

FUCAPE FUNDAÇÃO DE PESQUISA E ENSINO

FABIANNA DOMINGUES LINS CAVALCANTE

**RELAÇÃO ENTRE CARACTERÍSTICAS DOS SETORES DE
PATRIMÔNIO E DE CONTABILIDADE E A PROBABILIDADE DE
IMPLEMENTAÇÃO DA DEPRECIÇÃO NAS INSTITUIÇÕES
FEDERAIS DE EDUCAÇÃO NO BRASIL**

**VITÓRIA-ES
2021**

FABIANNA DOMINGUES LINS CAVALCANTE

**RELAÇÃO ENTRE CARACTERÍSTICAS DOS SETORES DE
PATRIMÔNIO E DE CONTABILIDADE E A PROBABILIDADE DE
IMPLEMENTAÇÃO DA DEPRECIÇÃO NAS INSTITUIÇÕES
FEDERAIS DE EDUCAÇÃO NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Moraes da Costa

**VITÓRIA-ES
2021**

FABIANNA DOMINGUES LINS CAVALCANTE

**RELAÇÃO ENTRE CARACTERÍSTICAS DOS SETORES DE
PATRIMÔNIO E DE CONTABILIDADE E A PROBABILIDADE DE
IMPLEMENTAÇÃO DA DEPRECIÇÃO NAS INSTITUIÇÕES
FEDERAIS DE EDUCAÇÃO NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Aprovada em 05 de julho de 2021.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. FÁBIO MORAES DA COSTA
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Prof. Dr. DIEGO RODRIGUES BOENTE
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Prof. Dr. DANILO SOARES MONTE-MOR
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

RESUMO

Este estudo visa identificar quais características dos setores de patrimônio e contabilidade estão relacionadas com a maior probabilidade de implantação da depreciação no âmbito das instituições federais de educação no Brasil. A metodologia de pesquisa tem abordagem quantitativa, explicativa, bibliográfica, documental e a observação direta e extensiva. A pesquisa documental foi realizada com base na Declaração do Contador e nas notas explicativas do exercício de 2019, e a observação direta e extensiva por meio de questionário aplicado aos responsáveis pelas áreas de contabilidade e patrimônio. Para alcançar o objetivo proposto foi utilizada uma regressão logística, chegando-se à conclusão de que as características relevantes do setor patrimonial para implantação são: grau de escolaridade do responsável, existência de sistema patrimonial, setor patrimonial centralizado e a atuação do controle interno. Já quanto as características do setor contábil, somente a centralização do setor influencia para a implantação da norma. O resultado desta pesquisa pode contribuir na identificação das características que precisam ser analisadas e aperfeiçoadas na criação de ferramentas e políticas institucionais de gestão patrimonial para a geração de informações contábeis com base no regime de competência.

Palavras - chave: convergência contábil; depreciação, ipsas 17, ativo fixo, ativos fixos do governo; controle patrimonial.

ABSTRACT

The objective of this study is to identify which characteristics of two departments (fixed assets and accounting) are related to a higher likelihood of federal institutions of education to implement the depreciation. The methodology uses a quantitative approach and two sources of data. The first source is based on a questionnaire that was applied to the heads of the two departments. The second source is based on explanatory notes and on the 'Accountant's Declaration', for the year of 2019. A logistic regression was used, allowing for the identification of the following relevant characteristics for the fixed assets department: education level, existence of information systems for fixed assets, the level of decentralization, and internal controls. On the other hand, the only relevant characteristic for the accounting department was the level of decentralization. Taken together, empirical evidence may contribute for the identification of characteristics that could be enhanced for the development of adoption tools and institutional policies to achieve the implementation of accrual basis in the Brazilian public sector.

Keywords: convergence; depreciation, IPSAS 17, fixed assets; revaluation of assets.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - VIDA ÚTIL E VALOR RESIDUAL	25
TABELA 2 - VARIÁVEIS	36
TABELA 3 - APLICAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO	37
TABELA 4 - REAVALIAÇÃO DOS BENS ADQUIRIDOS ANTES DE 2010	38
TABELA 5 - COMPATIBILIDADE ENTRE OS SALDOS CONTÁBEIS E PATRIMONIAIS.....	38
TABELA 7 - VARIÁVEIS DICOTÔMICAS – SETOR PATRIMÔNIO	40
TABELA 10 - CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS PATRIMÔNIO.....	43
TABELA 11 - CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS CONTABILIDADE	44
TABELA 8 - ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS – SETOR DE CONTABILIDADE	47
TABELA 9 - VARIÁVEIS DICOTÔMICAS – SETOR DE CONTABILIDADE	47
TABELA 10 - CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS PATRIMÔNIO.....	50
TABELA 11 - CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS CONTABILIDADE	50
TABELA 12 - RESULTADO DA REGRESSÃO - PATRIMÔNIO	51

LISTA DE SIGLAS

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

IFAC - *International Federation of Accountants*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

NBC TSP - Norma Brasileira de Contabilidade Técnicas do Setor Público

PIPCP - Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TCU - Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

Capítulo 1.....	8
1. INTRODUÇÃO	8
Capítulo 2.....	12
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1. PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS	12
2.2. ATIVO IMOBILIZADO	16
2.2.1. Gestão e Controle Patrimonial.....	18
2.2.2. Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	20
2.2.3. Depreciação.....	22
2.2.4. Reavaliação	26
2.2.5. Implementação da Depreciação e as Dimensões Identificadas na Literatura Anterior	27
Capítulo 3.....	29
3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	29
3.1. COLETA DOS DADOS	30
3.2. MODELO.....	33
Capítulo 4.....	37
4. ANÁLISE DOS DADOS	37
4.1. IMPLEMENTAÇÃO DOS REQUISITOS DA NBC TSP 07 – ATIVO IMOBILIZADO	37
4.2. ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DOS QUESTIONÁRIOS	39
4.3. RESULTADO DA REGRESSÃO.....	51
Capítulo 5.....	55
5. CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS.....	57
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA	66

Capítulo 1

1. INTRODUÇÃO

O objetivo deste estudo é identificar características dos setores de patrimônio e de contabilidade que estão relacionadas com a probabilidade de implementação da depreciação, no âmbito das Instituições Federais de Educação no Brasil. Especificamente, foram avaliadas as competências individuais, a estrutura, o tamanho do imobilizado e o sistema de controle interno dos setores.

As normas internacionais de contabilidade norteiam-se pelo regime de competência (Ball, 2012; Ilie & Miose, 2012; Chan, 2012; International Federation of Accountants - IFAC, 2012). Em relação ao imobilizado, sua implementação consiste na mensuração de ativos imobilizados e no desenvolvimento de uma sistemática de depreciação, provendo informações sobre investimentos que visam contribuir para a qualidade das informações financeiras (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2017; Ilie & Miose, 2012; IFAC, 2008).

No Brasil, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade do setor público iniciou-se em 2008. As principais ações em prol do movimento da convergência foram: (a) publicação do documento Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil (CFC, 2008); (b) Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2009); (c) Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP (STN, 2015); (d) Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (CFC, 2017).

Em setembro de 2017, o CFC publicou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnicas do Setor Público – NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado (CFC, 2017). Esta NBC é baseada na IPSAS 17, a qual determina o tratamento contábil que deve ser adotado aos ativos imobilizados, incluindo o reconhecimento inicial, depreciação e redução ao valor recuperável (IFAC, 2008).

Os estudos realizados por Silva (2011), Feschiyan, (2013) e Silva, Macedo, Sauerbronn e Szuster (2012) demonstram a existência de ativos imobilizados registrados com valores irrisórios e pelo custo histórico, como também apontam que não há reconhecimento da depreciação, o que resulta em valores contábeis superestimados. Esta realidade também é demonstrada em estudos na área pública da educação brasileira, que concluem que a depreciação não é aplicada devido à necessidade de sistema patrimonial, falta de definição de rotinas do setor de patrimônio, quadro de pessoal reduzido, falta de capacitação, além da conscientização dos servidores sobre uso e reaproveitamento de bens e a ausência de inventário (Viana, Tamer, Soares, & Lima, 2013; Matias, 2015; Martins & Peixe, 2019; Rosa, Fraga, Rosa, & Lepsch, 2018).

Diante do exposto, este trabalho busca responder a seguinte questão de pesquisa: **No âmbito das instituições federais de educação no Brasil, quais características do setor de patrimônio e de contabilidade estão relacionadas com a probabilidade de implementação da depreciação?**

A escolha pelas instituições federais de educação no Brasil, baseia-se na expansão ocorrida nos últimos anos das instituições de ensino federais e por considerar o alto número de bens permanentes existentes, sendo considerado assim

relevante conhecer quais características são relevantes para a implementação da depreciação.

Considerando a existência de normativos que disciplinam sobre o tema, além de determinarem o prazo para aplicação no âmbito da administração pública brasileira, as evidências podem auxiliar na identificação de políticas a serem implementadas, visando a adoção plena do regime de competência no setor público.

Baseando-se na análise da literatura sobre o processo de convergência quanto à depreciação dos ativos imobilizados pertencentes às instituições federais de ensino brasileiras, foram identificadas quatro dimensões que estariam ligadas à probabilidade de implementação da norma internacional: (a) competências individuais dos responsáveis dos setores de patrimônio e de contabilidade; (b) estrutura dos setores; (c) tamanho do imobilizado; (d) sistema de controle interno.

Um questionário foi desenvolvido para coleta primária das informações, que foram posteriormente comparadas a informações disponíveis em notas explicativas e na declaração do contador, visando dar robustez aos dados. Os resultados indicam que características específicas de cada dimensão, e em relação ao setor de patrimônio, estão relacionadas à maior probabilidade de implementação da depreciação. Especificamente: grau de escolaridade do responsável, existência de sistema patrimonial, centralização do setor patrimonial e atuação do controle interno. Já para o setor de contabilidade, apenas a centralização mostrou-se significativa. Em termos agregados, os resultados indicam que as ações do setor de patrimônio, por antecederem a implementação dos requisitos contábeis, são fundamentais para a adequada implementação da depreciação no setor público.

Os resultados encontrados contribuem para que os gestores das instituições federais de educação no Brasil identifiquem as características do seu Órgão que precisam ser analisadas e aperfeiçoadas na criação de ferramentas e políticas institucionais de gestão. Assim, visam auxiliar no desenvolvimento de ações que levem à implementação da norma e sua consequente utilidade para a tomada de decisão.

Esta dissertação está estruturada em quatro capítulos. O primeiro trata do referencial teórico, o qual apresenta a revisão bibliográfica. Na sequência é explicada a metodologia adotada para a realização da pesquisa, seguido da apresentação do resultado e, por fim, é apresentada a conclusão sobre as características relevantes que norteiam o diagnóstico da implantação da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado nos Institutos Federais de Educação no Brasil.

Capítulo 2

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

A convergência às normas internacionais de contabilidade pública está relacionada com a globalização da economia e visa priorizar interesses sociais, ambientais e econômicos de forma igualitária, podendo ser modificada para atender as necessidades locais, como cultura, política e economia (Lehman, 2005; Saravanamuthu, 2004; Wilson, 1969).

As normas internacionais de contabilidade pública possuem o foco no regime de competência, objetivando a transparência, aprimoramento da *accountability*, melhoria na qualidade dos relatórios financeiros, controle social, credibilidade e comparabilidade (Ball, 2012; Prado & Paiva, 2017; De Souza & Lemes, 2016). No entanto, ainda existem dificuldades como a capacitação dos profissionais de contabilidade e a resistência existente a mudanças (Prado & Paiva, 2017).

