



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Curso de Graduação em Ciências Contábeis

ANDERSON FILIPE GOMES DE PAIVA

***DISCLOSURE DE BENS IMÓVEIS EM UNIVERSIDADES FEDERAIS:
ANÁLISE À LUZ DOS QUESITOS DE DIVULGAÇÃO DOS ATIVOS IMOBILIZADOS***

Brasília - DF

2022

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutora Fernanda Fernandes Rodrigues
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

ANDERSON FILIPE GOMES DE PAIVA

DISCLOSURE DE BENS IMÓVEIS EM UNIVERSIDADES FEDERAIS:
ANÁLISE À LUZ DOS QUESITOS DE DIVULGAÇÃO DOS ATIVOS IMOBILIZADOS

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área: Auditoria e Controles Públicos

Orientador: Prof. Abimael de Jesus Barros Costa

Brasília - DF

2022

PAIVA, Anderson Filipe Gomes de.

Disclosure de Bens Imóveis em universidades federais: análise à luz dos quesitos de divulgação dos ativos imobilizados / Anderson Filipe Gomes de Paiva. Brasília - DF, 2022. 61.

Orientador: Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia - Graduação) – Universidade de Brasília, 1º Semestre letivo de 2022.

Bibliografia.

1. Contabilidade pública 2. Ativo imobilizado 3. Bens imóveis 4. Universidades federais 5. Evidenciação contábil I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II. Título.

CDD –

ANDERSON FILIPE GOMES DE PAIVA

DISCLOSURE DE BENS IMÓVEIS EM UNIVERSIDADES FEDERAIS:
ANÁLISE À LUZ DOS QUESITOS DE DIVULGAÇÃO DOS ATIVOS IMOBILIZADOS

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Abimael de Jesus Barros Costa.

Aprovado em 19 de setembro de 2022.

Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa
Orientador

Profa. Dra. Diana Vaz de Lima
Professora - Examinadora

Brasília - DF, setembro de 2022

*A Deus, aos meus pais, Laura e Anderson, e a
minha irmã, Laís.*

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, desejo expressar minha profunda gratidão a Deus, que, em sua infinita bondade e graça, permitiu-me e ajudou-me a concluir mais uma etapa da minha vida.

Manifesto, em seguida, como não poderia deixar de ser, o reconhecimento do intenso empenho aplicado pelos meus pais, Laura e Anderson, na minha criação. Agradeço por todo o carinho e cuidado a mim dispensados, por me incentivarem a estudar, por investirem na minha educação e por não medirem esforços para que eu alcance os meus objetivos.

Registro um especial agradecimento à minha irmã, Laís, que sempre se fez presente e me apoiou em todos os meus projetos ao longo da vida.

Também deixo aqui a eterna gratidão a minha prima-irmã e companheira de graduação Jack, que embarcou comigo nessa jornada acadêmica e com quem muito aprendi durante o tempo em que estudamos juntos.

Por fim, mas não menos importante, agradeço ao meu professor e orientador Abimael Costa, que me apoiou e sem o qual a realização deste trabalho não seria possível.

*“Portanto, quer comais, quer bebais ou façais
outra coisa qualquer, fazei tudo para a glória
de Deus.” (1 Coríntios 10:31)*

RESUMO

A presente pesquisa tem por objetivo analisar as evidências acerca da observância, por parte das universidades federais brasileiras, dos quesitos de divulgação estabelecidos nos itens 88 e 89 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, no que tange às informações sobre Bens Imóveis. A contabilidade pública brasileira tem sido influenciada pelos padrões internacionais de contabilidade pública. O processo de convergência, que tem como base as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS, em inglês), suscitou uma quebra de paradigma, reafirmando o patrimônio público como objeto da contabilidade pública. Para subsidiar o estudo, selecionou-se uma amostra composta por cinco universidades federais, uma de cada região do país. Após a definição da amostra, coletaram-se para análise, nos respectivos sítios eletrônicos das instituições, as demonstrações contábeis referentes ao exercício de 2020, bem como as notas explicativas correspondentes. Os resultados indicaram que a maior parte do ativo imobilizado das universidades federais é constituída por Bens Imóveis. Quanto ao *disclosure*, constatou-se que apenas três quesitos da norma foram observados, dentre os quais somente um foi atendido em todas as instituições da amostra. Em síntese, concluiu-se que a evidenciação dos Bens Imóveis das universidades federais analisadas ainda não está compatível com a norma, uma vez que a maioria dos critérios contábeis exigidos por esses itens não foram divulgados.

Palavras-chave: Contabilidade pública. Ativo imobilizado. Bens imóveis. Universidades federais. Evidenciação contábil.

ABSTRACT

This research aimed to analyze the evidences about Brazilian federal universities compliances with disclosure requirements which was established in items 88 and 89 of NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado in terms of Real Estate. Brazilian public accounting has been influenced by international public accounting. The convergence process, which is based on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), performed a paradigm break. This movement had reaffirmed public patrimony as an object of public accounting. To support the study, the sample had five federal universities, one of each region of the country. The 2020's financial statements and explanatory notes analyzed were founded on the universities' websites. The results reveal that most part of federal universities' fixed asset is composed by Real Estate. Only three criteria of the regulation were met and only one of them was located in all of the sample. Overall, it was concluded that Brazilian federal universities Real Estate's disclosure is still not compatible with the norm, since most of the accounting criteria required by these items were not disclosed.

Keywords: Public accounting. Fixed Asset. Real Estate. Federal universities. Disclosure.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Classificação dos Bens Imóveis	31
Quadro 2 – Critérios de reconhecimento	33
Quadro 3 – Mensuração no reconhecimento	36
Quadro 4 – Elementos do custo	36
Quadro 5 – Registro contábil da compra da máquina	37
Quadro 6 – Cálculo da apropriação mensal dos juros	38
Quadro 7 – Apropriação dos juros no primeiro mês	38
Quadro 8 – Reflexos patrimoniais da depreciação, amortização e exaustão	43
Quadro 9 – Método linear	45
Quadro 10 – Método da soma dos dígitos	45
Quadro 11 – Método de unidades produzidas	46
Quadro 12 – Reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável	47
Quadro 13 – Reconhecimento da reversão de perda por redução ao valor recuperável	47
Quadro 14 – Apuração do valor contábil líquido de ativo imobilizado	48
Quadro 15 – Alienação de ativo imobilizado com apuração de ganho	48
Quadro 16 – Alienação de ativo imobilizado com apuração de perda	48
Quadro 17 – Quesitos de divulgação do ativo imobilizado	49
Quadro 18 – Número de universidades federais por região	54
Quadro 19 – Critérios da seleção da amostra	55
Quadro 20 – Composição da amostra	55
Quadro 21 – Obtenção da composição da conta de Bens Imóveis	56
Quadro 22 – Processo de confronto das informações divulgadas	57
Quadro 23 – <i>Tickmarks</i>	57

LISTA DE FIGURAS, TABELAS E GRÁFICOS

Figura 1 – Prazo final para implantação dos PCPs.....	29
Figura 2 – Processo de contabilização da reavaliação de ativos imobilizados.....	41
Tabela 1 – Agrupamento dos saldos do imobilizado das universidades federais, por região, em 2020	58
Tabela 2 – Participação dos Bens Imóveis no ativo imobilizado	59
Tabela 3 – Composição de Bens Imóveis.....	60
Tabela 4 – Composição de Bens Imóveis de Uso Especial	60
Tabela 5 – Confronto de divulgação	64
Gráfico 1 – Bens Imóveis de Uso Especial (UnB)	61

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	Contextualização	14
1.2	Problema de Pesquisa	18
1.3	Objetivos	18
1.3.1	<i>Objetivo Geral</i>	18
1.3.2	<i>Objetivos Específicos</i>	19
1.4	Justificativa	19
1.5	Estrutura da Pesquisa	20
2	REVISÃO DA LITERATURA	22
2.1	O processo histórico da contabilidade pública no Brasil e a convergência aos padrões internacionais	22
2.2	Ativo imobilizado no contexto das universidades federais	30
2.2.1	<i>Reconhecimento</i>	33
2.2.1.1	Custos iniciais.....	34
2.2.1.2	Custos subsequentes	35
2.2.2	<i>Mensuração no reconhecimento</i>	35
2.2.2.1	Mensuração inicial do custo	37
2.2.3	<i>Mensuração após o reconhecimento</i>	38
2.2.3.1	Modelo do custo	39
2.2.3.2	Modelo da reavaliação	39
2.2.4	<i>Depreciação</i>	41
2.2.4.1	Valor depreciável e período de depreciação	43
2.2.4.2	Método de depreciação	44
2.2.5	<i>Redução ao valor recuperável</i>	46
2.2.6	<i>Desreconhecimento do valor contábil de ativo imobilizado</i>	48
2.2.7	<i>Evidenciação</i>	49
2.3	Pesquisas anteriores	50
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	54
3.1	Definição da população	54
3.2	Seleção da amostra	54
3.3	Composição da conta contábil de Bens Imóveis	56
3.4	Procedimentos de análise	56
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	58

4.1	Apresentação geral dos dados	58
4.2	Informações específicas das universidades analisadas	59
4.3	<i>Disclosure</i>	64
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	70
	REFERÊNCIAS	73
	APÊNDICE A – Saldos do ativo imobilizado das universidades federais brasileiras em 31 de dezembro de 2020	80

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O início do século XXI foi marcado pelo intento de migração da contabilidade brasileira em direção aos padrões internacionais de contabilidade. No setor público, esse processo teve início em 1998, quando da criação, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), do Grupo de Estudos destinado ao atendimento das necessidades de normatização e complementação da estrutura das normas de contabilidade para entidades públicas, bem como do atendimento às consultas formuladas pelos profissionais do setor (CFC, 2017a).

Em consequência, no ano de 2008, foram editadas as primeiras normas brasileiras de contabilidade específicas para o setor público, as NBCs T 16, que introduziram concepções das normas internacionais, promoveram inovações e suscitaram mudanças no modelo contábil das entidades públicas brasileiras (CFC, 2017a).

Ainda em 2008, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria n. 184/2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) acerca dos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de maneira a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (SLOMSKI, 2013).

A portaria supradita determinou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), dentre outras atribuições, a responsabilidade de expedir manuais e plano de contas nacional, objetivando a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas.

Nesse contexto, a STN editou duas importantes ferramentas: o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). A primeira objetiva assistir o processo de elaboração e execução do orçamento, cooperando no resgate do objeto da contabilidade enquanto ciência, o patrimônio. Como resultado, a contabilidade seria capaz de responder às demandas de informações reclamadas por seus usuários, viabilizando a análise de demonstrações contábeis aderentes aos padrões internacionais, tanto sob ótica a orçamentária quanto patrimonial, com base em um plano de contas nacional (STN, 2021).

A segunda, de acordo com o próprio MCASP (2018), caracteriza-se como uma das maiores conquistas da contabilidade pública. O PCASP, além de ser instrumento de consolidação das contas nacionais e mecanismo para a adoção das normas internacionais de contabilidade, possibilitou inúmeras inovações, a exemplo dos procedimentos de

mensuração após o reconhecimento inicial, como a reavaliação, a depreciação, a exaustão, a amortização e a redução ao valor recuperável (*impairment*) (BRASIL, 2018).

Na esteira do desenvolvimento da contabilidade pública brasileira, observa-se ainda outro instrumento relevante: as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP). As DCASP foram incorporadas ao MCASP em volume específico (Parte V), a fim de que este pudesse esclarecer as regras e as técnicas afetas à elaboração das demonstrações contábeis por parte dos entes federados, bem como padronizar a estrutura e as definições inerentes.

No que tange à consecução do propósito de padronização dos procedimentos contábeis, Lima (2018) afirma que as DCASP consideram os dispositivos legais que regulamentam a matéria, como a Lei n. 4.320/64 e a Lei Complementar n. 101/2000, a Estrutura Conceitual Aplicada ao Setor Público (NBC TSP EC) e as IPSAS. Quanto aos dois últimos normativos, entende-se que a intenção é preparar o ambiente da contabilidade pública brasileira para a convergência aos padrões internacionais.

Ainda no tocante aos demonstrativos contábeis, faz-se necessário compreender seu conceito e objetivo, tendo em conta as particularidades da esfera governamental. Entende-se por demonstração contábil a técnica contábil que evidencia as informações pertinentes aos resultados atingidos e as visões de natureza financeira, econômica, orçamentária e física do patrimônio das entidades do setor público e suas mutações em determinado período (CFC, 2014). Sua finalidade é propiciar a geração de informações sobre o desempenho, os fluxos de caixa e a situação patrimonial da entidade, a fim de atender a um expressivo número de usuários em suas avaliações sobre a alocação de recursos (ARRUDA; ARAÚJO, 2020).

Segundo Kohama (2016), a contabilidade pública é uma das divisões da ciência contábil e possui características especiais, que devem ser observadas e controladas. A Lei n. 4.320/64, por exemplo, ressalta que a contabilidade deve evidenciar a situação de todos quanto arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens que pertençam ou estejam confiados à Fazenda Pública (BRASIL, 1964).

Nesse sentido, Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015) afirmam que a contabilidade pública se materializa em uma premissa para oportunizar o controle social e o empoderamento da sociedade no exercício da democracia, especialmente quando opera nos espaços de atuação que lhes são providenciados pelo próprio Estado.

Em confluência, Bezerra Filho (2021) reitera que as demonstrações contábeis assumem expressiva relevância na gestão pública, na medida em que, para além de

evidenciarem a situação e as mutações do patrimônio público, possuem também o papel de fornecer insumos no processo decisório dos gestores, atuando na promoção da *accountability*, da transparência e do controle social.

A NBC T 16.6, aprovada pela Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008, estabeleceu as demonstrações contábeis a serem preparadas e divulgadas pelas entidades do setor público. Anos depois, a Resolução CFC nº 1.437, de 22 de março de 2013, alterou, incluiu e excluiu itens da referida norma, que, em razão da revisão, passou a vigorar com a sigla NBC T 16.6 (R1).

As demonstrações contábeis requeridas pela NBC T 16.6 (R1), elencadas no item 3 da norma, são: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstrações das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas (CFC, 2014).

Atualmente, as normas em vigor que tratam das demonstrações contábeis do setor público são a NBC TSP 11 e a NBC TSP 12, elaboradas pelo CFC consoante as disposições da IPSAS 1 – *Presentation of Financial Statements* e da IPSAS 2 – *Cash Flow Statements*, respectivamente, editadas pela *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

Segundo Piscitelli e Timbó (2019), esses normativos fazem menção apenas à Demonstração do Resultado, ao Balanço Patrimonial, à Demonstração dos Fluxos de Caixa e à Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, além das Notas Explicativas, omitindo, portanto, as demais demonstrações típicas do setor público constantes da Lei n. 4.320/64, quais sejam os Balanços Orçamentário e Financeiro e a Demonstração das Variações Patrimoniais.

Observadas e respeitadas a função e a significância de cada demonstrativo listado acima, tem-se que o Balanço Patrimonial assume a importante responsabilidade de evidenciar, qualitativa e quantitativamente, a condição patrimonial da entidade pública por intermédio de contas representativas do patrimônio público, incluindo os atos potenciais, que são consignados em contas de compensação (BRASIL, 2018).

De acordo com o MCASP, o Balanço Patrimonial é composto por: Quadro Principal, Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes, Quadro das Contas de Compensação (controle) e Quadro do Superávit/Déficit Financeiro. O Quadro Principal é dividido em duas seções: Ativo e Passivo. O Ativo é subdividido em Ativo Circulante e Ativo Não Circulante; e o Passivo, por sua vez, em Passivo Circulante, Passivo Não Circulante e Patrimônio Líquido (BRASIL, 2018).

Ainda em concordância com o MCASP, o Ativo Não Circulante é constituído pelas seguintes rubricas: Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível. Dentre essas contas sintéticas sublinha-se o Imobilizado, que abarca os direitos que tenham por objeto bens corpóreos atribuídos a preservação das atividades da entidade (BRASIL, 2018).

O destaque se justifica, dentre outros motivos, em razão do montante registrado geralmente nesse tipo de ativo nos balanços patrimoniais das entidades. Por se tratar de uma conta contábil em que são alistados bens como edificações, terrenos, imóveis residenciais, obras em andamento, além de bens móveis dos mais variados tipos, como veículos, maquinários e equipamentos diversos, o valor assinalado tende a ser elevado. Em consequência, verifica-se a indispensabilidade do conhecimento técnico adequado das normas contábeis pertinentes ao assunto.

Nesse ponto, julga-se conveniente analisar a relevância do ativo imobilizado no contexto das universidades federais brasileiras, tendo em vista a importância dessas instituições e os impactos que elas produzem na sociedade. Dados do Censo da Educação Superior de 2020 (BRASIL, 2022a) revelam que a rede federal de educação superior no Brasil tem aumentado paulatinamente a participação no número de matrículas da rede pública ao longo dos anos. No ano de 2020, cerca de dois terços das matrículas em cursos de graduação da rede pública estavam em instituições federais. Além disso, o Censo concluiu que das 1.254.080 matrículas da rede pública federal, 1.030.513 pertenciam às universidades, o que representa, em termos relativos, 82,2% (BRASIL, 2022b).

A título de exemplo, o balanço patrimonial referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 2020 da Universidade de Brasília apontou que cerca de 97% da totalidade do ativo dessa instituição constituía-se apenas pelo imobilizado (UNB, 2021a). No mesmo período, na Universidade Federal da Bahia, a participação do imobilizado sobre o ativo total foi de aproximadamente 93% (UFBA, 2021a).

O ativo imobilizado é decomposto em duas classificações, bens móveis e imóveis. A primeira categoria abrange os bens que possuem existência material e que podem ser transportados por cinesia própria ou movidos por ímpeto alheio sem modificação da essência ou da destinação econômico-social, para a produção de outros bens ou serviços. A segunda engloba os bens vinculados ao solo que não podem ser removidos sem ocasionar destruição ou dano (ANDRADE, 2017).

A falta de acompanhamento adequado das tratativas contábeis desses bens, de acordo com as particularidades que lhes são inerentes, tendem a distorcer as informações

divulgadas e a comprometer, conseqüentemente, a qualidade da tomada de decisão do gestor público e a eficácia e efetividade do controle social. Nessa linha de raciocínio, Soncin, Horta e Alves (2017) declaram que a ausência de atualização nos valores dos bens imóveis do setor público acarreta subavaliação nos saldos contábeis do balanço patrimonial, provocando desvios nas conclusões dos usuários.

A partir do apresentado até aqui, identifica-se a preocupação de órgãos e entidades públicos, especialmente o CFC, em promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade pública, bem como estimular a convergência aos padrões internacionais. A finalidade última desse arranjo culmina no fortalecimento da contabilidade aplicada ao setor público como mecanismo de informação da situação patrimonial das entidades governamentais (CFC, 2017a).

Não obstante, conquanto tenha se iniciado em 2008, no Brasil, o processo de reforma da contabilidade pública em direção às normas internacionais de contabilidade do setor público ainda está em estágio inicial. Assim, para fortalecer a contabilidade aplicada ao setor público no país, é necessário maior envolvimento e interação entre os atores dos níveis econômico, político e organizacional (LIMA; LIMA, 2019).

1.2 Problema de Pesquisa

Em face do exposto, o problema de pesquisa deste estudo está centrado na seguinte questão: **quais evidências demonstram que as universidades federais brasileiras têm ou não atendido aos quesitos de divulgação consignados na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, no tocante às informações divulgadas em suas demonstrações contábeis sobre Bens Imóveis?**

1.3 Objetivos

Os objetivos desta pesquisa estão divididos em objetivo geral e objetivos específicos.

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar a aderência das informações divulgadas sobre Bens Imóveis nas notas explicativas às demonstrações contábeis referentes ao exercício de 2020 de cinco

universidades federais brasileiras, com relação aos critérios estabelecidos nos itens 88 e 89 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

1.3.2 *Objetivos Específicos*

- Verificar, com base nos quesitos de divulgação da norma, a conformidade das informações divulgadas em notas explicativas das cinco universidades contempladas nesta pesquisa;
- Analisar a conta contábil de Bens Imóveis das universidades federais.

