



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE**

**E SECRETARIADO – FEAACS**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JULIANA SOARES MOREIRA**

**CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA: UM ESTUDO DO  
IMOBILIZADO E INTANGÍVEL NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS  
BRASILEIRAS**

Orientadora: Prof. Dra. Denise Maria Moreira  
Chagas Corrêa

**FORTALEZA**

**2014**

JULIANA SOARES MOREIRA

CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA: UM ESTUDO DO IMOBILIZADO  
E INTANGÍVEL NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Artigo apresentado ao Curso de Ciências  
Contábeis do Departamento de Contabilidade  
da Universidade Federal do Ceará

Orientadora: Prof. Dra. Denise Maria Moreira  
Chagas Corrêa

FORTALEZA

2014

# CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA: UM ESTUDO DO IMOBILIZADO E INTANGÍVEL NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Juliana Soares Moreira  
Prof. Dra. Denise Maria Moreira Chagas Corrêa

## RESUMO

A convergência contábil no setor público tornou-se obrigatória para fortalecer a contabilidade do setor, principalmente com relação ao patrimônio destas entidades. Assim, esta pesquisa tem como objetivo geral investigar o estágio da efetividade da convergência concernente ao Imobilizado e Intangível no âmbito das universidades federais. Esta pesquisa tem uma abordagem predominantemente qualitativa e descritiva e, como métodos de procedimentos, utiliza pesquisa bibliográfica e documental. Foram selecionados 10 critérios para exame da efetividade desta convergência. Os dados foram coletados por meio de um questionário enviado pelo Portal da Transparência para todas as universidades federais. Os resultados revelaram que o estágio de convergência dos critérios examinados encontra-se em apenas 51%, inobstante o dever de observância obrigatória desde 2011. Assim é possível afirmar que ainda há um longo caminho para a efetividade da convergência inerente ao Imobilizado e Intangível, no âmbito das universidades federais, considerando os critérios analisados.

**Palavras-chave:** Convergência Contábil. Setor Público. Depreciação. Amortização. Exaustão

## 1 INTRODUÇÃO

O Brasil encontra-se em processo de convergência com as normas internacionais de contabilidade no setor público e privado, devido às diversas transformações no cenário mundial. Para promover tais mudanças, o setor público adotou uma harmonização através da Portaria nº 184/08 publicada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre os procedimentos, práticas e divulgação das demonstrações contábeis convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Tal portaria ressalta que é necessária e importante a convergência das práticas contábeis no setor público, pois isso refletirá a cada ente público em informações contábeis transparentes e comparáveis.

Esse novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público foi implementado com o objetivo de fortalecer a contabilidade do setor, principalmente com relação ao patrimônio público da entidade estatal. Dentre essas mudanças enumera-se a ênfase ao princípio contábil da competência. No que concerne aos registros das despesas de depreciação, amortização e exaustão dos bens públicos, até então facultativo, tornou-se de observância obrigatória, consoante o Conselho Federal de Contabilidade (2008) através da publicação da NBC T 16.9 que define critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização, exaustão.

A amortização corresponde à perda ou extinção do valor do capital aplicado no desenvolvimento ou aquisição de direitos e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis dentro de um prazo limitado. A exaustão representa o reconhecimento de parcela dos recursos minerais ou florestais explorados em determinado período de tempo (FAVERO et al., 2007). A depreciação é a medida usada, pela contabilidade, para quantificar o desgaste do imobilizado (SANTOS et al., 2007).

Graciliano e Fialho (2012) ressaltam que a aplicação dos procedimentos para os registros da depreciação, amortização e exaustão nas entidades públicas são de fundamental

importância para a correta evidenciação do patrimônio público, e que o não registro delas afetam a análise das demonstrações contábeis, pois trazem informações distorcidas e inadequadas. Assim os registros das perdas de valores nos imobilizados e intangíveis permitem maior transparência das informações e evita a superavaliação dos ativos, proporcionando um efetivo controle social nas contas públicas, refletindo na qualidade da tomada de decisão.

As universidades federais não realizam comercialização de bens ou serviços, de forma que não possuem créditos decorrentes dessas atividades. Além disso, salvo os estoques de materiais que não são de consumo imediato tendem a ter estoques mínimos, sob este enfoque, os ativos de natureza permanente passam a ser de maior relevância no âmbito destas instituições.

Assim, esta pesquisa busca uma resposta à seguinte questão: Qual o estágio da convergência da contabilidade do ativo imobilizado e intangível nas Universidades Federais Brasileiras?

Diante disso, o objetivo geral deste trabalho é investigar o estágio da convergência da contabilidade do ativo imobilizado e intangível nas Universidades Federais Brasileiras. Para o alcance do objetivo geral, tem-se os seguintes objetivos específicos: i) descrever os aspectos de ordem conceitual e as fontes normativas concernentes ao Imobilizado e Intangível; ii) investigar se os registros das despesas de depreciação, amortização e exaustão são realizados em consonância com as normas vigentes e iii) investigar o grau de convergência das universidades federais, por região.

Assim, considerando as recentes mudanças na contabilidade pública, no que concerne aos registros das despesas com depreciação, amortização e exaustão, e o fato de que há poucas pesquisas demonstrando o estágio da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, seus impactos e benefícios, faz-se necessária a pesquisa, esperando-se que esta traga contribuições para o meio acadêmico.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO E LEGAL**

Esta seção contém os principais conceitos que serviram como base para o entendimento desse estudo.

### **2.1 Evolução Histórica do processo da Convergência aplicada ao Setor Público**

A convergência da contabilidade no setor público faz-se necessária diante das diversas transformações no cenário econômico nos últimos anos. Segundo Lima e Castro (2007), a adesão aos padrões e as normas internacionais garantem o fortalecimento da transparência fiscal na gestão dos recursos públicos.

O primeiro marco da contabilidade pública foi a Lei nº 4.320/64, esta lei estabeleceu regras na administração pública, trouxe um enfoque orçamentário, levando a contabilidade pública a ser essencialmente orçamentária, por muito tempo, a contabilidade pública se utilizou dos conceitos rígidos dessa lei. Com o objetivo de convergir as práticas da contabilidade pública aos padrões internacionais, foi editada a Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda, ressaltando “Que a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos”. Além de reforçar a importância da padronização, a mesma portaria em seu art. 1 determina à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a responsabilidade do desenvolvimento de ações para tais mudanças. em decorrência disso, a STN publicou o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que atualmente em sua 5ª edição, através da Portaria STN/SOF nº 437/2012, ele aborda os aspectos orçamentário, patrimonial e fiscal da contabilidade pública.

Pautado no que dispõe a mencionada portaria, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou em 2008 as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Essas normas são editadas pelo Comitê do Setor Público da Federação Internacional dos Contadores (IFAC) representado no Brasil pelo CFC, que as emite mediante adaptação.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público vêm conferir e acrescentar à contabilidade aplicada na Administração Pública Federal maior dinamismo e transparência no trato com o patrimônio público (PASSOS, 2012). Com a emissão das NBCASP, a contabilidade pública passou a ter uma nova abordagem, a denominada Contabilidade Patrimonial, com enfoque no patrimônio público, que segundo Nascimento (2008) traz benefícios macroeconômicos, microeconômicos e institucionais, apresentando dados mais próximos da realidade e refletindo no comportamento dos diversos atores econômicos.

Outras vantagens da adoção das NBCASP, afirma Bertulino et al. (2012) que essas normas trazem uma aproximação dos métodos da contabilidade do setor público com o setor privado, tendo em vista que o setor privado já está adequado com a padronização internacional através da adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS). O mesmo autor aponta que as alterações trazidas pelas normas demonstram a correta observância aos Princípios de Contabilidade, causando uma mudança estrutural na Contabilidade do Setor Público e evidenciando a prevalência da essência sobre a forma, característica da Ciência Contábil. Além disso, a adesão das referidas normas melhora o nível de compreensão das demonstrações contábeis junto aos usuários da informação contábil, permitindo maior controle social.

Dentre as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, a NBC T 16.9 destaca-se por ser uma das principais alterações, uma vez que põe em foco o valor do patrimônio público, aprimorando o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de atos e fatos administrativos.

O Quadro 1 a seguir traz a evolução histórica das normas inerentes à convergência no Setor Público aplicável à administração pública federal.

