AVALIAÇÃO DE ATIVOS IMOBILIZADOS NO SETOR PÚBLICO: ESTUDO DE CASO EM UMA ORGANIZAÇÃO MILITAR DA MARINHA DO BRASIL[1]

IMMOBILIZED ASSETS ASSESSMENT IN THE PUBLIC SECTOR: CASE STUDY IN THE MILITARY ORGANIZATION OF BRAZILIAN NAVY

Anderson Chaves da Silva[2]
Marcelo Alvaro da Silva Macedo[3]
Fernanda Filgueiras Sauerbronn[4]
Natan Szuster[5]

Resumo: O objetivo deste artigo é apresentar a avaliação dos ativos imobilizados de uma Organização Militar (OM) da Marinha do Brasil, evidenciando os seus impactos. A partir de uma pesquisa bibliográfica foi criada a base teórica necessária ao desenvolvimento do estudo exploratório descritivo. A abordagem qualitativa focou o estudo de caso proposto. Os dados do patrimônio foram coletados dos registros contábeis da OM em estudo. Após a definição do *fair value*, foram realizados os procedimentos de avaliação (reavaliação e *impairment*). Os achados demonstram que a maneira como a avaliação é conduzida e o método de depreciação utilizado definem o impacto no patrimônio do órgão público. No presente caso, o impacto foi uma redução de 28,3% do patrimônio da OM.

Palavras-chave: Convergência ao padrão contábil internacional, Setor público, Ativos imobilizados, NBCASP.

Abstract: This paper presents the assessment of immobilized assets a Military Organization (MO) of the Brazilian Navy, showing their impacts. From a literature research was established the theoretical basis necessary for the development of descriptive exploratory study. A qualitative approach focused on the case study proposed. The data were collected from the equity accounting records of the MO in the study. After the definition of fair value, we carried out the assessment procedures (revaluation and impairment). The findings demonstrate that how the evaluation is conducted and the depreciation method used define the impact on property of the public agency. In this case, the impact was a reduction of 28.3% of the MO equity.

Key-words: Convergence to international accounting, Public sector, Immobilized assets, NBCASP

[1] Artigo apresentado no V EnAPG. Salvador – BA. Novembro. 2012.

[2]Mestre em Ciências Contábeis pela UFRJ, Anderson.azelha@gmail.com
[3] Doutor em Engenharia da Produção pela UFRJ, Marcelo.facc.ufrj@gmail.com
[4] Doutora em Administração pela FGV, Fernanda.sauerbronn@gmail.com
[5] Doutor em Ciências Contábeis pela USP, Natan.szuster@globo.com

Editado por Juliana Matos de Meira. Recebido em 17/12/2012. Avaliado em 13/02/2013. Reformulado em 25/02/2013. Recomendado para publicação em 26/02/2013. Publicado em 26/02/2013.

1 INTRODUÇÃO

Cabe à Contabilidade Pública, também conhecida como Contabilidade Governamental, servir como instrumento de controle para a sociedade no que tange ao acompanhamento das políticas públicas e à gestão do patrimônio gerado por tais recursos, a partir do emprego das informações pertencentes às demonstrações contábeis das prestações de contas dos administradores públicos. Para isso, essas informações devem ser compreensíveis e representar adequadamente a movimentação, a origem e a aplicação dos recursos públicos, por meio do devido registro dos elementos da contabilidade, assim entendidos os ativos, os passivos, as receitas e as despesas (CARLIN, 2008).

No entanto, esse ramo da Contabilidade não atinge sua finalidade precípua, quer seja a de fornecer informações acessíveis aos seus diversos usuários. A emissão dos balanços no setor público é feita mais para cumprir as formalidades das normas regulamentares e permitir que a fiscalização dos órgãos competentes seja realizada do que para fornecer ao administrador público instrumentos de gestão e permitir a apresentação de informações de fácil compreensão e transparentes à população (NASCIMENTO, 2008).

Silva (2011) salienta que a verificação da real situação do patrimônio dos órgãos públicos, por exemplo, é dificultada devido à existência de alguns ativos registrados com valores irrisórios, decorrentes dos efeitos da inflação e do não reconhecimento das perdas causadas pela depreciação, amortização ou exaustão, conforme o caso. É possível, então, que um governo, seja federal, estadual ou municipal, possa estar apresentando resultado positivo em suas contas, ao mesmo tempo em que está perdendo patrimônio.

Considerando o contexto de globalização e internacionalização dos mercados, vigente no mundo atual, torna-se necessário adotar uma padronização e um procedimento mais ativo na contabilidade aplicada no setor público, de forma a atender, tempestivamente, as novas demandas do setor, mantendo, inclusive, um adequado nível de compreensibilidade e comparabilidade das informações produzidas pelos agentes públicos.

Visando se adequar a essa nova perspectiva, o setor público mundial está passando por um processo de convergência das normas contábeis, tendo como referência as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que visam assegurar a existência de informações de qualidade suficiente, nos relatórios financeiros, para apoiar o processo de tomada de decisões pelos diferentes usuários, ao mesmo tempo em que

contribui para melhorar a comparabilidade da informação apresentada pelos órgãos do setor público no mundo (PÉREZ e LÓPEZ-HERNÁNDEZ, 2009).

Alinhado a esse processo, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu, em 2008, as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), com destaque para a NBC T 16.10 que estabelece os procedimentos a serem adotados pelos agentes públicos, a partir de 2010, para a avaliação, reavaliação e redução ao valor recuperável dos ativos.

Essas normas contribuíram para a quebra de um paradigma no setor público, uma vez que inseriram novas práticas, com maior ênfase no patrimônio dos órgãos, tornando possível, consequentemente, o conhecimento da real situação do patrimônio público. Os ativos passam, então, a ser registrados com valores condizentes com a realidade.

Todavia, a correção dessa distorção histórica na área contábil do setor público gera um impacto sobre o patrimônio ainda não conhecido pelas diversos órgãos. Desta maneira, o presente artigo pretende evidenciar o impacto causado no patrimônio dos órgãos públicos, com a aplicação dessas novas normas, orientado pela seguinte questão-problema: "De que maneira o patrimônio dos órgãos públicos será impactado com o emprego da atual legislação nacional voltada à convergência ao padrão internacional de procedimentos contábeis para o setor público?".

Com a finalidade de atender este objetivo, o artigo apresenta uma fundamentação teórica que contextualiza a situação mundial e nacional em torno da convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada no setor público, focando na avaliação de ativos imobilizados. Em seguida, o estudo de caso é desenvolvido, a partir de uma pesquisa bibliográfica e documental, em um órgão pouco explorado pelos pesquisadores e acadêmicos: uma Organização Militar (OM) da Marinha do Brasil (MB).

