse objetivo é alcançado por meio de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável (ISSAI 1200).

Outros autores também conceituam que o objetivo da auditoria é assegurar que a entidade representa em seu conjunto a sua posição patrimonial, operações, origens e aplicações de recursos e demais demonstrações examinadas estão de acordo com as normas e práticas aceitas no Brasil (ATTIE, 2011). Para Crepaldi (2000) o objetivo da auditoria é expressar uma opinião sobre se elas apresentam de forma adequada todas as atividades da entidade, de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade, durante o período analisado.

No que diz respeito à visão geral no processo de auditoria, Longo (2011) destaca alguns passos importantes no planejamento e realização de uma auditoria de demonstração contábil, que envolve a obtenção de entendimento do negócio, para que seja possível compreender a atividade e a natureza econômica das transações da entidade e as normas aplicáveis para o ramo que se enquadra; compreensão dos controles internos entendimento dos controles internos e teste para avaliar sua efetividade; identificar as afirmações das demonstrações, verificando sua correspondência às normas aplicáveis; avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações, ao verificar como sua omissão ou classificação indevida pode influenciar o julgamento do usuário da informação.

Além disso, é necessário determinar e definir a materialidade no planejamento da auditoria, em que o auditor determina limites para reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não detectadas ou corrigidas possam afetar as decisões do usuário da informação; decidir e avaliar os riscos de auditoria, para que o auditor possa aplicar procedimentos de auditoria com um risco baixo de que ele possa inadvertidamente não modificar sua opinião sobre demonstrações financeiras que apresentem erros ou classificações indevidas (LONGO, 2011). Por fim, o auditor deve elaborar o programa de auditoria, em que ele, tendo por base os objetivos de auditoria e a avaliação da relevância e do risco de auditoria, define o conjunto de procedimentos e teste de auditoria necessário à consecução dos propósitos do trabalho. Este programa de auditoria deve contemplar a estratégia de auditoria, incluindo procedimentos e testes de auditoria.

Dentro desse contexto teórico sobre o planejamento da auditoria, as ISSAI trazem as definições das categorias de afirmação e dos riscos de auditoria, que são muito necessários para o entendimento e aplicação prática de uma auditoria em demonstrações financeiras. ISSAI 1315, as afirmações são declarações da administração, explícitas ou não, que estão incorporadas às demonstrações contábeis. Essas afirmações são utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer. O IFAC ressalta

que as afirmações referem-se ao reconhecimento, à mensuração, à apresentação e à divulgação de diversos elementos nas demonstrações contábeis.

O Conselho de Normas de Auditoria (*Auditing Standards Board*) reconheceu as cinco categorias amplas de afirmações em Demonstrações Contábeis, sendo elas:

1. Existência ou Ocorrência
2. Integridade
3. Direitos e Obrigações
4. Avaliação e Alocação
5. Apresentação e Divulgação

Um resumo das cinco afirmações da administração é apresentado na tabela abaixo, que demonstra de forma objetiva a natureza e os objetivos de cada categoria de afirmação:

Quadro 1: Categoria de Afirmações em Demonstrações Contábeis

Categoria de Afirmação	Natureza
Existência ou Ocorrência	Ativos e Passivos da entidade existem em determinada data e transações de receitas e despesas ocorreram durante determinado período. O objetivo principal do auditor nessa categoria é verificar a fidedignidade dos registros e transações efetuadas no período, de modo que não haja nenhum aumento de itens nas demonstrações por inclusão de itens que não existem ou efeitos nas transações que não ocorreram.
Integridade	Todas as transações e contas que deveriam ser incluídas nas demonstrações contábeis realmente o foram. O objetivo principal do auditor nessa categoria está relacionada à diminuição indevida de itens das demonstrações, principalmente por omissões de itens que deveriam constar nelas ou contabilizações fora do período a que se referem para atingir resultados esperados pela Administração que gerariam bônus, por exemplo.
Direitos e Obrigações	Ativos são os direitos da entidade e passivos são suas obrigações em determinada data. Esse tipo de afirmação trata-se apenas para itens do Balanço Patrimonial, enquanto as demais se aplicam a todas as demonstrações. Engloba direitos de propriedade e utilização de propriedade, obrigações legais e certos passivos que não representam obrigações legais.
Avaliação ou Alocação	Quantias pelas quais os componentes de ativos, passivos, receitas e despesas foram incluídos nas demonstrações contábeis são adequadas. Determinar se os valores apresentados estão de acordo com as Práticas Contábeis Geralmente Aceitas envolve um reconhecimento, mensuração e evidência adequada dos itens das demonstrações contábeis, incluindo aspectos como aplicação adequada de registros de avaliação, seja custo histórico, valor realizável líquido, valor presente; aplicação de confrontação entre receitas e despesas; estimativas contábeis de acordo com as normas e aplicações dos princípios contábeis de maneira uniforme e respeitando seus prazos.
Apresentação e Divulgação	Componentes particulares das demonstrações contábeis encontram-se adequadamente classificados, descritos e evidenciados.

Fonte: BOYNTON, 2002.

No âmbito da auditoria, vários procedimentos podem ser realizados para que seja possível obter evidências adequadas e suficientes sobre se as demonstrações estão

apresentadas de acordo com as normas de auditoria. Procedimentos de auditoria são os métodos ou técnicas utilizados pelo auditor para coletar as evidências suficientes e adequadas para emissão de sua opinião de forma que seja útil para o usuário da informação (BOYNTON, 2002).

A evidência de auditoria para a obtenção de informações para fundamentação da opinião do auditor é alcançada através de procedimentos de avaliação de risco e procedimentos adicionais de auditoria, que englobam testes de controles e procedimentos substantivos (NBC TA 500, item A 10).

Os testes de controle consistem na aplicação de procedimentos que visam avaliar a efetividade operacional dos controles internos da entidade para prevenir, detectar ou corrigir tempestivamente riscos relacionados com os objetivos específicos da auditoria. Por exemplo, podem ser realizados testes para avaliar a efetividade operacional dos controles internos para detectar, prevenir ou corrigir distorções relevantes no nível de afirmações implícitas nas demonstrações (ISSAI 1003, p.82).

Por sua vez, os procedimentos substantivos consistem na aplicação de procedimentos para obtenção de evidência adequada e suficiente, com o objetivo de detectar distorções relevantes no nível de transações ou afirmações, compreendendo testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos (ISSAI 1004, p.84).

Os procedimentos de auditoria são (NBC TA 500, item A 10):

1. Inspeção
2. Observação
3. Confirmação Externa (Circularização)
4. Recálculo
5. Reexecução
6. Procedimentos Analíticos
7. Indagação

Os procedimentos de auditoria para obtenção de evidência de auditoria podem ser resumidos de acordo com o que é apresentado na tabela abaixo:

Quadro 2: Procedimentos de Auditoria

Procedimentos de auditoria	Descrição
Inspeção	A inspeção envolve o exame de registros, exame físico de itens, documental, seja de documentos internos ou externos a entidade. Além disso, é o procedimento que gera maior fonte de evidência apropriada e suficiente de auditoria internamente. Envolve, por exemplo, verificação física de bens, notas fiscais, contratos, condições de compra, registros contábeis, entre outros (LONGO, 2011).
Observação	A observação consiste no auditor observar, de forma externa e independente, o

	que está ocorrendo na entidade, fornecendo evidência a respeito da execução do processo, mas é limitada pelo fato dessa prática poder afetar a maneira como o processo seria realizado normalmente. Exemplos: observação sobre os mecanismos de estoque, de bens do imobilizado (NBC TA 500, item A17).
Confirmação Externa (circularização)	A confirmação externa representa a evidência de auditoria obtida através de um agente externo, seja de forma escrita, eletrônica ou por mídia (NBC TA 500, item A 18). A confirmação externa é a forma mais eficaz para obtenção de evidência, pelo fato de serem obtidas por fontes externas e independentes da entidade, gerando maior valor na qualidade da informação que seria gerado por pessoas internas à entidade. São exemplos de confirmação externa: confirmação de contas a receber, confirmação de uma dívida junto a um banco (LONGO, 2011).
Recálculo	O recálculo consiste no procedimento de verificação de exatidão matemática de documentos ou registros da entidade, podendo ser feito de forma manual ou eletrônica, e é muito utilizado nos processos de auditoria das demonstrações financeiras. Exemplos de recálculo são: recálculos de depreciação, saldos de transações, recálculo de juros (BOYNTON, 2002).
Reexecução	A reexecução é aplicada principalmente na avaliação do controle interno, quando se busca evidência sobre o funcionamento de algum sistema da entidade. Exemplos: reexecução do ciclo de aquisição, reexecução do processo de elaboração da folha de pagamento (LONGO, 2011).
Procedimentos Analíticos	Procedimentos Analíticos consistem em avaliação de informações feitas por meio de estudo e comparação entre dados, seja financeiros ou não financeiros, além de outras variantes de mercado. São exemplos de procedimentos analíticos: comparação de dados orçados e reais, análises verticais de demonstrações, utilização de modelos matemáticos (BOYNTON, 2002).
Indagação	A indagação consiste na busca de informações pelo auditor através de questionamentos junto a pessoas que tenham algum conhecimento que lhe seja útil para auxiliar na busca de evidências sobre a entidade e suas operações. Essas pessoas podem ter conhecimento financeiro ou não, e serem internas ou externas a entidade. Elas podem auxiliar o auditor na emissão de sua opinião, mas não são suficientes e apropriados de serem utilizados isoladamente, necessitando, portanto, de procedimentos adicionais. São exemplos de indagação: questionamento sobre aumentos de vendas, investimentos, decisões judiciais (LONGO, 2011).

Fonte: Adaptado de BOYNTON (2002); LONGO (2011); NBC TA 500.