Quadro 1: Evolução Histórica da Convergência da Contabilidade Pública

Data	Normas	Registro da Despesa com Depreciação, Amortização e Exaustão
17/03/1964	Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.	Facultativo
25/08/2008	Portaria nº. 184, do Ministério da Fazenda. (Dispõe sobre diretrizes gerais inerentes à convergência no âmbito do Setor público)	Não focou de forma específica sobre isso
14/10/2008	Portaria Conjunta STN/SOF nº3, aprovou a 1ª edição do MCASP (obrigatório em 2009).	Obrigatório
21/11/2008	Resolução nº 1.136 aprovou a NBC T 16.9.	Obrigatório
06/08/2009	Portaria Conjunta STN/SOF nº 467, aprovou a 2ª edição do MCASP (adoção facultativa em 2010 e obrigatória a partir de 2011).	Obrigatório
30/11/2010	Portaria Conjunta STN/SOF nº 664, aprovou a 3ª edição do MCASP (obrigatório em 2011).	Obrigatório
20/06/2011	Portaria Conjunta STN/SOF nº 406, aprovou a 4ª edição do MCASP (obrigatório em 2012).	Obrigatório
14/12/2011	Portaria STN nº 828 (Alterou a Portaria Conjunta STN/SOF nº 406, entre outras coisas. Prevê a implantação gradual dos procedimentos inerentes à convergência a partir do exercício de 2012 e integralmente até o final do exercício de 2014, salvo na existência de legislação específica emanada pelos órgãos de controle que antecipe este prazo)	Obrigatório
12/07/2012	Portaria Conjunta STN/SOF nº 437, aprovou a 5ª edição do MCASP (obrigatório em 2013).	Obrigatório

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos normativos consultados

À luz do Quadro 1, pode-se perceber que a contabilidade pública utilizou por mais de quarenta anos a Lei nº 4.320/64, estando as contabilizações em desarmonia com os princípios

contábeis, já que esta lei tem enfoque orçamentário e faculta o registro da despesa com depreciação, amortização e exaustão. Apenas a partir de 2008 foram tomadas ações para tal convergência, entretanto, considerando a Portaria STN nº 828/2011, consoante a qual os procedimentos inerentes à convergência nos moldes ali mencionados são aplicáveis a partir de 2012, de forma gradual e integralmente, até o final do exercício de 2014, salvo disposição em contrário por parte dos órgãos de controle. Assim, observa-se que a convergência da contabilidade pública é um processo complexo, pois envolve muitas mudanças, e leva um tempo considerável até que todos os entes públicos consigam implantá-la integralmente.

## **2.2 Imobilizado e Intangível**

O patrimônio público é formado pelos bens e direitos, tangíveis ou intangíveis, monetários ou não, que foram adquiridos, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, capazes de gerar fluxos de benefícios no presente ou futuro, conforme a Secretaria do Tesouro Nacional (2012), ou seja, estes são os bens imobilizados e intangíveis, que estão sujeitos à depreciação, à amortização e à exaustão.

O CFC (2011) define o ativo imobilizado como um item tangível que é mantido para o uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços em que se espera utilizar por mais de um período, sendo um ativo de natureza permanente. A mesma norma estabelece, na contabilização desse ativo, o seu reconhecimento pela determinação de seu valor contábil e seus respectivos valores de depreciação.

Favero et al. (2007, p. 47) afirma:

Estão sujeitos à depreciação todos os bens físicos objeto de desgaste pelo uso, por causas naturais ou obsolescência normal, tais como: móveis, máquinas, equipamentos, instalações, veículos, edifícios, construções, benfeitorias, projetos florestais destinados à exploração de frutos.

Ou seja, os bens submetidos à depreciação são os ativos imobilizados, exceto os bens móveis de natureza cultural, bens de uso comum com vida útil indeterminada, animais para exposição e terrenos rurais e urbanos, devendo-se sempre observar as condições de propriedade e uso do bem, que são os fatores que provocam os efeitos econômicos expressos pela depreciação. Já os bens imobilizados sujeitos à exaustão são aqueles cujo objeto sejam os recursos minerais e florestais.

O ativo intangível, segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (2012), é definido como um ativo não monetário identificável, um bem incorpóreo controlado pela entidade que tenha capacidade de geração de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, e este está sujeito à amortização. A mesma secretaria afirma que os intangíveis podem ser reconhecidos de três formas: por aquisição separada, que contempla o preço pago pelo ativo intangível, o qual reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros ou serviços fluírem a favor da entidade; por geração interna que são os gastos relativos a projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento, adquiridos em separado e reconhecidos como ativo intangível e pela aquisição por meio de transações sem contraprestação, que se dá quando outra entidade do setor público transfere ativos intangíveis a outra entidade em uma transação sem contra prestação, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, etc.

Para que um ativo possa ser reconhecido, devem ser considerados alguns fatores para estimar a vida útil econômica de um ativo, que conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2008) são: a capacidade de geração de benefícios futuros; o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; a obsolescência tecnológica e os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo. Assim, um ativo deverá ser reconhecido no

patrimônio público quando os benefícios futuros forem prováveis e o seu valor for determinado com bases confiáveis.

Nos ativos imobilizados e intangíveis, vários procedimentos devem ser considerados previamente à depreciação, à amortização e à exaustão como a contabilização da redução do seu valor recuperável, a reavaliação e a determinação da vida útil e do valor residual consoante à macrofunção 020330 do Manual do SIAFI. Esses procedimentos ajustam o valor do bem para o cálculo da depreciação, da amortização e da exaustão atualizando o valor contábil do bem.

A macrofunção citada anteriormente demonstra também obediência ao princípio da competência, pois instrui os procedimentos quanto aos instrumentos de depreciação, de amortização e de exaustão que devem ser aplicados nos bens colocados em condições de uso a partir de janeiro de 2010, já que estes já apresentam uma base monetária confiável, não sendo necessário serem submetidos ao procedimento do teste de recuperabilidade. A mesma determina que para períodos anteriores, quando não eram praticados os registros da despesa de depreciação, de amortização e de exaustão, os registros referentes devem ser contabilizados em ajustes de exercícios anteriores.

### **2.3 Depreciação, Amortização e Exaustão**

O regime contábil aplicado no setor público era previsto pela Lei 4.320/64, art.35, determinando que pertencem ao exercício financeiro as receitas arrecadas e as despesas legalmente empenhas, ou seja, as receitas são reconhecidas pelo regime de caixa e as despesas pela competência, sendo frontalmente contra o princípio contábil da competência.

A Resolução nº1367/11do Conselho Federal de Contabilidade define o princípio da competência, que dispõe que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado de uma entidade no período em que ocorrerem independente do pagamento ou recebimento, e também determina que esse princípio aplica-se integralmente ao setor público. Portanto, esse princípio permite a confrontação entre receitas e despesas.

Segundo Nascimento (2008), a aplicação desse princípio contábil reflete na situação patrimonial, na apuração do resultado do exercício e nas demonstrações contábeis, que apresentam informações sobre transações passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa, sobre as obrigações de pagamento no futuro e sobre os recursos que serão recebidos no futuro. Essas informações são muito úteis na tomada de decisão pelos usuários.

E Viana et al. (2013) reforça que o registro das mesmas pelo princípio da competência fornece uma melhor estimativa da situação patrimonial da entidade, permitindo um maior controle contábil e patrimonial dos bens imobilizados. Assim, pode-se concluir que as normas brasileiras aplicadas à contabilidade pública têm o objetivo de evidenciar os fatos e os efeitos que afetam o patrimônio público de forma mais transparente, trazendo essas duas práticas importantes, anteriormente comentadas: a obrigatoriedade da aplicação do princípio da competência e os registros das despesas de depreciação, amortização e exaustão. O regime de competência abrange todos os registros contábeis, considerando os ajustes de depreciação, de amortização e de exaustão dos bens públicos.

Na contabilidade pública, a depreciação, amortização e exaustão são tratadas em várias normas e, ao longo do tempo, seu reconhecimento tornou-se obrigatório, devido à convergência aos padrões internacionais, que enfoca a evidenciação do patrimônio.

Dentre as normas, está a Lei nº 4.320/64, que tem como enfoque o controle orçamentário; desta forma a evidenciação patrimonial ficava esquecida, pois o setor público não aplicava os procedimentos quanto à depreciação, à amortização e à exaustão, apesar de a lei mencionar a questão da depreciação em seu art. 108, § 2º “As previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades”. Nesse contexto, Passos (2012) afirma que os bens que compõem o patrimônio do setor público não

seguiam os mesmos procedimentos que são adotados pelo setor privado para o reconhecimento da depreciação, da amortização e da exaustão, gerando assim grande discrepância nos seus reais valores.