As International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) foram desenvolvidas pela International Federation of Accountants (IFAC) (Ball, 2012), com a finalidade de padronizar o tratamento contábil do setor público. A implementação das IPSAS atuaria como ferramenta para obter o custo, refinar as informações financeiras, descomplicar o processo de avaliação, simplificar o controle interno (Ilie & Miose, 2012). Também visa permitir a transparência e *accountability*, contribuindo para a competitividade dos países adotantes (Brusca, Gómez-Villegas & Chow, 2013).

Em análise realizada nos estados membros da União Europeia, Bellanca e Vandernoot (2014) constataram que existe diversidade de normas contábeis internas.

No entanto, a maioria dos estados-membros, mesmo sem utilizar a IPSAS, já adota o princípio da competência. Já na Colômbia e no Peru, o processo de convergência ainda está em andamento, e os relatórios contábeis ainda não estão sendo utilizados para a tomada de decisão (Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016). No Sri Lanka, existem dificuldades para a adoção integral das normas contábeis internacionais; no entanto, o país está trabalhando no intuito de efetuar a implementação total (De Silva, Lokuwaduge, & De Silva, 2019).

Nesse contexto, e de acordo com Feijó, (2009), o Brasil iniciou o processo de convergência em 2004, ocasião em que o Conselho Federal de Contabilidade - CFC criou o grupo de estudos voltado para a área pública, com o propósito de elaborar e disseminar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público alinhadas às normas internacionais de contabilidade – IPSAS. Em 2008, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria n. 184 (Ministério da Fazenda, 2008), concedendo à STN a responsabilidade de desenvolver ações dando continuidade à promoção da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo CFC, às IPSAS. Houve, ainda, a publicação das “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil” (CFC, 2008), propondo um conjunto de ações visando a convergência aos padrões internacionais, a implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação do patrimônio público, entre outros.

O documento “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil” estabelece três diretrizes estratégicas: (a) promover o desenvolvimento conceitual com a elaboração e aprovação das Normas Brasileiras

de Contabilidade Aplicada ao Setor Público; (b) estimular a convergência por meio da disseminação das IPSAS; (c) fortalecer institucionalmente a Contabilidade aplicada ao Setor Público (CFC, 2008).

Em 2009, a STN publicou a Portaria n. 467 (STN, 2009), aprovando a 2ª edição do MCASP. O documento orienta que procedimentos contábeis patrimoniais devem ser obrigatoriamente adotados a partir de 2011, com adoção voluntária em 2010. Na sequência, houve a publicação do Decreto n. 6.976 (2009), estabelecendo o Sistema de Contabilidade Federal, visando a padronização e consolidação das contas nacionais e a busca pela convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

Em 2011, a STN publicou a Portaria n. 109 (STN, 2011), que trata sobre o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON, o qual possui a responsabilidade de padronizar os procedimentos contábeis e demonstrativos no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. As diretrizes, conceitos e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação são expedidos pela STN, conforme Portaria STN n. 634 (STN, 2013), por meio do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC, e notas técnicas.

Houve, ainda, a publicação da Portaria n. 548 (STN, 2015), aprovando o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP (STN, 2015), o qual determina os prazos e procedimentos contábeis patrimoniais a serem adotados no âmbito da Federação. O item 3.3, do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (STN, 2015) trata sobre os procedimentos e prazos para implantação das normas sobre os bens móveis e imóveis da administração pública. O documento contempla os procedimentos de depreciação, estabelecendo a

necessidade de existência de sistema patrimonial, além da adoção de outros procedimentos, como inventário, de acordo com a Instrução Normativa da Secretaria de Administração Pública n. 205, (SEDAP, 1988). Determina, ainda, que os procedimentos adotados pelo órgão devam ser evidenciados em nota explicativa.

Dando continuidade ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, o CFC publicou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público 07 – NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado (CFC, 2017), que versa sobre o tratamento contábil para o ativo imobilizado, o qual foi criado de acordo com a IPSAS 17 e revoga a partir de primeiro de janeiro de 2019 a NBC T 16.9 e NBC T 16.10.

Apesar da edição da NBCT TSP 07, Rosa, Fraga, Rosa, e Lepsch, (2019) realizaram um estudo de caso na Universidade Federal Fluminense e constataram que, em relação aos procedimentos pertinentes ao ativo imobilizado, não houve o cumprimento do prazo e o motivo elencado foi a falta de sistema patrimonial. Já Martins e Peixe (2019), sobre o grau de adoção dos procedimentos para mensuração do ativo imobilizado das universidades e institutos federais brasileiros, concluem que ainda existem dificuldades na adoção integral da norma. Sendo que o nível de adoção dos procedimentos patrimoniais é superior nas Universidades Federais, cabendo ressaltar que a maioria das entidades não atendem plenamente a norma (Raminho & Colares, 2016).

O processo da convergência no âmbito dos ativos imobilizados visa identificar os ativos existentes da entidade (Buch Gómez & Cabaleiro Casal, 2008), utilizando como ferramenta o inventário físico, caracterizando cada bem com informações qualitativas e quantitativas (Instrução Normativa n. 205, 1988). Assim, deve-se apresentar informações fidedignas sobre quem recebe, guarda, movimenta, gerencia

ou aplica recursos públicos na execução de suas atividades (Bezerra Filho, p. 2, 2014; Silva, 2014, p. 70).

2.2. ATIVO IMOBILIZADO

Os ativos patrimoniais do setor público são meios que possuem como finalidade a geração de benefícios em forma de serviços voltados a atender as necessidades da sociedade (Pallot, 1992). Para Kasperowicz (2012), os bens que devem ser considerados como ativos permanentes são aqueles controlados e que geram benefício econômico a entidade. Outro conceito de ativo imobilizado, trazido por Bezerra Filho (2014, pp. 83-84), consiste em defini-lo como “(...)um conjunto de recursos tangíveis, mantidos para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, pelos quais o Ente Público desenvolve suas atividades de prestação de serviços, direta ou indiretamente, à sociedade ou coletividade”.

Já para Barcellos, Santos, Giacomello e Prianti Neto (2017), o patrimônio é composto por objetos com valor monetário que auxiliam às entidades a atingir seus objetivos. Liapis e Christodouloupoulou (2011) argumentam que os ativos são considerados bens de consumo duráveis em poder das entidades com a finalidade de utilização nas operações das mesmas, possuindo como informações importantes o custo, valor residual, estimativa de vida útil e a taxa de depreciação.

Do ponto de vista normativo, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 07 (CFC, 2017) aplica o conceito de ativo imobilizado como sendo os bens tangíveis, usados na produção ou prestação de serviços à sociedade e que espera-se utilizar por mais de um período contábil. Os ativos tangíveis podem ser definidos como recursos não financeiros adquiridos pela entidade, com características

físicas utilizadas no processo de produção ou prestação de serviços, o qual se espera utilizar por mais de um período financeiro e que possa gerar benefícios econômicos futuros como resultado do seu uso (Feschiyan, 2013; Chipriyanov, Chipriyanova, & Vasilev, 2014). Segundo o International Accounting Standard – IAS n. 16, o ativo somente deve ser contabilizado no patrimônio da Instituição se for provável que irá trazer benefícios econômicos e se seu custo puder ser mensurado (IASB, 2003; Feschiyan, 2013).

Os ativos tangíveis são divididos entre governamentais e sociais/culturais (Christiaens, Rommel, Barton, & Everaert, 2012). Os governamentais (ou operacionais) são bens utilizados na prestação de serviços e possuem *status* de comerciais por gerar benefício econômico, além de serem capitalizados (Christiaens et al., 2012; Ouda, 2014). Os sociais/culturais não possuem preço de compra ou custo de aquisição relevante; seu valor público não reflete um valor financeiro; existem restrições pela venda; são insubstituíveis e incomparáveis; vida útil longa; atributos não-rivais e não excludentes (Biondi & Lapsley, 2014; Aversano, Christiaens, Polcini, & Sannino, 2019).

Levando em conta o objetivo deste estudo, apenas são considerados os ativos tangíveis, utilizados para a prestação de serviços à sociedade (Bezerra Filho, 2014; Pallot, 1992; Christiaens et al., 2012), e que atendam aos critérios de: fragilidade, durabilidade, perecibilidade, incorporabilidade e transformabilidade, tendo sua vida útil mínima de dois anos, de acordo com o estabelecido no MCASP, na Lei n. 4.320 (1964) e na Portaria n. 448 (STN, 2002).

2.2.1. Gestão e Controle Patrimonial

A Contabilidade deve apresentar, de forma organizada, a execução orçamentária e o conhecimento da composição patrimonial da entidade de forma sintética, de acordo com os artigos 85 e 95 da Lei n. 4.320 (1964). Cabe ao setor de patrimônio da instituição efetuar os registros analíticos de todos os bens permanentes com a sua caracterização, registro e controle dos servidores responsáveis pela sua guarda e administração, conforme o art. 94 da Lei n. 4.320, (1964). Para Bernardes (2009) a descentralização no processo da gestão patrimonial pode contribuir para a melhoria dos processos e procedimentos realizados pelo setor patrimonial.

Segundo Young et al. (1993, apud Bond & Dent, 1998, p. 369-385) “os ativos devem ser gerenciados e utilizados adequadamente, independentemente do valor que lhes é atribuído”. Para Shepherd (2006), é importante que a entidade mantenha o registro de suas ações, podendo existir de formas variadas, com a finalidade de permitir a tomada de decisões, comprovar o cumprimento de obrigações, evitar fraudes, prestar informações à sociedade e realizar prestação de contas.

O controle patrimonial é essencial para que a entidade possa conhecer, controlar, administrar e divulgar informações tempestivas, sobre os bens móveis existentes (Barcellos, Santos, Giacomello & Prianti Neto, 2017). É por meio dele que se analisa o passado e o presente, para o planejamento das ações para o futuro. Para tanto, é necessário que haja integração dos sistemas contábil e patrimonial (Torres Junior & Silva, 2003). A relevância do controle patrimonial para a depreciação consiste na informação que é base para a identificação dos bens móveis, como data e valor de aquisição (Silva, Costa, Boente, & Batista, 2011).

O inventário é um instrumento de conferência e controle, com base na Instrução Normativa n.º 205 (SEDAP, 1988), e possui o objetivo de efetuar a verificação da situação dos bens móveis e das suas necessidades de manutenção e reparos, podendo ser físico, analítico e rotativo. O inventário físico é agrupado segundo as categorias patrimoniais constantes no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, visando apresentar quantidade e o valor dos bens. O inventário analítico demonstra as características do bem como descrição, número do tombamento, valor e estado do bem, e o rotativo, por sua vez, é o inventário realizado como forma de controle contínuo (SEDAP, 1988). Relevante destacar que o Decreto n. 9.373 (2018) regulamenta quando um bem do ativo imobilizado pode ser considerado inservível para a instituição e os procedimentos a serem adotados para o desfazimento, podendo ser realizada a baixa patrimonial por doação, transferência interna ou externa e alienação.

O controle patrimonial deve ser realizado individualmente, trazendo informações detalhadas do bem, como valor bruto inicial, data base para depreciação, vida útil, taxa de depreciação, valor residual, depreciação acumulada, reavaliação, redução a valor recuperável (Da Costa & Hartwig, 2017).

O Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão instituiu, por meio da Portaria n. 385 (2018), o uso do Sistema Integrado de Gestão Patrimonial – SIADS no âmbito da Administração Pública Federal. O sistema permite o gerenciamento e controle dos acervos de bens móveis permanentes, depreciação e amortização dos bens, inventários eletrônicos e automação do registro contábil com o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI. Matias (2015) efetuou um estudo na Universidade Federal do Rio Grande do Norte, demonstrando

que existem desafios na implantação dos procedimentos patrimoniais, como o controle patrimonial, a falta de padronização de procedimentos, capacitação de servidores, conscientização para reaproveitamento dos bens em condições de uso e levantamento patrimonial adequado.