Fica evidenciado que, embora não encerrem as discussões sobre o tema em questão, os resultados desse estudo são influenciados por diversos fatores, como o tempo de existência do órgão, o ano de registro dos bens do patrimônio e a classificação contábil em que cada bem está registrado. Além disso, é possível constatar que o impacto no patrimônio depende diretamente da atuação dos agentes públicos nesse processo.

2 A CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS

A padronização de normas contábeis surgiu da constatação de que as práticas variam de país para país, refletindo-se na existência de diferentes sistemas contábeis. Não obstante opiniões contrárias ao processo de convergência tenham surgido inicialmente, com o

fenômeno da globalização e internacionalização das economias, observou-se a necessidade de se tentar reduzir os obstáculos para a comparabilidade da informação contábil (CUNHA, 2009).

Segundo Silva (2007), para se analisar as informações divulgadas nas demonstrações financeiras, comparando-as no espaço e no tempo, é necessário que elas sejam normatizadas e comparáveis. Ou seja, que os critérios não sofram alteração entre os períodos, possibilitando a realização de uma análise intertemporal dos elementos que compõem o patrimônio, e que todas as entidades apliquem as mesmas legislações, permitindo uma análise interinstitucional.

Diante desse cenário, foi iniciado um processo de harmonização das normas contábeis, conduzido pela *International Federation of Accountants* (IFAC). No ano de 2000, foi criado o Comitê do Setor Público do IFAC, que emitiu as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NICSP), tornando-as as únicas normas internacionais destinadas a atender as especificidades da Contabilidade Governamental (NASCIMENTO, 2008).

Esse processo vem ocorrendo simultaneamente em todo o mundo. Alguns países estão um pouco mais avançados do que outros, contribuindo para as discussões sobre o tema, como as que ocorrem no *Comparative International Governmental Accounting Research* (CIGAR), realizado a cada dois anos, desde 1987.

No Brasil, a convergência está sendo conduzida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que criou, em 2007, o Comitê Gestor de Convergência para o desenvolvimento das ações necessárias. O Ministério da Fazenda, por sua vez, determinou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o desenvolvimento de ações para promoção da convergência por intermédio das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) editadas pelo CFC.

Em 2008, o CFC emitiu as primeiras dez NBCASP, iniciando, assim, o processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade pública. Com isso, várias são as mudanças que ocorrerão na maneira de se fazer contabilidade no setor público. Dentre essas mudanças, é possível destacar o foco no patrimônio, até então voltado para o resultado fiscal. Isso representa a quebra de um paradigma há tempos existente nesse setor (SILVA, 2011).

Segundo Nardes (2008), na realização dos trabalhos de auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU), sistematicamente, a inadequada valoração do patrimônio móvel e imóvel dos órgãos públicos é apontada. A existência de ativos registrados com valores

irrisórios, defasados no tempo em decorrência dos efeitos da inflação, ou não condizentes com a realidade impede os agentes públicos de conhecerem a real situação de seu patrimônio.

Tendo em vista a tendência mundial de melhorar as informações apresentadas aos diversos usuários, sejam externos ou internos, permitindo a comparabilidade das informações divulgadas, torna-se necessária a realização da avaliação de tais ativos. O patrimônio das entidades do setor público deve ser mensurado ou avaliado monetariamente, e registrado pela contabilidade (STN, 2010a).

3 AVALIAÇÃO DE ATIVOS

Considerado dentro do arcabouço teórico contábil um dos conceitos mais importantes, se não o mais, o conceito de ativo poderia ser tratado como o capítulo fundamental da Contabilidade (IUDÍCIBUS, 2004). Todavia, no setor público, o termo "ativo" não se faz muito presente, sendo explicitado como bem público ou bem permanente, neste caso, principalmente se referindo aos ativos fixos (CARVALHO, 2004).

Decorrente desse processo de convergência, com foco maior no patrimônio, o CFC emitiu a norma NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público – que apresenta critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos que compõem o patrimônio público.

Segundo Rossetto, Nobre, Silva e Martins (2001), a avaliação dos ativos pode ser conduzida com base em valores de entrada, que representam o sacrifício que a empresa teve, tem ou terá que realizar para adquirir determinado recurso (custo histórico, custo corrente e custo de reposição futuro); ou valores de saída, que, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), representam o volume de caixa, ou o valor de algum outro instrumento de pagamento, recebido quando um ativo deixa a empresa por meio de troca ou conversão (valor corrente de venda, valor realizável líquido, equivalentes correntes a caixa, valor de liquidação, valor de realização futuro e valor presente do fluxo futuro de caixa).

Além desses valores, o atual contexto de convergência está evidenciando uma nova técnica de mensuração de ativos e passivos: o fair value (valor justo). Sua aplicação pode ocasionar impactos tanto qualitativos quanto quantitativos nas demonstrações contábeis, oferecendo a possibilidade de uma maior comparabilidade e uma percepção mais real do mercado (SILVA, 2011).

A aplicação desse conceito em ativos acontece para aqueles que sejam legitima e fisicamente possível, ponderando a sua melhor utilização. Desta maneira, essa aplicação "presume o maior e melhor uso dos ativos pelos participantes do mercado, considerando o uso do ativo que seja fisicamente possível, legalmente permitido e financeiramente viável na data de mensuração" (FIPECAFI, p. 250, 2009).

A NBC T 16.10 define o *fair value* como "o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado" (CFC, 2008, p. 2). Usualmente, no Brasil, entende-se *fair value* como valor de mercado.

Já o inciso IV, art. 179, da Lei 6.404/76 cita que são classificados no ativo imobilizado "os direitos que tenham objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade". Tais direitos devem ser mensurados ou avaliados, com base no valor de aquisição, produção ou construção. E para que seja possível manter o real valor desses direitos, as empresas devem efetuar a reavaliação de seus ativos.

Segundo Teixeira, Lopes e Costa (2004), os investidores consideram a reavaliação de ativos como uma boa informação, uma vez que aumenta o patrimônio da empresa. Por outro lado, eles também podem ver a reavaliação como um artifício manipulativo. Verifica-se, assim, que a reavaliação de ativos pode impactar tanto positiva quanto negativamente, além de não ser uma prática bem recebida pelo mercado financeiro, já que pode gerar aumento sem uma real melhora no valor econômico das empresas.