Assim, ante a falta de mensuração do patrimônio e a necessidade da convergência da contabilidade pública, a STN e o CFC publicaram normas e manuais com o objetivo de corrigir tais distorções. Nesse contexto o CFC (2008), por meio da NBC T 16.9 estabelece os critérios e procedimentos acerca da depreciação, da amortização e da exaustão. A referida norma deixa claro que a amortização consiste na redução de ativos inerentes a direitos de propriedade, bem como de ativos intangíveis cuja utilização se dará por prazo legal ou contratual; a depreciação é a redução do valor de bens tangíveis em decorrência do desgaste, uso ou obsolescência e a exaustão, a redução do valor decorrente da exploração de reservas minerais ou florestais e outros recursos esgotáveis.

Pelas definições, percebe-se que se tratam de três matérias distintas, que são contas redutoras do ativo. A amortização incide sobre os intangíveis, ativo com contrato por tempo determinado. A exaustão é a redução do investimento de determinado bem natural e, por fim, a depreciação, incide sobre os bens duráveis e físicos.

Segundo o CFC (2008), para o registro da depreciação, da amortização e da exaustão é preciso observar alguns aspectos, como a obrigatoriedade do seu reconhecimento; o valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representadas em contas redutoras do seu respectivo ativo e as circunstâncias que podem influenciar seus registros. Além disso, o valor depreciado, amortizado e exaurido deve ser apurado mensalmente nas contas do resultado do exercício. O mesmo, também prevê as informações que deverão ser divulgadas pelas entidades acerca da depreciação, da amortização e da exaustão destacando que as demonstrações contábeis devem evidenciar em notas explicativas, para cada classe de imobilizado, os métodos utilizados, a vida útil econômica e a taxa utilizada, o valor contábil bruto, a depreciação, amortização e exaustão acumuladas no início e no fim do período e as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

A NBC T 16.9 publicada pelo CFC, foi uma importante ação para promover a convergência, pois tem o objetivo de corrigir as distorções da evidenciação do patrimônio público, obrigando os entes públicos, a mensurar e reconhecer o valor da depreciação, da amortização e da exaustão ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010, já que a Lei nº 4.320/64 faculta a mensuração. Porém, Além da facultatividade, segundo Silveira (2010), as entidades públicas não adotavam essa técnica por outros motivos: i) não visam o lucro; e ii) os métodos aplicados geralmente são arbitrários.

A aplicação da NBC T 16.9 melhora a informação contábil e espelha de modo fidedigno a situação do patrimônio público, pois Torres Junior e Silva (2003, p. 34) afirmam que “Uma classificação errônea e não tempestiva de um fato gera informações incongruentes sobre o patrimônio administrado.” Assim a tempestividade e a exatidão dos registros contábeis são fundamentais para que a informação contábil seja mais transparente. Outro reflexo que a norma traz é sobre a gestão pública, uma vez que os registros da depreciação, da amortização e da exaustão são evidenciados com maior transparência, contribui na qualidade da tomada de decisão dos gestores públicos, aperfeiçoa o processo de planejamento e evita a superavaliação de ativos (GRACILIANO; FIALHO, 2012).

E a STN (2012), também publicou o Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público que traz os procedimentos contábeis patrimoniais em relação à depreciação, à amortização e à exaustão, define que a depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável ao longo da sua vida útil.

Observa-se também a ênfase à importância da evidenciação do patrimônio público por meio da macrofunção 020330 do Manual SIAFI, que traz as orientações e procedimentos



inerentes aos registros de depreciação, amortização e exaustão dos bens a partir de 2010 e os procedimentos quanto à avaliação, mensuração e reavaliação dos bens imóveis, móveis e bens intangíveis. Ressalte-se que, com isso, que tais registros já não eram facultativos. (STN, 2012)

A mesma macrofunção aborda elementos importantes que integram a avaliação da depreciação, da amortização e da exaustão. São eles: i) o valor residual, que é o montante líquido que a entidade espera obter por um ativo no fim de sua útil econômica; ii) a redução do valor recuperável (Impairment), que consiste no ajuste ao valor de mercado, caso esse valor seja inferior ao valor líquido contábil, situação em que é reconhecida a perda; iii) a reavaliação, que é a adoção do valor de mercado quando este é superior ao valor líquido contábil; e iv) os fatores da vida útil dos ativos que é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente.

Definidos esses elementos, a macrofunção 020330 também dispõe acerca de alguns procedimentos no cálculo da depreciação, da amortização e da exaustão. Entre eles, podem ser mencionados: i) o valor residual e a vida útil devem ser revisados uma vez no final de cada exercício, e, caso esses valores sejam diferentes das estimativas anteriores, devem ser alterados, pois a determinação desses valores será utilizada como valor da base de cálculo da depreciação, amortização e exaustão; ii) a depreciação, a amortização e a exaustão devem ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual; iii) o registro das despesas com depreciação, amortização e exaustão iniciam-se quando o item depreciável, amortizável ou exaurível estiver em condições de uso, entretanto, não cessam mesmo que o ativo torne-se obsoleto ou seja temporariamente retirado da operação; iv) nas situações de bens reavaliados, a depreciação, a amortização e a exaustão devem ser calculadas e registradas sobre o novo valor, considerando a vida útil econômica do laudo técnico.

Assim, quando for percebida uma mudança de expectativa de utilização do bem, será necessário revisar as taxas de depreciação, amortização ou exaustão aplicáveis.

Segundo, Favero et al. (2007, p. 45), depreciação, amortização e exaustão consistem no “reconhecimento da perda ou diminuição da capacidade de geração de caixa dos bens” e ocorrem devido aos seguintes fatores: i) causas físicas, ii) causas funcionais ou iii) causas excepcionais. No primeiro, os bens vão perdendo sua eficiência ou capacidade de geração de caixa, em decorrência do desgaste pelo uso ou pela ação do tempo. No segundo, à medida que são superados tecnologicamente. No terceiro, em situações excepcionais, tais como as decorrentes de acidentes, desídia, incêndios, tempestades etc., ou seja, em virtude de fatores estranhos à vontade do homem.;

Do mesmo modo, Iudícibus et al.(2010) afirma que a depreciação é a diminuição efetiva do valor do bem em virtude dos fatores que determinam o seu desgaste nos períodos em que ocorreu a contribuição do bem no resultado da entidade. E aborda que a amortização corresponde à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos, encargos e despesas na forma de ativos intangíveis que colaboram na manutenção das atividades ou na formação do resultado, dentro de um prazo limitado, ou seja, a redução do valor amortizável é influenciada pela existência do exercício de duração limitada, de prazo legal ou contrato limitado.

Conforme Favero et al. (2007), a exaustão deve ser reconhecida quando a perda do valor decorrer da exploração de recursos naturais em determinado período de tempo, ou seja, ela distribui o custo dos recursos naturais esgotáveis. Sua quota é determinada pela porcentagem extraída do recurso no período em relação ao total, e esse percentual é aplicado sobre o custo de aquisição do recurso natural explorado, sendo necessária uma análise técnica da capacidade de aproveitamento do ativo.

O valor depreciável, amortizável ou exaurível é o custo de um ativo menos o seu valor residual, sendo esse custo considerado uma despesa nos períodos contábeis em que o ativo é utilizado pelo ente, uma vez que Graciliano e Fialho (2012) destacam a depreciação como um

processo contábil para a conversão gradativa do ativo imobilizado em despesa, assim como a amortização e a exaustão que também reduzem o valor do bem. Dessa forma, a principal função do registro dessas perdas é demonstrar quando será necessária a reposição do bem.

Com relação às taxas de depreciação, são tradicionalmente utilizadas as taxas previstas pela macrofunção SIAFI, a aplicação da quota de depreciação é anual, e seu ajuste é proporcional ao número de meses do ano-calendário.

Quanto aos métodos de cálculo da depreciação, da amortização e da exaustão existem vários, contudo o método a ser escolhido é o que mais reflete os objetivos do ente e a utilização do bem, pois, uma vez determinado, deverá ser utilizado durante toda a vida útil dos ativos, consoante Viana et al. (2013). Para o autor, podem ser adotados três entre estes métodos: o método das quotas constantes (ou método linear), o método das somas dos dígitos e o método das unidades produzidas.

O método das quotas constantes é mais simples e o mais utilizado. Seu cálculo consiste em dividir o valor depreciável ou amortizável pelo tempo de vida útil do bem. No método das somas dos dígitos, a depreciação e a amortização de cada período é uma fração entre os números de anos de vida útil restante e a soma dos algarismos que compõem o número de períodos de vida útil total do bem, proporcionando quotas de depreciação e de amortização maiores no início e menores no fim da vida útil. O método das unidades produzidas é baseado na estimativa do número total de unidades, que devem ser produzidas pelo bem a ser depreciado, amortizado ou exaurido. (IUDÍCIBUS et al., 2010).