2.2.2. Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação

O reconhecimento do ativo pode ser realizado pelo custo inicial (histórico) ou pelo valor justo na data da aquisição, quando recebido sem contraprestação (CFC, 2016; CFC, 2017), custo de reposição ou valor em uso (Aversano et al., 2019; Ellwood & Greenwood, 2016). Após o reconhecimento inicial, o ativo imobilizado deve ser apresentado pelo custo menos o valor acumulado de qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável (CFC, 2017).

Segundo Rossetto, Nobre, Silva e Martins (2001), Silva, Macedo, Sauerbronn e Szuster, (2012, p. 55), “o valor dos ativos pode ser considerado com base nos valores de entrada ou nos valores de saída”. Ou seja, para mensurar os ativos, pode-se considerar o valor de aquisição do bem ou ainda o valor justo, ou *fair value*, para os ativos adquiridos sem contraprestação.

No Manual Aplicado ao Setor Público – MCASP (STN, 2018, p. 172) o reconhecimento inicial tem por base o valor de aquisição, produção ou construção, considerando o benefício econômico futuro ou potencial de serviços, e se o valor justo pode ser mensurado com segurança. Segundo a NBC TSP 07 (CFC, 2017), caso a instituição receba o bem como doação e nesse não está claro o seu valor a instituição poderá mensurar pelo valor justo na data da aquisição.

Após o reconhecimento inicial, pelo valor de aquisição ou pelo valor justo, existem dois modelos para mensurar o ativo imobilizado (STN 2018, p. 177): o modelo do custo, em que o ativo é evidenciado pelo custo inicial menos qualquer depreciação ou redução ao valor recuperável; e o modelo da reavaliação, em que o ativo é evidenciado pelo valor justo na data da reavaliação menos qualquer depreciação ou redução ao valor recuperável.

A evidenciação dos ativos imobilizados é realizada por meio das demonstrações contábeis e notas explicativas, devendo-se divulgar os critérios de mensuração, os métodos de depreciação, as vidas úteis ou taxas de depreciação, o valor contábil bruto com a depreciação acumulada e a demonstração do valor contábil no início e no fim do exercício (STN, 2018). As informações atualmente publicadas sobre ativos patrimoniais exigidas nas IPSAS 17 não correspondem às necessidades políticas, quanto às informações do custo de preservação, as fontes de financiamento para aquisição, manutenção, preservação e restauração dos ativos patrimoniais, sendo necessária a emissão de relatórios distintos apresentando informações tanto sobre os ativos operacionais como sobre os demais ativos patrimoniais (históricos, culturais, e outros) (Anessi-Pessina & Steccolini, 2019; Aversano, Christiaens, & Thielen, 2019).

O preço de aquisição do ativo é relevante no momento da compra ou substituição do bem, ou seja, enquanto o mesmo estiver sendo utilizado pela entidade o valor que importa é o preço de venda (Catt & Rivett, 1979). No fim de cada exercício financeiro, os valores dos ativos imobilizados, tangíveis e intangíveis, devem ser revistos com o intuito de indicar ativos que possam estar com seu valor líquido contábil superior ao valor justo (Almeida, 2014 apud Martins & Peixe, 2019).

2.2.3. Depreciação

A depreciação do ativo ocorre a partir do seu uso, devendo ser registrada de forma individual, destacando o valor depreciável, o tempo de vida útil e o valor residual, conforme a NBCT SP 07, (CFC, 2017). Para Padoveze (2018), a depreciação é um método de redução do valor dos bens do ativo imobilizado, sendo calculada sobre o valor depreciável, ou seja, o valor do bem do ativo imobilizado menos o valor residual (valor provável de venda no fim da vida útil).

Nesse sentido, a depreciação é o processo sistemático de atribuir valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil, garantindo a recuperação do investimento (Radu, Danciu, & Marius, 2017). No Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (STN, 2018, p. 171), “depreciação é a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”.

A adoção da depreciação, conforme normativos aplicados ao setor público, demonstra a busca pela consolidação da mudança do enfoque orçamentário para o enfoque patrimonial, visando demonstrar com exatidão o valor real dos bens móveis, possibilitando à gestão a melhor tomada de decisão quanto à substituição, manutenção e reparos dos bens existentes (Silva, Costa, Boente, & Batista, 2011).

Ferreira & Mendes, (2016) apontam que a implantação da depreciação traz informações úteis para o gerenciamento dos ativos. Porém, existem problemas para a implantação adequada, como a falta de servidores capacitados, alto custo para aquisição de *software* patrimonial, falta de planejamento para aquisições futuras e servidores com múltiplas atribuições. Viana, Tamer, Soares, & Lima, (2013)

investigaram os procedimentos que antecedem à implantação da depreciação em uma Instituição de Ensino Superior, por meio de análise documental, descritiva e explicativa, e concluíram que a depreciação ainda não está sendo realizada devido à falta de rotinas específicas pela STN, de sistema patrimonial com maior integração com o sistema contábil e de capacitação para os servidores das respectivas áreas.

Oliveira, Motta, Pires e Ribeiro, (2019) efetuaram estudo em uma instituição pública e constataram que, mesmo com a existência legal que determina a depreciação para os bens do ativo imobilizado, a gestão optou por não implementá-la devido à quantidade de bens, falta de servidores capacitados, falta de inventário, entre outros.

De modo geral, a taxa de depreciação a ser associada aos ativos fixos baseia-se no custo menos o valor residual e na vida útil estimada (Feldman, 1959). A vida útil é definida pelo tempo em que se espera que o bem possa dar retorno à entidade. Já o valor residual pode ser considerado o valor presente do que a instituição possa alienar, após a utilização durante a vida útil do bem (CFC, 2017).

Os bens do ativo imobilizado do Setor Público deverão seguir tanto a vida útil, que varia de 05 e 30 anos, quanto o valor residual, que varia entre 0% e 20%, determinados no Manual SIAFI 020330 (STN, 2019), como pode ser observado na TABELA 1 - VIDA ÚTIL E VALOR RESIDUAL. A norma define três métodos de depreciação: linear, saldo decrescente e unidades produzidas. O linear é aquele em que se aplica um taxa constante anualmente; o saldo decrescente é a utilização de uma taxa decrescente; e unidades produzidas é a aplicação de uma taxa baseada no uso ou na produção esperada (CFC, 2017).

Costa (2017), para o Instituto Federal de Sergipe, e Mello (2018), para o Instituto Federal Farroupilha, constataram que os saldos contábeis dos bens móveis estão conciliados, inclusive no que tange a depreciação. No entanto, as informações geradas cumprem apenas a parte legal, não sendo utilizadas para a tomada de decisão. Já em estudo realizado na Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Neto (2016) detectou que houve a adoção da depreciação de forma completa, priorizando a automação dos procedimentos e eficácia dos controles contábeis. Freitas, Souza e Silva (2016) realizaram um estudo de caso em uma universidade pública sobre o processo de implantação da depreciação considerando as demonstrações contábeis dos anos de 2009 a 2014, identificando que houve a implantação da depreciação, no entanto não houve inventário nem foram realizados testes técnicos para apuração do valor recuperável.

Em 2015, na Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), Tedros, Caitano, Gama e Caliman (2015) realizaram estudo de caso com aplicação de questionário às áreas de contabilidade e patrimônio. Os autores constaram que a instituição efetuou a implantação da depreciação e que os gestores entendem a importância da informação. No entanto, os dados patrimoniais não são utilizados para a tomada de decisão quanto à aquisição e substituição de um bem.

TABELA 1 - VIDA ÚTIL E VALOR RESIDUAL

Conta contábil	Vida útil (anos)	Valor Residual
Aparelhos de medição e orientação	15	10%
Aparelhos e equip. de comunicação	10	20%
Equip. e utensílios méd., odont., lab. e hospitalar	15	20%
Aparelho e equip. para esportes e diversões	10	10%
Equip. de proteção, segurança e socorro	10	10%
Máquinas e equip. Industriais	20	10%
Máquinas e equip. energéticos	10	10%
Máquinas e equip. gráficos	15	10%
Máq., ferramentas e utensílios de oficina	10	10%
Equip. de montaria	5	10%
Equip. e materiais sigilosos e reservados	10	10%
Equip., peças e acessórios para automóveis	5	10%
Equip. peças e acessórios marítimos	15	10%
Equip., peças, acessórios aeronáuticos e de proteção ao voo	30	10%
Equip. de mergulho e salvamento	15	10%
Equip. de manobras e patrulhamento	20	10%
Equip. de proteção e vigilância ambiental	10	10%
Máq. e utensílios agropecuário/rodoviário	10	10%
Equip. hidráulicos e elétricos/Máq. e equip. eletro-eletrônicos	10	10%
Máquinas e Equip. – construção civil	20	10%
Máquinas, utensílios, ferrametas e equip. diversos	10	10%
Equip. de processamento de dados	5	10%
Aparelhos e utensílios domésticos	10	10%
Máquinas e utensílios de escritório/Mobiliário e utensílios em geral	10	10%
Coleções e materiais bibliográficos	10	0%
Discotecas e Filmotecas	5	10%
Instrumentos musicais e artísticos	20	10%
Equip. para áudio, vídeo e foto	10	10%
Máq. e equip. p/fins didáticos/outros mat. cult., educ. e de comunicação	10	10%
Veículos em Geral	15	10%
Veículos ferroviários e carros de combate	30	10%
Armamentos	20	15%
Semoventes e equip. de montaria	10	10%
Armazéns estruturais – coberturas de lona/peças não incorp. a imóveis	10	10%

Fonte: Manual Siasi 020330

A depreciação é a ferramenta que produz transparência e controle sobre os bens do ativo imobilizado, porém cabe destacar que, devido a inexistência de efetiva fiscalização e exigência de cumprimento da norma que trata sobre o ativo imobilizado,

a administração pública acaba procrastinando ações como inventário e aquisição de sistemas de controle patrimonial (Viana, 2014). Barbosa (2013, p. 162) recomenda que sejam evidenciados em notas explicativas, todos os critérios adotados para adoção da depreciação, incluindo evidências que possam influenciar a aquisição de um bem em substituição de outro.

Para Tres e Rissardo (2015), em seu estudo realizado sobre a percepção dos contabilistas que atuam no Conselho Regional de Desenvolvimento (Corede) Serra no Rio Grande do Sul, é primordial que haja integração entre os sistemas patrimonial e contábil, como também a realização de inventário e maior participação do controle interno na adoção da norma.

2.2.4. Reavaliação

A reavaliação de ativos é a diferença entre o valor justo e o valor líquido de um ativo, devendo ser realizada na administração pública com regularidade afim de permitir que os ativos sejam apresentados nas demonstrações contábeis com valores justos (CFC, 2017). Segundo Waluyo (2011, p. 191, *apud* Amelinda & Murni, 2018, p. 73), o objetivo da reavaliação dos ativos tangíveis é possibilitar que as entidades possam apresentar suas demonstrações contábeis com valores razoáveis, que reflitam as verdadeiras capacidades da entidade.

Para Szuster & Fernandes (2009), a reavaliação existe com a finalidade de corrigir a defasagem entre o valor de mercado e o valor contábil do bem, tornando os registros mais próximos dos valores de reposição. Quando houver a necessidade de reavaliar um item do ativo imobilizado, deve-se reavaliar toda a classe à qual pertence o ativo (CFC, 2017). Iatridis & Kilirgiotis, (2012) estudaram sobre as motivações que

levam as empresas do Reino Unido a realizar as reavaliações dos bens móveis, e concluíram que a reavaliação tende a favorecer os planos financeiros e a posição das empresas, uma vez que os valores dos ativos fixos são baseados em valores justos.