2.1.1 Avaliação do Risco em Auditoria

Para que seja possível uma auditoria adequada, há também que se considerar o risco de auditoria que segundo a NBC TA 200 é o risco de o auditor expressar uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis tiverem alguma distorção relevante. Para Boynton (2002), esse é o risco do auditor não apresentar uma opinião adequada sobre as demonstrações contábeis que contenham algum tipo de erro material ou classificação inapropriada.

O risco de auditoria está relacionado com o processo de auditoria e é uma função dos riscos de distorção relevante – que podem ocorrer tanto no nível geral das demonstrações

contábeis ou nas afirmações da administração sobre elas – e o risco de detecção. Os riscos no nível das afirmações ainda se dividem em risco inerente e risco de controle (LONGO, 2011).

A avaliação desses riscos é importante para que o auditor, através de seu julgamento profissional, possa expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis e a as afirmações da administração de maneira mais fidedigna e de forma que gere evidências suficientes e adequadas para embasar todo o seu processo de auditoria (NBC TA 200, item A32).

Os riscos envolvidos na auditoria podem ser resumidos no quadro abaixo:

Quadro 3: Riscos de Auditoria

Tipo de Risco	Descrição
Risco de Auditoria	É o risco de o auditor expressar uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis tiverem alguma distorção relevante (NBC TA 200, item 13), sendo ela uma função do risco de distorção relevante e o risco de detecção (NBC TA 200, item A32).
Risco Inerente	É o risco relacionado com a suscetibilidade sobre um objeto a uma distorção relevante, antes de considerar qualquer relação com os controles internos da entidade. (BOYNTON, 2002). Cálculos mais complexos ou estimativas contábeis que possuam mais incerteza, circunstâncias externas a entidade, como desenvolvimento de novas tecnologias que podem tornar um item obsoleto são exemplo de riscos inerentes dentro da entidade (NBC TA 200, item A38).
Risco de Controle	Risco de Controle está relacionado ao risco de que uma distorção relevante ocorra e não possa ser evitada, detectada ou corrigida tempestivamente pelos controles internos, de forma que se não corrigida, pudesse gerar informações inadequadas e insuficientes para os usuários da informação (NBC TA 200, item A49). Portanto, o risco de controle depende muito da forma como os controles internos da entidade estão sendo implementados por ela, de forma que seja possível monitorar os riscos de distorção relevante e evita-los ou corrigi-los antes que venham a interferir nas demonstrações financeiras (LONGO, 2011).
Risco de Detecção	Risco de Detecção é o risco do auditor não detectar uma distorção relevante, mesmo executando procedimentos para que o risco de auditoria esteja num nível aceitavelmente baixo. É um risco que, diferentemente do risco de controle e inerente, está relacionado ao próprio auditor e a natureza, época e extensão dos seus procedimentos para detectar distorções relevantes no nível geral das demonstrações e das afirmações da administração (LONGO, 2011; NBC TA 200). Dessa forma, o risco de detecção está relacionado a eficácia de seus procedimentos para reduzir o nível do risco de auditoria a um nível aceitável, o que envolve seu julgamento profissional, técnicas de auditoria a serem aplicados, extensão dos procedimentos, planejamento bem estruturado e adequado, delimitação de uma boa equipe de trabalho, supervisão do trabalho de especialistas, uso do ceticismo profissional. (BOYNTON,2002).

Fonte: Adaptado de BOYNTON (2002); LONGO (2011); NBC TA 200;

De acordo com o processo geral de aplicação de uma auditoria, como já citado anteriormente, é necessário a compreender os controles internos da entidade auditada. Segundo Almeida (2010), os controles internos representam um conjunto de procedimentos e técnicas com o objetivo de auxiliar a entidade a atingir seus objetivos na melhor gestão de recursos e administração dos seus negócios.

Os controles internos são um processo que tem por objetivo fornecer uma segurança razoável quanto à confiabilidade das informações apresentadas pela administração nas demonstrações contábeis, eficácia na gestão operacional da entidade e no seguimento das regras e critérios estabelecidos pelas normas. É composto por oito componentes, conforme documentação técnica emitida pelo COSO (2004 e 2013) e serão retratadas no quadro abaixo:

Quadro 4: Estrutura de gerenciamento de riscos do controle interno

Componentes do Controle Interno	Definição
Ambiente interno/de controle	Representa a cultura de risco e controle interno da organização. Envolve comprometimento com integridade e valores éticos; comprometimento com competência e reforço da <i>accountability</i> .
Fixação de Objetivos	A organização deve dispor de um processo implementado que lhe permita fixar os objetivos adequadamente, alinhados à sua missão e visão, consistente com a tolerância a riscos previamente definidos.
Identificação de Eventos	Eventos de origem interna ou externa, seja riscos ou oportunidades que possam afetar os objetivos estabelecidos, devem ser identificados para que possam ser avaliados e para retroalimentar o processo de definição de estratégias ou objetivos organizacionais.
Avaliação de Riscos	Avaliar os riscos identificados em termos de probabilidade e consequência, inerentes e residuais, isto é, do impacto que podem causar nos objetivos estabelecidos, como base para determinar a forma de seu gerenciamento.
Resposta a Risco	Avaliar e definir as estratégias e ações para gerenciamento de riscos, cujo resultado da avaliação supere os critérios de risco previamente estabelecidos pela organização.
Atividades de Controle	Estabelecer, por meio de políticas e procedimentos, de natureza preventiva ou detectiva, ou ambas, ações para ajudar a assegurar que as respostas a risco definidas pela administração sejam efetivamente executadas.
Informação e Comunicação	Identificar e comunicar em todos os níveis toda a informação relevante, de maneira a assegurar que todos na organização exerçam adequadamente suas responsabilidades em relação a riscos e controles internos, para o alcance dos objetivos estabelecidos.
Atividades de Monitoramento	Monitorar os componentes do sistema de controle interno e gerenciamento de riscos, para assegurar que continuem efetivos.

Fonte: Adaptado de COSO, 2004.

A administração utiliza os controles internos com o objetivo de reduzir o risco inerente, avalia os riscos e depois colocam em prática os controles adequados para reduzir o risco de distorção em um nível tolerável, conforme a fase de planejamento. Os controles podem ser de natureza mais abrangente, em busca-se verificar as ações da administração em relação ao controle, utilizando mecanismos de prevenção de fraudes ou erros – também chamados de controles em nível de entidade -, e específicos, em que se leva em consideração as especificidades das transações ou operações – também conhecidos como controles de processos de negócio, controles em nível de atividade ou controles de transação (IFAC, 2010).

Portanto, os controles internos são de grande importância para a entidade, pois auxilia a administração numa gestão mais transparente de suas transações e operações, além de colaborar para prevenir, detectar e corrigir distorções relevantes que poderiam impactar negativamente no cumprimento dos objetivos da entidade e na evidência das demonstrações contábeis, além de gerar informações mais confiáveis aos usuários da informação, já que com controles internos mais eficazes, os riscos de auditoria tendem a ser menores durante o processo global da auditoria. Vale destacar que as normas de auditoria exigem que o auditor obtenha o entendimento necessário da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno (ISSAI 1315). As estruturas apresentadas constituem um modelo referencial para o que o auditor entenda e avalie o sistema do controle interno e o gerenciamento de riscos da entidade (NETO, 2014).

2.1.2 Auditoria no Imobilizado

Em um procedimento normal de auditoria, todos os itens relacionados com o ativo imobilizado devem ser verificados, dentro dos limites possíveis, pois eles representam um aspecto extremamente relevante das demonstrações contábeis como um todo. Os itens de grande relevância a serem verificados nos papéis de trabalho são as que envolvem custo, despesas com depreciação e manutenção de imobilizados, depreciação acumulada, valores de mercado, contábil e de venda, transferências, entre outros (ALMEIDA, 2010).

O planejamento para que seja feita uma auditoria no imobilizado envolve mais do que apenas esse grupo de contas. Deve ser levado em consideração todas as transações, registros e operações que envolvam os ativos imobilizados da entidade, como custos de produção, despesas operacionais relacionadas (GALDINO JUNIOR, 2012).

Segundo Niyama e Mendes (2011), os objetivos da auditoria no ativo imobilizado são:

- a) Determinar a existência física, propriedade e uso do bem;
- b) Verificar o método de avaliação utilizado e se ele está de acordo com os Princípios e Normas Contábeis aceitas no Brasil;
- c) Verificar a existência de quais danos ou perdas sobre os bens e, se for o caso se foi evidenciado e avaliado da forma adequada (notas explicativas);

- d) Verificar se os bens do ativo imobilizado estão sendo utilizados da forma que foram propostas ao serem adquiridos e se há possíveis desvios de sua utilização (há evidenciação?)
- e) Examinar se o ativo imobilizado está sendo classificado de forma adequada nas demonstrações contábeis, de acordo com os princípios contábeis e as Leis relacionadas;
- f) Examinar os gastos e adições feitas aos ativos imobilizados no período, para verificar se os registros efetuados deveriam ser ativados ou levados para resultado do período (houve ativação indevida de gastos que deveriam ir diretamente para resultado?)
- g) Verificar se todas as vendas e compras de bens do imobilizado foram devidamente registradas e refletidas no resultado e demais demonstrações financeiras da entidade;

No que diz respeito aos procedimentos de auditoria do ativo imobilizado, Attie (2011) afirma que devem ser seguidos os seguintes passos:

- a) Exame Físico: Esse procedimento envolve avaliação do inventário físico dos bens, inspeção física e confrontação com os registros da entidade.
- b) Confirmação: Envolve o exame de documentos, que contenham informações acerca de pagamentos e recebimentos de vendas, fornecedores, empréstimos.
- c) Cálculos: Que envolve procedimentos de recálculo de despesas com depreciação, depreciação acumulada, perdas com ajuste de valor recuperável, entre outros.
- d) Escrituração: Que já possui relação com a inspeção de transações, registros e transferências da entidade com contas do imobilizado, despesas com reparos e manutenção e o atendimento aos critérios do regime de competência, por exemplo.
- e) Examinar transferências no imobilizado, testes de *impairment*, além de obrigações decorrentes da aquisição do imobilizado, com o objetivo de verificar se os registros efetuados refletem a real natureza e utilidade daquele bem e se estão são evidenciados e avaliados da forma adequada e de acordo com os critérios estabelecidos.