O reconhecimento das perdas da capacidade de geração de caixa dos bens será de acordo com o regime da competência, registrada como despesa quando o desgaste sucede em bens cuja utilização não está relacionada à produção (FAVERO et al., 2007). Assim, os registros da depreciação, da amortização e da exaustão devem atender ao princípio de competência, em função dos fatores que as ocasiona, sendo reconhecidas no resultado através de uma variação patrimonial diminutiva.

Conclui-se que esses conceitos e regras abordados são fundamentais para a aplicação da depreciação, da amortização e da exaustão no setor público, previstas na legislação brasileira a partir da adoção das normas internacionais da contabilidade pública. Dessa forma, esses novos procedimentos trazem grandes reflexos na evidenciação do patrimônio público.

## **2.4 Estudos Anteriores**

Entre as pesquisas anteriores, destaca-se o estudo de Viana et al. (2013), que analisa a implantação da depreciação e seus procedimentos contábeis em uma instituição pública de ensino superior, que constatou que, apesar da obrigatoriedade, o ente público analisado ainda não estava totalmente adequado aos novos padrões da contabilidade, por falta de maiores detalhes sobre as rotinas de depreciação e por falta de relatórios atuais com base confiável para o cálculo da depreciação.

Passos (2012) abordou as perspectivas que a convergência vem trazer ao setor público, como um maior dinamismo e uma maior transparência ao patrimônio, mudando o enfoque da contabilidade, de orçamentário para patrimonial. A pesquisa realizada por Silveira (2010), sobre os impactos da depreciação nos entes públicos, ressalta que a aplicação da depreciação, da amortização e da exaustão afeta diretamente as demonstrações contábeis das instituições que, após o efetivo registro dessas despesas apresentaram resultados mais próximos da realidade.

Ao discorrer sobre a contribuição do registro da depreciação, da amortização e da exaustão na Contabilidade Governamental para a transparência na gestão pública. Graciliano e Fialho (2012) concluíram que a padronização contábil otimiza os resultados e, evita a superavaliação dos ativos. Para estes autores, o Brasil tem um longo caminho a percorrer com as recentes mudanças ocorridas na contabilidade pública.

As pesquisas similares sobre a convergência da contabilidade nos ativos de natureza permanente, os bens imobilizados e intangíveis, quanto à depreciação, à amortização e à exaustão ainda são escassos. Os poucos estudos demonstraram em suas análises de resultados que a depreciação, amortização e exaustão são pouco praticadas pelos entes públicos e que a adoção das normas brasileiras aplicadas à contabilidade pública proporciona um forte impacto na gestão pública, traz uma melhor evidenciação do patrimônio público, confere bases mais sólidas e científicas aos fenômenos e às transações do setor (VIANA et al., 2013; PASSOS, 2012; GRACILIANO E FIALHO, 2012).

Portanto, percebe-se que os estudos já aplicados no campo do setor público ressaltam as grandes mudanças e benefícios que a padronização da contabilidade, em relação à depreciação, à amortização e à exaustão traz para as entidades. Esses estudos também destacam as dificuldades para sua implantação. Dessa forma, as produções científicas mencionadas funcionam como fontes para a realização dos objetivos da presente pesquisa.

### 3 METODOLOGIA

Existem diversos métodos científicos utilizáveis em pesquisas. Entre eles, estão o dedutivo, indutivo, e o hipotético-dedutivo. A preponderância da utilização de um método depende da natureza do objeto a ser pesquisado. Na presente pesquisa, tem-se o argumento dedutivo de forma preponderante pois, segundo Gil (2011), este método parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e permite chegar a conclusões de maneira particular, ou seja, parte do geral para o específico. Assim, como a pesquisa aborda teorias e legislações aplicáveis, através da lógica pode-se prever a ocorrência de casos particulares.

No que se refere a tipologia da pesquisa, tem-se a classificação quanto à natureza, que pode ser qualitativa, quantitativa e quali-quantitativa. Baseada no exposto por Prodanov e Freitas (2013), na pesquisa qualitativa, a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo deste tipo de pesquisa. Na pesquisa quantitativa, considera-se que tudo pode ser quantificável e se adotam recursos e técnicas estatísticas e na pesquisa quali-quantitativa, encontra-se a combinação dos dois tipos de pesquisa, sendo parte do estudo descritivo, e outra parte necessita da análise de dados estatísticos. Dessa forma, a presente pesquisa pode ser classificada, quanto à natureza, como qualitativa, pois se utiliza da interpretação de dados não quantitativos, analisando a aplicação das normas brasileiras de contabilidade no que concerne aos registros das despesas de depreciação, de amortização e de exaustão, no âmbito das Universidades Federais Brasileiras.

Quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser exploratória, descritiva e explicativa. A pesquisa é considerada exploratória quando o tema escolhido é pouco explorado e se torna difícil a formulação de hipóteses precisas sobre ele. A pesquisa descritiva tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Enquanto que a pesquisa explicativa aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão e o porquê das coisas, sendo um tipo mais complexo (GIL, 2011). Assim, no que diz respeito aos objetivos, este estudo é descritivo, já que caracteriza e descreve a análise do estágio de convergência da contabilidade nos ativos de natureza permanente em relação aos registros das despesas de depreciação, amortização e exaustão.

Quanto aos métodos de procedimentos, de acordo com Gil (2011), a pesquisa bibliográfica tem como fontes os estudos dos pesquisadores no assunto, enquanto a pesquisa documental tem como fontes materiais que não receberam tratamento analítico. Diante do exposto, este estudo baseia-se na pesquisa bibliográfica e documental, pois realizou-se a partir de livros, artigos científicos, *internet*, leis, normas e resoluções relacionados à Contabilidade Pública.

A técnica de coleta de dados foi realizada por meio da aplicação de um questionário, composto por dezoito questões, sendo 11 do tipo fechada e 7 do tipo semi aberta, que se encontra no apêndice deste trabalho. Este instrumento foi enviado a toda a população, pelo sistema eletrônico de serviço de informação ao cidadão, por meio do portal da transparência.

Com a finalidade de investigar o grau de convergência, foram selecionados 10 critérios previstos na legislação em vigor com fins de se investigar se os mesmos vêm sendo observados por parte das universidades federais. O Quadro 2 mostra os referidos critérios.

Quadro 2: Critérios de procedimentos exigidos pela convergência

Critérios	Descrição dos procedimentos	Previsão	
		Nas normas vigentes	Neste trabalho
C-1	Possui um sistema de controle patrimonial que calcula a depreciação, amortização e exaustão dos bens	Macrofunção 020330 do Siafi, item 26 e 37	2,3
C-2	Faz o registro contábil do valor do cálculo da depreciação, amortização e exaustão no SIAFI	Macrofunção 020330 do Siafi, item 26 e 37	2,3
C-3	Os registros com a depreciação, amortização e exaustão dão-se de acordo com o princípio da competência para todos os bens	Resolução nº1367/11 e Macrofunção 020330 do Siafi, item 24	2,3
C-4	Procedeu a reavaliação dos bens adquiridos, distribuídos e colocados em uso nos exercícios anteriores a 2010	Macrofunção 020330 do Siafi, item 14	2,3
C-5	A base de cálculo da depreciação de bens imóveis correspondente ao valor integral do imóvel deduzido o valor dos terrenos	NBC T 16,9, item 15 e Macrofunção 020330 do Siafi, item 48	2,3
C-6	O registro contábil da depreciação, amortização e exaustão de um ativo inicia no mês seguinte ao da aquisição e colocação em uso	Macrofunção 020330 do Siafi, item 31	2,3
C-7	Identifica e analisa os bens que se tornam obsoletos e os bens que devem ser retirados temporariamente de funcionamento	Macrofunção 020330 do Siafi, item 43	2,3
C-8	Revisa o valor residual e a vida útil de um ativo ao final de cada exercício	NBC T 16,9, item 5	2,3
C-9	O registro do valor do bem ao final da sua vida útil correspondente ao valor residual	NBC T 16,9, item 6 e Macrofunção 020330 do Siafi, item 25	2,3
C-10	Divulga informações quanto à depreciação, amortização e exaustão em Notas Explicativas	NBC T 16,9, item 16 e Macrofunção 020330 do Siafi, item 47	2,3

Fonte: Elaborado pela autora

### 3.1 Definição da População e Amostra

A população da pesquisa compreende todas as universidades federais brasileiras ativas de acordo com o Ministério da Educação, totalizando 63 entidades, e a amostra foi definida de acordo com o número das universidades respondentes, conforme mostrado na tabela 1.