1.4 Justificativa

Estudos como os de Amaral e Borba (2012) e Mayer *et al.* (2017) demonstram a atenção conferida por pesquisadores acerca do ativo imobilizado nas universidades brasileiras. O primeiro, que buscou apresentar a importância da reavaliação de ativos no contexto dos imobilizados de uma universidade federal, concluiu que grande parte dos itens registrados por valores insignificantes deveriam ser reavaliados. O segundo teve como escopo a análise do controle patrimonial dos bens imóveis de outra Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), de acordo com as dimensões de governança pública estabelecidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

Assim, tem-se observado nos últimos anos uma inquietação dos atores envolvidos direta ou indiretamente na conjuntura afeta aos aspectos patrimoniais das universidades públicas brasileiras. Em vista disso, há de se considerar os impactos provocados por ocasião da adoção dos novos procedimentos contábeis exigidos para o setor público, incluindo os relacionados ao ativo imobilizado.

Nas universidades públicas, por exemplo, concebe-se que a adequada compreensão e aplicação da norma influiria em pelo menos dois cenários: no do controle patrimonial dos bens e no do tripé acadêmico. Quanto ao primeiro, entende-se que há ainda muito espaço para o aperfeiçoamento da gerência do patrimônio nas universidades, de modo que os sistemas informacionais se tornem mais funcionais e capazes de proporcionar informações úteis, além de assistir o processo de elaboração e divulgação de demonstrações contábeis que atendam efetivamente aos seus propósitos.

Quanto ao segundo, infere-se que as universidades compromissadas com o atendimento aos ditames normativos da contabilidade pública contribuiriam para o

desenvolvimento do princípio constitucional de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão. Desse modo, haveria uma relação de causa e efeito, em que este poderia se estender em larga escala, para os mais diversos agentes envolvidos e interessados na informação contábil, afetando, em última instância, a própria contabilidade pública.

Admite-se ainda que a devida interpretação e aplicação da norma traria implicações relevantes para as Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG). Uma vez que a norma esteja em observância, não apenas nas universidades, mas nos mais variados órgãos e entidades públicos, os auditores internos dessas organizações poderiam se valer das técnicas de auditoria já existentes de maneira mais eficaz, além de aprimorá-las consoante às necessidades singulares do setor público.

Ademais, esse processo cooperaria também para a elevação da qualidade dos programas de capacitação profissional dos auditores e, conseqüentemente, do trabalho por eles desenvolvido. Em suma, as UAIGs poderiam se tornar organismos mais bem preparados para lograr êxito em sua missão, qual seja racionalizar as ações de controle, fortalecer a gestão e agregar valor.

Como último exemplo desse rol exemplificativo, cita-se o usuário da informação. O objetivo da contabilidade pública é fornecer informações úteis aos seus usuários, a fim de apoiar a tomada de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. Desse modo, é imprescindível que os registros, o controle e a divulgação das informações reflitam os princípios contábeis aplicados à realidade de cada entidade, com o intuito de fornecer insumos para a avaliação da efetividade da administração e prover dados à sociedade, para que esta tenha condições de analisar se os recursos são administrados corretamente.

Dessa forma, este trabalho visa contribuir com o atual processo de resgate do patrimônio como objeto da contabilidade pública, expor a necessidade de controlar adequadamente o patrimônio das universidades públicas, bem como fomentar a aplicação da norma de contabilidade pública relacionada ao ativo imobilizado.

Ademais, a pesquisa tem caráter pedagógico, porquanto espera-se contribuir para o processo de compreensão do adequado controle dos bens imóveis, por parte dos contadores e gestores patrimoniais das universidades federais. Por fim, pretende-se que o estudo colabore para o alcance cada vez mais indispensável de uma contabilidade pública que preza pela qualidade da informação.

1.5 Estrutura da Pesquisa

O trabalho, que está estruturado em cinco capítulos, inicia-se por esta introdução, na qual foram apresentados o contexto do estudo, o problema de pesquisa, o objetivo geral, os objetivos específicos e a justificativa para a elaboração da pesquisa.

O segundo capítulo destina-se à revisão de literatura, que tem como finalidade subsidiar o desenvolvimento da análise em questão. Inicialmente, essa seção apresenta o retrospecto histórico da contabilidade pública no Brasil. Em seguida, realiza-se a revisão conceitual do ativo imobilizado, consoante as disposições do CPC 27 e da NBC TSP 07. Por fim, discute-se as pesquisas realizadas anteriormente sobre a temática deste estudo.

O terceiro capítulo discorre sobre a metodologia adotada, o qual define a população e expõe os critérios de seleção da amostra e os procedimentos de análise.

O quarto capítulo, por sua vez, reserva-se à análise dos resultados. Esse capítulo se propõe, a princípio, à apresentação geral dos dados coletados e das informações específicas das universidades selecionadas. Posteriormente, confronta-se os quesitos de divulgação determinados nos itens 88 e 89 da NBC TSP 07 com as notas explicativas às demonstrações contábeis das cinco universidades federais abarcadas no estudo, exclusivamente sobre os Bens Imóveis.

Finalmente, o quinto e último capítulo tece as considerações finais da pesquisa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 O processo histórico da contabilidade pública no Brasil e a convergência aos padrões internacionais

No Brasil, a ciência contábil vem passando por momentos relevantes que a têm conduzido ao processo de convergência aos padrões internacionais. As leis n. 11.638/2007 e n. 11.941/2009, que alteraram e revogaram dispositivos da Lei n. 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas, representaram um movimento significativo rumo à adequação às Normas Internacionais de Contabilidade – *International Financial Reporting Standards* (IFRS) – emanadas pela *International Accounting Standards Board* (IASB), no âmbito do setor privado.

No setor público, o Decreto n. 6.976/2009, em seu artigo 7º, inciso XXIX, conjugado com o artigo 4º, inciso II, determinou que compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal adotar os procedimentos necessários ao alcance dos objetivos de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público, respeitados os aspectos formais e conceituais consignados na legislação vigente (BRASIL, 2009).

A contabilidade governamental brasileira remonta à chegada da família real portuguesa, em 1808, quando da publicação de um alvará datado de 28 de junho do mesmo ano. D. João VI, ao editar tal alvará, criou o Erário Régio e instituiu o Conselho da Fazenda, a fim de centralizar as atividades vinculadas à administração, à distribuição e à contabilidade do patrimônio público, determinando ainda a obrigatoriedade aos contadores da utilização do método das partidas dobradas na escrituração (SLOMSKI, 2011).

A partir de então, novos desdobramentos foram delineando a contabilidade pública, como a criação de normas de escrituração de receitas e despesas e balanços conexos, as discussões sobre a prestação de contas por parte dos agentes de arrecadação, o nascimento do Código Comercial Brasileiro, em 1850, e a constituição do Tribunal de Contas, em 1890, cuja função era rever e julgar as contas relativas às receitas e despesas (SLOMSKI, 2011).

Um dos primeiros instrumentos voltados à orientação da contabilidade pública brasileira e da elaboração dos Balanços no âmbito da União foi o Código de Contabilidade da União, votado em 1921 e promulgado no ano seguinte. Em 1923, o então diretor da Contabilidade do Tesouro do Estado de São Paulo, Francisco d’Auria, é convidado para assumir a Contadoria Geral da União, repartição que se tornou estável após sua posse.

Todavia, apenas em 1940 foram instituídos padrões de normas de orçamento e contabilidade para estados e municípios, com a edição do Decreto-lei n. 2.416/40 (SLOMSKI, 2011).

Pouco mais de duas décadas depois, em 17 de março de 1964, foi sancionada a Lei n. 4.320/64, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Essa lei se apresenta como a sequência da evolução de um arranjo que reúne duas técnicas empregadas em dois sistemas de informação para o controle: o orçamento e a contabilidade (REIS; MACHADO JR, 2010).

A Lei n. 4.320/64 consubstanciou-se no primeiro grande marco na estruturação de uma administração financeira e contábil consistente no Brasil. Destaca-se que a edição do referido dispositivo legal ocorreu num período de instabilidade econômica, com déficits orçamentários e inflação crescentes. Assim, a lei estipulou regras essenciais para viabilizar o equilíbrio das contas públicas, tendo como principal instrumento para tal o orçamento. Contudo, o orçamento público recebeu tanta atenção que as normas relacionadas à escrituração e às demonstrações contábeis, previstas pela própria Lei n. 4320/64, ensejaram interpretações impregnadas aos conceitos orçamentários, em prejuízo da evidenciação dos aspectos patrimoniais (NASCIMENTO; BOTELHO; LIMA, 2011).

Em 10 de março de 1986, por meio do Decreto n. 92.452/86, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão que desde então assumiu as funções da Comissão de Programação Financeira e da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Fazenda, além de incorporar as funções fiscais exercidas pelo Banco Central e pelo Banco do Brasil. Em resumo, ficou responsável pela administração dos sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de contabilidade pública, com o intuito de fortalecer as finanças públicas do país, solidificando a modernização institucional e a sistematização da gestão pautada no compromisso com os recursos públicos (STN, 2020).

Dentre os acontecimentos que marcaram a história da STN, dois deles corroboraram sua função como órgão central: a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), que realiza o processamento e controle da execução financeira de unidades gestoras; e a criação do Sistema de Contabilidade Federal, cujas incumbências são afeiçoadas à normatização de padrões contábeis, orçamentários e patrimoniais, propiciando a consolidação das contas públicas em todas as esferas de Governo (STN, 2020).

Anos depois, em 4 de maio de 2000, foi publicada a Lei Complementar n. 101/2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas direcionadas à responsabilidade na gestão fiscal, determinando, para toda a

federação, limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas com pessoal (BRASIL, 2000).

A lei supramencionada se materializou em outro considerável marco na ascensão da contabilidade aplicada ao setor público, exigindo novos padrões de controle e de transparência dos atos dos gestores. Segundo Nascimento, Botelho e Lima (2011), em termos contábeis, a LRF representou um progresso para a contabilidade pública brasileira, na medida em que, ao interessar-se por temáticas relacionadas à apuração da dívida e das despesas explicitamente sob a ótica do regime de competência, possibilitou a adequação do reconhecimento e da mensuração dos fatos contábeis à luz desse princípio, não limitando a avaliação da situação fiscal aos registros da execução orçamentária.

No que diz respeito ao processo de convergência às normas internacionais, o CFC instituiu, em 2006, o Grupo Assessor, que, dentre outras atribuições, é responsável por promover o estudo e a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) em consonância aos padrões internacionais (CAMPOS, 2018).

Em 2008, ano em que os efeitos da convergência da contabilidade societária começaram a ser produzidos em decorrência da publicação da Lei n. 11.638/2007, foram editadas as primeiras normas de contabilidade voltadas ao setor público, quais sejam NBC T 16.1 a 16.10, e, em 2011, a NBC T 16.11. Essas normas tiveram papel relevante na transformação do modelo contábil das entidades governamentais, em virtude da inserção de conceitos das normas internacionais, o que gerou inovações no setor público nacional e contribuiu para uma remodelagem da gestão pública brasileira (CFC, 2017a).

Ainda em 2008, levando em consideração as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP), o governo federal, em 25 de agosto, publicou a Portaria MF n. 184/2008. Esse dispositivo recepcionou as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), editadas pela *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e, juntamente com o Decreto n. 6.976/2009, determinou à STN a edição de normativos, instruções de procedimentos contábeis, manuais, assim como de um plano de contas nacional, com vistas à elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas. Tais instrumentos apresentam-se em concordância com as NBC TSP, que, por sua vez, buscam convergência às IPSAS (BRASIL, 2018).

Assim, fez-se necessária a concepção de um plano de contas de âmbito nacional, dada a persecução por uma abordagem contábil homogênea dos atos e fatos administrativos

e a exigência de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais do setor público (BRASIL, 2018).

De acordo com Campos (2018), o processo de elaboração e aprovação das NBCASP foi circundado de desafios, a começar pelo panorama nacional de predominância de aspectos legais frente aos princípios fundamentais da contabilidade. Essa situação compeliu o Grupo Assessor a buscar aderência das normas internacionais ao arcabouço legal da contabilidade pública brasileira, de modo a resguardar-se de conflitos ou divergências e fortalecer a efetividade dos controles interno, externo e social.

Campos (2018) ainda reforça que havia outro obstáculo a ser traspassado, a barreira cultural. Existia, até então, a ideia de que a contabilidade pública se limitava às questões de natureza orçamentária.

Nessa conjuntura, Gama, Duque e Almeida (2014) afirmam que o novo modelo de sistema de informações contábeis apresenta, como todo modelo teórico, fragilidades, dentre as quais destaca-se o episódio de que o setor público, ao propor a transição da contabilidade pública, não atendeu ao princípio da legalidade integralmente, porquanto desconsiderou o fato da não alteração da Lei n. 4.320/64.

Nesse ponto, Silva (2011) assinala que os estudos do setor público que ensejaram a edição das normas demonstraram que o sistema de informações contábeis no Brasil reflete um conjunto de valores, sistemas políticos, econômicos e jurídicos advindos não somente da adoção do sistema legal codificado – termo traduzido da expressão estrangeira *code law*, como também da ênfase imputada à lei orçamentária. Assim, o realce conferido aos aspectos legais imprimiu à contabilidade pública um caráter muito mais orçamentário do que patrimonial.

Contudo, o objeto de estudo da contabilidade é o patrimônio, o que implica afirmar que o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público. Essa visão tornara-se mais evidente à medida que as NBC TSP foram sendo editadas, situação que favoreceu a uniformização dos procedimentos contábeis. Ou seja, tendo em vista a necessidade da gestão efetiva do patrimônio público e não apenas da gestão orçamentária, a contabilidade pública passou por renovações conceituais, resgatando a essência contábil nos registros patrimoniais públicos. Ressalta-se, porém, que não houve abandono à estruturação das informações pertinentes à execução do orçamento, apenas o reconhecimento do papel basilar da contabilidade.

É válido salientar que desde 2016 há um projeto de lei em tramitação na Câmara dos Deputados que visa substituir a Lei n. 4.320/64. O PLS 229/2009, proposto pelo senador

Tasso Jereissati e já aprovado pelo plenário do Senado Federal, convertido no PLP 295/2016, tem por objetivo estabelecer normas gerais sobre planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública, alterando a LRF e revogando a Lei n. 4.320/64.

O texto do projeto de lei, que busca modernizar a contabilidade nacional, dispõe, no artigo 58, que a contabilidade aplicada ao setor público observará as normas gerais e específicas editadas pelo órgão central de contabilidade do Poder Executivo Federal, as quais perseguirão, subsidiariamente, a convergência às normas brasileiras de contabilidade e aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, especialmente, conforme os incisos I e II, no tocante ao reconhecimento, à mensuração, ao registro, à avaliação, à apuração, ao controle do patrimônio e às demonstrações contábeis (BRASIL, 2016).

Acrescenta-se também que a renovação conceitual da contabilidade no Brasil tem raízes na contabilidade societária. Até os primeiros anos da década de 2000, esta era demasiadamente influenciada pela legislação fiscal e por normas emanadas por entidades governamentais, tais como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a Superintendência de Seguros Privados (Susep) e o Banco Central. Essa situação compelia o setor privado a divulgar relatórios financeiros destinados a atender, especialmente, às exigências do fisco e de outros agentes regulatórios.

Com a recepção das IFRS, movimento impulsionado pela Lei 11.638/2007, passou-se a enxergar a contabilidade de tal sorte que, como verdadeira ciência, é regida por seus próprios métodos, técnicas e procedimentos. O resultado dessa quebra de paradigma culminou no entendimento de que era necessário que a contabilidade recebesse a autonomia que lhe é devida, a ponto de desempenhar sua verdadeira finalidade, apoiar a tomada de decisão dos usuários da informação.

Desse modo, considerando que a partir dessas transformações o Brasil vem orientando sua contabilidade para a convergência às normas internacionais e que estas são norteadas por princípios, baseados no sistema *common law*, o cenário brasileiro passou a experimentar profundas mudanças no reconhecimento e mensuração do patrimônio, contradizendo a tradição brasileira em seguir estritamente as determinações legais (BORGES, 2015; SILVA, 2011).

Dando continuidade à evolução da convergência, no âmbito da contabilidade pública, é importante analisar, afora as ações já comentadas, como a edição da Portaria MF n. 184/2008 e das primeiras NBCASP – as NBC T 16.1 a 16.11, o processo de tradução das IPSAS. As IPSAS são normas internacionais de alta qualidade direcionadas à elaboração

de demonstrações contábeis por entidades do setor público e convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS). Sempre que possível, são mantidos o tratamento contábil e o texto original das IFRS, adaptando-as convenientemente ao contexto do setor público (IFAC, 2010).

A tradução dessas normas para a língua portuguesa, trabalho liderado pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, é fruto do esforço conjunto do CFC e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), que são os tradutores oficiais das normas emanadas pela IFAC, além da STN, que figura como cooperador técnico na busca da adoção do novo modelo da contabilidade patrimonial, tal como da convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais (CARNEIRO, 2010).

No bojo da evolução da contabilidade aplicada ao setor público, destaca-se outro momento relevante, a publicação da Portaria STN n. 634, em 19 de novembro de 2013, que dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes federados, visando a consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual (BRASIL, 2013).

Em seu capítulo IV, composto pelos artigos 6º e 7º, a portaria estabelece que os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público e que as variações patrimoniais devem ser registradas pelo regime de competência, a fim de garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades do setor público, convergir a contabilidade pública às NBC TSP e propagar a transparência das contas públicas (BRASIL, 2013).

Ressalta-se também o parágrafo único do artigo 7º, que versa sobre a obrigatoriedade no tocante à observância, nos registros contábeis, dos aspectos de reconhecimento, mensuração e evidenciação de diversos fenômenos, como depreciação, amortização e exaustão. Registra-se ainda o artigo 13, cujo texto esclarece que os PCPs terão prazos finais de implantação determinados gradualmente por meio de ato normativo da STN (BRASIL, 2013).

Assim, com o fim de regulamentar o artigo 13 da Portaria STN n. 634, foi editada a Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015, que aprovou, na forma de anexo, o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), já definidos nos artigos 6º e 7º daquela portaria (BRASIL, 2015a). O PIPCP tem por objetivo estabelecer prazos-limite de caráter obrigatório relacionados à implantação de procedimentos contábeis

patrimoniais em toda a federação, tendo em conta os aspectos legais e o cenário de convergência, de modo a padronizá-los, possibilitando a comparabilidade entre os entes, a adequada consolidação das contas públicas e a instrumentalização dos controles interno, externo e social, contribuindo, finalmente, para o exercício da cidadania por meio da transparência (BRASIL, 2015b).

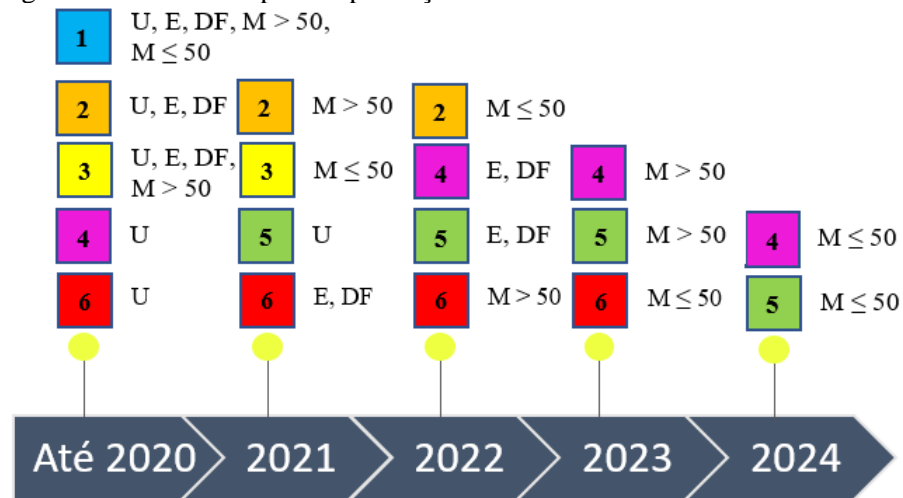
A implementação gradativa dos PCPs foi encarada como algo imprescindível, haja vista a impossibilidade da adoção síncrona de todos aqueles assentados nas NBC TSP e revalidados no MCASP, devido aos relatos dos entes federados relativamente às dificuldades operacionais e de recursos materiais e humanos. A par dessas adversidades, a STN fixou os prazos em conjunto com o CFC e com gestores e órgãos de controle, com base na experiência nacional e internacional, tencionando que o gradualismo tivesse respaldo na apreciação de critérios bem definidos e apropriadamente contextualizados (BRASIL, 2015b).

