

Ativo Imobilizado: Um Estudo sobre a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

JEFFERSON DA SILVA RIBEIRO

Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR

RAFAEL PEREIRA DO VALE

Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR

CRISTIANE RODRIGUES

Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR

VITOR HUGO GARCIA DE SOUZA

Universidade Estadual de Maringá - UEM

MARCELO MARCHINE FERREIRA

Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR

Resumo

Este artigo constitui-se em um estudo sobre o tratamento contábil quanto aos procedimentos de reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação do Ativo Imobilizado conforme a convergência às novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Objetiva discorrer sobre tais procedimentos contábeis de forma comparativa, a fim de demonstrar como ocorria o tratamento contábil do Ativo Imobilizado no período de vigência das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas (NBC T) 16.1 a 16.11 e como ocorrem após a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). O presente estudo tem sua justificativa ancorada ao atual período de mudanças e transições de normas contábeis, bem como exigências legais trazidas por estas, que deram maior ênfase ao controle social por meio de um adequado registro e mensuração do patrimônio público. Tendo em vista a relevância da informação contábil fidedigna nas entidades públicas, observando critérios adequados de reconhecimento, atribuição de valor e evidenciação de ativos e passivos, acredita-se que a presente pesquisa possa auxiliar os profissionais da contabilidade pública no refinamento de seu julgamento profissional, no que tange aos Ativos Imobilizados. Quanto a sua metodologia, classifica-se em uma pesquisa descritiva, de abordagem qualitativa, utilizando-se de levantamento bibliográfico e documental. Para atingir o objetivo proposto, discorre em sua literatura sobre Normas Internacionais de Contabilidade, um histórico da implantação destas normas no Brasil e como esta implantação afetou o Ativo Imobilizado do Setor Público. Os resultados alcançados permitiram concluir que houveram, nos normativos comparados, pequenas alterações e adições, corroborando para o entendimento de que as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, no que se refere aos Ativos Imobilizados, estão timidamente convergindo aos padrões internacionais.

Palavras chave: Patrimônio público. Imobilizado. Convergência.

1 Introdução

Segundo Freire et al (2012), o processo de convergência às normas internacionais no Brasil ocorreu por meio das legislações 11.638/07 e 11.941/09, que determinaram à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) a adoção da normatização contábil conforme os padrões internacionais. Tal fato permitiu ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) a produção de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos contábeis levando em conta a convergência da contabilidade aos padrões internacionais.

No Setor Público brasileiro, o processo de convergência se iniciou de forma oficial no ano de 2008, por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). A implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, deve ocorrer conforme o plano de implantação anexo à portaria nº 548 de 2015 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que determina a obrigatoriedade dos registros contábeis de bens móveis e imóveis de acordo com as regras das NBC TSP e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), vigente nos seguintes prazos: para a União, imediatamente após sua promulgação; para o DF e Estados, em 01 de janeiro de 2019; para Municípios com mais de 50 mil habitantes, a partir de 01 de janeiro de 2020; e Municípios com até 50 mil habitantes, desde 01 de janeiro de 2021.

A escolha do tema deste trabalho, justifica-se devido ao período atual de mudanças e transições de normas contábeis, assim como as exigências legais trazidas por estas, que deram maior ênfase ao controle social por meio de um adequado registro e mensuração do patrimônio público. Tendo em vista a relevância da informação contábil fidedigna nas entidades públicas, observando critérios adequados de reconhecimento, atribuição de valor e evidenciação de ativos e passivos, acredita-se que a presente pesquisa possa auxiliar os profissionais da contabilidade pública no refinamento de seu julgamento profissional no que tange aos Ativos Imobilizados. Desta forma, buscou-se responder o seguinte questionamento: Quais foram as mudanças trazidas no tratamento contábil pelas novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP) quanto aos procedimentos de reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação do Ativo Imobilizado?

O objetivo deste estudo buscou estabelecer uma comparação dos tratamentos contábeis, quanto aos procedimentos de reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação do Ativo Imobilizado do setor público, dentro do cenário da convergência aos padrões internacionais, 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). Tendo como objetivos específicos: Comparar os tratamentos contábeis trazidos nas NBC T 16.1 a 16.11, com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP) quanto aos procedimentos de reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação aplicadas nos Ativos Imobilizados do Setor Público; e Demonstrar, por intermédio de um quadro comparativo, as mudanças mais evidentes e relevantes, provenientes desta comparação.

2 Revisão de Literatura

2.1 Normas internacionais de contabilidade

Segundo Antunes *et al* (2007), a globalização da economia juntamente com o processo de expansão dos mercados, ocasionaram a necessidade de as empresas elaborarem as demonstrações contábeis baseadas em normas e critérios homogêneos e uniformes. Desta forma, os proprietários, investidores e os analistas financeiros de todo o mundo, poderiam utilizar informações comparáveis e confiáveis para a tomada de decisões.

O *International Accounting Standards Committee* (IASC) foi a primeira tentativa de harmonização contábil internacional, fundado em 29 de junho de 1973, com a motivação de promover a harmonização internacional das normas contábeis, diminuindo assim as diferenças existentes nas práticas contábeis entre os países, emitindo suas normatizações por meio das *International Accounting Standards* (ZEFF, 2014).