Tabela 1 – Amostra da Pesquisa

Região	Universidades Federais		Total da Amostra		Não responderam	
	Qde.	%	Qde.	%	Qde.	%
Norte	10	15,9%	8	12,7%	2	3,2%
Nordeste	18	28,6%	10	15,9%	8	12,7%
Centro-Oeste	5	7,9%	1	1,6%	4	6,3%
Sudeste	19	30,2%	11	17,5%	8	12,7%
Sul	11	17,5%	8	12,7%	3	4,8%
<b>Total</b>	<b>63</b>	<b>100,0%</b>	<b>38</b>	<b>60,3%</b>	<b>25</b>	<b>39,7%</b>

Fonte: A autora a partir dos resultados obtidos na pesquisa

A amostra não pôde ser censitária porque das 63 universidades federais, apenas 38 universidades responderam até o dia 17/11/14. Com, isso, foi encerrada a coleta e definida a amostra, a qual representa, por sua vez, 60,3% da população.

À luz da Tabela 1, percebe-se que, em números absolutos, a região sudeste foi a que apresentou maior número de respondentes, entretanto, em números relativos, a região que apresentou maior índice de resposta foi a região Norte, com 80% de retorno da parcela de sua respectiva população, pois apenas duas, entre as dez universidades daquela região deixaram de responder ao questionário que lhes foi enviado. Percebe-se também por meio da tabela 1, que o número das não respondentes foi relevante, representado por 39,7% da população, dessa forma os resultados obtidos não podem ser estendidos a toda a população.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

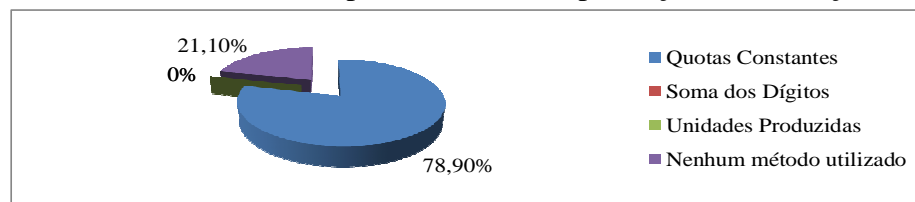
Nesta seção, são apresentados resultados da pesquisa realizada.

### 4.1 Análise dos dados coletados

A análise contemplou vários aspectos exigidos pela legislação vigente no que concerne à depreciação, amortização e exaustão, buscando mostrar em que grau as universidades federais vêm convergindo aos padrões internacionais de contabilidade, no âmbito dos aspectos conceituais centrais deste trabalho.

No que diz respeito ao método utilizado pelas 38 universidades, para o cálculo da despesa com depreciação, amortização e exaustão, observe-se o que segue mostrado no Gráfico 1.

Gráfico 1: Métodos utilizados para cálculo de depreciação, amortização e exaustão

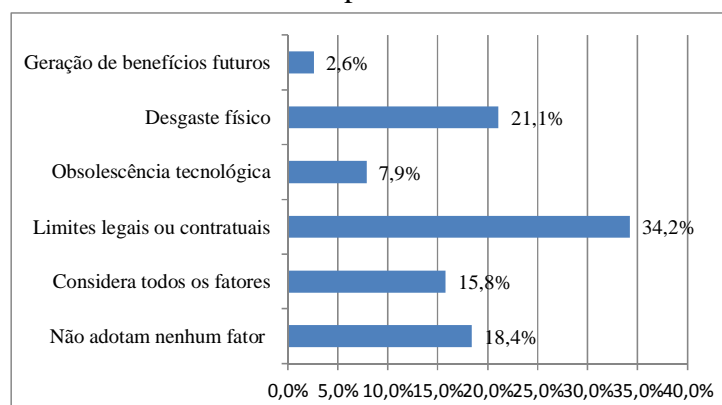


Fonte: A autora a partir dos resultados obtidos na pesquisa

A partir do Gráfico 1, observa-se que 30 universidades (78,9%) utilizam de forma preponderante, para a determinação do valor depreciável, amortizável ou exaurível, o método das quotas constantes ou método linear, que é o método mais simples, em que o ativo é depreciável, amortizável ou exaurível uniformemente, tal como é indicado na macrofunção do SIAFI.

No que concerne à utilização simultânea de fatores considerados para estimar a vida útil dos bens, o Gráfico 2 a seguir mostra os utilizados pelas universidades.

Gráfico 2: Fatores utilizados para estimar a vida útil dos ativos

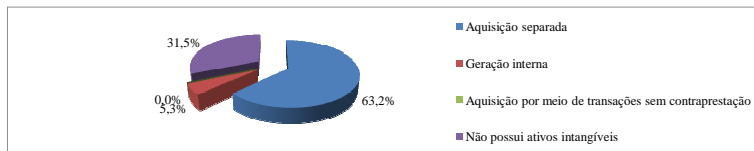


Fonte: A autora a partir dos resultados obtidos na pesquisa

Observa-se, mediante o Gráfico 2, que 34,2% das respondentes consideraram como fator para estimar a vida útil do bem, os limites legais ou contratuais, e apenas 15,8% estão em consonância com a macrofunção do SIAFI, uma vez que esta estabelece que, para estimar a vida útil econômica de um ativo, é necessário considerar, além dos limites legais, a capacidade de geração de benefícios futuros, o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não e a obsolescência tecnológica.

Em relação à forma preponderante de aquisição dos ativos intangíveis incorporados ao patrimônio da instituição, seguem os dados no Gráfico 3.

Gráfico 3: Aquisição dos ativos intangíveis



Fonte: A autora a partir dos resultados obtidos na pesquisa

De acordo com o Gráfico 3, verificou-se que 63,2% das universidades declararam reconhecer os seus intangíveis por meio de aquisição separada, 5,3% através de geração interna. Cabe destaque o fato de que 31,5% das universidades afirmaram que não possuem ativos intangíveis. Entretanto, considerando que as universidades produzem conhecimento geradores do surgimento de ativos intangíveis, desenvolvidos por meio de atividade de pesquisa, que é inerente à atividade-fim destas entidades, então, ante a afirmação de 31,6% destas entidades de que não possuem ativos intangíveis, isso leva à crença de que no âmbito destes 31,6% das universidades, as atividades de pesquisas não estão conseguindo resultar em geração de patentes a serem protegidas por meio de registro da propriedade intelectual ou os gastos com estes registros não estão sendo devidamente registrados como custo de aquisição destes intangíveis.

O registro das despesas de depreciação, amortização e exaustão impactam diretamente no valor efetivo do patrimônio da entidade.

Para cada um dos critérios selecionados no Quadro 2 foi atribuído o valor de 1,0 (um ponto), podendo a instituição somar de 0,0 (zero) a 10,0 (dez) pontos, consoante a sua respectiva convergência aos 10 (dez) critérios examinados. Em seguida foi calculada a média de cada critério, por região e o percentual de convergência de cada critério, também por região, conforme segue mostrado na Tabela 2.

Tabela 2: Nível de convergência das instituições, por critério e por região

Região		Qte de instituições que convergiram em relação ao critério examinado										
		C-1	C-2	C-3	C-4	C-5	C-6	C-7	C-8	C-9	C-10	Média
Centro-Oeste	1 Instituições	1	1	0	1	0	0	0	0	1	0	4,0
	%convergência	100,0%	100,0%	0,0%	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	0,0%	40,0%
Nordeste	10 Instituições	9	9	6	5	4	4	2	1	8	3	5,1
	%convergência	90,0%	90,0%	60,0%	50,0%	40,0%	40,0%	20,0%	10,0%	80,0%	30,0%	51,0%
Norte	8 Instituições	4	4	4	6	4	2	1	0	5	0	3,8
	%convergência	50,0%	50,0%	50,0%	75,0%	50,0%	25,0%	12,5%	0,0%	62,5%	0,0%	37,5%
Sudeste	11 Instituições	9	9	6	6	6	7	5	1	8	5	5,6
	%convergência	81,82%	81,82%	54,55%	54,55%	54,55%	63,64%	45,45%	9,09%	72,73%	45,45%	56,4%
Sul	8 Instituições	7	7	5	4	6	5	0	1	8	4	5,9
	%convergência	87,50%	87,50%	62,50%	50,00%	75,00%	62,50%	0,00%	12,50%	100,00%	50,00%	58,8%
Total	38 Instituições	30	30	21	22	20	18	8	3	30	12	5,1
	%convergência	78,95%	78,95%	55,26%	57,89%	52,63%	47,37%	21,05%	7,89%	78,95%	31,58%	51,1%

Fonte: A autora a partir dos resultados obtidos na pesquisa

Por meio da Tabela 2, observa-se que os critérios que apresentaram o maior grau de convergência foram os critérios C-1, C-2 e C-9, todos com 78,95% de universidades que afirmaram estar procedendo de acordo com os preceitos de cada um destes respectivos critérios. Assim, pode-se afirmar que 78,95% das universidades objeto da análise possui sistema de controle patrimonial que calcula a depreciação, amortização e exaustão e registram tais valores no SIAFI. Além disso, para 78,95% das universidades, o registro do valor de seus bens ao final da sua vida útil correspondente ao valor residual, conforme as normas de convergência.