O PIPCP preocupou-se em dispensar tratamento individualizado aos entes políticos, concedendo inclusive, em decorrência de propostas de ajustes recebidas em consulta pública, prazos diferenciados a municípios com até cinquenta mil habitantes para efetivarem a inserção dos PCPs. No documento, são elencados dezenove procedimentos patrimoniais, baseados no rol da Portaria STN n. 634/2013, acompanhados das principais referências normativas.

Além disso, foram inseridas, de forma resumida e não exaustiva, as ações necessárias para a implantação de cada procedimento, assim como os prazos. Com exceção de três procedimentos, que representam uma lista remanescente, a partir de 1º de janeiro de 2024, todos os PCPs terão utilização obrigatória pela União e pela totalidade dos entes subnacionais (BRASIL, 2015b).

A Figura 1 resume os procedimentos e os seus respectivos prazos para implantação.

Figura 1 – Prazo final para implantação dos PCPs



Legenda:

- | | | |
|----------|--|--|
| 1 | Dívida Ativa; benefícios a empregados; provisão atuarial do RPPS (civis e militares); fornecedores | U: União |
| 2 | Receitas tributárias e de contribuições; créditos previdenciários; ativos intangíveis | E: Estados |
| 3 | Provisões; ativos e passivos contingentes; bens móveis e imóveis; empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias; investimentos permanentes | DF: Distrito Federal |
| 4 | Bens de infraestrutura | M ≤ 50: Municípios com até 50 mil habitantes |
| 5 | Bens do patrimônio cultural | M > 50: Municípios com mais de 50 mil habitantes |
| 6 | Estoques | |

Fonte: Elaboração própria com base em Costa [2019].

No que se refere ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de bens móveis e imóveis, incluindo a respectiva depreciação ou exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável, com exceção dos bens do patrimônio cultural e de infraestrutura, realça-se que o procedimento relativo apresentou obrigatoriedade imediata dos registros contábeis para a União. Quanto aos estados e ao Distrito Federal, a obrigatoriedade iniciou-se em 1º de janeiro de 2019; para os municípios com mais de cinquenta mil habitantes, 1º de janeiro de 2020; e, para os municípios com até cinquenta mil habitantes, 1º de janeiro de 2021 (BRASIL, 2015b).

Por fim, segundo Coelho (2021), o CFC, em parceria com a STN e com outras entidades de classe e dos poderes públicos, tem planejado criar o Comitê de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Comitê CASP, que seguirá o modelo do Comitê de

Pronunciamentos Contábeis (CPC). Pretende-se institucionalizar, de forma permanente, o Grupo Assessor (GA) para a emissão das NBC TSP, com o propósito de reiterar o compromisso e a representatividade das organizações já presentes no GA, estabelecendo mandatos fixos e por período determinado e ampliando o foco na transparência e na governança do processo.

2.2 Ativo imobilizado no contexto das universidades federais

Esta subseção tem como objetivo analisar e comparar as disposições tangentes ao ativo imobilizado contidas no Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativos Imobilizados e na NBC TSP 07. Quando oportuno, far-se-á menção ao MCASP, especialmente no que se refere aos procedimentos operacionais de reconhecimento, mensuração e divulgação de ativos imobilizados.

Inicialmente, convém enfatizar que as comparações entre o CPC 27 e a NBC TSP 07 tem como finalidade contrastar a temática normativa do ativo imobilizado do setor público com a do setor privado. Salienta-se ainda que o CPC 27 não é aplicável às entidades do setor público.

Antes de adentrar nas especificidades do imobilizado, é preciso entender o conceito de ativo. Conforme definição do CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, ativo é um recurso econômico controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado, em que recurso econômico é um direito que tem o potencial de gerar benefícios econômicos (CPC, 2019).

A definição voltada aos ativos do setor público, consignada pela NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, é parelha, porquanto afirma que ativo é um recurso presente controlado pela entidade como resultado de evento passado. Contudo, adverte-se que, neste caso, o recurso não está limitado à concepção de geração de benefícios econômicos, mas é também um item com potencial de serviços (CFC, 2016).

Agora, faz-se necessário assimilar o principal ponto de diferença das duas definições apresentadas acima, o potencial de serviços, que é compreendido como a capacidade de prestar serviços que concorram para atingir os propósitos da entidade, possibilitando o feito sem que haja, necessariamente, geração de entrada líquida de caixa. A NBC TSP Estrutura Conceitual ainda sustenta que o principal motivo da manutenção dos ativos imobilizados e

outros ativos é o seu potencial de serviços, em detrimento de sua capacidade de gerar fluxos de caixa (CFC, 2016).

Uma vez conhecido o conceito de ativo, é importante entender o significado de ativo imobilizado. De acordo com o CPC 27, imobilizado é o item tangível que a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um exercício. Além disso, corresponde também aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercícios com esse fim, incluindo aqueles oriundos de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens (CPC, 2009).

A NBC TSP 07 define o ativo imobilizado de forma semelhante, posto que afirma ser o item tangível que (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros (excluídos os que estiverem no alcance da NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento), ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um exercício (CFC, 2017b).

O MCASP classifica os ativos imobilizados em dois grandes grupos: bens móveis e bens imóveis. O primeiro bloco abarca os bens que, concomitantemente, tenham existência física e que possam ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem modificação da substância ou da destinação econômico-social. São exemplos de bens móveis: maquinário, ferramentas, instrumentos de informática, materiais de comunicação, veículos etc. O segundo bloco concentra os bens vinculados ao solo que não podem ser retirados sem a ocorrência de danos. Eles são subdivididos em cinco categorias, conforme o Quadro 1 (BRASIL, 2018).

Quadro 1 – Classificação dos Bens Imóveis (continua)

Tipo	Descrição
Bens de uso especial	Compreendem os bens, tais como edifícios ou terrenos, destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias e fundações públicas, como imóveis residenciais, terrenos, glebas, aquartelamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais, hotéis, dentre outros.
Bens dominiais/dominicais	Compreendem os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. Compreendem ainda, não dispendo a lei em contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados a reforma agrária, dentre outros.

Quadro 1 – Classificação dos Bens Imóveis (conclusão)

Tipo	Descrição
Bens de uso comum do povo	Podem ser entendidos como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público.
Bens imóveis em andamento	Compreendem os valores de bens imóveis em andamento, ainda não concluídos. Exemplos: obras em andamento, estudos e projetos que englobem limpeza do terreno, serviços topográficos etc, benfeitoria em propriedade de terceiros, dentre outros.
Demais bens imóveis	Compreendem os demais bens imóveis não classificados anteriormente. Exemplo: bens imóveis locados para terceiros, imóveis em poder de terceiros, dentre outros bens.

Fonte: Elaboração própria com base no MCASP (BRASIL, 2018, p. 173-174).

Quanto ao objetivo da NBC TSP 07, esta norma declara que o intuito é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, a fim de que os usuários da informação tenham condições de discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações. Os principais pontos a serem considerados na contabilização do imobilizado são: o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável correlatos a serem reconhecidos (CFC, 2017b).

No que tange ao alcance, a NBC TSP 07 se aplica às entidades do setor público que elaboram e apresentam demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência. A norma não alcança ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e direitos de exploração mineral e reservas minerais, tais como petróleo (CFC, 2017b).

A propósito, assinala-se, oportunamente, que estão abrangidos no conceito de entidades do setor público todas as esferas de governo e seus respectivos poderes, incluindo os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público, órgãos, departamentos, secretarias, autarquias, agências, fundações instituídas e mantidas pelo poder público, consórcios públicos, fundos e outras repartições públicas assemelhadas das administrações direta e indireta, inclusive as empresas estatais dependentes (CFC, 2016).

Antes de aprofundar especificamente nos aspectos atinentes ao reconhecimento, à mensuração e à divulgação do ativo imobilizado, destaca-se uma importante observação acerca do patrimônio cultural. Tanto a NBC TSP 07 quanto o MCASP facultaram às entidades do setor público o reconhecimento e a mensuração de ativos do patrimônio cultural que se enquadrassem na definição e nos critérios de reconhecimento, devendo fazê-los, em caráter imperativo, e na mesma base de outros ativos imobilizados, apenas na hipótese em que esse ativo possuísse benefício econômico futuro ou potencial de serviços além de seu valor cultural (BRASIL, 2018; CFC, 2017b).

Entretanto, a faculdade conferida caducará por completo nos próximos anos, em virtude do PIPCP. Esse instrumento, já anunciado nas páginas anteriores, impôs à toda a federação, compulsoriamente, o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos bens do patrimônio cultural, abrangendo sua respectiva depreciação, amortização ou exaustão e, quando passível de registro, reavaliação e redução ao valor recuperável. Na União, por exemplo, a obrigatoriedade dos registros teve início em 1º de janeiro de 2021. Até 1º de janeiro de 2024, todos os entes devem ter iniciado as rotinas de contabilização do patrimônio cultural (BRASIL, 2015b).

2.2.1 Reconhecimento

Conforme o CPC 27, o custo de um item do ativo imobilizado deverá ser reconhecido como ativo tão somente quando dois critérios forem atendidos a um só tempo: a) for provável que benefícios econômicos futuros correlacionados ao item fluirão para a entidade; e (b) for exequível a mensuração confiável do custo do item (CPC, 2009).

Já a NBC TSP 07 traz dois elementos que complementam os critérios acima, o potencial de serviços e o valor justo. O primeiro comunica que um item do ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo não apenas se for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade, mas deve considerar também o potencial de serviços ligado a ele. O segundo se refere à mensuração desse ativo, incluindo, além do custo, outro critério de mensuração – o valor justo, que deverá ser empregado quando o ativo é adquirido por meio de transação sem contraprestação (CFC, 2017b).

O Quadro 2 sintetiza os critérios de reconhecimento de ambas as normas, esclarecendo suas diferenças.

Quadro 2 – Critérios de reconhecimento

CPC 27	NBC TSP 07
a) Geração provável de benefícios econômicos futuros associados ao item; e	a) Geração provável de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item; e
b) Mensuração confiável do custo do item.	b) Mensuração confiável do custo ou do valor justo do item.

Fonte: Elaboração própria com base no CPC 27 (CPC, 2009) e na NBC TSP 07 (CFC, 2017b).

Esses critérios devem ser aplicados também a itens como peças de reposição e sobressalentes, ferramentas e equipamentos de uso interno, a fim de determinar se atendem ou não à definição de ativo imobilizado. Em caso afirmativo, serão contabilizados no

imobilizado. Além disso, a entidade deve avaliar todos os custos dos ativos imobilizados no momento em que são incorridos, incluindo tanto os custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir item do imobilizado quanto os incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes ou prestar manutenção a ele (CFC, 2017b; CPC, 2009).

Ainda sobre os aspectos de reconhecimento, ressalta-se um detalhe evocado pelo MCASP, os bens de uso comum do povo. De acordo com o MCASP, eles podem ser encontrados em duas classes de ativos: ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural (BRASIL, 2018).

A primeira representa ativos especializados por natureza que atuam como parte de um sistema ou de uma rede e não possuem usos alternativos e que, normalmente, podem continuar em operação por muito mais tempo que a maior parte dos bens do imobilizado. A NBC TSP 07 argumenta que, embora não exista uma definição absoluta de ativos de infraestrutura, esses ativos apresentam comumente algumas ou todas as características a seguir: (a) integram um sistema ou rede; (b) são especializados em sua essência e não possuem usos alternativos; (c) não podem ser removidos; e (d) podem estar sujeitos a restrições na alienação. São exemplos desses ativos: malhas rodoviárias, sistemas de abastecimento de água e energia, sistemas de esgoto, redes de telecomunicação, pontes e calçadas (BRASIL, 2018; CFC, 2017b).

A segunda contempla os bens do patrimônio cultural, que recebem tal nomenclatura em função de sua significância histórica, cultural ou ambiental. Dificilmente são mantidos para gerar entradas de caixa e podem existir obstruções legais ou sociais para empregá-los com esse intento. Normalmente as seguintes características são identificadas nesse tipo de ativo, embora não sejam exclusivas dele: (a) o seu valor histórico, ambiental, educacional e cultural provavelmente não é refletido de maneira total no valor financeiro alicerçado unicamente no preço de mercado; (b) as obrigações estatutárias e/ou legais podem instituir proibições ou restrições rigorosas na sua alienação por venda; (c) geralmente são insubstituíveis e seus valores podem aumentar ao longo do tempo ainda que seu estado físico se deteriore; e (d) pode ser difícil estimar sua vida útil, que, em determinados casos, chegam a centenas de anos. Exemplos de patrimônio cultural incluem monumentos, edificações, prédios históricos, áreas de conservação, sítios arqueológicos, reservas naturais e obras de arte (BRASIL, 2018; CFC, 2017b).

2.2.1.1 Custos iniciais

Alguns itens do ativo imobilizado podem ser necessários por motivos ambientais e de segurança. A aquisição desses itens, mesmo que não contribuam diretamente na geração de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de qualquer outro item específico já existente de ativo imobilizado, pode ser indispensável para que a entidade obtenha benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para seus outros ativos. Logo, tais itens se qualificam para reconhecimento como ativo, dado que possibilitam à entidade obter benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços acima daqueles que alcançaria na hipótese em que não tivesse adquirido esses itens (CFC, 2017b).

2.2.1.2 Custos subsequentes

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de um item do imobilizado devem ser incorporados ao seu valor sempre que e somente quando atender aos critérios de reconhecimento elencados no Quadro 2. Desse modo, ao realizar a reposição de parte de um item do ativo imobilizado em que se provoque melhoria ou adição complementar significativa no bem, a entidade deve reconhecer, se satisfeitos os critérios, o custo correspondente no valor contábil do respectivo item, assim que incorrido. Além disso, o valor contábil das partes substituídas deve ser desreconhecido (BRASIL, 2018; CFC, 2017b; CPC, 2009).

Por outro lado, gastos de manutenção periódica não devem ser reconhecidos no valor contábil de item do ativo imobilizado, mas no resultado do exercício quando incorridos. Usualmente gastos de manutenção periódica estão relacionados a custos de mão de obra e produtos consumíveis, incluindo pequenas peças (CFC, 2017b; CPC, 2009).

A depreciação do bem com o valor ajustado após a ativação dos custos que proporcionaram melhorias e/ou adições poderá ser realizada de duas formas: (a) depreciar a parte adicionada ao bem separadamente; ou (b) estabelecer novo critério de depreciação do bem que recebeu a melhoria ou a adição (BRASIL, 2018).

2.2.2 *Mensuração no reconhecimento*

Antes de adentrar nos aspectos pertinentes à mensuração do ativo imobilizado, é importante salientar que o MCASP consigna que os procedimentos habituais de mensuração devem ser precedidos de realização de ajustes para que o balanço patrimonial reflita a

realidade dos seus elementos patrimoniais. Assim, os imobilizados precisam ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo. Posteriormente, devem ser adotados procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial, como a depreciação. Os efeitos desse reconhecimento devem ser lançados pela entidade como ajuste de exercício anterior no período em que é reconhecido pela primeira vez (BRASIL, 2018).

Segundo o CPC 27, um item do imobilizado que atenda aos critérios de reconhecimento como ativo deve ser mensurado, no reconhecimento, pelo seu custo (CPC, 2009). A NBC TSP 07 dispõe de forma similar, adicionando, todavia, uma outra possibilidade: se adquirido por meio de transação sem contraprestação, o ativo deve ter seu custo mensurado pelo valor justo na data de aquisição. Essa situação pode ocorrer, por exemplo, em virtude do exercício do poder de confisco ou quando um terreno é doado ao governo, sem pagamento ou por valor simbólico, para a construção de estacionamentos, estradas e outras pavimentações (CFC, 2017b).

O Quadro 3 compara a sistemática de mensuração no reconhecimento do CPC 27 com a da NBC TSP 07.

Quadro 3 – Mensuração no reconhecimento

CPC 27	NBC TSP 07
Custo.	Regra geral: custo.
	Ativo adquirido por meio de transação sem contraprestação: valor justo.

Fonte: Elaboração própria com base no CPC 27 (CPC, 2009) e na NBC TSP 07 (CFC, 2017b).

Para se determinar o custo de um item do ativo imobilizado, deve-se levar em consideração alguns elementos, os quais estão especificados no Quadro 4. Esses elementos são tratados de maneira idêntica no CPC 27 e na NBC TSP 07.

Quadro 4 – Elementos do custo

CPC 27 e NBC TSP 07
a) preço de aquisição do ativo imobilizado, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo imobilizado no local e condições necessários para funcionar segundo as pretensões da administração da entidade;
c) estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado. Esses custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido, ou como consequência de utilizá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

Fonte: Elaboração própria com base no CPC 27 (CPC, 2009) e na NBC TSP 07 (CFC, 2017b).

O CPC 27 e a NBC TSP 07 listam um rol exemplificativo de custos diretamente atribuíveis, dentre os quais se encontram custos de benefícios a empregados resultantes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado, custos de frete, manuseio, preparação do local, instalação, montagem e honorários profissionais. As normas ainda reforçam que despesas administrativas e gastos indiretos não integram o custo de ativo imobilizado e que o reconhecimento dos custos no valor contábil finda quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração da entidade (CFC, 2017b; CPC, 2009).

2.2.2.1 Mensuração inicial do custo

O custo de item do ativo imobilizado corresponde ao seu preço à vista na data do reconhecimento. No campo do setor público, porém, o custo também pode ser o valor justo do bem, para os casos daqueles adquiridos por meio de transação sem contraprestação (CFC, 2017b; CPC, 2009).

Sublinha-se que se o prazo de pagamento exceder os prazos convencionais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o montante total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa de juros durante o transcurso do período do crédito, excluída a situação em que esses juros sejam passíveis de capitalização (CFC, 2017b; CPC, 2009).

A respeito dos registros contábeis decorrentes de uma suposta aquisição de ativo imobilizado na condição versada pelo parágrafo anterior, o MCASP apresenta o exemplo a seguir. Um órgão público adquiriu uma máquina para utilização em suas atividades pelo valor de R\$ 240.000,00, cujo pagamento será efetuado por meio de quatro parcelas mensais iguais de R\$ 60.000,00. O preço à vista dessa máquina é de R\$ 200.000,00 (BRASIL, 2018). No momento da compra, deve-se proceder ao seguinte lançamento, conforme o Quadro 5:

Quadro 5 – Registro contábil da compra da máquina

Conta contábil	Descrição da conta	Valor
D 1.2.3.1.1.01.00	Máquinas, Aparelhos, Equipamentos e Ferramentas	200.000,00
D 2.1.2.8.1.00.00	(-) Encargos Financeiros a Apropriar – Interno	40.000,00
C 2.1.3.1.1.00.00	Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo	240.000,00

Fonte: Elaboração própria com base no MCASP (BRASIL, 2018, p. 179).

A partir do primeiro mês após a aquisição, a entidade precisará apropriar, mensalmente, a parcela do juro referente a cada mês. Levando em conta que a taxa da transação é de 7,7138% ao mês, o Quadro 6 aponta o cálculo respeitante à apropriação do juro de cada parcela.

Quadro 6 – Cálculo da apropriação mensal dos juros

Parcelas	Saldo	Juros	Amortização	Parcela (juros + amortização)	Saldo devedor
1	200.000,00	15.427,69	44.572,31	60.000,00	155.427,69
2	155.427,69	11.989,46	48.010,54	60.000,00	107.417,15
3	107.417,15	8.285,99	51.714,01	60.000,00	55.703,14
4	55.703,14	4.296,86	55.703,14	60.000,00	0,00
Total	-	40.000,00	200.000,00	240.000,00	-

Fonte: MCASP (BRASIL, 2018, p. 179).

Acentua-se que os lançamentos de apropriação dos juros resultará, ao final do prazo de crédito concedido, na liquidação da conta redutora do passivo originada no lançamento indicado no Quadro 5. No primeiro mês, por exemplo, o registro contábil demonstrado pelo Quadro 7 deverá ser realizado.

Quadro 7 – Apropriação dos juros no primeiro mês

Conta contábil	Descrição da conta	Valor
D 3.4.1.1.X.XX.XX	Juros e Encargos da Dívida Contratual	15.427,69
C 2.1.2.8.1.00.00	(-) Encargos Financeiros a Apropriar - Interno	15.427,69

Fonte: Elaboração própria com base no MCASP (BRASIL, 2018, p. 180).