No ano de 2001 o *International Accounting Standards Committee* (IASC) foi reestruturado e passou a ser denominado *International Accounting Satander Board* (IASB), considerado o principal normatizador contábil no mundo, responsável por desenvolver e aprovar as *International Financial Reporting Standards* (ZEFF, 2014).

2.1.1 Histórico de implantação das normas internacionais de contabilidade no Brasil

O processo de convergência às normas internacionais no Brasil, ocorreu por meio de legislações específicas, as leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009, que alteraram, em parte, a lei das sociedades anônimas (lei 6.404 de 1976) determinando que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), adotasse a normatização contábil conforme os padrões internacionais (FREIRE et al, 2012).

Estas legislações permitiram que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, criado pela Resolução CFC nº 1.055 de 2005, aprovado pela Comissão de Valores Imobiliários (CVM) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no ano de 2008, passasse a ser o principal produtor de normas que são utilizados pelas empresas brasileiras para a elaboração de suas demonstrações contábeis. (FREIRE et al, 2012). Conforme o Art. 2º da Resolução nº 1.055 de 2005, do CFC, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é composto pelas seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA); Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC NACIONAL); Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA S.A); Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON); Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI).

Em seu Art. 3º, a Resolução nº 1.055 de 2005 descreve o seguinte objetivo:

O CPC tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos, sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (CFC, 2005).

Os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações produzidos pelo CPC para direcionar a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, tem como base as normas internacionais produzidas pelo IASB, conhecidas como *International Financial Reporting Standards* (IFRS) (FREIRE et al, 2012).

No ano de 2007 foi criado pelo CFC, por meio da Resolução nº 1.103, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, com o seguinte objetivo:

Contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (CFC, 2007).

Conforme a Resolução nº 1.103 de 2007, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil é composto pelas seguintes entidades: Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON); Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Banco Central do Brasil (BACEN), com a atribuição de Identificar e monitorar as ações a serem implantadas e realizar os trabalhos visando à convergência.

Após apresentar como foram implantadas as normas internacionais no Brasil, será abordado a respeito da adoção às Normas Internacionais de Contabilidade no Setor Público.

2.1.2 Adoção das normas internacionais de contabilidade no setor público

A contabilidade nos órgãos públicos tem suas características e peculiaridades em relação a contabilidade societária. Considerando o fato de que este trabalho tem como foco o setor público, surge a necessidade de discorrermos sobre as legislações aplicadas ao mesmo, visando uma maior objetividade.

Segundo Varandas (2013), foi a partir de 2000 que se iniciaram as publicações das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS, sigla no idioma inglês), emitidas pelo *International Federation Of Accountants* (IFAC), que objetivavam estabelecer, internacionalmente, padrões aceitos para a contabilidade pública de diversos países. No Brasil, por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no ano de 2008.

Como iniciativa da convergência, foram publicadas em 2008 as dez primeiras NBCASP, alinhadas às IPSAS, objetivando reconhecimento, evidenciação e mensuração de atos e fatos contábeis. As normas existentes, já vigentes em mais de 127 países, são intituladas de *International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS e consistem em 31 normas específicas que se referem à compreensão, confecção e apresentação das informações contábeis. (VARANDAS, 2013, p. 27).

Conforme Conselho Federal de Contabilidade (CFC), segue relação das dez NBCASP publicadas em 2008, também denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas, seguidas da numeração 16, indicando que se referem ao setor público:

NBC T 16.1: Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;

NBC T 16.2: Patrimônio e Sistemas Contábeis;

NBC T 16.3: Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;

NBC T 16.4: Transações no Setor Público;

NBC T 16.5: Registro Contábil;

NBC T 16.6: Demonstrações Contábeis;

NBC T 16.7: Consolidação das Demonstrações Contábeis;

NBC T 16.8: Controle Interno;

NBC T 16.9: Depreciação, Amortização e Exaustão;

NBC T 16.10: Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Dando continuidade às normas publicadas, no ano de 2009 a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), juntamente com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), buscou uma forma de operacionalizar essas mudanças e emitiu Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP), onde abordou sobre procedimentos contábeis relacionados com o orçamento, sobre aspectos patrimoniais e específicos da Contabilidade e também sobre a estrutura de um plano de contas e demonstrações contábeis (BERTULINO et al, 2012).

No ano de 2011 foi aprovada a NBC T 16.11, referente ao Sistema de Informação de Custos do Setor Público, pela Resolução nº 1.366 do Conselho Federal de Contabilidade, com

o objetivo de estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

No ano de 2016, o Conselho Federal de Contabilidade aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, que discorre sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Durante o período de 2016 a 2018, foram criados pelo Conselho Federal de Contabilidade, além da NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, vinte e uma NBC TSP, revogando assim as normas NBC T 16.1 a NBC T 16.10.

Portanto, as Normas Internacionais de Contabilidade no Setor Público estão embasadas nas NBCASP e no MCASP, que trazem embasamento teórico amplo, aproximando a Contabilidade aplicada ao setor público da contabilidade privada (BERTULINO et al, 2012).