Os critérios que apresentaram o menor grau de convergência foram C-8, com apenas 7,89% (revisa o valor residual e a vida útil de um ativo ao final de cada exercício), seguido do C-7, com 21,05% (que identifica e analisa os bens que se tornam obsoletos e os bens que devem ser retirados temporariamente de funcionamento) e em terceiro, C-10, com 31,58% (divulga informações quanto à depreciação, amortização e exaustão em Notas Explicativas). Essa ausência de controle quanto à vida útil do bem mostra que as entidades podem estar utilizando seus bens por um prazo de tempo diferente do prazo estabelecido formalmente como sendo o de vida útil de seus respectivos bens.

Cabe salientar que apenas 55,26% destas universidades registra as despesas com depreciação, amortização e exaustão com observância do princípio de competência para todos os bens da entidade e 57,89% afirmou ter procedido a reavaliação dos bens adquiridos anteriores a 2010, consoante os procedimentos de convergência.

Assim, cabe observar que, inobstante 78,95% haver afirmado calcular e registrar tais despesas no SIAFI, isso só se dá para todos os bens da entidade em 55,26% das instituições.

Em relação à reavaliação dos bens adquiridos, distribuídos e colocados em uso nos exercícios anteriores a 2010, conforme a macrofunção 020330 do SIAFI, 22 universidades afirmam que ainda estão em processo de reavaliação, representando 57,89% da amostra, porém as mesmas quando questionadas quanto a força de trabalho para a realização de tal procedimento, 10 realizam por força de trabalho da própria instituição e 3 realizam por empresa especializada, porém 9 declaram que ainda irão contratar empresa especializada, assim percebe-se essas 9 se contradizem, uma vez que afirmam no primeiro questionamento que estão em processo de reavaliação, quando na verdade ainda não iniciaram o processo. Assim, cabe salientar que o número de universidades que não realizou a reavaliação dos bens adquiridos anterior a 2010 é maior do que o mostrado pelo critério C-4, na Tabela 2.

Quanto aos demais procedimentos descritos na Tabela 2, observa-se que o nível de convergência vai caindo, visto que em relação aos critérios C-5 e C-6, observou-se que apenas 52,63% das universidades federais está utilizando a dedução do valor dos terrenos para a depreciação dos bens imóveis e apenas 47,37% afirmou estar depreciando os bens a partir do mês seguindo ao de suas aquisições e colocações em uso.

À luz da Tabela 2, observa-se que a região que apresentou o melhor grau de convergência em relação aos critérios examinados foi a sul, com 58,8% de universidades que convergiram aos critérios examinados, seguida pelas regiões sudeste e nordeste, onde 56,4% e 51% das universidades daquelas regiões convergiram aos critérios examinados. No geral, em nível nacional, 51,1% das universidades convergiram aos critérios examinados. Assim, percebe-se que o nível de convergência das universidades quanto aos critérios e procedimentos descritos é variável e isso demonstra que as universidades ainda estão a caminho do cumprimento das determinações da legislação vigente. Por consequência, tem-se que o valor real do patrimônio destas entidades encontra-se distorcido.

Cabe ainda observar que apenas as regiões nordeste e sudeste não zeraram em qualquer dos critérios selecionados. As demais zeraram em pelo menos um dos critérios. A região centro-oeste foi a que menos convergiu, ao apresentar convergência para apenas 4 critérios, entre os 10 examinados, no entanto, nos demais atingiu 100% de atendimento, porém esse resultado não pode ser generalizado, visto que houve apenas 1 respondente para toda essa região.

Observou-se ainda que, no critério 8, que se refere à revisão do valor do valor residual e da vida útil de um ativo no final de cada exercício, apenas as regiões sudeste, nordeste e sul apresentaram convergência para este aspecto porém em baixo nível. Na região nordeste, verificou-se que 5 critérios

obtiveram mais de 50% de convergência, enquanto que a região norte possui na maioria dos critérios as porcentagens mais baixas de convergência. Os critérios 1 e 2 foram os que apresentaram maior grau de convergência em todas as regiões. Assim, observou-se que a região norte foi a que convergiu em menor grau.

Quanto aos impactos da convergência e das limitações para alcançá-la no âmbito das universidades federais, foi elaborado o Quadro 3 e 4, respectivamente, os quais apresentam o grau de concordância de cada universidade pesquisada em relação aos aspectos propostos no questionário.

**Quadro 3: Impactos da convergência nas Universidades Federais**

Impactos da Convergência	Grau de Concordância					Total
	Total	Na maioria dos aspectos	Em parte	Pouco	Discordo	
Maior monitoramento quanto à vida útil, evitando o sucateamento dos bens públicos	39,5%	15,8%	28,9%	10,5%	5,3%	100,0%
Demonstrações contábeis com resultados mais próximos da realidade	71,1%	26,3%	2,6%	0,0%	0,0%	100,0%
Mudança do enfoque da contabilidade pública, que passou de orçamentária para patrimonial	55,3%	26,3%	15,8%	2,6%	0,0%	100,0%
Maior controle efetivo dos bens públicos	47,4%	21,1%	18,4%	2,6%	10,5%	100,0%
Maior evidenciação e transparência das informações quanto ao patrimônio público	60,5%	18,4%	15,8%	5,3%	0,0%	100,0%
Padronização contábil	71,1%	23,7%	2,6%	2,6%	0,0%	100,0%

Fonte: A autora a partir dos resultados obtidos na pesquisa

**Quadro 4: Limitações para a convergência nas Universidades Federais**

Limitações para a Convergência	Grau de Concordância					Total
	Total	Na maioria dos aspectos	Em parte	Pouco	Discordo	
Necessidade de treinamento e capacitação de pessoal	76,3%	15,8%	7,9%	0,0%	0,0%	100,0%
Dificuldade para a obtenção de dados concretos sobre a vida útil dos bens	65,8%	15,8%	10,5%	5,3%	2,6%	100,0%
Dificuldade no cálculo adequado da depreciação, da amortização e da exaustão	39,5%	26,3%	13,2%	7,9%	13,2%	100,0%

Fonte: A autora a partir dos resultados obtidos na pesquisa

A luz do Quadro 3, percebe-se que grande parte das universidades reconhecem os benefícios advindos com a convergência. 84,2% das universidades concordaram, pelo menos em parte, que a convergência permite um maior monitoramento quanto à vida útil, evitando o sucateamento dos bens públicos. 97,4% concordaram, pelo menos na maioria dos aspectos, que a convergência faz com que as Demonstrações contábeis apresentem resultados mais próximos da realidade. 97,4% concordaram, pelo menos em parte, que a convergência trouxe a mudança do enfoque da contabilidade pública, que passou de orçamentária para patrimonial. 86,9% concordou, pelo menos em parte, que a convergência viabilizou um maior controle efetivo dos bens públicos. 94,7% concordou, pelo menos em parte, que a convergência permitiu uma maior evidenciação e transparência das informações quanto ao patrimônio público e 79% concorda, pelo menos em parte, que a convergência viabilizou a padronização contábil.

Isso mostra que a análise combinada do Quadro 3 com a Tabela 2 permite afirmar que, embora as universidades reconheçam os benefícios advindos com a convergência, elas ainda não conseguiram convergir na medida do que prevê a legislação vigente. Assim, faz-se necessário analisar as limitações que as universidades vêm enfrentando para alcançar a convergência em sua plenitude.

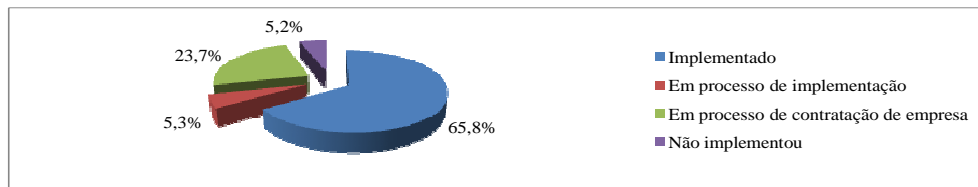
Entre as limitações apontadas pelas pesquisadas, 92,1% concorda, pelo menos na maioria dos aspectos, que existe a necessidade de treinamento e capacitação de pessoal. 81,6% concorda, pelo menos em parte, que existem dificuldades para a obtenção de dados



concretos sobre a vida útil dos bens. 79% concordaram, pelo menos em parte, que entre as limitações para alcançar a convergência está a dificuldade no cálculo adequado da depreciação, da amortização e da exaustão.

