



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 15, n. 1, Jan./Jun., 2023

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 22.03.2022. Revisado por pares em: 26.07.2022. Reformulado em: 20.08.2022. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2023v15n1ID28485

Evidenciação de ativos imobilizados por parte dos governos subnacionais brasileiros

Evidence of fixed assets by Brazilian subnational governments

Evidencia de activos fijos por los gobiernos subnacionales brasileños

Autores

Eduardo Costa Brandão

Contador, Universidade Federal do Ceará (UFC), Departamento de Contabilidade, Av. da Universidade, 2431, Benfica, Fortaleza-CE, Cep. 60020-180, (85) 989638601. Identificadores (ID):

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-1236-9409>

E-mail: eduardocosta.bran@gmail.com

Roberto Sérgio do Nascimento

Doutor em Contabilidade, Universidade Federal do Ceará (UFC), Departamento de Contabilidade. Endereço: Av. da Universidade, 2431, Benfica, Fortaleza - CE, Cep. 60020-180, Telefone: (85) 999845695. Identificadores (ID):

Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-8217-9267>

E-mail: robertosdn75@gmail.com

Edson da Silva França

Contador. Especialista em Gestão Pública. Endereço: Rua Américo Rocha Lima, 879, Vila Manoel Sátiro, Fortaleza - CE, Cep: 60713240, Telefone: (85) 992090334. Identificadores (ID):

Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-7549-4023>

E-mail: edsondefranca@gmail.com

Ricardo Viotto

Advogado, Esp. Direito Processual Civil. Endereço: Av. Duque José Guimarães, 1130, Cambéa, Fortaleza-CE, Cep. 60.822-220. Telefone (85) 999123026. Identificadores (ID):

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-0173-9195>

E-mail: ricardoviotto@yahoo.com

Resumo

Objetivo: Analisar a evolução do tratamento contábil dado aos ativos imobilizados por parte das entidades do setor público brasileiro ante ao processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais.

Metodologia: De caráter descritivo, qualitativo e com o uso de levantamento bibliográfico e documental mediante o exame das demonstrações contábeis e notas explicativas de todos os estados da região brasileira no período compreendido entre 2015 a 2019.

Resultados: Foram considerados poucos satisfatórios em relação aos itens pesquisados em virtude da baixa aderência (55%) e não aderência (33,33%) dos dados analisados às normas analisadas, demonstrando que persiste assimetria informacional aos stakeholders, tão prejudicial à transparência e a *accountability* públicas. Notabilizou-se a falta de informações em relação aos métodos de depreciação, ativos imobilizados oferecidos como garantia, compromissos contratuais na aquisição de ativos e indenização de terceiros por itens de ativos.

Contribuições do Estudo: Conhecer as principais mudanças e ganhos no processo de convergência, com a padronização dos procedimentos contábeis em relação às normas analisadas que tratam dos ativos imobilizados, bem como os resultados da evolução do processo de evidência e os principais desafios no atendimento dessa norma.

Palavras-chave: Ativo imobilizado. Norma Brasileira de Contabilidade. Convergência. IPSAS.

Abstract

Objective: To analyze the evolution of the accounting treatment given to fixed assets by Brazilian public sector entities in the face of the process of convergence of Brazilian Accounting Standards to international standards.

Methodology: Descriptive, qualitative and with the use of bibliographic and documentary survey through the examination of financial statements and explanatory notes of all states of the Brazilian region in the period between 2015 and 2019.

Results: Were considered few satisfactory in relation to the items surveyed due to low adherence (55%) and non-adherence (33.33%) of the data analyzed to the standards examined, demonstrating that informational asymmetry persists to stakeholders, so harmful to public transparency and accountability. The lack of information regarding depreciation methods, fixed assets offered as collateral, contractual commitments in the acquisition of assets and indemnification of third parties for asset items were noted.

Study Contributions: To know the main changes and gains in the convergence process, with the standardization of accounting procedures in relation to the standards examined that deals with fixed assets, as well as the results of the evolution of the evidence process and the main challenges in meeting this standard.

Keywords: Fixed assets. Brazilian accounting standard. Convergence. IPSAS.

Resumen

Objetivo: Analizar la evolución del tratamiento contable dado a los activos fijos por las entidades del sector público brasileño frente al proceso de convergencia de las Normas Brasileñas de Contabilidad a las normas internacionales.

Metodología: Descriptiva, cualitativa y con el uso de encuesta bibliográfica y documental a través del examen de estados financieros y notas explicativas de todos los estados de la región brasileña en el período comprendido entre 2015 y 2019.

Resultados: Pocos fueron considerados satisfactorios en relación con los ítems encuestados debido a la baja adherencia (55%) y no adherencia (33,33%) de los datos analizados en NBC TSP 07, demostrando que la asimetría informativa persiste para los grupos de interés, tan perjudicial para la transparencia pública y la rendición de cuentas. Se observó la falta de información sobre los métodos de depreciación, los activos fijos ofrecidos como garantía, los compromisos contractuales en la adquisición de activos y la indemnización de terceros por partidas de activos.

Contribuciones al estudio: Conocer los principales cambios y ganancias en el proceso de convergencia, con la estandarización de los procedimientos contables en relación con NBC TSP 07 que se ocupa de los activos fijos, así como los resultados de la evolución del proceso de evidencia y los principales desafíos en el cumplimiento de este estándar.

Palabras clave: Activos fijos. Norma Brasileña de Contabilidad. Convergencia. IPSAS.

1 Introdução

A contabilidade aplicada ao setor público no Brasil tem como legislação mais relevante a Lei n. 4.320 (1964), extensiva a todas às organizações da administração direta, fundacional e autárquica das 3 (três) esferas de poder, e se destina à elaboração dos orçamentos e dos balanços públicos. O Estatuto das Finanças Públicas, como é chamado por alguns, ou Lei dos Orçamentos, por outros, promoveu um vultoso desenvolvimento social e econômico do país nos mais de 50 anos desde a sua edição.

Para Guimarães Júnior, Lima e Piscitelli (2014) este importante marco para as finanças públicas é também foco das críticas a ela dirigidas quanto à visão estritamente orçamentária assumida, deixando em segundo plano os aspectos propriamente contábeis ou patrimoniais. Neste sentido, o aprimoramento da legislação brasileira tem promovido esforços para o resgate dos fundamentos da doutrina contábil – enfoque patrimonial - e seu consequente fortalecimento em relação ao viés orçamentário, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal e do processo de convergência das normas brasileiras ao padrão internacional da contabilidade pública. Este último aspecto decorreu de avanços no cenário mundial de economia globalizada e da existência de mercados mais dinâmicos que, cada vez mais, impõem aos gestores públicos e demais stakeholders (investidores, sociedade em geral, órgãos de fiscalização etc.) a evidenciação de informações mais fidedignas e de alta qualidade.

O processo de convergência brasileiro às normas internacionais iniciou-se com a Portaria n. 184 (2008) do Ministério da Fazenda e com o esforço do Conselho Federal de Contabilidade na instituição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). O processo de convergência às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) teve impulso a partir da edição, inicialmente, das NBCs TSP, já no ano de 2016.