2.1.3 Plano de contas aplicado ao setor público (PCASP)

É essencial, para se ter qualidade da consolidação das contas públicas, uma estrutura de contas padronizada. Desta forma, a Secretaria do Tesouro Nacional elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), como instrumento para a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade. Conforme descrito no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP):

A STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com abrangência nacional, que permitem e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, resgatam o objeto da contabilidade – o patrimônio, e buscam a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil. (BRASIL, 2019).

Portanto, estas ferramentas são fundamentais para o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, pois contribui no resgate do objeto da contabilidade, o patrimônio, e busca o adequado atendimento aos padrões internacionais.

2.2 Bens aplicados ao setor público

Conforme o Código Civil em seu Capítulo III, Art. 98, os bens públicos são definidos como todos os bens que sejam de domínio nacional e que pertencem a pessoa jurídica de direito público interno, qualquer bem que não se enquadre nesta definição serão considerados bens particulares, independente da pessoa a que pertencerem. De acordo com o Art. 99 os bens públicos são classificados da seguinte forma:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças; II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias; III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. (BRASIL, 2002).

De acordo com Di Pietro (1997, apud CAMELO et al, 2006), os bens de uso comum do povo são aqueles que podem ser utilizados por todos, sem necessitar solicitar o uso para a

administração. Estes bens podem ser encontrados em duas classes de ativos: Ativos de Infraestrutura e Bens do Patrimônio Cultural.

Os Ativos de Infraestrutura fazem parte de um sistema ou rede, não possuindo usos alternativos. São exemplos: Sistema de esgoto, rede de comunicação, redes rodoviárias, sistema de abastecimento de água, pontes, dentre outros. Os Ativos de Bens do Patrimônio Cultural são os bens com significância histórica, cultural ou ambiental, que são preservados pelo Estado e pela sociedade. São exemplos os monumentos e prédios históricos, áreas de conservação e reservas naturais (BRASIL, 2019).

Conforme Meirelles (1993, apud CAMELO et al, 2006), os bens de uso especial são destinados à execução dos serviços públicos, constituindo o aparelho administrativo, como os edifícios utilizados pelas repartições públicas, os terrenos, os veículos da administração, entre outras serventias que o Estado disponibiliza ao público. Estes bens também são chamados de bens patrimoniais indisponíveis.

Kohama (1999, apud CAMELO et al, 2006), define bens dominicais como os bens do patrimônio público com objeto de direito pessoal ou reais, que são cadastrados como bens patrimoniais e considerados quando do registro e escrituração contábil.

2.3 Ativo imobilizado do setor público

Conforme Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), o Ativo Imobilizado é o ativo tangível utilizado para o uso na produção, fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos, com permanência superior a um exercício (BRASIL, 2019).

A Lei 6.404, que dispõe sobre as sociedades por ações, de 15 de dezembro de 1976, em seu artigo 179, inciso IV, define as contas que serão classificadas no Ativo Imobilizado, conforme a seguir:

V – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (BRASIL, 1976).

Os Ativos Imobilizados dividem-se em bens móveis e imóveis, que foram objeto de estudo deste trabalho. O MCASP conceitua como Bens Móveis, aqueles com existência material que podem ser transportados ou removidos sem alterar sua substância ou a sua destinação econômico-social. Exemplos de bens móveis são os equipamentos, máquinas, móveis e utensílios, veículos, dentre outros (BRASIL, 2019).

Já os Bens Imóveis são os bens com vínculo ao solo, não podendo ser retirados sem destruir ou causar danos. Exemplos de bens imóveis são os edifícios, terrenos, pontes, imóveis residenciais e comerciais, dentre outros. Os Bens Imóveis podem ser classificados como Bens de Uso Comum do Povo, Bens de Uso Especial, Bens Dominiais/Dominicais, Bens Imóveis em Andamento e Demais Bens Imóveis (BRASIL, 2019).

2.4 Tratamento contábil do ativo imobilizado conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16 (2008)

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, para todos os ativos imobilizados, no momento que os custos são incorridos, deverá ocorrer o reconhecimento do bem como ativo (BRASIL, 2019).

Conforme NBC T 16.5 – Registro Contábil, publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 21 de novembro de 2008, descreve que na falta de norma contábil

aplicada ao setor público, deve-se utilizar, as normas nacionais e as internacionais, caso as normas nacionais também não tratem do tema.

Considerando que as NBC T 16.1 a 16.11 não tratam como a entidade deverá avaliar se o item é considerado um ativo, o Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00 (R1) permite o reconhecimento do ativo se: “a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e b) ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis” (CFC, 2011).

Conforme NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 21 de novembro de 2008, o ativo imobilizado é mensurado da seguinte forma: “O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção.”

Conforme a Resolução do CFC nº 1.437 de 2013, que incluiu na NBC T 16.10, publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 21 de novembro de 2008: “A entidade que adotar as normas aplicadas ao setor público deve reconhecer inicialmente os estoques, imobilizados e intangíveis pelo custo ou valor justo.” Deste modo, a mensuração do ativo imobilizado no reconhecimento inicial deve ser realizada com base nesses métodos.