De forma resumida, Boynton (2002) traz o seguinte quadro que relaciona os objetivos da auditoria dos ativos imobilizados a partir das categorias de afirmação da administração:

Quadro 5: Objetivos de Auditoria relacionados às categorias de afirmação

Categoria de Afirmação	Objetivos de auditoria de classe de transações	Objetivos de auditoria de saldos de contas
Existência ou Ocorrência	Transações contabilizadas de aquisição, baixa e reparos e manutenção de ativos	Ativos imobilizados contabilizados representam ativos produtivos que se encontram em operação na data do balanço.

	imobilizados representam transações que ocorreram durante o ano.	
Integridade	Todas as aquisições, baixas e reparos e manutenção de ativos imobilizados que ocorreram durante o período foram contabilizadas.	Saldo de contas de imobilizados contemplam os efeitos de todas as transações com eles relacionadas que ocorrem durante o período.
Direitos e Obrigações		Na data do balanço, a entidade possui ou detém direitos sobre todos os ativos contabilizados.
Avaliação ou Alocação	A depreciação do período e eventuais deteriorações encontram-se adequadamente avaliadas.	Ativos imobilizados encontram-se avaliados por custo menos depreciação acumulada e contemplam provisão para ajuda a valor de mercado, caso seja relevante.
Apresentação e Divulgação	Depreciação, reparos e manutenção encontram-se adequadamente identificados e classificados nas demonstrações contábeis.	Ativos imobilizados encontram-se adequadamente identificados e classificados nas demonstrações contábeis. Divulgações referentes ao custo, valor contábil, métodos de cálculo de depreciação, vidas úteis de ativos imobilizados são adequados.

Fonte: BOYNTON, 2002.

Os principais controles internos na área do ativo imobilizado compreendem (NIYAMA; MENDES, 2011):

- a) Utilização de um sistema de identificação física dos ativos por código de barras ou outro sistema que gere controle sobre os bens;
- b) Utilização de funcionários para cada setor e com atuação de forma independente, realizando e controlando o inventário permanente da entidade, sempre supervisionado pela auditoria interna da entidade;
- c) Criação de um sistema de controle que possa identificar o bem, suas características físicas, políticas de imobilizações, política de manutenções e reparos, seguros, e teste de *impairment*, entre outros.

Boynton (2002) traz outro quadro explicativo que traz possíveis testes substantivos de afirmações sobre o ativo imobilizado e que também será objeto deste trabalho:

Quadro 6: Possíveis testes substantivos de afirmações sobre ativos imobilizados

Categoria	Teste Substantivo
Procedimentos Preliminares	1. Obter entendimento do negócio e do setor e determinar: <ol style="list-style-type: none"> a) A importância de ativos imobilizados, e de alterações neles, para a entidade. b) Principais direcionadores econômicos que influenciam as aquisições de ativos imobilizados pela entidade. c) Grau de intensividade em capital do setor e impacto dessa intensividade sobre a lucratividade. 2. Executar procedimentos iniciais sobre saldos de contas e registros que serão submetidos a testes adicionais. <ol style="list-style-type: none"> a) Rastrear saldos iniciais de ativos imobilizados e depreciação acumulada até os

	<p>papeis de trabalho do ano anterior.</p> <p>b) Revisar movimentação nas contas do razão sintético de ativos imobilizados e depreciação do período e investigar lançamentos que parecem incomuns, em valor ou origem.</p> <p>c) Obter do cliente quadros de adições, baixas e depreciação de ativos imobilizados no período e verificar se eles refletem os lançamentos contábeis com base nos quais foram preparados.</p>
Procedimentos de Revisão Analítica	<p>3. Executar procedimentos de revisão analítica:</p> <p>a) Desenvolver expectativas sobre ativos imobilizados, utilizando conhecimento do setor e das atividades da entidade.</p> <p>b) Calcular índices financeiros</p> <p>c) Comparar resultado dos índices com expectativas baseadas em dados de anos anteriores, dados do setor, orçamentos ou outras informações.</p>
Teste de Detalhes de Transações	<p>4. Fazer inspeção de adições de ativos até a correspondente documentação.</p> <p>5. Fazer inspeção de baixas de ativos imobilizados até a correspondente documentação.</p> <p>6. Revisar lançamentos na conta de reparos e manutenção.</p>
Testes de Detalhes de Saldos	<p>7. Inspeccionar ativos imobilizados:</p> <p>a) Inspeccionar adições de ativos imobilizados.</p> <p>b) Visitar instalações em que se encontram ativos imobilizados e manter-se alerta quanto a adições e baixas que não constem dos quadros preparados pelo cliente e quanto a condições que tenham relação com avaliação e classificação adequada dos ativos.</p> <p>8. Examinar documentos e contratos que caracterizem propriedade dos ativos imobilizados.</p>
Teste de detalhes de saldos	<p>9. Avaliar a adequação da apresentação da depreciação do período, mediante avaliação de vidas úteis e valores residuais.</p>
Apresentação e Divulgação	<p>10. Determinar se algum evento significativo resultou em deterioração de ativos.</p> <p>11. Comparar apresentação de demonstrações com as práticas contábeis geralmente aceitas.</p> <p>a) Determinar se ativos imobilizados e correspondentes despesas, ganhos e perdas encontram-se adequadamente identificados e classificados nas demonstrações contábeis.</p> <p>b) Determinar a adequação das divulgações relacionadas com o custo, valor contábil, métodos de depreciação e vidas úteis das principais classes de ativos imobilizados.</p>

Fonte: BOYNTON, 2002.

Portanto, em um processo de auditoria, os itens do ativo imobilizado e o seu controle interno devem ser verificados com profundidade, tendo em vista que apresentam uma parte relevante dentro da entidade e que envolvem transações muito importantes e que devem ser reconhecidas, mensuradas e evidenciadas de acordo com a norma aplicável, pois envolvem transações complexas e que exigem julgamento profissional do auditor, como é o caso da depreciação, custos, manutenção, valores de uso, venda e mercado e demais despesas operacionais. Esse processo é de suma importância para o próprio processo de controle e transparência dentro da entidade e da geração de uma informação completa para o usuário da informação.

2.2. Um Estudo Sobre o Balanço Patrimonial no Setor Público

As demonstrações contábeis na Lei 4.320/64 traziam um foco mais orçamentário e simplificado da evidenciação da gestão pública, demonstrando o que foi arrecadado e gasto pela entidade pública. Na proposta de melhorar as informações contábeis das demonstrações, gerar maior transparência do uso dos recursos e compreensão aos usuários da informação foi publicado o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), trazendo novos demonstrativos e maior detalhamento de contas, reconhecimento, mensuração e evidenciação das contas públicas, trazendo além de um enfoque mais orçamentário, financeiro e patrimonial, um foco gerencial e econômico (BEZERRA, 2010).

O Balanço Patrimonial é o demonstrativo que evidencia, qualitativamente e quantitativamente, a situação patrimonial de uma entidade pública num determinado momento, evidenciando as contas do patrimônio público (ativo, passivo e patrimônio líquido) e as contas de compensação.

Segundo Silva (2013), as contas podem ser assim definidas:

- a) Ativo: Recursos controlados pela entidade pública, decorrente de eventos passados e que se espera que gerem benefícios econômicos para a entidade ou potencial de serviços;
- b) Passivo: Obrigações presente da entidade público, decorrente de eventos passados, que implicarão pagamentos, contendo benefícios econômicos.
- c) Patrimônio Líquido: Valor residual da diferente entre ativos e passivos.
- d) Contas de Compensação: Compreende os atos que possam vir ou não a afetar o patrimônio público.

Vale destacar que as classificações em circulante e não circulante estão relacionadas ao período de realização até o final do período seguinte e de acordo com seus níveis de conversibilidade ou exigibilidade.

O Balanço Patrimonial, atualmente, é composto por (MCASP, Parte V, Capítulo 4):

- a) Quadro Principal: O Quadro Principal é elaborado utilizando as contas do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido em suas formas sintéticas e de acordo com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Como já supracitado, as contas de ativo e passivo devem ser apresentadas no quadro principal em ordem decrescente de conversibilidade e exigibilidade, respectivamente, e em seus saldos líquidos de deduções (imobilizado líquido de depreciações, por exemplo).
- b) Quadro dos Passivos Financeiros e Permanentes: o Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes será elabora utilizando as contas de Ativo e Passivo de acordo com o Plano de Contas

Aplicado ao Setor Público, sendo que os valores deverão ser apresentados pelos seus valores totais, de acordo com o art. 105 da Lei 4.320/64.

- c) Quadro das Contas de Compensação: o Quadro das Contas de Compensação vai apresentar os atos potenciais do ativo e passivo que possam afetar o patrimônio da entidade pública e será elaborado utilizando-se a classe de Controles Credores.
- d) Quadro do Superávit/Déficit Financeiro: o Quadro do Superávit/Déficit Financeiro será apurado pelo resultado entre Ativo Financeiro e Passivo Financeiro conforme o quadro das Contas de Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes, conforme o § 2º do art. 43 da Lei nº 4.320/1964.