2.2.3 Mensuração após o reconhecimento

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado, a entidade deve optar pelo modelo do custo ou pelo modelo da reavaliação como sua política contábil e aplicá-la para a classe inteira de ativos imobilizados. Recorda-se que, na contabilidade societária, não é permitido o uso do método da reavaliação, devido às disposições da Lei n. 11.638/2007 (CFC, 2017b; CPC, 2009).

A NBC TSP 07 define como classe de ativo imobilizado um agrupamento de ativos de natureza ou função semelhante nas operações da entidade. A classe é evidenciada como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis. São exemplos de

classes: terrenos, edifícios operacionais, estradas, maquinários, redes de transmissão de energia elétrica, navios, aeronaves, equipamentos militares especiais, veículos motorizados, móveis e utensílios, equipamentos de escritório e plataformas de petróleo (CFC, 2017b).

2.2.3.1 Modelo do custo

O item do ativo imobilizado cujo método de mensuração após o reconhecimento escolhido pela entidade seja o modelo do custo deve ser apresentado pelo custo, deduzidas a depreciação e a perda por redução ao valor recuperável acumuladas (CFC, 2017b; CPC, 2009).

2.2.3.2 Modelo da reavaliação

Caso a entidade opte pelo modelo da reavaliação, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente deve ser apresentado, após reconhecido como ativo, pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável subsequentes. Importa realçar que a reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade, a fim de garantir que o valor contábil do ativo não divirja materialmente em relação ao seu valor justo na data das demonstrações contábeis (CFC, 2017b; CPC, 2009).

Para terrenos e edificações, o valor justo pode ser determinado com base no mercado, por intermédio de avaliações, assim como para instalações e equipamentos. A avaliação do valor de ativo é geralmente feita por profissionais qualificados e reconhecidos. Caso não haja evidências disponíveis para determinar o valor de mercado em mercado ativo e líquido de item de terrenos e edificações, o valor justo pode ser estipulado com base em outros itens com características semelhantes e em circunstâncias e locais similares. Para diversos ativos, o valor justo é imediatamente verificável, apoiado nos preços cotados em mercado ativo e líquido (CFC, 2017b).

Se não houver evidências baseadas no mercado, em virtude da natureza especializada do item do ativo imobilizado, a entidade pode lançar mão de outros meios para estimar o valor justo do item, como a utilização do custo de reprodução e do custo de reposição depreciado (CFC, 2017b). É o caso, por exemplo, de bens imóveis específicos, em que o emprego do valor de reposição depreciado do bem pode ser uma boa alternativa (BRASIL, 2018).

A reavaliação pode ser realizada por intermédio da produção de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, podendo ainda ser realizada por meio de relatório de avaliação concebido por uma comissão de servidores. O laudo técnico ou o relatório de avaliação deverá conter, no mínimo: (a) a documentação minuciosa de cada bem avaliado; (b) a identificação contábil do bem; (c) os critérios aplicados na avaliação e sua respectiva justificativa; (d) a vida útil remanescente do bem, visando o estabelecimento dos critérios de depreciação ou de exaustão; (e) a data de avaliação; e (f) a identificação do responsável pela reavaliação (BRASIL, 2018).

No que concerne à frequência das reavaliações, esta se sujeita à periodicidade das mudanças do valor justo do item do ativo imobilizado reavaliado. Sempre que o valor justo diferir, materialmente, do seu valor contábil, é necessária nova reavaliação. Para os itens que sofrem alterações frequentes e significativas no seu valor justo, é preciso realizar reavaliações anuais; para aqueles que não se encaixam nessa situação, a reavaliação pode ser oportuna a cada três ou cinco anos (CFC, 2017b; CPC, 2009).

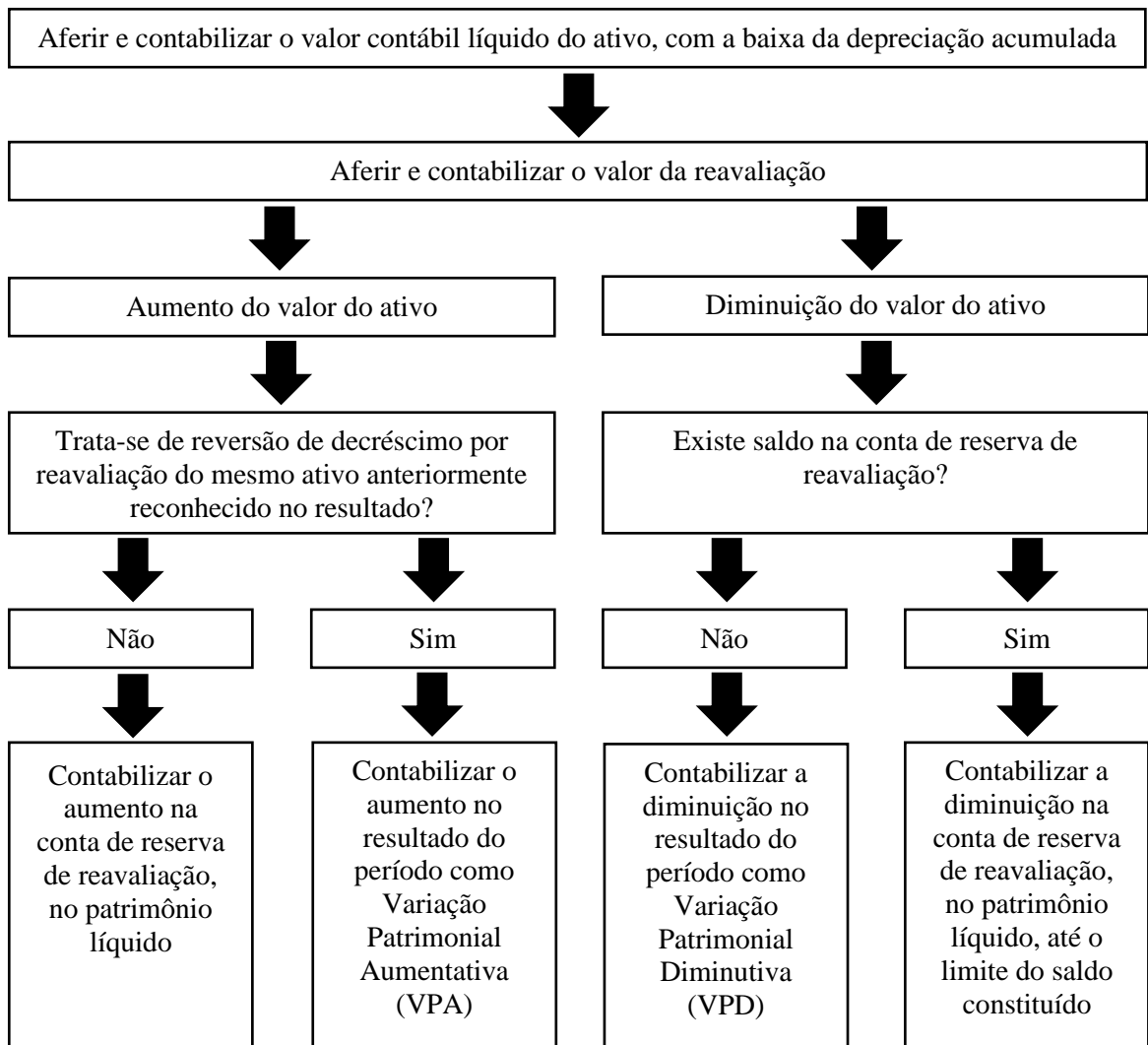
Cumprido enfatizar que, uma vez elegido, o modelo da reavaliação não pode ser realizado seletivamente, isto é, os itens de cada classe do imobilizado devem ser reavaliados ao mesmo tempo, com o intento de esquivar-se da divulgação de importes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de custos e valores em datas diferentes. A NBC TSP 07 e o CPC 27 ainda reforçam que, se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe a qual pertence esse item deve ser reavaliada (CFC, 2017b; CPC, 2009).

Quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, faz-se necessário ajustar o seu valor contábil para o valor reavaliado. Para isso, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas na data da reavaliação: (a) ajustar o seu valor contábil bruto de modo consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo, em função de dados observáveis de mercado, por exemplo, e sua depreciação acumulada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo, após considerar as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas; ou (b) eliminar o saldo de depreciação acumulada contra o seu valor contábil bruto (CFC, 2017b; CPC, 2009).

Quanto ao registro contábil derivado do procedimento de reavaliação, tem-se que: (a) se o valor contábil do ativo aumentar, esse aumento deve ter sua contrapartida lançada diretamente à conta de reserva de reavaliação, a menos que o aumento trate-se da reversão de decréscimo por reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado, quando será contabilizado no resultado do período; (b) se o valor contábil do ativo diminuir,

essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período, exceto se houver saldo de reserva de reavaliação, ocasião em que será contabilizada diretamente à conta de reserva de reavaliação até o limite do saldo existente na conta referente à classe do respectivo ativo (CFC, 2017b; CPC, 2009). A Figura 2 sumariza todo o processo relativo à contabilização da reavaliação.

Figura 2 – Processo de contabilização da reavaliação de ativos imobilizados



Fonte: Elaboração própria.

A NBC TSP 07 ainda adverte que aumentos e diminuições de reavaliação de ativos individuais pertencentes a determinada classe do ativo imobilizado devem ser confrontados uns contra os outros dentro da mesma classe, ou seja, é vedada a contraposição com ativos de classes distintas (CFC, 2017b).

2.2.4 Depreciação

A depreciação representa o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração. É suscitada pela deterioração física, pelos desgastes originários do uso e pela obsolescência do bem (BRASIL, 2018). Ela pode ser compreendida também como instrumento de apropriação periódica do consumo dos ativos imobilizados no resultado do exercício, o que guarda correspondência com o regime de competência.

A depreciação de um item do ativo imobilizado inicia-se a partir do instante em que esse item se torna disponível para uso, ou seja, quando ele está no local e em condição de funcionamento pretendidos pela administração. A exceção à regra enquadra-se na situação em que o método de depreciação escolhido for o de unidades produzidas, na medida em que a despesa com depreciação pode ser zero enquanto não houver produção (BRASIL, 2018).

Por outro lado, a depreciação de um ativo é cessada, de acordo com o CPC 27, na data em que o bem é baixado ou classificado como mantido para venda, o que ocorrer primeiro (CPC, 2009). Paralelamente, a NBC TSP 07 afirma que a depreciação é finalizada quando o ativo é desreconhecido (CFC, 2017b). Ambas as normas enfatizam o fato de que a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal e mantido à disposição, a não ser que ele esteja completamente depreciado (CFC, 2017b; CPC, 2009).

Existem alguns ativos que, em razão de suas peculiaridades, têm vida útil ilimitada e, portanto, não se sujeitam à depreciação. São exemplos os bens de natureza cultural e os terrenos. Cabe destacar que terrenos e edificações são ativos separáveis, isto é, devem ser contabilizados separadamente, ainda que adquiridos conjuntamente. Além disso, a valorização do terreno no qual a edificação esteja construída não influi na determinação do valor depreciável da edificação (BRASIL, 2018; CFC, 2017b; CPC, 2009).

Componentes de item do ativo imobilizado cujo custo importe em significativa monta em relação ao custo total do item devem ser depreciado à parte. Para isso, a entidade precisa alocar o valor inicialmente reconhecido do item aos seus componentes expressivos. Os componentes de item que tiverem vida útil e método de depreciação iguais podem ser agrupados no cálculo de depreciação (CFC, 2017b; CPC, 2009).

A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado do exercício. No entanto, em determinadas circunstâncias, os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo imobilizado são absorvidos na produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação compõe o custo de outro ativo e, por conseguinte, deve ser incluída no seu valor contábil. Como exemplo, cita-se a depreciação de máquinas e equipamentos de produção, a qual integra os custos de produção de estoque (CFC, 2017b).

A depreciação, em conjunto com a amortização e a exaustão, provoca, em regra, os efeitos nas demonstrações contábeis apresentados pelo Quadro 8.

Quadro 8 – Reflexos patrimoniais da depreciação, amortização e exaustão

Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)	Balanco Patrimonial (BP)
Varição Patrimonial Diminutiva (VPD)	Conta Retificadora do Ativo
3.3.3.X.X.XX.XX Depreciação, Exaustão e Amortização	1.2.X.X.X.XX.XX (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas
Diminui o Resultado Patrimonial	Diminui o Ativo e o Patrimônio Líquido, por meio da redução do resultado do exercício

Fonte: MCASP (BRASIL, 2018, p. 185).

2.2.4.1 Valor depreciável e período de depreciação

A análise dos aspectos pertinentes ao valor depreciável e ao período de depreciação carece da apreensão prévia de três conceitos. O primeiro, o próprio valor depreciável, é o custo do ativo, subtraído o seu valor residual, que é o segundo conceito. O valor residual é o montante conjecturado a ser obtido pela entidade na hipótese de alienação do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o bem já tivesse a idade, a condição e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil. O terceiro é a vida útil, tida como o período de tempo durante o qual se espera que o ativo esteja disponível para utilização pela entidade ou o número de unidades de produção ou de unidades símeis que a entidade espera obter pela utilização do ativo (CFC, 2017b).

O valor depreciável do ativo imobilizado deve ser apropriado sistematicamente ao longo de sua vida útil estimada. O valor residual e a vida útil de um item devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas divergirem das estimações anteriores, a alteração será contabilizada como mudança de estimativa contábil (CFC, 2017b; CPC, 2009).

O CPC 27 e a NBC TSP 07 alertam que a depreciação será reconhecida enquanto o valor residual do ativo for menor que o seu valor contábil, mesmo que o valor justo do bem ultrapasse o valor registrado na contabilidade. É possível que o valor residual aumente até o montante igual ou superior ao valor contábil do ativo. Sempre que isso ocorrer, a taxa de depreciação será zero. Ademais, a manutenção e a reparação de um item não afastam a exigência de depreciá-lo (CFC, 2017b; CPC, 2009).

A determinação da vida útil de um ativo é baseada em inúmeros fatores. Além do uso, os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços a ele atrelados podem ser consumidos, por exemplo, pela obsolescência comercial ou técnica e pelo desgaste natural durante o tempo em que o ativo permanece ocioso (CFC, 2017b). Dessa forma, a entidade precisa considerar as seguintes variáveis na estimativa da vida útil de um ativo: o tempo de uso esperado; o desgaste físico esperado, o qual depende de fatores operacionais, como o número de turnos durante os quais o ativo será utilizado; a obsolescência decorrente de melhorias na produção ou de mudanças na demanda ou no preço de mercado do produto provindo do ativo; os limites legais ou contratuais no uso do ativo, tais quais as datas de encerramento de contratos de arrendamento mercantil; e a política de gestão de ativos da entidade (CFC, 2017b; CPC, 2009).

Ressalta-se também que a estimativa da vida útil dos ativos imobilizados consubstancia-se em matéria de julgamento lastreada na experiência da entidade com ativos semelhantes (CFC, 2017b; CPC, 2009). Nesse contexto, o MCASP reitera que as tabelas de depreciação, que contêm o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicados, devem ser estabelecidas por cada entidade, conforme as características particulares da fruição de determinado ativo. Assim, não é necessário que a entidade possua uma tabela única de depreciação, pois dois bens idênticos podem ser depreciados a taxas diferentes se utilizados com propósitos distintos (BRASIL, 2018).

2.2.4.2 Método de depreciação

O método de depreciação reflete o padrão de consumo esperado, pela entidade, dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo. Ele precisa ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver mudança significativa no padrão de consumo previsto, deve ser alterado de maneira a refletir tal mudança, a qual será tratada como alteração de estimativa contábil (CFC, 2017b).

Vários são os métodos de depreciação existentes que podem ser adotados para apropriar, sistematicamente, o valor depreciável do ativo ao longo de sua vida útil. Não é obrigatória a utilização de um único método para todos os ativos imobilizados. Os principais são: o método linear, o método da soma dos dígitos e o método de unidades produzidas (BRASIL, 2018; CFC, 2017b; CPC, 2009).

O método linear, conhecido também como método da linha reta ou ainda, método das cotas constantes, resulta em uma taxa de depreciação constante durante a vida útil do

ativo, caso seu valor residual não se altere. O método da soma dos dígitos converte-se em uma taxa decrescente durante a vida útil, e pode ser a metodologia adequada para itens que costumam ter uma depreciação maior nos primeiros anos de uso, como veículos. Por último, o método de unidades produzidas gera uma taxa baseada no uso ou produção esperados, em que a vida útil do ativo é determinada em função da sua capacidade de produção (BRASIL, 2018; CFC, 2017b; CPC, 2009).

A fim de exemplificar os três métodos abordados no parágrafo anterior, considere-se as seguintes informações: (a) uma entidade adquiriu uma máquina cujo valor contábil bruto é R\$ 2.600,00; (b) determinou-se como valor residual a importância de R\$ 600,00; e (c) em decorrência das duas primeiras informações, o valor depreciável monta a R\$ 2.000,00.

Levando em consideração que a vida útil estimada do bem seja de cinco anos, caso a entidade opte pelo método linear, a taxa de depreciação ao ano seria de 20%, conforme o Quadro 9.

Quadro 9 – Método linear

Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	R\$ 400,00	R\$ 400,00	R\$ 2.200,00
2	R\$ 400,00	R\$ 800,00	R\$ 1.800,00
3	R\$ 400,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.400,00
4	R\$ 400,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.000,00
5	R\$ 400,00	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00

Fonte: MCASP (BRASIL, 2018, p. 186).

Se a entidade optar pelo método da soma dos dígitos, considerando ainda a vida útil de cinco anos, a taxa continuaria a mesma, porém as depreciações anuais não se manteriam constantes, como demonstra o Quadro 10.

Quadro 10 – Método da soma dos dígitos (continua)

Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	$5/15 * 2000,00 = R\$ 666,67$	R\$ 666,67	R\$ 1.933,33
2	$4/15 * 2000,00 = R\$ 533,33$	R\$ 1.200,00	R\$ 1.400,00
3	$3/15 * 2000,00 = R\$ 400,00$	R\$ 1.600,00	R\$ 1.000,00
4	$2/15 * 2000,00 = R\$ 266,67$	R\$ 1.866,67	R\$ 733,33

Quadro 10 – Método da soma dos dígitos (conclusão)

Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
5	$1/15 * 2000,00 = R\$ 133,33$	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00

Fonte: MCASP (BRASIL, 2018, p. 186).

Por fim, a adoção do método de unidades produzidas requer a determinação da vida útil com base na capacidade de produção. Para fins de exemplo, a entidade espera que a máquina produza cinco mil unidades, sendo 500 unidades por ano. Desse modo, a taxa de depreciação ao ano seria de 10%, conforme o Quadro 11.

Quadro 11 – Método de unidades produzidas

Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	R\$ 200,00	R\$ 200,00	R\$ 2.400,00
2	R\$ 200,00	R\$ 400,00	R\$ 2.200,00
3	R\$ 200,00	R\$ 600,00	R\$ 2.000,00
4	R\$ 200,00	R\$ 800,00	R\$ 1.800,00
5	R\$ 200,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.600,00
6	R\$ 200,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.400,00
7	R\$ 200,00	R\$ 1.400,00	R\$ 1.200,00
8	R\$ 200,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.000,00
9	R\$ 200,00	R\$ 1.800,00	R\$ 800,00
10	R\$ 200,00	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00

Fonte: MCASP (BRASIL, 2018, p. 187).

Em que pese o fato de os exemplos acima terem demonstrado o cálculo anual da depreciação, salienta-se que os lançamentos contábeis são realizados mensalmente, em quotas que representam um doze avos da depreciação anual do bem.

Sublinha-se, ademais, que a entidade deve escolher o método que melhor reflita o padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços incorporados aos seus ativos. Uma vez escolhido, o método deve ser aplicado consistentemente entre períodos, a menos que haja mudança no padrão de consumo (CFC, 2017b).

2.2.5 Redução ao valor recuperável

Os ativos imobilizados podem, devido às mudanças do cenário econômico ou de outras condições, necessitar de ajuste proporcional à perda de benefícios econômicos

futuros ou potencial de serviços superior ao reconhecimento sistemático da depreciação. Esse ajuste corresponde à redução ao valor recuperável.