Quando a entidade obtiver ativo imobilizado por meio de doação, este deverá ser reconhecido pelo valor resultante de avaliação baseada em procedimentos técnicos, ou pelo valor do imobilizado determinado no termo de adoção, caso não seja possível realizar a mensuração deverá ocorrer a evidenciação em notas explicativas. Os ativos imobilizados transferidos devem ser mensurados pelo valor contábil líquido registrado para o imobilizado na origem (CFC, 2008).

Conforme NBC T 16.10, após o reconhecimento e mensuração inicial, a entidade deve determinar qual será o modelo de mensuração que utilizará para avaliar seu ativo imobilizado, tendo como opção o modelo de custo, apresentando o custo menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas, ou o modelo de reavaliação, apresentando o valor justo na data da reavaliação, menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes (CFC, 2008).

A NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 21 de novembro de 2008, conceitua o procedimento de depreciação da seguinte forma: “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.” A depreciação deverá ocorrer durante a vida útil do ativo imobilizado, de forma compatível com a vida útil do bem, ocorrendo mensalmente, até o valor líquido contábil do ativo se igualar com o valor residual do bem.

O valor residual do bem e sua vida útil econômica deverão ser revisados no final do exercício, considerando os seguintes fatores: “(a) a capacidade de geração de benefícios futuros; (b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; (c) a obsolescência tecnológica; (d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.” Sendo definidos conforme os índices admitidos em normas, parâmetros e laudo técnico específico (CFC, 2008).

Os métodos de cálculo da depreciação utilizados para aplicar nos ativos imobilizados determinados pela norma são: “(a) o método das quotas constantes; (b) o método das somas dos dígitos; (c) o método das unidades produzidas”. Os terrenos não deverão ser depreciados, sendo assim, para realizar a depreciação dos bens imóveis considera-se apenas o custo da construção (CFC, 2008).

Quanto da publicidade da depreciação, para cada classe de imobilizado, deverá ser divulgada nas demonstrações contábeis, em nota explicativa o seguinte:

(a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; (b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período; (c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados. (CFC, 2008).

Conforme a NBC T 16.10, o conceito de Reavaliação é: “a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.” A entidade que optar em utilizar o método da reavaliação deverá realizar anualmente a reavaliação dos ativos em que os valores de mercado oscilem constantemente e para os demais ativos a cada quatro anos (CFC, 2008).

Quando não for possível utilizar o valor justo ou de mercado, poderá estabelecer o valor utilizando-se de parâmetros de referência considerando as circunstâncias, características e localizações parecidas. Para os imóveis específicos, poderá utilizar o valor de reposição do bem depreciado para estimar o valor justo. As alterações do valor do ativo obtidas devido a adoção da reavaliação deverão ser registradas em contas de resultado (CFC, 2008).

Conforme a NBC T 16.10, o conceito de Redução ao valor recuperável (Impairment) é: “a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.” Além do conceito a norma traz que a redução ao valor recuperável (Impairment) deverá ser registrada em contas de resultado, não tratando mais nada sobre este tema (CFC, 2008).

2.5 Tratamento contábil do ativo imobilizado conforme Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBC TSP (2017)

Conforme NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 28 de setembro de 2017, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2019, o reconhecimento do ativo imobilizado deve ocorrer da seguinte forma:

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. (CFC, 2017).

Quando as peças de reposição, equipamentos sobressalentes e equipamentos de serviço atenderem a definição de ativo imobilizado, poderão ser reconhecidos conforme o NBC TSP 07, caso contrário serão classificados como estoque. Poderão também ser aplicado a esta norma os bens individuais insignificantes como os livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos equipamentos. Os equipamentos militares especializados geralmente enquadram na definição de ativo imobilizado e os Ativos de Infraestrutura também deverão ser contabilizados conforme esta norma (CFC, 2017).

Conforme NBC TSP 07, a mensuração inicial do ativo imobilizado ocorre deste modo: “O item do imobilizado que atenda aos critérios para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo. Quando o ativo é adquirido por meio de transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado pelo valor justo na data da aquisição”.

A norma também traz os elementos que compõe o custo do ativo imobilizado, que são o preço de compra incluindo os valores referentes aos impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, os abatimentos e descontos comerciais devem ser deduzidos. Os custos para colocar o ativo em seu local, as condições para ele funcionar conforme a administração pretende, a estimativa dos custos de desmontagem, remoção e restauração do local onde se localiza o ativo também compõe o custo do ativo imobilizado (CFC, 2017).

Além de trazer os elementos que compõe o custo, a norma estabelece como o custo deve ser mensurado. A mensuração do custo de item do bem é o preço à vista e para ativo gratuito o custo é o valor justo na data do reconhecimento. Quando houver permuta o bem deve ser mensurado pelo valor justo, caso não seja possível mensurar ao valor justo, deverá ser mensurado pelo valor contábil do ativo cedido ou pelo valor contábil do ativo recebido caso este tenha o valor justo mais evidente (CFC, 2017).

Conforme NBC TSP 07, após o reconhecimento e mensuração inicial como ativo a entidade deve determinar qual será o modelo de mensuração que irá utilizar para avaliar seu ativo imobilizado, tendo como opção o modelo de custo, apresentando o custo menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas ou o modelo de reavaliação, apresentando o valor justo na data da reavaliação menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes (CFC, 2017).