A NBC T 16.10 define reavaliação como a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esses forem superiores ao valor líquido contábil. O valor de reavaliação, também conhecido por valor da redução do ativo ao valor recuperável, é dado pela diferença entre o valor líquido contábil do bem, ou seja, já deduzida a depreciação, amortização ou exaustão acumulada, e o valor de mercado ou de consenso, pautado em laudo técnico. Quando não for possível defini-lo, o valor do ativo permanente pode ser estabelecido com base em parâmetros de referência, que consideram características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

Esse procedimento é restrito aos bens do ativo imobilizado, desde que não esteja prevista a descontinuidade na atividade operacional da entidade. Além disso, uma vez decidido pela sua adoção, as entidades devem executá-lo para todos os ativos de mesma natureza, evitando o emprego de diferentes bases de mensuração para a avaliação de bens de mesma natureza operacional.

A maioria dos ativos imobilizados possui vida útil limitada, fazendo com que seu uso ocorra durante um prazo finito de períodos contábeis futuros. Desta maneira, o sistema contábil deve incluir, nos períodos contábeis em que o ativo for utilizado, a apropriação gradativa de seu valor como custo ou despesa sob a denominação de amortização, depreciação e exaustão, dependendo da sua natureza (SILVA, 2009).

Por fim, a redução ao valor recuperável ou *impairment*, visa assegurar que os ativos não permaneçam registrados com um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda. Segundo o IFAC (2010), uma redução ao valor recuperável é uma perda no benefício econômico futuro ou potencial serviço de um ativo, acima e além do reconhecimento sistemático da perda de benefício econômico futuro ou potencial serviço de um ativo através da depreciação.

Esse procedimento ratifica a importância de um conceito que sempre influenciou a prática contábil: o conservadorismo, segundo o qual os contadores devem divulgar o menor valor para seus ativos e receitas, e o maior valor para seus passivos e despesas (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Considerando a aplicação desses novos conceitos no setor público, é importante saber como os agentes públicos irão proceder para definir o *fair value* e o *impairment* dos ativos imobilizados, e, principalmente, como o emprego dessas novas práticas irá impactar no patrimônio do órgão, haja vista que podem apresentar resultados até então desconhecidos pela Administração.

Assim, por intermédio de procedimentos metodológicos a serem apresentados na próxima seção, este artigo pretende contribuir para esclarecer essas questões.

4 METODOLOGIA

Uma pesquisa pode ser caracterizada quanto aos fins e meios (VERGARA, 2010). Quanto aos fins, este estudo é definido como exploratório e descritivo. Primeiro, por descrever a avaliação, a reavaliação e o *impairment* dos ativos imobilizados no setor público sob a égide das atuais normas contábeis brasileiras. Segundo, por promover um estudo exploratório em uma Organização Militar (OM) da Marinha do Brasil (MB). Quanto aos meios, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, que permitiu a criação de uma fundamentação teórica necessária ao entendimento desta análise. Além disso, a pesquisa também é classificada como documental, em virtude da utilização de documentos pertencentes à OM, como fonte de dados, informações e evidências.

Marconi e Lakatos (2010) citam que os métodos de pesquisa podem ser divididos em métodos de abordagem e métodos de procedimentos. Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa, focada no entendimento da dinâmica que está presente em uma única configuração (EISENHARDT, 1989). Quanto ao procedimento, trata-se de um estudo de caso, uma vez que se refere a uma investigação empírica que desenvolve uma pesquisa naturalística, onde o pesquisador não tem qualquer controle sobre eventos e variáveis, visando absorver ao máximo os fatos de uma determinada situação, para descrever, compreender e interpretar a complexidade do caso concreto (MARTINS e THEÓPHILO, 2009).

O presente estudo de caso foi realizado na Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM), que é uma OM da MB criada em 18 de fevereiro de 1997, pela Portaria Ministerial nº 65. A PAPEM possui a missão de ser órgão integrante do sistema de controle interno da Marinha do Brasil, tendo como propósito administrar os sistemas de pagamento atinentes ao pessoal da Marinha, tanto no país, quanto no exterior.

No que se refere aos ativos patrimoniais, de acordo com a posição referente ao mês de dezembro de 2010, a PAPEM possui 2.692 itens registrados no seu Sistema de Cadastro de Bens Móveis (CADBEM), classificados em 21 contas contábeis, somando um valor de R$ 1.922.983,53. O item mais antigo que se encontra registrado é de 28 de julho de 1999.

Em função das atividades exercidas, e considerando os dados do CADBEM da OM, a conta contábil com maior volume financeiro é a 142123500 – equipamentos de processamento de dados –, representando 36,92% do valor total de ativos patrimoniais, seguida pela conta contábil 142124200 – mobiliário em geral –, com 31,37%. Ou seja, financeiramente, quase 70% de todos os itens do patrimônio da PAPEM são representados nessas duas contas contábeis.

A escolha por este órgão público ocorreu em função da acessibilidade às informações, por ser a instituição onde um dos autores exerce suas atividades profissionais, e pelo fato de ser uma espécie de órgão ainda pouco explorada por pesquisadores e acadêmicos.

Segundo Stake (2003), os estudos de caso podem ser classificados em: intrínsecos, quando o pesquisador pretende ter um entendimento melhor do caso; instrumentais, se forem examinados para fornecer informações a respeito de um problema ou formular uma generalização; ou coletivos, quando são realizados estudos de múltiplos casos para se obter o entendimento de um fenômeno. Neste caso, o estudo é intrínseco e instrumental. Primeiro, porque existe o interesse em conhecer o impacto causado no patrimônio do órgão público com a adoção dos novos procedimentos contábeis. E, segundo, porque seus

resultados fornecerão informações acerca do patrimônio do órgão após a execução desses procedimentos.

Para a coleta e o posterior tratamento dos dados, foi utilizado o protocolo de estudo de caso, que, segundo Yin (2010, p. 106), "é uma maneira importante de aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso e se destina a orientar o investigador na realização da coleta de dados de um caso único".

Os dados foram coletados no Sistema de Controle de Bens Móveis (CADBEM) da PAPEM, tomando como referência o mês de dezembro de 2010. O CADBEM é o sistema de controle patrimonial utilizado por todas as Organizações Militares da MB, como instrumento de controle interno, sendo compatibilizado financeiramente com o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

De acordo com o contexto atual de convergência às práticas contábeis internacionais e o disposto nas NBCASP foi empregado o *fair value* como valor de entrada para a avaliação do patrimônio da PAPEM, já que era legitima e fisicamente possível obtê-lo. Para se determinar o *fair value* de cada ativo imobilizado, foi calculada a média aritmética dos preços obtidos em pelo menos 3 *sites*, no primeiro semestre de 2011. Foram consultados *sites* de busca na *internet*, *sites* específicos, em função do tipo de bem que estava sendo analisado, *sites* das empresas onde a PAPEM realiza a maioria de suas compras, quando não são licitadas, e *sites* das empresas vencedoras de procedimentos licitatórios.