Em relação à temática da presente pesquisa, na esteira da modernização da contabilidade pública brasileira, O CFC aprovou em 2017 a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP 07— ativo imobilizado, 2017) com vigência para 2019, aperfeiçoando o tratamento contábil para essa classe de ativos. A norma trouxe uma série de inovações, onde

é destacado a atribuição do poder decisório às entidades governamentais para os critérios de reconhecimento dessa modalidade de ativo, demarcando uma nova diretriz no setor público de informações de qualidade e acessibilidade aos usuários.

Diante desse cenário, e considerando a discussão sobre a necessidade de informações mais adequadas e com alto grau de comparabilidade (Coelho & Passador, 2016; Costa & Fonseca, 2018), apresenta-se o seguinte problema de pesquisa: qual o nível de aderência dos estados da Região Nordeste quanto ao tratamento contábil dado aos ativos imobilizados ante ao processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) aos padrões internacionais?

A partir do presente questionamento, propõe-se como objetivo geral analisar a evolução do tratamento contábil dado aos ativos imobilizados por parte das entidades do setor público brasileiro ante ao processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais. Em específico: a) verificar as principais mudanças e ganhos no processo de convergência, com a padronização dos procedimentos contábeis; e b) analisar a evolução no processo de evidenciação do tratamento contábil dos ativos imobilizados no setor público no interstício das NBCs T 16.9 e 16.10, assim como da NBC TSP 07.

Justifica-se este estudo pela importância do reconhecimento, mensuração, avaliação, controle e evidenciação dos métodos adotados pelas administrações estaduais quanto à aplicabilidade dos procedimentos estabelecidos pelas normas brasileiras de contabilidade do setor público aplicado ao tratamento contábil dos ativos imobilizados. Ademais, a utilização das NBCs em referência, promove a atualização da composição efetiva do patrimônio público, além de evidenciar a real capacidade dos entes públicos em promover a prestação dos serviços à coletividade.

O presente trabalho encontra-se composto por cinco seções. A seção 1 traz a introdução, contendo uma síntese do assunto que será abordado. A seção 2 evidencia um breve histórico da contabilidade pública no Brasil com os recentes esforços de convergência internacional. A seção 3 discute a metodologia empregada na pesquisa. A seção 4 apresenta as análises e interpretações extraídas das demonstrações contábeis e, por fim, a seção 5 apresenta as considerações finais, trazendo reflexões e possíveis linhas de pesquisas futuras.

2 Revisão da Literatura

A Contabilidade Pública Brasileira remonta à vinda da Família Portuguesa para o país em 1808 (Slomski, 2014), sendo considerados como fatos importantes neste contexto a criação do Erário Régio e a instituição do Conselho da Fazenda. Na primeira metade do século XX foi criada a Diretoria Central de Contabilidade Pública (Decreto n. 15.210, 1921), posteriormente denominada Contadoria Geral da República (Decreto n. 1.990, 1940).

Em termos normativos, o Regulamento Geral de Contabilidade Pública foi instituído em 1922 (Decreto n. 15.783, 1922), substituído pela Lei n. 4320 (1964) que ficou mais conhecida como lei geral dos orçamentos públicos, válida para todos os entes federativos.

Nos anos 2000, foi aprovada a Lei Complementar n. 101 (2000) (Lei de Responsabilidade Fiscal), considerada avanço no trato das finanças públicas e a gestão fiscal responsável por parte dos agentes públicos. Por último, novo passo foi dado em 2008, com a edição da Portaria MF n. 184 (2008) que deu origem ao pontapé inicial do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade pública no país, ação coordenada pelo Conselho Federal de Contabilidade e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A implementação das NBCs T (técnicas) do setor público trouxe efeitos significativos na qualidade das informações contábeis e especialmente na padronização de relatórios,

atendendo ao objetivo primitivo de fornecer informações à sociedade como seu maior e único “acionista”. Porém, mesmo diante de grandes avanços normativos, as normas apresentaram limitações conceituais, e principalmente, não atenderam ao anseio de uma economia globalizada com demonstrações e relatórios padronizados às normas internacionais.

A convergência da contabilidade pública nacional foi o passo seguinte na continuação de um amplo processo de harmonização das normas no setor privado, visando a real integração de uma economia globalizada. Conforme Mota (2009), o processo de convergência representou uma revolução no setor público desde sua base conceitual, alcançando os procedimentos de escrituração e evidenciação.

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor público conhecidas também como IPSAS (sigla para *International Public Sector Accounting Standards*) representam um conjunto de pronunciamentos de contabilidade internacional publicados e revisados pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), com objetivo de unificar as demonstrações financeiras. No Brasil, o CFC instituiu grupos de estudos de viabilidade no processo de implementação das normas à realidade brasileira, prevendo-se a aprovação de trinta e quatro normas até 2021.

A Estrutura Conceitual e outras 26 (vinte e seis) normas foram aprovadas até o final de 2019. No ano de 2020, mais 3 (três) normas foram aprovadas, e até o final de 2021, quatro normas serão discutidas e implementadas, com previsão de inclusão no planejamento do Grupo Assessor (GA) das novas normas que forem publicadas pelo IPSASB/IFAC. Com grandes esforços dirigidos neste processo de normatização, é consensual entre os pesquisadores que o ponto principal está associado diretamente ao resgate do patrimônio como objeto da contabilidade. Para Feijó (2012), é possível identificar que o patrimônio reassumiu o papel de destaque na contabilidade governamental, antes atribuído ao aspecto orçamentário.

O processo de convergência aos padrões internacionais da contabilidade, tanto no setor público, quanto no empresarial, conduziu a diversas iniciativas de estudos brasileiros sobre a qualidade da informação contábil e *disclosure* dela resultante. Destacam-se os a seguir relacionados.

Vigolo, Pacheco e Panosso (2017) verificaram as modificações exigidas nas demonstrações contábeis, analisando empresas que estão obrigadas a adotar a NBC TG 16 que trata de estabelecer o tratamento contábil para os estoques. Os achados identificaram que a convergência às normas internacionais de acordo com a NBC TG 16 tornou mais fácil para os usuários das demonstrações a possibilidade de fazer análises mais precisas e transparentes.

Por sua vez, Costa e Fonseca (2018) buscaram identificar as consequências práticas decorrentes da convergência às normas internacionais de contabilidade de acordo com a percepção dos profissionais de contabilidade. Os resultados do estudo demonstraram que o processo de convergência às normas internacionais foi considerado positivo pela maioria dos 1.699 respondentes, independentemente da região geográfica.

Silva, Brighenti e Klann (2018), tendo por objeto de estudo a influência do processo de convergência na relevância da informação contábil divulgada por empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa, demonstrou que houve contribuição na qualidade informacional da contabilidade no valor patrimonial da ação, lucro e retorno anual da ação no período pós-convergência. A seu turno, Nascimento, Santos, Zittei e Anosti (2015) estudou o novo enfoque contábil nos esforços de convergência, em oposição à visão estritamente orçamentária e financeira da contabilidade pública, com os resultados validando que um dos principais objetivos desta implantação é o resgate do objeto da contabilidade como ciência – o Patrimônio.