A norma NBC TSP 07, conceitua o procedimento de depreciação da seguinte forma: “é a alocação sistemática do valor depreciável de ativo ao longo da sua vida útil.” A depreciação deverá ocorrer durante a vida útil estimada do bem, de forma sistemática, mesmo tendo o valor justo maior que o valor contábil. O valor a ser depreciado não deve conter o valor residual do ativo, se o valor contábil igualar ao valor residual, não deverá ocorrer a depreciação (CFC, 2017).

No final de cada exercício, o valor residual e a vida útil do ativo deverão ser revisados, caso houver divergência entre as expectativas e as estimativas anteriores, a divergência deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil (CFC, 2017).

Os fatores a serem considerados para realizar a revisão da vida útil do ativo no final de cada exercício são:

- (a) uso esperado do ativo. O uso é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;
- (b) desgaste físico esperado, o qual depende de fatores operacionais, tais como o número de turnos durante os quais o ativo é utilizado e o programa de reparos e manutenção, do mesmo modo que o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
- (c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda de mercado para o produto ou serviço derivado do ativo. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido utilizando um ativo podem indicar expectativa de obsolescência técnica ou comercial do bem, que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo;
- (d) limites legais ou de natureza similar no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo. (CFC, 2017).

Os métodos de cálculo da depreciação determinados pela norma, utilizados para aplicar nos ativos imobilizados são: o método linear, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. O método escolhido pela entidade deve refletir o padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do bem. No final de cada exercício o método de depreciação também deverá ser revisado, caso houver divergência significativa, entre o padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros e o potencial de serviços incorporados no bem, a divergência deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil (CFC, 2017).

Os terrenos não deverão ser depreciados por terem vida útil ilimitada, sendo assim, para realizar a depreciação dos bens imóveis, será considerado apenas o custo da construção. Apenas nos casos em que o terreno, por algum motivo, tenha vida útil limitada, deverá ocorrer a depreciação (CFC, 2017).

A norma também traz que, quando o ativo imobilizado possuir itens com valor significativo quanto ao custo total, este item deve ser depreciado separadamente. Para os itens que não possuem valor significativo quanto ao custo total, a entidade poderá escolher se irá depreciar o item separadamente (CFC, 2017).

A entidade que optar em utilizar o método da reavaliação, deverá fazê-lo com regularidade para assegurar que não haja diferença entre o valor contábil e o valor justo. Os ativos que sofrem mudanças no valor justo frequentemente deverão ser reavaliados anualmente, e para os ativos sem variações relevantes no valor justo, poderá ser reavaliado a cada três ou cinco anos. O ativo deve ser tratado, na data da reavaliação, da seguinte maneira:

(a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. Por exemplo, o valor contábil bruto pode ser ajustado em função dos dados de mercado observáveis, ou pode ser ajustado proporcionalmente à variação no valor contábil. A depreciação acumulada à data da reavaliação deve ser ajustada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo, após considerar as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas; ou (b) a depreciação acumulada deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo. (CFC, 2017).

Ao realizar a reavaliação e constatar aumento do valor contábil, este aumento deverá ser contabilizado na conta reserva de reavaliação, e quando constatar diminuição do valor contábil e a conta reserva de reavaliação tiver saldo, este saldo deverá ser abatido até zerar a conta, com a conta reserva de reavaliação sem saldo, deverá ser contabilizado no resultado do período. Quando for desconhecido o saldo referente ao ativo que constar na conta de reserva de reavaliação, deverá ser transferido para lucros acumulados, essa transferência não deve transitar pelo resultado do período. O valor justo dos ativos é realizado por profissionais qualificados, com base em evidências de mercado, caso não exista estas evidências para itens como terrenos e edificações, poderá ser utilizado o valor de itens semelhantes (CFC, 2017).

A norma também classifica o ativo imobilizado por classes, com natureza e uso parecidos na entidade, e apresenta os seguintes exemplos:

(a) terrenos; (b) edifícios operacionais; (c) estradas; (d) maquinários; (e) redes de transmissão de energia elétrica; (f) navios; (g) aeronaves; (h) equipamentos militares especiais; (i) veículos motorizados; (j) móveis e utensílios; (k) equipamentos de escritório; e (l) plataformas de petróleo. (CFC, 2017).

Deste modo, quando a entidade for reavaliar um ativo, toda a classe deste ativo deverá ser reavaliada para que a divulgação dos valores nas demonstrações contábeis tenha a mesma data (CFC, 2017).

A norma NBC TSP 07, informa que a entidade deve utilizar os conceitos apresentados na NBC TSP 09 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e na NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade em 28 de setembro de 2017, para verificar se o ativo será objeto de redução ao valor recuperável. A NBC TSP 09, define Redução ao Valor Recuperável sendo: “a perda de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento sistemático da redução dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo devido à depreciação” (CFC, 2017).

De acordo com a NBC TSP 07 a entidade deverá evidenciar nas demonstrações contábeis para cada classe de ativo imobilizado:

(a) os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; (b) os métodos de depreciação utilizados; (c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas; (d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e (e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período [...]. (CFC, 2017).