O valor justo para os ativos demonstra o maior e melhor uso pelos participantes do mercado (Liapis & Christodouloupoulou, 2011). Nijam, (2018) em seu estudo realizado em fábricas listadas na Colombo Stock Exchange no período de 2012 a 2013, empregando o teste U de Mann-Whitney e regressão logística bivariada e multivariada, concluiu que as empresas tendem a efetuar a reavaliação dos seus ativos quando é provável que resultará em desempenho financeiro favorável ou mínimos adversos.

No estudo realizado por Amaral e Borba (2012) na Universidade Federal de Santa Catarina, constatou-se a existência de muitos bens registrados com valores irrisórios e o não atendimento da norma no prazo estipulado pela legislação, apresentando como justificativa a falta de servidores capacitados e a falta de determinação da metodologia a ser adotada para efetuar a reavaliação.

Anessi-Pessina et al. (2019), destacam que apesar dos benefícios da reavaliação dos bens do ativo imobilizado, deve-se considerar que o custo para efetuar a reavaliação pode ser elevado e as vezes exceder os benefícios.

2.2.5. Implementação da Depreciação e as Dimensões Identificadas na Literatura Anterior

A discussão dos normativos e da literatura permite a identificação de dimensões que podem ser relevantes para explicarem a probabilidade de implementação da depreciação no setor público: (a) **competências individuais**

(Assis, 2017; Macêdo et al., 2017; Morás & Klann, 2018; D'arc & Clemente, 2015; Graciliano & Fialho, 2013; Tres & Rissardo, 2015; Hartwing, 2017; Martins & Peixe, 2019; Viana et al., 2013); (b) **características da estrutura dos setores patrimonial e contábil** (D'Arc & Clemente, 2015; Graciliano & Fialho, 2013; Rosa et al., 2018; Viana et al., 2013); **tamanho do imobilizado** (Oliveira et. al., 2019; Silva et. al, 2012; Viana et al., 2013); (d) **sistema de monitoramento interno** (Assis, 2017; Tres & Rissardo, 2015; Martins & Peixe, 2019).

O instrumento de coleta de dados, a elaboração de métricas para representarem as dimensões e o modelo de regressão são apresentados no próximo capítulo.

Capítulo 3

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A tipologia da presente pesquisa é de natureza aplicada (Gil, 2008 p. 46; Zanella, 2013 p. 34), pois os resultados apresentados poderão ser úteis para órgãos de controle, a STN e instituições no desenvolvimento de ferramentas que possam monitorar a aplicação das normas sobre a gestão patrimonial nas instituições federais de educação no Brasil. Quanto ao objetivo, propõe-se a ser explicativa, por pretender identificar as características relevantes na implantação da norma no âmbito das instituições federais de educação no Brasil (Lakatos & Marconi, 2017, p. 295; Zanella, 2013 p. 34). Quanto à abordagem, a pesquisa é quantitativa, pela utilização da mensuração de variáveis e uso de econometria (Prodanov & Freitas, 2013, p. 69).

Os procedimentos adotados na coleta de dados possuem observação indireta (Lakatos & Marconi, 2003, p. 221 e Zanella, 2013, p. 36), sendo realizada por meio de pesquisa bibliográfica, documental e direta extensiva. Na pesquisa bibliográfica, buscou-se apresentar, cronologicamente, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no âmbito dos bens do ativo imobilizado pertencente ao setor público. A pesquisa documental utilizou as ressalvas, que são segundo a STN (2017, p.04) “inconsistências relevantes que alteram o entendimento das demonstrações contábeis” apresentadas no documento denominado Declaração do Contador em conjunto com as notas explicativas referente ao exercício de 2019. Quanto à observação direta extensiva, foi realizada por meio de questionário, apresentado no Apêndice A.

3.1. COLETA DOS DADOS

No Brasil, segundo Raminho et al. (2016), existem 107 instituições federais de ensino, sendo 38 Institutos Federais de Educação e 69 Universidades Federais. Vale ressaltar que, embora a Universidade Federal de Jataí tenha sido criada em março de 2018 (*Lei n.º 13.635, de 20 de março de 2018*), apenas no exercício de 2020 apresentou suas demonstrações contábeis de forma independente da Universidade Federal de Goiás.

Nesta pesquisa, foram utilizadas duas abordagens para coleta de dados. A primeira, baseada na coleta de informações por meio de questionário. A segunda, por meio de obtenção das demonstrações contábeis das entidades. A segunda coleta foi utilizada como mecanismo para dar robustez a afirmações específicas sobre a aplicação dos requisitos da NBC TSP 07 (CFC, 2017). Os procedimentos são apresentados a seguir.

Para a elaboração do questionário, cada pergunta foi subsidiada na literatura apresentada no Capítulo 2. Foram, portanto, levantadas informações sobre **quatro dimensões** que apresentam potencial de contribuição para a implementação da depreciação no setor público: (a) competências individuais dos gestores da área de patrimônio e contábil; (b) características da estrutura dos setores patrimonial e contábil; (c) tamanho do ativo imobilizado; e (d) sistema de monitoramento interno do Órgão. Neste sentido, o questionário, baseado em trabalhos anteriores, visou coletar informações que permitem avaliar cada uma das dimensões, conforme apresentado a seguir:

a) Competências individuais: idade, grau de formação, área de formação, tempo de experiência e capacitação continuada. As perguntas foram baseadas nos trabalhos de Assis (2017); Macêdo et al. (2010); Morás e Klann (2018); D'arc e Clemente (2015); Graciliano e Fialho (2013); Tres e Rissardo (2015); Hartwing (2017); Martins e Peixe, (2019) e Viana et al. (2013),

b) Características da estrutura dos setores patrimonial e contábil: centralização, quantidade de servidores lotados, sistema informatizado para gestão patrimonial, integração entre os sistemas contábil e patrimonial. As perguntas foram construídas com base nos estudos de D'Arc e Clemente (2015); Bernardes (2009); Graciliano e Fialho (2013); Rosa et al. (2018) e Viana et al. (2013).

c) Tamanho do imobilizado: quantidade dos bens do ativo imobilizado, tratamento de depreciação e a reavaliação nos bens adquiridos antes de 2010. As questões foram embasadas nos estudos de Oliveira et. al. (2019); Silva et. al. (2012) e Viana et al. (2013), em que a quantidade de bens existentes na entidade impacta nos procedimentos determinados na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

d) Sistema de monitoramento interno do Órgão: atuação do controle interno. Questionamento baseado nos estudos de Assis (2017); Tres e Rissardo (2015) e Martins e Peixe (2019), em que a atuação do controle interno possui papel relevante para adoção das normas, visto que uma das suas atribuições é auxiliar, acompanhar e fiscalizar.

Apesar da quantidade de informações obtidas, algumas variáveis apresentaram nenhuma ou pouca variabilidade, não sendo utilizadas no modelo final utilizado no trabalho, conforme apresentado no Capítulo 4.

Para a adequada obtenção das informações, os questionários foram enviados para os responsáveis pelas áreas de patrimônio e de contabilidade. A Lei nº 4320 (Brasil, 1964) estabelece que a competência para implementação dos procedimentos determinados na NBC TSP 07 (CFC, 2017) é do **responsável pela área de patrimônio**. Além disso, o art. 3º da Resolução do CFC n. 560 (CFC, 1983) e o art. 8º do Decreto n. 6.976 (2009) estabelecem que a competência para elaboração e análise das demonstrações contábeis é do **responsável pela área contábil**. Portanto, os questionários foram enviados para os responsáveis das duas áreas: patrimônio e contábil.

De maneira sequencial, é possível entender que, primeiro, a aplicação dos requisitos da NBC TSP 07 deve ser realizada pelo setor do patrimônio para, em seguida, permitir que o setor contábil possa elaborar as informações com base no regime de competência. Assim, é possível que características do setor de patrimônio sejam dominantes acerca da implementação da norma.

Os questionários foram encaminhados diretamente aos responsáveis pelas áreas de contabilidade e de patrimônio para 99 instituições, por meio da “Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação” da Controladoria Geral da União – CGU. E para as outras 07 entidades, os questionários foram encaminhados para o endereço eletrônico institucional das áreas de patrimônio e contabilidade.

Em 11 de janeiro de 2021, o questionário foi encaminhado aos responsáveis das áreas de contabilidade e patrimônio dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e Universidades Federais de todo o Brasil, inicialmente por meio do *website* “falabr.cgu.gov.br”, o qual permite encaminhar pedidos de acesso à informação. A data-limite para resposta foi 01 de fevereiro de 2021.

Algumas instituições solicitaram que o envio fosse realizado diretamente aos setores e portanto, em 24 de janeiro de 2021, o questionário foi encaminhado para o e-mail institucional dos setores de contabilidade e patrimônio, tendo prazo para resposta até o dia 29 de janeiro de 2021. Ainda assim, algumas instituições não responderam e o questionário foi reencaminhado, com prazo para resposta em 04 de fevereiro de 2021. No total, foram recebidas 90 respostas das áreas de patrimônio e 86 respostas das áreas de contabilidade, sendo 32 respostas dos Institutos Federais nas duas áreas.

Além das informações obtidas por meio dos questionários, também houve extração de dados obtidos na Declaração do Contador e nas notas explicativas às demonstrações contábeis, referentes ao exercício de 2019. Como os responsáveis devem afirmar se há a aplicação dos requisitos da NBC TSP 07, as informações adicionais foram utilizadas como robustez e checagem sobre a efetiva implementação dos requisitos normativos. Por exemplo, se há ressalva em relação à depreciação, há indicativo de não conformidade. Os dados foram coletados por meio do *website* do Tribunal de Contas da União (<http://www.contas.tcu.gov.br>) ou mediante solicitação pelo *website* da Controladoria Geral da União (<http://www.esic.cgu.br>).

3.2. MODELO

Nesta pesquisa, o evento analisado é o da implementação da norma NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, quanto à depreciação. Portanto, foi elaborada uma variável *dummy* (*DEPREC_NEXP*) para segregar os grupos de entidades que implementaram, ou não, a depreciação. Consequentemente, como a variável dependente é dicotômica,

há a necessidade de emprego da regressão logística (Hair, Black, Babin, Anderson, & Tatham, 2009; Fávero & Belfiore, 2017).

Em virtude da coleta por meio de questionário, nem todas as perguntas foram respondidas e, portanto, foi realizada escolha de quantas variáveis deveriam ser incluídas no modelo. Portanto, foram desenvolvidos dois modelos, um para cada tipo de respondente: responsável pelo setor de patrimônio e responsável pelo setor de contabilidade.

No total, foram recebidas 90 respostas para o setor de patrimônio. Algumas variáveis apresentaram nenhuma ou pouca variabilidade. Inicialmente foi efetuada a regressão logística com todas as variáveis aplicadas no questionário, no qual obtivemos uma redução na quantidade de observações para 62, e com 90% de confiança apenas o grau de instrução do chefe do patrimônio, a centralização do setor de patrimônio e a atuação do controle interno são significativos. Optou-se, portanto, pela combinação de respostas que evitasse a redução superior a 20%. Com base neste critério, a regressão logística considerou as seguintes variáveis, conforme Equação 1:

$$P (DEPREC_NEXP) = \frac{1}{1 + e^{-g(x)}}$$

Em que,

$$g(x) = \beta_0 + \beta_1 DBENSERV_i + \beta_2 GRAUP_i + \beta_3 SISTEMAP_i + \beta_4 SETORP_i + \beta_5 CAPACITP_i + \beta_6 CONTROLEP_i + erro_i \quad \textbf{Equação (1)}$$

As competências individuais do responsável pela área do patrimônio consideram o seu grau de escolaridade (*GRAUP*) e se há capacitação continuada para servidores da área (*CAPACITP*). Em termos da estrutura do setor, considerou-

se a existência de um sistema patrimonial (*SISTEMAP*) e centralização (*SETORP*). Por fim, foram consideradas a quantidade de bens do ativo imobilizado por servidor lotado no setor de patrimônio (*DBENSERV*) e o monitoramento por meio do controle interno (*CONTROLEP*).