Duas premissas foram empregadas nesta pesquisa: a consulta de preços para itens novos e a não utilização de atas de registro de preços de pregões eletrônicos. A primeira premissa foi formulada a partir do fato de que os efeitos do reconhecimento da depreciação conduziriam a um valor razoável para o bem, enquanto a segunda levou em consideração o conceito de *fair value*, segundo o qual se tenta buscar um valor próximo ao praticado num mercado onde as partes interessadas atuam em condições independentes e isentas. Normalmente, os valores obtidos no pregão eletrônico são abaixo dos praticados no mercado após uma ampla negociação sob condições pré-estabelecidas no instrumento convocatório.

Para cobrir os 2.516 ativos avaliados foram necessários cerca de 4 meses de pesquisa de preços. A tarefa foi difícil em função do registro inadequado de determinados itens, que impedia seu pronto reconhecimento, tais como "equipamento spring Carrier", que se refere a um aparelho de ar condicionado, mas não permite, todavia, saber o tipo (de janela ou *split*) e a capacidade de refrigeração; características determináveis somente após uma análise *in loco*.

Tal fato contribui para demonstrar a dificuldade de se realizar a correta avaliação dos bens. É importante enfatizar que o órgão em questão possui, apenas, pouco mais de 14 anos de existência, com uma quantidade relativamente pequena de bens registrados em seu patrimônio.

No que se refere à validade do *constructo*, que segundo Yin (2010) trata do emprego de documentação e registros em arquivos como fontes de evidência para investigação e revisão do relatório de estudo de caso, foi utilizada a NBCASP pertinente ao assunto. De forma complementar, foi utilizada a Circular nº 11, de 7 de janeiro de 2011, da Secretaria-Geral da Marinha (SGM), que versa sobre os procedimentos contábeis patrimoniais a serem observados na MB, e o Manual do SIAFI, que se refere aos procedimentos de reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações.

Após a etapa de avaliação dos bens do patrimônio, o passo seguinte foi o reconhecimento da depreciação. Para tal, foram utilizadas as diretrizes do manual do SIAFI, que sugerem duas possibilidades para o cálculo do encargo: considerar a vida útil restante do bem ou uma nova vida útil. Muito embora a própria Secretaria do Tesouro Nacional (STN) reconheça que esta última opção não seja a melhor prática contábil, a MB optou pelo seu uso, devido às restrições de seu sistema de controle patrimonial.

5 ANÁLISE DOS DADOS

Tendo por base as informações apresentadas no referencial teórico, e seguindo a metodologia proposta para este estudo, o presente item apresenta a análise dos ativos patrimoniais da Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM) e evidencia o impacto nesse grupo de contas decorrente do emprego das novas normas contábeis nacionais.

O manual do SIAFI cita que o procedimento de reconhecimento da depreciação deve se iniciar pelos bens adquiridos, incorporados e/ou colocados em utilização a partir de janeiro de 2010, por possuírem uma base monetária confiável, não necessitando que sejam submetidos previamente ao procedimento de reavaliação ou *impairment*. A PAPEM possui 176 itens nessa situação, o que representa 6,5% do total.

Para os bens adquiridos em exercícios anteriores a 2010, os prazos são os constantes na tabela 1. No entanto, com a finalidade de atingir o objetivo deste estudo, todas as contas contábeis foram analisadas. Cabe ressaltar que a Organização Militar (OM) possui bens cadastrados em três contas que não sofrem os efeitos da depreciação: 142124400 – obras de arte e peças para museu; 142128700 – material de consumo duradouro; e 142129900 – outros materiais permanentes.

Tabela 1 - Prazos para implantação da depreciação

Conta Contábil	Título	Prazo Máximo
142120200	Aeronaves	2011
142122000	Embarcações	2011
142123500	Equipamentos de processamentos de dados	2011
142125200	Veículos de tração mecânica	2011
142120600	Aparelhos e equipamentos de comunicação	2012
142122800	Máquinas e equipamentos de natureza industrial	2012
142120800	Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odonto., labo. e hospitalares	2013
142124200	Mobiliário em geral	2013

Fonte: Manual do SIAFI.

Em função do desgaste natural pelo uso do bem, da obsolescência e da ação da natureza, com o passar do tempo, os ativos vão perdendo valor, sendo a perda reconhecida como depreciação, até atingirem o valor residual. O manual do SIAFI estabelece um prazo de vida útil em anos e o respectivo percentual, por conta contábil, de valor residual. A tabela 2 apresenta tais parâmetros para os bens registrados na PAPEM.

Tabela 2 - Vida útil e valor residual dos bens patrimoniais

Conta Contábil	Descrição	Vida Útil (em anos)	Valor Residual
142120400	Aparelhos de medição e orientação	15	10%
142120600	Aparelhos e equipamentos de comunicação	10	20%
142120800	Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odonto., labor. hosp.	15	20%
142121000	Aparelhos e equipamentos para esportes e diversões	10	10%
142121200	Aparelhos e utensílios domésticos	10	10%
142122400	Equipamentos de segurança, proteção e socorro	10	10%
142123000	Máquinas e equipamentos energéticos	10	10%
142123200	Máquinas e equipamentos gráficos	15	10%
142123300	Equipamentos para áudio, vídeo e foto	10	10%
142123400	Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	10	10%
142123500	Equipamentos de processamento de dados	5	10%
142123600	Máquinas, instalações e utensílios de escritório	10	10%
142123800	Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina	10	10%
142123900	Equipamentos hidráulicos e elétricos	10	10%

Continua...

...Continuação da Tabela 2

Conta Contábil	Descrição	Vida Útil (em anos)	Valor Residual
142124200	Mobiliário em geral	10	10%
142124400	Obras de arte e peças para museu	-	-
142124800	Veículos diversos	15	10%
142125100	Peças não incorporáveis a imóveis	10	10%
142125200	Veículos de tração mecânica	15	10%
142128700	Material de consumo duradouro	-	-
142129900	Outros materiais permanentes	-	-

Fonte: Manual do SIAFI.

Com o auxílio do Demonstrativo de Movimentação de Material (DMM) da PAPEM, referente ao mês de dezembro de 2010, foi possível obter o saldo das 21 contas contábeis nas quais todos os bens patrimoniais cadastrados encontram-se agrupados. A tabela 3 apresenta o saldo de cada uma dessas contas, que somados representam o valor total do patrimônio da PAPEM: R$ 1.922.983,53.