Pode-se destacar que a implantação da estrutura do Balanço Patrimonial a partir do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público trouxe uma grande evolução para que fosse possível que a Contabilidade Pública pudesse se aproximar cada vez mais das normas internacionais e, que por essência, aproxima-se à Teoria da Contabilidade, e também de conceitos trazidos pela lei 6.404/76 (lei das sociedades por ações). Entretanto, em alguns aspectos importantes, esse demonstrativo ainda continua atendendo a Lei 4.320/64, pois ainda destaca os valores financeiros (Quadro de Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes, e Quadro do Superávit/Déficit Financeiro), o que facilita o próprio cálculo do superávit financeiro, além de conceitos mais atuais e fundamentais do balanço patrimonial implementados pelas leis 6.404/76, atualizadas pelas leis 11.638/07 e 11.941/09, como a aplicação de conceitos de ativo circulante e não circulante e demais assuntos que serão objeto deste trabalho (BEZERRA, 2010).

2.3 Ativo Imobilizado na Perspectiva do Setor Público

Na perspectiva do Setor Público, muitos dos conceitos apresentados em relação ao tema estão muito relacionados a mesma essência, principalmente pelo fato do Governo Federal e das entidades públicas estarem se adequando a normas que cada vez mais se aproxima com o que é estudado e utilizado na Teoria da Contabilidade. Têm-se grande embasamento de informação e procedimentos o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS).

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) define o ativo a partir dos seguintes critérios: (i) recursos controlados pela entidade; (ii) resultado de eventos passados; (iii) espera-se que resulte em benefícios futuros econômicos ou potencial de

serviços. Percebe-se, portanto, que existe um foco maior na própria atividade vinculada a serviços, tendo em vista que grande parte do Produto Interno Bruto, por exemplo, é voltada para a área de serviços, no caso do Brasil, alavancando a economia do país.

O MCASP assim define o ativo imobilizado:

É o item tangível que é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens.

A IPSAS 17, que tem por objetivo estabelecer procedimentos e métodos de tratamento contábil para ativos imobilizados, define o ativo imobilizado como um item corpóreo (tangível) que deve atender a duas características principais: (i) deve ser utilizado para a produção ou fornecimento de outros bens e serviços; (ii) e espera-se que sua utilização poderá ser por mais de um ano (característica bem semelhante a definição sob a ótica da Teoria da Contabilidade).

O critério de reconhecimento no Patrimônio Público baseia-se nos mesmos dois pilares: a provável geração de benefícios econômicos para a entidade ou serviços e o seu valor puder ser mensurado em bases confiáveis.

A entidade deve aplicar esse princípio no momento em que são incorridos os custos, incluindo custos iniciais e posteriores à data da aquisição. Inicialmente, o bem é reconhecido no seu valor de aquisição, produção ou construção (mensuração pelo custo da transação, incluindo gastos complementares) (MCASP, 2015).

O custo de um elemento do ativo imobilizado compreende: (i) preço de aquisição, incluindo impostos não recuperáveis e de importação, excluindo-se descontos e abatimentos; (ii) quaisquer custos adicionais para coloca o item a disposição da administração pública; (iii) estimativas a respeito de desmontagem, restauração ou remoção do item. Esses custos e estimativas são obrigatórios que sejam realizados pela quando adquiriu o item para o seu uso e benefício (IUDICIBUS et al, 2010).

Para a mensuração dos custos iniciais, pode-se utilizar o preço à vista ou valor justo da transação adquirido por meio de uma transação sem contraprestação (quando for realizado por meio de doação). Após o reconhecimento inicial, deve-se mensurar o valor de aquisição do bem, menos depreciação e redução ao valor recuperável; ou o método de reavaliação menos depreciação e redução ao valor recuperável (este último não é permitida a sua utilização no Brasil) (MCASP, 2015).

A instituição de depreciação, amortização ou exaustão tem como objetivo principal a redução do valor do bem para que seja possível uma representação fidedigna do valor do bem que tenha sua vida útil limitada. A depreciação está voltada para itens corpóreos (tangíveis) que tem seu valor reduzido pelo uso, ação da natureza ou obsolescência pelo advento de novas tecnologias, por exemplo, e se inicia no momento em que o ativo já está disponível para uso da entidade. A amortização segue a mesma linha de raciocínio, mas para direitos de propriedade e bens intangíveis que possuam duração limitada, seja pela sua utilização ou contrato firmado. Por fim, a exaustão que é utilizada para elementos patrimoniais relacionados a exploração de recursos naturais, como recursos minerais diversos (MCASP, 2015).

Vale destacar que o método de depreciação deve ser reavaliado pelo menos uma vez a cada ano e quando houver mudanças significativas no que era esperado de geração de benefícios futuros ou prestação de serviços, sempre registrando esta mudança nas estimativas contábeis previstas na IPSAS 3 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro (IPSAS 17, item 77).

É importante salientar que **não** estão sujeitos ao regime de depreciação: (i) bens móveis de natureza cultural, tais como obra de arte, documentos históricos, bens colecionáveis, antiguidades; (ii) bens considerados, tecnicamente, de vida útil indeterminada e de uso comum que incorporaram ou incorporam recursos públicos; (iii) animais destinados à exposição e/ou a preservação; e (iv) terrenos rurais e urbanos (NBC T 16.9, item 12).

Fazendo um estudo comparativo entre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), Carvalho, Lima e Ferreira (2012) evidenciaram as principais semelhanças entre a IPSAS 17, NBCASP – NBC T SP 16.9 e o MCASP – Parte II, conforme quadro demonstrativo abaixo:

Quadro 7: Comparativo dos procedimentos referentes à depreciação do ativo imobilizado

	IPSAS 17	NBC T SP 16.9	MCASP – PARTE II
Objeto da depreciação	Todos os itens do ativo imobilizado que possuem valor significativo perante o total da classe (item 59)	Somente cita quais os ativos que não estão sujeitos à depreciação (item 12, p.4)	Todos os itens do ativo imobilizado que possuem valor significativo perante o total da classe (item 02.09.03, p.100)
Determinação da vida útil do bem	Realizada com base no julgamento próprio do ente, devendo ser observados quatro fatores: uso esperado, desgaste físico esperado, obsolescência técnica e limites legais (item 72)	Não expressa a pessoalidade no julgamento, somente elenca os fatores a serem observados: capacidade de geração de benefícios futuros, desgaste físico esperado, obsolescência	Confere pessoalidade ao julgamento, estabelecendo, porém, quatro fatores a serem observados: desgaste físico esperado, expectativa de geração de benefícios futuros, limites legais e obsolescência tecnológica

		tecnológica e limites legais (item 9, p. 4)	(item 02.09.03, p.99)
Valor Residual do ativo	Estabelecido com base nas expectativas do próprio ente. Deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício (item 67)	Estabelecido com base nas expectativas do próprio ente. Deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício (item 5, p. 3)	Estabelecido com base nas expectativas do próprio ente. Deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício (item 02.07.02, p.65)
Início da depreciação	A partir do momento em que estiver disponível para uso, ou seja, quando estiver no local e condições de funcionamento pretendidos pela administração (item 71)	Começa quando o ativo estiver em plenas condições de uso (item 7, p.4)	A partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando estiver no local e condições de funcionamento pretendidos pela administração (item 02.09.03, p.98)
Término da depreciação	A depreciação cessará ao término da vida útil do ativo, ou seja, quando o seu valor contábil for igual ao seu valor residual (item 71)	Reconhecida até que o valor líquido seja igual ao valor residual do ativo (item 6, p. 3)	A depreciação cessará ao término da vida útil do ativo, ou seja, quando o seu valor contábil for igual ao seu valor residual (item 02.09.03, p.98)
Métodos de Depreciação	a. linear b. saldos decrescentes c. unidades produzidas (item 78)	a. quotas constantes b. soma dos dígitos c. unidades produzidas (item 14, p. 5)	a. linha reta (ou cotas constantes) b. soma dos dígitos c. unidades produzidas (item 02.09.03, p.96)

Fonte: CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público traz definições importantes para o entendimento do tratamento contábil acerca do ajuste dos ativos imobilizados, além das questões relativas à depreciação, amortização e exaustão, sendo eles:

- ✓ Valor Recuperável: Valor de venda menos os custos incidentes para que fosse possível colocar o bem para alienação, ou o valor que entidade do setor público espera conseguir com uso desses ativos na manutenção de sua atividade operacional. Dos dois, o MAIOR.
- ✓ Valor Líquido Contábil: Valor contabilizado depois de deduzidas depreciações e perdas por redução ao valor recuperável.
- ✓ Valor Líquido de Venda: Valor obtido em uma venda de um ativo em transação não forçada entre duas partes interessadas, deduzidas as despesas para alienação.

A Norma trata que é necessário fazer o ajuste de Redução ao Valor Recuperável se o valor contábil na data da demonstração for menor que o seu valor recuperável, de modo que seja possível a representação da redução nos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, além do reconhecimento da depreciação.

Fazendo um estudo comparativo entre as Normas aplicadas ao setor público, Carvalho, Lima e Ferreira (2012) evidenciaram também as principais semelhanças entre a IPSAS 21, NBCASP – NBC T SP 16.10 e o MCASP – Parte II, no que diz respeito ao processo de redução ao valor recuperável para cada normativo, conforme quadro demonstrativo abaixo:

Quadro 8: Comparativo dos procedimentos ajuste de *impairment*

	IPSAS 21	NBC T SP 16.10-	MCASP – PARTE II
Objeto	Todos os ativos imobilizados não geradores de caixa, contudo, lista diversas exceções às quais não cabe o ajuste de <i>impairment</i> , inclusive os ativos reavaliados (item 19)	Bastante incipiente, não faz menção nenhuma aos ativos imobilizados aos quais cabe o ajuste de <i>impairment</i>	Abarca de forma global todos os ativos imobilizados não geradores de caixa, sem impor quaisquer restrições (item 02.09.02, p. 89 e 90)
Fatores indicadores	Elenca um rol exaustivo de fatores e fontes de informação, tanto internos quanto externos, que devem ser observados na contabilização do ajuste de <i>impairment</i> (item 23)	Não apresenta fatores motivadores ou indicadores para a realização de um ajuste de <i>impairment</i>	Elenca um rol exaustivo de fatores e fontes, tanto internos quanto externos, determinadores para a contabilização de uma redução ao valor recuperável (item 02.09.02.02, p. 90-94)
Efeitos do <i>impairment</i>	Podem ser revertidos posteriormente, caso verificado que não existem mais ou que diminuíram. A norma recomenda a revisão anual dos ajustes de <i>impairment</i> realizados em exercícios anteriores (item 55)	Não dispõe sobre a questão dos efeitos de uma redução ao valor recuperável de um ativo imobilizado	Não entende como definitivo o ajuste de <i>impairment</i> , abrindo a possibilidade de reversão para uma redução feita anteriormente (item 02.09.02.04, p. 95)

Fonte: CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012.