Moreira, Firmino, Gomes e Paulo (2015) analisaram os efeitos da adoção às normas internacionais de contabilidade nos relatórios dos auditores independente, tendo por base as

empresas listadas na bolsa de valores. Encontraram como resultado influência das normas internacionais de contabilidade no relatório dos auditores independentes, motivando a emissão de parecer com parágrafo de ênfase e/ou ressalva.

Tendo em vista a necessidade da sociedade e seus demais usuários por informações confiáveis na mensuração e evidenciação de ativos e passivos, o CFC publicou a NBC TSP 07 (ativo imobilizado), revogando as NBCs T 16.9 e 16.10, que tem por objetivo estabelecer tratamento contábil para ativos imobilizados. A norma tratou do reconhecimento dos ativos, sua avaliação, depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável, com seu alcance se estendendo a todas as entidades do setor público que elaboram demonstrações contábeis com base no regime de competência.

Nesta norma ficou estabelecido que o custo de item do ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e somente se: (a) for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo ou o valor justo do item puder ser mensurado confiavelmente. Por sua vez Negruni (2018), lembrou que o tratamento contábil dado em termos de tipos de ativos deveria levar em consideração a seguinte estrutura: (a) móveis, equipamentos, máquinas de uso normal e corriqueiro; (b) ativos de infraestrutura, caracterizados como os bens de uso comum do povo; (c) ativos de contrato de concessão; e (d) ativos do patrimônio cultural: assim classificados devido a sua relevância cultural, ambiental ou histórica.

Uma importante observação a ser feita quanto à aplicação da NBC TSP 07 consistiu em que alguns ativos, como os de infraestrutura, onde mesmo inexistindo um conceito universalmente aceito, tais ativos se encaixam na definição de ativo imobilizado, deveriam ser contabilizados conforme esta norma. Daí porque as obras públicas tais como: praças, viadutos, açudes e estradas, passaram a ser, obrigatoriamente, registradas como patrimônio contábil, embora fossem bens de uso comum do povo.

O novo tratamento tem o condão de possibilitar ao usuário da informação contábil a implementação de demonstrações mais claras, acessíveis e diminuir a assimetria de informação tão comum entre sociedade e poder público. Exemplo, neste sentido, residiu na edição da Portaria STN n. 548 (2015), que estabeleceu os prazos-limites obrigatórios relativos à implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na União, nos estados, no Distrito Federal e nos municípios. A tabela 01 a seguir evidencia os diversos critérios de tratamento das normas analisadas.

Tabela 1

Critérios de tratamento de ativos imobilizados no setor público (NBCs T 16.9, 16.10 e NBC TSP 07)

Itens	Classes de Informações dos Ativos Imobilizados
i.	critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
ii.	métodos de depreciação utilizados;
iii.	vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
iv.	valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período;
v.	a conciliação do valor contábil no início e no final do período;
vi.	existência e os valores de restrições a ativos imobilizados oferecidos como garantia de obrigações;
vii.	o valor dos custos reconhecidos no valor contábil de item do ativo imobilizado durante a sua construção;
viii.	o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados;
ix.	se não for divulgado separadamente no corpo da demonstração do resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, perdidos ou abandonados, incluído no resultado do período.

Fonte: Adaptados da NBCs 16.9, 16.10 e NBC TSP 07.

Dessa forma, a NBC TSP 07 (ativo imobilizado) trouxe consigo novas ferramentas, como critérios de mensuração claros, contabilização pelo método de reavaliação e critérios de evidenciação por classe do ativo imobilizado, e uma série de novas exigências, proporcionando aspectos positivos. Inovou ao não optar por restringir critérios de reconhecimento, atribuindo às entidades poder decisórios conforme as necessidades específicas.

Dentre os principais benefícios promovidos em relação às demonstrações contábeis pela norma convergida referem-se à qualidade das informações divulgadas com critérios de mensuração e caracterização de toda composição de custos; controle patrimonial com reconhecimento de benefícios econômicos precisos; e suporte às políticas contábeis desenvolvidas (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2015). Deste modo, a normatização concede uma gestão gerencial de todos os ativos imobilizados e variações ocorridas, além de apresentar um panorama completo e mais fiel do patrimônio público disponibilizado à prestação dos serviços públicos.

Por conseguinte, é oportuno destacar o trabalho de Ribeiro, Vale, Rodrigues, Souza e Ferreira (2020) que investigou o tratamento contábil dos procedimentos de reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação do Ativo Imobilizado a fim de demonstrar como o mesmo ocorria no período de vigência das NBC T 16.1 a 16.11 e como ocorre após a aprovação das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Pode-se notar um processo semelhante na conversão das práticas contábeis perante a contabilidade societária. Carraro e Wohlgemuth (2014), ao estudar a adaptação de bens do ativo imobilizado de empresa do setor industrial da Região do Vale dos Sinos, observaram que a internacionalização das normas contábeis valoriza a empresa e deixa mais clara a análise das demonstrações, garantindo a segurança das informações.

A seu turno, Silva e Arruda (2017), em estudo realizado no setor industrial de cerâmica, demonstraram que a vida útil dos bens do ativo imobilizado estava subavaliada, incidindo diretamente no cálculo de depreciação. A conversão aos novos padrões adotados à contabilidade societária se mostrou de vital importância para a comparabilidade das demonstrações e transparência aos usuários em ambos os estudos.

Não obstante, conquanto não relacionados diretamente com a NBC TSP 07 (ativo imobilizado), outros trabalhos foram produzidos evidenciando que as mudanças inferidas pelas novas práticas foram consideradas produtoras na modernização da contabilidade pública brasileira (Galante, Oenning, Land, 2016). Mendes (2019) identificou que as mudanças das demonstrações no setor público resultaram em informações contábeis mais concisas e transparentes, a exemplo das notas explicativas às demonstrações contábeis, enquanto Kronbauer e Barboza (2017) concluíram que o processo de convergência possibilitou ao Brasil a inserção de ferramentas e conceitos padronizados, gerando uma melhoria na evidenciação patrimonial das instituições públicas brasileiras.

Com a necessidade de adaptação às normas internacionais, estes novos passos em direção à melhoria da qualidade da informação contábil seguem o objetivo de fornecer maior segurança e credibilidade aos demonstrativos contábeis, aspirando uma melhor transparência do patrimônio público no provimento de informações mais relevantes e úteis. Batista e Miranda (2015) ilustram que quando se permite o acesso à informação, cria-se mecanismos para garantir que o Estado trabalhe de forma mais eficiente e possivelmente com um menor dispêndio de recursos.

O assunto estar diretamente associado ao processo de evolução pelo qual o Brasil vem passando nos últimos anos no que concerne à transparência, Bizerra (2011) destaca que os conceitos de transparência e *accountability* acabam se interligando, tendo em vista que àquela

ajuda na promoção desta última. O entendimento é no sentido de que a responsabilização dos agentes somente pode existir com o conhecimento gerado por meio de informações claras sobre a utilização dos recursos utilizados, logo é possível deduzir que o processo de convergência se torna relevante na divulgação das informações contábeis terminando por auxiliar a *accountability* pública.