O *impairment*, como também é conhecida a redução ao valor recuperável, é um instrumento empregado para adequar o valor contábil dos ativos a sua real capacidade de retorno econômico. Se, na data das demonstrações contábeis, forem identificados indícios de que um item do imobilizado possa ser objeto do teste de recuperabilidade, a entidade deve estimar o seu valor recuperável. Realça-se que os procedimentos contábeis inerentes ao *impairment* não são aplicados aos ativos imobilizados mensurados pelo modelo da reavaliação (BRASIL, 2018).

Em suma, o valor recuperável é o maior valor entre o valor justo do ativo, líquido de despesas de venda, e o seu valor em uso. Quando o valor recuperável é menor que o valor contábil líquido, este deve ser ajustado, de modo a revelar a desvalorização do item e sua consequente perda de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços além daquela já absorvida pela depreciação (BRASIL, 2018).

O reconhecimento da perda referente ao ajuste do valor contábil de um ativo submetido ao teste de *impairment* é realizado de acordo com o lançamento exposto pelo Quadro 12.

Quadro 12 – Reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável

Conta contábil	Descrição da conta
D 3.6.1.5.X.XX.XX	VPD com Redução ao Valor Recuperável de Ativo Imobilizado
C 1.2.3.9.X.XX.XX	(-) Redução ao Valor Recuperável de Ativo Imobilizado

Fonte: Elaboração própria com base no MCASP (BRASIL, 2018, p. 212).

De outra forma, se, na data de encerramento das demonstrações contábeis, houver alguma indicação de que uma perda por redução ao valor recuperável reconhecida anteriormente tenha de ser revertida, a entidade procederá ao lançamento contábil exibido no Quadro 13 (BRASIL, 2018).

Quadro 13 – Reconhecimento da reversão de perda por redução ao valor recuperável

Conta Contábil	Descrição da conta
D 1.2.3.9.X.XX.XX	(-) Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado
C 4.6.5.2.X.XX.XX	VPA de Reversão de Redução a Valor Recuperável de Imobilizado

Fonte: Elaboração própria com base no MCASP (BRASIL, 2018, p. 213).

2.2.6 Desreconhecimento do valor contábil de ativo imobilizado

O valor contábil de item do ativo imobilizado deve ser desreconhecido ou baixado em duas situações: (a) por ocasião de sua alienação; ou (b) quando não há expectativa de futuros benefícios econômicos ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação (CFC, 2017b).

Os ganhos ou as perdas provenientes do desreconhecimento de imobilizado devem ser reconhecidos no resultado do exercício quando da baixa do item e são determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil líquido do ativo (CFC, 2017b).

A apuração do valor contábil líquido do bem é realizada como apontado pelo Quadro 14.

Quadro 14 – Apuração do valor contábil líquido de ativo imobilizado

Conta contábil	Descrição da conta
D 1.2.3.8.X.XX.XX	(-) Depreciação Acumulada
C 1.2.3.X.X.XX.XX	Imobilizado

Fonte: Elaboração própria com base no MCASP (BRASIL, 2018, p. 189).

Se a alienação resultar em entrada de caixa relativa à receita de venda do bem, a entidade poderá apurar ganho ou perda na operação. Na primeira hipótese, quando o bem é vendido por valor acima do valor contábil, faz-se necessário o lançamento demonstrado pelo Quadro 15.

Quadro 15 – Alienação de ativo imobilizado com apuração de ganho

Conta contábil	Descrição da conta
D 1.1.1.1.X.XX.XX	Caixa ou Equivalentes de Caixa
C 1.2.3.X.X.XX.XX	Imobilizado
C 4.6.2.2.X.XX.XX	Ganho com a Alienação de Imobilizado (VPA)

Fonte: Elaboração própria com base no MCASP (BRASIL, 2018, p. 189).

Na segunda, quando o bem é vendido por valor abaixo do valor contábil, o lançamento deve concordar com o apresentado pelo Quadro 16.

Quadro 16 – Alienação de ativo imobilizado com apuração de perda

Conta contábil	Descrição da conta
D 1.1.1.1.X.XX.XX	Caixa ou Equivalentes de Caixa
D 3.6.2.2.X.XX.XX	Perdas com Alienação de Imobilizado (VPD)
C 1.2.3.X.X.XX.XX	Imobilizado

Fonte: Elaboração própria com base no MCASP (BRASIL, 2018, p. 189).

Não obstante, adverte-se que a quantia recebida pela venda de ativo imobilizado deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Se o pagamento for a prazo, o reconhecimento inicial da quantia será realizado pelo valor equivalente ao preço à vista. A diferença entre o valor nominal da operação e o seu valor presente deve ser reconhecida como receita de juros, de maneira a refletir o efetivo rendimento do valor a receber (CFC, 2017b).

2.2.7 Evidenciação

No que tange aos aspectos de divulgação, a NBC TSP 07 exige que as demonstrações contábeis divulguem alguns quesitos para cada classe de ativo imobilizado. O Quadro 17 resume os quesitos de divulgação fixados pelos itens 88 e 89.

Quadro 17 – Quesitos de divulgação do ativo imobilizado (continua)

Item da NBC TSP 07	Subitem respectivo	As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de ativo imobilizado:
88	(a)	os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
88	(b)	os métodos de depreciação utilizados;
88	(c)	as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
88	(d)	o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período;
88	(e)	a conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:
88	(i)	adições;
88	(ii)	alienações;
88	(iii)	aquisições por meio de combinações do setor público;
88	(iv)	aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 44, 54 e 55 e perdas por redução ao valor recuperável de ativos (se houver) reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso;
88	(v)	perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso;
88	(vi)	reversão das perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme caso;
88	(vii)	depreciações;
88	(viii)	variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis da moeda funcional para a moeda de apresentação, incluindo a conversão da operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade;

Quadro 17 – Quesitos de divulgação do ativo imobilizado (conclusão)

Item da NBC TSP 07	Subitem respectivo	As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de ativo imobilizado:
89	(a)	a existência e os valores de restrições a ativos imobilizados oferecidos como garantia de obrigações;
89	(b)	o valor dos custos reconhecidos no valor contábil de item do ativo imobilizado durante a sua construção;
89	(c)	o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados;
89	(d)	se não for divulgado separadamente no corpo da demonstração do resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, perdidos ou abandonados, incluído no resultado do período.

Fonte: Elaboração própria com base na NBC TSP 07 (CFC, 2017b, p. 16-17).

Além dessas informações de divulgação obrigatória, a NBC TSP 07 ainda recomenda que as entidades evidenciem outros valores que possam ser úteis aos usuários das demonstrações contábeis, como: (a) o valor contábil de ativo imobilizado que esteja momentaneamente ocioso; (b) o valor contábil bruto de ativo imobilizado completamente depreciado que ainda esteja em operação; (c) o valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso e mantidos para venda; e (d) a diferença, quando material, entre o valor justo de ativo imobilizado e o respectivo valor contábil apurado pelo modelo do custo (CFC, 2017b).

2.3 Pesquisas anteriores

O ativo imobilizado das entidades do setor público não é um tema desconhecido nem esquecido pelos estudiosos que se dedicam à contabilidade pública brasileira. De outro modo, esse importante componente patrimonial tem despertado a atenção dos pesquisadores, sobretudo nos últimos anos, em decorrência da intensificação do processo de padronização dos procedimentos e práticas contábeis nacionais àqueles aplicados internacionalmente.

Nota-se que os principais objetos de pesquisa acerca do imobilizado estão relacionados, geralmente, aos procedimentos contábeis de depreciação, redução ao valor recuperável (*impairment*) e reavaliação.

Carvalho, Lima e Ferreira (2012), por exemplo, objetivaram analisar o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, no cenário do setor público, face aos padrões internacionais de contabilidade, por meio de estudo comparativo entre as

disposições das NBCASP, do MCASP e das IPSAS, e de estudo de caso na Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), com a utilização de dados e registros dos anos de 2009, 2010 e 2011. A pesquisa concluiu à época que o arcabouço normativo brasileiro estava alinhado às disposições das IPSAS, com exceção de alguns pontos, dos quais se destacava o *impairment*. O estudo observou ainda que a Anatel já respeitava, razoavelmente, os procedimentos de depreciação para os ativos adquiridos a partir de 2010. Os procedimentos de reavaliação e redução ao valor recuperável estavam em fase de adequação.

Em contraponto às conclusões de Carvalho, Lima e Ferreira (2012), Viana *et al.* (2013) constataram numa IFES que os procedimentos normativos de depreciação não eram realizados, devido às necessidades de reestruturação do sistema patrimonial. O maior obstáculo apontado quanto ao adequado controle patrimonial dos imobilizados foi a falta do uso das informações desses bens para a tomada de decisões, aliado à carência de conhecimento acerca do potencial informativo que relatórios detalhados podem fornecer.

O entrave mencionado por Viana *et al.* (2013) é corroborado por Costa e Pereira (2019), porquanto estes afirmam que as principais dificuldades para a implementação do reconhecimento da depreciação estão conectadas à qualificação incipiente e à falta de conhecimento do tema por parte dos profissionais.

Em outro estudo, Raminho e Colares (2016) buscaram investigar o nível de adesão e de *disclosure* por IFES aos procedimentos contábeis patrimoniais de depreciação, reavaliação e *impairment* de bens móveis após a implementação da NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão e da NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Verificou-se que quase 70% das instituições analisadas depreciavam seus bens, mas cerca de 55% o fazia apenas para aqueles adquiridos ou colocados em uso a partir da data de corte estabelecida pela entidade para a implantação das novas práticas patrimoniais. Na maioria dos casos, a data de corte estabelecida foi o início do exercício de 2010, ano da obrigatoriedade.

Sobre o *disclosure*, a pesquisa concluiu que a evidenciação da informação contábil referente à gestão patrimonial de bens móveis revelou-se insuficiente, haja vista que metade das IFES observadas não divulgavam as informações em notas explicativas. Adicionalmente, constatou-se que as instituições que elaboravam notas explicativas não divulgavam todos os critérios contábeis, os quais constituem, em conjunto, elementos

indispensáveis para a adequada compreensão da situação patrimonial das entidades. Quanto ao *impairment* e à reavaliação, apenas 22,67% das IFES executavam esses procedimentos.

Alguns trabalhos se preocuparam em analisar a aderência das normas em relação à depreciação e à reavaliação em municípios. Almeida *et al.* (2017), por exemplo, compararam as NBCASP com os procedimentos adotados pela prefeitura de Caçador, município do estado de Santa Catarina, no exercício de 2014. Detectou-se que o município já havia empreendido esforços no sentido de se adequar aos normativos, como a contratação empresa de consultoria especializada para realizar o inventário geral de seus bens, o que resultou em um expressivo aumento no ativo imobilizado. Contudo, apesar da evolução em realizar a depreciação e a reavaliação e divulgar a relação de bens, os procedimentos aplicados foram considerados incipientes no que toca à evidenciação do patrimônio público.

O patrimônio cultural das universidades públicas do Brasil também tem sido alcançado por estudiosos. Com o intuito de averiguar a conformidade da mensuração, do registro e da divulgação do patrimônio cultural das IFES, Rosa, Rosa e Soares Júnior (2019) tomaram como amostra as quatro universidades federais do Rio de Janeiro. Tendo em vista as IFRS, as NBCASP e a Portaria STN n. 548/2015, bem como os questionários aplicados aos setores de controle patrimonial das referidas instituições, o estudo sugeriu que o patrimônio cultural das universidades públicas federais brasileiras encontrava-se subavaliado. Os principais fatores destacados como impeditivos à salvaguarda do patrimônio cultural foram a ausência de recursos financeiros, estruturais e de capacitação.

Mais recentemente, Martins e Peixe (2020) pretenderam avaliar o grau de adesão de universidades e institutos federais aos padrões internacionais de contabilidade, quanto à mensuração e à evidenciação do imobilizado. Os autores enviaram questionários a 102 IFES e obtiveram respostas de 49% delas. Os resultados revelaram a existência de dificuldades acerca do cumprimento dos procedimentos para mensuração e que os valores divulgados nem sempre condiziam com o real valor dos itens. Ademais, a pesquisa expôs a necessidade de cobrança mais efetiva por parte dos órgãos fiscalizadores, de modo a impor a responsabilização ao não cumprimento dos procedimentos.

A respeito dessa fiscalização, Lino (2015) reitera que os Tribunais de Contas, órgãos com competência para executar a auditoria financeira, têm sustentado uma postura de incentivo ao controle interno, em detrimento à premência de explicitar sua carência no que concerne à ampliação das habilidades técnicas dos recursos humanos na matéria contábil, a fim de exercer a auditoria financeira.

De forma geral, os estudos que se debruçaram sobre os aspectos de reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado em entidades do setor público, especialmente após o início do processo de convergência, a edição das primeiras NBC T 16, em 2008, seguidas por outros importantes instrumentos e normas, como o MCASP, o PCASP e a própria NBC TSP 07, demonstraram resultados semelhantes no que se refere ao cumprimento das exigências normativas.

Paralelamente, as pesquisas também indicaram causas parecidas para tais resultados, das quais se destaca a falta de conhecimento técnico apropriado das normas contábeis. Nesse ponto, Rosa, Rosa e Soares Júnior (2019) ainda ensinam que independentemente da definição de prazo-limite para a adequação das entidades, é imprescindível estabelecer, em âmbito nacional, programas de capacitação e de reestruturação dos departamentos de controle patrimonial, com o propósito de atingir o efetivo controle do patrimônio.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Definição da população

A intenção deste trabalho possui estreita ligação com a NBC TSP 07 e sua adequada aplicação nas entidades do setor público, visto que o principal objetivo assenta-se na análise comparativa entre os quesitos de divulgação do ativo imobilizado constantes dos itens 88 e 89 da norma e as informações de fato evidenciadas pelas demonstrações contábeis dessas entidades.

Nesse sentido, a fim de delimitar o alcance deste estudo, fez-se necessário selecionar, dentre o universo das entidades que compõem o setor público, um grupo específico. Neste trabalho, o grupo considerado foi o das universidades federais brasileiras, as quais, portanto, constituem a população da presente pesquisa.

No total, existem 69 universidades federais, distribuídas, regionalmente, de acordo com o Quadro 18.

Quadro 18 – Número de universidades federais por região

Região	Universidades	Total
Centro-Oeste	UnB, UFG, UFMT, UFMS, UFGD, UFCat, UFJ e UFR	8
Nordeste	UFBA, UFRN, UFPI, UFPE, UFC, Ufersa, UFS, UFMA, Ufal, UFPB, UFRPE, Univasf, UFRB, UFCG, UFSB, Ufob, Unilab, UFCA, Ufape e UFDPAr	20
Norte	Ufam, UFPA, Ufra, Unifap, UFT, Ufac, UFRR, Unifesspa, Unir, Ufopa e UFNT	11
Sudeste	UFRJ, UFF, UFMG, Unifesp, UFV, Ufop, UFJF, UFABC, UFSJ, UFRRJ, UFSCar, Ufes, UFU, Ufla, UFVJM, Unifei, UFTM, Unifal-MG e Unirio	19
Sul	UTFPR, UFPR, UFSC, UFMS, UFPel, UFRGS, UFFS, Unipampa, Unila, UFCSPA e FURG	11
Total		69

Fonte: BRASIL (2022c).

3.2 Seleção da amostra

A amostra selecionada para análise é composta por cinco universidades, uma de cada região do país. O critério utilizado na seleção foi o saldo contábil líquido do ativo imobilizado referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 2020. As instituições que apresentaram o maior saldo em suas respectivas regiões foram escolhidas. O Quadro 19 elenca, detalhadamente, todas as etapas concernentes à seleção da amostra.

Quadro 19 – Critérios da seleção da amostra

Etapa	Descrição da etapa
1ª etapa	Catologação de todas as universidades federais brasileiras;
2ª etapa	Busca das demonstrações contábeis relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 2020 no sítio eletrônico de cada uma das 69 universidades federais;
3ª etapa	Segregação dos saldos do ativo imobilizado, conforme demonstrações contábeis, em dois subgrupos: Bens Móveis e Bens Imóveis;
4ª etapa	Coleta dos saldos pertinentes ao ativo imobilizado divulgados no balanço patrimonial de cada instituição;
5ª etapa	Agrupamento das universidades por região;
6ª etapa	Ordenação das instituições, em cada região, por ordem decrescente, de acordo com o saldo líquido do ativo imobilizado;
7ª etapa	Seleção das cinco universidades com o maior saldo contábil de ativo imobilizado em suas respectivas regiões.

Fonte: elaboração própria.

Tendo em vista as etapas descritas no Quadro 19, importa destacar três observações. Em primeiro lugar, com o propósito de organizar os dados obtidos, fez-se uso do *Microsoft Excel*, software de planilha eletrônica. A planilha completa, que inclui a listagem dos dados de todas as universidades, encontra-se nos apêndices deste trabalho.

Em segundo lugar, não foram encontradas as demonstrações contábeis de quatro universidades: Universidade Federal do Agreste de Pernambuco (Ufape), Universidade Federal do Delta do Parnaíba (UFDPAr), Universidade Federal do Norte de Tocantins (UFNT) e Universidade Federal de Rondonópolis (UFR). Ressalta-se que as demonstrações contábeis desta última, segundo dispõe o Relatório de Gestão e Prestação de Contas de 2020 da Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT) (UFMT, 2021), foram incorporadas às demonstrações da UFMT. Em razão da indisponibilidade dos dados, essas quatro instituições foram desconsideradas.

Em terceiro e último lugar, levando em conta os procedimentos enumerados, as cinco universidades federais integrantes da amostra da pesquisa são, conforme o Quadro 20: Universidade de Brasília (UnB), Universidade Federal da Bahia (UFBA), Universidade Federal do Amazonas (Ufam), Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) e Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR).

Quadro 20 – Composição da amostra (continua)

Região	Instituição
Centro-Oeste	Universidade de Brasília (UnB)
Nordeste	Universidade Federal da Bahia (UFBA)
Norte	Universidade Federal do Amazonas (Ufam)
Sudeste	Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

Quadro 20 – Composição da amostra (conclusão)

Região	Instituição
Sul	Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR)

Fonte: elaboração própria.

3.3 Composição da conta contábil de Bens Imóveis

Após a seleção da amostra, buscou-se apresentar a composição da conta de Bens Imóveis das cinco universidades, consoante as informações divulgadas em notas explicativas. Devido à relevância dos saldos pertencentes ao subgrupo Bens Imóveis de Uso Especial, o qual compõe a conta de Bens Imóveis, procedeu-se de igual forma. As composições foram planilhadas com auxílio do *Microsoft Excel* e serão detalhadas na próxima seção deste trabalho. O Quadro 21 enumera as etapas seguidas nesse processo.

Quadro 21 – Obtenção da composição da conta de Bens Imóveis

Etapa	Descrição da etapa
1ª etapa	Busca das notas explicativas às demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2020 no sítio eletrônico de cada universidade selecionada;
2ª etapa	Identificação da nota explicativa específica do ativo imobilizado em cada instituição;
3ª etapa	Coleta da composição e dos saldos correlacionados divulgados nas notas explicativas de cada universidade, exclusivamente no que tange aos Bens Imóveis.

Fonte: elaboração própria.

Acentua-se que a composição de Bens Imóveis da UTFPR não constou das notas explicativas às demonstrações contábeis. Contudo, essa informação foi obtida após solicitação no portal Fala.BR.

3.4 Procedimentos de análise

Como já revelado nesta e nas seções anteriores do estudo, o objetivo central desta pesquisa é confrontar os quesitos de divulgação exigidos nos itens 88 e 89 da NBC TSP 07 com as informações divulgadas nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas relativas ao ativo imobilizado, tão somente acerca dos Bens Imóveis das cinco universidades federais selecionadas.

Para isso, construiu-se, mais uma vez com auxílio do *Microsoft Excel*, uma tabela, a fim de verificar o cumprimento ou o não cumprimento de cada quesito por cada

instituição. A tabela será apresentada na próxima seção, com as devidas análises. O Quadro 22, à semelhança dos Quadros 19 e 21, lista todas as etapas realizadas nesse confronto.