No que concerne à divulgação das demonstrações contábeis, é recomendado para o grupo do ativo imobilizado que nas demonstrações contábeis sejam divulgados os critérios de mensuração utilizados; métodos de depreciação utilizados, bem como suas estimativas de vida útil e taxas utilizadas; valor contábil bruto e depreciação acumulada; além de conciliação do valor contábil no início e final do período, demonstrando adições, baixas, aquisições por meio de combinações de negócios, aumentos ou reduções por meio de reavaliações de ativos, perdas por desvalorização de ativos, reversões, entre outras alterações previstas (IPSAS 17, item 88).

2.5 Estudos Anteriores

2.5.1 União

Prieto e Martins (2015) realizaram uma pesquisa com o objetivo de analisar como está o processo de convergência e adoção das NBCASP, utilizando como método de estudo as demonstrações do triênio de 2010 a 2012 e as notas explicativas da União. Foi constatado, a partir desse estudo, que o processo de convergência está acontecendo de maneira gradual, mas ainda existe uma grande dificuldade por parte dos gestores públicos em adotar tais normas dentro dos prazos estabelecidos à época, principalmente por questões operacionais, como um sistema de informação mais eficiente, e capacidade técnica dos funcionários e servidores dos órgãos da federação.

Teles (2015) buscou, em sua pesquisa, analisar os critérios de mensuração utilizados pelo Governo Federal para os bens imóveis, e verificar se existiam diferenças entre as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, as Normas Brasileiras de Contabilidade e demais normativos com o que estava sendo aplicado na prática pela União. Através de uma pesquisa descritiva sobre os entendimentos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Ministério da Fazenda e pela Secretaria de Patrimônio da União (SPU) e análise prática das demonstrações da União, foi chegada a conclusão de que existem divergências entre as normas internacionais com os normativos implementados na União, principalmente no que diz respeito aos métodos de avaliação e depreciação, além de falhas na aplicação dos normativos exigidos.

Davis e Blaschek (2005), através de seu estudo sobre os sistemas de controle interno na administração pública brasileira, verificaram que os órgãos brasileiros não identificam as situações propulsoras de ineficiência e não ajudam a definir as medidas para mitigar os riscos, apresentando o foco voltado para questões formais e legais, com atuação posterior ao fato ocorrido. É verificado de modo prático a necessidade de implementar uma estrutura apropriada de gerenciamento de riscos que trabalhe de forma eficiente e eficaz, possibilitando a prevenção e controle dos riscos. Além deles, Wassally (2008), em sua pesquisa sobre o controle interno do setor público verificou que existe um nível alto de desarmonização entre as Normas emitidas pela Secretaria Federal de Controle Interno e as diretrizes do COSO e da INTOSAI. Há uma carência na sistematização das diretrizes, conceitos e componentes, principalmente, em relação ao tratamento dos riscos associados aos controles internos, o que

demonstra um grande risco no processo de geração de informação fidedigna ao usuário da informação.

2.5.2 Estados

Silva (2014) também realizou pesquisas acerca do processo de convergência dos Estados brasileiros às Normas Internacionais, buscando analisar se os estados do nordeste brasileiro estavam se adequando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Foi realizado um estudo das demonstrações de todos os estados representativos do Nordeste como amostra para um entendimento de como estava se dando o processo em cada ente da Federação. Foi possível constatar que as demonstrações contábeis públicas ainda estão com uma defasagem em relação ao que está previsto nos normativos e que mesmo estão num processo gradual de convergência, apresentam dificuldades no processo de geração de informações mais precisas e detalhadas sobre os seus bens, principalmente no processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação das depreciações, exaustões e amortizações de seus balanços patrimoniais, dificultando o processo fidedigno de avaliação dos bens públicos destes Estados.

2.5.3 Municípios

Segundo Nunes (2015), nos municípios do Brasil, principalmente com baixo índice populacional e de recursos, existe uma constante dificuldade na implantação das normas internacionais e do MCASP em seus demonstrativos e demais exigências previstas no normativo, mesmo com a obrigatoriedade de muitos destes itens previstos para sua implantação em 2014. Foi verificado que alguns municípios não apresentam as novas demonstrações exigidas no setor público, como a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a falta de planos de contas padronizados, ajustes de perdas, *impairment*, provisões, reconhecimento de depreciação, exaustão e amortização de itens do ativo imobilizado. Muitos dos problemas encontrados nos municípios estão relacionados também a falta de qualificação dos funcionários na área contábil, falta de tecnologias informacionais – inclusive internet, em alguns casos – capacitação de funcionários. Apesar disso, percebe-se que mesmo com algumas ações sendo tomadas para que seja possível a implantação de todas as exigências, a maior parte dos municípios, não está preparada e estruturada para o processo de convergência as Normas Internacionais.

Em relação ao controle interno, Thomé e Tinoco (2008) realizaram um trabalho com o objetivo de verificar a efetividade do uso do controle interno em prefeituras no estado do Paraná, através de uma pesquisa exploratória em 20 municípios. Foi concluído que apenas

30% dos municípios possuem órgãos de controle interno, e destes, 67% ainda não designaram uma pessoa responsável pelos trabalhos da unidade, portanto, na maioria dos municípios o controle interno não está atuando como ferramenta de auxílio à gestão, e nem a legislação está sendo atendida, o que compromete seriamente a evidenciação de qualidade ao usuário da informação.

Ravanello, Marcuzzo e Frey (2015) buscaram em sua pesquisa fazer uma análise sobre como está se dando o processo de adequação dos municípios localizados na Região Centro Serra – RS às mudanças trazidas pela contabilidade aplicada ao setor público, especialmente após a aprovação das NBC T SP, no que diz respeito a qualificação dos funcionários de contabilidade, aplicação dos normativos e da estrutura organizacional dos municípios para essa implantação. Foi constatado através dessa pesquisa aos municípios, que existe uma carência de conhecimento e informação aos profissionais contábeis dos municípios, além de um sistema de informação adequado e eficiente que seja possível o processo de convergência de acordo com as Normas Internacionais e uma estrutura de geração de informação contábil mais eficaz e confiável.

Sothe e Dill (2015) buscaram, em seus estudos, analisar como os estados e municípios estão adaptando o regime de competência emitido pelas NBCASP, no que se refere ao processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação em suas demonstrações contábeis. Através de uma pesquisa baseada em levantamento de informações do sistema de informações SISTN, foi possível constatar que muitos desses municípios e estados possuem uma programação de implantação desse sistema, mas que possuem uma grande limitação na aplicação prática desses normativos, principalmente no que diz respeito a tratamento de reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado, intangível e patrimônio cultural, principalmente relacionado a ajustes, reavaliação de ativos, depreciação, exaustão e amortização e no cumprimento de prazos estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional para que a contabilidade aplicada aos municípios esteja em convergência com as Normas Internacionais.

Todas estas pesquisas apresentadas, tanto para União, Estados e Municípios evidenciaram as dificuldades e desafios que estão presentes no processo de convergência da contabilidade pública às Normas Internacionais, propostas pela Secretaria do Tesouro Nacional e Conselho Federal de Contabilidade. É importante verificar como está sendo feita a aplicação desses normativos em todas as esferas da Federação, pois eles são de importância

para a transparência das demonstrações e da informação contábil que está sendo gerada e afirmada pela administração pública, além da confiabilidade para que os demonstrativos estejam de acordo com as próprias normas de auditoria, principalmente no que diz respeito às categorias de afirmação que a administração pública evidencie em suas demonstrações – integridade, direitos/obrigações, avaliação/alocação, apresentação/divulgação, existência/ocorrência – e que são objetos de estudo nesse trabalho.

METODOLOGIA

Segundo Galdino Junior (2012), a metodologia pode ser entendida com uma série de procedimentos e técnicas utilizadas para desenvolver pesquisas e trabalhos científicos, com o objetivo de auxiliar na expansão dos conhecimentos apresentados na ideia central da pesquisa.

A metodologia utilizada no presente trabalho é baseada em pesquisa bibliográfica e qualitativa, de cunho explicativo, desenvolvendo um estudo através de pesquisas já publicadas no cenário acadêmico, incluindo livros, revistas acadêmicas, normativos contábeis, bem como as IPSAS e as ISSAIS, e leis relacionadas, como a Lei 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

A pesquisa bibliográfica trata-se de uma pesquisa baseada no levantamento de alguns autores e bibliografias mais estudadas em forma de livros, revistas acadêmicas, artigos, com a finalidade de permitir ao pesquisador analisar e utilizar suas informações alcançadas com autores que já publicaram suas pesquisas (MARCONI e LAKATO, 1986).

A pesquisa é caracterizada como qualitativa, uma vez que busca através dos Balanços Patrimoniais públicos avaliar se o Distrito Federal está atendendo as normas de auditoria do imobilizado, no que diz respeito às categorias de afirmação, que devem ser apresentadas pela administração pública de acordo com as normas aplicáveis.