3 Procedimentos Metodológicos

A presente pesquisa adotou o método descritivo, que segundo Gil (2017) tem por objetivo estudar as características de um grupo (distribuição por idade, sexo, procedência, nível de escolaridade etc.) e estabelecer relações entre as suas variáveis. Então disso, entende-se que o método atende perfeitamente à pesquisa, visto que se busca descrever a situação das coisas como elas se encontram no momento que o estudo foi realizado.

Para o alcance dos objetivos propostos foram utilizados procedimentos metodológicos que envolvem levantamentos bibliográficos e documentais, consistindo na análise de legislações, revistas, pronunciamentos técnico, artigos científicos e teses, favorecendo assim, a revisão da literatura com o intuito de embasar a análise sobre os registros do grupo patrimonial estudado. Dentre os principais documentos analisados de ordem técnica, enumeram-se as demonstrações contábeis e notas explicativas, cujo exame foi realizado com base nos critérios estabelecidos na Tabela 2.

Quanto à abordagem, a pesquisa utiliza-se de técnicas qualitativas. Marconi e Lakatos (2010) explicam que a abordagem qualitativa se trata de uma pesquisa que tem como premissa analisar e interpretar aspectos mais aprofundados. Por intermédio dessa modalidade de técnica, o pesquisador tem a possibilidade de, ao utilizar seus conhecimentos pretéritos impressões e experiências, avaliar a situação apresentada e decidir acerca do atendimento ou não do item analisado.

Para avaliação da consistência dos registros dos ativos imobilizados, adotou-se como metodologia a segregação das exigências contidas na NBC TSP 07 (ativo imobilizado) do CFC constantes do Quadro 02 abaixo baseadas no trabalho seminal de Vigolo et al. (2017). Como critérios de avaliação perante os balanços patrimoniais compreendidos entre 2015 a 2019 os itens foram avaliados como “evidenciado”, “evidenciado parcialmente” e “não evidenciado”, podendo obter percentual entre 11% (nº de itens/100) a 100% (integralidade do número de itens).

O período dos exames se deve ao fato de que o processo de convergência passou a ser obrigatório a partir de 2015. Antes desse ano e até 2018 foram adotadas as NBCs 16.9 e 16.10, sendo que em 2017 passou a vigor a NBC TSP 7, porém, com data de aplicação a partir de 2019. Logo, o período analisado evidenciou vários comportamentos inerentes à profissão contábil que carecem de observação.

Tabela 2

Critérios para avaliação da aderência às normas sobre ativos imobilizados

Item	Critérios de Evidenciação (NBC TSP 07)	Critérios de Avaliação	(%) Máximo	(%) Mínimo
01	Critérios de mensuração	Evidenciado Evidenciado parcialmente Não Evidenciado	100	11
02	Métodos de depreciação	Evidenciado	100	11

		Evidenciado parcialmente Não Evidenciado		
03	Taxas de depreciação (vidas úteis)	Evidenciado Evidenciado parcialmente Não Evidenciado	100	11
04	Valor contábil bruto e depreciação acumulada	Evidenciado Evidenciado parcialmente Não Evidenciado	100	11
05	Conciliação do valor contábil	Evidenciado Evidenciado parcialmente Não Evidenciado	100	11
06	Ativos imobilizados oferecidos como garantia	Evidenciado Evidenciado parcialmente Não Evidenciado	100	11
07	Custos reconhecidos durante à construção	Evidenciado Evidenciado parcialmente Não Evidenciado	100	11
08	Compromissos contratuais na aquisição de ativos	Evidenciado Evidenciado parcialmente Não Evidenciado	100	11
09	Indenização de terceiros por itens de ativo	Evidenciado Evidenciado parcialmente Não Evidenciado	100	11

Fonte: Adaptado de Vigolo et al. (2017).

O lapso temporal selecionado deveu-se ao início da adoção da NBC sob estudo e a disponibilização integral das demonstrações contábeis por parte dos estados envolvidos na pesquisa. Para a análise optou-se por uma estratificação regional, selecionando como amostra os 09 (nove) Estados da Região Nordeste, dentre a população dos 26 (vinte e seis) Estados e o Distrito Federal devido a região representar aquela que congrega o maior número de estados da federação. A pesquisa foi realizada no período compreendido entre 22/02 a 05/03/2021.

4 Resultados e Análises

Apresenta-se nesta seção, a análise e descrição dos resultados por meio do exame dos demonstrativos como balanços patrimoniais, notas explicativas e relatórios de gestão dos Estados da região Nordeste.

A tabela 3, abaixo, apresenta a evolução da divulgação das informações de bens do ativo imobilizado no período de 2015 a 2019. Evidencia os critérios selecionados para divulgação das demonstrações contábeis, contemplando itens de verificação relacionados a partir das NBCs vigentes no período (16.9, 16.10 e 07) sobre ativo imobilizado e que se referem à verificação em relação aos estados da Região Nordeste se eles estão evidenciando corretamente os ativos

Tabela 3

Evolução da evidenciação do tratamento contábil dos ativos imobilizados por parte dos estados da Região Nordeste - 2015 a 2019