Quadro 22 – Processo de confronto das informações divulgadas

Etapa	Descrição da etapa
1ª etapa	Acesso, por meio do sítio eletrônico do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da NBC TSP 07, que estabelece o tratamento contábil para ativos imobilizados no setor público;
2ª etapa	Consulta acerca dos quesitos de divulgação requisitados nos itens 88 e 89 da NBC TSP 07;
3ª etapa	Análise de cada quesito constante desses itens da norma, a fim de desconsiderar, para efeito de apreciação na pesquisa, aqueles cuja operação consignada julga-se ser não usual no contexto das universidades;
4ª etapa	Análise de cada quesito constante desses itens da norma, a fim de identificar aqueles cuja evidenciação está condicionada à ocorrência dos eventos por eles mencionados;
5ª etapa	Busca das notas explicativas às demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2020 no sítio eletrônico de cada universidade selecionada;
6ª etapa	Confronto dos quesitos de divulgação exigidos pelos itens 88 e 89 da NBC TSP 07 com as informações apresentadas na nota explicativa atinente ao ativo imobilizado de cada universidade, exclusivamente no que tange aos Bens Imóveis.

Fonte: elaboração própria.

Para dinamizar o entendimento da tabela de confronto, que será apreciada na próxima seção, o Quadro 23 esclarece o significado de cada um dos *tickmarks* utilizados na análise.

Quadro 23 – *Tickmarks*

Tickmark	Significado
✓	Quesito divulgado em nota explicativa.
✗	Quesito não divulgado em nota explicativa.
■	Quesito de divulgação exigido apenas na hipótese de ocorrência do fato por ele mencionado.
●	Quesito de divulgação não apreciado pela pesquisa em virtude de a operação por ele mencionada não ser usual nas universidades.

Fonte: elaboração própria.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Apresentação geral dos dados

A Tabela 1, construída com base nos dados brutos coletados na pesquisa, cuja planilha original encontra-se nos apêndices, permite visualizar os saldos agrupados, por região, dos ativos imobilizados das 69 universidades federais do Brasil. As regiões estão dispostas em ordem decrescente.

Tabela 1 – Agrupamento dos saldos do imobilizado das universidades federais, por região, em 2020

Região	Saldo Bruto de Bens Móveis	Depreciação de Bens Móveis	Redução ao Valor Recuperável de Bens Móveis	Saldo Líquido de Bens Móveis	Saldo Bruto de Bens Imóveis	Depreciação de Bens Imóveis	Saldo Líquido de Bens Imóveis	Total do Ativo Imobilizado
Sudeste	4.691.094	(1.146.938)	(292)	3.543.863	16.322.790	(159.028)	16.163.762	19.707.625
Nordeste	3.608.979	(1.135.348)	-	2.473.631	12.449.267	(190.476)	12.258.791	14.732.422
Centro-Oeste	1.320.090	(450.535)	(83)	869.472	9.463.339	(122.358)	9.340.981	10.210.453
Sul	2.524.763	(807.331)	-	1.717.432	5.828.062	(144.243)	5.683.820	7.401.252
Norte	1.328.114	(427.837)	-	900.277	5.875.771	(115.983)	5.759.788	6.660.066
Total	13.473.040	(3.967.989)	(375)	9.504.676	49.939.230	(732.088)	49.207.142	58.711.818

Fonte: dados da pesquisa (2022).

Nota: valores expressos em milhares de reais.

A Região Sudeste, que abriga 19 universidades federais, tinha o maior saldo líquido de ativo imobilizado – R\$ 19,71 bilhões. Ressalta-se que a UFRJ, embora tivesse o maior saldo bruto de bens móveis dentre as 69 instituições – R\$ 663,68 milhões, apresentou o 4º menor saldo de depreciação acumulada referente a esse grupo do imobilizado – R\$ 52 mil, desconsiderando-se as universidades que não ainda não depreciavam seus bens móveis.

As notas explicativas às demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro 2020 da UFRJ revelaram que a instituição de ensino estava envidando esforços com o objetivo de implantar o Sistema Integrado de Gestão Patrimonial (SIADS). Com o SIADS, tornar-se-ia possível, além do gerenciamento e controle dos bens móveis, a realização de inventário eletrônico, o reconhecimento periódico da depreciação e a ampliação da automação do registro contábil, o que viabilizaria o registro *online* dos atos e fatos das ações administrativas no SIAFI (UFRJ, 2021).

A Região Nordeste concentra o maior número de universidades federais do país. Ao todo, são 20 instituições. De acordo com a Tabela 1, a soma do saldo líquido dos ativos imobilizados das universidades pertencentes a essa região fez a monta de aproximadamente R\$ 14,73 bilhões. Das 20 instituições, 4 não tinham iniciado os

procedimentos de depreciação, 3 para os bens móveis (Universidade Federal da Paraíba – UFPB, Universidade Federal do Sul da Bahia – UFSB e Universidade Federal do Oeste da Bahia – Ufob) e 1 para os imóveis (Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira – Unilab).

O Centro-Oeste tem o menor número de universidades federais (8), as quais estão distribuídas nos três estados da região e no Distrito Federal. Em dezembro de 2020, o ativo imobilizado líquido das 8 instituições do Centro-Oeste montou a R\$ 10,21 bilhões. Desse montante, a UnB concentrou, sozinha, mais de R\$ 7 bilhões, que corresponde a 71% do total.

Quanto à Região Sul, o saldo líquido do ativo imobilizado de suas universidades federais totalizou R\$ 7,4 bilhões. O estado do Rio Grande do Sul, que possui 6 das 11 instituições da região, foi responsável pela composição de quase 43% do saldo total.

A Região Norte, por sua vez, apresentou o menor saldo – R\$ 6,66 bilhões. Cerca de 72% do saldo estava acumulado em apenas dois estados, Amazonas e Pará, que abarcam 5 das 11 universidades federais da região. Destaca-se que a Universidade Federal do Acre (Ufac) e a Universidade Federal de Roraima (UFRR) não possuíam saldo de depreciação acumulada para os bens móveis.

Por fim, acentua-se que a maior parte do ativo imobilizado das universidades federais brasileiras é constituída por Bens Imóveis. Em todas as regiões, a participação dos Bens Imóveis sobre o total do imobilizado ultrapassou, no ano de 2020, a marca de três quartos do total. Na Região Centro-Oeste, por exemplo, esse percentual foi de mais de 90%. A Tabela 2 exibe os percentuais das cinco regiões.

Tabela 2 – Participação dos Bens Imóveis no ativo imobilizado

Região	Bens Imóveis/Total do Ativo Imobilizado
Sudeste	82,02%
Nordeste	83,21%
Centro-Oeste	91,48%
Sul	76,80%
Norte	86,48%

Fonte: dados da pesquisa (2022).

4.2 Informações específicas das universidades analisadas

A Tabela 2 demonstra a elevada participação relativa dos Bens Imóveis na constituição do ativo imobilizado das universidades federais. Assim, torna-se oportuna a

análise a respeito da composição do saldo dos Bens Imóveis das instituições selecionadas, a qual é apresentada pela Tabela 3.

Tabela 3 – Composição de Bens Imóveis

Composição de Bens Imóveis	UnB	UFBA	Ufam	UFRJ	UTFPR
Bens de Uso Especial	7.000.983	2.937.185	1.475.250	3.779.438	1.174.998
Bens Dominicais	-	-	273	-	-
Bens Imóveis em Andamento	55.518	181.920	289.514	305.664	18.529
Benfeitorias em Propriedades de Terceiros	155	-	151	-	-
Instalações	179	9.770	3.851	19.386	5.403
Demais Bens Imóveis	4	-	342	-	-
Total Bruto	7.056.839	3.128.875	1.769.381	4.104.488	1.198.931
Depreciação Acumulada	(82.019)	(8.545)	(8.787)	(11.401)	(8.916)
Total Líquido	6.974.820	3.120.330	1.760.594	4.093.088	1.190.015

Fonte: elaboração própria com base em Demonstrações Contábeis da Universidade de Brasília 2020 (UNB, 2021a), Divulgação de Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis e seus Anexos (UFAM, 2021a), Relatório Contábil 2020: Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas (UFBA, 2021a), Prestação de Contas Ordinárias Anual: Relatório de Gestão do Exercício de 2020 (UFRJ, 2021) e Resposta Acesso à Informação 23546.018565/2022-03 (UTFPR, 2022).

Nota: valores expressos em milhares de reais.

Em 31 de dezembro de 2020, a UnB anotou, no saldo líquido de Bens Imóveis, o importe de R\$ 6,97 bilhões. Esse valor representou quase 96% do total do ativo imobilizado da universidade na data das demonstrações contábeis, além de superar, em termos absolutos, a soma líquida conjunta dos Bens Imóveis da UFBA, da Ufam e da UTFPR.

Além disso, nota-se que a primeira rubrica exposta na Tabela 3, Bens de Uso Especial, foi responsável por uma parcela significativa na formação dos saldos de Bens Imóveis das 5 universidades. Nela são compreendidos imóveis residenciais, terrenos, glebas, fazendas, parques, hospitais, dentre outros. Com o intento de clarificar o conjunto de bens abarcados nessa classificação, construiu-se a Tabela 4, que evidencia os respectivos saldos para cada uma das 5 instituições.

Tabela 4 – Composição de Bens Imóveis de Uso Especial

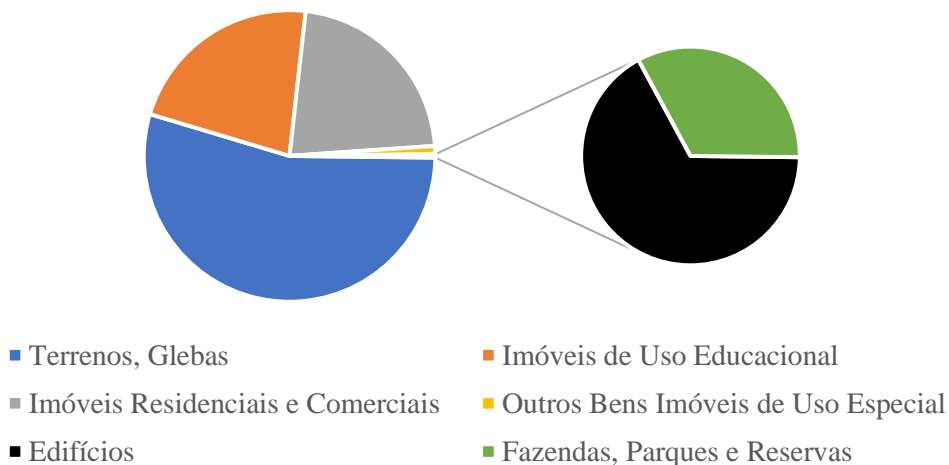
Composição de Bens Imóveis de Uso Especial	UnB	UFBA	Ufam	UFRJ	UTFPR
Terrenos, Glebas	3.812.112	175.411	221	426.246	-
Imóveis de Uso Educacional	1.549.858	2.208.918	1.475.029	3.248.256	1.174.998
Imóveis Residenciais e Comerciais	1.549.350	42.612	-	8.081	-
Outros Bens Imóveis de Uso Especial	63.747	493.495	-	12.087	-
Edifícios	17.340	-	-	75.686	-
Fazendas, Parques e Reservas	8.576	16.749	-	9.082	-
Total Bruto	7.000.983	2.937.185	1.475.250	3.779.438	1.174.998

Fonte: elaboração própria com base em Demonstrações Contábeis da Universidade de Brasília 2020 (UNB, 2021a), Divulgação de Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis e seus Anexos (UFAM, 2021a), Relatório Contábil 2020: Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas (UFBA, 2021a), Prestação de Contas Ordinárias Anual: Relatório de Gestão do Exercício de 2020 (UFRJ, 2021) e Resposta Acesso à Informação 23546.018565/2022-03.

Nota: valores expressos em milhares de reais.

Na UnB, os Bens Imóveis de Uso Especial representaram mais de 99% do total de Bens Imóveis. Dentre as rubricas da composição de Bens de Uso Especial reveladas na Tabela 4, os Terrenos e Glebas se destacaram, correspondendo a cerca de 54,45% do grupo, como se observa no Gráfico 1. A maior parte do valor registrado nessa conta se refere ao terreno do Campus Darcy Ribeiro (UNB, 2021a).

Gráfico 1 – Bens Imóveis de Uso Especial (UnB)



Fonte: dados da pesquisa (2022).

Em seguida, destacaram-se os Imóveis de Uso Educacional (22,14%), compostos por 122 imóveis individualizados e registrados no Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet) (UNB, 2021a).

Outro grupo que teve participação relevante foi o dos Imóveis Residenciais e Comerciais (22,13%). No total, eram 1.719 imóveis, administrados pela Secretaria de Patrimônio Imobiliário (SPI). Ao final do exercício de 2020, 1.524 unidades estavam locadas, 71 aguardavam locação e 124 encontravam-se em processo de manutenção (UNB, 2021b). Salienta-se que, de acordo com o Relatório de Gestão de 2020 (UNB, 2021b), houve, no ano de 2020, queda de 8,45% na arrecadação proveniente dos alugueis em comparação a 2019. Ainda de acordo com o relatório, a diminuição foi provocada principalmente pelos efeitos econômicos decorrentes da pandemia da Covid-19.

No que tange à UTFPR, enfatiza-se que a única informação divulgada nas notas explicativas sobre o ativo imobilizado concerniu à menção quanto ao reconhecimento de atualização monetária de um imóvel adquirido em 2015. Entretanto, após solicitação,

realizada por meio do portal Fala.BR, e do recebimento da composição do saldo de Bens Imóveis, foi possível verificar que 98% desses bens estavam concentrados nos Bens Imóveis de Uso Especial, os quais eram constituídos apenas pelos Imóveis de Uso Educacional.

A UTFPR possui 13 câmpus espalhados pelo estado do Paraná. Cada um mantém cursos estruturados consoante a necessidade da região onde está situado (UTFPR, 2017). Em 2018, a UTFPR aprovou a política que regulamentou os laboratórios multiusuários, que têm o objetivo de oferecer suporte às atividades de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico, por meio da disponibilização de equipamentos e serviços especializados (UTFPR, 2021).

Esses laboratórios aspiram a perspectiva de atender não somente as demandas do público interno da universidade como também de outras entidades públicas ou privadas. Para a comunidade externa, a iniciativa oportuniza inúmeras alternativas de parcerias científicas e tecnológicas com o setor produtivo e instituições parceiras. Até 2020, 19 laboratórios multiusuários já haviam sido homologados (UTFPR, 2021).

Na UFBA, o percentual de participação dos Bens Imóveis de Uso Especial também se mostrou vantajado (93,87%). Cerca de 75% desses bens se referem aos Imóveis de Uso Educacional, dentre os quais se sobressaem as fazendas, os museus e os hospitais, segundo as notas explicativas às demonstrações contábeis de 2020 (UFBA, 2021a).

Essa universidade desenvolve atividades em seis municípios do estado baiano. À época, 85 dos seus imóveis de uso especial estavam localizados na capital, Salvador, e, os demais (4), distribuídos nos municípios de Entre Rios (Fazenda Regional de Criação), de Santo Amaro da Purificação (Centro de Desenvolvimento da Pecuária), de São Gonçalo dos Campos (Fazenda Experimental) e de Vitória da Conquista (Câmpus Anísio Teixeira) (UFBA, 2021b).

As três fazendas citadas no parágrafo anterior consistem em instalações que viabilizam o desenvolvimento de atividades experimentais de pesquisa, ensino e extensão da UFBA. Nesses espaços, funcionam laboratórios de diversas culturas animais, sistemas de produção de leite e carne e um hospital de animais de grande porte, que está entre os três que mais atendem no país. Além disso, o amplo terreno favorece a prática agroecológica e de técnicas de engenharia de agrimensura e de cartografia (CALDAS, 2022).

Em suma, esses locais são áreas de extrema relevância para dezenas de cursos e outras atividades e representam um importante patrimônio da comunidade da instituição, na

medida em que contribuem para uma formação acadêmica e profissional em variados sistemas de produção vegetal e animal (CALDAS, 2022).

Quanto à UFRJ, esta foi a primeira universidade criada pelo Governo Federal. Fundada em 1920, algumas de suas unidades já estavam em funcionamento desde antes do início do século XX, como a Escola Politécnica, datada de 1792, considerada a sétima escola de engenharia mais antiga do mundo e a primeira das Américas (UFRJ, c2022).

No tocante aos aspectos de infraestrutura, a UFRJ se assemelha a um município de médio porte (UFRJ, c2022). Apenas no município do Rio de Janeiro, a gestão patrimonial administra uma área equivalente ao bairro de Copacabana, com cerca de metade de sua população. Nesse sentido, o Relatório de Gestão de 2020 manifestou a complexidade do desafio de gerir o patrimônio imobiliário da universidade (UFRJ, 2021).

A UFRJ possui 4 câmpus, a saber: Cidade Universitária, que ocupa uma área superior a 5 milhões de metros quadrados e localizada na Ilha do Fundão; Câmpus Praia Vermelha, situada no bairro da Urca; Câmpus Aloísio Teixeira, estabelecido em Macaé; e Câmpus Geraldo Cidade, localizado no município de Duque de Caxias (UFRJ, 2021).

Além dos câmpus, diversas outras estruturas integram a universidade, como, por exemplo, o Colégio Brasileiro de Altos Estudos, a Faculdade Nacional de Direito, o Instituto de Filosofia e Ciências Sociais (IFCS), o Instituto de Atenção à Saúde São Francisco de Assis (Hesfa) e a Casa da Pedra, unidade de pesquisa, situada em Santana do Cariri (Ceará), abarcada pelo Instituto de Geociências da UFRJ (UFRJ, c2022).

Assim, em harmonia com o encontrado na UnB, na UTFPR e na UFBA, os Bens Imóveis de Uso Especial da UFRJ também participaram consideravelmente na composição do saldo de Bens Imóveis. Nesta universidade, o percentual foi de aproximadamente 92%.

Por fim, a Ufam, inicialmente denominada de Escola Universitária Livre de Manaus, é considerada a primeira instituição de ensino superior do Brasil, fundada em 1909. Atualmente, é formada por 18 unidades de ensino, entre institutos e faculdades. No princípio, incorporou a Faculdade de Direito, oriunda da Escola Universitária Livre de Manaus, e as faculdades de Ciências Econômicas e de Filosofia, Ciências e Letras. Mais tarde, agregou-se a essa estrutura o patrimônio da Escola de Serviço Social de Manaus e, nos anos 1990, a Escola de Enfermagem de Manaus (UFAM, 201-?).

A composição dos imóveis da Ufam dissentiu sutilmente, em termos relativos, das demais universidades analisadas. Os Bens Imóveis de Uso Especial não sobrepujaram o patamar de nove décimos como as outras 4 instituições. Todavia, a participação também se provou elevada, atingindo pouco mais de 83%.

Dos Bens de Uso Especial, os mais relevantes na formação do patrimônio imobiliário foram os Imóveis de Uso Educacional (99,99%). Estes estão espalhados na capital amazonense, em 6 municípios do estado e em Brasília/DF, onde a universidade possui um escritório de representação. Os imóveis, em sua maioria, são constituídos por câmpus, terrenos e residências universitárias (UFAM, 2021b).

A área do câmpus universitário da universidade possui 6,7 milhões de metros quadrados, o que a torna o maior fragmento verde em área urbana do Brasil e o terceiro maior do mundo. Nela são encontradas numerosas espécies da fauna e da flora, em meio a uma vasta porção de mata virgem (UFAM, 201-?).

Os Bens Imóveis em Andamento da Ufam representaram cerca de 16% do total do saldo da conta de Bens Imóveis, o maior percentual dentre as 5 universidades pesquisadas. A maior obra em andamento registrada na conta, à época, referia-se à construção do novo Hospital Universitário Getúlio Vargas (UFAM, 2021b).

4.3 Disclosure

Conforme explorado na seção 2.2.7, as entidades do setor público devem divulgar uma série de informações sobre o ativo imobilizado nas suas demonstrações contábeis, de maneira a contribuir para a qualidade da informação reportada e, por consequência, subsidiar confiavelmente a tomada de decisão de seus usuários.

Desse modo, a fim de verificar o cumprimento das exigências de divulgação constantes dos itens 88 e 89 da NBC TSP 07, por parte das universidades federais selecionadas, construiu-se a Tabela 5, cuja primeira coluna enumera os quesitos de evidenciação postulados nesses itens. Essa enumeração auxiliará a análise acerca de cada um dos quesitos.