Ao serem indagadas sobre a avaliação que fazem do grau de implementação da convergência, as universidades federais puderam se auto-avaliar neste aspecto, o que seguiu mostrado no Gráfico 4, a seguir.

Gráfico 4: Nível de implementação das normas nas universidades federais



Fonte: A autora a partir dos resultados obtidos na pesquisa

De acordo com o Gráfico 4, observa-se que 28,9% das universidades pesquisadas afirmaram que não implementaram ou que ainda estão em processo de contratação de empresa para implementar a convergência, entretanto, quando se analisou o grau médio geral de convergência, o mesmo ficou em apenas 51,1%, revelando que a estimativa média do grau a convergir está em 48,9%, bem distante dos 28,9%, inobstante a legislação conter dispositivos de observância obrigatória de tais critérios desde 2011. Isso revela que o caminho para o alcance da convergência está aquém do previsto nos dispositivos legais.

### 4.3 Síntese da análise de resultados

Considerando a evolução histórica da legislação inerente à convergência no Setor Público e os critérios examinados, observou-se que, inobstante o dever de observância obrigatória dos padrões internacionais de contabilidade datarem desde 2011, as universidades ainda não conseguiram convergir de forma efetiva aos referidos procedimentos, no que concerne aos registros inerentes ao Imobilizado e Intangível, uma vez que foi constatado que o grau médio geral de convergência ficou em apenas 51,1%, revelando que ainda se tem 48,9% pendente de convergência. A região Sul destacou-se por possuir um maior grau de convergência em quase todos os critérios examinados, seguida da região Sudeste. A região Norte foi a que menos convergiu.

Cabe destaque o fato de que foi detectada uma contradição nas informações prestadas pelas universidades, já que afirmam terem implementado as normas de convergência em relação ao tema central do trabalho, entretanto, as respostas destas instituições em relação aos 10 critérios selecionados para exame revelam que os mesmos não vem sendo observados em sua maioria por grande parte das universidades.

Também pode-se afirmar que a grande maioria das instituições pesquisadas reconhece os benefícios advindos com a convergência, entretanto, ainda não conseguiram alcançar níveis razoáveis de convergência, considerando os aspectos examinados, o que fez com que a média por região se mantivesse entre 37,5% e 58,8% e, no geral, em apenas 51,1%. Isso mostra que existem ainda muitas limitações e dificuldades a serem enfrentadas até que a convergência seja efetivamente alcançada. Entre estas limitações e dificuldades, a que apresentou um maior nível de concordância foi a necessidade de treinamento e capacitação de pessoal.

## 5 CONCLUSÃO

O objetivo geral do trabalho foi alcançado por meio do exame de observância, no âmbito das universidades federais, de 10 (dez) critérios de convergência extraídos da legislação em vigor.

Os resultados mostraram, inobstante o dever de observância obrigatório desde 2011, o grau médio geral de convergência das universidades federais, no que concerne ao Imobilizado e Intangível ficou em apenas 51,1%, revelando, assim, que muito ainda se tem a percorrer até que se atinjam os 100% de convergência, considerando estes critérios,.

Cabe ressaltar que foi detectada a contradição nas informações obtidas das universidades, pois, enquanto segundo elas mesmas informaram, apenas 28,8% delas não implementou as normas vigentes ou está em processo de contratação de empresa para a prestação deste serviço, entretanto, o grau de inobservância das normas consoante os critérios foi bem superior a isso, mostrando que a convergência precisa avançar 48,9%, em relação aos mesmos critérios. Assim é possível perceber que as entidades ainda estão construindo o caminho para a implementação da convergência necessária no que concerne aos registros inerentes ao imobilizado e intangível.

Como principal limitação da pesquisa tem-se a data-limite para o encerramento da coleta de dados, o que impediu que a amostra fosse censitária. Assim, os resultados são válidos apenas no âmbito da amostra, não podendo ser generalizados para todas as universidades federais brasileiras.

Para pesquisas futuras, sugere-se investigar as dificuldades e limitações para o alcance da convergência, a fim de que se possa trabalhar no sentido de reduzir ou neutralizar estas dificuldades e limitações.

## REFERÊNCIAS

- BERTULINO, M. M.; PETER, M. G. A.; MENESES, A. F.; MACHADO, M. V. V. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal. **Revista Controle Doutrina e Artigos**, Fortaleza, v.10, n.1, p.217-242, jan./jun.2012.
- 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.
- \_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria nº. 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25 mar.2014.
- \_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº. 828**, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25 mar. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.136**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 -Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <[www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>. Acesso em: 30 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.328**, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC TSP 17-Ativo Imobilizado. Disponível em: < [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>. Acesso em: 30 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1367**, de 25 de novembro de 2011. Altera o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93, aprovado pela Resolução CFC n.º 1.111/07. Disponível em: < [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>. Acesso em: 30 abr. 2014.

FAVERO, H. L.; LONARDONI, M.; SOUSA, C.; TAKAKURA, M. **Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2007. 2 v.

GIL, A. C.. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GRACILIANO, E. A.; FIALHO, W. C. D. Registro da depreciação na contabilidade pública: uma contribuição para a *disclosure* de gestão. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14 - 21, jan./abr. 2013.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

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

NASCIMENTO, L. S. **A contabilidade patrimonial integral no setor público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil**. 2008. 56 p. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

PASSOS, L. H. S. O impacto das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: cenário atual e perspectivas na administração pública federal. **Revista de Administração de Roraima**, Boa Vista, v.1, p. 110-135, 2012.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2.ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SANTOS, J. L.; SCHIMIDT, P.; FERNANDES, L. A.; MACHADO, N. P. **Teoria da contabilidade: introdutória, intermediária e avançada**. São Paulo: Atlas, 2007.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP)**, Procedimentos Contábeis Patrimoniais – Parte II, 5. ed. Brasília, 19 ago. 2012.

\_\_\_\_\_. **Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)**, macrofunção 020330 -Reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na administração direta da união, suas autarquias e fundações. Brasília, 2012. Disponível em:<<http://manualsiai.fi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020330>>. Acesso em: 15 mai. 2014.

SILVEIRA, D. J. **Estudo dos impactos da resolução cfc nº 1.136/2008 nos entes públicos estatais: depreciação**. 2010. 69 p. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

TORRES JUNIOR, F.; SILVA, L.M. A importância do controle contábil e extra-contábil dos bens permanentes adquiridos pela administração pública federal. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, n.2, v.8, p.11-38, 2003.

VIANA, C. C.; TAMER, C. M. V.; SOARES, L. A. C.; LIMA, M. S. 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, mai./ago. 2013.

**APÊNDICE**  
**QUESTIONÁRIO**

1. **Existe um sistema de controle patrimonial que calcula a depreciação, amortização e exaustão dos bens da entidade?**
  - a. ( ) Sim
  - b. ( ) Não
  
2. **O valor do cálculo da depreciação, amortização e exaustão é registrado contabilmente no SIAFI?**
  - a. ( ) Sim
  - b. ( ) Não
  
3. **A depreciação, amortização e exaustão são registradas de acordo com o princípio da competência?**
  - a.. ( ) Para todos os bens da IFES.
  - b.. ( ) Para parte dos bens da IFES. Informar quais: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
  - C. ( ) Para nenhum dos bens da IFES. Justifique. \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
  
4. **Nos casos dos bens adquiridos, distribuídos e colocados em uso nos exercícios anteriores a 2010, que foram submetidos ao procedimento de reavaliação, a depreciação, amortização e exaustão são calculadas e registradas sobre o valor reavaliado, considerando a ainda a vida útil econômica indicada em laudo técnico específico?**
  - a. ( ) Sim, a depreciação, amortização e exaustão dos bens adquiridos em exercícios anteriores a 2010 são calculadas e registradas sobre o valor reavaliado, e consideram a vida útil econômica indicada no laudo técnico.
  - b. ( ) Não, a depreciação, amortização e exaustão dos bens adquiridos em exercícios anteriores a 2010 não são calculadas e registradas sobre o valor reavaliado, e não consideram a vida útil econômica indicada no laudo técnico.
  - c. ( ) Não, a depreciação, amortização e exaustão dos bens adquiridos em exercícios anteriores a 2010 não são calculadas e registradas sobre o valor reavaliado, mas consideram a vida útil econômica indicada no laudo técnico.
  - d. ( ) Não, a depreciação, amortização e exaustão dos bens adquiridos em exercícios anteriores a 2010 são calculadas e registradas sobre o valor reavaliado, mas não consideram a vida útil econômica indicada no laudo técnico.
  - e. ( ) **A Instituição ainda está em processo de realização da reavaliação em questão**, e quando for finalizado tal procedimento, a depreciação, amortização e exaustão

serão calculadas e registradas sobre o valor reavaliado, e considerarão a vida útil econômica indicada no laudo técnico.