Item	Critério de evidenciação (NBC TSP 07)	Avaliação	Estados da Região Nordeste														
			2015			2016			2017			2018			2019		
			Estados	%	Δ%	Estados	%	Δ%	Estados	%	Δ%	Estados	%	Δ%	Estados	%	Δ%
1	Mensuração dos ativos	Evidenciado	AL, BA, CE, PI, RN	55,55	100	AL,BA,CE,PI,RN,SE	66,66	20	AL,BA,CE,PE,PI,RN,SE	77,77	40	AL,BA,CE,PE,PI,RN,SE	77,77	40	AL,BA,CE,PE,PI,RN,SE	77,77	40
		Evidenciado parcialmente			100		0	0		0	0		0	0		0	0
		Não evidenciado	MA, PB, PE, SE	44,44	100	MA,PB,PE	33,33	-25	MA,PB	22,22	-50	MA,PB	22,22	-50	MA,PB	22,22	-50
2	Métodos de depreciação	Evidenciado	AL,BA	22,22	100	AL,BA	22,22	0	BA,PE	22,22	0	BA,PE	22,22	0	BA,PE	22,22	0
		Evidenciado parcialmente			100		0	0		0	0		0	0		0	0
		Não evidenciado	CE,MA,PB,PE,PI,RN,SE	77,77	100	CE,MA,PB,PE,PI,RN,SE	77,77	0	AL,CE,MA,PB,PI,RN,SE	77,77	0	AL,CE,MA,PB,PI,RN,SE	77,77	0	AL,CE,MA,PB,PI,RN,SE	77,77	0
3	Vidas úteis ou as taxas de depreciação	Evidenciado			100		0	0		0	0		0	0	BA	11,11	0
		Evidenciado parcialmente	AL,BA	22,22	100	AL,BA	22,22	0	BA	11,11	-50	BA	11,11	-50			-100
		Não evidenciado	CE,MA,PB,PE,PI,RN,SE	77,77	100	CE,MA,PB,PE,PI,RN,SE	77,77	0	AL,CE,MA,PB,PE,PI,RN,SE	88,88	14,3	AL,CE,MA,PB,PE,PI,RN,SE	88,88	14	AL,CE,MA,PB,PE,PI,RN,SE	88,88	14
4	Valor contábil bruto e a depreciação acumulada	Evidenciado	AL,BA,PE,RN	44,44	100	AL,BA,PE,RN	44,44	0	AL,BA,PE,RN	44,44	0	AL,BA,PE,RN	44,44	0	AL,BA,PE,RN,SE	55,55	25
		Evidenciado parcialmente	CE,PB,SE	33,33	100	CE,PB,SE	33,33	0	CE,PB,SE	33,33	0	CE,PB,SE	33,33	0	CE,PB,PI	33,33	0
		Não evidenciado	MA,PI	22,22	100	MA,PI	22,22	0	MA,PI	22,22	0	MA,PI	22,22	0	MA	11,11	-50
5	Conciliação do valor contábil	Evidenciado			100	BA	11,11	0	BA	11,11	0	BA	11,11	0	BA,SE	22,22	0
		Evidenciado parcialmente	AL,BA,PB,PE,RN,SE	66,66	100	AL,PB,PE,RN,SE	55,55	-17	AL,PB,PE,RN,SE	55,55	-16,7	AL,PB,PE,RN,SE	55,55	-17	AL,PB,PE,RN	44,44	-33
		Não evidenciado	CE,MA,PI	33,33	100	CE,MA,PI	33,33	0	CE,MA,PI	33,33	0	CE,MA,PI	33,33	0	CE,MA,PI	33,33	0
6	Ativos imobilizados oferecidos como garantia	Evidenciado			100		0	0		0	0		0	0		0	0
		Evidenciado parcialmente			100		0	0		0	0		0	0		0	0
		Não evidenciado	9 estados	100	100	9 estados	100	0	9 estados	100	0	9 estados	100	0	9 estados	100	0
7	Custos reconhecidos durante a construção	Evidenciado	SE	11,11	100	BA,SE	22,22	100	BA,SE	22,22	100	BA,SE	22,22	100	BA,SE	22,22	100
		Evidenciado parcialmente			100	AL	11,11	0		0	0		0	0		0	0
		Não evidenciado	AL,BA,CE,MA,PB,PE,PI,RN	88,88	100	CE,MA,PB,PE,PI,RN	66,66	-25	AL,CE,MA,PB,PE,PI,RN	77,77	-12,5	AL,CE,MA,PB,PE,PI,RN	77,77	-13	AL,CE,MA,PB,PE,PI,RN	77,77	-13
8	Compromissos contratuais na aquisição de ativos	Evidenciado			100		0	0		0	0		0	0		0	0
		Evidenciado parcialmente			100		0	0		0	0		0	0		0	0
		Não evidenciado	9 estados	100	100	9 estados	100	0	9 estados	100	0	9 estados	100	0	9 estados	100	0
9	Indenização de terceiros por itens do ativo	Evidenciado			100		0	0		0	0		0	0		0	0
		Evidenciado parcialmente			100		0	0		0	0		0	0		0	0
		Não evidenciado	AL,BA,CE,MA,PB,PE,PI,RN,SE	100	100	9 estados	100	0	9 estados	100	0	9 estados	100	0	9 estados	100	0

Fonte: Os autores, 2021.

imobilizados que compõem o balanço patrimonial. Os itens verificados estão relacionados a práticas de mensuração, depreciação, compromissos contratuais na aquisição de ativos, custos reconhecidos durante a construção, dentre outros.

O primeiro item de análise consistiu na mensuração dos ativos imobilizados (**item 01**). Ela consiste no processo de quantificação do valor financeiro dos ativos para fins de registros contábeis e apresentação perante as demonstrações contábeis. De acordo com a norma, o método dá-se pelo custo de aquisição ou pela reavaliação do ativo. De maneira específica, é de se notar que em 2015, 55% dos Estados examinados apresentaram algum critério de mensuração, à semelhança do custo de aquisição. A melhoria qualitativa foi sentida, de forma significativa, já no período de 2017 a 2019 com 77% de evidenciação, ou variação na ordem de 22%. Somente os Estados do MA e PB não apresentaram critérios de mensuração durante todo o período analisado. A falta da mensuração dos ativos impacta diretamente na quantificação dos benefícios econômicos futuros ou potenciais, ou seja, quanto menos se sabe acerca da capacitação de utilização dos bens existentes, tão menor reside o conhecimento acerca dos serviços que a Administração pode prestar a sociedade, inclusive, com a falta sensação dessa capacidade. Embora o aumento da divulgação vá na diferença do estudo desenvolvido por Vigolo *et al.* (2017) que destacaram avanço na transferência com o processo de convergência, a divulgação deste tipo de informação ainda não pode ser considerada satisfatória, carecendo de uma maior efetivação da aplicação da norma.

Em referência aos métodos de depreciação - linear, saldos decrescentes e unidades produzidas - utilizados no ativo imobilizado (**item 02**), pode-se observar que durante todo o período analisado, apenas 22% dos estados evidenciaram alguma informação sobre a utilização de métodos de depreciação. A ausência de divulgação foi igualmente significativa, com 77% dos estados não oferecendo qualquer suporte aos usuários das demonstrações durante o mesmo intervalo de tempo. O resultado, de certa forma, coincide com o trabalho de Dantas, Paulo e Paiva (2010) que identificaram a ausência da informação em 37% dos estados e 98,4% nos municípios. No presente estudo, destacou-se o desempenho do estado da BA com evidenciação assídua no período analisado. Os resultados revelam atenção, sobretudo, por parte dos órgãos de controle, eis que a maioria dos entes pesquisados não demonstraram o cumprimento da norma contábil em referência, o que se constitui em infringência ao princípio da legalidade, de ordem constitucional. Fazendo um paralelo com decisões rotineiras de investidores, Hendriksen e Breda (2010) destacam que a divulgação é vital para uma melhor tomada de decisões, bem como impede a ocorrência de surpresas que alterariam completamente as percepções a respeito do futuro das empresas. Portanto, a ausência na divulgação incorre em prejuízos à comparabilidade das informações contábeis, não demonstrando valores de acordo com a realidade e as condições de cada bem, situação ainda mais preocupante na Administração Pública que se utiliza de tais bens na prestação de serviços à coletividade.

Concernente à divulgação das vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas (**item 03**) quanto ao portfólio de bens utilizados, constata-se que nos anos de 2015 e 2016, 77% dos Estados não evidenciaram as vidas úteis ou taxas de depreciação aplicadas no ativo imobilizado. Esse número seguiu, ainda maior, com 88% no período de 2017 a 2019. Somente o Estado da BA divulgou no último ano estudado, 2019. O resultado guarda consistência com a falta de informação quanto aos métodos de depreciação, analisados no item anterior, corroborando os achados de Silva e Arruda (2017) quanto à subavaliação da vida útil de bens do ativo imobilizado e sua implicação no cálculo da depreciação. A ausência de registros precisos da depreciação e vida útil dos bens imobilizados traz várias implicações negativas à administração pública, como falta de informações fidedignas e tempestivas, deficiência no controle patrimonial, planejamento deficitário para aquisições futuras, entre outros aspectos.