Em relação às respostas do responsável pelo setor de contabilidade, e com base nos mesmos critérios de inclusão das variáveis explicados para o setor de patrimônio, foram consideradas quatro características, conforme Equação 2:

$$P (DEPREC_NEXP) = \frac{1}{1 + e^{-g(x)}}$$

Onde,

$$g(x) = \beta_0 + \beta_1 GRAUC + \beta_3 SETORC + \beta_4 CAPACC + \beta_5 CONTROLEC$$

Equação (2)

As competências individuais do responsável pela área de contabilidade consideram o seu grau de escolaridade (*GRAUC*) e se há capacitação continuada para servidores da área (*CAPACC*). Em termos da estrutura do setor, considerou-se se há centralização (*SETORC*). Por fim, foi considerado o monitoramento por meio do controle interno para o setor (*CONTROLEC*).

A descrição das variáveis, assim como os construtos que as mesmas representam e sua forma de cálculo são apresentadas na Tabela 2, a seguir:

TABELA 2 - VARIÁVEIS

Variável	Denominação	Construtos	Proxy
DEPREC_NEXP	Aplica a depreciação	Órgãos que efetuam a depreciação x Órgãos que não efetuam ou efetuam parcialmente a depreciação	Variável <i>dummy</i> : D=0 – Não faz ou faz parcialmente D=1 - Sim
DBENSERV	Relação da quantidade de bens aproximada do Órgão por servidor lotado no patrimônio	A quantidade de bens por servidor influencia na implantação da depreciação	Logaritmo natural da relação entre quantidade de bens por servidor
GRAUP	Grau de escolaridade do responsável pelo patrimônio	O grau de escolaridade afeta na implantação da depreciação	Variável <i>dummy</i> : D=0 – Quem não possui especialização D=1 – Quem possui especialização
SISTEMAP	Existência de sistema patrimonial	O sistema patrimonial afeta na implantação da depreciação	Variável <i>dummy</i> : D=0 – Não D=1 – Sim
SETORP	Setor patrimonial descentralizado	A descentralização do setor patrimonial influencia na implantação da depreciação	Variável <i>dummy</i> : D=0 - Sim (<i>descentralizado</i>) D=1 – Não (<i>centralizado</i>)
CAPACITP	Capacitação continuada para os servidores do setor de patrimônio	A capacitação continuada afeta na implantação da depreciação	Variável <i>dummy</i> : D=0 – Sim D=1 – Não
CONTROLEP	Controle interno no setor de patrimônio	O controle interno mais próximo do setor de patrimônio afeta na implantação da depreciação	Variável <i>dummy</i> : D=0 – Não D=1 – Sim
GRAUC	Grau de escolaridade do responsável pela contabilidade	O grau de escolaridade afeta na implantação da depreciação	Variável <i>dummy</i> : D=0 – Quem não possui especialização D=1 – Quem possui especialização
SETORC	Setor contábil descentralizado	A descentralização do setor contábil influencia na implantação da depreciação	Variável <i>dummy</i> : D=0 – Sim D=1 – Não
CAPACC	Capacitação continuada para os servidores da contabilidade	A capacitação continuada afeta na implantação da depreciação	Variável <i>dummy</i> : D=0 – Sim D=1 – Não
CONTROLEC	Controle interno no setor contábil	O controle interno mais próximo do setor de contábil afeta na implantação da depreciação	Variável <i>dummy</i> : D=0 – Sim D=1 – Não

Fonte: Elaborado pela autora

Capítulo 4

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1. IMPLEMENTAÇÃO DOS REQUISITOS DA NBC TSP 07 – ATIVO IMOBILIZADO

Após análise das ressalvas apresentadas na Declaração do Contador e nas notas explicativas do exercício 2019, foram elaboradas três tabelas com o resumo dos achados, segregando-se Institutos Federais de Educação das Universidades Federais. A Tabela 3 demonstra quais as instituições que aplicam a depreciação.

TABELA 3 - APLICAÇÃO DA DEPRECIÇÃO

	Aplicam a depreciação em todos os bens	Aplicam a depreciação em parte dos bens	Não aplicam a depreciação
Institutos Federais	13	10	14
Universidade Federais	51	3	11
Total	64	13	25

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pela autora

Os dados apresentados na Tabela 3 indicam que ainda há um número significativo de instituições que não implementaram a aplicação da depreciação sobre ativos imobilizados, conforme os requisitos da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado. Destaca-se que o nível da adoção plena é maior nas Universidades Federais (78,46%), enquanto significativamente inferior para Institutos Federais (35,14%). Os achados corroboram os apresentados por Raminho et al. (2016), sobre o nível de adoção das normas ser maior em Universidades do que em Institutos Federais.

Na Tabela 4, são apresentados dados sobre a reavaliação dos bens adquiridos antes de 2010. Apesar de não ser o foco do trabalho, a implementação da reavaliação contribui para a compreensão do nível de adoção dos requisitos da NBC TSP 07.

TABELA 4 - REAVALIAÇÃO DOS BENS ADQUIRIDOS ANTES DE 2010

	Fizeram a Reavaliação	Não Fizeram a reavaliação
Institutos Federais	4	28
Universidade Federais	4	28
Total	8	56

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pela autora

Os dados da Tabela 4 indicam que aproximadamente 88% (oitenta e oito por cento) das instituições federais de ensino brasileiras não cumpriram o estabelecido na Portaria STN nº 406 (STN, 2011). Portanto, além da reduzida implementação dos requisitos de depreciação, em especial para Institutos Federais, também não houve a nova mensuração de valores do ativo imobilizado.

Por fim, na Tabela 5 são apresentadas as quantidades de ressalvas relacionadas à falta de conciliação dos saldos patrimoniais.

TABELA 5 - COMPATIBILIDADE ENTRE OS SALDOS CONTÁBEIS E PATRIMONIAIS

	Saldos patrimoniais compatíveis com a contabilidade	Saldos patrimoniais não compatíveis com a contabilidade
Institutos Federais	8	29
Universidade Federais	1	35
Total	9	64

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pela autora

Os resultados apresentados na Tabela 5 indicam que 93,15% das entidades apresentaram incompatibilidade de saldos patrimoniais. Portanto, além de uma

quantidade significativa de entidades não implementarem a NBC TSP 07 (depreciação e reavaliação), verifica-se que os saldos contábeis não estão conciliados com os saldos patrimoniais, estando em linha com os achados de Costa (2017), Raminho et al. (2016) e Tedros et al. (2015). Em suas declarações, contadores relatam, como problemas, ausência de inventário, falta de servidores, e falta de sistema patrimonial. Destaca-se que, os achados corroboram com os estudos de Torres Junior e Da Silva (2003), Costa (2014), Neto (2016) e Tedros, et al. (2015), em que os registros contábeis dos bens do ativo imobilizado estão superavaliados, que não existe sistema patrimonial adequado, além da não realização de inventário.

Em suma, as informações nas Tabelas 3, 4 e 5 indicam que ainda há um quantitativo significativo de entidades que não implementou a NBC TSP 07. Esta característica permite a investigação das características dos sistemas patrimonial e contábil, que podem contribuir para o aumento da probabilidade de implementação da norma.

4.2. ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DOS QUESTIONÁRIOS

Inicialmente, são apresentadas e discutidas as características dos respondentes do setor de patrimônio. Como nem todas as questões foram respondidas, há variabilidade no total de observações para cada dimensão avaliada por meio do questionário. As estatísticas descritivas das variáveis não-dicotômicas são apresentadas na Tabela 6, a seguir.

TABELA 6 - ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS – SETOR DE PATRIMÔNIO

Variáveis	Observações	Média	Mínimo	Máximo
Idade	83	41,30	24	62
Tempo de experiência	90	6,31	1	36
Quantidade de servidores lotados	86	12,34	1	152
Quantidade de bens aproximado	88	153.022,3	3.050	1.000.000

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme apresentado na Tabela 6, os responsáveis pela área de patrimônio têm idade média de cerca de 41 anos, com média de 6 anos de experiência. Nota-se variabilidade significativa em relação às variáveis. Em relação à quantidade de servidores lotados no setor, nota-se que enquanto algumas entidades possuem somente 1 servidor, há entidade com 152. Já em relação à quantidade aproximada de bens, nota-se que a quantidade vai de 3.050 até mais de 1 milhão. Assumindo-se os dois valores máximos, a quantidade de bens para cada servidor seria de 6.578 itens.

Os dados para as variáveis dicotômicas, obtidas por meio do questionário, são apresentados na Tabela 7. Com base nos resultados apresentados na Tabela 7, é possível perceber que os responsáveis pelo setor de patrimônio são, em sua maioria, do sexo masculino (77,91%) e com grau de formação superior (43,2%) e com especialização (48,86%). Cerca de metade dos respondentes indica que não houve capacitação continuada e que há descentralização. Há sistema patrimonial para a maioria das instituições, mas não há integração de sistemas. Por fim, a maior parte indicou que existe monitoramento por meio de controle interno e que não implementou a reavaliação, fato corroborado pela análise das informações contábeis.

TABELA 7 - VARIÁVEIS DICOTÔMICAS – SETOR PATRIMÔNIO

Variáveis	Observações
Gênero	
Feminino	19
Masculino	67

Grau de escolaridade		
Médio		4
Superior incompleto		3
Superior completo		38
Especialização		43
Área de formação		
Administração		22
Contabilidade		19
Outras		32
Capacitação		
Sim		44
Não		45
Setor Descentralizado		
Sim		44
Não		46
Existência de Sistema Patrimonial		
Sim		67
Não		21
Os sistemas contábil e patrimonial são integrados		
Sim		8
Não		82
Houve reavaliação dos bens adquiridos antes de 2010		
Sim		23
Não		65
Existe atuação do Controle Interno		
Sim		57
Não		29

Fonte: Elaborado pela autora

Constata-se que a maioria dos responsáveis pela área contábil são do sexo masculino (67,07%), com idade média de 43 anos, com grau de formação superior (31,32%) e com especialização (68,68%), e que 51,14% informaram que não há capacitação continuada. Em relação ao setor contábil, na maior parte dos Órgãos este é centralizado.

De maneira agregada, algumas variáveis apresentam reduzida variabilidade. Em relação ao gênero, a maior parte dos respondentes é do sexo masculino, além de apresentar grau de escolaridade com superior completo e especialização. Tais fatores

podem reduzir a capacidade de investigação destes fatores como preditores da implementação da norma. Por fim, a área de formação, majoritariamente em administração ou contabilidade (para o setor de patrimônio) ou em contabilidade (setor de contabilidade) também não permite a avaliação desta característica. Portanto, tais variáveis não foram contempladas nos modelos de regressão logística.

Antes da aplicação do modelo de regressão, foram calculadas as correlações entre as variáveis. Os resultados para o setor de patrimônio e de contabilidade são apresentados nas Tabelas 10 e 11, respectivamente.