- f. ( ) **A Instituição ainda está em processo de realização da reavaliação em questão,** e quando for finalizado tal procedimento, a depreciação, amortização e exaustão não serão calculadas e registradas sobre o valor reavaliado, e não considerarão a vida útil econômica indicada no laudo técnico.
- g. ( ) **A Instituição ainda está em processo de realização da reavaliação em questão,** e quando for finalizado tal procedimento, a depreciação, amortização e exaustão não serão calculadas e registradas sobre o valor reavaliado, mas considerarão a vida útil econômica indicada no laudo técnico.
- h. ( ) **A Instituição ainda está em processo de realização da reavaliação em questão,** e quando for finalizado tal procedimento, a depreciação, amortização e exaustão serão calculadas e registradas sobre o valor reavaliado, mas não considerarão a vida útil econômica indicada no laudo técnico.
- i. ( ) **Não se aplica.** A Instituição não possui bens adquiridos em exercícios anteriores a 2010, portanto, não está obrigada à reavaliação prevista, nos moldes da legislação vigente.

**5. Os bens adquiridos, distribuídos e colocados em uso nos exercícios anteriores a 2010 já foram submetidos ao procedimento de reavaliação ou redução a valor recuperável, conforme a macrofunção 020330 do SIAFI?**

- a. ( ) Sim, tais bens já foram reavaliados conforme a macrofunção 020330 do SIAFI, com força de trabalho da própria Instituição;
- b. ( ) Sim, tais bens já foram reavaliados conforme a macrofunção 020330 do SIAFI, com força de trabalho de empresa especializada contratada para este fim;
- c. ( ) Os bens estão sendo reavaliados, conforme a macrofunção 020330 do SIAFI, com força de trabalho da própria Instituição;
- d. ( ) Os bens estão sendo reavaliados, conforme a macrofunção 020330 do SIAFI, com força de trabalho de empresa especializada contratada para este fim;
- e. ( ) A IFES ainda irá contratar empresa especializada para a realização da reavaliação dos bens conforme a macrofunção 020330 do SIAFI.
- f. ( ) Não se aplica, pois a Instituição não possui bens adquiridos, distribuídos e colocados em uso nos exercícios anteriores a 2010.

**6. No caso de bens imóveis, considerando o custo da construção, a base de cálculo da depreciação:**

- a. ( ) corresponde ao valor integral do imóvel;
- b. ( ) corresponde ao valor integral do imóvel deduzido o valor dos terrenos;
- c. ( ) não se aplica, pois a Instituição não possui propriedade de bens imóveis.

**7. O registro contábil da depreciação, amortização e exaustão de um ativo inicia-se:**

- a. ( ) no mesmo mês em que o mesmo é adquirido e colocado em uso;

b. ( ) no mês seguinte ao da aquisição e colocação em uso.

c. ( ) Outra situação. Especificar: \_\_\_\_\_

**8. Existe uma comissão permanente destinada a identificar e analisar os bens que se tornam obsoletos e os bens que devem ser retirados temporariamente de funcionamento?**

a. ( ) Sim

b. ( ) Não

**Caso tenha respondido “NÃO” à Questão nº 8, por favor, passe para Questão nº 10.**

**9. Os bens considerados obsoletos e os bens retirados temporariamente de funcionamento pela comissão mencionada na questão anterior recebem o seguinte tratamento:**

a. ( ) Permanecem sendo depreciados e amortizados até a data da efetiva baixa;

b. ( ) Têm a depreciação, amortização e exaustão suspensas após a declaração de obsolescência e retirada temporária de funcionamento.

**10. Indique, entre as alternativas adiante, a forma preponderante de aquisição e registro dos ATIVOS INTANGÍVEIS Incorporados ao patrimônio da Instituição.**

a. ( ) Aquisição separada, que contempla no preço pago pelo ativo intangível, o qual reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros ou serviços fluírem a seu favor;

b. ( ) Geração interna: que contempla os gastos relativos a projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento, adquiridos em separado e reconhecidos como ativo intangível;

c. ( ) Aquisição por meio de transações sem contraprestação, que se dá quando outra entidade do setor público transfere ativos intangíveis a outra entidade em uma transação sem contra prestação, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, etc.;

d. ( ) Não se aplica, pois a Instituição não possui ativos intangíveis incorporados ao seu patrimônio.

e. ( ) Outros. Especificar: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

**11. Com que periodicidade a sua Instituição procede a revisão do valor residual e da vida útil de um ativo incorporado ao seu patrimônio?**

a. ( ) No final de cada exercício;

b. ( ) No final da vida útil;

c. ( ) Outras situações. Especifique: \_\_\_\_\_

d. ( ) Não há previsão para revisão do valor residual e da vida útil dos bens incorporados ao patrimônio da Instituição.

**12. Existe uma comissão ou um sistema de informação na entidade que identifique os bens que podem ter condições de ser utilizados ao final do período de vida útil?**

a. ( ) Sim

b. ( ) Não

**13. De acordo com os procedimentos adotados pela entidade, o valor do bem ao final da sua vida útil, corresponde a:**

a. ( ) Zero, pois o bem foi totalmente depreciado, amortizado ou exaurido;

b. ( ) Ao valor residual, pois o valor depreciável do bem exclui o seu valor residual;

c. ( ) Outros. Especifique: \_\_\_\_\_

**14. Qual o método PREDOMINANTEMENTE utilizado para o cálculo dos encargos de depreciação, amortização e exaustão?**

a. ( ) Quotas Constantes

b. ( ) Soma dos Dígitos

c. ( ) Unidades Produzidas

d. ( ) Outros. Especifique: \_\_\_\_\_

**15. Qual o fator utilizado de FORMA PREPONDERANTE pela entidade para estimar a vida útil do bem?**

a. ( ) Capacidade de geração de benefícios futuros;

b. ( ) Desgaste físico decorrente de fatores operacionais;

c. ( ) Obsolescência tecnológica;

d. ( ) Limites legais ou contratuais

e. ( ) Outros. Especifique \_\_\_\_\_

**16. Na divulgação de Notas Explicativas da entidade, quais informações, quanto à depreciação, amortização e exaustão são apresentadas? [PODE MARCAR MAIS DE UMA ALTERNATIVA]**

a. ( ) O método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;

b. ( ) O valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão no início e fim do período;

c. ( ) As mudanças de estimativas;

d. ( ) Outros. Especifique \_\_\_\_\_

e. ( ) Não há divulgação deste assunto em sede de Notas Explicativas.

**Para cada uma das afirmações propostas na questão nº 17, indique números que variam na escala de 1 a 5, consoante o seu grau de concordância com as afirmações, de acordo com a tabela abaixo sugerida.**

<b>1</b>	<b>CONCORDO TOTALMENTE</b>
<b>2</b>	<b>CONCORDO NA MAIORIA DOS ASPECTOS</b>
<b>3</b>	<b>CONCORDO EM PARTE</b>
<b>4</b>	<b>CONCORDO EM POUCOS ASPECTOS</b>
<b>5</b>	<b>DISCORDO TOTALMENTE</b>

**17. Entre os efeitos/impactos da adoção da NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, acredito que a implantação da mesma trouxe/resultou:**

- a. ( ) maior monitoramento quanto à vida útil, evitando o sucateamento dos bens públicos;
- b. ( ) demonstrações contábeis com resultados mais próximos da realidade;
- c. ( ) mudança do enfoque da contabilidade pública, que passou de orçamentária para patrimonial.
- d. ( ) maior controle efetivo dos bens públicos;
- e. ( ) melhor evidenciação e transparência das informações quanto ao patrimônio público;
- f. ( ) padronização Contábil.
- g. ( ) entre as dificuldades, necessidade de treinamento e capacitação de pessoal;
- h. ( ) entre as dificuldades, necessidade de obtenção de dados concretos sobre a vida útil dos bens;
- i. ( ) entre as dificuldades, o cálculo adequado da depreciação, da amortização e da exaustão.

**18. Quais providências estão sendo tomadas para a implementação da Resolução CFC 1136/08, que aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão?**

- a. ( ) Já implementamos a Resolução do CFC, com força de trabalho da própria entidade;
- b. ( ) Já implementamos a Resolução do CFC, com força de trabalho de empresa especializada contratada para esse fim;
- c. ( ) Estamos em processo de contratação de empresa especializada;
- d. ( ) Em processo de implementação;
- e. ( ) Não implementou.