Tabela 3 - Saldo das contas contábeis da PAPEM

Conta Contábil	Descrição	Saldo (R$)
142120400	Aparelhos de medição e orientação	1.206,73
142120600	Aparelhos e equipamentos de comunicação	28.248,35
142120800	Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odonto., labor. hosp.	268,38
142121000	Aparelhos e equipamentos para esportes e diversões	42.116,27
142121200	Aparelhos e utensílios domésticos	243.518,28
142122400	Equipamentos de segurança, proteção e socorro	13.866,50
142123000	Máquinas e equipamentos energéticos	21.794,58
142123200	Máquinas e equipamentos gráficos	9.422,10
142123300	Equipamentos para áudio, vídeo e foto	55.329,49
142123400	Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	83.356,99
142123500	Equipamentos de processamento de dados	710.003,89
142123600	Máquinas, instalações e utensílios de escritório	22.246,55
142123800	Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina	1.893,89
142123900	Equipamentos hidráulicos e elétricos	2.776,00
142124200	Mobiliário em geral	603.315,03
142124400	Obras de arte e peças para museu	4.963,00
142124800	Veículos diversos	155,00
142125100	Peças não incorporáveis a imóveis	506,00
142125200	Veículos de tração mecânica	72.956,00
142128700	Material de consumo duradouro	3.966,50
142129900	Outros materiais permanentes	1.074,00
	Total	**1.922.983,53**

Fonte: DMM referente ao mês de 2010 da PAPEM.

A Tabela 4 apresenta a quantidade de itens registrados por ano e o respectivo percentual do total de itens do período de 1999 a 2010. É possível observar que 48,6% dos itens que constam no patrimônio da PAPEM possuem até cinco anos de existência, 36% possuem entre cinco e dez anos de existência, e 15,4% já têm mais de dez anos de existência.

Tabela 4 - Itens cadastrados por ano

Ano	Qtde de itens	%
1999	316	11,7
2000	99	3,7
2001	259	9,6
2002	333	12,4
2003	87	3,2
2004	154	5,7
2005	136	5,1
2006	128	4,8
2007	256	9,5
2008	272	10,1
2009	476	17,7
2010	176	6,5
Total	**2692**	**100**

De acordo com o manual do SIAFI, as contas contábeis 142120400 – aparelhos de medição e orientação, 142120800 – Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odonto., labor. hosp., 142123200 – máquinas e equipamentos gráficos, 142124800 – veículos diversos, e 142125200 – veículos de tração mecânica possuem 15 anos de vida útil. Dos 415 itens cadastrados nos anos de 1999 e 2000, somente 6 deles pertencem a essas contas. Assim, conclui-se que 409 itens patrimoniais (15%) estão com a vida útil vencida, tendo como valor contábil apenas o seu respectivo valor residual.

Das 21 contas contábeis, 15 possuem vida útil de 10 anos. Conclui-se, então, que a grande maioria dos itens está com a vida útil por vencer. Somente uma conta contábil, 142123500 – equipamentos de processamento de dados, possui 5 anos de vida útil. Ressalta-se que é a conta com maior valor financeiro, representando 36,92% do patrimônio da OM. Qualquer item cadastrado nessa conta contábil em ano anterior ao de 2005 está com sua vida útil vencida.

O manual do SIAFI destaca que a depreciação deve ser registrada no primeiro mês após a aquisição, incorporação e/ou sua efetiva utilização do bem. Visando padronizar esse procedimento, para cada item cadastrado adotou-se a data do primeiro dia do mês seguinte ao de sua incorporação ao patrimônio da PAPEM, de modo que o tempo

decorrido até o fechamento do ano de 2010 seja inteiro. Assim, um item incorporado em 17/1/2001 teria, para fins de registro da depreciação, a data inicial de 1/2/2001.

Por fim, quanto ao método de depreciação, segundo a STN (2010b), existem duas opções: uma (método A) que leva em consideração a vida útil restante do bem e outra (método B) que, embora não seja ideal, considera uma nova vida útil para aplicação da taxa de depreciação.

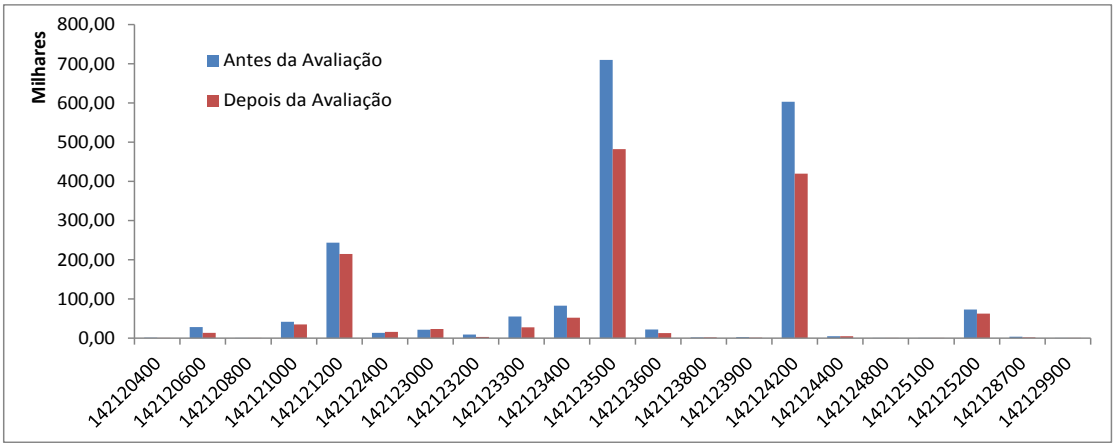
O primeiro passo foi realizar a avaliação dos bens da PAPEM incorporados de 1999 até 2009. A tabela 5 apresenta o saldo das contas contábeis antes e depois desse procedimento. Nela, verifica-se que houve uma redução no patrimônio da OM em 27,6%, gerando um saldo final de R$ 1.392.518,35. Interessante verificar que 4 contas contábeis tiveram seus saldos aumentados após o procedimento de avaliação, todas as demais contas sofreram redução do valor: 142120800 – aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odonto., labor. hosp., 142122400 – equipamentos de segurança, proteção e socorro, 142123000 – equipamentos para áudio, vídeo e foto e 142123800 – máquinas, ferramentas e utensílios de oficina.