Quanto a conciliação do valor contábil no início e no final do período a evidenciação deverá demonstrar os aumentos e reduções decorrentes de: adições, baixas, aquisições por meio de combinações de negócios (fusão, incorporação), reavaliação e perdas por redução ao valor recuperável, perdas por desvalorização de ativos e depreciações (CFC, 2017).

Caso a entidade avalie seus ativos imobilizados utilizando o método da reavaliação, deverá ser evidenciado: a data da reavaliação, se foi necessário avaliador independente, os métodos e as premissas relevantes para estimar o valor justo, como o valor justo foi determinado, a conta reserva de reavaliação e suas variações, a soma das reservas de reavaliação para itens individuais dentro da classe deste item do ativo imobilizado juntamente com os déficits de reavaliação (CFC, 2017).

Sobre a redução ao valor recuperável, as NBC TSP 09 e NBC TSP 10 estabelecem que a entidade deverá evidenciar as informações referentes aos ativos imobilizados que foram objeto de redução ao valor recuperável (CFC, 2017).

3 Métodos de Pesquisa

A metodologia utilizada para desenvolver este trabalho classifica-se em uma pesquisa descritiva, que para Gil (1999) tem por finalidade descrever as características de determinada população, fenômeno ou estabelecer relação entre variáveis.

Foi utilizada a abordagem qualitativa, visto foi necessário o emprego de teorias estatísticas para discorrer sobre o tratamento contábil dos procedimentos aplicados nos Ativos Imobilizados do Setor Público. Quanto ao problema sua abordagem foi qualitativa, interpretada por Oliveira (2007, p. 41) como: “Um processo de reflexão e análise da realidade através da utilização de métodos e técnicas para compreensão detalhada do objeto de estudo em seu contexto histórico e/ou segundo sua estruturação”.

Quanto aos procedimentos, foram utilizados os levantamentos bibliográfico e documental, coletados dados provenientes de artigos científicos sobre o tema assim como atos normativos, leis, portarias e decretos. As principais fontes de dados para a realização deste trabalho são as NBC T 16.1 a 16.10, as NBC TSP – ESTRUTURA CONCEITUAL e as demais vinte e uma NBC TSP, disponível no Portal do Conselho Federal de Contabilidade e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, capítulo 5, referente ao Ativo Imobilizado, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A pesquisa bibliográfica é descrita por Oliveira (2007, p. 69), como “estudo direto em fontes científicas, sem precisar recorrer diretamente aos fatos/fenômenos da realidade empírica”. Quanto a pesquisa documental, é descrita por Gil (1999, p. 51) da seguinte forma: “O desenvolvimento da pesquisa documental segue os mesmos passos da pesquisa bibliográfica. Apenas há que se considerar que o primeiro passo consiste na exploração das fontes documentais.”. A pesquisa documental teve como finalidade o levantamento de conhecimento sobre as alterações nas normas contábeis brasileiras relacionadas ao ativo imobilizado, considerando o processo de convergência com as normas internacionais.

4 Resultados e Discussões

4.4 Comparação dos tratamentos contábeis das NBC T 16 (2008) com as NBC TSP (2017)

4.4.1 Reconhecimento

Quanto ao reconhecimento do ativo imobilizado, com a publicação das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, não houve alteração na forma de reconhecer um bem como ativo imobilizado, mantendo o critério: se for provável que o bem trará benefício econômico futuro e o custo ou valor justo for medido de maneira confiável o bem será reconhecido como ativo imobilizado. Embora não tenha alterado a maneira de reconhecer, a nova norma estabelece que é possível reconhecer os bens individuais insignificantes, como por exemplo os livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos equipamentos, incorporados ao ativo imobilizado, bem como os equipamentos militares especializados.

4.4.2 Mensuração

A mensuração inicial do ativo imobilizado também não sofreu alterações significativas com a publicação da nova norma, sendo esta última mais clara que a norma anterior, enquanto na norma anterior é citado que o ativo imobilizado deve ser mensurado pelo custo ou valor justo, a nova norma define que deve ser mensurado pelo custo quando o ativo é adquirido com contraprestação e pelo valor justo na data da aquisição quando o ativo é adquirido sem contraprestação, ou seja, adquirido com valor nulo ou irrisório, por exemplo: doação. Além de trazer os elementos que compõe o custo do ativo imobilizado e como o custo deve ser mensurado.

4.4.3 Mensuração e Avaliação após reconhecimento inicial

A mensuração e avaliação após reconhecimento inicial permanece conforme definido na norma de NBC T 16.10 (2008), a entidade deve escolher qual o modelo será utilizado para avaliar seus ativos imobilizados, tendo como opção: o Modelo de Custos, evidenciando pelo valor de custo menos a depreciação e a redução ao valor recuperável e o Modelo de Reavaliação, evidenciando pelo valor reavaliado, menos a depreciação e a redução ao valor recuperável.