No tocante à evidenciação do valor contábil bruto e da depreciação acumulada (associadas às perdas por redução ao valor recuperável acumulado) no início e no final do

período (**item 04**), observa-se que no período de 2015 a 2018 foi evidenciado integralmente por 44% dos Estados, com leve aumento no ano de 2019 para 55% dos Estados. Apenas o Estado do MA não apresentou quaisquer dados neste sentido. A evidenciação correta dos custos para cada classe de ativo possibilita a melhoria na qualidade e compreensão das demonstrações. Neste sentido, Gelbcke, Santos, Iudícibus e Martins (2018) sustentam que as depreciações acumuladas devem estar em contas à parte, mas classificadas como redução do ativo, reduzindo o ativo imobilizado. Tal operação é importante para empresas e organizações se programarem quanto à necessidade de novas aquisições, repensar a troca por outros mais modernos ou, simplesmente, realizar o desfazimento dos bens existentes.

Em referência à conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando adições, alienações, perda por redução ao valor recuperável, depreciação e outros aspectos (**item 05**), verifica-se que a maioria dos estados evidencia apenas de forma parcial a conciliação do valor contábil do imobilizado, de forma inicial em 2015 com 66%, mantendo-se no período de 2016 a 2018 em 55% e finalizando 2019 com 44%. É importante destacar que apenas o estado da BA divulgou, satisfatoriamente, a conciliação contábil no período de 2016 a 2019. Em contrapartida, os estados do CE, MA e PI não evidenciaram sua conciliação durante todo o período estudado. Gelbcke *et al.* (2018) aponta que os elementos do ativo imobilizado deverão ser apresentados pelo custo de aquisição deduzidos dos saldos das respectivas contas de depreciação, amortização ou exaustão e dar perdas estimadas por redução ao valor recuperável.

No que se refere à avaliação da existência e valores de restrições a ativos imobilizados oferecidos como garantia de obrigações (**item 06**), tais como: penhor, hipoteca, alienação fiduciária de bens e ativos, cessão fiduciária de créditos etc., nota-se que em todo o período estudado 100% dos entes federados pesquisados não evidenciaram quaisquer restrições de imobilizados por garantia de obrigações. Ressalta-se que não houve menções nem mesmo da inexistência de tais instrumentos restritivos nas demonstrações contábeis e nos relatórios consultados, situação que se mostra inconsistente frente às diversas operações de créditos existentes, no âmbito interno e externo por parte dos entes analisados. A ausência da divulgação dos dados de ativos com restrição propicia uma menor eficácia e transparência das informações financeiras e patrimoniais da administração pública.

Com relação ao valor dos custos reconhecidos no valor contábil de item do ativo imobilizado durante a sua construção (**item 07**), é de se notar que a maior parcela dos Estados se concentrou em não evidenciar este dado, chegando a 88% em 2015. Aqueles que apontaram informações retratam em demonstrativo próprio o custo incorporado em ativos na fase de construção. Número considerável de estados apresentou em suas demonstrações imobilizados “Em andamento”, porém, sem documentos de suporte não foi possível identificar se eram ativos em construção. Sergipe foi o único a evidenciar durante todo o período dados neste sentido. A ausência na evidenciação dos ativos imobilizados em construção reflete diretamente em controles patrimoniais imprecisos e defasagem gerencial, além de ser improvável no âmbito dos estados brasileiros, visto que, independentemente de eventuais crises que assolam o país, sempre há a realização de despesas com investimentos. O achado vai ao encontro do estudo de Batista e Miranda (2015) que enfatizaram que a falta de informações úteis e relevantes acerca do patrimônio administrado põe em relevo uma baixa eficiência e um maior desperdício dos recursos geridos.

No que diz respeito ao valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados (**item 08**), observa-se que em 100% dos Estados, no período analisado, não houve evidenciação de compromissos contratuais na aquisição de imobilizados. Mesmo quando analisadas as operações financeiras contratadas, inexistem relatórios de suporte ao balanço

patrimonial. A informação, conquanto não seja positiva, acaba sendo consistente com o achado do item anterior quanto à ausência de informações dos ativos em construção. A simples evidência da não divulgação pode ser atribuída à existência de relatórios contábeis imprecisos e ineficiência no gerenciamento patrimonial, além das informações constantes das contas de natureza de controle. Demonstra, ainda, que os instrumentos financeiros precisam de maior transparência e aplicação conforme determina a norma sobre ativo imobilizado, no que se refere à exigência de divulgação junto às demonstrações contábeis do valor dos compromissos contratuais na aquisição de ativos.

Por fim, o **item 09** verificou o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, perdidos ou abandonados, incluído no resultado do período. Mais uma vez, 100% dos estados, no período analisado, não demonstraram quaisquer tipos de informações. Importante parcela dos entes pesquisados, quanto à utilização de sistemas de administração patrimonial, não possuía a ferramenta de reavaliação disponível a todo ativo imobilizado, a exemplo de BA, CE e MA que evidenciaram em suas respectivas notas explicativas, e no caso mais crítico, a exemplo de AL, o sistema patrimonial completo estava em desenvolvimento. A ausência de evidenciação reflete nas condições de sistemas patrimoniais, sendo capazes de aspectos relacionados a controles patrimoniais serem incompletos e imprecisos, uma vez que as ferramentas existentes são poucas diante de quantidades variadas e de valores vultosos do patrimônio público.

De maneira geral, os resultados demonstram avanços em alguns aspectos, como evidenciado nos itens 01 (mensuração de ativos), 03 (vidas úteis /taxa de depreciação), 04 (valor contábil bruto/depreciação acumulada), 05 (conciliação do valor contábil) e 07 (custos reconhecidos durante a construção) (Tabela 3) cujos registros comparados ao ano inicial de 2015 apontaram informações na ordem de 55%, porém, em outros, estagnação da informação contábil por não as evidenciarem (33,33%), como se destacam no exame dos itens 02 (métodos de depreciação), 06 (ativos imobilizados oferecidos como garantia), 08 (compromissos contratuais na aquisição de ativos) e 09 (indenização de terceiros por itens de ativo) (Tabela 3). Os resultados são semelhantes ao evidenciado por Galante, Oenning e Land (2016) que observaram uma evolução dos controles e registros dos ativos imobilizados em amostra de municípios brasileiros.

A Administração Pública possui como sua principal finalidade a prestação de serviços públicos, e como tal a existência de ativos públicos não se relaciona diretamente à geração de fluxos financeiros – como ocorre nas empresas – mas está voltada ao potencial dos serviços desses ativos. Existem, inclusive, ativos mantidos pelo poder público que não se relacionam diretamente às funções precípuas, mas que devem ser conservados por razões históricas e/ou ambientais.

Neste sentido é que se justificam que os todos bens pertencentes à seara pública sejam registrados como patrimônio do ente federado que os detém, administra ou conserva. A não existência de procedimentos relacionados ao registro deles, além de ir de encontro à qualidade da informação contábil, diminui o valor preditivo das demonstrações contábeis, compromete o processo de tomada de decisão face não haver representação fidedigna e depõe em desfavor do processo de transparência e *accountability* pública. Disto se conclui, tendo em vista os estados analisados participantes da pesquisa, que eles padecem do mesmo aspecto.