Tabela 5 – Confronto de divulgação (continua)

Quesito	Item da NBC TSP 07	Subitem respectivo	UNB	UFBA	Ufam	UFRJ	UTFPR
1	88	(a)	✗	✗	✓	✓	✗
2	88	(b)	✗	✗	✓	✗	✗
3	88	(c)	✗	✗	✗	✗	✗
4	88	(d)	✓	✓	✓	✓	✓
–	88	(e)	–	–	–	–	–
5	88	(i)	✗	✗	✗	✗	✗
6	88	(ii)	✗	✗	✗	✗	✗

Tabela 5 – Confronto de divulgação (conclusão)

Quesito	Item da NBC TSP 07	Subitem respectivo	UNB	UFBA	Ufam	UFRJ	UTFPR
7	88	(iii)	●	●	●	●	●
8	88	(iv)	■	■	■	■	×
9	88	(v)	■	■	■	■	■
10	88	(vi)	■	■	■	■	■
11	88	(vii)	×	×	×	×	×
12	88	(viii)	■	■	■	■	■
13	89	(a)	●	●	●	●	●
14	89	(b)	×	×	×	×	×
15	89	(c)	■	■	■	■	■
16	89	(d)	■	■	■	■	■

Fonte: dados da pesquisa (2022).

Nota: ✓ = Quesito divulgado em nota explicativa; ✗ = Quesito não divulgado em nota explicativa; ■ = Quesito de divulgação exigido apenas na hipótese de ocorrência do fato por ele mencionado; ● = Quesito de divulgação não apreciado pela pesquisa em virtude de a operação por ele mencionada não ser usual nas universidades.

O primeiro quesito relaciona-se aos critérios de mensuração empregados para determinar o valor contábil bruto dos ativos imobilizados. De acordo com a NBC TSP 07, um item do imobilizado deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo ou, quando adquirido por meio de transação sem contraprestação, pelo seu valor justo. Após o reconhecimento, a entidade precisa optar pelo modelo do custo ou pelo modelo da reavaliação (CFC, 2017b).

No tocante ao primeiro quesito, apenas duas universidades cumpriram a exigência normativa: a Ufam e a UFRJ. As duas instituições divulgaram, em nota explicativa, os critérios determinantes do valor contábil bruto dos Bens Imóveis. Ambas comunicaram que o imobilizado é reconhecido com base no valor de aquisição, construção ou produção e que, após o reconhecimento inicial, o ativo se sujeita à depreciação, à redução ao valor recuperável e à reavaliação. Além disso, esclareceram que gastos posteriores ao reconhecimento inicial são incorporados ao valor do imobilizado apenas se atenderem ao critério de reconhecimento; em caso contrário, são reconhecidos no resultado do período como variação patrimonial diminutiva.

O segundo quesito trata da divulgação dos métodos de depreciação utilizados para reduzir o valor contábil líquido do imobilizado em função de sua deterioração, desgaste e obsolescência. Frisa-se que a sistemática adotada deve refletir o padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo. Ademais, a

entidade precisa revisar anualmente o método de depreciação aplicado, e alterá-lo, se houver modificação significativa nesse padrão, de forma a retratar a mudança (CFC, 2017b).

Sobre esse quesito, verificou-se que apenas a Ufam o observou integralmente. As notas explicativas desta universidade esclareceram que os bens imóveis não cadastrados no SPIUnet são depreciados pelo método das quotas constantes. De outra forma, o valor depreciado dos imóveis cadastrados no SPIUnet é apurado automaticamente pelo sistema sobre o valor da aquisição, valendo-se do Método da Parábola de Kuentzle. Aqui, vale acentuar que o SPIUnet é o sistema que hospeda os dados cadastrais dos Bens Imóveis de Uso Especial.

Sublinha-se que o disposto pelas notas explicativas da Ufam, no que se refere ao emprego do Método da Parábola de Kuentzle, guarda sintonia com a Portaria Conjunta SPU/STN n. 703, de 10 de dezembro de 2014, que versa, entre outras coisas, sobre procedimentos de depreciação dos bens imóveis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. A afirmação respalda-se no artigo 7º da referida portaria, o qual reza que o Método da Parábola de Kuentzle será aplicado para apurar, mensal e automaticamente pelo SPIUnet, o valor depreciado dos bens imóveis da União, das autarquias e das fundações públicas federais, calculado sobre o valor depreciável da aquisição (BRASIL, 2014).

Nesse método, o valor da depreciação de cada período é determinado por meio de um coeficiente de depreciação, definido pela seguinte equação: $Kd = \frac{n^2 - x^2}{n^2}$, em que Kd, n e x representam, respectivamente, o coeficiente de depreciação, a vida útil da aquisição e a vida útil transcorrida da aquisição (BRASIL, 2014). A modelagem matemática proposta culmina em taxas que produzem valores de depreciação crescentes.

De modo semelhante ao verificado na Ufam, as notas explicativas da UFRJ e da UFBA mencionaram o registro de depreciação dos bens imóveis cadastrados no SPIUnet, o que, de acordo com os últimos parágrafos, remete à utilização do método sobredito, embora não tenha sido explicitamente indicado. Porém, por não terem registrado informações acerca do método de depreciação empregado aos demais bens imóveis, considerou-se, para fins de análise desta pesquisa, que a UFRJ e UFBA, assim como a UnB e a UTFPR, não cumpriram as determinações do segundo quesito da NBC TSP 07.

O terceiro quesito faz menção à evidenciação das vidas úteis ou das taxas de depreciação utilizadas. Com relação a esse critério, o MCASP preconiza que a determinação da vida útil e das taxas de depreciação deve traduzir as expectativas de uso dos ativos, conforme as particularidades da gestão da entidade (BRASIL, 2018).

Adicionalmente, a NBC TSP 07 reitera que a divulgação dos métodos de depreciação adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação municia os usuários das demonstrações contábeis com informações que lhes permitem revisar as políticas endossadas pela administração e realizar mais facilmente comparações com outras entidades, visto que esses critérios são questões de julgamento (CFC, 2017b).

Como apontado pela Tabela 5, nenhuma universidade atendeu ao terceiro quesito. A Ufam, por exemplo, apenas publicou que a vida útil dos bens imóveis cadastrados no SPIUnet é estipulada com base em laudo de avaliação específica ou, na sua ausência, por parâmetros predefinidos pela Secretaria de Patrimônio da União (SPU). As demais instituições nada informaram a respeito.

Os aspectos inerentes aos procedimentos de depreciação no setor público, consoante ao apresentado na seção 2.3 deste trabalho, têm se tornado alvo frequente das investidas de pesquisadores da área. Esse movimento deve-se, nos últimos anos, aos desdobramentos oriundos da convergência às normas internacionais e, conseqüentemente, das novas exigências procedimentais.

Nesse contexto, as conclusões de Almeida *et al.* (2017) se assemelham ao observado nas 5 universidades examinadas, uma vez que, conquanto estas instituições já estejam depreciando seus bens imóveis, os procedimentos empregados ainda são insuficientes no que toca à evidenciação do patrimônio.

As pesquisas também demonstram interesse em compreender e revelar os embaraços envolvidos no processo. Os principais estão relacionados à incipiente qualificação profissional dos contadores, à ausência de sistemas de gestão patrimonial e à inutilização de informações do imobilizado para a tomada de decisão, este último aliado à carência de conhecimento no que tange ao potencial informativo que relatórios patrimoniais podem fornecer (COSTA; PEREIRA, 2019; VIANA *et al.*, 2013).

O quarto quesito refere-se à divulgação do valor contábil bruto e da depreciação acumulada, no início e no final do período, além das perdas por redução ao valor recuperável acumuladas. Esse foi o único quesito atendido simultaneamente por todas as universidades.

A alínea “(e)” do item 88 da NBC TSP 07 elenca uma série de quesitos, os quais receberam, na Tabela 5, numeração de 5 a 12. A referida alínea reclama a conciliação do valor contábil, no início e no final do período, de diversos eventos. Os eventos foram identificados separadamente na Tabela 5, porém serão analisados, conforme o caso, conjuntamente.

O quinto e o sexto quesitos demandam a conciliação das adições e alienações ocorridas no período. Constatou-se que nenhuma instituição analisada divulgou o movimento do saldo de bens imóveis. No entanto, de acordo com o balanço patrimonial e com as notas explicativas do imobilizado, todas as universidades apresentaram movimentação no saldo bruto da conta respectiva.

O sétimo quesito versa sobre aquisições por intermédio de combinações do setor público. Esse critério de divulgação não foi contemplado no estudo, dado que o evento anunciado por ele não se configura como operação usual das universidades.

Os quesitos oitavo, nono, décimo e décimo segundo abordam sobre aspectos afins à conciliação de aumentos ou reduções decorrentes de reavaliação, de perdas e reversão das perdas por redução ao valor recuperável e de variações cambiais líquidas provenientes da conversão das demonstrações contábeis.

Acerca da reavaliação, verificou-se que a UTFPR reconheceu, no ativo imobilizado, atualização monetária sobre o valor de um imóvel adquirido em 2015. Contudo, não foi divulgada a conciliação do valor contábil relativa ao aumento do saldo, contrariando, pois, o disposto no oitavo quesito. Quanto às demais universidades, não foi possível constatar a ocorrência de reavaliação, razão pela qual não se avaliou a evidenciação das informações correlatas, conforme a Tabela 5. Em relação à redução ao valor recuperável, notou-se que nenhuma universidade realizava o procedimento para os bens imóveis.

A observação relativa à reavaliação e à redução ao valor recuperável nas 5 universidades conflui com os resultados de Raminho e Colares (2016), visto que, em sua pesquisa, concluíram que apenas 22,67% das IFES analisadas executavam esses procedimentos.

O décimo primeiro quesito demanda a conciliação do saldo contábil de depreciação, a qual não foi apresentada por nenhuma universidade. Apesar de terem divulgado os saldos acumulados no início e no final do período, não demonstraram a movimentação ocorrida no exercício a que se referem as demonstrações contábeis.

O décimo terceiro quesito exige a evidenciação da existência e dos valores de restrições a ativos imobilizados oferecidos como garantia de obrigações. Esse quesito não foi apreciado pelo mesmo motivo do sétimo quesito.

O décimo quarto quesito intima a divulgação dos custos reconhecidos no valor contábil de item do ativo imobilizado durante a sua construção. Constatou-se que, embora tivesse ocorrido adição no saldo da conta de Bens Imóveis em Andamento das cinco universidades, nenhuma delas apresentou os custos adicionados aos itens em construção.

Finalmente, os dois últimos quesitos remetem, nesta ordem, à divulgação do valor dos compromissos contratuais oriundos da aquisição de imobilizados e do valor das indenizações de terceiros por itens do imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, perdidos ou abandonados. Partindo-se das premissas de que essas informações devem ser evidenciadas apenas se o fato correlacionado tiver ocorrido e que não se constatou indícios de ocorrência nas notas explicativas das cinco universidades, a divulgação dessas informações não foi avaliada.

De modo geral, os achados do presente trabalho não se distanciam substancialmente daqueles identificados em estudos anteriores. Em convergência com Martins e Peixe (2020), as universidades federais analisadas neste estudo ainda demonstram a existência de obstáculos que inibem a efetivação adequada dos procedimentos de evidenciação do ativo imobilizado, o que, aliados à possível imprecisão nos procedimentos de mensuração, como a depreciação, a reavaliação e o *impairment*, pode resultar na divulgação de valores que não condizem com a realidade.

As conclusões de Raminho e Colares (2016) também estabelecem uma relação de afinidade com as observações desta pesquisa, haja vista que as notas explicativas das cinco instituições não divulgaram todos os critérios contábeis atinentes ao ativo imobilizado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos últimos anos, a contabilidade pública brasileira tem experimentado um intenso processo de evolução, marcado por acontecimentos que, em conjunto, moldaram e continuam a delinear sua natureza. Esse desenvolvimento é fruto do envolvimento, da contribuição e do empenho de numerosos atores.

O avanço da CASP tem como um de seus esteios a convergência às normas internacionais – IPSAS, que têm colaborado para o movimento de resgate do caráter técnico-científico da contabilidade. Desde a recepção das IPSAS no Brasil, propiciada pela Portaria MF n. 184/2008, o entendimento de que o patrimônio é o objeto de estudo da contabilidade pública tem se tornado mais evidente.

A partir dessas renovações conceituais, a contabilidade pública, antes aprisionada aos ditames orçamentários, passou a ser enxergada como um instrumento capaz de gerir, de forma efetiva, o patrimônio público. Não obstante, salienta-se que não houve abandono às questões de natureza orçamentária, mas buscou-se restaurar a essência contábil nos registros patrimoniais.

Com a quebra desse paradigma, renasce a ideia de que a contabilidade pública é uma ferramenta que guarda a finalidade de apoiar a tomada de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. Assim, é de fundamental importância que todos os procedimentos que circundam a contabilidade, como a escrituração e a evidenciação, sejam diligentemente observados.

Nesse contexto, e, tendo em vista a relevância dos ativos imobilizados das universidades federais brasileiras, esta pesquisa objetivou coletar evidências sobre a aderência das informações divulgadas sobre Bens Imóveis nas demonstrações contábeis referentes ao exercício de 2020 dessas instituições, em relação aos critérios estipulados pelos itens 88 e 89 da NBC TSP 07.

Para atingir o propósito do estudo, foi selecionada uma amostra de cinco universidades federais, a qual contou com uma representante de cada região do país. O critério de seleção da amostra baseou-se no valor contábil líquido do ativo imobilizado.

Os resultados relacionados aos aspectos gerais da população da pesquisa indicaram que a Região Nordeste possui o maior número de universidades federais do Brasil, ao passo que a Região Centro-Oeste, o menor. Quanto ao saldo líquido de ativo imobilizado, a Região Sudeste detinha o maior saldo, seguida respectivamente pelas Regiões Nordeste,

Centro-Oeste, Sul e Norte. No Centro-Oeste, a UnB concentrou cerca de 71% do saldo líquido total da região.

Além disso, notou-se que a participação dos Bens Imóveis na composição do saldo do ativo imobilizado das universidades é elevada. Em todas as regiões do país, os Bens Imóveis corresponderam a mais de 75% do total do saldo. O Centro-Oeste foi a região que apresentou o maior percentual – 91,48%.

Ainda com relação aos Bens Imóveis, a UnB se destacou novamente, na medida em que aproximadamente 75% do montante total desse grupo da região Centro-Oeste procedeu desta universidade. Ademais, o saldo líquido de Bens Imóveis da UnB ultrapassou a soma conjunta dos imóveis da UFBA, da Ufam e da UTFPR.

No que concerne especificamente sobre as universidades analisadas, é válido ressaltar que a UnB, a UFBA, a Ufam e a UFRJ elaboraram notas explicativas e reservaram uma seção específica para tratar sobre os ativos imobilizados. De outra feita, a UTFPR, embora também tenha elaborado notas explicativas, apenas reportou, quanto ao imobilizado, o reconhecimento de atualização monetária de um imóvel adquirido em 2015. Todavia, a fim de contribuir para o alcance dos objetivos desta pesquisa, solicitou-se, por meio do portal Fala.BR, a composição do saldo do ativo imobilizado, a qual foi recebida e analisada.

Inicialmente, identificou-se que a conta de Bens Imóveis de Uso Especial foi responsável por uma fração expressiva na composição dos saldos de Bens Imóveis. A conta em questão constituiu, na UnB, mais de 99% do valor bruto registrado em Bens Imóveis; na UTFPR, 98%; na UFBA, quase 94%; na UFRJ, cerca de 92%; e, na Ufam, mais de 83%.

Quanto à formação do saldo de Bens Imóveis de Uso Especial, na UTFPR, na Ufam, na UFRJ e na UFBA, 100%, 99,99%, 85,95% e 75,21%, nesta ordem, corresponderam aos Imóveis de Uso Educacional. Na UnB, aproximadamente 54,5% foram representados pelos Terrenos e Glebas, dos quais se notabilizou o terreno referente ao Campus Darcy Ribeiro.

No que tange aos resultados pertinentes ao *disclosure*, verificou-se que somente três quesitos foram observados pelas universidades analisadas quando da divulgação de suas demonstrações contábeis. Destes três, apenas um se fez presente em todas as instituições, qual seja a evidenciação do valor contábil bruto, da depreciação e das perdas por redução ao valor recuperável acumuladas, no início e no final do período.

Os outros dois quesitos estão relacionados à divulgação dos critérios de mensuração empregados para determinar o valor contábil bruto e dos métodos de depreciação utilizados. O primeiro foi atendido pela Ufam e pela UFRJ, enquanto o segundo, apenas pela Ufam.

Alguns quesitos de evidenciação da NBC TSP 07 são exigidos somente na hipótese de ocorrência dos eventos por eles consignados, como os relativos à reavaliação. Nesse ponto, constatou-se que a UTFPR não atendeu as determinações do quesito referente à reavaliação – conciliação do valor contábil, no início e no final do período, demonstrando os aumentos e reduções decorrentes de reavaliações, uma vez que esta universidade realizou atualização monetária de um imóvel e não divulgou a conciliação do saldo.

Em suma, a análise das demonstrações contábeis das universidades federais selecionadas constatou que há ainda um hiato entre as exigências de divulgação consagradas na NBC TSP 07 e as informações que são evidenciadas de fato, em que pese o empreendimento de esforços nesse sentido.

Acentua-se que a adequada evidenciação do ativo imobilizado é uma atividade que envolve e depende da atuação de vários agentes, como os próprios contadores e os gestores do patrimônio. Assim, para além da cooperação mútua entre os departamentos, as entidades devem promover ações contínuas de capacitação de pessoal, as quais incluem o aprimoramento dos conhecimentos técnicos acerca das normas contábeis.

Diante do exposto, pode-se considerar que os objetivos propostos por este estudo foram alcançados, tendo em vista que as informações coletadas nas demonstrações contábeis sobre os Bens Imóveis das universidades analisadas permitiram identificar os quesitos de divulgação atendidos e os não atendidos, especificamente àqueles constantes dos itens 88 e 89 da NBC TSP 07. Além disso, também foi possível observar a composição dos Bens Imóveis e verificar os grupos de conta mais representativos.

Espera-se que, a partir deste trabalho, novas pesquisas conexas sejam desenvolvidas com vistas a ampliar o escopo do estudo sobre o ativo imobilizado das universidades federais, de maneira a contribuir progressivamente com a qualidade da informação reportada. O objetivo último consubstancia-se no intento de proporcionar transparência e efetivar a gestão do patrimônio público.

Por fim, sugere-se que pesquisas futuras investiguem, por intermédio de aplicação de questionários aos contadores e gestores patrimoniais das universidades federais, os atuais desafios presentes no cotidiano desses profissionais que impedem ou dificultam o cumprimento do processo de *disclosure* do ativo imobilizado. Também seriam de grande valia estudos que explorassem essa temática em outros órgãos e entidades do setor público.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, F. G. L. *et al.* Reavaliação e depreciação de ativos no setor público: o exemplo da Prefeitura de Caçador – SC, em 2014. **Revista Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 9, n. 2, p. 109-122, maio/ago. 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v9i2.50591>. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/50591/33428>. Acesso em: 6 jul. 2022.
- AMARAL, N. A. L.; BORBA, J. A. As Reavaliações de Ativos na Nova Contabilidade Pública: O Caso da Universidade Federal de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 11, n. 33, p. 35-50, ago./nov. 2012. DOI: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v11n33p35-50>. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1387/1276>. Acesso em: 28 abr. 2022.
- ANDRADE, N. A. **Contabilidade pública na gestão municipal: Métodos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- ARRUDA, D. G.; ARAÚJO, I. P. S. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- AUGUSTINHO, S. M.; OLIVEIRA, A. G. D.; GUIMARÃES, I. A. Disclosure e Accountability nas Demonstrações Contábeis Públicas como Instrumentos de Controle Social. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, v. 9, n. 2, p. 182-199, abr./jun. 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v9i2.1173>. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/1173/1053>. Acesso em: 5 abr. 2022.
- BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem objetiva e didática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2021.
- BORGES, A. **Impacto no ativo imobilizado em razão da convergência dos padrões internacionais de Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma pesquisa-ação na Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste**. Orientador: Anísio Candido Pereira. 2015. 83 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2015. Disponível em: <http://tede.fecap.br:8080/handle/tede/667>. Acesso em: 25 maio 2022.
- BRASIL. **Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm. Acesso em: 19 maio 2022.
- BRASIL. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep). **Censo da Educação Superior 2020: notas estatísticas**. Brasília, DF: Inep, 2022a. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/censo-da-educacao-superior/resultados>. Acesso em: 2 jun. 2022.
- BRASIL. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep). **Sinopse Estatística da Educação Superior 2020**. Brasília, DF: Inep, 2022b. Disponível em:

<https://www.gov.br/inep/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/sinopses-estatisticas/educacao-superior-graduacao>. Acesso em: 2 jun. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 19 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 24 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Educação. **Cadastro Nacional de Cursos e Instituições de Educação Superior – Cadastro e-Mec**. [S. l.]: Ministério da Educação, 2022c. Disponível em: <https://emec.mec.gov.br/>. Acesso em: 14 jul. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria do Patrimônio da União. Portaria Conjunta nº 703, de 10 de dezembro de 2014. Dispõe sobre procedimentos e requisitos gerais para mensuração, atualização, reavaliação e depreciação dos bens imóveis da União, autarquias, e fundações públicas federais. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 151, n. 246, p. 172-173, 19 dez. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8ª. ed. [S. l.]: Ministério da Fazenda, 18 dez. 2018. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>. Acesso em: 16 fev. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Anexo à Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, que dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 152, n. 186, p. 24, 29 set. 2015b.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis, aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 150, n. 226, p. 20, 21 nov. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 152, n. 186, p. 24, 29 set. 2015a.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 229, de 21 de junho de 2016**. Estabelece, com amparo nos arts. 163 e 165, § 9º, da Constituição Federal, normas gerais sobre

planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; e revoga a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2088990>. Acesso em: 26 maio 2022.