Para tanto, foi feito um levantamento de dados a respeito das publicações feitas pelo Distrito Federal em seu Balanço Patrimonial no ano 2015, através de seus portais de transparência, para que fosse possível o levantamento total dos imobilizados da Administração do GDF.

Em seguida, foi solicitado ao portal de transparência do Sistema de Informação ao Cidadão relativo ao Distrito Federal o detalhamento de todos os itens correspondentes ao ativo imobilizado, para que fosse feita uma análise específica e abrangente de atendimento às normas de auditoria em todos os seus aspectos relevantes, com enfoque nas categorias de afirmação da administração: existência/ocorrência, integridade, avaliação/alocação, apresentação/divulgação e direitos/obrigações.

Durante o desenvolvimento do trabalho, foram obtidos os dados nos portais de transparência do GDF, do Sistema de Gerenciamento de Patrimônio (SISGEPAT) e da Subsecretaria de Contabilidade – SUCON/SEF, Órgão Central do Sistema de Contabilidade

do Governo do Distrito Federal, para que fosse possível a análise sobre as demonstrações contábeis a partir das categorias de afirmação da Administração.

Por meio do acesso ao sistema do GDF, obtiveram-se os dados relativos sobre os demonstrativos do Balanço Patrimonial dos anos de 2015 e suas respectivas notas explicativas, e os Demonstrativos dos Bens Patrimoniais – Móveis e Imóveis do respectivo ano, evidenciando os saldos iniciais, transferências, incorporações, baixas e saldos finais por subitem de despesa, que serão retratados posteriormente.

Além disso, foi solicitado à Subsecretaria de Contabilidade do Distrito Federal (SUCON) através do portal de transparência e por e-mail institucional informações a respeito do ativo imobilizado da entidade, com o objetivo de adquirir um detalhamento sobre os valores apresentados no ativo imobilizado, através de relatórios externos e internos do ente, incluindo os métodos utilizados de reconhecimento, mensuração e evidenciação utilizados; das técnicas utilizadas para avaliação da depreciação, *impairment* e reavaliação de ativos, e dos normativos relativos a esses procedimentos realizados e que ratificassem o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e demais critérios exigidos pela contabilidade.

A partir dos dados coletados no SISGEPAT e da SUCON e da realização de procedimentos de auditoria, foi realizada uma análise no ativo imobilizado do GDF, utilizando as categorias de afirmação para verificar se o GDF está cumprindo com as normas de contabilidade e de auditoria no que diz respeito ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de seu ativo imobilizado.

No que diz respeito à categoria de afirmação integridade, o objetivo principal é verificar se todas as transações e contas que deveriam ser incluídas nos demonstrativos contábeis realmente estão registradas. Para isso, foram utilizados como principais procedimentos de auditoria para a consecução dessa etapa a observação, recálculo, indagação e procedimentos analíticos. Para a consecução desse objetivo foi feita uma comparação entre o Sistema Patrimonial do GDF (SISGEPAT) e a Prestação de Contas do GDF, além da análise do processo de reconhecimento dos ativos imobilizados do GDF com a IPSAS e o MCASP.

No que diz respeito à categoria de afirmação avaliação/alocação, o objetivo principal do é verificar se os valores lá registrados e o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação feitos pelo ente estão de acordo com normas contábeis estabelecidas. Para a consecução desse objetivo, foram utilizados como principais procedimentos de auditoria a observação, indagação e procedimentos analíticos.

No que diz respeito à Apresentação/ Divulgação, o objetivo é verificar se os itens do balanço patrimonial estão adequadamente classificados, descritos e evidenciados. Com essa

finalidade, os procedimentos de auditoria utilizados estarão voltados a procedimentos analíticos para que seja possível verificar o cumprimento dos critérios de evidenciação exigidos pela norma para o Balanço Patrimonial, nossa demonstração foco nesse trabalho.

Ao analisar a categoria de afirmação Existência/Ocorrência, tem-se por objetivo verificar se os registros e transações realizados no período são fidedignos, em que os ativos e passivos existem em determinada data e as receitas e despesas realmente ocorreram no período a que se referem. No que se refere à categoria Direitos e Obrigações, busca-se analisar se os ativos são direitos da entidade e passivos suas obrigações na determinada data. Através dos procedimentos de auditoria de indagação, procedimentos analíticos e observação, verifica-se se o que está registrado no ativo imobilizado do ente realmente pertence ao GDF, atendendo a norma no que tange a categoria Direitos e Obrigações.

No que diz respeito ao ativo imobilizado do GDF, como existe uma grande quantidade de operações dentro do ente, não foi possível uma análise mais detalhada sobre as categorias direitos/obrigações e existência/ocorrência. É importante ressaltar, dentro dessa análise à luz das categorias de afirmação, que para que fosse possível uma análise ainda mais abrangente e detalhada, seria necessária uma verificação de grande parte do Balanço Patrimonial e demais demonstrativos contábeis, além de uma exigência maior de testes de detalhes e de testes substantivos, o que não seria viável em decorrência do tempo dispendido e das técnicas mais refinadas a serem utilizadas, o que se caracterizou como um dos limites a pesquisa.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir dos dados coletados e da utilização dos procedimentos de auditoria, foi possível analisar o ativo imobilizado à luz das categorias de afirmação da Administração Integridade, Avaliação/Alocação e Apresentação/Divulgação.

Quanto à categoria da integridade, verificou-se que o demonstrativo patrimonial não apresenta os mesmos resultados dos demonstrativos contábeis no que diz respeito ao total dos bens móveis e imóveis do ente. O Balanço Patrimonial publicado de 2015 apresenta o valor de R\$ 6.839.883.256, enquanto nos Demonstrativos dos Bens Patrimoniais de 2015 - Bens Móveis e Imóveis o valor foi de R\$ 5.871.167.733,11, sendo R\$ 2.349.919.069,49 de bens móveis e R\$ 3.521.248.663,62, gerando uma diferença de R\$ 968.715.522,89, o que destaca uma distorção na evidenciação do ativo imobilizado no que diz respeito a integridade.

A partir disso, questionou-se a Subsecretaria de Contabilidade (SUCON) a respeito dessa diferença encontrada, a qual respondeu que as informações requeridas compõem um extenso banco de dados no âmbito de todo o GDF incluindo os órgãos da administração direta que têm seu controle patrimonial efetuado por meio do Sistema de Gestão Patrimonial – SISGEPAT. Além disso, ressaltaram que os órgãos que integram a administração indireta (empresas públicas, sociedades de economia mista, autarquias e fundações) tem sistemas e controles próprios e prestam suas contas anualmente à Controladoria Geral e ao Tribunal de Contas do DF e que esta Secretaria não faz controle dos Bens Móveis e Imóveis da Administração Indireta.

Entretanto, vale destacar que a análise comparativa realizada englobou os demonstrativos patrimoniais do GDF que estavam disponíveis no SISGEPAT, incluindo todos os bens móveis e imóveis da administração direta de 2015, e o Balanço Patrimonial do GDF que excluía as empresas e a administração indireta, e que, por se tratarem somente de Administração Direta, deveriam apresentar os mesmos valores totais. Por esse motivo, destaca-se um grande risco a eficiência dos controles internos em verificar e corrigir essas diferenças tempestivamente, pois essa diferença não deveria ocorrer e é material, gerando um aumento no risco de controle dentro deste ente, sendo este relacionado ao risco de que uma distorção relevante ocorra e não possa ser evitada, detectada ou corrigida tempestivamente por seus controles internos, e na própria geração de uma informação fidedigna.

Esse resultado encontrado vai ao encontro dos estudos de Davis e Blaschek (2005) e Wassally (2008) que, através de seus estudos sobre os sistemas de controle interno na

administração pública brasileira, verificaram que os órgãos brasileiros não identificam as situações propulsoras de ineficiência e não ajudam a definir as medidas para avaliar e prevenir os riscos, além de haver uma desarmonização entre as normas emitidas pelos órgãos de controle interno e as diretrizes do COSO e INTOSAI. Como foi observado, o GDF não apresenta um sistema de controle que atenda a essas características para mitigação e gerenciamento dos riscos, principalmente no que concerne a um sistema que apresente políticas de depreciação, *impairment* e demais controles do bem, comprometendo a eficiência dos controles e da geração da informação ao usuário.

Assim como as pesquisas realizadas por Niyama e Mendes (2011), os controles internos na área de ativo imobilizado devem compreender a criação de um sistema de controle que possa identificar o bem, suas características físicas, políticas de imobilizações, política de manutenção, reparos, seguros, testes de *impairment*, além de funcionários especializados, realizando o controle de inventário. O GDF, ao não apresentar um sistema eficiente de controle interno, aumenta o risco dos demonstrativos não apresentarem uma informação neutra, completa e livre de erros.

Além disso, foi constatado que o balanço patrimonial realizado pelo GDF não apresenta o registro de itens que atendem a definição de ativo imobilizado e lá deveriam estar registrados, como é o caso das rodovias, lagos, parques, monumentos. Segundo o MCASP, Parte II, os bens de uso comum do povo são classificados como bens imóveis e devem, por essência, ser registrados no ativo imobilizado da entidade pública. Incluem-se dentro dos bens de uso comum do povo, os ativos de infraestrutura e os bens de patrimônio cultural. Os ativos de infraestrutura são as redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistema de abastecimento de água e energia, pontes, calçadas, devendo o seu reconhecimento e mensuração seguir o mesmo método utilizado por todos os itens do ativo imobilizado, incluindo depreciação e redução ao valor recuperável.