TABELA 10 - CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS PATRIMÔNIO

	IDADEPAT	GRAUP	AREAP	GENPA	EXPPAT	CAPACITP	SETORP	DBENSERV	SISTEMAP	CONTROLEP
IDADEPAT	1.0000									
GRAUP	-0.1087	1.0000								
AREAP	0.1397	-0.1352	1.0000							
GENPA	0.1287	-0.2086	-0.0404	1.0000						
EXPPAT	0.3863	-0.0101	-0.0080	0.2514	1.0000					
CAPACITP	-0.0611	0.1729	-0.0419	0.1037	0.0931	1.0000				
SETORP	0.1435	0.0915	0.1944	-0.0156	0.0075	0.1010	1.0000			
DBENSERV	0.0384	0.1214	-0.1886	0.1836	0.2789	0.0366	0.2377	1.0000		
SISTEMAP	-0.0202	0.0846	-0.0698	0.0487	0.1471	-0.1333	0.0800	0.2583	1.0000	
CONTROLEP	-0.1247	0.0232	-0.1383	0.3661	0.0570	-0.0083	-0.1202	0.1572	0.2244	1.0000

Fonte: Elaborado pela autora

TABELA 11 - CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS CONTABILIDADE

	IDADECONT	GRAUC	AREAC	GENC	EXPCONT	CAPACC	SETORC	CONTROLEC
IDADECONT	1.0000							
GRAUC	-0.0479	1.0000						
AREAC	-0.1419	0.1476	1.0000					
GENC	-0.0526	-0.0250	-0.1387	1.0000				
EXPCONT	0.5941	-0.0028	0.1093	0.0350	1.0000			
CAPACC	-0.0420	-0.1417	-0.0065	-0.2294	-0.0285	1.0000		
SETORC	-0.0401	-0.3037	-0.1695	0.0281	-0.0258	0.2334	1.0000	
CONTROLEC	-0.2312	0.1283	-0.0530	0.0347	-0.1879	0.1671	0.0298	1.0000

Fonte: Elaborado pela autora

Os resultados apresentados nas Tabelas 10 e 11 indicam que a correlação entre as variáveis não é, geralmente, significativamente alta. A exceção é a correlação entre idade e experiência. Porém, como a idade não foi incluída no modelo, compreende-se que a inclusão das variáveis no modelo é adequada e permite a interpretação individual dos coeficientes (ou seja, sem se avaliar do ponto de vista de efeito marginal). Os resultados da regressão são apresentados na próxima subseção.

demonstram a estatística descritiva do levantamento das observações para cada variável, em que nem todos responderam todas as questões, diversificando assim o número de respostas entre as variáveis. As estatísticas descritivas para as variáveis não-dicotômicas são apresentadas na Tabela 8, a seguir:

TABELA 8 - ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS – SETOR DE CONTABILIDADE

Variáveis	Observações	Média	Mínimo	Máximo
Idade	78	42,99	26	66
Tempo de experiência	86	12,78	1	38
Quantidade de servidores lotados	84	14,81	1	88

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme apresentado na Tabela 8, os responsáveis pela área de contabilidade têm idade média de cerca de 43 anos, com média de 13 anos de experiência. Em relação à quantidade de servidores lotados no setor, nota-se, novamente, variabilidade significativa: partindo-se de 1 para 88 servidores. Os dados para as variáveis dicotômicas obtidas por meio do questionário são apresentados na Tabela 9, a seguir:

TABELA 9 - VARIÁVEIS DICOTÔMICAS – SETOR DE CONTABILIDADE

Variáveis	Observações
Gênero	
Feminino	27
Masculino	55
Grau de escolaridade	
Superior completo	26

Especialização	57
Área de formação	
Administração	3
Contabilidade	81
Capacitação	
Sim	43
Não	45
Setor Descentralizado	
Sim	43
Não	46

Fonte: Elaborado pela autora

Constata-se que a maioria dos responsáveis pela área contábil são do sexo masculino (67,07%), com idade média de 43 anos, com grau de formação superior (31,32%) e com especialização (68,68%), e que 51,14% informaram que não há capacitação continuada. Em relação ao setor contábil, na maior parte dos Órgãos este é centralizado.

De maneira agregada, algumas variáveis apresentam reduzida variabilidade. Em relação ao gênero, a maior parte dos respondentes é do sexo masculino, além de apresentar grau de escolaridade com superior completo e especialização. Tais fatores podem reduzir a capacidade de investigação destes fatores como preditores da implementação da norma. Por fim, a área de formação, majoritariamente em administração ou contabilidade (para o setor de patrimônio) ou em contabilidade (setor de contabilidade) também não permite a avaliação desta característica. Portanto, tais variáveis não foram contempladas nos modelos de regressão logística.¹

¹ Em resultados não tabulados, a inserção de tais variáveis leva, conforme esperado, a coeficientes não significativos. Além disso, alguns dos requisitos não foram respondidos, fazendo com que houvesse redução significativa na quantidade de observações no modelo. Em função disso, são

Antes da aplicação do modelo de regressão, foram calculadas as correlações entre as variáveis. Os resultados para o setor de patrimônio e de contabilidade são apresentados nas Tabelas 10 e 11, respectivamente.

apresentados os resultados que promovem a combinação entre quantidade de observações e maior grau de variabilidade nas respostas.

TABELA 10 - CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS PATRIMÔNIO

	IDADEPAT	GRAUP	AREAP	GENPA	EXPPAT	CAPACITP	SETORP	DBENSERV	SISTEMAP	CONTROLEP
IDADEPAT	1.0000									
GRAUP	-0.1087	1.0000								
AREAP	0.1397	-0.1352	1.0000							
GENPA	0.1287	-0.2086	-0.0404	1.0000						
EXPPAT	0.3863	-0.0101	-0.0080	0.2514	1.0000					
CAPACITP	-0.0611	0.1729	-0.0419	0.1037	0.0931	1.0000				
SETORP	0.1435	0.0915	0.1944	-0.0156	0.0075	0.1010	1.0000			
DBENSERV	0.0384	0.1214	-0.1886	0.1836	0.2789	0.0366	0.2377	1.0000		
SISTEMAP	-0.0202	0.0846	-0.0698	0.0487	0.1471	-0.1333	0.0800	0.2583	1.0000	
CONTROLEP	-0.1247	0.0232	-0.1383	0.3661	0.0570	-0.0083	-0.1202	0.1572	0.2244	1.0000

Fonte: Elaborado pela autora

TABELA 11 - CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS CONTABILIDADE

	IDADECONT	GRAUC	AREAC	GENC	EXPCONT	CAPACC	SETORC	CONTROLEC
IDADECONT	1.0000							
GRAUC	-0.0479	1.0000						
AREAC	-0.1419	0.1476	1.0000					
GENC	-0.0526	-0.0250	-0.1387	1.0000				
EXPCONT	0.5941	-0.0028	0.1093	0.0350	1.0000			
CAPACC	-0.0420	-0.1417	-0.0065	-0.2294	-0.0285	1.0000		
SETORC	-0.0401	-0.3037	-0.1695	0.0281	-0.0258	0.2334	1.0000	
CONTROLEC	-0.2312	0.1283	-0.0530	0.0347	-0.1879	0.1671	0.0298	1.0000

Fonte: Elaborado pela autora

Os resultados apresentados nas Tabelas 10 e 11 indicam que a correlação entre as variáveis não é, geralmente, significativamente alta. A exceção é a correlação entre idade e experiência. Porém, como a idade não foi incluída no modelo, compreende-se que a inclusão das variáveis no modelo é adequada e permite a interpretação individual dos coeficientes (ou seja, sem se avaliar do ponto de vista de efeito marginal). Os resultados da regressão são apresentados na próxima subseção.

4.3. RESULTADO DA REGRESSÃO

Os resultados da regressão logística para as respostas dos responsáveis pelo setor de patrimônio são apresentados na Tabela 12, a seguir.

TABELA 12 - RESULTADO DA REGRESSÃO - PATRIMÔNIO

Patrimônio	Coefficiente	P-valor
DBENSERV	0.75	0.209
GRAUP	1.42	0.024**
SISTEMAP	1.20	0.086*
SETORP	1.66	0.010***
CAPACITP	-0.47	0.436
CONTROLEP	1.18	0.064*
Constante	-2.44	0.006
Observações	78	
R ²	0.2742	
Log likelihood	-36.957783	

Nota: * significância 10%, ** significância 5%, *** significância 1%

Fonte: Dados da Pesquisa. Elaborada pela autora

Com base nos resultados apresentados, pode-se afirmar que as características relevantes na implantação da norma NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, em relação a depreciação, nas instituições federais de educação do Brasil são: a existência de sistema patrimonial, possuir setor patrimonial centralizado, atuação do controle interno e o grau de escolaridade do responsável pelo patrimônio.

Os resultados indicam que o grau de escolaridade do responsável pelo setor de patrimônio está relacionado à maior probabilidade de implementação da norma (coeficiente é 1,42, significativo a 5%). O achado pode ser comparado ao estudo realizado com os contadores públicos em Morás e Klann (2018), Assis (2017) e Macêdo et al. (2010), que também apontam que o maior nível de escolaridade está relacionado ao grau de implementação das NBC TSPs.

Em relação à estrutura do setor patrimonial, o resultado apresentou maior probabilidade de implementação da depreciação quando o setor é centralizado (coeficiente é 1,66, significativo a 1%). O achado pode ser relacionado ao maior grau de implementação da depreciação em Universidades Federais, pois em sua maioria apresentam o setor patrimonial centralizado, de acordo com os dados da pesquisa realizada por meio do questionário.

Duas variáveis foram significativas ao nível de 10%. Considerando-se o tamanho da amostra, sua interpretação também é considerada como relevante, apesar de se ressaltar que há necessidade de avaliação de outras características em conjunto, assim como de complementações com base em estudos posteriores ou à luz da literatura existente.

Os resultados indicam que a existência de sistema patrimonial informatizado está relacionada a maior probabilidade de implementação da norma (o coeficiente é 1,98, significativo a 10%). O achado indica que a sistematização pode contribuir para a coleta e organização de dados, podendo facilitar a padronização de procedimentos, gestão patrimonial, monitoramento e o fornecimento de informações para auxiliar na tomada de decisão. Assim, vão ao encontro de evidências apresentadas Viana et al. (2013), Rosa et al. (2018), Costa (2017) e Graciliano e Fialho (2013).

O resultado da regressão indica que a atuação do controle interno está relacionada à maior probabilidade de implementação da norma. Portanto, indica que o monitoramento pode ser relevante para contribuir para a geração de incentivos que levam à implementação do regime de competência no setor público. Assim, os achados em relação ao controle interno estão alinhados aos apresentados por Tres e Rissardo (2015), Assis (2017) e Martins (2019).

Quanto à capacitação para os servidores que atuam no setor patrimonial, o resultado da regressão não apresentou significância estatística, em contraponto aos estudos de Hartwing (2017), Martins e Peixe (2019) e Viana et al., (2013). Os estudos citados apontam a capacitação como investimento necessário para adoção nas NBC TSPs. Uma potencial explicação consiste no fato de que foi considerado o grau de escolaridade do responsável, sendo este, significativo. Por fim, o tamanho do ativo imobilizado não apresentou relação com a probabilidade de implementação da norma. Tal fato, alinhado ao resultado significativo para os sistemas, poderia indicar que a estes seriam capazes de suprir a necessidade informacional necessária para a norma, reduzindo a relevância da quantidade de itens por servidor.

Os resultados da regressão logística para as respostas dos responsáveis pelo setor de contabilidade são apresentados na Tabela 13, a seguir.

TABELA 13 - RESULTADO DA REGRESSÃO - CONTABILIDADE

	Coefficiente	P-valor
GRAUC	0.81	0.164
SETORC	1.58	0.004***
CAPACC	-0.38	0.487
CONTROLEC	-0.47	0.354
Constante	-0.43	0.531
Observações		81
R ²		0.0932
Log likelihood		-48.874618

Nota: * significância 10%, ** significância 5%, *** significância 1%

Fonte: Dados da Pesquisa. Elaborada pela autora

Os resultados apresentados na Tabela 13 indicam que quando a estrutura do setor contábil centralizada, é relevante para implementação da norma (coeficiente é 1,58, significativo a 1%). O que vai de encontro com o achado de Bernardes (2009), o qual aponta a descentralização do processo de gestão como melhoria organizacional.