Oportuno o alerta de Iudícibus (2015) acerca da evidenciação (*disclosure*) como um compromisso inalienável da contabilidade com seus usuários e seus próprios objetivos. Como já enfatizado, a qualidade na evidenciação contábil traz benefícios no controle patrimonial com reconhecimento dos benefícios econômicos precisos, uma vez que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao ativo são conhecidos, oferecendo um importante

suporte na disponibilidade de informações para tomada de decisão. Conquanto se perceba mudança no comportamento dos estados analisados, a divulgação ainda não pode ser considerada satisfatória, carecendo de uma maior efetivação da aplicação da norma.

Outro aspecto que não se encontra devidamente atendido pelo descumprimento da presente norma reside nas deficiências que causam à *accountability* pública. Ela goza de posição privilegiada no contexto administrativo frente às informações financeiras e não financeiras, mesmo considerando a importância de evidenciar informações relevantes, fidedignas, tempestivas, comparáveis, verificáveis e compreensíveis. Isto se deve ao *status* constitucional que possui (Constituição da República Federativa do Brasil, 1998, art. 70, parágrafo único), eis que está relacionada à maneira pela qual administradores públicos e terceiros prestam contas e podem ser realizados pelos atos praticados quando utilizam, empregam, arrecadam ou administram bens e valores públicos (Constituição da República Federativa do Brasil, 1998, art. 70, parágrafo único). Contudo, para que consiga apurar o resultado da gestão pública dos recursos confiados aos gestores e da adequação deles à legislação vigente, é de se presumir que se prestem as informações necessárias à concepção dos demonstrativos contábeis e suscite o aperfeiçoamento do controle social.

A deficiência do processo de *accountability* termina por impactar, também, a transparência pública, como foi percebido no presente estudo. Quaisquer valores abaixo do percentual de 100% evidenciam esta questão, dado o cunho cogente das normas analisadas e o dever de publicidade, transparência a que se sujeitam todos os entes federados.

Os achados ao serem analisados em conjunto, possibilitam afirmar que o resultado finalístico dos representantes da administração pública - que é ser *accountable* - não está sendo alcançado. Pelo contrário, existem lacunas consistentes e importantes na evidenciação dos ativos imobilizados em praticamente todos os aspectos, limitando-se a informação divulgada a situações elementares e terminam por impactar negativa os exames que podem ser realizados por órgãos de controle, sociedade e demais partes interessadas. Quando se avança para questões mais pontuais, simplesmente, omite-se o dado que poderia contribuir para o processo de tomada de decisão.

Outro aspecto que salta aos olhos, refere-se ao fato de que passados praticamente cinco exercícios, a situação praticamente não avançou em termos de divulgação. Considerando que tais ocorrências não deveriam passar despercebidas por parte dos órgãos de controle interno e externo. Portanto, há de se concluir que o exame das prestações de contas não está sendo realizado a contento, visto que a situação vem perdurando ao longo dos exercícios. O prejuízo não se limita à distorção do julgamento por parte dos tribunais de contas em considerar regular contas que poderiam ser julgadas regular com ressalvas e até mesmo irregulares, mas a possibilidade de que por detrás de tais eventos, estejam sendo encobertos práticas danosas ao patrimônio público (malversação, locupletamento, desvios e corrupção).

Somados aos esforços e ganhos no processo de convergência contábil, observou-se que alguns estados apresentaram relatório amplos, implantaram grupos de trabalho multidisciplinares para atender os anseios do processo de harmonização contábil e aprovaram decretos estaduais para garantir celeridade e uniformidade no processo de adequação normativo.

5 Considerações Finais

O presente estudo teve por objetivo analisar a evolução do tratamento contábil dado aos ativos imobilizados por parte das entidades do setor público brasileiro ante ao processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais.

Para cumprir este objetivo, usou-se de análises qualitativas e exame das demonstrações contábeis dos estados nordestinos, no período compreendido entre 2015 e 2019, face a adoção do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade pelo Brasil.

Estudos anteriores evidenciaram que as mudanças inferidas pelas novas práticas foram consideradas producentes na modernização da contabilidade pública brasileira (Galante et al, 2016; Kronbauer e Barboza, 2017, Ribeiro et al, 2020). Comparando-se a evolução dos dados entre os anos (NBCs T 16.9 e 16.10) e mesmo com o aperfeiçoamento da norma sobre tratamento de ativos imobilizados (NBC TSP 07), os resultados foram considerados poucos satisfatórios, em virtude da baixa aderência (55%) e não aderência (33,33%) dos itens analisados, demonstrando que persiste assimetria informacional aos stakeholders, tão prejudicial à transparência e a *accountability* públicas. Notabilizaram-se a falta de informações em relação aos métodos de depreciação, ativos imobilizados oferecidos como garantia, compromissos contratuais na aquisição de ativos e indenização de terceiros por itens de ativos.

Quanto às principais mudanças e ganhos no processo de convergência com a padronização dos procedimentos contábeis, observou-se que alguns estados implantaram grupos de trabalho multidisciplinares e aprovaram decretos estaduais para garantir celeridade e uniformidade no processo de adequação normativo.

Apesar da Portaria STN n. 548/2015 estabelecer prazos-limite de adoção aos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis, ainda se deve prolongar pelos próximos anos um maior empenho rumo à convergência. Os principais desafios identificados em consulta às demonstrações contábeis foram relacionados aos sistemas patrimoniais ainda em desenvolvimento (estados de AL, BA, CE e MA), sistemas patrimoniais independentes, sem integração com sistemas financeiro e de planejamento e relatórios contábeis sintéticos, sem a pormenorização dos ativos imobilizado.

As principais limitações que podem ser referenciadas residiram na ausência de divulgação de informações por parte dos órgãos pesquisados, dados incompletos e dificuldade de localização das demonstrações contábeis a serem analisadas. Para pesquisas futuras, propõe-se a replicação do presente exame aos demais estados da federação e DF, no intuito de verificar o amadurecimento das instituições públicas na implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) resultantes do processo de convergência brasileiro.

Referências

- Batista, D. G., & Miranda, A. M. (2015). Controle da administração pública: fator de responsabilidade Fiscal. *Revista Pensar acadêmico*, 1(1).
<https://doi.org/10.21576/rpa.2005v1i1.1046>
- Bizerra, A. L. V. (2011). Governança no setor público: a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo municipal aos princípios e padrões de boas práticas de governança. *Dissertação* (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de,
https://www.btd.uerj.br:8443/bitstream/1/8063/1/Andre_Villagelim_Dissertacao.pdf
- Carraro, F., & Wohlgemuth, J. M. (2014). Adaptação do Imobilizado referente às Normas Internacionais – CPC 27: Estudo de caso em uma empresa do setor industrial da Região do Vale dos Sinos. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*, 4. 51-72. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/60>

Coelho, A., & Passador, J. L. (2016). Estudo de Notas Explicativas Relacionadas ao Ativo Imobilizado Segundo As NBC TSP: Uma Análise dos Balanços do Estado de Santa Catarina no Período de 2010 a 2014. *Congresso Brasileiro de Contabilidade*, 20. Fortaleza. Anais dos Trabalhos Científicos e Técnicos.