4.1.3.1 Depreciação. As duas normas definem que deve ser iniciada quando o ativo está disponível para uso, existindo a necessidade de retirar o valor residual do valor a ser depreciado, e os fatores a serem considerados para o cálculo do valor residual são os mesmos. Os métodos de cálculo da depreciação apresentaram alteração na nomenclatura dos métodos estabelecidos nas normas, enquanto na norma NBC T 16.10 (2008) os métodos eram: das quotas constantes, das somas dos dígitos e o método das unidades produzidas; a Norma NBC TSP 07 (2017) traz os métodos: linear, dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. Os Terrenos continuam sem ser depreciados, porém a nova norma NBC TSP 07 determina que os terrenos que, por algum motivo, tenham vida útil limitada, deverão sofrer depreciação. Determina também que quando o ativo imobilizado possuir itens com custos significativos quanto ao custo total do bem, este item deve ser depreciado separadamente. Portanto, a nova norma NBC TSP 07 não alterou de forma significativa o conteúdo sobre depreciação, mas trouxe novos conceitos que não constavam na norma anterior.

1.1.1.2 Reavaliação. A reavaliação utilizada pelas entidades que escolherem avaliar os ativos imobilizados pelo Método da Reavaliação, permanece com o prazo de um ano para avaliar os ativos em que os valores de mercado oscilem constantemente, porém para os ativos sem alterações relevantes, a norma anterior estabelece o prazo de quatro anos e a última norma traz um prazo de três ou cinco anos. As duas normas tratam das situações em que não for possível utilizar o valor justo, e estabelecem que o profissional qualificado com base em evidências de mercado, poderá estabelecer o valor destes ativos imobilizados.

O conteúdo da última norma quanto à reavaliação, traz assuntos não tratados na norma anterior, como a contabilização na conta reserva de reavaliação, quando houver aumento do valor contábil ao realizar a reavaliação, e quando houver diminuição a contabilização deverá ocorrer na conta reserva de reavaliação se a mesma tiver saldo, caso contrário será contabilizado a diminuição no resultado do período. A norma também cita o tratamento a ser realizado quando o ativo for desreconhecido e classifica o ativo imobilizado por classes, com natureza e uso parecidos na entidade, e apresenta exemplos como: terrenos, maquinários, veículos motorizados, móveis e utensílios, equipamentos de escritório, entre outros. Deste modo, ao reavaliar um ativo pertencente a uma determinada classe, toda a classe deste ativo deverá ser reavaliada.

4.4.3.1 Redução ao Valor Recuperável (Imparment). Quanto a Redução ao valor recuperável (imparment), a norma anterior traz somente o conceito e informa que a redução ao valor recuperável deverá ser registrada em contas de resultado. Enquanto a NBC TSP (2017), traz duas normas tratando especificamente deste assunto. A NBC TSP 09 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa, com estas normas é possível verificar se o ativo será objeto de redução ao valor recuperável, e garantir que essas perdas sejam reconhecidas.

4.4.4 Evidenciação

A evidenciação das informações contábeis não foi tratada na NBC T 16 (2008), sendo citadas apenas na NBC TSP (2017) trazendo como a evidenciação deve ocorrer nas demonstrações contábeis em cada classe do ativo imobilizado. A norma esclarece sobre a evidenciação das informações necessárias das reavaliações realizadas pelas entidades que escolheram avaliar seus ativos imobilizados pelo método da reavaliação, bem como a evidenciação das informações referente aos ativos imobilizados que foram objeto de redução ao valor recuperável

4.5 Acareação dos tratamentos contábeis

Conforme os resultados obtidos na comparação dos tratamentos contábeis, entre as normas NBC T 16 (2008) e a normas NBC T SP (2017), foi elaborado o seguinte quadro comparativo com a síntese das alterações:

Tabela 1: Acareação dos tratamentos contábeis das NBC T 16 (2008) com as NBC T SP (2017):

Tratamento Contábil	NBC T 16 (2008)	NBC T SP (2017)
Reconhecimento	Se for provável que o bem trará benefício econômico futuro e o custo ou valor justo for medido de maneira confiável o bem será reconhecido como ativo imobilizado.	Não houve alteração na forma de reconhecer um bem como ativo imobilizado.