Quando considerados em conjunto, os resultados indicam que dimensões de competência individual, de estrutura e de controle interno do setor de patrimônio aparentam ser as principais quando é avaliada a probabilidade de implementação da NBC TSP 07. Somente o nível de centralização foi significativo no setor de contabilidade, o que indica que a adequada adoção da norma passa, inicialmente, pela captura, organização e monitoramento dos itens de imobilizado.

Capítulo 5

5. CONCLUSÃO

O presente estudo buscou responder a seguinte pergunta: No âmbito das instituições federais de educação no Brasil, quais características do setor de patrimônio e de contabilidade estão relacionadas com a maior probabilidade de implementação da depreciação?

No estudo foram identificadas, com base na literatura, quatro dimensões: (a) competências individuais dos responsáveis dos setores de patrimônio e de contabilidade; (b) estrutura dos setores; (c) tamanho do imobilizado; (d) sistema de controle interno. Os resultados obtidos por meio de regressão logística, para o setor de patrimônio demonstra maior probabilidade de implementação da norma NBC TSP 07, com base nas quatro dimensões: o grau de escolaridade, a centralização do setor patrimonial, existência de sistema patrimonial e atuação do controle interno.

Constata-se que as instituições estudadas que não implementaram a depreciação, necessitam observar a qualificação profissional do responsável pelo setor patrimonial, considerando que quanto maior o nível de formação profissional maior a probabilidade de implementação da norma. Além disso, o gestor da Instituição deve repensar a estrutura do setor patrimonial, uma vez constatado que a centralização do setor facilita a implementação da norma, podendo estabelecer regras, procedimentos, criação de fluxos e uma melhor gestão patrimonial. Destaca-se ainda que, é indispensável a existência de sistema informatizado para facilitar o controle, monitoramento, transparência e permitir o uso das informações patrimoniais na tomada de decisão.

A instituição deve ainda analisar como está sendo tratado os apontamentos, ações e atuação do controle interno sobre a gestão patrimonial, considerando sua função pedagógica no processo de implementação das normas de contabilidade aplicadas ao setor público.

Já o resultado obtido por meio de regressão logística, para o setor de contabilidade com base nas quatro dimensões, somente é possível verificar que a centralização do setor contábil é significativa na implantação da depreciação. Onde subentende-se que os registros contábeis pertinentes aos procedimentos patrimoniais ocorrerão de forma padronizada, de forma a apresentar informações fidedignas e transparentes nas demonstrações contábeis.

O estudo demonstra, ainda, que os procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos pelos normativos NBC TSP 07 e portarias da STN não estão plenamente adotadas no âmbito das instituições federais de educação no Brasil. A comparação das evidências deste estudo estão alinhadas àquelas apresentadas por Raminho et al., (2016), em que há maior índice de adoção nas Universidades Federais, apesar da obrigatoriedade da norma desde 2009.

Para pesquisas futuras, sugere-se a replicação desse estudo com um lapso temporal de 5 anos, com a finalidade de acompanhar a evolução da implantação da norma NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

REFERÊNCIAS

- Amaral, N. A. L., & Borba, J. A. (2012). As Reavaliações de Ativos na Nova Contabilidade Pública: O Caso da Universidade Federal de Santa Catarina. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 11(33), 35–50. <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v11n33p35-50>
- Amelinda, F., & Murni, N. S. I. M. (2018). Factors That Influence the Revaluation of Fixed Assets in Manufacturing Sector Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange Period 2014-2017. *The Indonesian Accounting Review*, 8(1), 71. <https://doi.org/10.14414/tiar.v8i1.1530>
- Anessi-Pessina, E., Caruana, J., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2019). Heritage: the priceless hostage of accrual accounting. *International Journal of Public Sector Management*. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0263>
- Anessi-Pessina, E., & Steccolini, I. (2007). Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence From Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management*, 23(2), 113–131. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2007.00422.x>
- Assis, R. L. de. (2017). Estudo sobre a adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais nas entidades públicas municipais e estaduais de Minas Gerais. *Revista Do Tribunal de Contas Do Estado de Minas Gerais*, 35(2), 135–162.
- Aversano, N., Christiaens, J., Tartaglia Polcini, P., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2–3), 307–322. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275>
- Aversano, N., Christiaens, J., & Van Thielen, T. (2019). Does IPSAS Meet Heritage Assets' User Needs? *International Journal of Public Administration*, 42(4), 279–288. <https://doi.org/10.1080/01900692.2018.1433205>
- Ball, I. (2012). New development: Transparency in the public sector. *Public Money and Management*, 32(1), 35–40. <https://doi.org/10.1080/09540962.2012.643054>
- Barbosa, D. D. (2013). *Manual de Controle Patrimonial nas Entidades Públicas* (G. Pública (ed.)).
- Barcellos, B. M., Santos, E. J., Giacomello, G. & Prianti Neto, R. B. (2017). *Gestão patrimonial e logística no setor público* (SAGAH (ed.)).
- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2014). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(3), 257–269.

- Bernardes, J. F. (2009). *Administração patrimonial nas instituições públicas federais no contexto da gestão do conhecimento*. (Tese de doutorado) Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Bezerra Filho, J. E. (2014). *Contabilidade Aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva* (Atlas (ed.)).
- Biondi, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: The heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 11(2), 146–164. <https://doi.org/10.1108/QRAM-04-2014-0035>
- Bond, S., & Dent, P. (1998). Efficient management of public sector assets The call for correct evaluation criteria and techniques. *Journal of Property Valuation and Investment*, 16(4), 369–385. <https://doi.org/10.1108/14635789810228169>
- Brusca, I., Gómez-villegas, M., & Montesinos, V. (2016). *Public Financial Management Reforms: The Role of IPSAS In. 64*, 51–64. <https://doi.org/10.1002/pad>
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. S. L. (2013). Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money and Management*, 33(6), 437–444. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.836006>
- Buch Gómez, E. J., & Cabaleiro Casal, R. (2008). “heritage Assets” e Infraestructuras Públicas: cómo, Dónde y Por Cuánto? *Investigaciones Europeas de Direccion y Economia de La Empresa*, 14(1), 103–116. [https://doi.org/10.1016/S1135-2523\(12\)60014-8](https://doi.org/10.1016/S1135-2523(12)60014-8)
- Catt, C. C., & Rivett, D. W. (1979). Fixed Asset Prices and Economic Production Theory. *Abacus*, 15(2), 128–135. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1979.tb00079.x>
- CFC, C. F. de C.-. (2005). *Resolução CFC n.º 1.055, de 07 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), e dá outras providências. Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC), e dá outras providências.*
- CFC, C. F. de C. (2007). *Resolução CFC n.º 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências.*
- CFC, C. F. de C. (2008). *Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil*. http://arquivos.suporte.ueg.br/moodlebetinha/moodledata/106/3Bimestre/artigo_CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf%0Ahttp://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf
- CFC, C. F. de C. (2016). *Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP Estrutura*

- Conceitual*. 61. <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>
- CFC, C. F. de C. (2017). *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado, de 22 de setembro de 2017*. 22 de setembro de 2017.
- Chipriyanov, M., Chipriyanova, G., & Vasilev, H. (2014). Accounting aspects of the acquisition of tangible fixed assets intended to environmental protection under the European funds. *Списание „Диалог“*, 3.
- Christiaens, J., Rommel, J., Barton, A., & Everaert, P. (2012). Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting? *Baltic Journal of Management*, 7(4), 429–443. <https://doi.org/10.1108/17465261211272175>
- Costa, G. B. (2017). *Gestão patrimonial no setor público: Análise das rotinas do Instituto Federal de Sergipe à luz das NBC T 16.9 e 16.10*. 2(2), 65–72. lib.unnes.ac.id/6871/1/8479.pdf<http://www.albayan.ae>
- Costa, O. R. dos S. (2014). CONTROLE E FLUXO PROCESSUAL DO PATRIMÔNIO IMOBILIZADO DA UFAM COMO FORMA DE MELHORIA PARA TOMADA DE DECISÕES. In *riu.ufam.edu.br* (Vol. 19, Issue 1, pp. 27–40). <https://doi.org/10.1177/1742766510373715>
- D’Arc, J. O.; Clemente, A. (2015). *Reconhecimento da Depreciação e Gestão Patrimonial no Setor Público: Um estudo em uma Instituição Federal de Ensino Superior Reconhecimento da Depreciação e Gestão Patrimonial no Setor Público: Um estudo em uma Instituição Federal de Ensino Superior*.
- Da Costa, F. M.; Hartwig, G. (2017). Adoção dos novos padrões de contabilidade na administração pública sob a perspectiva do ativo imobilizado: estudo de caso do processo de convergência no Governo do Estado do Espírito Santo. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 226, 10–23. <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1597>
- De Silva Lokuwaduge, C. S., & De Silva, K. (2019). Determinants of public sector accounting reforms: A case study of Sri Lanka in rapidly developing Asia. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2), 191–205. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-03-2019-0085>
- De Souza, F. Ê. A., & Lemes, S. (2016). A comparabilidade das escolhas contábeis na mensuração subsequente de ativos imobilizados, de ativos intangíveis e de propriedades para investimento em empresas da América do Sul. *Revista Contabilidade e Finanças - USP*, 27(71), 169–184. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201501480>
- Decreto n.º 6.976, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.* (2009). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Presidência da República.

- Decreto n.º 9.373, de 11 de maio de 2018. Dispõe sobre a alienação, a cessão, a transferência, a destinação e a disposição final ambientalmente adequadas de bens móveis no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.* (2018). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Presidência da República.
- Ellwood, S., & Greenwood, M. (2016). Accounting for heritage assets: Does measuring economic value 'kill the cat'? *Critical Perspectives on Accounting*, 38, 1–13. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.05.009>
- Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2017). Manual de Análise de Dados ESTATÍSTICA MODELAGEM MULTIVARIADA COM EXCEL, SPSS E STATA. In *Elsevier*. <http://dergipark.gov.tr/cumusosbil/issue/4345/59412>
- Feijó, P. H. (2009). O Brasil rumo ao novo modelo de contabilidade. *Revista TCE-RJ*, 4(2), 18–37.
- Feldman, S. (1959). A Critical Appraisal of the Current Asset Concept. *Accounting Review*, 34(4), 574. <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=buh&AN=7057862&site=ehost-live>
- Ferreira, L. de O. & Mendes, L. R. S. (2016). O Registro da depreciação patrimonial e seu reflexo. *Revista Húmus*, 6(16), 96–113. <http://www.periodicoeletronicos.ufma.br/index.php/revistahumus/article/view/4672/2543>
- Feschiyan, D. (2013). A model for financial reporting of fixed tangible assets in public sector entities. *Narodnostopanski Arhiv*, 2, 29–43.
- Freitas, H. G. F. de; Souza, F. J. V. de; Silva, M. C. da. (2016). Depreciação dos bens tangíveis de um ente público: Um estudo de caso em uma Instituição de Ensino Superior. *Revista de Gestão e Contabilidade Da UFPI*, 3(2), 164–182.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social* (Editora Atlas (Ed.); 6a Ed.).
- Graciliano, E., & Fialho, W. (2013). Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: uma Contribuição para o Disclosure de Gestão. *Pensar Contábil*, 15(56), 14–21.
- Hair, J. J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados* (6a. ed.).
- Hartwing, G. (2017). Adoção dos novos padrões de contabilidade na administração pública sob a perspectiva do ativo imobilizado: estudo de caso do processo de convergência no Governo do Espírito Santo. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 226, 11–22.
- IASC, I. A. S. C. (2003). *IAS 16 - Ativo Imobilizado*.