De acordo com Pallot (1997), os principais argumentos a favor dessa contabilização é que permite com que os usuários da informação contábil tenham conhecimento do real valor investido, dos custos incorridos nas atividades de manutenção, além da gestão mais eficiente e no auxílio a tomada de decisão da entidade governamental. Marques (2015), em sua pesquisa, destacou que os métodos de mensuração de bens de uso comum se separam em direto ou indireto. Os métodos diretos se baseiam no valor de mercado, utilizando técnicas como comparação direta de mercado, evolutiva, involutiva, de custos e de capitalização de renda (STEIGLEDER,2009). Já os métodos indiretos são aqueles utilizados como opção pela falta

de um valor de mercado para mensurar e são divididos em valoração contingente, método de custo de viagem, preços hedônicos. (PORTER, 2004; NAVRUD e READY, 2002).

A partir desses estudos, é possível depreender que existem técnicas de mensuração para os ativos de uso comum do povo, tendo em vista a necessidade dessas informações aos usuários da informação. Ao não utilizar essas técnicas de reconhecimento e mensuração, o GDF compromete a geração de uma informação fidedigna e que o auxilie a melhores tomadas de decisão. Por esse motivo, é de suma importância para fidedignidade e completude da informação que esses bens estivessem registrados, tendo em vista que apresentariam um impacto considerável nas contas do ativo imobilizado, o que compromete ainda mais a categoria integridade na Prestação de Contas do GDF.

Vale destacar, entretanto, que o prazo para essa adequação no GDF foi alterado para até 2022, segundo a Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, mas que mesmo assim compromete a geração de informações mais concisas e completas aos usuários da informação, tendo em vista que o prazo inicial para a adequação e convergências às normas internacionais de acordo com a IPSAS 17 e a própria Portaria nº 634 da Secretaria do Tesouro Nacional previam a adoção dessas normas até o término do exercício de 2014. Essa análise sobre os prazos de adequação vai ao encontro dos estudos de Prieto e Martins (2015), que realizaram uma análise a partir das demonstrações e das notas explicativas da União, e verificaram que o processo de convergência está acontecendo de maneira gradual, mas ainda existe uma grande dificuldade por parte dos gestores públicos em adotar tais normas dentro dos prazos estabelecidos à época, principalmente por questões operacionais, como um sistema de informação mais eficiente, e capacidade técnica dos funcionários e servidores dos órgãos da federação, demonstrando essa dificuldade de adequação a prazos em diversos entes e níveis da federação.

No que diz respeito à categoria de afirmação avaliação/alocação destaca-se, a partir dos dados extraídos do Balanço Patrimonial e das indagações a Subsecretaria de Contabilidade (SUCON) e ao Subsecretaria de Patrimônio, que o GDF não cumpre com os critérios de avaliação de ativos, pois não apresenta em seus demonstrativos a depreciação, exaustão e *impairment* dos ativos, nem suas eventuais reavaliações. De acordo com a IPSAS 17 e o MCASP, os ativos imobilizados devem ser registrados por seu valor de custo, deduzidos de suas respectivas depreciações, amortizações ou exaustões, além de apresentar os métodos de depreciação utilizados, taxas de depreciação, perdas por desvalorização de ativos. Ao não apresentar esses dados e cálculos, o GDF compromete bastante a mensuração e

evidenciação corretas de seu imobilizado, trazendo dificuldades sérias para a veracidade das informações e na avaliação dos seus ativos imobilizados.

Os resultados encontrados aqui vão ao encontro das pesquisas realizadas por Teles (2015), Nunes (2015), Ravanello, Marcuzzo e Frey (2015) que em seus estudos buscaram analisar os critérios utilizados pelo Governo Federal, estados e municípios para o ativo imobilizado, e que constataram que ainda existem divergências entre as Normas Internacionais e os normativos aplicados e implementados, principalmente no método de avaliação de depreciação, ajustes de perdas e *impairment*. Além destas pesquisas, pode-se observar que o estudo está diretamente relacionado a conclusões que outros pesquisadores também encontraram em relação as dificuldades do processo de convergência às normas internacionais, principalmente na questão da mensuração de itens do imobilizado e também na dificuldade operacional e de capacitação de funcionários para execução de atividades específicas e que demandam conhecimento técnico, como visto também em Silva (2014).

No que diz respeito à Apresentação/ Divulgação, o auditor deve buscar verificar se os itens do balanço patrimonial estão adequadamente classificados, descritos e evidenciados. Com essa finalidade, os procedimentos de auditoria utilizados estão voltados a procedimentos analíticos para que fosse possível o cumprimento dos critérios de evidenciação exigidos pela norma para o Balanço Patrimonial, nossa demonstração foca nesse trabalho. É importante destacar que desde 2014 o GDF cumpre o critério de readequação das contas, agora separando os ativos e passivos de acordo com sua conversibilidade e exigibilidade, respectivamente, em ativo circulante e não circulante, conforme o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, trazendo o enfoque patrimonial em detrimento ao orçamentário, este relacionada à contabilidade com foco orçamentário, que dividia o ativo entre financeiro e não financeiro, conforme a Lei 4.320/64.

A IPSAS 17, item 88, retrata que as demonstrações contábeis devem divulgar, para o ativo imobilizado, os critérios de mensuração utilizados, métodos de depreciação utilizados, vida útil do bem, taxas de depreciação utilizadas, perdas por desvalorização de ativos. Todavia, o Governo do Distrito Federal não cumpre os critérios de evidenciação do imobilizado, ao não demonstrar os efeitos dos desgastes dos bens e terrenos no balanço patrimonial (depreciação e exaustão, respectivamente), taxas de depreciação e também o *impairment*.

Outro ponto importante que trata da categoria apresentação/divulgação são as notas explicativas que a entidade emite, estas que são de suma importância para o entendimento e o detalhamento dos itens do ativo imobilizado. Nas notas explicativas, devem ser apresentadas

informações sobre a forma de elaboração das demonstrações, políticas contábeis utilizadas e demais informações adicionais. O GDF afirma em suas notas explicativas que preparou suas demonstrações contábeis conforme as práticas adotadas no Brasil e de acordo com as Normas Contábeis e as Legislações aplicáveis. Entretanto, não houve um detalhamento sobre os métodos de mensuração, reconhecimento e evidenciação realizados pela entidade no período de 2015, o que prejudica o entendimento para o usuário da informação sobre a metodologia empregada pelo GDF.

A falta de implantação de um sistema de controle e do reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação, exaustão e *impairment* foram os principais problemas encontrados nos demonstrativos do GDF. E isso ficou bem caracterizado nas categorias de integridade, avaliação/alocação e apresentação/divulgação, estas que apresentaram riscos altíssimos de probabilidade e magnitude de ocorrerem e também riscos de controle, principalmente no que diz respeito ao risco destes itens não terem sido avaliados de acordo com as legislações aplicáveis. Isso, por sua vez, implicou negativamente na evidenciação das notas explicativas e o próprio ativo imobilizado em ter sido divulgado da forma correta, pois ao não utilizar os métodos de avaliação corretos, a evidenciação fica comprometida.

É importante destacar que o processo básico dentro da contabilidade engloba os processos de reconhecimento, mensuração e evidenciação. Em certa medida, o GDF está em desacordo com estes três processos, pois não está registrando, por exemplo, em seus demonstrativos bens de uso comum do povo e infraestrutura, como rodovias, parques, redes de esgoto (o que caracteriza uma falha no processo de reconhecimento dos ativos imobilizados), além de não avaliar os ativos imobilizados de forma correta, pois não apresenta os métodos de avaliação e taxas de depreciação, exaustão e *impairment* em seus demonstrativos (o que caracteriza uma falha no processo de mensuração dos ativos imobilizados) e a sua evidenciação nas notas explicativas e na própria apresentação do balanço patrimonial, em que deveriam apresentar os valores de custo deduzidos de depreciação, exaustão e eventuais perdas (o que caracteriza uma falha no processo de evidenciação dos ativos imobilizados).

CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo principal realizar um estudo qualitativo para analisar se o GDF está atendendo às ISSAI, ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, às IPSAS e demais normativos contábeis e leis vigentes, utilizando como ferramenta principal as categorias de afirmação expostas na ISSAI TA 1315 (existência/ocorrência, integridade, direitos/obrigações, avaliação/alocação e apresentação/divulgação) para a análise dos resultados encontrados.

Para isso, buscou-se realizar inicialmente uma pesquisa bibliográfica e qualitativa, de cunho explicativo, desenvolvendo um estudo através de pesquisas já publicadas sobre os temas de auditoria, ativo imobilizado, demonstrações do setor público em livros, artigos e revistas acadêmicos, normativos contábeis e demais legislações vigentes, como a lei 4.320/64, a lei 6.404/76 e demais alterações posteriores.

Para alcançar os objetivos da pesquisa, foi feita a obtenção dos dados relativos ao ativo imobilizado através do Portal da Transparência do GDF, em que se obteve o valor do ativo imobilizado no período de 2015 e solicitação via Sistema de Informação ao Cidadão o detalhamento dos itens dos bens móveis e imóveis do GDF ao SISGEPAT e metodologia de avaliação destes bens quanto a depreciação, exaustão e *impairment* à Subsecretaria de Contabilidade – SUCON/SEF e normativos correspondentes, para que fosse possível avaliar o ativo imobilizado do GDF a partir da ferramenta das categorias de afirmação.

Conforme os resultados obtidos através dos dados coletados, foi possível constatar que o GDF apresenta dificuldades quanto ao processo de convergência às Normas Internacionais e quanto ao atendimento às categorias de afirmação da Administração, que possibilita avaliar o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado e a forma como o ente está gerando informações aos usuários.

Foram verificados que as categorias de integridade, avaliação/alocação e apresentação/divulgação foram as que apresentaram maiores distorções quanto aos critérios aplicáveis e as Normas Internacionais, principalmente a IPSAS 17 e o MCASP, que tratam do ativo imobilizado.