Tabela 5 - Saldos das contas contábeis antes e após a avaliação dos bens patrimoniais

Conta Contábil	Saldo antes da avaliação (R$)	Saldo após a avaliação (R$)
142120400	1.206,73	619,80
142120600	28.248,35	13.858,01
142120800	268,38	295,32
142121000	42.116,27	35.425,17
142121200	243.518,28	216.574,84
142122400	13.866,50	16.122,00
142123000	21.794,58	23.752,47
142123200	9.422,10	3.637,55
142123300	55.329,49	28.157,88
142123400	83.356,99	52.653,60
142123500	710.003,89	489.986,18
142123600	22.246,55	13.497,14
142123800	1.893,89	2.203,80
142123900	2.776,00	1.732,90
142124200	603.315,03	423.164,27
142124400	4.963,00	4.963,00
142124800	155,00	75,90
142125100	506,00	253,50
142125200	72.956,00	62.950,00
142128700	3.966,50	2.123,02
142129900	1.074,00	472,00
Total	**1.922.983,53**	**1.392.518,35**

A figura 1 ilustra a redução no patrimônio da PAPEM após a realização dos procedimentos de avaliação – reavaliação e *impairment*.

Figura 1 – Comparativo por conta contábil



Uma constatação que merece destaque, no que se refere a essa variação positiva, é o fato de que muitos desses itens estavam registrados com valores irrisórios, defasados no tempo, e, por este motivo, muito abaixo dos valores praticados no mercado comum. Além disso, alguns itens foram adquiridos mediante procedimento licitatório, fazendo com que a administração pública obtivesse preços mais vantajosos por ocasião da efetiva compra dos bens. Ou seja, abaixo dos preços praticados no mercado comum.

Das contas contábeis que sofreram redução em seus saldos, a conta 142123200 – máquinas e equipamentos gráficos – foi a que apresentou a maior queda (61,4%) e a conta 142121200 – aparelhos e utensílios domésticos – foi a que registrou a menor queda (11,1%). A conta contábil 142124400 – obras de arte e peças para museu – manteve o seu saldo inalterado, em função da complexidade envolvida na mensuração de bens desse tipo.

Realizada a avaliação dos bens, o próximo passo foi evidenciar os acréscimos e decréscimos decorrentes desse procedimento. A tabela 6 evidencia essas variações por conta contábil. A coluna "reavaliação" representa o somatório dos itens subavaliados em relação ao valor registrado inicialmente, enquanto a coluna "*impairment*", o somatório dos itens superavaliados.

Tabela 6 - Reavaliação e *Impairment* por conta contábil

Conta Contábil	Reavaliação (R$)	*Impairment* (R$)
142120400	235,07	(822,00)
142120600	43,37	(14.433,71)
142120800	33,02	(6,08)
142121000	5.918,81	(12.609,91)
142121200	11.383,51	(38.326,95)
142122400	7.103,34	(4.847,84)
142123000	3.181,49	(1.223,60)
142123200	0,00	(5.784,55)
142123300	344,86	(27.516,47)
142123400	7.264,00	(37.967,39)
142123500	4.686,70	(224.704,41)
142123600	1.292,00	(10.041,41)
142123800	813,06	(503,15)
142123900	0,00	(1.043,10)
142124200	30.546,69	(210.697,45)
142124400	0,00	(0,00)
142124800	0,00	(79,10)
142125100	0,00	(252,50)
142125200	0,00	(10.006,00)
142128700	139,65	(1.983,13)
142129900	0,00	(602,00)
Total	**72.985,57**	**(603.450,75)**

Em termos percentuais, a variação positiva ocorrida na conta 142122400 – equipamentos de segurança, proteção e socorro – foi a mais elevada, representando 51,2% do saldo inicial. A maior reavaliação, em termos financeiros (R$ 30.546,69), ocorreu na conta 142124200 – mobiliário em geral. Esta mesma conta contábil também sofreu uma grande variação negativa, da ordem de 34,9% do seu saldo inicial, ou seja, queda de R$ 210.697,45. Financeiramente, foi a segunda maior redução, ficando atrás somente da conta contábil 142123500 – equipamentos de processamento de dados. Em termos percentuais, a maior perda por *impairment* foi a ocorrida na conta contábil 142120400 – aparelhos de medição e orientação –, totalizando 68,1% do saldo da conta.

O resultado da tabela 5 pode ser obtido com os valores constantes na tabela 6. Ou seja, para cada conta contábil, o saldo após a avaliação é igual ao saldo antes da avaliação, mais o valor de reavaliação, menos o valor de *impairment*, conforme o exemplo a seguir que evidencia o saldo da conta contábil 142120400:

Saldo antes da avaliação: R$ 1.206,73 (tab. 5)
Reavaliação: + R$ 235,07 (tab. 6)
***Impairment*:** – R$ 822,00 (tab. 6)
Saldo após a avaliação: R$ 619,80 (tab. 5)

Realizada a avaliação patrimonial, o passo seguinte foi o cálculo da taxa mensal de depreciação. Muito embora a Marinha do Brasil (MB) tenha optado pelo método B, em função das restrições do CADBEM, visando enriquecer o presente estudo e permitir comparações entre os valores obtidos, a depreciação pelo método A também foi calculada. A tabela 7 evidencia os valores de depreciação mensal para cada método e os respectivos saldos das contas contábeis.

Tabela 7 - Depreciação mensal pelos métodos A e B

Conta Contábil	Saldo Avaliado (R$)	Depr. Mét. A (R$)	Saldo Final Mét. A (R$)	Depr. Mét. B (R$)	Saldo Final Mét. B (R$)
142120400	619,80	(8,38)	611,42	(3,10)	616,70
142120600	13.858,01	(1.047,36)	12.810,65	(92,39)	13.765,62
142120800	295,32	(1,86)	293,46	(1,31)	294,01
142121000	35.425,17	(588,63)	34.836,54	(265,69)	35.159,48
142121200	216.574,84	(8.722,55)	207.852,29	(1.623,77)	214.951,07
142122400	16.122,00	(6.395,12)	9.726,88	(120,92)	16.001,09
142123000	23.752,47	(2.035,86)	21.716,61	(178,14)	23.574,33
142123200	3.637,55	(29,82)	3.607,73	(18,19)	3.619,36
142123300	28.157,88	(2.631,39)	25.526,49	(211,18)	27.946,70
142123400	52.653,60	(7.180,04)	45.473,56	(394,90)	52.258,70
142123500	489.986,18	(40.127,73)	449.858,45	(7.349,79)	482.636,39
142123600	13.497,14	(1.248,93)	12.248,21	(101,23)	13.395,91
142123800	2.203,80	(839,80)	1.364,00	(16,53)	2.187,27
142123900	1.732,90	(74,30)	1.658,60	(13,00)	1.719,90
142124200	423.164,27	(70.465,97)	352.698,30	(3.173,73)	419.990,54
142124400	4.963,00	(0,00)	4.963,00	(0,00)	4.963,00
142124800	75,90	(0,65)	75,25	(0,38)	75,52
142125100	253,50	(53,51)	199,99	(1,90)	251,60
142125200	62.950,00	(607,51)	62.342,49	(314,75)	62.635,25
142128700	2.123,02	(0,00)	2.123,02	(0,00)	2.123,02
142129900	472,00	(0,00)	472,00	(0,00)	472,00
Total	**1.392.518,35**	**(142.059,40)**	**1.250.458,95**	**(13.880,90)**	**1.378.637,45**

É possível observar que o método A impacta a administração pública de maneira mais vigorosa que o método B, uma vez que leva em consideração o tempo de vida útil restante para cálculo da taxa de depreciação do período, gerando, consequentemente, uma elevada perda contábil no curto prazo.