Constituição Federal da República Federativa do Brasil (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm 2021.

Costa, R. S. L. F. da., & Fonseca, A. C. P. D. da. (2018). As Normas Internacionais de Contabilidade e suas Principais Consequências no Brasil: uma Análise da Percepção dos Profissionais de Contabilidade. *Pensar Contábil*, 20(73). Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/3459>

Dantas, C. B., Paulo, E., & Paiva, A. C. N. (2010). Depreciação no serviço público: reconhecimento e evidenciação nas demonstrações contábeis dos estados e municípios brasileiros. *XXXIV Encontro da Anpad*, Rio de Janeiro/RJ-25 e 29 de setembro de 2010. Recuperado em 5 de agosto, 2022

<https://repositorio.ufrn.br/bitstream/123456789/22141/3/Deprecia%C3%A7aoServi%C3%A7oPublico.pdf>

Decreto n. 1.990, de 31 de janeiro de 1940. (1940). Dispõe sobre a organização da Contadoria Geral da República e dá outras providências. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del1990.htm

Decreto n. 15.210, de 28 de dezembro de 1921. (1921). Aprova o regulamento que altera a organização dos serviços da Administração Geral da Fazenda Nacional. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-15210-28-dezembro-1921-512393-norma-pe.html>

Decreto n. 15.783, de 8 de novembro de 1922. (1922). Aprova o regulamento para execução do Código de Contabilidade Pública. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-15783-8-novembro-1922-512462-norma-pe.html>

Feijó, P. H. (2012). Entrevista como Professor Paulo Henrique Feijó. *Revista do TCEMG*. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, <https://tccenet.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/001877/Entrevista%20Paulo%20Henrique%20Feijo.pdf>

Galante, C., Oenning, V., & Land, A. K. (2016). Reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público. *XXIII Congresso Brasileiro de Custos – Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 de novembro*. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4149#:~:text=A%20contabilidade%20%C3%BAblica%20est%C3%A1%20em%20um%20momento%20de,da%20microrregi%C3%A3o%20de%20Chape%C3%B3%20o%20objetivo%20dessa%20pesquisa.>

Gelbcke, E. R., Santos, A., Iudícibus, S.; & Martins, E. (2018). *Manual de Contabilidade Societária - aplicável a todas as sociedades*. 3ª. ed. São Paulo: Atlas.

Gil, A. C. (2017). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 6ª. ed. São Paulo: Atlas.

Guimarães Júnior, Gerson., Lima, D. V. de., & Piscitelli, R. B. (2014). Cinquenta (50) anos da Lei 4320/1964: Desafios e perspectivas para a contabilidade pública brasileira. *Cadernos*

- Aslegis*, 5. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, file:///C:/Users/rober/AppData/Local/Temp/MicrosoftEdgeDownloads/c70d80ba-b8d5-4a65-9182-cb7c850230bd/cinquenta_anos_guimaraes_lima_piscitelli.pdf
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (2010). *Teoria da contabilidade*. 5ª. ed. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S. (2015). *Teoria da contabilidade*. 11ª. ed. São Paulo: Atlas.
- Kronbauer, C. A., & Barboza, A. A. (2017). Adoção dos Padrões Internacionais de Contabilidade Pública no Exército na Percepção de Membros de suas Setoriais Contábeis. 3º *Congresso de Contabilidade e Governança*. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, <https://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb3/paper/view/6071/1632>
- Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Lei Federal n. 4.320, de 31 de março de 1964*. (1964). Estatui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2010). *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Editora Atlas.
- Mendes, C. S. (2019). Análise do processo de Convergência da Contabilidade Pública no Brasil às Normas Internacionais do Setor Público. *Monografia (Especialização) - Fundação João Pinheiro*. Escola de Governo Professor Paulo Neves, Belo Horizonte. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, <http://monografias.fjp.mg.gov.br/handle/123456789/2576>
- Moreira, F. S., Firmino, J. E., Gomes, A. M., & Paulo, E. (2015). O Efeito da adoção às Normas Internacionais de Contabilidade nos Relatórios dos Auditores Independentes: Um Estudo nas Companhias Listadas na BM&FBovespa, *Revista de Informação Contábil*, 9(3). <https://doi.org/10.34629/ric.v9i3.35-53>
- Mota, F. G. L. (2009). *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 1ª. ed. Brasília.
- Nascimento, J. O., Santos, S. M. da S., Zittei, M. V. M., & Anosti, J. C. M. (2015). A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma mudança de paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro. In: *Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade*, 6. Florianópolis. Anais eletrônicos... Florianópolis: UFSC-SC, 2015. Temário Contabilidade Pública Governamental.
- Negruni, M. (2018, outubro 4). Os registros contábeis do ativo imobilizado conforme a NBC TSP 07 [Comentário de Blog]. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, <https://mauronegruni.com.br/2018/10/04/os-registros-contabeis-do-ativo-imobilizado-conforme-a-nbc-tsp-07/>
- Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP), de 22 setembro de 2017*. (2017). Aprova a NBC TSP 07 – ativo imobilizado. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de, <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww1.cfc.org.br%2Fsiweb%2FSRE%2Fdocs%2FNBC%2FTSP07.docx&wdOrigin=BROWSELINK>

Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008. (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. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de,

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>>

Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015. (2015). Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de,

https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/30092015_CPU_Portaria_STN_548-2015_-_PIPCP1.pdf

Ribeiro, J. da S., Vale, R. P. do., Rodrigues, C., Souza, V. H. G., & Ferreira, M. M. (2020). Ativo Imobilizado: Um Estudo sobre a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *XVII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, 31 jul. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de,

<https://congress USP.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/2386.pdf>>

Secretaria do Tesouro Nacional. (2019). *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público*. 8ª. ed. Secretaria do Tesouro Nacional. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de,

<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26z.2020>.

Silva, A. R. da., & Arruda, M. P. de. (2017). Aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 27 - : Ativo Imobilizado na produção da indústria cerâmica. *Revista de Informação Contábil*, 11, 24-46. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de,

<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/230933/25397>

Silva, A., Brighenti, J., & Klann, R. C. (2018). Efeitos da convergência às normas contábeis internacionais na relevância da informação contábil de empresas brasileiras. *Revista Ambiente Contábil*, 10(1), 121-138. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2018v10n1ID11016>

Slomski, V. (2014). *Controladoria e Governança na Gestão Pública*, 1ª. ed. São Paulo, Atlas.

Vigolo, L. F. , Pacheco, M. T. M., & Panosso, O. (2017). Convergência as Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Análise da Evidenciação dos Estoques nas Notas Explicativas. *XVII Mostra de Iniciação Científica, pós-graduação, pesquisa e extensão*, 01-16, 28 out. Recuperado em 5 de agosto, 2022 de,

<http://www.uces.br/etc/conferencias/index.php/mostraucsppga/xviimostrappga/paper/viewFile/5580/1802>