Continua na próxima página

Continuação da página anterior

Tratamento Contábil	NBC T 16 (2008)	NBC T SP (2017)
Mensuração	O ativo imobilizado deve ser mensurado pelo custo ou valor justo.	Não houve alteração na forma de mensurar o ativo imobilizado, porém define que deve ser mensurado pelo custo quando o ativo é adquirido com contraprestação e pelo valor justo na data da aquisição quando o ativo é adquirido sem contraprestação.
Avaliação	A entidade deve escolher qual o modelo será utilizado para avaliar seus ativos imobilizados, tendo como opção: o Modelo de Custos, evidenciando pelo valor de custo menos a depreciação e a redução ao valor recuperável e o Modelo de Reavaliação, evidenciando pelo valor reavaliado menos a depreciação e a redução ao valor recuperável.	Não houve alteração na forma de avaliar o ativo imobilizado.
Avaliação	A entidade deve escolher qual o modelo será utilizado para avaliar seus ativos imobilizados, tendo como opção: o Modelo de Custos, evidenciando pelo valor de custo menos a depreciação e a redução ao valor recuperável e o Modelo de Reavaliação, evidenciando pelo valor reavaliado menos a depreciação e a redução ao valor recuperável.	Não houve alteração na forma de avaliar o ativo imobilizado.
Depreciação	Os métodos de cálculo: o método das quotas constantes; o método das somas dos dígitos; o método das unidades produzidas".	Alteração na nomenclatura dos métodos de cálculos, passa a ser: linear, dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. Os terrenos com vida útil limitada passam a sofrer depreciação.
Reavaliação	A entidade que optar em utilizar o método da reavaliação deverá realizar anualmente a reavaliação dos ativos em que os valores de mercado oscilem constantemente e para os demais ativos a cada quatro anos.	Para os ativos sem alterações relevantes traz um prazo de três ou cinco anos. Traz assuntos não tratados na norma anterior: a contabilização na conta reserva de reavaliação quando houver aumento do valor contábil ao realizar a reavaliação, e quando houver diminuição a contabilização deverá ocorrer na conta reserva de reavaliação se a mesma tiver saldo, caso contrário será contabilizado a diminuição no resultado do período. A norma também cita o tratamento a ser realizado quando o ativo for desconhecido e classifica o ativo imobilizado por classes, com natureza e uso parecidos na entidade. Deste modo, ao reavaliar um ativo pertencente a uma determinada classe, toda a classe deste ativo deverá ser reavaliada.
Redução ao Valor Recuperável	Apresenta apenas o conceito e cita que deverão ser registradas em contas de resultado.	Traz duas normas tratando especificamente deste assunto. As normas são: NBC TSP 09 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
Evidenciação	Não foi tratada na NBC T 16 (2008)	Traz como a evidenciação deve ocorrer nas demonstrações contábeis em cada classe do ativo imobilizado.

Anotações: Elaborado Pelos Autores.

5 Considerações Finais

Devido a necessidade de atender aos padrões da convergência internacional da contabilidade, foi necessário editar e publicar novos normativos no Brasil, deste modo o Conselho Federal de Contabilidade publicou as NBC T 16 no ano de 2008, que foram as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, alinhadas com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS, posteriormente, o CFC criou e publicou no ano de 2017 novas normas denominadas NBC TSP, revogando assim as NBC T 16 de 2008. Deste modo, este artigo visou responder quais foram as mudanças trazidas no tratamento contábil com a publicação da NBC TSP em 2017.

A pesquisa teve como objetivo principal verificar o tratamento contábil quanto aos procedimentos de reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação do Ativo Imobilizado do setor público de forma comparativa, dentro do cenário da convergência aos padrões internacionais, 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).

Com os resultados obtidos, pode-se concluir que a NBC TSP, publicada em 2017 com início de sua vigência em 1º de janeiro de 2019, apresenta o conteúdo da NBC T 16 (2008) de forma mais completa e com pequenas modificações, corroborando para o entendimento de que as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, no que se refere aos Ativos Imobilizados, estão timidamente convergindo aos padrões internacionais.

Deste modo, os procedimentos de reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação do Ativo Imobilizado do setor público foram complementados com a publicação da NBC TSP (2017), trazendo procedimentos necessários quanto ao tratamento contábil que a norma NBC T 16 (2008) não tratou.

Por fim, sugere-se para futuras pesquisas, a realização de estudos comparativos direcionados para outros grupos contábeis utilizando as normas NBC T 16 (2008) e NBC TSP (2017), para fins de esclarecer as alterações realizadas com base na convergência aos padrões internacionais, tornando possível verificar a evolução dos normativos no Brasil.

Referências

ANTUNES, J., ANTUNES, G. M. B., & PENTEADO, I. M. (2007). A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS 1. *Anais. X SEMEAD (Seminários em Administração, FEA, USP)*.

BERTULINO, M. M. et al. (2012). Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal. *Revista Controle: Doutrinas e artigos, 10*, 217-242.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm.

_____. (2018). Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. (8ª ed). Secretaria do Tesouro Nacional. http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_2vs/4b3db821-e4f9-43f8-806404f5d778c9f6.

CAMELO, A. C. O. et al. (2006). Sistema de Informação Contábil e a sua Importância para o Controle dos Bens Permanentes do Setor Público. *Revista Reflexão Contábil*. 25, 62-75.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). (2017). Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) TSP 07 – Ativo Imobilizado. <http://www2.cfc.org.br>.

_____. (2012). Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) T 16.1 a 16.11. <https://cfc.org.br>.

_____. Resolução CFC nº 1.103/07: Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). (2011). CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. <http://www.cpc.org.br>.

_____. Resolução nº 1.055, de 07 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e dá outras providências.

FREIRE, M. D. M. et al. (1999). Aderência às Normas internacionais de Contabilidade pelas Empresas Brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6, 3-22.

GIL, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (5ª ed). Atlas.

OLIVEIRA, M. M. (2007). *Como fazer pesquisa qualitativa*. Vozes.

SLOMSKI, V. (2003). *Contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal* (2ª ed). Atlas.

VARANDAS, R. N. (2013). A Presença das IPSAS na Construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Uma Abordagem Infométrica. *Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná*.

ZEFF, S. A. (2014). A Evolução do IASC para o IASB e os Desafios Enfrentados. *Revista Contabilidade Financeira – USP*, 25, 300-320.