Em termos percentuais, o método A reduziu o saldo das contas contábeis em 10,2%, enquanto o método B em somente 1,0%. Ou seja, uma baixa contábil 10 vezes maior pelo método A, do que pelo método B. Essa perda é ainda mais significativa nos itens com vida útil vencida, visto que todo o seu valor depreciável é baixado em uma única parcela.

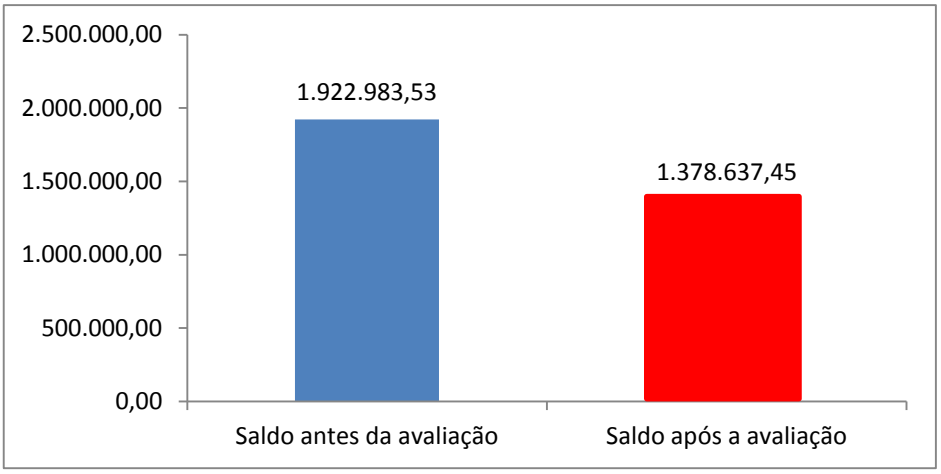
As contas contábeis que sofrem o maior impacto financeiro, tanto no método A, como no método B, são as 142124200 – mobiliário em geral, 14213500 – equipamentos de processamento de dados e 142121200 – aparelhos e utensílios domésticos. Todavia, percentualmente, as contas contábeis mais impactadas com o uso do método A foram a 142122400 – equipamentos de segurança, proteção e socorro e a 142123800 – máquinas, ferramentas e utensílios de oficina. Utilizando-se o método B, as reduções são praticamente as mesmas, variando entre 0,5% e 0,8%.

Tabela 8 - Situação patrimonial da PAPEM

Conta Contábil	Saldo antes da avaliação (R$)	Saldo Avaliado (R$)	Depreciação (R$)	Saldo Depreciado (R$)
142120400	1.206,73	619,80	(3,10)	616,70
142120600	28.248,35	13.858,01	(92,39)	13.765,62
142120800	268,38	295,32	(1,31)	294,01
142121000	42.116,27	35.425,17	(265,69)	35.159,48
142121200	243.518,28	216.574,84	(1.623,77)	214.951,07
142122400	13.866,50	16.122,00	(120,92)	16.001,09
142123000	21.794,58	23.752,47	(178,14)	23.574,33
142123200	9.422,10	3.637,55	(18,19)	3.619,36
142123300	55.329,49	28.157,88	(211,18)	27.946,70
142123400	83.356,99	52.653,60	(394,90)	52.258,70
142123500	710.003,89	489.986,18	(7.349,79)	482.636,39
142123600	22.246,55	13.497,14	(101,23)	13.395,91
142123800	1.893,89	2.203,80	(16,53)	2.187,27
142123900	2.776,00	1.732,90	(13,00)	1.719,90
142124200	603.315,03	423.164,27	(3.173,73)	419.990,54
142124400	4.963,00	4.963,00	(0,00)	4.963,00
142124800	155,00	75,90	(0,38)	75,52
142125100	506,00	253,50	(1,90)	251,60
142125200	72.956,00	62.950,00	(314,75)	62.635,25
142128700	3.966,50	2.123,02	(0,00)	2.123,02
142129900	1.074,00	472,00	(0,00)	472,00
Total	**1.922.983,53**	**1.392.518,35**	**(13.880,90)**	**1.378.637,45**

Após o cálculo e reconhecimento das taxas de depreciação para cada conta contábil é possível verificar o impacto no patrimônio. A tabela 8 evidencia essa situação, considerando o cálculo da taxa de depreciação pelo método B, de acordo com o padrão adotado pelas OM da MB. A redução no patrimônio foi de R$ 544.346,08, representando 28,3% do valor registrado inicialmente. Ressalta-se, desta maneira, que o impacto patrimonial ocorrido foi negativo e considerável, afetando mais de um quarto do patrimônio da PAPEM.

Figura 2 – Comparativo entre os saldos antes e após a avaliação



A figura 2 ilustra a redução no patrimônio da PAPEM após a avaliação e o reconhecimento da depreciação pertinente, a partir do método B, que considera um novo período de vida útil para a aplicação da taxa de depreciação.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O atual contexto mundial de globalização e internacionalização dos mercados, com a integração de países formando blocos econômicos, desperta a necessidade de adequação da contabilidade do setor público para atender as novas demandas, de modo que se possa garantir a qualidade das informações, e a manutenção dos padrões de compreensibilidade e comparabilidade, reduzindo, também, os custos associados ao processo.

O Brasil optou por convergir às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público emitidas pelo IPSASB. Com isso, no final de 2008, o CFC divulgou as dez primeiras NBCASP, iniciando o processo de convergência para que esteja concluído em 2012, com a completa tradução das IPSAS.