CALDAS, Fernanda. Fazendas experimentais: um espaço essencial para a pesquisa, ensino e extensão na UFBA. **Edgardigital**, 13 maio 2022. Disponível em: <https://www.edgardigital.ufba.br/?p=24044>. Acesso em: 28 jul. 2022.

CAMPOS, S. M. C. Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público. **In: LIMA, D. V. Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público. Prefácio.** São Paulo: Atlas, 2018.

CARNEIRO, J. D. Palavra do Presidente. *In: INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público.* New York: IFAC, 2010. Tradução: CFC. Disponível em: https://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/NormasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf. Acesso em: 26 maio 2022.

CARVALHO, R. M. F.; LIMA, D. V.; FERREIRA, L. O. G. Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. **Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 62-81, jul./set. 2012. DOI: <https://doi.org/10.4270/ruc.2012322>. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2652>. Acesso em: 5 jul. 2022.

COELHO, I. Contabilidade pública brasileira: cenário de inovações e de modernização. **Conselho Federal de Contabilidade**, [s. l.], 12 jul. 2021. Disponível em: <https://cfc.org.br/destaque/contabilidade-publica-brasileira-cenario-de-inovacoes-e-de-modernizacao/>. Acesso em: 31 maio 2022.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2). **Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.** Brasília, DF: CPC, 1 nov. 2019. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em: 8 jun. 2022.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 27. **Ativo Imobilizado.** Brasília, DF: CPC, 26 jun. 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=58>. Acesso em: 8 jun. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Conselho Federal de Contabilidade.** [S. l.]: CFC, 6 abr. 2017a. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/area-publica/o-ga-nbctsp/>. Acesso em: 15 fev. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 16.6 (R1), de 24 de outubro de 2014.** Altera a NBC T 16.6 que dispõe sobre demonstrações contábeis. Brasília, DF: CFC, 24 out. 2014. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/legislacao/tipolegis/nbct1606r01.pdf. Acesso em: 6 abr. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016.** Aprova a NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, DF: CFC, 23 set. 2016. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=N BCTSPEC.doc. Acesso em: 8 jun. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 07, de 22 de setembro de 2017.** Aprova a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado. Brasília, DF: CFC, 22 set. 2017b. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTSP07&arquivo=N BCTSP07.docx. Acesso em: 8 jun. 2022.

COSTA, A. J. B. *Harmonization of IPSAS in Latin America: which stage is the Brazilian Public Sector Accounting in?*, [s. l.], [2019].

COSTA, C. L. O.; PEREIRA, N. C. F. D. A depreciação na nova contabilidade pública: uma análise em órgãos públicos do estado de Minas Gerais. **Revista de contabilidade e gestão contemporânea**, Niterói, v. 2, n. 1, p. 38-50, jan./jun. 2019. Disponível em: <https://periodicos.uff.br/rcgc/article/view/28224>. Acesso em: 5 jul. 2022.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 1, p. 183-206, jan./fev. 2014. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122014000100008>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/DjbnCWNVJyXBPxVtQ6z3J8s/?lang=pt>. Acesso em: 25 maio 2022.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público.** New York: IFAC, 2010. Tradução: CFC. Disponível em: https://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/Nornas InternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf. Acesso em: 26 maio 2022.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LIMA, D. V. **Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público.** São Paulo: Atlas, 2018.

LIMA, R. L.; LIMA, D. V. *Brazil's experience in IPSAS implementation.* **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v.16, n. 38, p. 166-184, jan./mar. 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2019v16n38p166>. Acesso em: 20 set. 2022.

LINO, A. F. **Reforma da contabilidade pública e os Tribunais de Contas.** Orientador: André Carlos Busanelli de Aquino. 2015. 147 f. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Universidade de São Paulo – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Ribeirão Preto, 2015. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-06102015-163641/pt-br.php>. Acesso em: 6 jul. 2022.

MARTINS, A. D.; PEIXE, B. C. S. Percepção dos procedimentos de mensuração do Ativo Imobilizado nas instituições públicas de ensino superior. **CAFI - Contabilidade, Atuária, Finanças & Contabilidade**, [s. l.], v. 4, n. 1, p. 74-93, 2020. DOI: <https://doi.org/10.23925/cafi.v4i1.49779>. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/CAFI/article/view/49779>. Acesso em: 6 jul. 2022.

MAYER, A. P. C. *et al.* Controle Patrimonial de Bens Imóveis com base nas Dimensões de Governança Pública estabelecidos pela Organização International Federation of Accountants (IFAC): Um estudo de caso na UFSM. **Práticas de Administração Pública**, [S. I.], v. 1, n. 2, p. 17-30, maio/ago. 2017. DOI: <https://doi.org/10.5902/2526629226006>. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/pap/article/view/26006/16680>. Acesso em: 28 abr. 2022.

NASCIMENTO, H. V.; BOTELHO, D. R.; LIMA, D. V. Convergência às normas internacionais de contabilidade governamental: análise e comparação das estruturas das normas brasileiras atuais e propostas. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 5, n. 2, p. 21-42, abr./jun. 2011. DOI: <https://doi.org/10.34629/ric.v5i2.21-42>. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7926>. Acesso em: 18 maio 2022.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração pública. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

RAMINHO, A. H.; COLARES, A. C. V. *Disclosure* da informação contábil na gestão patrimonial dos bens móveis das instituições públicas de ensino superior federais brasileiras. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 16, n. 33, p. 113-127, maio/ago. 2016. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/56909>. Acesso em: 6 jul. 2022.

REIS, H. C.; MACHADO JR, J. T. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 33. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ROSA, W. C. L.; ROSA, M. P.; SOARES JÚNIOR, R. P. A Mensuração do Patrimônio Cultural nas Instituições Públicas Brasileiras: Um Estudo de Casos Múltiplos nas Universidades Federais do Estado do Rio de Janeiro. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 76, p. 16-27, set./dez. 2019. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/56586/a-mensuracao-do-patrimonio-cultural-nas-instituicoes-publicas-brasileiras--um-estudo-de-casos-multiplos-nas-universidades-federais-do-estado-do-rio-de-janeiro->. Acesso em: 6 jul. 2022.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **História do Tesouro Nacional**. [S. l.]: STN, 17 fev. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/historia-do-tesouro-nacional>. Acesso em: 18 maio 2022.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Tesouro Nacional Transparente**. [S. l.]: STN, 8 nov. 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>. Acesso em: 15 fev. 2022.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/ IFAC/CFC). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SONCIN, M. S. N.; HORTA, R. A. M.; ALVES, F. J. S. Os impactos no ativo imobilizado da Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF) e suas decorrências para o controle gerencial institucional a partir da implantação da portaria conjunta SPU-STN N. 703/2014. **Foco**, [s. l.], v. 10, n. 1, p. 158-177, jan./abr. 2017. DOI: <https://doi.org/10.21902/jbslawrev.%20foco.v10i1.179>. Disponível em: <https://revistafoco.emnuvens.com.br/foco/article/view/179/pdf>. Acesso em: 7 abr. 2022.

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB). Decanato de Administração. **Demonstrações Contábeis da Universidade de Brasília 2020**. Brasília, DF, 2021a. Disponível em: https://daf.unb.br/index.php?option=com_phocadownload&view=category&id=193&Itemid=708. Acesso em: 20 jan. 2022.

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB). Decanato de Planejamento, Orçamento e Avaliação Institucional. **Relatório de Gestão 2020**. Brasília, DF, 2021b. Disponível em: https://www.dpo.unb.br/index.php?option=com_content&view=article&id=46&Itemid=816. Acesso em: 28 jul. 2022.

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA (UFBA). Pró-Reitoria de Administração. Coordenação de Contabilidade e Finanças. **Relatório Contábil 2020: Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas**. [S. l.], [2021a]. Disponível em: <https://proplan.ufba.br/relatorio-de-gestao-2020>. Acesso em: 20 jan. 2022.

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA (UFBA). Pró-Reitoria de Planejamento e Orçamento. **Relatório de Gestão: exercício 2020**. Salvador, 2021b. Disponível em: <https://transparencia.ufba.br/relatorio-de-gestao-ufba-2020>. Acesso em: 28 jul. 2022.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO (UFMT). Gerência de Planejamento. **Relatório de Gestão e Prestação de Contas da Universidade Federal de Mato Grosso 2020**. [S. l.], [2021]. Disponível em: https://ufmt.br/pro-reitoria/proplan/pagina/orcamento/894#top_page. Acesso em: 20 jan. 2022.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS (UFAM). **História**. [S. l.]: UFAM, [201-?]. Disponível em: <https://ufam.edu.br/historia.html>. Acesso em: 29 jul. 2022.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS (UFAM). Pró-Reitoria de Administração e Finanças. **Divulgação de Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis e seus Anexos**. [S. l.], [2021a]. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1H-tTCR2g4k9OkFE1vrYIOLxeLPzg9TjH/view>. Acesso em: 20 jan. 2022.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS (UFAM). Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional. Departamento de Planejamento Estratégico. **Relatório de Gestão 2020**. Manaus, 2021b. Disponível em: <https://www.ft.ufam.edu.br/ultimas-noticias/238-ufam-publica-relatorio-de-gestao-2020.html>. Acesso em: 29 jul. 2022.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (UFRJ). Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Finanças. **Prestação de Contas Ordinárias Anual: Relatório de Gestão**

do Exercício de 2020. Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: <https://planejamento.ufrj.br/relatorio-de-gestao/>. Acesso em: 20 jan. 2022.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (UFRJ). **Sobre a UFRJ.** Rio de Janeiro, RJ: UFRJ, c2022. Disponível em: <https://ufrj.br/a-ufrj/sobre-a-ufrj/>. Acesso em: 28 jul. 2022.

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ (UTFPR). Diretoria de Comunicação. **Relatório de Gestão 2020.** [S. l.], 2021. Disponível em: http://www.utfpr.edu.br/documentos/reitoria/documentos-institucionais/prestacao-de-contas/rg_2020_final_jun21.pdf/view. Acesso em: 28 jul. 2022.

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ (UTFPR). Reitoria. Pró-Reitoria de Planejamento e Administração. Diretoria de Orçamento, Finanças e Contabilidade. **Resposta Acesso à Informação 23546.018565/2022-03.** Curitiba, 30 mar. 2022.

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ (UTFPR). **Sobre a UTFPR.** [S. l.]: UTFPR, 2017. Disponível em: <http://portal.utfpr.edu.br/institucional/sobre-a-utfpr-1>. Acesso em: 28 jul. 2022.

VIANA, C. C. *et al.* Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 10, n. 20, p. 113-138, maio/ago. 2013. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2013v10n20p113>. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2013v10n20p113>. Acesso em: 5 jul 2022.

**APÊNDICE A – Saldos do ativo imobilizado das universidades federais brasileiras em
31 de dezembro de 2020**

Ψ	θ										
R	U	UF	SBBM	DABM	RVRABM	SLBM	SBBI	DABI	SLBI	TAI	
α	CO	UnB	DF	461.201	(168.230)	-	292.971	7.056.840	(82.019)	6.974.821	7.267.792
	CO	UFG	GO	343.666	(128.380)	(83)	215.203	1.268.843	(11.732)	1.257.110	1.472.313
	CO	UFMT	MT	217.188	(76.527)	-	140.661	662.041	(17.531)	644.510	785.171
	CO	UFMS	MS	184.990	(66.619)	-	118.371	253.016	(9.612)	243.405	361.775
	CO	UFGD	MS	111.524	(10.731)	-	100.793	222.599	(1.464)	221.135	321.929
	CO	UFCat	GO	1.263	(46)	-	1.217	-	-	-	1.217
	CO	UFJ	GO	259	(2)	-	257	-	-	-	257
β	CO	UFR	MT								
α	ND	UFBA	BA	399.087	(30.079)	-	369.008	3.128.875	(8.545)	3.120.330	3.489.339
	ND	UFRN	RN	563.854	(263.702)	-	300.152	1.247.279	(59.609)	1.187.669	1.487.821
	ND	UFPI	PI	211.229	(1.301)	-	209.928	1.141.500	(17.955)	1.123.545	1.333.473
	ND	UFPE	PE	433.717	(243.022)	-	190.695	1.143.554	(6.626)	1.136.928	1.327.623
	ND	UFC	CE	340.583	(96.926)	-	243.658	802.916	(18.054)	784.861	1.028.519
	ND	Ufersa	RN	100.952	(49.014)	-	51.938	944.338	(3.753)	940.586	992.524
	ND	UFS	SE	202.978	(68.938)	-	134.040	666.900	(14.548)	652.351	786.391
	ND	UFMA	MA	251.071	(80.064)	-	171.007	627.342	(16.824)	610.518	781.525
	ND	Ufal	AL	127.414	(45.137)	-	82.277	616.822	(4.339)	612.483	694.760
	ND	UFPB	PB	292.670	-	-	292.670	370.275	(12.164)	358.111	650.781
	ND	UFRPE	PE	172.698	(61.663)	-	111.035	524.366	(6.271)	518.095	629.130
	ND	Univasf	PE/BA/PI	117.193	(47.744)	-	69.449	345.080	(685)	344.394	413.843
	ND	UFRB	BA	103.118	(64.106)	-	39.012	280.981	(17.475)	263.506	302.518
	ND	UFCG	PB	175.491	(57.683)	-	117.807	153.489	(2.391)	151.097	268.904
	ND	UFSB	BA	26.826	-	-	26.826	178.394	(0)	178.394	205.220
	ND	Ufob	BA	23.851	-	-	23.851	106.244	(791)	105.453	129.304
	ND	Unilab	CE/BA	38.456	(17.201)	-	21.255	94.543	-	94.543	115.799
	ND	UFCA	CE	27.791	(8.770)	-	19.020	76.370	(443)	75.926	94.947
β	ND	Ufape	PE								
β	ND	UFDPAr	PI								
α	NO	Ufam	AM	190.550	(68)	-	190.482	1.769.381	(8.787)	1.760.594	1.951.076
	NO	UFPA	PA	402.659	(209.742)	-	192.917	1.312.373	(14.220)	1.298.153	1.491.070
	NO	Ufra	PA	118.376	(51.514)	-	66.862	861.163	(5.587)	855.576	922.438
	NO	Unifap	AP	73.264	(16.283)	-	56.981	586.244	(74.382)	511.861	568.843
	NO	UFT	TO	135.798	(61.252)	-	74.546	429.274	(2.372)	426.902	501.448
	NO	Ufac	AC	107.793	-	-	107.793	230.416	(7.089)	223.327	331.121
	NO	UFRR	RR	93.690	-	-	93.690	165.562	(5)	165.557	259.246
	NO	Unifesspa	PA	50.378	(18.180)	-	32.198	199.042	(63)	198.979	231.177
	NO	Unir	RO	66.085	(40.302)	-	25.784	193.465	(3.476)	189.989	215.772
	NO	Ufopa	PA	89.520	(30.496)	-	59.025	128.852	(2)	128.850	187.875
β	NO	UFNT	TO								
α	SD	UFRJ	RJ	663.675	(52)	-	663.624	4.104.488	(11.401)	4.093.088	4.756.711
	SD	UFF	RJ	346.832	(20.799)	-	326.033	1.358.553	(5.450)	1.353.104	1.679.137
	SD	UFMG	MG	593.748	(133.779)	-	459.969	1.202.941	(4.321)	1.198.619	1.658.588
	SD	Unifesp	SP	445.514	(113.950)	-	331.565	1.255.465	(7.736)	1.247.729	1.579.294
	SD	UFV	MG	166.436	(53.890)	-	112.546	1.128.354	(9.662)	1.118.692	1.231.239
	SD	Ufop	MG	121.073	(33.132)	-	87.942	1.117.033	(8.864)	1.108.169	1.196.111
	SD	UFJF	MG	224.571	(87.583)	-	136.988	753.876	(16.265)	737.612	874.600

SD	UFABC	SP	220.982	(1.599)	-	219.383	596.956	-	596.956	816.339
SD	UFSJ	MG	112.412	(44.824)	-	67.588	746.809	(1.063)	745.746	813.334
SD	UFRRJ	RJ	118.918	(21)	-	118.897	666.805	(1.523)	665.282	784.179
SD	UFSCar	SP	251.275	(73.943)	-	177.331	592.393	(863)	591.530	768.861
SD	Ufes	ES	309.194	(118.651)	-	190.543	477.129	(1.079)	476.049	666.592
SD	UFU	MG	342.946	(160.655)	-	182.291	527.847	(55.512)	472.335	654.626
SD	Ufla	MG	158.485	(77.122)	-	81.363	468.407	(2.014)	466.393	547.756
SD	UFVJM	MG	128.363	(71.274)	-	57.089	357.448	(9.874)	347.574	404.663
SD	Unifei	MG	113.731	(56.159)	-	57.572	299.658	(1.442)	298.216	355.788
SD	UFTM	MG	149.883	(54.502)	-	95.381	233.808	(6.545)	227.263	322.644
SD	Unifal-MG	MG	77.851	(32.184)	(292)	45.375	258.348	(2.076)	256.272	301.648
SD	Unirio	RJ	145.204	(12.820)	-	132.384	176.469	(13.337)	163.132	295.516
α S	UTFPR	PR	232.106	(101.850)	-	130.256	1.198.931	(8.916)	1.190.015	1.320.271
S	UFPR	PR	437.562	(179.758)	-	257.805	1.050.077	(28.762)	1.021.315	1.279.120
S	UFSC	SC	397.790	(48.234)	-	349.556	694.122	(54.334)	639.789	989.345
S	UFSM	RS	231.044	(49.215)	-	181.828	710.207	(11.865)	698.341	880.170
S	UFPel	RS	173.142	(14.136)	-	159.006	511.871	(7.127)	504.744	663.749
S	UFRGS	RS	508.721	(171.082)	-	337.639	215.988	(2.238)	213.750	551.389
S	FURG	RS	161.642	(45.815)	-	115.827	423.821	(17.731)	406.090	521.917
S	UFFS	SC/PR/RS	102.680	(48.214)	-	54.466	403.156	(3.721)	399.435	453.901
S	Unipampa	RS	148.606	(92.200)	-	56.406	308.564	(7.077)	301.487	357.893
S	Unila	PR	73.816	(30.294)	-	43.522	159.548	(5)	159.543	203.065
S	UFCSPA	RS	57.654	(26.533)	-	31.121	151.778	(2.467)	149.312	180.433

Tickmarks

- Ψ** Elaboração própria
- θ** Conforme as demonstrações contábeis
- α** Universidade federal selecionada na pesquisa
- β** Demonstrações contábeis não encontradas

Legenda

- R** Região
- U** Universidade
- UF** Unidade da Federação
- SBBM** Saldo Bruto de Bens Móveis
- DABM** Depreciação Acumulada de Bens Móveis
- RVRABM** Redução ao Valor Recuperável Acumulada de Bens Móveis
- SLBM** Saldo Líquido de Bens Móveis
- SBBI** Saldo Bruto de Bens Imóveis
- DABI** Depreciação Acumulada de Bens Imóveis
- SLBI** Saldo Líquido de Bens Imóveis
- TAI** Total do Ativo Imobilizado
- CO** Centro-Oeste
- ND** Nordeste
- NO** Norte
- SD** Sudeste
- S** Sul

Fonte: Elaboração própria.