- Iatridis, G. E., & Kilirgiotis, G. (2012). Incentives for fixed asset revaluations: The UK evidence. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), 5–20. <https://doi.org/10.1108/09675421211231871>
- IFAC, I. F. of A. (2008). *IPSAS 17 - Property, Plant, and Equipament*. <https://doi.org/10.1201/9781420018172.ch14>
- IFAC, I. F. of A. (2012). *IFAC Policy Position 4*. www.ifac.org/news-events/2012-03/ifac-releases-policy-position-paper-four-calling-Enhanced-public-sector-finance.
- Ilie, E., & Miose, N.-M. (2012). IPSAS and the Application of These Standards in the Romania. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 35–39. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.008>
- Instrução Normativa n.º 205, de 08 de abril de 1988. Objetivo de racionalizar com minimização de custos o uso de material no âmbito do SISG através de técnicas modernas que atualizam e enriquecem essa gestão com as desejáveis condições de operacionalidade.* (1988). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Secretaria de Administração Pública da Presidência da República.
- Kasperowicz, A. (2012). *Warunki Kontroli Środków Trwałych*. <https://doi.org/ISSN1899-3192>
- Lakatos, E. M. & Marconi, M. de A. (2003). *Fundamentos de Metodologia Científica* (E. Atlas (Ed.); 5a Ed.).
- Lakatos, E. M. & Marconi, M. de A. (2017). *Metodologia Científica* (Atlas (Ed.); 7a Edição). 2017, São Paulo.
- Lehman, G. (2005). A critical perspective on the harmonisation of accounting in a globalising world. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(7), 975–992. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.06.004>
- Lei n.º 13.635, de 20 de março de 2018, que cria a Universidade Federal de Jataí, por desmembramento da Universidade Federal de Goiás.* (2018). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Presidência da República.
- Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.* (1964). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Presidência da República.
- Liapis, K. J., & Christodouloupoulou, E. P. (2011). How GAAP and accounting treatments influence property management. *Journal of Property Investment and Finance*, 29(3), 251–279. <https://doi.org/10.1108/14635781111138082>
- Macêdo, J. M. A., Lopes, J. E. de G., Silva, L. M. da, Ribeiro Filho, J. F., Pederneiras,

M. M. M., & Feitosa, M. G. G. (2010). Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. *Revista de Contabilidade e Organizações - FEA-RP/USP*, 4(8), 69–91. <https://doi.org/10.11606/rco.v4i8.34759>

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) - 8a Edição. (2018). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.

Martins, A. D., & Peixe, B. C. S. (2019). Percepção do grau de adoção da mensuração do ativo imobilizado nas universidades e institutos federais aos padrões internacionais de contabilidade. *XIII Congresso Anpcont.*

Matias, A. C. (2015). *Gestão Patrimonial: Contribuição para o controle de bens móveis na Universidade Federal do Rio Grande do Norte.*

Mello, D. S. (2018). *As novas normas da Contabilidade Pública no Brasil e as etapas de implementação num Instituto Federal de Educação.*

Morás, V. R., & Klann, R. C. (2018). Percepção dos Contadores Públicos do Estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36), 49–76. <https://doi.org/10.5748/9788599693100-contecsi/rf-989>

Neto, P. E. do N. (2016). *Depreciação de Bens Públicos.*

Nijam, H. M. (2018). Motives for Reporting Fixed Assets at Revalued Amount: Evidence from a Developing Economy. *Global Business Review*, 19(3), 604–622. <https://doi.org/10.1177/0972150917735918>

Oliveira, Mateus Alves de; Motta, Walmir Francelino; Pires, José Santo Dal Bem; Ribeiro, R. R. M. (2019). Motivações para a adoção ou não da depreciação para bens do ativo imobilizado na gestão pública. *Congresso Internacional de Administração.*

Ouda, H. A. G. (2014). Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for the NPM Practices. *Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 19–33. <https://doi.org/10.12691/jfa-2-2-1>

Padoveze, C. L. (2018). *Manual de Contabilidade Básica: Contabilidade Intridutória e Intermediária* (Atlas (Ed.); 10a Ed.).

Pallot, J. (1992). Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 5(1), 38–59. <https://doi.org/https://doi-org.ez133.periodicos.capes.gov.br/10.1108/09513579210008244>

Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais. (2015). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.

Portaria n.º 385, de 28 de novembro de 2018. Institui o Sistema Integrado de Gestão Patrimonial - Siads, no âmbito da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional e empresas públicas dependentes do Poder Executivo Federal. (2018). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

Portaria n.º 448, de 13 de setembro de 2002. Divulga o detalhamento das naturezas de despesas 339030, 339036, 339039 e 449052. (2002). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.

Portaria n.º 109, de 21 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre a composição e o funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis - GTCON. (2011). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.

Portaria n.º 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes. (2008). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério da Fazenda.

Portaria n.º 548, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre os 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. (2015). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.

Portaria n.º 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e do. (2013). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.

Portaria STN n.º 467, de 06 de agosto de 2009. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Se. (2009). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.

Portaria STN n.º 406, de 20 de junho de 2011. Aprova as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI. (2011). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.

Prado, J. D. do, & Paiva, A. A. (2017). Convergência da contabilidade pública às normas internacionais. *Negócios Em Projeção*, 8(1), 161–174. <http://revista.faculdadeprojecao.edu.br/index.php/Projecao1/article/view/814/696>

- Prodanov, C. C. & Freitas, E. C. de. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico* (E. Feevale (Ed.); 2a. Ed).
- Radu, Danciu; Marius, D. (2017). Issues Related to the Accounting Treatment of the Tangible and Intangible Assets Depreciation. *Journal of Chemical Information and Modeling*, 53(9), 498–502. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Raminho, A. H., Carolina, A. N. A., & Colares, V. (2016). Disclosure Da Informação Contábil Na Gestão Patrimonial Dos Bens Móveis Das Instituições Públicas De Ensino Superior Federais Brasileiras. *ConTexto*, 16(33), 113–127.
- Rosa, W., Fraga, J., Rosa, M., & Lepsch, M. (2018). Convergência da Contabilidade Pública às Normas Internacionais de Contabilidade: Um Estudo de Caso na Universidade Federal Fluminense. *Pensar Contábil*, 21(74), 41–51.
- Saravanamuthu, K. (2004). What is measured counts: Harmonized corporate reporting and sustainable economic development. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(3), 295–302. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00063-7](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00063-7)
- Shepherd, E. (2006). Why are records in the public sector organizational assets? *Records Management Journal*, 16(1), 6–12. <https://doi.org/10.1108/09565690610654747>
- Silva, A. C., Macedo, M. A. da S., Sauerbronn, F. F. & Szuster, N. (2012). Avaliação de Ativos Imobilizados no Setor Público: Estudo de caso em uma Organização Militar da Marinha do Brasil. *Revista de Informação Contábil*, 06(Jul-Set), 51–73.
- Silva, A. C. (2011). *Avaliação de Ativos Imobilizados no Setor Público no Contexto da Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: O Caso de uma Organização Militar.*
- Silva, M. C. da, Costa, G. B., Boente, D. R., & Batista, E. M. (2011a). Depreciação no Setor Público: análises de procedimentos em uma Unidade Gestora. *Boletim de Orçamento e Finanças - Governet*, 73, 418–432.
- Silva, M. C. da, Costa, G. B., Boente, D. R., & Batista, E. M. (2011b). Professor Mestre da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. *Boletim de Orçamento e Finanças - Governet*, 73(1809–6670), 418–432.
- Silva, V. L. da. (2014). *A nova contabilidade aplicada ao setor público: Uma abordagem prática* (E. Atlas (Ed.); 3a Ed.).
- STN, B. S. do T. N.-. (2019). *Manual SIAFI - 020330 - Depreciação, amortização e exaustão na Adm. Dir. União, Aut. e Fund.* 22 de novembro de 2019.
- Tedros, L. de S., Caitano, R. C.; Gama, J. R. & Caliman, D. R. (2015). Custo De Depreciação No Setor Público. *XIV COngreso Internacional de Costos*, 1–23.

- Torres Junior, Fabiano; Da Silva, L. D. L. M. (2003). A importância do controle contábil e extra-contábil dos bens permanentes adquiridos pela Administração Pública Federal. *Revista de Contabilidade Do Mestrado Em Ciências Contábeis Da UERJ*, 8(2), 11–38. <https://doi.org/10.12979/rcmccuerj.v8i2.5596>
- Tres, T. G. F., & Rissardo, A. (2015). *A reforma da contabilidade governamental Brasileira: Análise da percepção dos profissionais da região do Corede Serra/RS*. XII Congresso Iniciação Científica em Contabilidade USP.
- Viana, C. C. (2014). *A concretização da depreciação no setor público: Efeitos contábeis e patrimoniais em uma Instituição de Ensino Superior*.
- Viana, C. C., Tamer, C. M. V. D. S., Soares, L. A. de C. F., & Lima, M. D. S. (2013). Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(20), 113–138. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2013v10n20p113>
- Wilson, J. A. (1969). *Need for standardization of international accounting*. 15(4), 38–43.
- Zanella, L. C. H. (2013). *Metodologia de Pesquisa* (D. de C. da A.- UGSC (Ed.); 2a Ed.).

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

Apresentação:

Eu, Fabianna Cavalcante, estudante do Mestrado em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante da Fucape Business School, venho por meio deste requerer as informações das áreas de patrimônio e contabilidade desse Órgão.

Destaco que as informações apresentadas **serão utilizadas apenas para fins acadêmicos** objetivando o desenvolvimento da minha dissertação.

Ao setor de Patrimônio da Reitoria do Órgão:

1. Qual a idade do responsável?
2. Grau e área de formação do responsável?
3. Gênero do responsável?
4. Tempo de experiência do responsável no setor de Patrimônio?
5. Existe capacitação continuada sobre a NBC TSP 07- Ativo Imobilizado para os servidores do setor de Patrimônio?
() Sim
() Não
6. Existe setor de Patrimônio em cada Unidade?
() Sim
() Não
7. Quantidade de servidores lotados em cada setor de Patrimônio (incluindo a Reitoria).
8. Existência de sistema patrimonial que atenda a norma NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, quanto a depreciação dos bens móveis
() Sim
() Não
9. O sistema patrimonial é integrado ao SIAFI?
() Sim
() Não
10. Quantidade aproximada de bens móveis que o Órgão possui.
11. Existe atuação no seu setor do controle interno (CGU ou Auditoria Interna) sobre os procedimentos patrimoniais dos bens móveis (como depreciação e reavaliação).
() Sim
() Não

12. Foi realizado a reavaliação dos bens adquiridos antes de 2020.

- Sim
 Não

Ao setor de Contabilidade da Reitoria do Órgão:

1. Qual a idade do responsável?
2. Grau e área de formação do responsável
3. Gênero do responsável
4. Tempo de experiência no setor de Contabilidade
5. Existe capacitação continuada para os servidores do setor de Contabilidade sobre os procedimentos contábeis patrimoniais, quanto à depreciação e reavaliação.
 Sim
 Não
6. Existe setor de Contabilidade em cada Unidade?
 Sim
 Não
7. Quantidade de servidores lotados em cada setor contábil (incluindo a Reitoria)
8. Existe atuação no seu setor do controle interno (CGU ou Auditoria Interna) sobre os procedimentos contábeis patrimoniais dos bens móveis (como o registro da depreciação e saldos contábeis conciliados com os saldos patrimoniais)
 Sim
 Não
9. Existe registro mensal da depreciação dos bens móveis
 Sim
 Não