Quanto à integridade, destacaram-se o Demonstrativo dos Bens Patrimoniais gerados pelo SISGEPAT e o Balanço Patrimonial gerado pela SUCON, pois não apresentaram o mesmo resultado quanto ao seu ativo imobilizado, evidenciando deficiências quanto aos controles e a geração da informação fidedigna. Além disso, foi possível verificar que o GDF

ainda não cumpre parte do que está disposto na IPSAS 17 e no MCASP, principalmente no que trata do reconhecimento dos ativos de bens de uso comum do povo, que são aqueles bens de infraestrutura como redes rodoviárias, pontes, calçadas, sistemas de esgoto, que devem ser reconhecidos no ativo imobilizado do ente e não estão registrados.

No que tange à categoria avaliação/alocação, foi possível constatar que existem distorções quanto à forma de mensuração do ativo imobilizado do GDF. De acordo com a IPSAS 17 – Propriedade, Instalações e Equipamentos - e o próprio MCASP, os ativos imobilizados devem ser registrados por seus valores de custo deduzidos de depreciação, exaustão e *impairment*, devendo ainda apresentar a metodologia utilizada na depreciação, taxas, entre outros. O ente analisado não registra em seus demonstrativos a depreciação, exaustão e *impairment*, o que compromete seriamente os valores do Balanço Patrimonial emitido em 2015.

Foi possível verificar também que a categoria apresentação/divulgação também apresentou uma série de distorções que estão relacionadas a categoria anterior. Por não mensurar de forma correta os seus ativos imobilizados, o GDF compromete seriamente a divulgação e apresentação desses dados em seu Balanço Patrimonial e aos usuários da informação, pois não apresenta em suas notas explicativas os dados de depreciação, métodos de cálculo – que não existem -, mas também não relata que não pratica essas metodologias necessárias a geração da informação fidedigna, neutra e completa.

Apesar de haver a Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, regulamentando a extensão do período de adoção das Normas Internacionais para o período de 2022, é necessário que o GDF e demais entes federativos comecem o processo de transição de maneira mais rápida e eficiente, tendo em vista que se trata de uma grande quantidade de informações novas, dados e metodologias que demandam tempo, qualificação de servidores e softwares necessários para a consecução desses objetivos.

É importante ressaltar, dentro dessa análise à luz das categorias de afirmação, que para que fosse possível uma análise ainda mais abrangente e detalhada, seria necessária uma verificação de grande parte do Balanço Patrimonial e demais demonstrativos contábeis, o que não seria viável em decorrência do tempo dispendido e das técnicas mais refinadas a serem utilizadas, o que se caracterizou como um dos limites a pesquisa.

Uma oportunidade deste estudo foi aliar a parte teórica e prática dentro do contexto do GDF, apresentando os conceitos e ferramentas da teoria da contabilidade e da auditoria para o campo mais abrangente e dentro da realidade social do Distrito Federal, e verificar como se

estava dando o processo de convergência às normas internacionais a partir das ferramentas das categorias de afirmação da Administração.

Para futuras pesquisas, recomenda-se um estudo mais abrangente sobre o tema, envolvendo outros demonstrativos e procedimentos, para verificar e comparar como se está dando esse processo de convergência às normas internacionais em outros entes federativos e no Distrito Federal, além de estudos aplicados às categorias de Direitos/Obrigações e Existência/Ocorrência para o ativo imobilizado do GDF.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ATTIE, Willian. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 6.ed. São Paulo: Altas, 2011.

BASSO, Irani Paulo. **Contabilidade geral básica**. 3. ed. rev. Ijuí: Unijuí, 2005. 336p.

BOYNTON, William C; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Casa Civil. **Lei nº 4.320/1964**. 17. Março. 1964. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320compilado.htm >. Acesso em fev. 2016

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Portaria nº 634**. 19 de Novembro de 2013. Disponível em:
<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf >

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Portaria nº 548**. 24 de Setembro de 2015. Disponível em: <
< <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/publicado-o-plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais> >

CARVALHO, Rafael de Moura Fé; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes Ferreira. **Processo de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público face aos Padrões Internacionais: Um estudo de caso da ANATEL**. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v.8,n.3, p 62-81, jul/set., 2012.

Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810**. Brasília, 2012. Disponível em: < http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf > Acesso em fevereiro, 2016.

Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. Edição 2010. Disponível em: < http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf > Acesso em fev. 2016

COSO. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. COSO ERM - **Enterprise Risk Management — Integrated Framework (2004)**; Disponível em <coso.org>. Acesso em: Jun. 2016.

_____. _____. COSO 2013 - **Internal Control: Executive Summary**. Disponível em <coso.org>. Acesso em: Jun. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. – São Paulo: Atlas, 2000.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. **Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia**. II Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGET. 2005.

GALDINO JUNIOR, Maria Helena. **Demonstrações Contábeis do Setor Público: um estudo das notas explicativas nos estados brasileiros e no Distrito Federal.** Campina Grande – PB, 2012.

GONÇALVES, Rodrigo de Souza; RODRIGUES, Fernanda Fernandes. **Contabilidade Geral.** In: Contabilidade para Concursos e Exame de Suficiência. São Paulo: Atlas, 2010.

GRAMLING, A.A.; RITTENBERG, L.E.; JOHNSTONE, K.M. **Auditoria.** São Paulo: Cengage Learning, 2012.

International Federation of Accountants. **Guia de utilização das Normas de auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Portes.** Volume 1 – Conceitos Básicos. 2ª Edição. IFAC, 2010.

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions. **INTOSAI GOV 9100 – Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector (2004).** Disponível em <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/intosai-guidance-for-good-governance-intosai-gov.html>>. Acesso em: Jun. 2016.

_____. **ISSAI 1003 – Glossary of Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines. (2010);** Disponível <http://www.issai.org/media/13208/issai_1003_e_.pdf>. Acesso em: Jun. 2016.

_____. **ISSAI 1200 – Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards of Auditing (2010);** Disponível em <http://www.issai.org/media/13088/issai_1200_e_.pdf>. Acesso em: Jun. 2016.

_____. **ISSAI 1315 – Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment (2010);** Disponível em <http://www.issai.org/media/13080/issai_11315_e_.pdf>. Acesso em: Jun. 2016.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDICIBUS, Sergio de. **Contabilidade Introdutória.** 11ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem).** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2007

LONGO, Claudio Gonçalo. **Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras.** 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2011.

MARCONI, M. d., & LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa: Planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa.** São Paulo, SP: Atlas.1986.

MARQUES, Matheus de Mendonça. **Mensuração de Ativos Culturais: Uma Aplicação do Método de Custo de Viagem em Bens Públicos Culturais do Distrito Federal.** Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília – Brasília, DF, 2012.

NAVRUD,S; READY, R.C. **Valuing cultural heritage: applying environmental valuation techniques to historical buildings, monuments and artifacts.** EE Publishing, 2002.

NETO, Antonio Alves de Carvalho. **Abordagem de Auditoria baseada em risco no TCU**. Brasília, 2014.

NIYAMA, Jorge Katsumi; MENDES, Paulo César de Melo. **Auditoria Contábil**. In: Contabilidade para Concursos e Exame de Suficiência. São Paulo: Atlas, 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Contabilidade para Concursos e Exame de Suficiência**. São Paulo: Atlas, 2011.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2013.

NUNES, Mizael Vieira. **A aplicação do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público em Municípios Brasileiros: o caso do município de Cristópolis no estado da Bahia**. XII Congresso USP - Contabilidade e Controladoria no século XXI, 2015.

OKAFOR, C. e CHUKWUNEDU, O., **The Challenges of Public Sector Audit as an Effective Accountability Tool in PPP Arrangements in Nigeria**, SSRN - 2011. Documento disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1970070.

PALLOT, J. Infrastructure accounting for local authorities: technical management and political context. **Financial Accountability & Management**, v.13,n.3,pp.225-242,1997.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcos Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

PORTER, S. An examination of measurement methods for valuing heritage assets using a tourism perspective. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v.1,n.2,pp.68-92,2004

ROGRIGUES, Luiz Carlos Souza; SILVA, Wesley Luiz da; CARVALHO, Iara Medeiros de. **Mudanças significativas ocorridas no ativo imobilizado devido à implantação das normas internacionais de Contabilidade – IFRS**. Revista InterAtividade, São Paulo, v.2, n.1, 1º semestre 2014.

SANTOS, Francisco de Assis Moura dos. **Adoção do Valor Justo como Custo Atribuído do Ativo Imobilizado**. Dissertação (mestrado). 47f. Rio de Janeiro, 2013.

Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Portaria STN N° 700/2014. 6ª Edição. Disponível em : < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Parte_Geral_Introducao_MCASP.pdf > Acesso em fev. 2016

SILVA, Halan Jonantan Tomaz Carlos de Arruda Tosta Curtt e; GANDOLFI, Peterson Elizandro; MARTINS, Vidigal Fernandes. **Ativo Imobilizado: Um estudo exploratório**. Revista Científica Indexada Linkania Júnior. v.4 n.1, jan/março 2014.

SILVA, João Paulo Pereira da Silva. **Demonstrações Contábeis Aplicadas no Setor Público – As recentes mudanças e as possíveis dificuldades de implantação.** Centro de Ensino Superior do Ceará. Fortaleza – CE, 2013.

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de Auditoria Governamental: de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SOTHE, Ari; DILL, Rodrigo Prante. **Convergência da Contabilidade do Setor Público: utilização do regime de competência nos governos estaduais e municipais.** Estudo & Debate, Lajeado, v.22,n.2, p.47-68, 2015. ISSN 1983-036X. UFFS, 2015.

STEIGLEIDER, A.M. **Critérios de Valoração econômica dos danos a bens culturais matérias.** 2009.

WASSALLY, Lorena Pinho Morbach Paredes. **Controles internos no setor público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI.** Brasília: UnB/UFPB/UFRN,2008.