Nesse processo, destaca-se a mudança da visão orçamentária para uma perspectiva patrimonial, gerando a necessidade de avaliação dos ativos dos órgãos públicos, com vistas a evidenciar a real situação do patrimônio. Por se tratar de uma prática não regular na administração pública, isto representa uma quebra de paradigma, que contribuirá para a melhoria da transparência do patrimônio público; assim como o emprego do *fair value* em substituição ao custo histórico, que impedia a real valoração dos ativos. Com esse novo conceito, o saldo das contas contábeis fica mais volátil, auxiliando o processo de tomada de decisões econômicas.

O presente estudo buscou responder a seguinte questão-problema: "De que maneira o patrimônio dos órgãos públicos será impactado com o emprego da atual legislação nacional voltada à convergência ao padrão internacional de procedimentos contábeis para o setor público?". Ficou evidenciado que esse impacto tende a ser considerável. No presente caso, tratou-se de uma perda maior do que um quarto do patrimônio analisado, ressaltando-se que se tratava de um órgão com apenas 14 anos de existência.

Muito embora seja possível afirmar que haverá um impacto, não é prudente afirmar que os reflexos serão ou negativos ou positivos. Fatores como o tempo de existência do órgão, a quantidade de bens cadastrados, o ano em que esses bens foram incorporados, a conta contábil a que pertencem e a maneira como a taxa de depreciação é calculada influenciam nesse resultado, que pode ser vislumbrado em futuras pesquisas nesta área. Salienta-se, ainda, que a possibilidade de escolha do método de cálculo da depreciação, em função da capacidade dos sistemas de controle patrimonial, pode ser uma maneira de reduzir essa variação.

Deste estudo, pode-se inferir que a forma como a avaliação do bem é executada e a maneira como a depreciação é calculada definirão o impacto no patrimônio do órgão. O viés sugerido à comissão que realizará tais procedimentos pode desvirtuar os resultados finais obtidos, não evidenciando corretamente o patrimônio. O princípio da essência sobre a forma sugere uma quantia de subjetividade, que pode ser elevada e prejudicial, no processo de julgamento. Todavia, é importante enfatizar que os resultados aqui encontrados não encerram as discussões sobre o tema. A reforma no sistema contábil do setor público está em plena execução, e algumas especificidades podem fazer com que novas regras sejam emitidas ou adequadas para atender a real necessidade do setor. Não se trata simplesmente de mudar os procedimentos e as práticas contábeis, mas também de mudar uma cultura enraizada e existente há anos.

O campo de pesquisa nesse setor é bastante amplo, possibilitando que sejam conduzidas análises, por exemplo, em outros grupos dos ativos, que podem ampliar os resultados deste estudo, ou, até mesmo, uma repetição deste estudo em função da entrada em vigor da NBC TSP 17 – Ativo Imobilizado, para que os resultados sejam comparados e que novas considerações sejam elencadas. Também podem ser realizadas pesquisas voltadas a analisar o impacto do reconhecimento de passivos até então desconsiderados, ou simplesmente não registrados.

Por fim, o processo de avaliação dos ativos imobilizados pode trazer benefícios gerenciais para os administradores do setor público. Conhecer o valor do patrimônio administrado é um bom começo para a definição de metas e a destinação de recursos

orçamentários de maneira mais eficiente, além de servir como base para a implantação de um sistema de gestão de custos, ainda ausente nesse setor.

Referencias

CARLIN, D. O. Considerações sobre o processo de convergência na contabilidade pública brasileira. *Revista Eletrônica do CRCRS*, 8, 2008.

CARVALHO, E. M. *Bens públicos de infra-estrutura: um estudo qualitativo das práticas relacionadas ao reconhecimento e evidenciação contábil*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, USP: São Paulo, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Resolução CFC nº 1.137*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 2008.

CUNHA, V. *A harmonização contabilística internacional*. 2009. Disponível em: http://www.vcsc.pt/Newscenter/pesquisa/83.pdf. Acesso em: 05 out. 2010.

EISENHARDT, K. M. Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review*, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.

FIPECAFI. *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2009.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, 1, New York: IFAC, 2010. Disponível em: http://www.ifac.org. Acesso em: 05 out. 2010.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da Contabilidade*; trad. Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Fundamentos de metodologia científica*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NARDES, J. A. R. *TCU e Contabilidade Governamental no Brasil*: Experiências de atuação e contribuições para a convergência aos padrões internacionais. In: CONGRESSO

BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, XVIII, Gramado: 2008. Anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade. Gramado, 2008.

NASCIMENTO, L. S. *A elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*: análise à luz dos princípios contábeis. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, II, Florianópolis: 2008. Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Florianópolis, 2008.

PÉREZ, C. C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M. Governmental financial transparency in MERCOSUR member countries. *International Review of Administrative Sciences*, v. 75, n. 1, p. 169-181, 2009.

ROSSETTO, V.; NOBRE, W.; SILVA, P. R.; MARTINS, E. Valores de entrada. In*:* Fipecafi; Martins, E. (Ed.). *Avaliação de empresas:* Da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, A. S. *Avaliação de Ativos Imobilizados no Setor Público no Contexto da Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade:* O Caso de uma Organização Militar. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, UFRJ: Rio de Janeiro, 2011.

SILVA, L. M. A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 1, n. 1, p. 25-38, 2007.

SILVA, L. M. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

STAKE, R. Case Studies. In: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. (Eds). *Strategies of qualitative inquiry*. 2nd ed, p. 134-164. Thousand Oaks, CA: Sage, 2003.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:* Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 3. ed., Brasília. 2010a. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteII_PCP.pdf . Acesso em: 28 set. 2010.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Macrofunção nº 02.03.30 – Reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações. In: *Manual do SIAFI*. 2010b. Disponível em http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br. Acesso em: 28 set. 2010.

TEIXEIRA, A. J. C.; LOPES, A. B.; COSTA, F. M. *The Value-Relevance of Revaluation Reserves in Brazil*: an Empirical Investigation. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, IV, São Paulo: 2004. Anais do Congresso USP Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2004.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

Anderson Chaves da Silva é Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, anderson.azelha@gmail.com SQS 111, bloco J, 604 – Asa Sul 70374-100 – Brasília – Distrito Federal – Brasil.	**Marcelo Alvaro da Silva Macedo** é Doutor e Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, marcelo.facc.ufrj@gmail.com Avenida Pasteur, 250 – Urca 22290-902 – Rio de Janeiro – Brasil.
Fernanda Filgueiras Sauerbronn é Doutora e Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, fernanda.sauerbronn@gmail.com Avenida Pasteur, 250 – Urca 22290-902 – Rio de Janeiro – Brasil.	**Natan Szuster** é Doutor e Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro natan.szuster@globo.com Avenida Pasteur, 250 – Urca 22290-902 – Rio de Janeiro – Brasil.